แผนบริหารการสอนประจำบทที่ 4
การปรับปรุงรายการและการจัดทำงบการเงิน

หัวข้อเนื้อหา

1. รอบระยะเวลาบัญชี
2. เกณฑ์คงค้างกับเกณฑ์เงินสด
3. ข้อสมมติในการจัดทำงบการเงิน
4. การปรับปรุงรายการในสมุดรายวันทั่วไป
5. การจัดทำกระดาษทำการ
6. การจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุง
7. การจัดทำงบการเงิน

วัตถุประสงค์เชิงพฤติกรรม

1. ยกตัวอย่างการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชี
2. อธิบายความหมายและสามารถแยกแยะข้อแตกต่างของการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างเกณฑ์คงค้างกับเกณฑ์เงินสด
3. อธิบายข้อสมมติในการจัดทำงบการเงินเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง
4. สรุปลำดับขั้นตอนการปรับปรุงรายการในแต่ละประเภทได้ว่าเป็นรายได้ค้างรับ ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า รายได้รับล่วงหน้า ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย หนี้สงสัยจะสูญ ค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย ค่าสูญสิ้น วัสดุสำนักงานใช้ไป การแก้ไขข้อผิดพลาด และภาษีเงินได้ค้างจ่ายในสมุดรายวันทั่วไป
5. อธิบายการจัดทำกระดาษทำการ รวมทั้งสามารถจัดทำกระดาษทำการ ชนิด 10 ช่อง
6. สามารถจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุงรายการในสมุดรายวันทั่วไปและผ่านรายการปรับปรุงไปยังบัญชีแยกประเภท
7. สามารถจัดทำงบการเงินฉบับสมบูรณ์

วิธีสอนและกิจกรรมการเรียนการสอน

วิธีการสอน สอนตามขั้นตอนการพัฒนาผลการเรียนรู้ในมาตรฐานการเรียนรู้แต่ละด้านที่มุ่งหวัง ซึ่งสอดคล้องกับที่ระบุไว้ในรายละเอียดของหลักสูตร (มคอ.2) ดังนี้

1. อาจารย์ผู้สอนแนะนำตัว อธิบายเนื้อหารายวิชา จุดประสงค์ และเป้าหมายของรายวิชา เกณฑ์การวัดผลและประเมินผล แนะนำหนังสือ ตำรา เอกสารประกอบการสอน และเว็บไซต์ที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติม

2. การนำเข้าสู่บทเรียนโดยจัดกิจกรรมการเรียนรู้จากประเด็นสำคัญ

3. อาจารย์สรุปประเด็นสำคัญ

4. บรรยายและสาธิตประกอบสื่อการสอนและการฉาย PowerPoint บทเรียน

5. อภิปรายและซักถาม

6. สอดแทรกการปลูกฝังความมีระเบียบวินัย การเคารพในกฎระเบียบ สาระและกิจกรรมการเรียนการสอนให้ผู้เรียนเกิดความตระหนักในคุณธรรมจริยธรรม และจรรยาบรรณวิชาชีพ

7. ให้นักศึกษาทำคำถามทบทวนและแบบฝึกปฏิบัติท้ายบท

สื่อการเรียนการสอน

1. PowerPoint
2. เอกสารประกอบการสอนวิชาหลักการบัญชี
3. คำถามทบทวนและแบบฝึกปฏิบัติท้ายบทที่ 4
4. ข้อมูลที่เกี่ยวข้องจากฐานข้อมูลของสำนักวิทยบริการและอินเตอร์เน็ต และ
5. กิจกรรมประจำบทเรียนบทที่ 4 พร้อมการประเมินผลงาน

การวัดและประเมินผล

1. กิจกรรมประจำบทเรียนบทที่ 4 และจิตพิสัย จำนวน 10 คะแนน
2. คำถามทบทวนบทที่ 4 จำนวน 10 คะแนน
3. แบบฝึกปฏิบัติบทที่ 4 จำนวน 10 คะแนน

บทที่ 4
การปรับปรุงรายการและการจัดทำงบการเงิน
(Adjusting Entries and Preparing Financial Statements)

ในบทที่ 2 และบทที่ 3 ได้กล่าวถึงขั้นตอนของการวิเคราะห์รายการค้า การบันทึกรายการบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป และการผ่านรายการบัญชีจากสมุดรายวันทั่วไปไปยังบัญชีแยกประเภทตลอดจนการจัดทำงบทดลองก่อนปรับปรุง ส่วนในบทที่ 4 นี้ จะกล่าวถึงขั้นตอนการปรับปรุงรายการในสมุดรายวันทั่วไป การผ่านรายการปรับปรุงจากสมุดรายวันทั่วไปไปยังบัญชีแยกประเภท การจัดทำงดทดลองหลังปรับปรุงรายการตลอดจนการจัดทำงบการเงิน ได้แก่ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับงวด งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวด และหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นต้น

สำหรับเนื้อหาบทที่ 4 นี้จะแบ่งเป็น 5 ส่วน ซึ่งประกอบด้วย (4.1) รอบระยะเวลาบัญชี (Accounting period) (4.2) เกณฑ์คงค้างกับเกณฑ์เงินสด (Accrual versus cash basis) (4.3) ข้อสมมติในการจัดทำงบการเงิน (Assumption in preparing financial statements) (4.4) การปรับปรุงรายการในสมุดรายวันทั่วไป (Adjusting entries in general journal) (4.5) การจัดทำกระดาษทำการ (Preparing a worksheet) (4.6) การจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุง (Preparing adjusted trial balance) และ (4.7) การจัดทำงบการเงิน (Preparing financial statements) โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1 รอบระยะเวลาบัญชี (Accounting period)

ในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการจะต้องนำรายได้และค่าใช้จ่ายมาเปรียบเทียบกันเพื่อให้ทราบว่ากิจการมีกำไรหรือขาดทุน ดังนั้น การที่จะรอจนปิดกิจการแล้วนำรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นมาเปรียบเทียบกันเพื่อวัดผลการดำเนินงานจึงอาจไม่เหมาะสม นักบัญชีจึงกำหนดให้มีการวัดผลการดำเนินงานเป็นช่วงๆ ซึ่งเรียกว่า รอบระยะเวลาบัญชี (Accounting period) ตัวอย่างเช่น ทุกเดือน ทุก 6 เดือน หรือทุก 1 ปี เป็นต้น โดยปกติกิจการต่างๆ นิยมกำหนดช่วงเวลาของรอบระยะเวลาบัญชีเป็น 1 ปี (Fiscal year) แต่บางครั้งอาจมีการจัดทำงบการเงินขึ้นระหว่างปีก็ได้ ซึ่งจะเรียกว่า งบการเงินระหว่างกาล (Interim statements) ทั้งนี้ การกำหนดรอบระยะเวลาบัญชีเป็น 1 ปี ไม่จำเป็นต้องเริ่มเช่นเดียวกับปีปฏิทิน (Calendar year) คือ 1 มกราคม – 31 ธันวาคม ของทุกปี ตัวอย่างเช่น กิจการอาจจัดทำงบการเงินรายปี โดยวันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชี คือ วันที่ 1 กรกฎาคม 25X1 ถึงวันที่ 31 มิถุนายน 25X2 เป็นต้น เมื่อกำหนดช่วงเวลาไว้แล้วในปีต่อไป กิจการควรใช้ช่วงเวลาเดิมในการปิดบัญชีเพื่อให้สามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีได้ นอกจากนี้ งบการเงินของกิจการจะมีการระบุรอบระยะเวลาบัญชีไว้ชัดเจนในแต่ละงบ ถ้าเป็นงบแสดงฐานะการเงินของกิจการจะระบุว่า ณ วันที่เท่าไร แต่ถ้าเป็นงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ และงบกระแสเงินสด จะใช้คำว่า สำหรับงวด ประจำเดือน/ประจำปี สิ้นสุดวันที่เท่าไร (ธารี หิรัญรัศมี และคณะ, 2555, หน้า 65; อุษณีย์ ตั้งปฏิภาณ, 2556, หน้า 18; Weygandt, Kimmel, & Kieso, 2011, pp. 96-98)

เพื่อให้การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการเป็นของรอบระยะเวลาหนึ่งๆ อย่างถูกต้อง ซึ่งมีรายละเอียดเพิ่มเติม ดังนี้

1. การรับรู้รายได้ของรอบระยะเวลา (Revenue recognition of time period)

รายได้ (Revenue) หมายถึง สินทรัพย์ของกิจการที่เพิ่มขึ้นหรือหนี้สินที่ลดลง อันเป็นผลมาจากกิจกรรมการหากำไรประเภทต่างๆ ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในปัจจุบันรายได้เกิดขึ้นจากกิจกรรม 3 ประเภทดังต่อไปนี้ คือ (ก) ขายผลิตภัณฑ์ (ข) เสนอบริการและให้ผู้อื่นใช้ทรัพยากรของกิจการอันทำให้เกิดรายได้ดอกเบี้ย ค่าเช่า ค่าสิทธิ ค่าธรรมเนียมและอื่นๆ และ (ค) จำหน่ายสินทรัพย์อื่นนอกเหนือจากผลิตภัณฑ์ เช่น เครื่องใช้สำนักงาน และเงินลงทุนในหุ้นบริษัทอื่น

รายได้ของกิจการย่อมเกิดขึ้นตลอดเวลาที่ประกอบการ อย่างไรก็ตาม กิจการจะบันทึกรายได้ไว้ในบัญชีต่อเมื่อกิจกรรมเพื่อหารายได้เสร็จสิ้นแล้ว และมีการแลกเปลี่ยนเกิดขึ้นแล้ว ในกรณีผลิตสินค้าและกิจการจำหน่ายสินค้า การบันทึกรายได้จากการขายกระทำเมื่อมีรายการขายเกิดขึ้น เพราะการขายเป็นการชี้ว่ากิจกรรมเพื่อหารายได้เสร็จสิ้นแล้ว และทราบราคาแลกเปลี่ยนที่แน่นอนแล้วเช่นเดียวกัน ซึ่งเป็นการสอดคล้องกับบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยการซื้อขาย สำหรับกิจการให้บริการการบันทึกรายได้ค่าบริการกระทำเมื่อได้เสนอบริการเสร็จสิ้น หรือตามส่วนของบริการที่ให้แล้วในระหว่างปี ให้สังเกตว่าการบันทึกรายได้ดังกล่าวข้างต้น ไม่จำเป็นต้องคำนึงว่ากิจการได้รับรายได้เป็นเงินสดหรือไม่ เพราะสินทรัพย์ของกิจการที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากรายได้อาจเป็นในรูปลูกหนี้ ตั๋วเงินรับ รวมทั้งสินทรัพย์อื่นก็ได้

รายได้ของกิจการกรณีที่มีการแลกเปลี่ยน บันทึกตามราคาแลกเปลี่ยนกับบุคคลภายนอก เช่น ตามราคาขายสินค้าและราคาค่าบริการที่เสนอ เพราะเป็นราคาที่ต่อรองกันในตลาด และมีหลักฐานพิสูจน์ได้อย่างแน่นอน บางครั้งกิจการได้รับสินทรัพย์นอกจากเงินสด ลูกหนี้ และตั๋วเงินรับ เพื่อแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการที่จำหน่าย ราคาต่อรองในตลาดนอกจากจะใช้เพื่อบันทึกรายได้แล้วยังใช้เพื่อบันทึกราคาสินทรัพย์ที่ได้มาด้วย ในกรณีที่รายได้จะได้รับชำระเป็นเงินสดภายในระยะเวลาค่อนข้างยาว ทำให้ไม่แน่ในว่าจะเรียกเก็บหนี้ได้ครบถ้วนหรือไม่ กิจการอาจใช้หลักการบันทึกรายได้ของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนของลูกหนี้ที่ถึงกำหนดชำระหรือได้รับชำระในแต่ละปีก็ได้ (พยอม สิงห์เสน่ห์ และนรินุช เมฆวิชัย, 2547, หน้า 4-2; Weygandt, Kimmel, & Kieso, 2011, pp. 97)

2. การรับรู้ค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลา (Expense recognition of time period)

ค่าใช้จ่าย (Expense) หมายถึง สินทรัพย์ของกิจการที่ลดลงหรือหนี้สินที่เพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากกิจกรรมการหากำไรประเภทต่างๆ ค่าใช้จ่ายประเภทที่สำคัญได้แก่ (1) ต้นทุนสินค้าที่ขาย ค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร และดอกเบี้ยจ่าย (2) ค่าใช้จ่ายที่ไม่มีผลตอบแทน และความเสียหายต่างๆ เช่น ภาษีเงินได้ และผลเสียหายเนื่องจากไฟไหม้ (3) ต้นทุนสินทรัพย์อื่นที่จำหน่าย (4) ต้นทุนการประกอบการที่ไม่ประสบความสำเร็จ และ (5) ราคาตลาดของสินค้าคงเหลือที่ลดลง

ค่าใช้จ่ายของกิจการ ได้แก่ ต้นทุนของกิจกรรมเพื่อหารายได้ซึ่งบันทึกเป็นรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชี ส่วนต้นทุนซึ่งเกี่ยวกับรายได้ในอนาคตจะถือเป็นสินทรัพย์ประเภทค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชี เพื่อตัดจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีต่อๆ ไป ค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชี จึงประกอบด้วย (ก) ต้นทุนซึ่งสัมพันธ์กับรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยตรง (ข) ต้นทุนซึ่งสัมพันธ์กับรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นทางอ้อม และ (ค) ต้นทุนซึ่งไม่สัมพันธ์กับรอบระยะเวลาบัญชีใดทั้งสิ้น

ต้นทุนซึ่งสัมพันธ์กับรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีโดยตรงได้แก่ ต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่จำหน่าย ค่านายหน้า ค่าขนส่งสินค้า และค่าเสื่อมราคารถส่งของ เป็นต้น ต้นทุนซึ่งสัมพันธ์กับรายได้ของแต่ละรอบเวลาบัญชีโดยอ้อม ได้แก่ เงินเดือน ค่าโฆษณา ค่าเบี้ยประกันและค่าเช่า เป็นต้น ส่วนต้นทุนซึ่งไม่สัมพันธ์กับรอบระยะเวลาบัญชีใดทั้งสิ้น ได้แก่ ต้นทุนการประกอบการที่ไม่ประสบความสำเร็จ เป็นต้น

ค่าใช้จ่ายของกิจการที่นำมาเปรียบเทียบกับรายได้ของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้น บันทึกตามราคาทุนที่จ่ายไปเพื่อให้ได้สินทรัพย์ที่ใช้ในการหารายได้ และเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายต่างๆ ในกรณีที่กิจการซื้อสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานยาว ต้นทุนของสินทรัพย์นั้นที่จะจัดสรรเป็นค่าใช้จ่ายของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี อาจมีมูลค่าแตกต่างไปจากมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่บันทึก ซึ่งเป็นไปตามแนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุนที่กิจการใช้ในการจัดทำงบการเงิน

ต้นทุนของทรัพยากรต่างๆ ที่กิจการจัดหามาเพื่อประกอบการนั้น ส่วนที่ยังไม่ได้ใช้ในกิจกรรมเพื่อหารายได้จะปรากฏเป็นสินทรัพย์ของกิจการ ส่วนต้นทุนที่ใช้หมดสิ้นไปในการหารายได้แล้ว เรียกว่า ค่าใช้จ่าย บางครั้งกิจการจะบันทึกต้นทุนเป็นค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีโดยตรง ซึ่งรวมทั้งค่าใช้จ่ายซึ่งสัมพันธ์กับรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ โดยตรง และค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลา (พยอม สิงห์เสน่ห์ และนรีนุช เมฆวิชัย, 2547, หน้า 4-3; Weygandt, Kimmel, & Kieso, 2011, pp. 97)

4.2 เกณฑ์คงค้างกับเกณฑ์เงินสด (Accrual versus cash basis)

เกณฑ์คงค้าง (Accrual basis) หมายถึง เมื่อรายได้และค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้ถือว่าเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ โดยไม่คำนึงว่าจะมีการรับหรือการจ่ายเงินสดไปแล้วหรือไม่ก็ตาม ตัวอย่างเช่น กิจการให้บริการเสร็จเรียบร้อยแล้วแก่ลูกค้าในเดือนมกราคม แต่ได้รับเงินสดจากการให้บริการในเดือนกุมภาพันธ์ หากกิจการจัดทำงบการเงินภายใต้เกณฑ์คงค้างจะถือว่ารายได้จากการให้บริการและลูกหนี้การค้าเกิดขึ้นในเดือนมกราคม เป็นต้น

เกณฑ์เงินสด (Cash basis) หมายถึง เมื่อมีการรับและการจ่ายเงินสดในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้ถือว่าเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ ทันที โดยไม่คำนึงว่าการรับและการจ่ายเงินสดนั้นๆ จะเป็นรายการของงวดบัญชีใด ตัวอย่างเช่น กิจการให้บริการเสร็จเรียบร้อยแล้วแก่ลูกค้าในเดือนมกราคม แต่ได้รับเงินสดจากการให้บริการในเดือนกุมภาพันธ์ หากกิจการจัดทำงบการเงินภายใต้เกณฑ์เงินสดจะถือว่ารายได้จากการให้บริการและเงินสดเกิดขึ้นในเดือนกุมภาพันธ์ ดังนั้น ในเดือนมกราคม ที่กิจการให้บริการเสร็จเรียบร้อยแล้วแต่กิจการยังไม่ได้รับชำระเงินสด จึงยังไม่มีการบันทึกบัญชี เป็นต้น ผลต่างระหว่างรายรับและรายจ่ายถือเป็นกำไรภายใต้เกณฑ์เงินสด ซึ่งกิจการที่ไม่มุ่งหวังกำไรมักนิยมใช้เกณฑ์นี้ ตัวอย่างเช่น สมาคม มูลนิธิ สโมสร และวัด เป็นต้น

จากข้อแตกต่างดังกล่าวข้างต้นจะเห็นว่ากิจการควรรับรู้รายได้จากการให้บริการในเดือนมกราคม เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้กำหนดให้กิจการใช้เกณฑ์คงค้างในการจัดทำงบการเงิน ยกเว้นข้อมูลที่เกี่ยวกับกระแสเงินสด เนื่องจากการจัดทำงบการเงินภายใต้เกณฑ์นี้ให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจสำหรับผู้ใช้งบการเงิน (ธารี หิรัญรัศมี และคณะ, 2555, หน้า 65-66; ภาคภูมิ วณิชธนานนท์, 2557, หน้า 2-31; อุษณีย์ ตั้งปฏิภาณ, 2556, หน้า 17-18; Weygandt, Kimmel, & Kieso, 2011, p. 97)

4.3 ข้อสมมติในการจัดทำงบการเงิน (Assumption in preparing financial statements)

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ย่อหน้า 4.1 ได้กำหนดข้อสมมติในการจัดทำงบการเงินเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going concern) ระบุว่า โดยทั่วไป งบการเงินจัดทำขึ้นตามข้อสมมติที่ว่ากิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปในอนาคตที่คาดการณ์ได้ ดังนั้น จึงสมมติว่ากิจการไม่มีเจตนาหรือมีความจำเป็นที่จะเลิกกิจการ หรือลดขนาดของการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ หาก

กิจการมีเจตนาหรือความจำเป็นดังกล่าว งบการเงินอาจต้องจัดทำโดยใช้เกณฑ์อื่น และต้องเปิดเผยเกณฑ์นั้นในงบการเงิน เช่น การบันทึกค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ เป็นต้น แต่ในกรณีที่กิจการจะต้องเลิกกิจการงบการเงินที่จัดทำขึ้นนั้นต้องใช้เกณฑ์อื่นพร้อมทั้งเปิดเผยเกณฑ์ที่ใช้ในงบการเงินและเหตุผลที่กิจการไม่สามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้

จากหลักการเกี่ยวกับผลการดำเนินงานทางการเงินที่ถูกสะท้อนด้วยการบัญชีตามเกณฑ์คงค้างและข้อสมมติที่ระบุในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ดังกล่าวข้างต้น กิจการจึงจำเป็นต้องปรับปรุงรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อให้งบการเงินที่จัดทำขึ้นสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

4.4 การปรับปรุงรายการในสมุดรายวันทั่วไป (Adjusting entries in general journal)

ก่อนที่กิจการจะจัดทำงบการเงินเพื่อให้ผู้มีส่วนได้เสียในกิจการทราบผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการนั้น รวมทั้งสามารถใช้ข้อมูลจากงบการเงินเพื่อประโยชน์ในการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจต่อไป ขั้นตอนหนึ่งที่ขาดไม่ได้ คือ การปรับปรุงรายการบัญชี ณ วันสิ้นงวดบัญชี ซึ่งเป็นขั้นตอนหนึ่งในวงจรบัญชีที่ต้องดำเนินการเมื่อสิ้นงวดบัญชีเพื่อให้งบการเงินในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี (Accounting period) ที่จัดทำขึ้นนั้นแสดงสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่ายถูกต้องตามหลักการบัญชี ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ที่สำคัญของการปรับปรุงรายการ กล่าวโดยสรุปแล้ว การปรับปรุงรายการจึงเป็นขั้นตอนที่จำเป็นต้องมีเพื่อให้งบการเงินสะท้อนถึงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินที่ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally accepted accounting principles) โดยจะอธิบายขั้นตอนการปรับปรุงรายการในแต่ละประเภท ซึ่งประกอบ รายได้ค้างรับ (Accrued revenue) ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า (Prepaid expense) รายได้รับล่วงหน้า (Unearned revenue) ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrued expense) หนี้สงสัยจะสูญ (Doubtful expense) ค่าเสื่อมราคา (Depreciation expense) ค่าตัดจำหน่าย (Amortization) ค่าสูญสิ้น (Depletion) วัสดุสำนักงานใช้ไป (Supplies expense of supplies used) การแก้ไขข้อผิดพลาด (Correction of errors) และ ภาษีเงินได้ค้างจ่าย (Income taxes payable) (ภาคภูมิ วณิชธนานนท์, 2557, หน้า 3-4 – 3-28; Weygandt, Kimmel, & Kieso, 2011, pp. 99-111)

