

หน่วยที่ 7

การปรับปรุงบัญชี

สาระสำคัญ

- 1.ความหมายการปรับปรุงบัญชี
- 2.การปรับปรุงค่าใช้จ่ายค้างจ่าย
- 3.การปรับปรุงรายได้ค้างรับ
- 4.การปรับปรุงค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า
- 5.การปรับปรุงรายได้รับล่วงหน้า
- 6.การปรับปรุงหนี้สงสัยจะสูญ และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
- 7.การปรับปรุงวัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป
- 8.การปรับปรุงค่าเสื่อมราคา และค่าเสื่อมราคาสะสม
- 9.การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี
- 10.การจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุง

จุดประสงค์การเรียนรู้

- 1.อธิบายความหมายของการปรับปรุงบัญชีได้ถูกต้อง
- 2.บันทึกรายการปรับปรุงค่าใช้จ่ายค้างจ่ายได้ถูกต้อง
- 3.บันทึกรายการปรับปรุงรายได้ค้างรับได้ถูกต้อง
- 4.บันทึกรายการปรับปรุงค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าได้ถูกต้อง
- 5.บันทึกรายการปรับปรุงรายได้รับล่วงหน้าได้ถูกต้อง
- 6.บันทึกรายการปรับปรุงหนี้สงสัยจะสูญและค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญได้ถูกต้อง
- 7.บันทึกรายการปรับปรุงวัสดุสิ้นเปลืองใช้ไปได้ถูกต้อง
- 8.บันทึกรายการปรับปรุงค่าเสื่อมราคา และค่าเสื่อมราคาสะสมได้ถูกต้อง
- 9.แก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีได้ถูกต้อง
- 10.อธิบายการจัดทำงบทดลองหลังปรับปรุงได้ถูกต้อง

หน่วยที่ 7 การปรับปรุงบัญชี

7.1 ความหมายการปรับปรุงบัญชี

การปรับปรุงบัญชี (Adjusting Entries) หมายถึง รายการค้าที่แก้ไขตอนสิ้นงวดบัญชี ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลง รายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์ และหนี้สินให้ถูกต้องก่อนที่จะนำตัวเลขยอดคงเหลือของบัญชีเหล่านั้นไปปิดบัญชี และแสดงงบการเงิน ได้แก่ งบแสดงฐานะการเงิน และงบกำไรขาดทุน เมื่อสิ้นงวดบัญชีกิจการควรพิจารณาความถูกต้องของการบันทึกบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชี

การพิจารณารายการปรับปรุง สามารถแบ่งประเภทของรายการปรับปรุงบัญชีได้เป็น 7 ประเภท ดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrued Expense)
2. รายได้ค้างรับ (Accrued Revenues)
3. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า (Prepaid Expense)
4. รายได้รับล่วงหน้า (Unearned Revenues or Deferred Income)
5. หนี้สงสัยจะสูญ และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (Doubtful Accounts and Allowance for doubtful Accounts)
6. วัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป (Supplies Used)
7. ค่าเสื่อมราคา (Depreciation) และค่าเสื่อมราคาสะสม (Accumulated Depreciation)

เหตุผลของการปรับปรุงบัญชี ได้แก่

- 1) บางรายการค้าของบัญชีรายได้และบัญชีค่าใช้จ่ายคาบเกี่ยวกับงวดบัญชีถัดไป จึง ต้องจัดทำรายการทางบัญชีโดยบันทึกการปรับปรุง เพื่อแบ่งส่วนรายได้ และค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีอื่นให้ เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีนี้ เช่น ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้ารายได้รับล่วงหน้า
- 2) บางรายการยังไม่มี การบันทึกบัญชีระหว่างงวดบัญชี เช่น ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย คือ ค่าใช้จ่ายที่กิจการ ยังไม่ได้จ่ายให้แก่พนักงาน เช่น เงินเดือน เรียกว่า เงินเดือนค้างจ่าย หรือรายได้ค้างรับ คือ รายได้ของ กิจการให้บริการไปแล้ว หรือให้ประโยชน์แก่ลูกค้าแล้วในงวดบัญชีปัจจุบัน แต่กิจการยัง ไม่ได้รับเงิน
- 3) รายการที่ต้องปรับปรุงให้ถูกต้องตามหลักบัญชีที่รับรองทั่วไป ได้แก่ หนี้สงสัย จะสูญ วัสดุสิ้นเปลือง ใช้ไป และค่าเสื่อมราคา

