

Unit 3 การจัดทำวงจรบัญชีให้สมบูรณ์ (Completing the Accounting Cycle)

หัวข้อเรื่อง

- รายการปรับปรุง
- การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี
- บททดลองหลังรายการปรับปรุง
- กระดาษทำการ
- การบันทึกรายการปรับปรุง
- การปิดบัญชี
- การโอนยอดคงเหลือของบัญชีถาวร
- บททดลองหลังปิดบัญชี
- การจัดหมวดหมู่รายการในงบดุล
- การบัญชีของกิจการพาณิชย์กรรม
- งบการเงินของธุรกิจพาณิชย์กรรม

วงจรมบัญชี คือลำดับงานของการทำบัญชี เริ่มต้นจากวิเคราะห์รายการค้า บันทึกรายการในสมุดรายวัน ผ่านรายการไปยังสมุดบัญชีแยกประเภท ปรับปรุงบัญชี จัดทำงบการเงิน และปิดบัญชี

งบทดลองของหนนตรีที่จอตรก ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25+1 เป็นยอดคงเหลือของบัญชีต่าง ๆ ซึ่งเป็นผลจากการวิเคราะห์และบันทึกรายการค้าที่เกิดขึ้นก่อนจัดทำรายการปรับปรุง ซึ่งเรียกงบทดลองนี้ว่า **งบทดลองก่อนรายการปรับปรุง (Unadjusted trial balance)**

หนนตรีที่จอตรก	
งบทดลองก่อนรายการปรับปรุง	
ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25+1	
	(บาท)
เงินสด	17,200
ค่าประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	9,600
ที่ดิน	180,000
สิ่งก่อสร้างบนที่ดิน	60,000
รายได้รับล่วงหน้า	4,000
เงินกู้ธนาคาร	60,000
ทุน-หนนตรี ลูกเกษตร	200,000
ถอนใช้ส่วนตัว	20,000
รายได้ค่าจอตรก	68,000

(ต่อ)

เงินเดือนและค่าจ้าง	40,000	
ค่าบำรุงรักษา	1,200	
ค่าโฆษณา	4,000	
	<u>332,000</u>	<u>332,000</u>

รายการปรับปรุง

การวัดผลการดำเนินงานของกิจการ จะต้องอาศัยหลักการจับคู่ระหว่างรายได้และค่าใช้จ่าย (Matching concept) ซึ่งจะเปรียบเทียบระหว่างรายได้ที่พึงรับและค่าใช้จ่ายที่พึงจ่ายของงวดบัญชีนั้นและแยกส่วนที่ไม่เป็นของงวดนั้นออกไป

หลักการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่ายจะก่อให้เกิดหลักการบัญชีที่เรียกกันทั่วไปว่า **“เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis)”**

เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ถือว่าเงินสดรับทั้งหมดในงวดเป็นรายได้ และเงินสดจ่ายทั้งหมดในงวดเป็นค่าใช้จ่าย โดยไม่ได้คำนึงถึง รายการค้างรับ ค้างจ่ายหรือจ่ายล่วงหน้า



	<u>เกณฑ์เงินสด</u>	<u>เกณฑ์เงินค้าง</u>
รายได้	✍ ในงวดที่รับเงินสด	✍ ในงวดที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า
ค่าใช้จ่าย	✍ ในงวดที่จ่ายเงินสด	✍ ในงวดที่ค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น

ภาพที่ 3-1 หลักเงินค้างและหลักเงินสด

รายการปรับปรุงที่จำเป็นจะต้องจัดทำ ณ วันสิ้นงวดบัญชี มีดังนี้

1. การหมดอายุของค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า (Expiration of Prepaid Expenses)
2. การบันทึกค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrual of Unpaid Expense)
3. การรับรู้รายได้จากรายได้รับล่วงหน้า (Recognition of Revenue Previously Unearned)
4. การบันทึกรายได้ค้างรับ (Accrual of Revenue Earned)
5. การคิดค่าเสื่อมราคา (Recognition of Depreciation Expense)



1. การหมดอายุของค่าใช้จ่ายล่วงหน้า

ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปแล้วแต่ยังไม่ถือว่าเกิดขึ้น เนื่องจากการรับบริการบางส่วนยังไม่เสร็จสิ้น

ในวันที่ 3 มกราคม 25+1 นายมนตรี ลูกเกษตรได้จ่ายค่าประกันภัยซึ่งมีระยะเวลาคุ้มครอง 1 ปี เริ่มตั้งแต่ต้นเดือนกุมภาพันธ์ 25+1 จนถึงสิ้นเดือนมกราคม 25+2 สมมติสิ้นงวดบัญชีคือวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25+1 กิจการจะบันทึกรายการปรับปรุงเพื่อรับรู้ค่าประกันภัยจ่ายล่วงหน้าทั้งหมดอายุลง 1 เดือนเป็นเงิน 800 บาท (9,600X1/12) ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

25+1 กพ	28	บัญชีค่าประกันภัย	800	
		บัญชีค่าประกันภัยจ่ายล่วงหน้า		800
		บันทึกค่าประกันภัยจ่ายล่วงหน้าทั้งหมดอายุลง		