1. รายได้ค้างรับ (Accrued revenue)

รายได้ค้างรับ หมายถึง รายได้ที่ไม่ได้เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ ซึ่งเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นแล้วในงวดปัจจุบัน แต่กิจการยังไม่ได้รับชำระไม่ว่าจะด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นใดก็ตาม ทั้งนี้อาจเป็นเพราะยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระเงิน ตัวอย่างเช่น ดอกเบี้ยค้างรับ ค่าเช่าค้างรับ และเงินปันผลค้างรับ เป็นต้น เนื่องจากว่า หากเป็นรายได้ที่เกิดจากการดำเนินงานปกติของกิจการแต่กิจการยังไม่ได้รับชำระเรียกว่า “ลูกหนี้การค้า (Accounts receivable)” ซึ่งก่อนที่จะทำการปรับปรุงรายการรายได้ค้างรับนี้ กิจการยังไม่ได้รับรู้รายได้ค้างรับนี้มาเป็นรายได้ของกิจการในงวดปัจจุบัน จึงเป็นเหตุให้กิจการต้องทำการปรับปรุงรายได้ค้างรับโอนมาเป็นรายได้ในงวดปัจจุบันของกิจการ ณ วันสิ้นงวด ดังนี้

		รายได้ค้างรับ	112	XXX	.-		
		รายได้จากการให้บริการ	412			XXX	.-
		บันทึกการปรับปรุงรายได้ค้างรับโอนมาเป็นรายได้จากการให้บริการ					

ซึ่งผลการปรับปรุงรายการข้างต้นนี้ จะทำให้กิจการแสดงสินทรัพย์และส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงิน รวมทั้งรายได้อื่นในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพราะหากกิจการไม่ปรับปรุงรายการดังกล่าวข้างต้น จะส่งผลให้กิจการแสดงรายได้อื่น (รายได้) และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จต่ำไป ในขณะเดียวกันกิจการก็แสดงสินทรัพย์ (รายได้ค้างรับ) และส่วนของผู้ถือหุ้น (กำไรสะสม) ที่ปรากฏอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินต่ำไปเช่นกัน ต่อมาหากกิจการได้รับชำระเป็นเงินสดเรียบร้อยแล้วกิจการต้องบันทึกบัญชี ดังนี้

		เงินสด	101	XXX	.-		
		รายได้ค้างรับ	112			XXX	.-
		บันทึกได้รับชำระรายได้ค้างรับเป็นเงินสดเรียบร้อยแล้ว					

ตัวอย่างที่ 4.1 วันที่ 1 สิงหาคม 25X1 บริษัท มณฑา จำกัด ได้นำเงินสดไปลงทุนซื้อหุ้นกู้จำนวน 1,000 หุ้น ราคาตราไว้หุ้นละ 1,000 บาท อายุหุ้นกู้ 5 ปี อัตราดอกเบี้ย 12% ต่อปี โดยกำหนดรับดอกเบี้ยปีละ 2 ครั้ง ทุกวันที่ 1 มกราคม และ 1 ธันวาคม ซึ่งกำหนดให้วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท คือ วันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

เงินลงทุนในตราสารหนี้ (ระยะเวลา 5 ปี) (1,000 หุ้นๆ ละ 1,000 บาท)	1,000,000
คูณ อัตราดอกเบี้ยต่อปี	x 12 %
ดอกเบี้ยรับต่อปี	120,000
คูณ ระยะเวลาของการลงทุนสำหรับปี 25X1 (1 ส.ค. – 31 ธ.ค. = 5 เดือน)	x 5/12
ดอกเบี้ยค้างรับ สำหรับปี 25X1 ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี	50,000

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ธ.ค.	31	ดอกเบี้ยค้างรับ	113	50,000	.-		
		ดอกเบี้ยรับ	423			50,000	.-
		บันทึกการปรับปรุงดอกเบี้ยค้างรับโอนมาเป็นดอกเบี้ยรับ					

จากการบันทึกรายการข้างต้น แสดงว่า ในปี 25X1 บริษัทมีดอกเบี้ยรับที่เกิดขึ้น 5 เดือน คือ ตั้งแต่เดือน สิงหาคม ถึงเดือน ธันวาคม 25X1 เป็นจำนวนเงิน 50,000 บาท เป็นบัญชีดอกเบี้ยรับซึ่งถือเป็นรายได้อื่นในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ส่วนบัญชีดอกเบี้ยค้างรับถือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

ต่อมาวันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัทได้รับดอกเบี้ยจากเงินลงทุนในตราสารหนี้ดังกล่าว จำนวน 50,000 บาท เป็นเงินสด ซึ่งมีรายละเอียดการบันทึกรายการ ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
ม.ค.	1	เงินสด	101	50,000	.-		
		ดอกเบี้ยค้างรับ	113			50,000	.-
		บันทึกได้รับดอกเบี้ยจากเงินลงทุนในตราสารหนี้เป็นเงินสดเรียบร้อยแล้ว					

2. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า (Prepaid expense)

ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายเป็นเงินสดล่วงหน้าไปแล้ว โดยที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ตัวอย่างเช่น ค่าโฆษณาจ่ายล่วงหน้า ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า และค่าสมาชิกหนังสือพิมพ์จ่ายล่วงหน้า เป็นต้น ทั้งนี้ ในการบันทึกเงินสดที่จ่ายล่วงหน้าไปแล้วสำหรับค่าใช้จ่ายล่วงหน้านั้นสามารถบันทึกบัญชีได้ 2 วิธี คือ **วิธีที่ 1** บันทึกไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า ซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน และ**วิธีที่ 2** บันทึกไว้ในบัญชีค่าใช้จ่าย ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

วิธีที่ 1 บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายล่วงหน้าไปไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้า

หากกิจการบันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายล่วงหน้าไปนั้นไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าซึ่งถือเป็นบัญชีประเภทสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจากเป็นรายจ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ ณ วันสิ้นงวด กิจการต้องทำการปรับปรุงบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้านั้นมาเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จตามสัดส่วนที่กิจการได้รับประโยชน์ในรอบบัญชีนั้นแล้ว ดังนั้น หากกิจการเลือกวิธีนี้จะต้องบันทึกบัญชีและปรับปรุงรายการดังนี้

ณ วันที่จ่ายเงินสด

		ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	114	XXX	.-		
		เงินสด	101			XXX	.-
		บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายล่วงหน้าไปไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้า					

ณ วันสิ้นงวด

		ค่าใช้จ่าย	510	XXX	.-		
		ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	114			XXX	.-
		บันทึกปรับปรุงบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้ามาเป็นค่าใช้จ่าย					

ผลการปรับปรุงรายการข้างต้น จะทำให้บัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าที่ถือเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินและบัญชีค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแสดงยอดคงเหลือถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งหากกิจการไม่ได้ทำการปรับปรุง ณ วันสิ้นงวด จะส่งผลให้กิจการแสดงกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จตลอดจนแสดงสินทรัพย์และส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินสูงไป

วิธีที่ 2 บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายล่วงหน้าไว้ในบัญชีค่าใช้จ่าย

เมื่อกิจการได้จ่ายเงินล่วงหน้าไปแล้วนั้น กิจการจะบันทึกจำนวนเงินนั้นไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายแทนที่จะบันทึกไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า แต่หากว่าเมื่อถึงวันสิ้นงวดบัญชีกิจการยังได้รับประโยชน์จากค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้านั้นไม่ครบถ้วน กิจการต้องทำการปรับปรุงบัญชีค่าใช้จ่ายมาเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าตามสัดส่วนที่กิจการยังไม่ได้รับประโยชน์จากรายการนั้น ดังนั้น หากกิจการเลือกวิธีนี้จะต้องบันทึกบัญชีและปรับปรุงรายการดังนี้

ณ วันที่จ่ายเงินสด

		ค่าใช้จ่าย	510	XXX	.-		
		เงินสด	101			XXX	.-
		บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายล่วงหน้าไว้ในบัญชีค่าใช้จ่าย					

ณ วันสิ้นงวด

		ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	114	XXX	.-		
		ค่าใช้จ่าย	510			XXX	.-
		บันทึกปรับปรุงบัญชีค่าใช้จ่ายมาเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า					

ทั้งนี้ หากกิจการบันทึกจำนวนเงินที่จ่ายล่วงหน้านั้นไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายแล้ว แต่ไม่ได้ทำการปรับปรุงรายการจะส่งผลให้กิจการแสดงกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จตลอดจนสินทรัพย์และส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินต่ำไป

แม้ว่าการเลือกบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าต่างวิธีกันจะทำให้การปรับปรุงรายการต่างกัน อย่างไรก็ตาม หลังจากที่กิจการได้ทำการปรับปรุงรายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าเรียบร้อยแล้วยอดคงเหลือของบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าและบัญชีค่าใช้จ่ายจะเท่ากัน

ตัวอย่างที่ 4.2 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท มณฑา จำกัด ได้ทำสัญญาเช่าอาคารสำนักงานตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 25X1 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 อัตราค่าเช่าเดือนละ 100,000 บาท โดยกำหนดให้จ่ายค่าเช่าล่วงหน้า 24 เดือน เป็นจำนวนเงิน 2,400,000 บาท ซึ่งกำหนดให้วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท คือ วันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี

การบันทึกบัญชีของบริษัท มณฑา จำกัด เกี่ยวกับค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าในสมุดรายวันทั่วไป มีดังต่อไปนี้

วิธีที่ 1 บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายล่วงหน้าไปไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า ณ วันที่จ่ายเงินสด

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 2**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ม.ค.	1	ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า	111	2,400,000	.-		
		เงินสด	101			2,400,000	.-
		บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายล่วงหน้าไปไว้ในบัญชีค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า					

ณ วันสิ้นงวด

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

อัตราค่าเช่าอาคารสำนักงานต่อเดือน	100,000
คูณ ระยะเวลาที่จ่ายค่าเช่าล่วงหน้า 2 ปี	x 24
ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้าทั้งหมด	2,400,000
คูณ ระยะเวลาที่เป็นค่าเช่าสำหรับปี 25X1 (1 ม.ค. – 31 ธ.ค.)	x 12/24
ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี	1,200,000

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 2**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ธ.ค.	31	ค่าเช่า	529	1,200,000	.-		
		ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า	111			1,200,000	.-
		บันทึกปรับปรุงบัญชีค่าเช่าจ่ายล่วงหน้ามาเป็นค่าเช่า					

วิธีที่ 2 บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายล่วงหน้าไว้ในบัญชีค่าใช้จ่าย
ณ วันที่จ่ายเงินสด

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 2**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ม.ค.	1	ค่าเช่า	529	2,400,000	.-		
		เงินสด	101			2,400,000	.-
		บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้จ่ายล่วงหน้าไปไว้ในบัญชีค่าเช่า					

ณ วันสิ้นงวด

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

อัตราค่าเช่าอาคารสำนักงานต่อเดือน	100,000
คูณ ระยะเวลาที่จ่ายค่าเช่าล่วงหน้า 2 ปี	x 24
ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้าทั้งหมด	2,400,000
คูณ ระยะเวลาที่เป็นค่าเช่าสำหรับปี 25X1 (1 ม.ค. – 31 ธ.ค.)	x 12/24
ค่าเช่า ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี	1,200,000

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 2**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ธ.ค.	31	ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า	111	1,200,000	.-		
		ค่าเช่า	529			1,200,000	.-
		บันทึกปรับปรุงบัญชีค่าเช่ามาเป็นบัญชีค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า					

แม้ว่าการเลือกบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าต่างวิธีกันจะทำให้การปรับปรุงรายการต่างกัน อย่างไรก็ตาม หลังจากที่กิจการได้ทำการปรับปรุงรายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าเรียบร้อยแล้วยอดคงเหลือจะเท่ากันทั้ง 2 วิธี คือ บัญชีค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า จะแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน เท่ากับ 1,200,000 บาท และบัญชีค่าเช่า จะแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เท่ากับ 1,200,000 บาท

3. รายได้รับล่วงหน้า (Unearned revenue)

รายได้รับล่วงหน้า หมายถึง เงินสดที่กิจการได้รับล่วงหน้าจากลูกค้า โดยที่กิจการยังไม่ได้ส่งมอบสินค้าหรือยังไม่ได้ให้บริการแก่ลูกค้าเสร็จสมบูรณ์ ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้จำนวนเงินที่กิจการได้รับจากลูกค้ามานั้นจึงยังไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ แต่ถือเป็นหนี้สินของกิจการ เนื่องจากจำนวนเงินดังกล่าวทำให้กิจการมีพันธะผูกพันที่ต้องส่งมอบสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้าในอนาคต และเมื่อกิจการได้ดำเนินการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการลูกค้าแล้วจึงสามารถโอนรายได้รับล่วงหน้าที่ถือเป็นหนี้สินนั้นมาเป็นรายได้ของกิจการได้ ตัวอย่างรายได้รับล่วงหน้า เช่น ค่าเช่ารับล่วงหน้า เงินมัดจำรับล่วงหน้า รายได้ค่าสมาชิกรับล่วงหน้า เป็นต้น ทั้งนี้การบันทึกบัญชีรายได้รับล่วงหน้ามี 2 วิธี คือ **วิธีที่ 1** บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้รับล่วงหน้าในบัญชีรายได้รับล่วงหน้า ซึ่งจัดเป็นบัญชีประเภทหนี้สิน และ **วิธีที่ 2** บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้รับล่วงหน้าในบัญชีรายได้

วิธีที่ 1 บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้รับล่วงหน้าในบัญชีรายได้รับล่วงหน้า

หากกิจการบันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้รับล่วงหน้าในบัญชีรายได้รับล่วงหน้า ซึ่งเป็นบัญชีประเภทหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินแล้วนั้น ดังนั้น ณ วันสิ้นงวดบัญชี กิจการต้องทำการปรับปรุงบัญชีรายได้รับล่วงหน้าเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จตามสัดส่วนที่กิจการได้ส่งมอบสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้าแล้ว ดังนั้น หากกิจการเลือกวิธีนี้จะต้องบันทึกบัญชีและปรับปรุงรายการดังนี้

ณ วันที่ได้รับเงินสด

		เงินสด	101	XXX	.-		
		รายได้รับล่วงหน้า	205			XXX	.-
		บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้รับล่วงหน้าในบัญชีรายได้รับล่วงหน้า					

ณ วันสิ้นงวด

		รายได้รับล่วงหน้า	205	XXX	.-		
		รายได้	410			XXX	.-
		บันทึกปรับปรุงบัญชีรายได้รับล่วงหน้าเป็นรายได้					

ผลจากการปรับปรุงรายการข้างต้นจะทำให้บัญชีรายได้รับล่วงหน้าที่เป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน และบัญชีรายได้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแสดงยอดคงเหลือถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งหากกิจการไม่ได้ทำการปรับปรุง ณ วันสิ้นงวด และส่งผลให้กิจการแสดงรายได้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินต่ำไปและในขณะเดียวกันกิจการจะแสดงหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินสูงไป

วิธีที่ 2 บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้รับล่วงหน้าในบัญชีรายได้

เมื่อกิจการได้รับเงินล่วงหน้า กิจการจะบันทึกจำนวนเงินนั้นไว้ในบัญชีรายได้แทนที่จะบันทึกไว้ในบัญชีรายได้รับล่วงหน้า ดังนั้น ณ วันสิ้นงวด กิจการต้องทำการปรับปรุงบัญชีรายได้มาเป็นบัญชีรายได้รับล่วงหน้าในสัดส่วนที่กิจการยังไม่ได้ส่งมอบสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้า ดังนั้น หากกิจการเลือกวิธีนี้จะต้องบันทึกบัญชีและปรับปรุงรายการดังนี้

ณ วันที่ได้รับเงินสด

		เงินสด	101	XXX	.-		
		รายได้	410			XXX	.-
		บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้รับล่วงหน้าในบัญชีรายได้					

ณ วันสิ้นงวด

		รายได้	410	XXX	.-		
		รายได้รับล่วงหน้า	205			XXX	.-
		บันทึกปรับปรุงบัญชีรายได้มาเป็นบัญชีรายได้รับล่วงหน้า					

ทั้งนี้ หากกิจการบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับล่วงหน้านั้นลงในบัญชีรายได้แล้ว แต่ไม่ได้ทำการปรับปรุงรายการจะส่งผลให้กิจการแสดงรายได้และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ รวมทั้งส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินสูงไป และในขณะเดียวกันจะส่งผลให้หนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินต่ำไป

แม้ว่ากิจการเลือกบันทึกบัญชีต่างวิธีกัน จะส่งผลให้กิจการมีการบันทึกรายการปรับปรุงต่างกัน แต่ไม่ว่ากิจการจะบันทึกบัญชีและบันทึกรายการปรับปรุงวิธีใดก็ตามยอดคงเหลือของบัญชีรายได้รับล่วงหน้าและบัญชีรายได้หลังปรับปรุงรายการแล้วจะต้องเท่ากัน

ตัวอย่างที่ 4.3 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท มณฑา จำกัด ทำสัญญาให้เช่าที่ดินเป็นเวลา 3 ปี ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 25X1 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 อัตราค่าเช่าเดือนละ 100,000 บาท โดยกำหนดให้ผู้เช่าจ่ายค่าเช่าล่วงหน้า 36 เดือน เป็นจำนวนเงิน 3,600,000 บาท ซึ่งกำหนดให้วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท คือ วันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี

การบันทึกบัญชีของบริษัท มณฑา จำกัด เกี่ยวกับค่าเช่ารับล่วงหน้าในสมุดรายวันทั่วไป มีดังต่อไปนี้

วิธีที่ 1 บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้รับล่วงหน้าในบัญชีรายได้รับล่วงหน้า

ณ วันที่ได้รับเงินสด

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 3**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ม.ค.	1	เงินสด	101	3,600,000	.-		
		รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า	205			3,600,000	.-
		บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้รับล่วงหน้าในบัญชีรายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า					

ณ วันสิ้นงวด

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

รายได้จากการให้เช่าที่ดินต่อเดือน	100,000
คูณ ระยะเวลาที่ได้รับค่าเช่าล่วงหน้าจากลูกค้า	x 36
รายได้จากการให้เช่าที่ดินรับล่วงหน้า 36 เดือน	3,600,000
คูณ ระยะเวลาที่เป็นค่าเช่าสำหรับปี 25X1 (1 ม.ค. - 31 ธ.ค.)	x 12/36
รายได้จากการให้เช่าที่ดิน ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี	1,200,000

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 3**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ธ.ค.	31	รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า	205	1,200,000	.-		
		รายได้ค่าเช่า	421			1,200,000	.-
		บันทึกปรับปรุงบัญชีรายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้าเป็นรายได้ค่าเช่า					

วิธีที่ 2 บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้รับล่วงหน้าในบัญชีรายได้

ณ วันที่ได้รับเงินสด

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 3**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ม.ค.	1	เงินสด	101	3,600,000	.-		
		รายได้ค่าเช่า	421			3,600,000	.-
		บันทึกจำนวนเงินที่กิจการได้รับล่วงหน้าในบัญชีรายได้ค่าเช่า					

ณ วันสิ้นงวด

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

รายได้จากการให้เช่าที่ดินต่อเดือน	100,000
คูณ ระยะเวลาที่ได้รับค่าเช่าล่วงหน้าจากลูกค้า	x 36
รายได้จากการให้เช่าที่ดินรับล่วงหน้า 36 เดือน	3,600,000
คูณ ระยะเวลาที่เป็นค่าเช่าล่วงหน้า (36 เดือน – 12 เดือน สำหรับปีนี้ที่รับรู้เป็นรายได้ค่าเช่าแล้ว)	x 24/36
รายได้จากการให้เช่าที่ดินรับล่วงหน้า ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี	2,400,000

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 3**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ธ.ค.	31	รายได้ค่าเช่า	421	2,400,000	.-		
		รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า	205			2,400,000	.-
		บันทึกปรับปรุงบัญชีรายได้ค่าเช่ามาเป็นบัญชีรายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า					

แม้ว่ากิจการเลือกบันทึกบัญชีต่างวิธีกัน จะส่งผลให้กิจการมีการบันทึกรายการปรับปรุงต่างกัน แต่ไม่ว่ากิจการจะบันทึกบัญชีและบันทึกรายการปรับปรุงวิธีใดก็ตามยอดคงเหลือหลังปรับปรุงรายการแล้วจะต้องเท่ากันทั้ง 2 วิธี คือ บัญชีรายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า จะแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน เท่ากับ 2,400,000 บาท และบัญชีรายได้ค่าเช่า จะแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เท่ากับ 1,200,000 บาท

4. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrued expense)

ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่กิจการได้รับประโยชน์แล้วในระหว่างงวดบัญชีปัจจุบัน แต่กิจการยังไม่ได้ชำระและยังไม่ได้บันทึกบัญชี ตัวอย่างเช่น ค่าเช่าค้างจ่าย ค่าสาธารณูปโภคค้างจ่าย ภาษีเงินได้ค้างจ่าย ดอกเบี้ยค้างจ่าย เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับเกณฑ์คงค้างที่ถือว่ากิจการมีค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีปัจจุบันแล้ว พร้อมกับเกิดภาวะหนี้สินขึ้นด้วย ณ วันสิ้นงวด กิจการต้องปรับปรุงค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ดังนี้

		ค่าใช้จ่าย	510	XXX	.-		
		ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	200			XXX	.-
		บันทึกปรับปรุงค่าใช้จ่ายค้างจ่าย					

จากรายการปรับปรุงข้างต้นบัญชีค่าใช้จ่ายถือเป็นบัญชีประเภทค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ขณะที่บัญชีค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเป็นบัญชีประเภทหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งหากกิจการไม่ได้ทำการปรับปรุงรายการข้างต้นนี้จะทำให้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินต่ำ

ไป รวมทั้งส่งผลให้กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินสูงไป ต่อมาหากกิจการได้ชำระค่าใช้จ่ายนั้นเป็นเงินสดแล้ว กิจการต้องบันทึกบัญชี ดังนี้

		ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	200	XXX	.-		
		เงินสด	101			XXX	.-
		บันทึกชำระค่าใช้จ่ายเป็นเงินสด					

ตัวอย่างที่ 4.4 วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 บริษัท มณฑา จำกัด ยังไม่ได้จ่ายเงินเดือนของเดือนธันวาคม ปี 25X1 ให้แก่พนักงาน เป็นจำนวนเงิน 50,000 บาท ซึ่งกำหนดให้วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท คือ วันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 4**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ธ.ค.	31	เงินเดือน	528	50,000	.-		
		เงินเดือนค้างจ่าย	206			50,000	.-
		บันทึกปรับปรุงเงินเดือนของเดือนธันวาคม ปี 25X1 ที่ยังไม่ได้จ่ายให้แก่พนักงาน					

จากการบันทึกรายการข้างต้น บัญชีเงินเดือนถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ส่วนบัญชีเงินเดือนค้างจ่ายถือเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน ต่อมา วันที่ 31 มกราคม 25X2 บริษัทได้จ่ายเงินเดือน 70,000 บาท เป็นเงินสด ซึ่งประกอบด้วย เงินเดือนเดือนมกราคม ปี 25X2 เป็นจำนวนเงิน 20,000 บาท และเงินเดือนค้างจ่ายของเดือนธันวาคม ปี 25X1 เป็นจำนวนเงิน 50,000 บาท กิจการต้องบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 4**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
ม.ค.	31	เงินเดือน	528	20,000	.-		
		เงินเดือนค้างจ่าย	206	50,000	.-		
		เงินสด	101			70,000	.-
		บันทึกจ่ายเงินเดือนเดือนมกราคม ปี 25X2 และเงินเดือนค้างจ่ายของเดือนธันวาคม ปี 25X1 เป็นเงินสด					

5. หนี้สงสัยจะสูญ (Doubtful expense)

ในการดำเนินธุรกิจส่วนใหญ่มักเป็นการขายสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้าเป็นเงินเชื่อ ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากความต้องการเพิ่มยอดขายของกิจการ หรือประเพณีปฏิบัติของธุรกิจก็ตาม ด้วยเหตุนี้ จึงส่งผลให้กิจการมีลูกหนี้การค้าซึ่งเป็นสินทรัพย์เกิดขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน อย่างไรก็ตาม คงปฏิเสธไม่ได้ว่าการขายสินค้าหรือการให้บริการเป็นเงินเชื่อมีความเป็นไปได้ที่กิจการจะไม่ได้รับชำระเงินจากลูกหนี้การค้าครบเต็มจำนวน ด้วยเหตุนี้ กิจการจึงจำเป็นต้องบันทึกรายการหนี้สูญในสมุดรายวันทั่วไป โดยมีวิธีการบัญชีที่เกี่ยวข้องอยู่ 2 วิธี คือ (1) วิธีการตัดจำหน่ายโดยตรง (Direct write-off method) และ (2) วิธีตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (Allowance method)

ในที่นี้จะกล่าวเฉพาะวิธีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นวิธีที่ทำให้กิจการต้องปรับปรุงรายการหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความระมัดระวัง กล่าวคือ ไม่แสดงลูกหนี้การค้าด้วยมูลค่าที่สูงเกินกว่าจำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะเก็บเงินได้ โดย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กิจการต้องประมาณหนี้สงสัยจะสูญขึ้นโดยพิจารณาจากหลายปัจจัย เช่น ประสบการณ์ในอดีต ฐานะการเงินและผลประกอบการของลูกหนี้การค้า นโยบายสินเชื่อของบริษัท สภาพเศรษฐกิจ และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น จากนั้นกิจการจึงทำการปรับปรุงรายการหนี้สงสัยจะสูญในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

		หนี้สงสัยจะสูญ	525	XXX	.-		
		ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	106			XXX	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการหนี้สงสัยจะสูญ					

จากรายการปรับปรุงข้างต้นนี้ บัญชีหนี้สงสัยจะสูญ (Doubtful account) เป็นบัญชีค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ขณะที่บัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (Allowance for doubtful account) เป็นบัญชีปรับมูลค่า (Contra account or Valuation account) ลูกหนี้การค้าในงบแสดงฐานะการเงินเพื่อให้ลูกหนี้การค้าในงบแสดงฐานะการเงินแสดงถึงจำนวนที่กิจการคาดว่าจะเก็บเงินได้ (Cash (net) realizable value) ซึ่งจะสอดคล้องกับหลักความระมัดระวัง ตลอดจนสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 101 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ แต่หากกิจการไม่ได้ปรับปรุงรายการดังกล่าวจะส่งผลให้งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของกิจการแสดงค่าใช้จ่ายต่ำไป และในขณะเดียวกัน กิจการจะแสดงสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินสูงไป

ภายใต้วิธีตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญนั้น กิจการนิยมประมาณหนี้สงสัยจะสูญโดยใช้วิธีดังต่อไปนี้

ก. ร้อยละของยอดขาย (Percentage of sales) วิธีนี้มีข้อสมมติว่า ยิ่งกิจการมียอดขายมากขึ้น หนี้สงสัยจะสูญก็จะมีมากขึ้นด้วย นั่นแสดงว่า การประมาณหนี้สงสัยจะสูญภายใต้วิธีร้อยละของยอดขายมีแนวคิดว่ายอดขายกับจำนวนหนี้สูญที่อาจจะเกิดขึ้นมีความสัมพันธ์กัน ทั้งนี้ กิจการสามารถคำนวณหนี้สงสัยจะสูญได้โดยการคูณร้อยละของยอดขายที่ได้ประมาณขึ้นกับยอดขายในงวดนั้น จากนั้นนำผลคูณที่คำนวณได้บันทึกบัญชีได้ทันทีโดยไม่ต้องพิจารณาว่ากิจการมียอดคงเหลือของบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเหลืออยู่เท่าไรก่อนปรับปรุงรายการนี้ โดยร้อยละของยอดขายที่นำมาคูณนั้นอาจเป็นร้อยละของยอดขายรวมหรือยอดขายเชื่อก็ได้ ซึ่งวิธีนี้สนับสนุนให้กิจการประมาณหนี้สงสัยจะสูญจากร้อยละของยอดขายเชื่อมากกว่าประมาณการร้อยละของยอดขายรวม เนื่องจากหนี้สงสัยจะสูญนั้นมีความสัมพันธ์กับยอดขายเชื่อมากกว่ายอดขายรวม ซึ่งการใช้วิธีที่ต่างกันจะส่งผลต่อความแม่นยำในการประมาณหนี้สงสัยจะสูญของกิจการ

ข. ร้อยละของลูกหนี้การค้า (Percentage of accounts receivable) วิธีนี้มีข้อสมมติว่ากิจการมีลูกหนี้การค้าคงเหลือมากเท่าใด ก็จะมีจำนวนหนี้สูญที่อาจเกิดขึ้นมากเท่านั้น หากกิจการเลือกใช้วิธีนี้กิจการต้องทำการประมาณการร้อยละของหนี้สูญที่อาจเกิดขึ้นจากลูกหนี้การค้าของกิจการ ซึ่งยอดลูกหนี้การค้าของกิจการอาจพิจารณาจากยอดลูกหนี้การค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด หรือยอดลูกหนี้การค้าแต่ละราย หรือจำแนกตามกลุ่มอายุหนี้ของลูกหนี้การค้าก็ได้ จากนั้นนำร้อยละดังกล่าวที่ได้ประมาณขึ้นมาคูณกับลูกหนี้การค้าคงเหลือปลายงวดของกิจการ และนำยอดคงเหลือของบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญก่อนปรับปรุงรายการนี้มาเปรียบเทียบกับผลคูณดังกล่าวที่คำนวณขึ้น เพื่อบันทึกรายการปรับปรุงบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเพิ่มหรือลดให้เท่ากับยอดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่ได้ประมาณขึ้น

ตัวอย่างที่ 4.5 สำหรับปี 25X1 บริษัท มณฑา จำกัด มียอดขายเชื่อ เป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท และมียอดลูกหนี้การค้าคงเหลือปลายงวด เท่ากับ 1,300,000 บาท รวมทั้งมียอดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญยกมา 15,000 บาท หากกิจการประมาณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับปี ในอัตราร้อยละ 2 ของยอดขายเชื่อสำหรับปี

กิจการจึงต้องปรับปรุงรายการหนี้สงสัยจะสูญในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

ยอดขายเชื่อสำหรับปี 25X1	1,000,000
คูณ อัตราค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	x 2 %
ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับปี 25X1	20,000
หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญยกมา	(15,000)
ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี	5,000

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 5**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ธ.ค.	31	หนี้สงสัยจะสูญ	525	5,000	.-		
		ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	106			5,000	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับปี					

6. ค่าเสื่อมราคา (Depreciation expense)

ค่าเสื่อมราคา (Depreciation) หมายถึง วิธีการในการปันส่วนราคาทุนของสินทรัพย์ไปเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์โดยประมาณของสินทรัพย์นั้น (อรุณี อย่างธารา และคณะ, 2557, หน้า 5-15; Weygandt, Kimmel, & Kieso, 2011, p. 103) ตามหลักการบัญชีได้กำหนดให้มีการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีตัวตนและเสื่อมสภาพเมื่อใช้งาน เช่น รถยนต์ อาคารสำนักงาน โรงงาน เครื่องจักรผลิตสินค้า คอมพิวเตอร์ และเฟอร์นิเจอร์ เป็นต้น ยกเว้นที่ดินไม่

คิดค่าเสื่อมราคา ในกรณีที่ดินเฉพาะที่มีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด ซึ่งการบันทึกค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายนั้นถือว่าเป็นการปรับปรุงบัญชี

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ได้ให้คำนิยามของค่าเสื่อมราคา หมายถึง การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่ละส่วนที่มีนัยสำคัญแยกต่างหากจากกัน

มูลค่าเสื่อมสภาพของรายการอาคารและอุปกรณ์ ต้องปันส่วนเป็นค่าเสื่อมราคาอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์

การวัดมูลค่ารายการค่าเสื่อมราคาหรือการคำนวณค่าเสื่อมราคาให้เหมาะสมตามหลักการ จะต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆ ดังนี้

(1) ราคาทุนของสินทรัพย์ (Cost) คือ ราคาซื้อและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการซื้อสินทรัพย์จนกว่าสินทรัพย์นั้นจะพร้อมใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์

(2) มูลค่าคงเหลือ หรือราคาซาก/มูลค่าซาก (Residual value or salvage value) คือ จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสินทรัพย์นั้นหมดอายุการให้ประโยชน์แก่กิจการแล้ว หักด้วยต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น

(3) อายุการให้ประโยชน์ (Useful life) หมายถึง กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้ (3.1) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ หรือ (3.2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีตัวตนทุกชนิดต้องนำมาคิดค่าเสื่อมราคา **ยกเว้น** ที่ดิน ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานไม่จำกัด และมูลค่าไม่ลดลงตามกาลเวลา จึงไม่นิยมคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับที่ดิน

(4) การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคา (Accounting for depreciation) กิจการสามารถเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาได้ตามความเหมาะสมกับธุรกิจ ซึ่งส่งผลต่อมูลค่าของค่าเสื่อมราคาที่ไม่เท่ากัน อย่างไรก็ตาม วิธีการบันทึกบัญชีจะมีลักษณะดังนี้

		ค่าเสื่อมราคา-สินทรัพย์มีตัวตน		XXX	.-		
		ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์มีตัวตน				XXX	.-
		บันทึกบัญชีเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคา					

โดยค่าเสื่อมราคาถือเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน ค่าเสื่อมราคาสะสมจัดประเภทเป็นบัญชีปรับมูลค่าของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนชนิดนั้นๆ โดยปกติ กิจการจะบันทึกบัญชีค่าเสื่อมราคา ณ วันสิ้นงวดบัญชี เพื่อรับรู้ค่าใช้จ่ายจากการเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ **ยกเว้น** กรณีตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่อาจทำการบันทึกค่าเสื่อมราคาระหว่างงวดบัญชี

(5) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา (Depreciation method) กิจการสามารถเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่มีหลายวิธีในการปันส่วนค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ทั้งนี้ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาจะต้องมีความเหมาะสมกับแต่ละกิจการ สำหรับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่นิยมใช้กัน ได้แก่ วิธีเส้นตรง (Straight-line method) วิธียอดลดลงทวีคูณ (Double-declining-balance method)

วิธีผลรวมจำนวนปี (Sum-of-the-years' digits method) และวิธีจำนวนผลผลิต (Units of production method) เป็นต้น

(6) การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะเริ่มต้นเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งาน และจะสิ้นสุดเมื่อกิจการตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี หรือเมื่อได้จัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย (ไม่บันทึกและคำนวณค่าเสื่อมราคา)

กิจการสามารถเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่มีหลายวิธีในการปันส่วนค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ทั้งนี้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาจะต้องมีความเหมาะสมกับแต่ละกิจการ ในส่วนนี้จะอธิบายเฉพาะวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่นิยมใช้กัน คือ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง (Straight-line method) เท่านั้น (ณัฐวุฒิ ทรัพย์สมบัติ, 2559, หน้า 242 – 256; ภาคภูมิ วณิชธนานนท์, 2557, หน้า 9-6 – 9-14; อรุณี อย่างธารา และคณะ, 2557, หน้า 9-5 – 9-17)

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง (Straight-line method) วิธีนี้เป็นวิธีที่ง่ายในการคำนวณ เพราะมีข้อสมมติที่ว่า สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีตัวตนมีการเสื่อมสภาพเท่ากันทุกปี จึงส่งผลให้ค่าเสื่อมราคามีจำนวนเท่ากันทุกรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ โดยมีวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาได้ 2 วิธี ดังนี้

วิธีที่ 1 ค่าเสื่อมราคา (บาท/ปี)	=	ราคาทุนเริ่มแรก (บาท) อายุการให้ประโยชน์ (ปี)	–	มูลค่าคงเหลือ (บาท)

วิธีที่ 2 อัตราค่าเสื่อมราคา (% ต่อปี)	=	100% อายุการให้ประโยชน์ (ปี)		
ค่าเสื่อมราคา (บาท/ปี)	=	อัตราค่าเสื่อมราคา (% ต่อปี)	X	[ราคาทุนเริ่มแรก (บาท) - มูลค่าคงเหลือ (บาท)] (บาท)

ตัวอย่างที่ 4.6 วันที่ 1 มกราคม 25X1 กิจการมีอุปกรณ์สำนักงานราคาทุน 2,000,000 บาท ประมาณอายุการให้ประโยชน์ 5 ปี และคาดว่าเมื่อหมดอายุการให้ประโยชน์แล้วจะมีมูลค่าคงเหลือในราคา 80,000 บาท

วิธีที่ 1 ค่าเสื่อมราคา (บาท/ปี)	=	ราคาทุนเริ่มแรก (บาท) อายุการให้ประโยชน์ (ปี)	–	มูลค่าคงเหลือ (บาท)
	=	2,000,000 บาท 5 ปี	–	80,000 บาท
	=	384,000 บาท/ปี		

วิธีที่ 2		
อัตราค่าเสื่อมราคา (% ต่อปี)	=	100% / อายุการให้ประโยชน์ (ปี)
	=	100% / 5 ปี
	=	20% ต่อปี

ค่าเสื่อมราคา (บาท/ปี)	=	อัตราค่าเสื่อมราคา (% ต่อปี)	X	[ราคาทุนเริ่มแรก (บาท) - มูลค่าคงเหลือ (บาท)] (บาท)
	=	20% ต่อปี	X	(2,000,000 – 80,000) บาท
	=	20% ต่อปี	X	1,920,000 บาท
	=	384,000 บาท/ปี		

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 6**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ธ.ค.	31	ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน	524	384,000	.-		
		ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน	125			384,000	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์สำนักงานสำหรับปี					

7. การตัดจำหน่าย (Amortization)

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible assets) ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้ให้ความหมายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไว้ว่า สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้ และไม่มีลักษณะทางกายภาพ เช่น ความรู้ทางวิทยาศาสตร์หรือความรู้ทางด้านเทคนิคการออกแบบและการนำระบบหรือกระบวนการใหม่มาปฏิบัติ ใบอนุญาต ทรัพย์สินทางปัญญา ความรู้ทางการตลาด และเครื่องหมายการค้า ซึ่งรวมถึงชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์และชื่อสิ่งพิมพ์ ตัวอย่างของรายการข้างต้น ได้แก่ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ฟิล์มภาพยนตร์ รายชื่อลูกค้า สิทธิในการให้บริการสินเชื่อเพื่อที่อยู่อาศัย ใบอนุญาตทำการประมง โควตาการนำเข้าสินค้า สิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ ความสัมพันธ์กับลูกค้าหรือกับผู้ขายสินค้า ความจงรักภักดีต่อสินค้า ส่วนแบ่งตลาด และสิทธิทางการตลาด เป็นต้น

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องมีคุณสมบัติครบทั้ง 3 ข้อ ดังนี้

1. สามารถระบุได้ (Identifiability) สินทรัพย์สามารถระบุได้ ในกรณีที่ (1) สินทรัพย์นั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือสามารถแยกหรือแบ่งออกจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้ ไม่ว่าจะโดยเอกเทศหรือโดยรวมกันตามสัญญาที่เกี่ยวข้อง ถือว่าเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถระบุได้ โดยไม่คำนึงว่ากิจการตั้งใจจะแยกเป็นเอกเทศหรือไม่ หรือ (2) สินทรัพย์นั้นเกิดจากสิทธิตาม

สัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น โดยไม่คำนึงถึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแยกออกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่นหรือไม่

2. การควบคุม (Control) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ หากกิจการมีอำนาจที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น และสามารถจำกัดไม่ให้ผู้อื่นเข้าถึงประโยชน์ดังกล่าว โดยปกติ ความสามารถของกิจการที่จะควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเกิดจากสิทธิตามกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ กรณีที่ไม่มีสิทธิทางกฎหมายจะเป็นการยากที่จะแสดงให้เห็นถึงการควบคุม อย่างไรก็ตาม ความสามารถในการบังคับใช้สิทธิทางกฎหมายไม่ใช่เกณฑ์ที่จำเป็นเพียงอย่างเดียวสำหรับการควบคุม ทั้งนี้เพราะกิจการอาจสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตในลักษณะอื่นได้

3. ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (Future economic benefits) กิจการจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจรวมถึงรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ ต้นทุนที่ประหยัดได้ หรือประโยชน์อื่นที่เกิดขึ้นจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นโดยกิจการ เช่น สินทรัพย์ทางปัญญาที่นำมาใช้กับกระบวนการผลิตอาจลดต้นทุนการผลิตในอนาคตมากกว่าทำให้รายได้ในอนาคตเพิ่มขึ้น

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กิจการทราบอายุการให้ประโยชน์อย่างแน่นอนต้องนำมาคิดค่าตัดจำหน่ายตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสัมปทานที่ทราบระยะเวลาในการได้รับสิทธิอย่างแน่นอน เป็นต้น สำหรับวิธีการตัดจำหน่ายที่กิจการเลือกใช้ต้องสะท้อนรูปแบบที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต โดยอาจใช้วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง หรือวิธีจำนวนหน่วยของผลผลิต ก็ได้ ทั้งนี้ กิจการต้องเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งานในสถานที่และสภาพตามความประสงค์ของผู้บริหาร และสามารถหยุดคิดค่าตัดจำหน่ายได้เมื่อมีการตัดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นออกจากบัญชี (ณัฐวุฒิ ทรัพย์สมบัติ, 2559, หน้า 266 – 267) โดยวิธีการบันทึกบัญชีค่าตัดจำหน่ายในสมุดรายวันทั่วไปมีรูปแบบดังต่อไปนี้

		ค่าตัดจำหน่าย-สินทรัพย์ไม่มีตัวตน		XXX	.-		
		ค่าตัดจำหน่ายสะสม-สินทรัพย์ไม่มีตัวตน				XXX	.-
		บันทึกค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน					

โดยปกติแล้ว ค่าตัดจำหน่าย (Amortization expense) ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ขณะที่บัญชีค่าตัดจำหน่ายสะสม (Accumulated amortization) ถือเป็นบัญชีปรับลดมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยแสดงเป็นรายการหักจากราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบแสดงฐานะการเงิน

ตัวอย่างที่ 4.7 วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท มณฑา จำกัด ซื้อลิขสิทธิ์เกี่ยวกับธุรกิจให้เช่าวีดีโอภาพยนตร์ อายุการให้ประโยชน์ 10 ปี มูลค่า 1,000,000 บาท ทั้งนี้ลิขสิทธิ์ดังกล่าวไม่มีมูลค่าคงเหลือ ณ วันสิ้นอายุการให้ประโยชน์ และกิจการเลือกใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่ายลิขสิทธิ์

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ทุกวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี กิจการต้องบันทึกการตัดจำหน่ายลิขสิทธิ์ ดังนี้

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

ราคาทุนของลิขสิทธิ์	1,000,000
หัก มูลค่าคงเหลือ ณ วันสิ้นอายุการให้ประโยชน์	(0)
ราคาทุนสุทธิของลิขสิทธิ์	1,000,000
หาร อายุการให้ประโยชน์ของลิขสิทธิ์	÷ 10
ค่าตัดจำหน่าย-ลิขสิทธิ์ (ตามวิธีเส้นตรง) ต่อปี	100,000
คูณ ระยะเวลาการใช้ประโยชน์ลิขสิทธิ์สำหรับปี 25X1 (1 ม.ค. – 31 ธ.ค.)	x 12/12
ค่าตัดจำหน่าย-ลิขสิทธิ์ สำหรับปี 25X1 ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี	100,000