2. การบันทึกค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

ณ วันสิ้นงวดบัญชี ค่าใช้จ่ายบางรายการอาจเกิดขึ้นแล้วแต่ยังไม่ได้ถูกบันทึกบัญชี เนื่องจากยังไม่ได้จ่าย ซึ่งจะเรียกกรรมการนี้ว่า ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrued Expenses)

เงินเดือนค้างจ่าย ในวันที่ 28 กุมภาพันธ์ นายมนตรี ลูกเกษตรได้จ่ายเงินเดือนและค่าจ้างแก่พนักงานที่ดูแลที่จอดรถที่ทำงานจนถึงวันที่ 21 กุมภาพันธ์ สมมติว่าสำหรับช่วงเวลาระหว่างวันที่ 22 ถึง 28 กุมภาพันธ์ พนักงานได้ค่าจ้างเพิ่มเติมอีก 8,000 บาท แต่นายมนตรี ลูกเกษตรยังไม่ได้จ่ายค่าจ้างให้สิ้นเดือนกุมภาพันธ์ กิจการจะต้องบันทึกรายการปรับปรุง ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

25+1 กพ	28	บัญชีเงินเดือนและค่าจ้าง	8,000	
		บัญชีเงินเดือนและค่าจ้างค้างจ่าย		8,000
		บันทึกค่าจ้างที่เกิดขึ้นแล้วแต่ยังไม่จ่ายเงิน		

ดอกเบี้ยจ่าย ในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ นายมนตรี ลูกเกษตรได้กู้เงินจากธนาคาร 60,000 บาท เพื่อนำไปซื้อเสาและอุปกรณ์ไฟฟ้า ธนาคารคิดดอกเบี้ย 12% ต่อปี โดยต้องจ่ายดอกเบี้ยในวันที่ 1 มีนาคม 25+1 วันสิ้นเดือนกุมภาพันธ์ นายมนตรี ลูกเกษตรจะต้องบันทึกรายการดอกเบี้ยค้างจ่ายของ 1 เดือนคิดเป็นเงิน 600 บาท (60,000 x 12% x 1/12) ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

25+1 กพ	28	บัญชีดอกเบี้ยจ่าย	600	
		บัญชีดอกเบี้ยค้างจ่าย		600
		บันทึกดอกเบี้ยจ่ายของเดือนกุมภาพันธ์		

ค่าสาธารณูปโภค สิ้นเดือนกุมภาพันธ์ นายมนตรี ลูกเกษตรได้รับใบแจ้งหนี้จากการไฟฟ้านครหลวงสำหรับค่าไฟฟ้าที่ใช้ในระหว่างเดือนกุมภาพันธ์ เป็นเงิน 1,800 บาท

สมุดรายวันทั่วไป

25+1 กพ	28	บัญชีค่าสาธารณูปโภค	1,800	
		บัญชีค่าสาธารณูปโภคค้างจ่าย		1,800
		บันทึกค่าไฟฟ้าของเดือนกุมภาพันธ์		

3. การรับรู้รายได้จากรายได้รับล่วงหน้า

เมื่อกิจการได้รับเงินสดจากลูกค้าเป็นค่าสินค้าหรือบริการก่อนที่จะส่งมอบสินค้าหรือให้บริการ กิจการจะบันทึกไว้เป็นรายได้รับล่วงหน้า (Unearned revenue)

นายมนตรี ลูกเกษตรได้ตกลงทำสัญญาสำรองที่จอดรถเป็นเวลา 1 เดือน ให้แก่ลูกค้าเป็นเงิน 4,000 บาทต่อเดือน ซึ่งลูกค้าได้จ่ายชำระเงินล่วงหน้ามาแล้ว ในวันที่ 8 กุมภาพันธ์ กิจการได้เปิดเงินสด และเครดิตรายได้รับล่วงหน้า สิ้นเดือนกุมภาพันธ์ ถือว่ารายได้เกิดขึ้นแล้ว

สมุดรายวันทั่วไป

25+1 กพ	28	บัญชีรายได้รับล่วงหน้า	4,000	
		บัญชีรายได้ค่าจอดรถ		4,000
		บันทึกรายได้ค่าจอดรถจากรายได้รับล่วงหน้า		

4. การบันทึกรายได้ค้างรับ

รายได้ค้างรับ (accrued revenue) หมายถึง รายได้ที่เกิดขึ้นแล้ว แต่ยังไม่ได้รับเงิน ในวันสิ้นงวดบัญชีนายมนตรี ลูกเกษตรยังไม่ได้รับชำระค่าที่จอดรถจากลูกค้าเป็นเงิน 8,000 บาท กิจการจะบันทึกรายการปรับปรุง ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

25+1 กพ	28	บัญชีลูกหนี้	8,000	
		บัญชีรายได้ค่าจอดรถ		8,000
		บันทึกรายได้ค่าจอดรถค้างรับ		

5. ค่าเสื่อมราคา

ค่าเสื่อมราคา (Depreciation expense) จะเกิดขึ้นเมื่อส่วนของสินทรัพย์ถาวรที่มีอายุการใช้งานจำกัด เนื่องจากการใช้งานหรือการกระทำอื่นใดที่ทำให้สินทรัพย์นั้นเสื่อมสภาพลง

สินทรัพย์	ราคาทุนของสินทรัพย์
หัก : ค่าเสื่อมราคาสะสม	ผลรวมของค่าเสื่อมราคาตั้งแต่เริ่มใช้งาน
ราคาตามบัญชี	ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ยังไม่ได้คิดค่าเสื่อมราคา