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 7**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ธ.ค.	31	ค่าตัดจำหน่าย-ลิขสิทธิ์	537	100,000	.-		
		ค่าตัดจำหน่ายสะสม-ลิขสิทธิ์	127			100,000	.-
		บันทึกค่าตัดจำหน่ายของลิขสิทธิ์สำหรับปี					

บัญชีค่าตัดจำหน่ายกับบัญชีค่าเสื่อมราคามีลักษณะเหมือนกัน คือ เป็นบัญชีประเภทค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่เป็นผลมาจากการปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนต่างกันตรงที่ค่าเสื่อมราคาเป็นผลมาจากการปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีตัวตน ขณะที่ค่าตัดจำหน่ายเป็นผลมาจากการปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีตัวตน

สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน เช่น เครื่องหมายการค้า และชื่อการค้า เป็นต้น ที่มีความไม่แน่นอนว่าผู้บริโภคจะเลือกซื้อสินค้าหรือบริการของกิจการไปอีกนานเท่าใด หรือในกรณีค่าความนิยมที่จัดอยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ทราบอายุการให้ประโยชน์ที่แน่นอน วิธีการทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์กลุ่มนี้ คือ ไม่ต้องตัดจำหน่าย เพราะกิจการไม่ทราบระยะเวลาการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่แน่ชัด อย่างไรก็ตาม กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน โดยทำการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ซึ่งต้องทำเป็นประจำทุกปี และเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเกิดการด้อยค่า เช่น ราคาตลาดของสินทรัพย์นั้นลดลงอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างปี เป็นต้น

การด้อยค่าของสินทรัพย์สามารถเกิดขึ้นกับสินทรัพย์ที่มีตัวตนและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชี (ราคาทุน หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมหรือค่าตัดจำหน่ายสะสม) กิจการต้องปรับลดราคาตามบัญชีให้มียอดคงเหลือเท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ซึ่งผลต่างที่เกิดขึ้นนี้จะบันทึกในบัญชีผลขาดทุนจากการด้อยค่า (Impairment loss) แสดงเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (ณัฐวุฒิ ทรัพย์สมบัติ, 2559, หน้า 268 – 269)

ณ วันสิ้นงวด หากกิจการพบว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเกิดการด้อยค่า กิจการต้องทำการปรับปรุงรายการในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

		ผลขาดทุนจากการด้อยค่า -สินทรัพย์ไม่มีตัวตน		XXX	.-		
		ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม -สินทรัพย์ไม่มีตัวตน				XXX	.-
		บันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน					

ตัวอย่างที่ 4.8 ณ สิ้นปี 25X5 ผู้บริหาร บริษัท มณฑา จำกัด พบข้อบ่งชี้การด้อยค่าของเครื่องหมายการค้า เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงด้านเขตการค้าเสรีในกลุ่มประเทศอาเซียนที่เริ่มขึ้นทำให้เครื่องหมายการค้าของกิจการนี้ไม่สามารถทำให้บรรลุผลสำเร็จของกิจการได้ สำหรับเครื่องหมายการค้าของกิจการนี้ซื้อมาเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 มูลค่า 10,000,000 บาท คาดว่าจะใช้ประโยชน์ 10 ปี กิจการเลือกใช้วิธีการคิดค่าตัดจำหน่ายตามวิธีเส้นตรง ผู้บริหารประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ณ สิ้นปี 25X5 เท่ากับ 1,00,000 บาท

การคำนวณผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องหมายการค้า ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 มีดังต่อไปนี้

รายการ	**(หน่วย : บาท)**
ราคาทุนเริ่มแรกของเครื่องหมายการค้า	10,000,000
หัก ค่าตัดจำหน่ายสะสม [5 X (10,000,000/10)]	(5,000,000)
มูลค่าตามบัญชีของเครื่องหมายการค้า ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5	5,000,000
หัก มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5	(1,000,000)
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า (มูลค่าตามบัญชี มากกว่า มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน)	4,000,000

การบันทึกบัญชีผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องหมายการค้า ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ในสมุดรายวันทั่วไป มีดังต่อไปนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 8**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X5							
ธ.ค.	31	ผลขาดทุนจากการด้อยค่า -เครื่องหมายการค้า	564	4,000,000	.-		
		ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม -เครื่องหมายการค้า	164			4,000,000	.-
		บันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องหมายการค้า					

จากรายการปรับปรุงข้างต้น บัญชีผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นบัญชีประเภทค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ขณะที่บัญชีผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม-สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นบัญชีปรับมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบแสดงฐานะการเงิน

8. ค่าสูญสิ้น (Depletion)

ทรัพยากรธรรมชาติ หมายถึง สินทรัพย์ที่เกิดปรากฏตามธรรมชาติและเมื่อใช้ทรัพยากรธรรมชาติเหล่านั้นแล้วจะทำให้ทรัพยากรธรรมชาตินั้นหมดไป เช่น น้ำมัน เหมืองแร่ ก๊าซธรรมชาติ และป่าไม้ เป็นต้น

ทรัพยากรธรรมชาติที่ได้มาจะมีอายุจำกัดไม่ว่าจะเป็นตามอายุสัมปทานหรือมีการสูญสิ้นไปตามความเป็นจริง ทำให้กิจการต้องมีการบันทึกบัญชีเพื่อลดมูลค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่เคยบันทึกไว้ตอนที่ได้มาเริ่มแรก เรียกว่า การตัดจำหน่ายมูลค่าสูญสิ้น (Depletion) ของทรัพยากรธรรมชาตินั้นๆ การตัดจำหน่ายมูลค่าสูญสิ้นของทรัพยากรธรรมชาติมีลักษณะคล้ายกับการคิดค่าเสื่อมราคาสะสม โดยมีการคำนวณมูลค่าที่จะตัดจำหน่ายในแต่ละงวดโดยใช้วิธีจำนวนผลผลิต ประกอบด้วย การคำนวณอัตรามูลค่าสูญสิ้นต่อหน่วย คูณกับจำนวนหน่วยของทรัพยากรธรรมชาติที่ใช้ประโยชน์แล้วในงวดบัญชีปัจจุบัน ซึ่งมีสูตรการคำนวณดังต่อไปนี้

$$\text{อัตรามูลค่าสูญสิ้นต่อหน่วย} = \frac{\text{ราคาทุนของทรัพยากรธรรมชาติ} - \text{มูลค่าคงเหลือ}}{\text{จำนวนหน่วยทรัพยากรธรรมชาติที่คาดว่าจะได้รับ}}$$

$$\text{ค่าสูญสิ้นรายปี} = \text{อัตรามูลค่าสูญสิ้นต่อหน่วย} \times \text{จำนวนหน่วยของทรัพยากรธรรมชาติที่ใช้ประโยชน์แล้วในงวดบัญชีปัจจุบัน}$$

กิจการต้องบันทึกบัญชีค่าสูญสิ้นรายปีในสมุดรายวันทั่วไป โดยมีรูปแบบดังต่อไปนี้

		ค่าสูญสิ้น - ทรัพยากรธรรมชาติ		XXX			
		ค่าสูญสิ้นสะสม - ทรัพยากรธรรมชาติ				XXX	
		บันทึกค่าสูญสิ้นรายปี					

ค่าสูญสิ้น จัดเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และค่าสูญสิ้นสะสม จัดเป็นบัญชีปรับมูลค่าของบัญชีทรัพยากรธรรมชาติเป็นรายการหักจากราคาทุนของทรัพยากรธรรมชาตินั้นในงบแสดงฐานะการเงิน

ตัวอย่างที่ 4.9 วันที่ 1 มกราคม 25X4 กิจการได้สัมปทานเหมืองแร่ดีบุกมาในราคา 20,000,000 บาท รวมทั้งมีรายจ่ายในการสำรวจ จำนวน 20,000,000 บาท และรายจ่ายในการพัฒนาเหมืองแร่ จำนวน 60,000,000 บาท เป็นเงินสด กิจการคาดว่าจะขุดแร่ดีบุกได้รวมทั้งสิ้น 1,000,000 ตัน โดยไม่มีมูลค่าคงเหลือจากสัมปทานเหมืองแร่ดีบุกครั้งนี้

การคำนวณราคาทุนของทรัพยากรธรรมชาติ – เหมืองแร่ดีบุก มีดังต่อไปนี้

รายการ	**(หน่วย : บาท)**
รายจ่ายที่ทำให้กิจการได้สัมปทานเหมืองแร่ดีบุกมา	20,000,000
บวก รายจ่ายในการสำรวจ	20,000,000
รายจ่ายในการพัฒนาเหมืองแร่	60,000,000
ราคาทุนของทรัพยากรธรรมชาติ – เหมืองแร่ดีบุก	100,000,000

การบันทึกบัญชีราคาทุนของทรัพยากรธรรมชาติ – แร่ดีบุก ในสมุดรายวันทั่วไป มีดังต่อไปนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 8**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X4							
ม.ค.	1	เหมืองแร่ดีบุก	174	100,000,000	.-		
		เงินสด	111			100,000,000	.-
		บันทึกราคาทุนของแร่ดีบุก					

ในระหว่างปี 25X4 กิจการขุดแร่ดีบุกได้ จำนวน 100,000 ตัน

การคำนวณมูลค่าที่จะตัดจำหน่ายในแต่ละงวดโดยใช้วิธีจำนวนผลผลิต มีดังต่อไปนี้

อัตรามูลค่าสูญสิ้นต่อหน่วย	=	ราคาทุนของทรัพยากรธรรมชาติ	-	มูลค่าคงเหลือ
		จำนวนหน่วยทรัพยากรธรรมชาติที่คาดว่าจะได้รับ		
	=	100,000,000 บาท	-	0
		1,000,000 ตัน		
	=	100 บาท/ตัน		

ค่าสูญสิ้นรายปี	=	อัตรามูลค่าสูญสิ้นต่อหน่วย	X	จำนวนหน่วยของทรัพยากรธรรมชาติที่ใช้ประโยชน์แล้วในงวดบัญชีปัจจุบัน
	=	100 บาท/ตัน	X	100,000 ตัน
	=	10,000,000 บาท		

การบันทึกบัญชีค่าสูญสิ้นของทรัพยากรธรรมชาติ – เหมืองแร่ดีบุก ในสมุดรายวันทั่วไป มีดังต่อไปนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 8**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X4							
ธ.ค.	31	ค่าสูญสิ้น – เหมืองแร่ดีบุก	574	10,000,000	.-		
		ค่าสูญสิ้นสะสม – เหมืองแร่ดีบุก	184			10,000,000	.-
		บันทึกค่าสูญสิ้นของเหมืองแร่ดีบุกสำหรับปี					

บัญชีค่าสูญสิ้นเป็นบัญชีประเภทค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งจะบันทึกบัญชีนี้เมื่อปริมาณทรัพยากรธรรมชาติของกิจการลดลงอันเนื่องมาจากการใช้ แต่ไม่ใช่เป็นสาเหตุมาจากการเสื่อมสภาพของทรัพยากรธรรมชาติ

9. วัสดุสำนักงานใช้ไป (Supplies expense / Supplies used)

วัสดุสำนักงาน เป็นสินทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ในแผนกต่างๆ ภายในกิจการเท่านั้น แต่ไม่ได้มีไว้เพื่อวัตถุประสงค์เพื่อขายต่อ และเมื่อใช้แล้ววัสดุสำนักงานก็จะหมดไปไม่สามารถนำกลับมาใช้ได้อีก ซึ่งโดยปกติแล้ววัสดุสำนักงานมักมีราคาค่อนข้างต่ำ เช่น ดินสอ ปากกา ยางลบ น้ำยาลบคำผิด คลิปหนีบกระดาษ ลวดเสียบกระดาษ น้ำยาทำความสะอาด สบู่ และผงซักฟอก เป็นต้น โดยในวันที่กิจการซื้อวัสดุสำนักงานเป็นเงินสดจะบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

		วัสดุสำนักงาน	109	XXX	.-		
		เงินสด	101			XXX	.-
		บันทึกซื้อวัสดุสำนักงานเป็นเงินสด					

ต่อมาเมื่อกิจการเบิกวัสดุสำนักงานไปใช้ มักไม่นิยมบันทึกบัญชีเนื่องจากกิจการมักมีการเบิกวัสดุสำนักงานบ่อยครั้ง แต่ในการเบิกวัสดุสำนักงานแต่ละครั้งไปใช้มักมีจำนวนเงินไม่มากนัก ดังนั้น กิจการส่วนใหญ่จึงนิยมตรวจนับวัสดุสำนักงาน ณ วันสิ้นงวด เพื่อคำนวณหาวัสดุสำนักงานใช้ไปในระหว่างงวด ดังสมการต่อไปนี้

วัสดุสำนักงานใช้ไป = วัสดุสำนักงานต้นงวด + ซื้อระหว่างงวด – วัสดุสำนักงานปลายงวด

หลังจากที่กิจการทราบวัสดุสำนักงานใช้ไปในระหว่างงวดจากสมการข้างต้นแล้ว เพื่อให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป กิจการจะต้องปรับปรุงรายการ ณ วันสิ้นงวด ในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

		วัสดุสำนักงานใช้ไป	521	XXX	.-		
		วัสดุสำนักงาน	109			XXX	.-
		บันทึกวัสดุสำนักงานใช้ไปในระหว่างงวด					

จากรายการปรับปรุงข้างต้น วัสดุสำนักงานใช้ไป (Supplies expense / Office supplies used) เป็นบัญชีประเภทค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เพื่อสะท้อนถึงประโยชน์ที่กิจการได้รับจากการใช้วัสดุ

สำนักงานในระหว่างรอบบัญชีปัจจุบัน ขณะที่บัญชีวัสดุสำนักงาน (Office supplies) เป็นบัญชีประเภทสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน ทั้งนี้ หากกิจการไม่ได้ทำการปรับปรุงรายการดังกล่าวข้างต้นจะส่งผลให้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จต่ำไป ซึ่งหมายความว่า งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในรอบบัญชีนั้น จะแสดงกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสูงไป และในขณะเดียวกัน งบแสดงฐานะการเงินจะแสดงมูลค่าของสินทรัพย์และส่วนของผู้ถือหุ้นสูงไป และเมื่อกิจการได้บันทึกรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปแล้ว จากนั้น กิจการต้องผ่านรายการดังกล่าวไปยังบัญชีแยกประเภทต่อไป

ตัวอย่างที่ 4.10 วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท มณฑา จำกัด มีวัสดุสำนักงานคงเหลือยกมาเท่ากับ 5,000 บาท ในระหว่างปี 25X1 บริษัทซื้อวัสดุสำนักงานเพิ่มเติมอีก 4,000 บาท และในวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 บริษัทตรวจนับวัสดุสำนักงานคงเหลือปลายงวด เท่ากับ 3,500 บาท

ณ วันสิ้นงวด กิจการจะต้องปรับปรุงรายการวัสดุสำนักงานใช้ไปในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

วัสดุสำนักงานคงเหลือต้นงวด	5,000
บวก ซื้อวัสดุสำนักงานระหว่างงวด	4,000
วัสดุสำนักงานมีไว้ใช้ทั้งหมด	9,000
หัก วัสดุสำนักงานคงเหลือปลายงวด	(3,500)
วัสดุสำนักงานใช้ไประหว่างงวด	5,500

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 9**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ธ.ค.	31	วัสดุสำนักงานใช้ไป	521	5,500	.-		
		วัสดุสำนักงาน	109			5,500	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีวัสดุสำนักงาน					

จากการบันทึกรายการข้างต้น บัญชีวัสดุสำนักงานใช้ไปถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ส่วนบัญชีวัสดุสำนักงานถือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

10. การแก้ไขข้อผิดพลาด (Correction of Errors)

เมื่อกิจการตรวจพบข้อผิดพลาดก่อนที่จะจัดทำงบการเงิน กิจการต้องดำเนินการแก้ไขข้อผิดพลาดที่พบให้ถูกต้อง ณ วันสิ้นงวด หรือวันที่กิจการพบข้อผิดพลาด จากนั้นต้องผ่านรายการปรับปรุงนั้นจากสมุดรายวันทั่วไปไปยังบัญชีแยกประเภทต่อไป

ทั้งนี้ ลักษณะข้อผิดพลาดนั้น อาจเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจากการบันทึกบัญชีในงวดปัจจุบันและพบข้อผิดพลาดนั้นในงวดปัจจุบัน หรืออาจเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจากการบันทึกบัญชีในงวดบัญชีก่อนแต่มาพบข้อผิดพลาดนั้นในงวดบัญชีปัจจุบันก็ได้ แต่ไม่ว่าลักษณะข้อผิดพลาดจะเป็นลักษณะใดก็ตามมักมีสาเหตุมาจากการบันทึกบัญชีผิด การบันทึกจำนวนเงินผิด การบันทึกบัญชีผิดด้าน การลืมบันทึกบัญชี หรืออาจมาจากหลาย

สาเหตุประกอบกัน โดยในส่วนนี้จะอธิบายเฉพาะในส่วนของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจากการบันทึกบัญชีในงวดปัจจุบันและพบข้อผิดพลาดนั้นในงวดปัจจุบันเท่านั้น ส่วนข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจากการบันทึกบัญชีในงวดบัญชีก่อนแต่มาพบข้อผิดพลาดนั้นในงวดบัญชีปัจจุบันสามารถศึกษาเพิ่มเติมจากหนังสือการบัญชีในระดับที่สูงขึ้นต่อไป

หากกิจการพบข้อผิดพลาดนั้นหลังจากบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปแล้ว แต่ก่อนที่จะผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภท ในกรณีนี้ นักบัญชีสามารถแก้ไขข้อผิดพลาดนั้นได้โดยการขีดฆ่าในส่วนที่ผิดและลงนามกำกับ พร้อมทั้งแก้ไขให้ถูกต้องในสมุดรายวันทั่วไป แต่ในกรณีที่กิจการบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปไม่ถูกต้องแต่ผ่านรายการมาจากสมุดรายวันทั่วไปไปยังบัญชีแยกประเภทผิด กิจการสามารถแก้ไขได้โดยการขีดฆ่าในส่วนที่ผิดและลงนามกำกับ พร้อมทั้งแก้ไขให้ถูกต้องในบัญชีแยกประเภท แต่หากกิจการพบข้อผิดพลาดภายหลังจากที่ได้ผ่านรายการจากสมุดรายวันทั่วไปไปยังบัญชีแยกประเภทแล้ว กิจการสามารถแก้ไขข้อผิดพลาดนั้นได้โดยการบันทึกบัญชีที่ผิดพลาดในสมุดรายวันทั่วไปให้ถูกต้อง ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแก้ไขข้อผิดพลาดที่พบให้ถูกต้องในกรณีนี้ประกอบไปด้วย 4 ขั้นตอน ดังนี้ ขั้นตอนที่ 1 ศึกษาวิธีการบันทึกบัญชีในรายการที่บันทึกบัญชีผิดพลาด ขั้นตอนที่ 2 ค้นหาวิธีการบันทึกบัญชีที่ถูกต้องในรายการบัญชีนั้น ขั้นตอนที่ 3 นำวิธีการบันทึกบัญชีที่ถูกต้องในขั้นตอนที่ 2 มาเปรียบเทียบกับวิธีการบันทึกบัญชีที่ผิดพลาดในขั้นตอนที่ 1 จากนั้น จึงทำการแก้ไขบัญชีที่บันทึกผิดพลาดให้ถูกต้องโดยใช้การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป และขั้นตอนที่ 4 ทำการผ่านรายการในสมุดรายวันทั่วไปที่บันทึกบัญชีในขั้นตอนที่ 3 ไปยังบัญชีแยกประเภทให้ถูกต้อง

ดังนั้น การปรับปรุงรายการต่างจากการแก้ไขข้อผิดพลาด คือ การปรับปรุงรายการเป็นขั้นตอนที่กิจการต้องดำเนินการเมื่อถึงวันสิ้นงวดบัญชีเพื่อให้งบการเงินถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ขณะที่การแก้ไขข้อผิดพลาดกิจการจะกระทำเมื่อกิจการพบว่า มีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งในการบันทึกบัญชีเท่านั้น

ตัวอย่างที่ 4.11 ในปี 25X1 บริษัท มณฑา จำกัด ได้จ่ายค่าโฆษณา เป็นจำนวนเงิน 170,000 บาท เป็นเงินสดแต่บริษัทบันทึกรายการเป็นจ่ายค่าสาธารณูปโภคจำนวนเงิน 150,000 บาท เป็นเงินสด

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 10**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
		เดิมที่ผิด					
		ค่าสาธารณูปโภค	522	150,000	.-		
		เงินสด	101			150,000	.-
		เดิมที่ถูก					
		ค่าโฆษณา	530	170,000	.-		
		เงินสด	101			170,000	.-
		แก้ไขข้อผิดพลาด					
ธ.ค.	31	ค่าโฆษณา	530	170,000	.-		

		ค่าสาธารณูปโภค	522			150,000	.-
		เงินสด (170,000 – 150,000)	101			20,000	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการแก้ไขข้อผิดพลาดจากการบันทึกบัญชีและจำนวนเงินผิดพลาด					

11. ภาษีเงินได้ค้างจ่าย (Income taxes payable)

หลังจากกิจการได้ปรับปรุงรายการที่กล่าวไว้ข้างต้นแล้ว รายการปรับปรุงรายการสุดท้ายก็คือ การปรับปรุงรายการภาษีเงินได้ค้างจ่าย ซึ่งกิจการที่มีลักษณะเป็นนิติบุคคล เช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด ต้องคำนวณภาษีที่กิจการจะต้องเสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิโดยใช้สูตรต่อไปนี้

ภาษีเงินได้ = กำไรสุทธิ X อัตราภาษีเงินได้

เมื่อกิจการคำนวณหาภาษีที่ต้องเสียอันเนื่องมาจากผลประกอบการในงวดปัจจุบันได้แล้ว จากนั้นกิจการสามารถบันทึกรายการปรับปรุงภาษีเงินได้ค้างจ่าย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

		ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	532	XXX	.-		
		ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	208			XXX	.-
		บันทึกรายการปรับปรุงภาษีเงินได้ค้างจ่าย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี					

จากรายการปรับปรุงรายการข้างต้นจะทำให้งบการเงินของกิจการแสดงบัญชีค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและขณะเดียวกันในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการจะมีภาษีเงินได้ค้างจ่ายซึ่งเป็นหนี้สินของกิจการเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนเงินเดียวกัน

ต่อมาหากกิจการจ่ายชำระภาษีเงินได้ค้างจ่ายเป็นเงินสดให้แก่กรมสรรพากร กิจการสามารถบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

		ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	208	XXX	.-		
		เงินสด	101			XXX	.-
		บันทึกจ่ายชำระภาษีเงินได้ค้างจ่ายเป็นเงินสดให้แก่กรมสรรพากร					

การบันทึกรายการบัญชีข้างต้นไม่ถือเป็นรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นงวด แต่เป็นรายการที่กิจการบันทึกบัญชีเมื่อกิจการได้จ่ายชำระภาษีเงินได้ไปแล้ว ซึ่งผลจากการบันทึกรายการนี้จะทำให้ภาษีเงินได้ค้างจ่ายซึ่งเป็นหนี้สินของกิจการลดลง ในขณะเดียวกัน เงินสดซึ่งเป็นสินทรัพย์ของกิจการก็จะลดลงด้วยจำนวนเงินเท่ากัน

4.5 การจัดทำกระดาษทำการ (Preparing a worksheet)

กระดาษทำการ เป็นเครื่องมือหนึ่งที่ใช้ภายในกิจการเท่านั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยในการปรับปรุงรายการและจัดทำงบการเงินให้รวดเร็วยิ่งขึ้น ซึ่งการจัดทำกระดาษทำการเป็นขั้นตอนหนึ่งที่กิจการสามารถเลือกทำหรือไม่ก็ได้ เนื่องจากการจัดทำกระดาษทำการนั้นไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของวงจรบัญชีและส่วนประกอบของงบการเงิน หากแต่กิจการเลือกที่จะทำกระดาษทำการ ณ วันสิ้นงวดบัญชี กิจการสามารถทำได้หลังจากกิจการผ่านขั้นตอนการจัดทำงบทดลองก่อนปรับปรุงเรียบร้อยแล้ว แต่ก่อนปรับปรุงรายการในสมุดรายวันทั่วไป ซึ่งรูปแบบกระดาษทำการไม่จำเป็นต้องเป็นรูปแบบที่ต้องเหมือนกันเสมอ ดังนั้น ในทางปฏิบัติกิจการสามารถปรับรูปแบบกระดาษทำการได้ตามความต้องการของแต่ละกิจการ เช่น กิจการอาจเลือกใช้กระดาษทำการ 10 ช่อง หรือ 12 ช่อง เป็นต้น แต่ในที่นี้ ขอยกตัวอย่างกระดาษทำการ 10 ช่อง ซึ่งประกอบด้วย งบทดลองก่อนปรับปรุง (Unadjusted trial balance) รายการปรับปรุงบัญชี (Adjusting entries) งบทดลองหลังปรับปรุง (Adjusted trial balance) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of comprehensive income) และงบแสดงฐานะการเงิน (Statement of financial position) รวมเป็น 5 ช่องใหญ่ แต่ละช่องใหญ่จะแบ่งเป็น 2 ช่อง คือ ช่องเดบิตและช่องเครดิต จึงรวมมี 10 ช่อง และเรียกว่ากระดาษทำการ ชนิด 10 ช่อง นั่นเอง

ขั้นตอนในการจัดทำกระดาษทำการ

1. ระบุชื่อกิจการ ชื่อแบบฟอร์มกระดาษทำการ และระบุงวดบัญชีที่จัดทำ
2. ระบุชื่อบัญชีในช่องชื่อบัญชี โดยเรียงลำดับ ดังนี้ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น รายได้ และ12 ค่าใช้จ่าย พร้อมระบุเลขที่บัญชีของแต่ละบัญชีในช่องเลขที่บัญชี
3. นำยอดคงเหลือแต่ละบัญชีในบัญชีแยกประเภทมาใส่ในช่องงบทดลองก่อนปรับปรุงรายการของกระดาษทำการ ซึ่งถ้าบัญชีใดมียอดคงเหลือทางด้านเดบิตก็ให้นำยอดคงเหลือนั้นมาใส่ในช่องเดบิต หากว่าบัญชีใดมียอดคงเหลือทางด้านเครดิตก็ให้นำยอดคงเหลือมาใส่ในช่องเครดิต
4. ตรวจสอบว่าผลรวมเดบิตเท่ากับยอดรวมเครดิตในช่องงบทดลองก่อนปรับปรุงหรือไม่ ในกรณีที่ไม่เท่ากันให้ค้นหาข้อผิดพลาดเพื่อแก้ไขให้ถูกต้อง
5. ลงรายการปรับปรุงในช่องรายการปรับปรุงบัญชี โดยในแต่ละรายการควรใส่หมายเลขหรือตัวอักษรกำกับพร้อมทั้งเขียนคำอธิบายไว้ท้ายกระดาษทำการด้วยเพื่อประโยชน์ในการอ้างอิงและตรวจสอบรายการภายหลัง ในกรณีที่กิจการต้องการปรับปรุงรายการแต่ไม่ปรากฏว่า ชื่อบัญชีที่ต้องการปรับปรุงนั้นระบุในช่องงบทดลองก่อนปรับปรุงก่อนหน้านี้ กิจการสามารถระบุชื่อบัญชีในช่องชื่อบัญชีและระบุเลขที่บัญชีในช่องเลขที่บัญชีที่ต้องการเพิ่มเติมได้
6. ตรวจสอบว่าผลรวมเดบิตเท่ากับผลรวมเครดิตในช่องรายการปรับปรุงบัญชีหรือไม่ ในกรณีที่ไม่เท่ากัน ให้ค้นหาข้อผิดพลาดเพื่อแก้ไขให้ถูกต้อง
7. ระบุยอดคงเหลือของแต่ละบัญชีในช่องงบทดลองหลังปรับปรุง โดยนำยอดคงเหลือของแต่ละบัญชีในช่องงบทดลองก่อนปรับปรุงมาบวก (ในกรณีที่ยอดคงเหลือก่อนปรับปรุงมียอดดุลอยู่ด้านเดียวกันกับจำนวนเงินที่ระบุในช่องรายการปรับปรุงของบัญชีนั้น) หรือลบ (ในกรณีที่ยอดคงเหลือก่อนปรับปรุงรายการมียอดดุลอยู่คนละด้านกับจำนวนเงินที่ระบุในช่องรายการปรับปรุงของบัญชีนั้น) กับ จำนวนเงินที่อยู่ในช่องรายการปรับปรุงของบัญชีนั้นๆ จากนั้นต้องพิจารณาด้วยว่ายอดคงเหลือใหม่นี้มียอดดุลทางด้านเดบิตหรือเครดิต
8. ตรวจสอบว่าผลรวมเดบิตเท่ากับผลรวมเครดิตในช่องงบทดลองหลังปรับปรุงหรือไม่ ในกรณีที่ไม่เท่ากัน ให้ค้นหาข้อผิดพลาดเพื่อแก้ไขให้ถูกต้อง

9. นำยอดคงเหลือของแต่ละบัญชีที่จัดอยู่ในประเภทรายได้และค่าใช้จ่ายมาใส่ในช่องงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จโดยต้องพิจารณาด้วยบัญชีนั้นมียอดคงเหลืออยู่ด้านเดบิตหรือเครดิต

10. คำนวณหาผลการดำเนินงานของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยการคำนวณหาผลต่างของยอดรวมเดบิตกับยอดรวมเครดิตในช่องงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

โดยในกรณีที่ยอดรวมเครดิตมากกว่ายอดรวมเดบิตแสดงว่า ในงวดบัญชีนั้น กิจการมีกำไร ให้นำผลต่างนั้นมาใส่ในช่องเดบิตของงบทดลองหลังปรับปรุงและช่องเครดิตของงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดเดียวกัน พร้อมระบุคำว่า “กำไร” ในช่องชื่อบัญชีด้วย

แต่ในทางกลับกันหากยอดรวมเดบิตมากกว่ายอดรวมเครดิตแสดงว่า ในงวดบัญชีนั้น กิจการมีผลขาดทุน ให้นำผลต่างนั้นมาใส่ในช่องเครดิตของงบทดลองหลังปรับปรุงและช่องเดบิตของงบแสดงฐานะการเงินในบรรทัดเดียวกัน พร้อมระบุคำว่า “ขาดทุน” ในช่องชื่อบัญชีด้วย

11. ตรวจสอบว่าผลรวมเดบิตเท่ากับผลรวมเครดิตในช่องกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือไม่ ในกรณีที่ไม่เท่ากัน ให้ค้นหาข้อผิดพลาดเพื่อแก้ไขให้ถูกต้อง

12. นำยอดคงเหลือของแต่ละบัญชีที่จัดอยู่ในประเภทสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น มาใส่ในช่องงบแสดงฐานะการเงินโดยต้องพิจารณาด้วยบัญชีนั้นมียอดคงเหลืออยู่ด้านเดบิตหรือเครดิต

13. ตรวจสอบว่าผลรวมเดบิตเท่ากับผลรวมเครดิตในช่องงบแสดงฐานะการเงินหรือไม่ ในกรณีที่ไม่เท่ากัน ให้ค้นหาข้อผิดพลาดเพื่อแก้ไขให้ถูกต้อง

ทั้งนี้ เพื่อให้เข้าใจขั้นตอนการจัดทำกระดาษทำการได้ดียิ่งขึ้น ขอยกตัวอย่างการจัดทำกระดาษทำการของบริษัท มณฑา จำกัด ดังต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 4.12 บริษัท มณฑา จำกัด ประกอบธุรกิจการให้บริการเกี่ยวกับกฎหมาย การบัญชี และการภาษีอากร ข้อมูลต่อไปนี้เป็นของงบทดลองก่อนปรับปรุง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 มีดังต่อไปนี้

บริษัท มณฑา จำกัด
งบทดลองก่อนปรับปรุง
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

(หน่วย : บาท)

ชื่อบัญชี	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
เงินสด	111	24,970	
ลูกหนี้การค้า	112	6,000	
ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า	113	22,800	
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า	114	1,200	
วัสดุสำนักงาน (1 มกราคม 25X2)	115	2,780	
อุปกรณ์สำนักงาน (1 มกราคม 25X2)	121	96,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน	122		3,200

บริษัท มณฑา จำกัด
งบทดลองก่อนปรับปรุง (ต่อ)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

(หน่วย : บาท)

ชื่อบัญชี	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
เงินกู้ยืมสถาบันการเงินระยะสั้น	211		10,000
รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า	212		40,000
ทุนหุ้นสามัญ (จำนวน 1,200 หุ้นๆ ละ 10 บาท)	311		12,000
กำไรสะสม	312		19,800
เงินปันผลจ่าย	313	14,000	
รายได้จากการให้บริการ	411		275,000
ต้นทุนการให้บริการ	511	110,000	
เงินเดือนพนักงาน	512	71,200	
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี	513	450	
ค่าสาธารณูปโภค	514	2,200	
ค่าเช่าอาคาร	515	850	
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	516	7,550	
รวม		**360,000**	**360,000**

ข้อมูลเพิ่มเติม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 มีดังต่อไปนี้

(1) วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X2 บริษัทฯ ได้ทำสัญญาเช่าอาคารใหม่ ในอัตราค่าเช่าเดือนละ 500 บาท เป็นระยะเวลา 2 ปี โดยบริษัทฯ จ่ายค่าเช่าอาคารใหม่ล่วงหน้า จำนวนเงิน 12,000 บาท เป็นเงินสด และเลือกบันทึกรายการนี้เป็นบัญชีค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 113 และ 515)

(2) วันที่ 1 ตุลาคม 25X2 บริษัทฯ ได้ต่ออายุค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีล่วงหน้า 2 ปี ในอัตราเดือนละ 50 บาท รวมเป็นเงินทั้งหมด เท่ากับ 1,200 บาท เป็นเงินสด และบริษัทฯ เลือกบันทึกรายการในบัญชีค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า นอกจากนี้ บริษัทฯ ได้จ่ายค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีเป็นรายเดือนตั้งแต่เดือนมกราคม 25X2 ถึง กันยายน 25X2 ในอัตราเดือนละ 50 บาท เป็นเงินสด รวมเป็นเงินทั้งหมด เท่ากับ 450 บาท (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 114 และ 513)

(3) วันที่ 1 พฤศจิกายน 25X2 บริษัทฯ ได้กู้ยืมเงินจากสถาบันการเงิน (ระยะเวลาคืนเงินต้น 5 ปี) จำนวนเงินต้น เท่ากับ 10,000 บาท อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ 12% ต่อปี โดยกำหนดจ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 214 และ 519)

(4) วันที่ 1 ธันวาคม 25X2 บริษัทฯ ได้รับเงินสดเป็นรายได้จากการให้บริการเกี่ยวกับกฎหมาย การบัญชี และการภาษีอากรจากลูกค้า จำนวนเงิน 40,000 บาท มีระยะเวลาการให้บริการ 4 เดือน (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 212 และ 411)

(5) วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 บริษัทฯ มีอุปกรณ์สำนักงาน ณ วันที่ 1 มกราคม 25X2 จำนวนเงิน 96,000 บาท โดยคำนวณค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน ตามวิธีเส้นตรง ผู้บริหารประมาณการอายุการให้ประโยชน์ของ

อุปกรณ์สำนักงาน 5 ปี และจากประสบการณ์ของผู้บริหารคาดการณ์ว่าอุปกรณ์สำนักงานจะไม่มีมูลค่าคงเหลือ ณ วันสิ้นอายุการให้ประโยชน์ (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 122 และ 517)

(6) วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 บริษัทฯ มีเงินเดือนพนักงานค้างจ่าย จำนวนเงิน 1,780 บาท ซึ่งกิจการยังไม่ได้บันทึกบัญชี (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 213 และ 512)

(7) วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 บริษัทฯ ตรวจพบว่าพนักงานบัญชีบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด จำนวนเงิน 7,550 บาท แต่ที่ถูกต้องบริษัทฯ ได้จ่ายเงินสดเป็นค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด จำนวนเงิน 5,650 บาท ดังนั้น จึงต้องทำการแก้ไขข้อผิดพลาดเนื่องจากบันทึกค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดสูงไป (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 111 และ 516)

(8) วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 บริษัทฯ มีการตรวจนับวัสดุสำนักงาน พบว่ามีวัสดุสำนักงานคงเหลือ จำนวนเงิน 1,980 บาท (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 115 และ 518)

(9) วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 บริษัทฯ ประมาณการจากประสบการณ์ในอดีตว่าจะไม่สามารถเก็บเงินจากลูกหนี้การค้า ในอัตราร้อยละ 10 ของยอดลูกหนี้การค้า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี วันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 116 และ 520)

(10) วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 บริษัทฯ อยู่ในเกณฑ์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ ซึ่งกิจการยังไม่ได้จ่ายเงินค่าภาษีเงินได้นิติบุคคล (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 215 และ 521)

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชีและบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ในสมุดรายวันทั่วไป มีดังต่อไปนี้

(1) วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X2

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

ค่าเช่าอาคารใหม่ต่อเดือน	500
คูณ ระยะเวลาที่จ่ายค่าเช่าล่วงหน้า 2 ปี	x 24
ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้าทั้งหมด	12,000
คูณ ระยะเวลาที่เป็นค่าเช่าสำหรับปี 25X2	x 11/24
ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี	5,500

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
ธ.ค.	31	ค่าเช่าอาคาร	515	5,500	.-		
		ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า	113			5,500	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า (1 ก.พ. – 31 ธ.ค. 25X2)					

(2) วันที่ 1 ตุลาคม 25X2

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีต่อเดือน	50
คูณ ระยะเวลาที่จ่ายค่าสมาชิกล่วงหน้า 2 ปี	x 24
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้าทั้งหมด	1,200
คูณ ระยะเวลาที่จ่ายค่าสมาชิกสำหรับปี 25X2	x 3/24
ค่าสมาชิกฯ จ่ายล่วงหน้า ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี	150

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 2**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
ธ.ค.	31	ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี	513	150	.-		
		ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า	114			150	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า (1 ต.ค. – 31 ธ.ค. 25X2)					

(3) วันที่ 1 พฤศจิกายน 25X2

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

เงินกู้ยืมระยะยาว จากสถาบันการเงิน (ระยะเวลา 5 ปี)	10,000
คูณ อัตราดอกเบี้ยต่อปี	x 12 %
ดอกเบี้ยจ่ายต่อปี	1,200
คูณ ระยะเวลาของการกู้ยืมเงินสำหรับปี 25X2	x 2/12
ดอกเบี้ยจ่าย สำหรับปี 25X2 ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี	200

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 3**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
ธ.ค.	31	ดอกเบี้ยจ่าย	519	200	.-		
		ดอกเบี้ยจ่ายค้างจ่าย	214			200	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีดอกเบี้ยจ่ายค้างจ่าย					

(4) วันที่ 1 ธันวาคม 25X2

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้าทั้งหมด	40,000
หาร ระยะเวลาการให้บริการ 4 เดือน	÷ 4
รายได้จากการให้บริการต่อเดือน	10,000
คูณ ระยะเวลาที่ให้บริการสำหรับปี 25X2	x 1
รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี	10,000

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 4**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
ธ.ค.	31	รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า	212	10,000	.-		
		รายได้จากการให้บริการ	411			10,000	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีรายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า (1 ธ.ค. – 31 ธ.ค. 25X2)					

(5) วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

ราคาทุนของอุปกรณ์สำนักงาน	96,000
หัก มูลค่าคงเหลือ ณ วันสิ้นอายุการให้ประโยชน์	(0)
ราคาทุนสุทธิของอุปกรณ์สำนักงาน	96,000
หาร อายุการให้ประโยชน์ของอุปกรณ์สำนักงาน	÷ 5
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน (ตามวิธีเส้นตรง) ต่อปี	19,200
คูณ ระยะเวลาการใช้ประโยชน์สำหรับปี 25X2	x 12/12
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน สำหรับปี 25X2 ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี	19,200

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 5**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
ธ.ค.	31	ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน	517	19,200	.-		
		ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน	122			19,200	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์สำนักงาน					

(6) วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 6**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
ธ.ค.	31	เงินเดือนพนักงาน	512	1,780	.-		
		เงินเดือนพนักงานค้างจ่าย	123			1,780	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีเงินเดือนพนักงาน					

(7) วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 7**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
		เดิมที่ผิด					
		ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	516	7,550	.-		
		เงินสด	111			7,550	.-
		เดิมที่ถูก					
		ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	516	5,650	.-		
		เงินสด	111			5,650	.-

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 7**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
		แก้ไขข้อผิดพลาด					
ธ.ค.	31	เงินสด	111	1,900	.-		
		ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	516			1,900	.-
		บันทึกการแก้ไขข้อผิดพลาดเนื่องจากบันทึกค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดสูงไป เท่ากับ (7,550 – 5,650 = 1,900)					

(8) วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

วัสดุสำนักงานคงเหลือต้นงวด	2,780
บวก ซื้อวัสดุสำนักงานระหว่างงวด	0
วัสดุสำนักงานมีไว้ใช้ทั้งหมด	2,780
หัก วัสดุสำนักงานคงเหลือปลายงวด	(1,980)
วัสดุสำนักงานใช้ไประหว่างงวด	800

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 8**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
ธ.ค.	31	วัสดุสำนักงานใช้ไป	518	800	.-		
		วัสดุสำนักงาน	115			800	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีวัสดุสำนักงาน					

(9) วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

ลูกหนี้การค้าคงเหลือปลายงวด	6,000
คูณ อัตราค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	x 10 %
ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับปี 25X2	600
หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญยกมา	(0)
ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี	600

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 9**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
ธ.ค.	31	หนี้สงสัยจะสูญ	520	600	.-		
		ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	116			600	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ					

(10) วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

รายได้จากการให้บริการ	285,000
หัก ต้นทุนการให้บริการและค่าใช้จ่ายทั้งหมด	(218,580)
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	66,420
คูณ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	x 20 %
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ สำหรับปี 25X2	13,284

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 10**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
ธ.ค.	31	ภาษีเงินได้นิติบุคคล	521	13,284	.-		
		ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย	215			13,284	.-
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีภาษีเงินได้นิติบุคคล					

การผ่านรายการจากงบทดลองก่อนปรับปรุงและการปรับปรุงรายการบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ไปบัญชีแยกประเภท โดยเรียงตามลำดับเลขที่บัญชี มีดังต่อไปนี้

เงินสด เลขที่ 111

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	24,970	00					
	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	รว.7	1,900	00					
			26,870	00					
			26,870						

ลูกหนี้การค้า เลขที่ 112

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	6,000	00					
			6,000	00					
			6,000						

ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า เลขที่ 113

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2					25X2				
ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	22,800	00	ธ.ค. 31	ค่าเช่าอาคาร	รว.1	5,500	00
			22,800	00				5,500	00
			17,300						

ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า เลขที่ 114

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2					25X2				
ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	1,200	00	ธ.ค. 31	ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี	รว.2	150	00
			1,200	00				150	00
			1,050						

วัสดุสำนักงาน เลขที่ 115

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2					25X2				
ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	2,780	00	ธ.ค. 31	วัสดุสำนักงานใช้ไป	รว.8	800	00
			2,780	00				800	00
			1,980						

ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เลขที่ 116

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X2				
					ธ.ค. 31	หนี้สงสัยจะสูญ	รว.9	600	00
								600	00
								600	

อุปกรณ์สำนักงาน เลขที่ 121

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	96,000	00					
			96,000	00					
			96,000						

ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน เลขที่ 122

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X2				
					ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	3,200	00
						ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน	รว.5	19,200	00
								22,400	00
								22,400	

เงินกู้ยืมสถาบันการเงินระยะสั้น เลขที่ 211

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X2				
					ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	10,000	00
								10,000	00
								10,000	

รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า เลขที่ 212

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2					25X2				
ธ.ค. 31	รายได้จากการให้บริการ	รว.4	10,000	00	ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	40,000	00
			10,000	00				40,000	00
								30,000	

เงินเดือนพนักงานค้างจ่าย เลขที่ 213

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X2				
					ธ.ค. 31	เงินเดือนพนักงาน	รว.6	1,780	00
								1,780	00
								1,780	

ดอกเบี้ยค้างจ่าย เลขที่ 214

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X2				
					ธ.ค. 31	ดอกเบี้ยจ่าย	รว.3	200	00
								200	00
								200	

ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย เลขที่ 215

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X2				
					ธ.ค. 31	ภาษีเงินได้นิติบุคคล	รว.10	13,284	00
								13,284	00
								13,284	

ทุนหุ้นสามัญ เลขที่ 311

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X2				
					ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	12,000	00
								12,000	00
								12,000	

กำไรสะสม เลขที่ 312

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X2				
					ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	19,800	00
								19,800	00
								19,800	

เงินปันผลจ่าย เลขที่ 313

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	14,000	00					
			14,000	00					
			14,000						

รายได้จากการให้บริการ เลขที่ 411

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X2				
					ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	275,000	00
						รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า	รว.4	10,000	00
								285,000	00
								285,000	

ต้นทุนการให้บริการ เลขที่ 511

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	110,000	00					
			110,000	00					
			110,000						

เงินเดือนพนักงาน เลขที่ 512

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	71,200	00					
	เงินเดือนพนักงานค้างจ่าย	รว.6	1,780	00					
			72,980	00					
			72,980						

ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี เลขที่ 513

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	450	00					
	ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า	รว.2	150	00					
			600	00					
			600						

ค่าสาธารณูปโภค เลขที่ 514

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	2,200	00					
			2,200	00					
			2,200						

ค่าเช่าอาคาร เลขที่ 515

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	850	00					
	ค่าเช่าอาคารจจ่ายล่วงหน้า	รว.1	5,500	00					
			6,350	00					
			6,350						

ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด เลขที่ 516

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2					25X2				
ธ.ค. 31	ยอดคงเหลือ	รว.1	7,550	00	ธ.ค. 31	เงินสด	รว.7	1,900	00
			7,550	00				1,900	00
			5,650						

ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน เลขที่ 517

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน	รว.5	19,200	00					
			19,200	00					
			19,200						

วัสดุสำนักงานใช้ไป เลขที่ 518

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	วัสดุสำนักงาน	รว.8	800	00					
			800	00					
			800						

ดอกเบี้ยจ่าย เลขที่ 519

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	ดอกเบี้ยค้างจ่าย	รว.3	200	00					
			200	00					
			200						

หนี้สงสัยจะสูญ เลขที่ 520

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	รว.9	600	00					
			600	00					
			600						

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เลขที่ 521

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X2									
ธ.ค. 31	ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย	รว.10	13,284	00					
			13,284	00					
			13,284						

การจัดทำกระดาษทำการ 10 ช่อง สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

ชื่อบัญชี	เลขที่บัญชี	งบทดลองก่อนปรับปรุง		รายการปรับปรุงบัญชี		งบทดลองหลังปรับปรุง		งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		งบแสดงฐานะการเงิน	
		เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	111	24,970		(7) 1,900		26,870				26,870	
ลูกหนี้การค้า	112	6,000				6,000				6,000	
ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า	113	22,800			(1) 5,500	17,300				17,300	
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า	114	1,200			(2) 150	1,050				1,050	
วัสดุสำนักงาน	115	2,780			(8) 800	1,980				1,980	
อุปกรณ์สำนักงาน	121	96,000				96,000				96,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน	122		3,200		(5) 19,200		22,400				22,400
เงินกู้ยืมสถาบันการเงินระยะสั้น	211		10,000				10,000				10,000
รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า	212		40,000	(4) 10,000			30,000				30,000
ทุนหุ้นสามัญ	311		12,000				12,000				12,000
กำไรสะสม	312		19,800				19,800				19,800
เงินปันผลจ่าย	313	14,000				14,000				14,000	
รายได้จากการให้บริการ	411		275,000		(4) 10,000		285,000		285,000		
ต้นทุนการให้บริการ	511	110,000				110,000		110,000			
เงินเดือนพนักงาน	512	71,200		(6) 1,780		72,980		72,980			
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี	513	450		(2) 150		600		600			
ค่าสาธารณูปโภค	514	2,200				2,200		2,200			
ค่าเช่าอาคาร	515	850		(1) 5,500		6,350		6,350			
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	516	7,550			(7) 1,900	5,650		5,650			
รวม		**360,000**	**360,000**								
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน	517			(5) 19,200		19,200		19,200			
เงินเดือนพนักงานค้างจ่าย	213				(6) 1,780		1,780				1,780
วัสดุสำนักงานใช้ไป	518			(8) 800		800		800			
ดอกเบี้ยจ่าย	519			(3) 200		200		200			
ดอกเบี้ยจ่ายค้างจ่าย	214				(3) 200		200				200
หนี้สงสัยจะสูญ	520			(9) 600		600		600			
ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	116				(9) 600		600				600
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	521			(10) 13,284		13,284		13,284			
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย	215				(10) 13,284		13,284				13,284
รวม				**53,414**	**53,414**	**395,064**	**395,064**				
กำไรขาดทุน (กำไรสุทธิ)	314							53,136			53,136
รวม								285,000	285,000	163,200	163,200

หลังจากจัดทำกระดาษทำการเรียบร้อยแล้ว กิจการสามารถนำรายการปรับปรุงที่อยู่ในช่องรายการปรับปรุงบัญชีของกระดาษทำการไปลงบันทึกรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปได้ ต่อจากนั้นก็ทำการผ่านรายการปรับปรุงนั้นในสมุดรายวันทั่วไปไปยังบัญชีแยกประเภทตลอดจนจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุงและงบการเงินต่อไป

4.6 การจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุง (Preparing adjusted trial balance)

เมื่อกิจการทำการบันทึกรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป ตลอดจนการผ่านรายการปรับปรุงจากสมุดรายวันทั่วไปไปยังบัญชีแยกประเภทแล้ว ขั้นตอนต่อมา คือ การจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุงเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของการปรับปรุงรายการและใช้งบทดลองหลังปรับปรุงเป็นข้อมูลพื้นฐานในการจัดทำงบการเงินต่อไป ซึ่งขั้นตอนในการจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุงเหมือนกับขั้นตอนการจัดทำงบทดลองก่อนปรับปรุงที่เคยกล่าวไว้ แต่มีข้อแตกต่าง ดังนี้ (1) ในขั้นตอนนี้ต้องคำนึงถึงผลจากการปรับปรุงรายการ ณ วันสิ้นงวดด้วย กล่าวคือ กิจการต้องนำยอดคงเหลือของแต่ละบัญชีในบัญชีแยกประเภทภายหลังที่ได้ผ่านรายการปรับปรุงจากสมุดรายวันทั่วไปมายังบัญชีแยกประเภทแล้วมาจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุง และ (2) เปลี่ยนชื่องบจาก “งบทดลองก่อนปรับปรุง” เป็น “งบทดลองหลังปรับปรุง” แทน

หลังจากจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุงแล้วผลรวมของยอดคงเหลือทางด้านเดบิตต้องเท่ากับผลรวมของยอดคงเหลือทางด้านเครดิตเสมอ หากพบว่าไม่เท่ากันจะต้องดำเนินการค้าหาข้อผิดพลาดเพื่อแก้ไขให้ถูกต้องต่อไป

หากกิจการเลือกจัดทำกระดาษทำการกิจการสามารถนำข้อมูลในช่องงบทดลองหลังปรับปรุงของกระดาษทำการมาใช้ประโยชน์ในการตรวจสอบความถูกต้องของงบทดลองหลังปรับปรุงที่จัดทำขึ้น เนื่องจากข้อมูลทั้งสองส่วนต้องตรงกัน ทั้งนี้ เพื่อให้เข้าใจในขั้นตอนการจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุงได้ดียิ่งขึ้น จะนำ **ตัวอย่างที่ 4.12** ของบริษัท มณฑา จำกัด มาจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุง ดังนี้

บริษัท มณฑา จำกัด
งบทดลองหลังปรับปรุง
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

(หน่วย : บาท)

ชื่อบัญชี	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
เงินสด	111	26,870	
ลูกหนี้การค้า	112	6,000	
ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า	113	17,300	
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า	114	1,050	
วัสดุสำนักงาน	115	1,980	
ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	116		600
อุปกรณ์สำนักงาน	121	96,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน	122		22,400

บริษัท มณฑา จำกัด
งบทดลองหลังปรับปรุง (ต่อ)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

(หน่วย : บาท)

ชื่อบัญชี	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
เงินกู้ยืมสถาบันการเงินระยะสั้น	211		10,000
รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า	212		30,000
เงินเดือนพนักงานค้างจ่าย	213		1,780
ดอกเบี้ยจ่ายค้างจ่าย	214		200
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย	215		13,284
ทุนหุ้นสามัญ	311		12,000
กำไรสะสม	312		19,800
เงินปันผลจ่าย	313	14,000	
รายได้จากการให้บริการ	411		285,000
ต้นทุนการให้บริการ	511	110,000	
เงินเดือนพนักงาน	512	72,980	
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี	513	600	
ค่าสาธารณูปโภค	514	2,200	
ค่าเช่าอาคาร	515	6,350	
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	516	5,650	
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน	517	19,200	
วัสดุสำนักงานใช้ไป	518	800	
ดอกเบี้ยจ่าย	519	200	
หนี้สงสัยจะสูญ	520	600	
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	521	13,284	
รวม		**395,064**	**395,064**

จากงบทดลองหลังปรับปรุงจะเห็นว่า (ก) จำนวนบัญชีที่ปรากฏอยู่ในงบทดลองหลังปรับปรุงต้องเท่ากับหรือมากกว่าจำนวนบัญชีที่ปรากฏอยู่ในงบทดลองก่อนปรับปรุง ซึ่งเป็นผลมาจากขั้นตอนการปรับปรุงรายการ ณ วันสิ้นงวด นั่นเอง และ (ข) ยอดคงเหลือในแต่ละบัญชีปรากฏอยู่ในงบทดลองหลังปรับปรุงเป็นยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ยกเว้นบัญชีกำไรสะสมที่ยังคงแสดงยอดคงเหลือ ณ วันต้นงวดบัญชีจนกว่าจะดำเนินการปิดบัญชีเรียบร้อยแล้ว บัญชีกำไรสะสมจึงจะแสดงยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี

4.7 การจัดทำงบการเงิน (Preparing financial statements)

สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ระบุส่วนประกอบของงบการเงินไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ในย่อหน้าที่ 10 ระบุว่า งบการเงินฉบับสมบูรณ์ มีส่วนประกอบดังต่อไปนี้ (1) งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวด (2) งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับงวด ซึ่งกิจการอาจจะใช้ชื่ออื่นสำหรับงบการเงิน นอกเหนือจากที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ในย่อหน้าที่ 10 ตัวอย่างเช่น กิจการอาจจะใช้ชื่อ “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” แทน “งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น” (3) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของสำหรับงวด (4) งบกระแสเงินสดสำหรับงวด (5) หมายเหตุประกอบงบการเงิน และ (6) งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันต้นงวด ของงวดที่นำมาเปรียบเทียบงวดแรกสุดเมื่อกิจการได้นำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลัง หรือเมื่อกิจการมีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบการเงิน

สำหรับเอกสารประกอบการสอนวิชาหลักการบัญชีซึ่งเป็นบัญชีขั้นต้น ดังนั้น ในบทที่ 4 นี้ จะกล่าวถึงเฉพาะการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงฐานะการเงิน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

1. งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of comprehensive income)

หลังจากจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุงแล้ว ขั้นตอนต่อมาคือ การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จซึ่งเป็นงบที่แสดงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับรอบระยะเวลาใดเวลาหนึ่งโดยใช้ข้อมูลจากงบทดลองหลังปรับปรุงที่ได้จัดทำแล้ว

ข้อมูลในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จประกอบด้วยรายได้ ค่าใช้จ่าย และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากรายได้มากกว่าค่าใช้จ่าย แสดงว่า “กำไร” แต่หากค่าใช้จ่ายมากกว่ารายได้ แสดงว่า “ขาดทุน” ต่อมา เมื่อนำกำไรหรือขาดทุนที่คำนวณได้มารวมกับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจะได้ผลลัพธ์เท่ากับ “กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม” และในกรณีที่กิจการจัดทำกระดาษทำการ กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมที่ปรากฏอยู่ในช่องกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของกระดาษทำการต้องเท่ากับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมที่ปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ หากไม่เท่ากันแสดงว่ามีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น ซึ่งก่อนที่จะแสดงรายการรายได้ ค่าใช้จ่ายและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กิจการต้องเริ่มต้นด้วยการระบุชื่อกิจการในบรรทัดแรก และในบรรทัดถัดไปให้ระบุว่า “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” ให้ระบุระยะเวลาของงวดบัญชีและวันสิ้นงวดบัญชี รวมทั้งต้องระบุหน่วยเงินตราด้วย

ทั้งนี้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง “การนำเสนองบการเงิน” สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ให้คำนิยามของคำว่า “กำไร (ขาดทุน) เบ็ดเสร็จอื่น” ไว้ว่า “รายการรายได้และค่าใช้จ่าย (รวมถึงการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่) ซึ่งไม่อนุญาตให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น” โดยองค์ประกอบของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ซึ่งประกอบด้วย (1) การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้)) (2) การวัดมูลค่าใหม่ของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) (3) ผลกำไรและขาดทุนจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศ (ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21) (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)) (4) ผลกำไรและขาดทุนจากการวัดมูลค่าเงินลงทุนเผื่อขาย (ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105) (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน (เมื่อมีการประกาศใช้)) (5) ส่วนของผลกำไร

และขาดทุนที่มีประสิทธิผลจากเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงในการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))

จาก**ตัวอย่างที่ 4.12** ของบริษัท มณฑา จำกัด สามารถนำมาจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (จำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ แบบขั้นเดียว) ได้ดังนี้

บริษัท มณฑา จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

(หน่วย : บาท)

รายได้		
รายได้จากการให้บริการ		285,000
ค่าใช้จ่าย		
ต้นทุนการให้บริการ	110,000	
เงินเดือนพนักงาน	72,980	
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี	600	
ค่าสาธารณูปโภค	2,200	
ค่าเช่าอาคาร	6,350	
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	5,650	
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน	19,200	
วัสดุสำนักงานใช้ไป	800	
หนี้สงสัยจะสูญ	600	(218,380)
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้		66,620
ต้นทุนทางการเงิน		(200)
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้		66,420
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้		(13,284)
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ สำหรับเดือน		53,136
กำไร (ขาดทุน) เบ็ดเสร็จอื่นสำหรับเดือน		-0-
กำไร (ขาดทุน) เบ็ดเสร็จรวมสำหรับเดือน		**53,136**
กำไร (ขาดทุน) ต่อหุ้น		44.28

ประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเรื่อง “กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน” พ.ศ. 2554 ได้กำหนดรายการย่อในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จโดยกำหนดให้แสดงรายการต้นทุนทางการเงิน ทั้งนี้ กรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้ให้คำนิยามของ “ต้นทุนทางการเงิน (Finance costs)” ไว้ว่า “ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการก่อหนี้สินของกิจการ” ตัวอย่างเช่น ดอกเบี้ยเงินกู้ ค่าธรรมเนียมธนาคารที่เกิดจากการกู้ยืมเงิน ดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดจากสัญญาเช่าการเงิน เป็นต้น ดังนั้น ดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดจากการก่อหนี้สินจึงถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนทางการเงิน

2. งบแสดงฐานะการเงิน (Statement of financial position)

งบแสดงฐานะการเงิน เป็นงบที่แสดงฐานะการเงินของกิจการ ณ วันใดวันหนึ่ง โดยแสดงรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์ (Assets) หนี้สิน (Liabilities) และส่วนของผู้ถือหุ้น (Stockholder's equity) ของกิจการ ณ ขณะใดขณะหนึ่ง ทั้งนี้ในการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินจะเริ่มต้นด้วยการระบุชื่อกิจการในบรรทัดแรก บรรทัดถัดมาระบุว่า "งบแสดงฐานะการเงิน" และในบรรทัดที่ 3 ให้ระบุวันที่ในงบแสดงฐานะการเงินก่อนที่จะแสดงรายการสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงิน โดยในส่วนของสินทรัพย์สามารถเลือกแสดงรายละเอียดออกเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เช่นเดียวกับส่วนของหนี้สินที่สามารถเลือกแสดงแยกออกเป็นหนี้สินหมุนเวียนกับหนี้สินไม่หมุนเวียน รวมทั้งระบุหน่วยเงินตราด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง "การนำเสนองบการเงิน" ได้ให้ทางเลือกแก่กิจการโดยอนุญาตให้สามารถแสดงสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินโดยเรียงตามสภาพคล่องของแต่ละรายการแทน หากเห็นว่าการแสดงรายการโดยเรียงลำดับตามสภาพคล่องนั้นช่วยให้ข้อมูลในงบแสดงฐานะการเงินนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจสำหรับผู้ใช้งบการเงินได้ดีกว่าการแสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินโดยแยกเป็นรายการหมุนเวียนกับรายการไม่หมุนเวียน ซึ่งข้อความดังกล่าวนี้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 1 เรื่อง "การนำเสนองบการเงิน" (IAS No.1 "Presentation of Financial Statement" (Bound Volume 2016 Consolidated without early application))

คำนิยามที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน ได้แก่ (1) รอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ (Normal operating cycle) (2) สินทรัพย์หมุนเวียน (Current assets) (3) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (Non-current assets) (4) หนี้สินหมุนเวียน (Current liability) (5) หนี้สินไม่หมุนเวียน (Non-current liabilities) และ (6) กำไรสะสม (Retained earnings)

(1) รอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ (Normal operating cycle) หมายถึง ระยะเวลาตั้งแต่กิจการซื้อวัตถุดิบ จากนั้นนำวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิตจนออกมาเป็นสินค้าสำเร็จรูป และนำสินค้าสำเร็จรูปไปขาย จนกระทั่งได้รับเงินสดจากการขายสินค้าจากลูกค้า

(2) สินทรัพย์หมุนเวียน (Current assets) หมายถึง สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ (ก) กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น หรือตั้งใจจะขาย หรือเพื่อใช้ในการดำเนินงานตามปกติภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ (ข) มีวัตถุประสงค์หลักไว้เพื่อค้า (ค) กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นภายในระยะเวลา 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และ (ง) สินทรัพย์นั้นเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด โดยไม่มีข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนหรือการชำระหนี้สินภายในระยะเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ทั้งนี้ ในการแสดงรายการสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินอาจเรียงตามสภาพคล่องกล่าวคือ รายการสินทรัพย์หมุนเวียนใดที่มีความสามารถในการเปลี่ยนเป็นเงินสดได้เร็วกว่าจะต้องนำมาแสดงในงบแสดงฐานะการเงินก่อน ตัวอย่างสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน เช่น เงินสด (Cash) เงินลงทุนชั่วคราว (Short term investments) ลูกหนี้การค้า (Accounts receivable) ตั๋วเงินรับ (Notes receivable) เงินให้กู้ยืมระยะสั้น (Short term loans) สินค้าคงเหลือ (Inventories) วัสดุสำนักงาน (Office supplies) รายได้ค้างรับ (Accrued revenue) และค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า (Prepaid Expense) เป็นต้น

(3) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (Non-current assets) หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เข้าเงื่อนไขของสินทรัพย์หมุนเวียน โดยที่สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอาจเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน (Tangible assets) หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

(Intangible assets) ก็ได้ ตัวอย่างรายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน เช่น เงินลงทุนระยะยาว (Long term investments) เงินให้กู้ยืมระยะยาว (Long term loans) ที่ดิน (Land) อาคาร (Building) อุปกรณ์ (Equipment) ลิขสิทธิ์ (Copyrights) สิทธิบัตร (Patents) สัมปทาน (Franchises) และเครื่องหมายการค้า (Trademarks) เป็นต้น

(4) หนี้สินหมุนเวียน (Current liability) หมายถึง ภาระผูกพันของกิจการที่เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ (ก) กิจการคาดว่าจะชำระภาระพผูกพันนั้นภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ (ข) มีวัตถุประสงค์หลักไว้เพื่อค้า (ค) จะถึงกำหนดภาระผูกพันนั้นภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และ (ง) กิจการไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขให้เลื่อนการชำระภาระผูกพันนั้นออกไปอีกเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 12 เดือน นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างรายการหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน เช่น เงินเบิกเกินบัญชี (Bank overdrafts) เจ้าหนี้การค้า (Accounts payable) รายได้รับล่วงหน้า (Unearned revenue) ค่าจ้างค้างจ่าย (Wages payable) ดอกเบี้ยค้างจ่าย (Interest payable) ภาษีเงินได้ค้างจ่าย (Taxes payable) เงินปันผลค้างจ่าย (Accrued dividends) เงินกู้ยืมระยะสั้น (Short term debt) และ เงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี (Current portion of long term debt) เป็นต้น

(5) หนี้สินไม่หมุนเวียน (Non-current liabilities) หมายถึง ภาระผูกพันที่ไม่เข้าเงื่อนไขของหนี้สินหมุนเวียน ซึ่งรายการหนี้สินไม่หมุนเวียนจะแสดงต่อจากรายการหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน ตัวอย่างรายการหนี้สินไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน เช่น เงินกู้ยืมระยะยาว (Long term debt) และหุ้นกู้ (Bonds payable) เป็นต้น