ภาพที่ 3-2 สินทรัพย์ถาวรที่แสดงในงบดุล

นายมนตรี ลูกเกษตรซื้อเสาและอุปกรณ์ไฟฟ้าเพื่อติดตั้งบริเวณลานจอดรถ เมื่อวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 25+1 ซึ่งบันทึกไว้ในบัญชีสิ่งก่อสร้างบนที่ดินในราคาทุน 60,000 บาท สมมติว่าประมาณอายุการใช้งานของอุปกรณ์ไฟฟ้า 5 ปี ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการใช้อุปกรณ์ไฟฟ้า 1 เดือน จึงเท่ากับ 1,000 บาท (12,000 x 1/5 x 1/12)

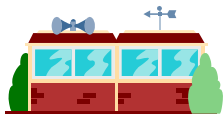
สมุดรายวันทั่วไป

25+1				
กพ.	28	บัญชีค่าเสื่อมราคา-สิ่งก่อสร้างบนที่ดิน	1,000	
		บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม-สิ่งก่อสร้างบนที่ดิน		1,000
		บันทึกค่าเสื่อมราคาของเดือนกุมภาพันธ์		

ค่าเสื่อมราคาจะนำไปแสดงเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนสำหรับเดือนกุมภาพันธ์

บัญชีสิ่งก่อสร้างบนที่ดินและบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม จะนำแสดงในงบดุล ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ ดังนี้

สิ่งก่อสร้างบนที่ดิน	60,000	
หัก : ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>1,000</u>	59,000



วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) ได้กำหนดวิธีคิดค่าเสื่อมราคาไว้หลายวิธี วิธีที่นิยมใช้กันแพร่หลายคือ วิธีเส้นตรง วิธีจำนวนหน่วยที่ผลิต และวิธีอัตราเร่ง ได้แก่ วิธีผลรวมจำนวนปีและวิธียอดลดลงทวีคูณ

5.1 วิธีเส้นตรง (Straight - line Method) เป็นการแบ่งเฉลี่ยต้นทุนของสินทรัพย์มาเป็นค่าใช้จ่ายในจำนวนที่เท่ากันในแต่ละงวด ตลอดอายุการใช้งานสินทรัพย์นั้น วิธีเส้นตรงเป็นวิธีที่กิจการต่าง ๆ นิยมใช้มากที่สุด

$$\text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} = \frac{\text{ราคาทุน} - \text{มูลค่าซาก}}{\text{อายุการใช้งาน (ปี)}}$$

หรือ

$$\text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} = (\text{ราคาทุน} - \text{มูลค่าซาก}) \times \text{อัตราค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง}$$

5.2 วิธีจำนวนหน่วยที่ผลิต (Units-Of-Production Method) เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้จำนวนผลผลิตเป็นฐานในการคำนวณ

$$\text{ค่าเสื่อมราคาต่อหน่วย} = \frac{\text{ราคาทุน} - \text{มูลค่าซาก}}{\text{จำนวนหน่วยผลผลิต}}$$

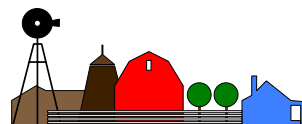
$$\text{ค่าเสื่อมราคา} = \text{จำนวนหน่วยที่ผลิตได้ในงวด} \times \text{ค่าเสื่อมราคาต่อหน่วยผลผลิต}$$

5.3 วิธีผลรวมจำนวนปี (Sum-of-the Years' Digits or SYD Method) เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (Accelerated depreciation method) วิธีหนึ่ง โดยจะคิดค่าเสื่อมราคาในปีแรกสูงและจะค่อยๆ ลดลงในปีถัดไป

$$\text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} = (\text{ราคาทุน} - \text{มูลค่าซาก}) \times \frac{\text{อายุการใช้งานที่เหลือ}}{\text{ผลรวมของจำนวนปีที่ใช้งาน}}$$

ตารางที่ 3-1 การคิดค่าเสื่อมราคาวิธีผลรวมจำนวนปี

ระยะเวลา	ราคาทุน-มูลค่าซาก	สัดส่วน SYD	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ราคาตามบัญชี
ณ วันที่ซื้อ	200,000	-	-	-	240,000
สิ้นปีที่ 1	200,000	4/10	80,000	80,000	160,000
สิ้นปีที่ 2	200,000	3/10	60,000	140,000	100,000
สิ้นปีที่ 3	200,000	2/10	40,000	180,000	60,000
สิ้นปีที่ 4	200,000	1/10	20,000	200,000	40,000



5.4 วิธียอดลดลงทวีคูณ (Double - Declining - Balance) เป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาอัตราเร่งที่คิดค่าเสื่อมราคาโดยการคูณราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ด้วยอัตราค่าเสื่อมราคาเป็นสองเท่าของอัตราตามวิธีเส้นตรง

นาย ก ซื้อเครื่องจักรมาใช้งาน อัตราค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง = 100% ÷ 4 = 25% ดังนั้นค่าเสื่อมราคาตามวิธียอดลดลงทวีคูณในปีที่ 1 = 240,000 x 25% x 2 = 120,000 บาท

ตารางที่ 3-2 แสดงการคิดค่าเสื่อมราคาวิธียอดลดลงทวีคูณ

ระยะเวลา	ราคาตามบัญชีที่จะคิดค่าเสื่อมราคา	อัตราค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ราคาตามบัญชี
ณ วันที่ซื้อ	-	-	-	-	240,000
สิ้นปีที่ 1	240,000	50%	120,000	120,000	120,000
สิ้นปีที่ 2	120,000	50%	60,000	180,000	60,000
สิ้นปีที่ 3	60,000	50%	20,000	200,000	40,000
สิ้นปีที่ 4	40,000	50%	0	200,000	40,000

สรุปรายการปรับปรุง

ประเภท	บัญชีที่เกี่ยวข้อง	ยอดคงเหลือของบัญชีต่างๆ หากไม่ทำการปรับปรุง	รายการบัญชีที่ปรับปรุง
1. การหมดอายุของค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	ค่าใช้จ่ายและสินทรัพย์	ค่าใช้จ่ายจะต่ำไปสินทรัพย์จะสูงไป	Dr. ค่าใช้จ่าย Cr. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า
2. การบันทึกค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	ค่าใช้จ่ายและสินทรัพย์	ค่าใช้จ่ายจะต่ำไปหนี้สินจะต่ำไป	Dr. ค่าใช้จ่าย Cr. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย
3. การรับรู้รายได้จากรายได้รับล่วงหน้า	หนี้สินและรายได้	หนี้สินจะสูงไปรายได้จะต่ำไป	Dr. รายได้รับล่วงหน้า Cr. รายได้
4. การบันทึกรายได้ค้างรับ	สินทรัพย์และรายได้	สินทรัพย์จะต่ำไปรายได้จะต่ำไป	Dr. ลูกหนี้ Cr. รายได้
5. ค่าเสื่อมราคา	ค่าใช้จ่ายและสินทรัพย์	ค่าใช้จ่ายจะต่ำไปสินทรัพย์จะสูงไป	Dr. ค่าเสื่อมราคา Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม

การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี

เมื่อนักบัญชีค้นพบข้อผิดพลาด ก็จะต้องดำเนินการแก้ไขในสมุดรายวันทั่วไปและสมุดแยกประเภท การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี (Correction of errors) สามารถทำได้ทันทีเมื่อกันพบข้อผิดพลาด โดยไม่จำเป็นต้องรอตอนสิ้นงวดบัญชี

ประเภทของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นมี 2 ลักษณะ คือ

1. บันทึกตัวเลขในสมุดรายวันไม่ถูกต้องและได้ผ่านรายการไปสมุดแยกประเภทแล้ว
2. บันทึกเดบิตหรือเครดิตผิดบัญชีและได้ผ่านไปสมุดแยกประเภทแล้ว

งบทดลองหลังรายการปรับปรุง

กิจการสามารถจัดทำ **งบทดลองหลังรายการปรับปรุง (Adjusted trial balance)** เพื่อทดสอบความถูกต้องของยอดรวมด้านเดบิตและเครดิต ยอดคงเหลือของบัญชีต่างๆ ในงบทดลองหลังรายการปรับปรุง สามารถนำไปจัดทำงบการเงินต่างๆ ได้ อย่างถูกต้องเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP)

นนทรีที่จอดรถ งบทดลองหลังรายการปรับปรุง ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25+1 (บาท)		
เงินสด	17,200	
ลูกหนี้	8,000	
ค่าเบี่ยประกันจ่ายล่วงหน้า	8,800	
ที่ดิน	180,000	
สิ่งก่อสร้างบนที่ดิน	60,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		1,000
ดอกเบี่ยค้างจ่าย	600	
ค่าสาธารณูปโภคค้างจ่าย	1,800	
เงินเดือนและค่าจ้างค้างจ่าย	8,000	
เงินกู้ธนาคาร	60,000	
ทุน-นนทรี ลูกเกษตร		200,000
ถอนใช้ส่วนตัว	20,000	
รายได้ค่าจอดรถ		80,000
ค่าโฆษณา	4,000	
ค่าเสื่อมราคา	1,000	
ค่าประกันภัย	800	
ดอกเบี่ยจ่าย	600	
ค่าบำรุงรักษา	1,200	
ค่าสาธารณูปโภค	1,800	
เงินเดือนและค่าจ้าง	<u>48,000</u>	
	<u>351,400</u>	<u>351,400</u>

ตัวเลขจากงบทดลองหลังรายการปรับปรุง สามารถนำไปจัดทำงบการเงิน อันได้แก่ งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของและงบดุล ดังต่อไปนี้

นนทรีที่จอดรถ งบกำไรขาดทุน สำหรับงวด 2 เดือน สิ้นสุด 28 กุมภาพันธ์ 25+1		
รายได้ค่าจอดรถ		80,000
ค่าใช้จ่าย :		
ค่าโฆษณา	4,000	
ค่าเสื่อมราคา-สิ่งก่อสร้างบนที่ดิน	1,000	
ค่าประกันภัย	800	
ดอกเบี่ยจ่าย	600	
ค่าบำรุงรักษา	1,200	
ค่าสาธารณูปโภค	1,800	
เงินเดือนและค่าจ้าง	<u>48,000</u>	<u>57,400</u>
กำไรสุทธิ		<u>22,600</u>
นนทรีที่จอดรถ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้เจ้าของ สำหรับงวด 2 เดือน สิ้นสุด 28 กุมภาพันธ์ 25+1		
ยอดคงเหลือต้นงวด		0
บวก : การลงทุนของผู้เจ้าของ		200,000
กำไรสุทธิ		22,600
หัก : ถอนใช้ส่วนตัว		<u>(20,000)</u>
ยอดคงเหลือปลายงวด		<u>202,600</u>