(6) กำไรสะสม (Retained earnings) ซึ่งกิจการสามารถคำนวณหากำไรสะสมปลายงวดที่แสดงภายใต้หัวข้อส่วนของผู้ถือหุ้น จากสมการดังต่อไปนี้

กำไรสะสมปลายงวด	=	กำไรสะสมต้นงวด + กำไรขาดทุนระหว่างงวด – เงินปันผลจ่าย

จาก**ตัวอย่างที่ 4.12** ของบริษัท มณฑา จำกัด สามารถคำนวณหากำไรสะสมปลายงวดที่แสดงภายใต้หัวข้อส่วนของผู้ถือหุ้น ได้ดังต่อไปนี้

กำไรสะสมปลายงวด	=	กำไรสะสมต้นงวด + กำไรขาดทุนระหว่างงวด – เงินปันผลจ่าย
	=	19,800 + 53,136 – 14,000
	=	58,936 บาท

ทั้งนี้ เพื่อให้เข้าใจถึงขั้นตอนในการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินได้ดียิ่งขึ้น จาก**ตัวอย่างที่ 4.12** ของบริษัท มณฑา จำกัด มาจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน ได้ดังต่อไปนี้

บริษัท มณฑา จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

(หน่วย : บาท)

สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสด		26,870
ลูกหนี้การค้า	6,000	
หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	(600)	5,400
ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า		17,300
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า		1,050
วัสดุสำนักงาน		1,980
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน		52,600
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
อุปกรณ์สำนักงาน	96,000	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน	(22,400)	
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		73,600
รวมสินทรัพย์		126,200
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สินหมุนเวียน		
เงินกู้ยืมสถาบันการเงินระยะสั้น		10,000
รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า		30,000
เงินเดือนพนักงานค้างจ่าย		1,780
ดอกเบี้ยจ่ายค้างจ่าย		200
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย		13,284
รวมหนี้สินหมุนเวียน		55,264
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนหุ้นสามัญ		12,000
กำไรสะสม		58,936
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น		70,936
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		126,200

ในการจัดทำงบการเงิน คือ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบแสดงฐานะการเงิน จะมีข้อสังเกตในการจัดทำ ดังนี้ (ก) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เป็นงบที่แสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการในรอบระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง (a period of time) แต่สำหรับงบแสดงฐานะการเงินเป็นงบที่แสดงถึงฐานะการเงินของกิจการ ณ ขณะใดขณะหนึ่ง (a point in time) (ข) แม้ว่ากิจการคาดว่าจะต้องใช้เวลาเกินกว่า 1 ปี นับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน จึงจะสามารถขายสินค้าได้ สินค้าคงเหลือก็ยังถือเป็นรายการสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจากกิจการยังสามารถนำสินค้าคงเหลือไปขายจนได้เงินสดจากการขายสินค้าคงเหลือนั้นภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ และ (ค) การกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี (Current Portion of Long Term Debt) หมายถึง หนี้สินระยะยาวบางส่วนที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปีหรือภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ เว้นแต่ระยะเวลาใดจะยาวนานกว่ากัน ดังนั้น หากพิจารณาตามคำนิยามแล้วจะเห็นได้ว่าเงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปีจึงถูกจัดเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

3. หมายเหตุประกอบงบการเงิน (The notes)

สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ระบุคำนิยามของหมายเหตุประกอบงบการเงิน (The notes) ไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ในย่อหน้าที่ 7 ระบุว่า “ หมายเหตุประกอบงบการเงิน ประกอบด้วย ข้อมูลที่แสดงเพิ่มเติมจากข้อมูลที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น งบกำไรขาดทุนที่แสดงแยกต่างหาก (ถ้ามีการนำเสนอ) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ และงบกระแสเงินสด หมายเหตุประกอบงบการเงินเป็นการอธิบายหรือการแยกแสดงของรายการที่นำเสนอในงบการเงินดังกล่าว และข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่มีคุณสมบัติไม่เพียงพอที่จะรับรู้ในงบการเงินที่นำเสนอ”เช่น วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา การตีราคาสินค้าคงเหลือ การเพิ่มทุน คดีฟ้องร้อง แผนการปิดโรงงาน เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน เป็นต้น

4.8 สรุป

การปรับปรุงรายการ (Adjusting entries) ในบทนี้ มีรายการปรับปรุงทั้งหมด 11 รายการ ซึ่งประกอบด้วย รายได้ค้างรับ (Accrued revenue) ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า (Prepaid expense) รายได้รับล่วงหน้า (Unearned revenue) ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrued expense) หนี้สงสัยจะสูญ (Doubtful expense) ค่าเสื่อมราคา (Depreciation expense) ค่าตัดจำหน่าย (Amortization) ค่าสูญสิ้น (Depletion) วัสดุสำนักงานใช้ไป (Supplies expense of supplies used) การแก้ไขข้อผิดพลาด (Correction of errors) และ ภาษีเงินได้ค้างจ่าย (Income taxes payable)

การปรับปรุงรายการเพื่อให้สอดคล้องกับเกณฑ์คงค้างสำหรับวัดผลการดำเนินงานได้อย่างถูกต้อง ซึ่งในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการจะต้องนำรายได้และค่าใช้จ่ายมาเปรียบเทียบกันเพื่อให้ทราบว่ากิจการมีกำไรหรือขาดทุน โดยนักบัญชีกำหนดให้มีการวัดผลการดำเนินงานเป็นช่วงๆ ซึ่งเรียกว่า รอบระยะเวลาบัญชี (Accounting period) ตัวอย่างเช่น ทุกเดือน ทุก 6 เดือน หรือ ทุก 1 ปี เป็นต้น

การปรับปรุงรายการบัญชี ณ วันสิ้นงวดบัญชี เพื่อให้งบการเงินในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่จัดทำขึ้นนั้นแสดงสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่ายถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally accepted accounting principles) โดยมีกระดาษทำการ 10 ช่อง เป็นเครื่องมือหนึ่งที่ใช้ภายในกิจการเท่านั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยในการปรับปรุงรายการและจัดทำงบการเงินให้รวดเร็วยิ่งขึ้น

ซึ่งการจัดทำกระดาษทำการเป็นขั้นตอนหนึ่งที่กิจการสามารถเลือกทำหรือไม่ก็ได้ เนื่องจากการจัดทำกระดาษทำการนั้นไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของวงจรบัญชีและส่วนประกอบของงบการเงิน

เมื่อกิจการทำการบันทึกรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป ตลอดจนการทำการผ่านรายการปรับปรุงจากสมุดรายวันทั่วไปไปยังบัญชีแยกประเภทแล้ว ขั้นตอนต่อมา คือ การจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุงรายการ (Trial balance after adjusted) เพื่อใช้แสดงยอดคงเหลือของแต่ละบัญชี ตรวจสอบยอดดุลด้านเดบิตจะต้องเท่ากับเครดิต และช่วยในการจัดทำงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามข้อสมมติในการจัดทำงบการเงินเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going concern) และดำรงอยู่ต่อไปในอนาคตที่คาดการณ์ได้ ซึ่งการจัดทำงบการเงินในบทนี้จะกล่าวถึงเฉพาะการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงฐานะการเงิน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เป็นงบที่แสดงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับรอบระยะเวลาใดเวลาหนึ่งโดยใช้ข้อมูลจากงบทดลองหลังปรับปรุงที่ได้จัดทำแล้ว ข้อมูลในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งประกอบด้วย รายได้ ค่าใช้จ่าย และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น การจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน เป็นงบที่แสดงฐานะการเงินของกิจการ ณ วันใดวันหนึ่ง โดยแสดงรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์ (Assets) หนี้สิน (Liabilities) และส่วนของผู้ถือหุ้น (Stockholder’s equity) ของกิจการ ณ ขณะใดขณะหนึ่ง และการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นการอธิบายหรือการแยกแสดงของรายการที่นำเสนอในงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยข้อมูลที่แสดงเพิ่มเติมจากข้อมูลที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น งบกำไรขาดทุนที่แสดงแยกต่างหาก (ถ้ามีการนำเสนอ) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ และงบกระแสเงินสด และข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่มีคุณสมบัติไม่เพียงพอที่จะรับรู้ในงบการเงินที่นำเสนอ

คำถามทบทวนบทที่ 4

1. บัญชี “ดอกเบี้ยค้างรับ” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
   ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
   ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
   จ. ค่าใช้จ่าย
2. บัญชี “ค่าใช้จ่าย” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
   ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
   ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
   จ. ค่าใช้จ่าย
3. บัญชี “ค่าโฆษณาจ่ายล่วงหน้า” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
   ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
   ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
   จ. ค่าใช้จ่าย
4. บัญชี “ค่าเช่ารับล่วงหน้า” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
   ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
   ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
   จ. ค่าใช้จ่าย
5. บัญชี “ค่าเช่าค้างจ่าย” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
   ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
   ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
   จ. ค่าใช้จ่าย
6. บัญชี “ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
   ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
   ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
   จ. ค่าใช้จ่าย
7. บัญชี “ค่าเสื่อมราคาสะสม” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
   ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
   ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
   จ. ค่าใช้จ่าย
8. บัญชี “ค่าตัดจำหน่าย” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
   ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
   ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
   จ. ค่าใช้จ่าย
9. บัญชี “ค่าสูญสิ้นสะสม” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
   ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
   ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
   จ. ค่าใช้จ่าย

10. บัญชี “วัสดุสำนักงานใช้ไป” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
จ. ค่าใช้จ่าย

11. บัญชี “ภาษีเงินได้ค้างจ่าย” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
จ. ค่าใช้จ่าย

12. บัญชี “เงินปันผลค้างจ่าย” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
จ. ค่าใช้จ่าย

13. บัญชี “เงินมัดจำรับล่วงหน้า” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
จ. ค่าใช้จ่าย

14. บัญชี “หนี้สงสัยจะสูญ” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
จ. ค่าใช้จ่าย

15. บัญชี “ค่าเสื่อมราคา” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
จ. ค่าใช้จ่าย

16. บัญชี “ค่าตัดจำหน่ายสะสม-ลิขสิทธิ์” จัดเป็นบัญชีประเภทใด
ก. สินทรัพย์ ข. หนี้สิน
ค. ส่วนของเจ้าของ ง. รายได้
จ. ค่าใช้จ่าย

17. ข้อใดคือรายการสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน
ก. วัสดุสำนักงานใช้ไป ข. วัสดุสำนักงาน
ค. เงินให้กู้ยืมระยะยาว ง. เงินปันผลค้างจ่าย
จ. หุ้นกู้

18. ข้อใดคือรายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน
ก. วัสดุสำนักงานใช้ไป ข. วัสดุสำนักงาน
ค. เงินให้กู้ยืมระยะยาว ง. เงินปันผลค้างจ่าย
จ. หุ้นกู้

19. ข้อใดคือรายการหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

ก. วัสดุสำนักงานใช้ไป ข. วัสดุสำนักงาน

ค. เงินให้กู้ยืมระยะยาว ง. เงินปันผลค้างจ่าย

จ. หุ้นกู้

20. ข้อใดคือรายการหนี้สินไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน

ก. วัสดุสำนักงานใช้ไป ข. วัสดุสำนักงาน

ค. เงินให้กู้ยืมระยะยาว ง. เงินปันผลค้างจ่าย

จ. หุ้นกู้

แบบฝึกปฏิบัติบทที่ 4

1. ให้ตอบคำถาม ดังต่อไปนี้

1.1 บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ให้เช่า) ให้บริษัท เอมสวัสดิ์ จำกัด (ผู้เช่า) เช่าอาคารสำนักงาน ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 25X1 โดยตกลงทำสัญญาเช่าและจ่ายค่าเช่าทุกวันสิ้นเดือนๆ ละ 100,000 บาท บริษัท เอมสวัสดิ์ จำกัด (ผู้เช่า) ได้จ่ายค่าเช่าให้แก่บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ให้เช่า) ทุกเดือนจนถึงวันสิ้นเดือน ตุลาคม 25X1 ณ วันสิ้นเดือน ธันวาคม 25X1 บริษัท เอมสวัสดิ์ จำกัด (ผู้เช่า) ยังใช้บริการเช่าอาคารอยู่แต่ยังไม่ได้จ่ายค่าเช่าให้แก่บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ให้เช่า) ดังนั้น ณ วันสิ้นงวดบัญชี 31 ธันวาคม 25X1 บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ให้เช่า) จะบันทึกปรับปรุงรายการค้าในสมุดรายวันทั่วไปอย่างไร

คำตอบ ข้อ 1.1 บริษัท มณฑา จำกัด (ผู้ให้เช่า) จะบันทึกปรับปรุงรายการค้าในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X1							
ธ.ค.	31						
		บันทึกการปรับปรุงรายได้ค้างรับ 2 เดือน					

1.2 บริษัท มณฑา จำกัด มียอดลูกหนี้การค้า ณ วันสิ้นงวดระยะเวลาบัญชี วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 จำนวน 150,000 บาท ผู้บริหารของบริษัทฯ ได้ทำการคาดการณ์จากประสบการณ์ในอดีตว่าจะไม่สามารถเก็บเงินจากลูกหนี้การค้าได้ในอัตราร้อยละ 1 ของยอดลูกหนี้การค้า ณ วันสิ้นงวด บริษัทฯ มียอดยกมาในบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ จำนวนเงิน 1,000 บาท ดังนั้น ณ วันสิ้นงวดระยะเวลาบัญชี วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 บริษัทฯ จะบันทึกบัญชีหนี้สงสัยจะสูญในสมุดรายวันทั่วไปด้วยจำนวนเงินเท่ากับเท่าใด และบัญชีลูกหนี้การค้าจะแสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่าสุทธิเท่ากับเท่าใด

คำตอบ ข้อ 1.2

- บริษัทฯ จะบันทึกบัญชีหนี้สงสัยจะสูญในสมุดรายวันทั่วไปด้วยจำนวนเงิน เท่ากับ .....
- บัญชีลูกหนี้การค้าจะแสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่าสุทธิ เท่ากับ .....

2. ให้ทำการปรับปรุงบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

2.1 บริษัท มณฑา จำกัด จ่ายค่าโฆษณา จำนวนเงิน 5,000 บาท เป็นเงินสด แต่พนักงานบัญชีบันทึกรายการค้าโดยเดบิต เงินสด 6,000 บาท และเครดิต ค่าโฆษณา 6,000 บาท ดังนั้น บริษัทฯ ควรมีการปรับปรุงบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันสิ้นงวดระยะเวลาบัญชี วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 เพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดของการบันทึกรายการค้านี้ให้ถูกต้อง ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
ธ.ค.	31						
		บันทึกการปรับปรุงรายการค่าโฆษณาเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดของการบันทึกรายการค้านี้ให้ถูกต้อง					

2.2 บริษัท มณฑา จำกัด ได้รับเงินเป็นค่าการให้บริการจากลูกค้า จำนวนเงิน 10,000 บาท เป็นเงินสด แต่พนักงานบัญชีบันทึกรายการค้าโดยเดบิต เจ้าหนี้การค้า 10,000 บาท และเครดิต รายได้จากการให้บริการ 10,000 บาท ดังนั้น บริษัทฯ ควรมีการปรับปรุงบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันสิ้นงวดระยะเวลาบัญชี วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 เพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดของการบันทึกรายการค้านี้ให้ถูกต้อง ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X2							
ธ.ค.	31						
		บันทึกการปรับปรุงรายการได้รับเงินเป็นค่าการให้บริการจากลูกค้าเป็นเงินสด เพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดของการบันทึกรายการค้านี้ให้ถูกต้อง					

3. รายการต่อไปนี้เป็นข้อมูลเพิ่มเติมที่ตรวจพบเพื่อปรับปรุงการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดยกิจการมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ของทุกปี ดังนี้

กิจการจ่ายค่าเช่าสนามกีฬาแบดมินตันล่วงหน้า 6 เดือน โดยเริ่มเช่าสนามกีฬาดังกล่าวตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 25X3 จำนวนเงิน 360,000 บาท เป็นเงินสด และกิจการบันทึกรายการค้านี้เป็นบัญชีค่าเช่าสนามกีฬาจ่ายล่วงหน้า

ให้ทำ

บันทึกรายการค้า ณ วันที่ 1 กันยายน 25X3 และรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 ในสมุดรายวันทั่วไป

คำตอบ ข้อ 3.

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X3							
ก.ย.	1						
		บันทึกการจ่ายค่าเช่าสนามกีฬาแบดมินตันล่วงหน้า ..... เดือน					
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีค่าเช่าสนามกีฬาจ่ายล่วงหน้า (ก.ย. – ธ.ค.) เท่ากับ					

4. รายการต่อไปนี้เป็นข้อมูลเพิ่มเติมที่ตรวจพบเพื่อปรับปรุงการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดยกิจการมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ของทุกปี ดังนี้

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X4 มียอดคงเหลือของบัญชีวัสดุสำนักงานยกมา จำนวนเงิน 300,000 บาท โดยระหว่างปีกิจการซื้อวัสดุสำนักงานมาใช้จำนวนเงิน 50,000 บาท ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 กิจการตรวจนับวัสดุสำนักงานมียอดคงเหลือ เท่ากับ 250,000 บาท

ให้ทำ

คำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชีและบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ในสมุดรายวันทั่วไป

คำตอบ ข้อ 4.

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	วัสดุสำนักงานคงเหลือต้นงวด				
	บวก ซื้อวัสดุสำนักงานระหว่างงวด				
	วัสดุสำนักงานมีไว้ใช้ทั้งหมด				
	หัก วัสดุสำนักงานคงเหลือปลายงวด				
	วัสดุสำนักงานใช้ไประหว่างงวด				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X4							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีวัสดุสำนักงาน					

5. รายการต่อไปนี้เป็นข้อมูลเพิ่มเติมที่ตรวจพบเพื่อปรับปรุงการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดยกิจการมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ของทุกปี ดังนี้

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X5 กิจการไม่มียอดคงเหลือของบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญยกมา จากประสบการณ์ของผู้บริหารจึงมีการคาดการณ์ว่าจะไม่สามารถเก็บเงินจากลูกหนี้การค้าในอัตราร้อยละ 1 ของยอดลูกหนี้การค้า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี และในวันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ซึ่งเป็นวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กิจการมียอดลูกหนี้การค้าคงเหลือปลายงวด เท่ากับ 1,420,000 บาท

ให้ทำ

คำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชีและบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ในสมุดรายวันทั่วไป

คำตอบ ข้อ 5.

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	ลูกหนี้การค้าคงเหลือปลายงวด				
	คูณ อัตราค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ				
	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับปี 25X5				
	หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญยกมา				
	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X5							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ					

6. รายการต่อไปนี้เป็นข้อมูลเพิ่มเติมที่ตรวจพบเพื่อปรับปรุงการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดยกิจการมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ของทุกปี ดังนี้

กิจการประกอบธุรกิจให้บริการเช่าพื้นที่เปิดท้ายขายของ โดยในปี 25X6 กิจการคิดค่าเช่าเป็นรายเดือนๆ ละ 25,000 บาท ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 มีผู้เช่า จำนวน 1 ราย ที่ยังไม่ได้ชำระเงินค่าเช่า เป็นระยะเวลา 2 เดือน คิดเป็นจำนวนเงิน 50,000 บาท ซึ่งกิจการยังไม่ได้บันทึกรายการใดๆ เกี่ยวกับผู้เช่ารายนี้

ให้ทำ

บันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 ในสมุดรายวันทั่วไป

คำตอบ ข้อ 6.