นนทบุรี		จอตรด	
งบดุล		ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25+1	
สินทรัพย์			
เงินสด			17,200
ลูกหนี้			8,000
ค่าประกันจ่ายล่วงหน้า			8,800
ที่ดิน			180,000
สิ่งก่อสร้างบนที่ดิน	60,000		
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(1,000)	59,000	
รวมสินทรัพย์			273,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
ดอกเบี้ยค้างจ่าย			600
ค่าสาธารณูปโภคค้างจ่าย			1,800
เงินเดือนและค่าจ้างค้างจ่าย			8,000
เงินกู้ธนาคาร			60,000
รวมหนี้สิน			70,400
ทุน-นนทบุรี ลูกเกษตร			202,600
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			273,000



กระดาษทำการ

กระดาษทำการ (Worksheet) เป็นเครื่องมือที่นักบัญชีใช้เมื่อสิ้นงวดบัญชีเพื่อช่วยในการจัดเตรียมงบการเงิน กระดาษทำการมีใช้ส่วนหนึ่งของรูปแบบการจดบันทึกทางการบัญชี แต่เป็นอุปกรณ์ที่ช่วยให้การจัดทำรายการปรับปรุงและงบการเงินมีความสะดวกมากยิ่งขึ้น อีกทั้งยังช่วยลดข้อผิดพลาดในกระบวนการบันทึกบัญชีตอนสิ้นงวดอีกด้วย เพราะนักบัญชีสามารถเห็นรายการบัญชีทั้งหมดอยู่บนกระดาษทำการเพียงแผ่นเดียว

การบันทึกรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปและผ่านไปบัญชีแยกประเภท

การบันทึกรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปจะทำต่อจากรายการสุดท้ายของเดือนกุมภาพันธ์ที่ได้บันทึกไว้แล้ว ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 2

วตป.	รายการ	เดบิต	เครดิต
25+1			
กพ. 28	บัญชีค่าประกันภัย	800	
	บัญชีค่าประกันภัยจ่ายล่วงหน้า		800
	บันทึกค่าประกันภัยจ่ายล่วงหน้าทั้งหมด อายุ (1)		

(ต่อ)

วตป.	รายการ	เดบิต	เครดิต
28	บัญชีค่าเสื่อมราคา-สิ่งก่อสร้างบนที่ดิน	1,000	
	บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม-สิ่งก่อสร้างบนที่ดิน		1,000
	บันทึกค่าเสื่อมราคาของเดือนกพ.(2)		
28	บัญชีเงินเดือนและค่าจ้าง	8,000	
	บัญชีเงินเดือนและค่าจ้างค้างจ่าย		8,000
	บันทึกค่าจ้างที่เกิดขึ้นแล้วแต่ยังไม่ได้จ่ายเงิน (3)		
28	บัญชีดอกเบี้ยจ่าย	600	
	บัญชีดอกเบี้ยค้างจ่าย		600
	(บันทึกดอกเบี้ยค้างจ่ายของเดือนกุมภาพันธ์ (4))		
28	บัญชีค่าสาธารณูปโภค	1,800	
	บัญชีค่าสาธารณูปโภคค้างจ่าย		1,800
	(บันทึกค่าไฟฟ้าของเดือนกุมภาพันธ์ (5))		
28	บัญชีรายได้รับล่วงหน้า	4,000	
	บัญชีรายได้ค่าจอตรด		4,000
	(บันทึกรายได้ค่าจอตรดจากรายได้รับล่วงหน้า (6))		
28	บัญชีลูกหนี้	8,000	
	บัญชีรายได้ค่าจอตรด		8,000
	(บันทึกรายได้ค่าจอตรดค้างรับ (7))		

บัญชีแยกประเภททั่วไป (บางบัญชี) ที่มีการเปลี่ยนแปลงเนื่องจากรายการปรับปรุง มีดังนี้

บัญชีรายได้ค่าจอตรด

เลขที่ 400

วตป.	รายการ	เดบิต	เครดิต
25+1			
มค. 31	ยกมา		32,000
กพ. 28	เงินสด	รว.2	36,000
	28 รายได้รับล่วงหน้า	รว.3	4,000
	28 ลูกหนี้	รว.3	8,000
			(8,000)

บัญชีค่าสาธารณูปโภค

เลขที่ 525

วตป.	รายการ	เดบิต	เครดิต
25+1			
กพ. 28	ค่าสาธารณูปโภค	รว.3	1,800
	ค้างจ่าย		

บัญชีเงินเดือนและค่าจ้าง

เลขที่ 530

วตป.	รายการ	เดบิต	เครดิต
25+1			
มค. 31	ยอดยกมา		16,000
กพ. 28	เงินสด	รว.2	24,000
กพ. 28	เงินเดือนและค่าจ้างค้างจ่าย	รว.3	8,000
			(48,000)

การปิดบัญชี

การปิดบัญชี (Closing the accounts) คือ การทำยอดคงเหลือของบัญชีชั่วคราวให้มีค่าเท่ากับศูนย์ ขั้นตอนของการปิดบัญชี จะมีการเปิดบัญชีสรุปผลกำไรขาดทุน (Income summary) ซึ่งเป็นบัญชีชั่วคราวที่เปิดขึ้นเพื่อสรุปผลกำไรขาดทุน ก่อนจะโอนเข้าบัญชีทุนต่อไป

ขั้นตอนการปิดบัญชี

1. ปิดบัญชีรายได้เข้าบัญชีสรุปผลกำไรขาดทุน โดยเดบิตบัญชีรายได้ และเครดิตบัญชีสรุปผลกำไรขาดทุน ในจำนวนที่เท่ากัน
2. ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายเข้าบัญชีสรุปผลกำไรขาดทุน โดยเครดิตบัญชีค่าใช้จ่าย และเดบิตบัญชีสรุปผลกำไรขาดทุนในจำนวนที่เท่ากัน
3. ปิดบัญชีสรุปผลกำไรขาดทุนเข้าบัญชีทุน
4. ปิดบัญชีถอนใช้ส่วนตัวเข้าบัญชีทุน โดยเครดิตบัญชีถอนใช้ส่วนตัว และเดบิตบัญชีทุน ในจำนวนที่เท่ากัน



การปิดบัญชีธุรกิจที่จอตกรของนายมนตรี ลูกเกษตร ในสมุดรายวันทั่วไป มีดังนี้

วตป.		รายการ	เดบิต	เครดิต
25+1 กพ.	28	บัญชีรายได้ค่าบริการ	80,000	
		บัญชีสรุปผลกำไรขาดทุน		80,000
		(ปิดบัญชีรายได้เข้าบัญชีสรุปผลกำไรขาดทุน)		
	28	บัญชีสรุปผลกำไรขาดทุน	57,400	
		บัญชีค่าโฆษณา		4,000
		บัญชีค่าเสื่อมราคา		1,000
		บัญชีค่าประกันภัย		800
		บัญชีคอกเบี้ยจ่าย		600
		บัญชีค่าบำรุงรักษา		1,200
		บัญชีค่าสาธารณูปโภค		1,800
		บัญชีเงินเดือนและค่าจ้าง		48,000
		(ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้าบัญชีสรุปผลกำไรขาดทุน)		
	28	บัญชีสรุปผลกำไรขาดทุน	22,600	
		บัญชีทุน-มนตรี ลูกเกษตร		22,600
		(ปิดบัญชีสรุปผลกำไรขาดทุนเข้าบัญชีทุน)		
	28	บัญชีทุน-มนตรี ลูกเกษตร	20,000	
		บัญชีถอนใช้ส่วนตัว		20,000
		(ปิดบัญชีถอนใช้ส่วนตัว)		

การโอนยอดคงเหลือของบัญชีถาวร

บัญชีในกลุ่มสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้เจ้าของ ยังมียอดคงเหลือปรากฏอยู่ในสมุดแยกประเภททั่วไป บัญชีต่าง ๆ เหล่านี้จะยกไปใช้ในการดำเนินงานต่อสำหรับงวดถัดไป จึงเรียกบัญชีเหล่านี้ว่า **บัญชีถาวร (Permanent accounts)**

การโอนยอดคงเหลือของบัญชีถาวรในบัญชีแยกประเภททั่วไป ทำได้ดังนี้

1. หายอดคงเหลือของบัญชีที่เหลือว่ามียอดดุลด้านเดบิตหรือเครดิต
2. บัญชีที่มียอดคงเหลือทางด้านเดบิต ให้ใส่ยอดคงเหลือยกไปทางด้านเครดิต
3. บัญชีที่มียอดคงเหลือทางด้านเครดิต ให้ใส่ยอดคงเหลือยกไปทางด้านเดบิต
4. รวมยอดด้านเดบิตและด้านเครดิต ซึ่งผลรวมจะต้องเท่ากันทั้งสองด้าน
5. ใส่ยอดคงเหลือยกมา สำหรับงวดถัดไป ในด้านตรงกันข้ามกับยอดคงเหลือยกไป
6. ใส่เครื่องหมาย ✓ ในช่องอ้างอิงของยอดยกไปและยอดยกมา เพื่อให้ทราบว่าเป็นรายการคู่กัน

ตัวอย่างการโอนยอดคงเหลือของบัญชีลูกหนี้ในสมุดแยกประเภททั่วไป

บัญชีลูกหนี้				เลขที่บัญชี 110			
วตป.	ชื่อบัญชี	อ้างอิง	เดบิต	วตป.	ชื่อบัญชี	อ้างอิง	เครดิต
25+1				25+1			
มค.31	ยอดยกมา		8,000	กพ. 4	เงินสด	รว1	8,000
กพ.28	รายได้ค่าจอตกร	รว.2	<u>8,000</u>	กพ.28	ยอดคงเหลือยกไป	✓	<u>8,000</u>
			<u>16,000</u>				<u>16,000</u>
มีค.1	ยอดคงเหลือยกมา	✓	8,000				