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 ในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X6							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีรายได้จากการให้บริการเช่าพื้นที่ค้างรับ จำนวน ..... ราย เป็นระยะเวลา ..... เดือน คิดเป็นจำนวนเงิน ..... บาท					

7. บริษัท มณฑา จำกัด มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ของทุกปี โดยกิจการตรวจพบข้อมูลเพิ่มเติม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X7 เพื่อปรับปรุงการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

(1) วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X7 บริษัทฯ กู้ยืมเงินจากสถาบันการเงิน (ระยะเวลาคืนเงินกู้ 5 ปี) จำนวนเงินกู้ยืม 5,000,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 12% ต่อปี จ่ายชำระดอกเบี้ยเงินกู้ทุกวันที่ 31 ธันวาคม และจ่ายคืนเงินต้นเต็มจำนวน ณ วันสิ้นสุดสัญญาเงินกู้ยืม (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 214 และ 519)

(2) วันที่ 1 พฤษภาคม 25X7 บริษัทฯ ซื้อเครื่องจักรใหม่ จำนวนเงิน 2,500,000 บาท เป็นเงินสด โดยคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง ซึ่งบริษัทฯ ประมาณการอายุการให้ประโยชน์ของเครื่องจักร เท่ากับ 10 ปี และ ณ วันสิ้นอายุการให้ประโยชน์ของเครื่องจักร คาดการณ์ว่าจะมีมูลค่าคงเหลือ เท่ากับ 100,000 บาท (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 132 และ 532)

(3) วันที่ 1 สิงหาคม 25X7 บริษัทฯ ทำสัญญาให้เช่าอาคาร เดือนละ 50,000 บาท และได้รับเงินค่าเช่าอาคารจากผู้เช่า เป็นระยะเวลา 12 เดือน รวมเป็นเงิน เท่ากับ 600,000 บาท ซึ่งบริษัทฯ เลือกที่จะบันทึกไว้ในบัญชีรายได้จากการให้เช่าอาคารรับล่วงหน้า (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 221 และ 421)

(4) วันที่ 1 ธันวาคม 25X7 บริษัทฯ ได้ทำสัญญาซื้อเวลาโฆษณาสินค้า เป็นระยะเวลา 4 เดือนๆ ละ 100,000 บาท รวมเป็นเงินทั้งหมด 400,000 บาท โดยจ่ายเป็นเงินสด บาท ซึ่งบริษัทฯ เลือกที่จะบันทึกไว้ในบัญชีค่าโฆษณา (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 127 และ 527)

(5) วันที่ 15 ธันวาคม 25X7 บริษัทฯ ได้รับใบแจ้งหนี้ค่าสาธารณูปโภค จำนวนเงิน 350,000 บาท และยังไม่ได้บันทึกบัญชี รวมทั้งยังไม่ได้จ่ายเงินค่าสาธารณูปโภคดังกล่าว (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 216 และ 514)

(6) วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 บริษัทฯ มียอดคงเหลือต้นงวดยกมาของบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคารสำนักงาน เท่ากับ 1,600,000 บาท และ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X7 บริษัทฯ ได้คำนวณยอดคงเหลือปลายงวดของบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคารสำนักงาน มียอดคงเหลือยกไป เท่ากับ 1,850,000 บาท (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 142 และ 542)

ให้ทำ

คำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชีและบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ในสมุดรายวันทั่วไป

คำตอบ (1) วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X7

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	เงินกู้ยืมระยะยาว จากสถาบันการเงิน (ระยะเวลา 5 ปี)				
	คูณ อัตราดอกเบี้ยต่อปี				
	ดอกเบี้ยจ่ายต่อปี				
	คูณ ระยะเวลาของการกู้ยืมเงินสำหรับปี 25X7				
	ดอกเบี้ยจ่าย สำหรับปี 25X7 ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X7							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีดอกเบี้ยจ่ายค้างจ่าย					

คำตอบ (2) วันที่ 1 พฤษภาคม 25X7

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	ราคาทุนของเครื่องจักร				
	หัก มูลค่าคงเหลือ ณ วันสิ้นอายุการให้ประโยชน์				
	ราคาทุนสุทธิของเครื่องจักร				
	หาร อายุการให้ประโยชน์ของเครื่องจักร				
	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร (ตามวิธีเส้นตรง) ต่อปี				
	คูณ ระยะเวลาการใช้ประโยชน์เครื่องจักรสำหรับปี 25X7				
	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร สำหรับปี 25X7 ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X7							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักร					

คำตอบ (3) วันที่ 1 สิงหาคม 25X7

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	รายได้จากการให้เช่าอาคารต่อเดือน				
	คูณ ระยะเวลาที่ได้รับค่าเช่าล่วงหน้าจากลูกค้า				
	รายได้จากการให้เช่าอาคารรับล่วงหน้า 12 เดือน				
	คูณ ระยะเวลาที่เป็นค่าเช่าสำหรับปี 25X7				
	รายได้จากการให้เช่าอาคาร ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X7							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีรายได้จากการให้เช่าอาคาร (.....)					

คำตอบ (4) วันที่ 1 ธันวาคม 25X7

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	ค่าโฆษณาต่อเดือน				
	คูณ ระยะเวลาซื้อโฆษณา (1 ธ.ค. X7 – 31 มี.ค. X8)				
	ค่าโฆษณาจ่ายล่วงหน้าทั้งหมด				
	คูณ ระยะเวลาซื้อโฆษณาล่วงหน้า (1 ม.ค. - 31 มี.ค. X8)				
	ค่าโฆษณาจ่ายล่วงหน้า ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X7							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุงรายการบัญชีค่าโฆษณาจ่ายล่วงหน้า (.....)					

คำตอบ (5) วันที่ 15 ธันวาคม 25X7

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X7							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุง.....					

คำตอบ (6) วันที่ 31 ธันวาคม 25X7

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคารสำนักงาน ปลายงวด				
	หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคารสำนักงาน ต้นงวด				
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคารสำนักงาน สำหรับปี 25X7 ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X7							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุง.....					

8. บริษัท มณฑา จำกัด ประกอบธุรกิจการให้บริการเกี่ยวกับกฎหมาย การบัญชี และการภาษีอากร ข้อมูลต่อไปนี้เป็นของงบทดลองก่อนปรับปรุง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 มีดังต่อไปนี้

บริษัท มณฑา จำกัด
งบทดลองก่อนปรับปรุง
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

(หน่วย : บาท)

ชื่อบัญชี	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
เงินสด	111	249,700	
ลูกหนี้การค้า	112	60,000	
ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า	113	228,000	
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า	114	12,000	
วัสดุสำนักงาน (1 มกราคม 25X8)	115	27,800	
อุปกรณ์สำนักงาน (1 มกราคม 25X8)	121	960,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน	122		32,000
เงินกู้ยืมสถาบันการเงินระยะสั้น	211		100,000
รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า	212		400,000
ทุนหุ้นสามัญ (จำนวน 12,000 หุ้นๆ ละ 10 บาท)	311		120,000
กำไรสะสม	312		198,000
เงินปันผลจ่าย	313	140,000	
รายได้จากการให้บริการ	411		2,750,000
ต้นทุนการให้บริการ	511	1,100,000	
เงินเดือนพนักงาน	512	712,000	
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี	513	4,500	
ค่าสาธารณูปโภค	514	22,000	
ค่าเช่าอาคาร	515	8,500	
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	516	75,500	
รวม		**3,600,000**	**3,600,000**

ข้อมูลเพิ่มเติม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 มีดังต่อไปนี้

(1) วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X8 บริษัทฯ ได้ทำสัญญาเช่าอาคารใหม่ ในอัตราค่าเช่าเดือนละ 5,000 บาท เป็นระยะเวลา 2 ปี โดยบริษัทฯ จ่ายค่าเช่าอาคารใหม่ล่วงหน้า จำนวนเงิน 120,000 บาท เป็นเงินสด และเลือกบันทึกรายการนี้เป็นบัญชีค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 113 และ 515)

(2) วันที่ 1 ตุลาคม 25X8 บริษัทฯ ได้ต่ออายุค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีล่วงหน้า 2 ปี ในอัตราเดือนละ 500 บาท รวมเป็นเงินทั้งหมด เท่ากับ 12,000 บาท เป็นเงินสด และบริษัทฯ เลือกบันทึกรายการในบัญชีค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า นอกจากนี้ บริษัทฯ ได้จ่ายค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีเป็นรายเดือนตั้งแต่เดือน

มกราคม 25X8 ถึง กันยายน 25X8 ในอัตราเดือนละ 500 บาท เป็นเงินสด รวมเป็นเงินทั้งหมด เท่ากับ 4,500 บาท (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 114 และ 513)

(3) วันที่ 1 พฤศจิกายน 25X8 บริษัทฯ ได้กู้ยืมเงินจากสถาบันการเงิน (ระยะเวลาคืนเงินต้น 5 ปี) จำนวนเงินต้น เท่ากับ 100,000 บาท อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ 12% ต่อปี โดยกำหนดจ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 214 และ 519)

(4) วันที่ 1 ธันวาคม 25X8 บริษัทฯ ได้รับเงินสดเป็นรายได้จากการให้บริการเกี่ยวกับกฎหมาย การบัญชี และการภาษีอากรจากลูกค้า จำนวนเงิน 400,000 บาท มีระยะเวลาการให้บริการ 4 เดือน (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 212 และ 411)

(5) วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 บริษัทฯ มีอุปกรณ์สำนักงาน ณ วันที่ 1 มกราคม 25X8 จำนวนเงิน 960,000 บาท โดยคำนวณค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน ตามวิธีเส้นตรง ผู้บริหารประมาณการอายุการให้ประโยชน์ของอุปกรณ์สำนักงาน 5 ปี และจากประสบการณ์ของผู้บริหารคาดการณ์ว่าอุปกรณ์สำนักงานจะไม่มีมูลค่าคงเหลือ ณ วันสิ้นอายุการให้ประโยชน์ (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 122 และ 517)

(6) วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 บริษัทฯ มีเงินเดือนพนักงานค้างจ่าย จำนวนเงิน 17,800 บาท ซึ่งกิจการยังไม่ได้บันทึกบัญชี (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 213 และ 512)

(7) วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 บริษัทฯ ตรวจพบว่าพนักงานบัญชีบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด จำนวนเงิน 75,500 บาท แต่ที่ถูกต้องบริษัทฯ ได้จ่ายเงินสดเป็นค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด จำนวนเงิน 56,500 บาท ดังนั้น จึงต้องทำการแก้ไขข้อผิดพลาดเนื่องจากบันทึกค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดสูงไป (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 111 และ 516)

(8) วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 บริษัทฯ มีการตรวจนับวัสดุสำนักงาน พบว่ามีวัสดุสำนักงานคงเหลือ จำนวนเงิน 19,800 บาท (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 115 และ 518)

(9) วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 บริษัทฯ ประมาณการจากประสบการณ์ในอดีตว่าจะไม่สามารถเก็บเงินจากลูกหนี้การค้า ในอัตราร้อยละ 10 ของยอดลูกหนี้การค้า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี วันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 116 และ 520)

(10) วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 บริษัทฯ อยู่ในเกณฑ์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ ซึ่งกิจการยังไม่ได้จ่ายเงินค่าภาษีเงินได้นิติบุคคล (เลขที่บัญชีที่เกี่ยวข้อง คือ 215 และ 521)

ให้ทำ

คำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชีและบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ในสมุดรายวันทั่วไป

คำตอบ ข้อ 8. การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชีและบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ในสมุดรายวันทั่วไป มีดังต่อไปนี้

(1) วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X8

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	ค่าเช่าอาคารใหม่ต่อเดือน				
	คูณ ระยะเวลาที่จ่ายค่าเช่าล่วงหน้า 2 ปี				
	ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้าทั้งหมด				
	คูณ ระยะเวลาที่เป็นค่าเช่าสำหรับปี 25X8				
	ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 1**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X8							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุง.....					

(2) วันที่ 1 ตุลาคม 25X8

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีต่อเดือน				
	คูณ ระยะเวลาที่จ่ายค่าสมาชิกล่วงหน้า 2 ปี				
	ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้าทั้งหมด				
	คูณ ระยะเวลาที่จ่ายค่าสมาชิกสำหรับปี 25X8				
	ค่าสมาชิกฯ จ่ายล่วงหน้า ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 2**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X8							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุง.....					

(3) วันที่ 1 พฤศจิกายน 25X8

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	เงินกู้ยืมระยะยาว จากสถาบันการเงิน (ระยะเวลา 5 ปี)				
	คูณ อัตราดอกเบี้ยต่อปี				
	ดอกเบี้ยจ่ายต่อปี				
	คูณ ระยะเวลาของการกู้ยืมเงินสำหรับปี 25X8				
	ดอกเบี้ยจ่าย สำหรับปี 25X8 ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 3**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X8							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุง.....					

(4) วันที่ 1 ธันวาคม 25X8

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้าทั้งหมด				
	หาร ระยะเวลาการให้บริการ 4 เดือน				
	รายได้จากการให้บริการต่อเดือน				
	คูณ ระยะเวลาที่ให้บริการสำหรับปี 25X8				
	รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 4**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X8							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุง.....					

(5) วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	ราคาทุนของอุปกรณ์สำนักงาน				
	หัก มูลค่าคงเหลือ ณ วันสิ้นอายุการให้ประโยชน์				
	ราคาทุนสุทธิของอุปกรณ์สำนักงาน				
	หาร อายุการให้ประโยชน์ของอุปกรณ์สำนักงาน				
	ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน (ตามวิธีเส้นตรง) ต่อปี				
	คูณ ระยะเวลาการใช้ประโยชน์สำหรับปี 25X8				
	ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน สำหรับปี 25X8 ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 5**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X8							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุง.....					

(6) วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 6**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X8							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุง.....					

(7) วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 7**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X8							
		เดิมที่ผิด					
		ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	516				
		เงินสด	111				
		เดิมที่ผิด					
		ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	516				
		เงินสด	111				
		แก้ไขข้อผิดพลาด					
ธ.ค.	31						
		บันทึกการแก้ไขข้อผิดพลาดเนื่องจาก					

(8) วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	วัสดุสำนักงานคงเหลือต้นงวด				
	บวก ซื้อวัสดุสำนักงานระหว่างงวด				
	วัสดุสำนักงานมีไว้ใช้ทั้งหมด				
	หัก วัสดุสำนักงานคงเหลือปลายงวด				
	วัสดุสำนักงานใช้ไประหว่างงวด				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 8**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X8							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุง.....					

(9) วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	ลูกหนี้การค้าคงเหลือปลายงวด				
	คูณ อัตราค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ				
	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับปี 25X8				
	หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญยกมา				
	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชี				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 9**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X8							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุง.....					

(10) วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

การคำนวณประกอบการปรับปรุงบัญชี ดังนี้

	รายได้จากการให้บริการ				
	หัก ต้นทุนการให้บริการและค่าใช้จ่ายทั้งหมด				
	กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้				
	คูณ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล				
	ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ สำหรับปี 25X8				

การบันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป **หน้า 10**

วันเดือนปี		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25X8							
ธ.ค.	31						
		บันทึกปรับปรุง.....					

9. จากข้อมูลในแบบฝึกปฏิบัติข้อ 8. ของบริษัท มณฑา จำกัด ซึ่งประกอบธุรกิจการให้บริการเกี่ยวกับกฎหมาย การบัญชี และการภาษีอากร

ให้ทำ

ผ่านรายการจากงบทดลองก่อนปรับปรุงและการปรับปรุงรายการบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ไปบัญชีแยกประเภท โดยเรียงตามลำดับเลขที่บัญชี

คำตอบ ผ่านรายการจากงบทดลองก่อนปรับปรุงและการปรับปรุงรายการบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ไปบัญชีแยกประเภท โดยเรียงตามลำดับเลขที่บัญชี มีดังต่อไปนี้

เงินสด เลขที่ 111

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X8									
ธ.ค. 31									

ลูกหนี้การค้า เลขที่ 112

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X8									
ธ.ค. 31									

ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า เลขที่ 113

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X8					25X8				
ธ.ค. 31									

ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า เลขที่ 114

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X8					25X8				
ธ.ค. 31					ธ.ค. 31				

วัสดุสำนักงาน เลขที่ 115

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X8					25X8				
ธ.ค. 31					ธ.ค. 31				

ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เลขที่ 116

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X8				
					ธ.ค. 31				

อุปกรณ์สำนักงาน เลขที่ 121

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X8									
ธ.ค. 31									

ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน เลขที่ 122

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X8				
					ธ.ค. 31				

เงินกู้ยืมสถาบันการเงินระยะสั้น เลขที่ 211

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X8				
					ธ.ค. 31				

รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า เลขที่ 212

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X8					25X8				
ธ.ค. 31					ธ.ค. 31				

เงินเดือนพนักงานค้างจ่าย เลขที่ 213

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X8				
					ธ.ค. 31				

ดอกเบี้ยค้างจ่าย เลขที่ 214

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X8				
					ธ.ค. 31				

ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย เลขที่ 215

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X8				
					ธ.ค. 31				

ทุนหุ้นสามัญ เลขที่ 311

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X8				
					ธ.ค. 31				

กำไรสะสม เลขที่ 312

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X8				
					ธ.ค. 31				

เงินปันผลจ่าย เลขที่ 313

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X8									
ธ.ค. 31									

รายได้จากการให้บริการ เลขที่ 411

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
					25X8				
					ธ.ค. 31				

ต้นทุนการให้บริการ เลขที่ 511

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X8									
ธ.ค. 31									

เงินเดือนพนักงาน เลขที่ 512

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X8									
ธ.ค. 31									

ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี เลขที่ 513

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต		วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต	
25X8									
ธ.ค. 31									

ค่าสาธารณูปโภค เลขที่ 514

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต	วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต
25X8							
ธ.ค. 31							

ค่าเช่าอาคาร เลขที่ 515

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต	วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต
25X8							
ธ.ค. 31							

ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด เลขที่ 516

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต	วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต
25X8				25X8			
ธ.ค. 31				ธ.ค. 31			

ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน เลขที่ 517

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต	วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต
25X8							
ธ.ค. 31							

วัสดุสำนักงานใช้ไป เลขที่ 518

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต	วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต
25X8							
ธ.ค. 31							

ดอกเบี้ยจ่าย เลขที่ 519

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต	วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต
25X8							
ธ.ค. 31							

หนี้สงสัยจะสูญ เลขที่ 520

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต	วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต
25X8							
ธ.ค. 31							

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เลขที่ 521

วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เดบิต	วันเดือนปี	รายการ	หน้าบัญชี	เครดิต
25X8							
ธ.ค. 31							

10. จากข้อมูลในแบบฝึกปฏิบัติข้อ 8. และข้อ 9. ของบริษัท มณฑา จำกัด ซึ่งประกอบธุรกิจการให้บริการเกี่ยวกับกฎหมาย การบัญชี และการภาษีอากร

ให้ทำ

(1) กระดาษทำการ 10 ช่อง สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X8

(2) รายงานทางการเงิน ซึ่งประกอบด้วย งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (จำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ แบบขั้นเดียว) และงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

คำตอบ (1) กระดาษทำการ 10 ช่อง สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X8

ชื่อบัญชี	เลขที่บัญชี	งบทดลองก่อนปรับปรุง		รายการปรับปรุงบัญชี		งบทดลองหลังปรับปรุง		งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		งบแสดงฐานะการเงิน	
		เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	111										
ลูกหนี้การค้า	112										
ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า	113										
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า	114										
วัสดุสำนักงาน	115										
อุปกรณ์สำนักงาน	121										
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน	122										
เงินกู้ยืมสถาบันการเงินระยะสั้น	211										
รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า	212										
ทุนหุ้นสามัญ	311										
กำไรสะสม	312										
เงินปันผลจ่าย	313										
รายได้จากการให้บริการ	411										
ต้นทุนการให้บริการ	511										
เงินเดือนพนักงาน	512										
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี	513										
ค่าสาธารณูปโภค	514										
ค่าเช่าอาคาร	515										
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	516										
รวม		3,600,000	3,600,000								
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน	517										
เงินเดือนพนักงานค้างจ่าย	213										
วัสดุสำนักงานใช้ไป	518										
ดอกเบี้ยจ่าย	519										
ดอกเบี้ยจ่ายค้างจ่าย	214										
หนี้สงสัยจะสูญ	520										
ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	116										
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	521										
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย	215										
รวม				534,140	534,140	3,950,640	3,950,640				
กำไรขาดทุน (กำไรสุทธิ)	314										
รวม								2,850,000	2,850,000	1,632,000	1,632,000

คำตอบ (2) รายงานทางการเงิน ซึ่งประกอบด้วย งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (จำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ แบบขั้นเดียว) และงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

บริษัท มณฑา จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X8

(หน่วย : บาท)

รายได้		
รายได้จากการให้บริการ		
ค่าใช้จ่าย		
ต้นทุนการให้บริการ		
เงินเดือนพนักงาน		
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี		
ค่าสาธารณูปโภค		
ค่าเช่าอาคาร		
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด		
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน		
วัสดุสำนักงานใช้ไป		
หนี้สงสัยจะสูญ		
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้		
ต้นทุนทางการเงิน		
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้		
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้		
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ สำหรับเดือน		
กำไร (ขาดทุน) เบ็ดเสร็จอื่นสำหรับเดือน		
กำไร (ขาดทุน) เบ็ดเสร็จรวมสำหรับเดือน		
กำไร (ขาดทุน) ต่อหุ้น		

บริษัท มณฑา จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

(หน่วย : บาท)

สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสด		
ลูกหนี้การค้า		
หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ		
ค่าเช่าอาคารจ่ายล่วงหน้า		
ค่าสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีจ่ายล่วงหน้า		
วัสดุสำนักงาน		
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน		
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
อุปกรณ์สำนักงาน		
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน		
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
รวมสินทรัพย์		
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สินหมุนเวียน		
เงินกู้ยืมสถาบันการเงินระยะสั้น		
รายได้จากการให้บริการรับล่วงหน้า		
เงินเดือนพนักงานค้างจ่าย		
ดอกเบี้ยจ่ายค้างจ่าย		
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย		
รวมหนี้สินหมุนเวียน		
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนหุ้นสามัญ		
กำไรสะสม		
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น		
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		

เอกสารอ้างอิง

ณัฐวุฒิ ทรัพย์สมบัติ. (2559). **การบัญชีการเงิน**. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ท้อป.

ธารี หิรัญรัศมี และคณะ. (2555). **การบัญชีการเงิน** (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : วิทยพัฒน์.

พยอม สิงห์เสน่ห์ และนรีนุช เมฆวิชัย. (2547). **การบัญชีการเงิน**. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.

ภาคภูมิ วณิชธนานนท์. (2557). **การบัญชีการเงิน**. กรุงเทพฯ : เสมาธรรม.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2552). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 101 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ**. [Online]. Available: http://www.fap.or.th [สืบค้นเมื่อ 1 มิถุนายน 2560].

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558ก). **กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)**. [Online]. Available: http://www.fap.or.th [สืบค้นเมื่อ 1 มิถุนายน 2560].

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558ค). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์**. [Online]. Available: http://www.fap.or.th [สืบค้นเมื่อ 1 มิถุนายน 2560].

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558ง). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์**. [Online]. Available: http://www.fap.or.th [สืบค้นเมื่อ 1 มิถุนายน 2560].

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558จ). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน.** [Online]. Available: http://www.fap.or.th [สืบค้นเมื่อ 1 มิถุนายน 2560].

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558ฉ). **คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน.** [Online]. Available: http://www.fap.or.th [สืบค้นเมื่อ 1 มิถุนายน 2560].

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน**. [Online]. Available: http://www.fap.or.th [สืบค้นเมื่อ 1 มิถุนายน 2560].

อรุณี อย่างธารา และคณะ. (2557). **การบัญชีการเงิน** (พิมพ์ครั้งที่ 21). กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

อุษณีย์ ตั้งปฏิภาณ. (2556). **เตรียมสอบบัญชีเบื้องต้น**. กรุงเทพฯ : เอ็มไอเอส

Weygandt, J.J., Kimmel, P.D., & Kieso, D.E. (2011). **Financial accounting** (IFRS ed.). USA : John Wiley & Sons.