งบทดลองหลังปิดบัญชี

นักบัญชีสามารถตรวจสอบความถูกต้องของการปิดบัญชี และการหายอดคงเหลือโดยการจัดทำงบทดลองเรียกว่า **งบทดลองหลังปิดบัญชี (post-closing trial balance)** ซึ่งจะแสดงเฉพาะยอดคงเหลือของบัญชีสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้เจ้าของที่มียอดคงเหลืออยู่เท่านั้น



นนทบุรี จอตรถ งบทดลองหลังปิดบัญชี ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25+1	
เงินสด	17,200
ลูกหนี้	8,000
ค่าประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	8,800
ที่ดิน	180,000
สิ่งก่อสร้างบนที่ดิน	60,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-สิ่งก่อสร้างบนที่ดิน	1,000
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	600
ค่าสาธารณูปโภคค้างจ่าย	1,800
เงินเดือนและค่าจ้างค้างจ่าย	8,000
เงินกู้ธนาคาร	60,000
ทุน-นนทบุรี ลูกเกษตร	202,600
	<u>274,000</u>
	<u>274,000</u>

การจัดหมวดหมู่รายการในงบดุล

งบดุลที่จำแนกตามหมวดหมู่ (Classified balance sheet) จะอำนวยความสะดวกแก่ผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากเข้าใจง่าย รวดเร็วในการนำไปวิเคราะห์และให้ความหมายที่ชัดเจนมากกว่างบดุลที่ไม่ได้จำแนกหมวดหมู่

สินทรัพย์ จะจัดออกเป็น 4 หมวดหมู่ ดังนี้คือ

1. สินทรัพย์หมุนเวียน (Current assets)
2. เงินลงทุนระยะยาว (Long-term investments)
3. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (Property, plant and equipment)
4. สินทรัพย์อื่น (Other assets)

หนี้สิน จะจัดออกเป็น 2 หมวดหมู่ คือ

1. หนี้สินหมุนเวียนหรือหนี้สินระยะสั้น (Current or Short-term liabilities)
2. หนี้สินระยะยาว (Long-term liabilities)

การจัดหมวดหมู่ของสินทรัพย์ มีดังนี้

- 1) สินทรัพย์หมุนเวียน หมายถึง เงินสดหรือสินทรัพย์อื่นที่กิจการมีวัตถุประสงค์หลักที่จะถือสินทรัพย์ไว้เพื่อการชำระหรือถือไว้ในระยะสั้น
- 2) เงินลงทุนระยะยาว หมายถึง หลักทรัพย์หรือสินทรัพย์ที่กิจการซื้อโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหาประโยชน์จากการลงทุนนั้น

- 3) ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หมายถึง ที่ดิน อาคาร และสิ่งปลูกสร้าง สิทธิการเช่าที่ดินและอาคาร และอุปกรณ์ต่าง ๆ ที่มีอายุการใช้งานยาวนาน ซึ่งกิจการมีไว้ใช้ในการขาย การผลิตสินค้าหรือการให้บริการ
- 4) สินทรัพย์อื่น หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่อาจจัดเข้าเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนหรือสินทรัพย์ถาวรได้

การจัดหมวดหมู่ของหนี้สิน มีดังนี้

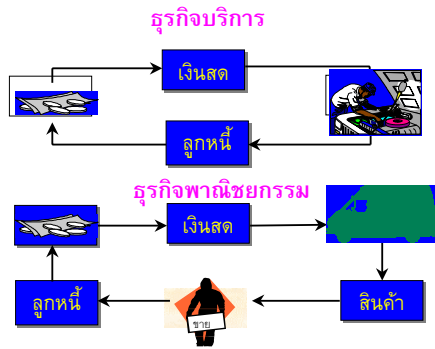
- 1) หนี้สินหมุนเวียนหรือหนี้สินระยะสั้น หมายถึง ภาระผูกพันที่กิจการต้องจ่ายคืนภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุลหรือภายในรอบระยะเวลาดำเนินงาน
- 2) หนี้สินระยะยาว หมายถึง ภาระผูกพันที่กิจการต้องชำระคืนเกินกว่า 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุลหรือเกินกว่ารอบระยะเวลาดำเนินงาน

การจัดหมวดหมู่ของส่วนของผู้ถือหุ้น

ส่วนของผู้ถือหุ้นที่ปรากฏในงบดุลจะแตกต่างกันตามรูปแบบของการก่อตั้งกิจการ เช่น เจ้าของคนเดียว ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทจำกัด

นนทบุรี จอตรถ งบดุล ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25+1	
สินทรัพย์	
สินทรัพย์หมุนเวียน :	
เงินสด	17,200
ลูกหนี้	8,000
ค่าประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	<u>8,800</u>
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	34,000
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ :	
ที่ดิน	180,000
สิ่งก่อสร้างบนที่ดิน	60,000
หัก : ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>1,000</u>
รวมที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	<u>239,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>273,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
หนี้สินหมุนเวียน :	
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	600
เงินเดือนและค่าจ้างค้างจ่าย	8,000
ค่าสาธารณูปโภคค้างจ่าย	<u>1,800</u>
รวมหนี้สินหมุนเวียน	10,400
หนี้สินระยะยาว :	
เงินกู้ธนาคาร	<u>60,000</u>
รวมหนี้สิน	70,400
ส่วนของผู้ถือหุ้น :	
ทุน - นนทบุรี ลูกเกษตร	<u>202,600</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>273,000</u>

การบัญชีของกิจการพาณิชย์กรรม



ภาพที่ 3-4 วงจรดำเนินงานของธุรกิจบริการและพาณิชย์กรรม

การบัญชีสินค้าสำหรับกิจการพาณิชย์กรรม

แบ่งออกเป็น 2 ระบบ คือ

1. ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual inventory system)
2. ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด (Periodic inventory system)

ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง เป็นระบบที่มีการจดบันทึกการเคลื่อนไหวของสินค้าอย่างต่อเนื่อง เริ่มตั้งแต่ซื้อสินค้าเข้ามา จ่ายค่าขนส่ง ส่งสินค้าคืน ส่วนลดที่ได้รับจากผู้ขาย ต้นทุนของสินค้าที่ขายออกไป โดยจะบันทึกการเปลี่ยนแปลงของสินค้าในบัญชีสินค้าคงเหลือ

ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด เป็นระบบบัญชีที่ไม่มีจดการบันทึกการเคลื่อนไหวของสินค้าระหว่างงวดเหมือนกับวิธีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง การคำนวณต้นทุนสินค้าขายจะทำได้ตอนสิ้นงวดหลังจากได้มีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดเรียบร้อยแล้ว

การคำนวณต้นทุนสินค้าขายได้จากสมการดังนี้

$$\text{ต้นทุนสินค้าขาย} = \text{สินค้าต้นงวด} + \text{ซื้อ} - \text{ส่งคืนสินค้า} - \text{ส่วนลดรับ} + \text{ค่าขนส่งเข้า} - \text{สินค้าปลายงวด}$$

งบการเงินของกิจการพาณิชย์กรรม

- งบกำไรขาดทุนแบบขั้นเดียว (Single Step Income Statement)
- งบกำไรขาดทุนแบบหลายขั้น (Multiple Step Income Statement)

บริษัทสหพาณิชย์ จำกัด			
งบกำไรขาดทุน			
สำหรับงวด 1 ปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+6			
ขาย			736,400
หัก: ส่วนลดจ่าย		11,046	
รับคืนสินค้า		<u>27,444</u>	<u>38,490</u>
ขายสุทธิ			697,910
ต้นทุนสินค้าขาย			
สินค้าคงเหลือ 1 มค. 25+6		127,686	
บวก: ต้นทุนสินค้าที่ซื้อ			
ซื้อ	460,000		
หัก: ส่วนลดรับ	(8,924)		
ส่งคืนสินค้า	<u>(5,676)</u>		
ซื้อสุทธิ	445,400		
บวก: ค่าขนส่งเข้า	<u>10,123</u>		
ต้นทุนสินค้าที่ซื้อ		<u>455,523</u>	
สินค้าที่มีเพื่อขาย		583,209	
หัก: สินค้าคงเหลือ 31 ธค.25+6		<u>135,677</u>	
ต้นทุนสินค้าขาย			<u>447,532</u>
กำไรขั้นต้น			250,378

(ต่อ)

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน			
ค่าใช้จ่ายในการขาย			
ค่าโฆษณา	23,555		
เงินเดือนพนักงานขาย	<u>67,500</u>		91,055
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร			
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์สำนักงาน	8,500		
ค่าประกันภัย	2,666		
ค่าวัสดุสำนักงาน	8,162		
ค่าสาธารณูปโภค	15,545		
เงินเดือนพนักงานบริหาร	<u>40,000</u>		<u>74,873</u>
รวมค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน			<u>165,928</u>
กำไรจากการดำเนินงาน			84,450
บวก: รายได้อื่น			
รายได้ดอกเบี้ย		1,255	
รายได้ค่าเช่า		<u>2,745</u>	<u>4,000</u>
กำไรก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้			88,450
ดอกเบี้ยจ่าย			<u>(2,300)</u>
กำไรก่อนภาษีเงินได้			86,150
ภาษีเงินได้			<u>25,845</u>
กำไรสุทธิ			<u>60,305</u>

บริษัทสหพาณิชย์ จำกัด	
งบดุล	
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+6	
<u>สินทรัพย์</u>	
สินทรัพย์หมุนเวียน:	
เงินสด	20,000
ลูกหนี้	85,126
สินค้าคงเหลือ	135,677
วัสดุสำนักงาน	2,664
ค่าประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	<u>3,000</u>
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	246,467
เงินลงทุนระยะยาว	50,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์:	
ที่ดิน	50,600
อุปกรณ์	85,000
หัก: ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(33,500)</u>
รวมที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	<u>102,100</u>
รวมสินทรัพย์	<u>398,567</u>



(ต่อ)	
<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>	
หนี้สินหมุนเวียน:	
เจ้าหนี้	26,795
เงินเดือนพนักงานขายค้างจ่าย	2,500
รวมหนี้สินหมุนเวียน	29,295
หนี้สินระยะยาว:	
ตัวเงินจ่าย	<u>145,000</u>
รวมหนี้สิน	174,295
ส่วนของผู้ถือหุ้น:	
หุ้นสามัญ	95,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	5,000
กำไรสะสม 1 มกราคม 25+6	87,967
บวก: กำไรสุทธิ	<u>60,305</u>
	148,272
หัก: เงินปันผลจ่าย	<u>(24,000)</u>
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25+6	124,272
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>224,272</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>398,567</u>