สรุปได้ว่า เมื่อสิ้นงวดบัญชี ผู้ทำบัญชีจะทำการปิดบัญชี และออกรายงานการเงิน ซึ่งก่อนจะปิด บัญชี กิจการควรมีการตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกบัญชีที่ผ่านมาในงวดบัญชีว่า การบันทึกบัญชี

7.2 การปรับปรุงค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

7.2.1 ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrued Expense) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่กิจการได้รับประโยชน์ หรือ ได้รับการบริการที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีปัจจุบัน แต่ยังไม่ได้มีการจ่ายเงิน หรือยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระเงิน เช่น เงินเดือน พนักงานค้างจ่ายค่าไฟฟ้า ค้างจ่ายค่าโฆษณา ค้างจ่ายดอกเบี้ย ค้างจ่ายค่าเช่า เป็นต้น

7.2.2 การวิเคราะห์รายการปรับปรุงค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

7.3 การปรับปรุงรายได้ค้างรับ

7.3.1 รายได้ค้างรับ (Accrued Revenues) หมายถึง รายได้ของกิจการที่เกิดจากให้บริการแล้ว หรือให้ประโยชน์แก่ลูกค้าแล้วในงวดบัญชีปัจจุบัน แต่กิจการยังไม่ได้รับเงินจนกว่าจะถึงงวดบัญชีถัดไป การบริการ หรือการให้ประโยชน์ไม่ได้เป็นรายได้ที่เกิดขึ้นเป็นประจำ หรือจากการดำเนินงานปกติของ กิจการ เช่น ค่าเช่า ค้างรับดอกเบี้ย เป็นต้น ถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ แสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน

รายได้ค้างรับ แม้ว่ากิจการยังไม่ได้รับเงิน ก็ให้ถือเป็นรายได้ของงวดบัญชีปัจจุบัน เพราะกิจการต้องรับรู้เป็นรายได้ของงวดบัญชีให้ครบถ้วนตามเกณฑ์คงค้าง และในขณะเดียวกันก็ถือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนของกิจการอย่างหนึ่งด้วย ดังนั้นในวันสิ้นงวดบัญชีจึงจำเป็นต้องทำการปรับปรุงรายได้ค้างรับ เพื่อให้ได้ยอดรายได้และยอดสินทรัพย์ที่ถูกต้อง

7.3.2 การวิเคราะห์รายการปรับปรุงรายได้ค้างรับ

7.4 การปรับปรุงค่าใช้จ่ายล่วงหน้า

7.4.1 ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า (Prepaid Expense) หมายถึง การบริการ หรือสิ่งของที่กิจการ จ่ายเงิน แล้ว แต่กิจการยังไม่ได้รับบริการ หรือสิ่งของนั้นในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน แต่จะได้รับในอนาคต ซึ่ง การบริการ หรือค่าสิ่งของที่ใช้แล้วในระหว่างงวดบัญชีถือเป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชี ส่วนที่เหลือจะใช้ ประโยชน์ในงวดบัญชีถัดไป ถือเป็นค่าใช้จ่ายล่วงหน้า เช่น ค่าเช่าล่วงหน้า ค่าเบี้ยประกันภัยจ่าย ล่วงหน้า เป็นต้น ถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ แสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน

7.4.2 การบันทึกบัญชีการจ่ายเงินล่วงหน้า

การบันทึกบัญชีการจ่ายเงินล่วงหน้าเป็นการบันทึกบัญชีของผู้จัดทำบัญชี เมื่อเห็นว่ากิจการจ่ายค่าใช้จ่าย ล่วงหน้า โดยผู้จัดทำบัญชี จะบันทึกไว้เป็นค่าใช้จ่ายล่วงหน้า หรือบันทึกค่าใช้จ่ายก็ได้

7.5 การปรับปรุงรายได้รับล่วงหน้า

7.5.1 รายได้รับล่วงหน้า (Unearned Revenues or Deferred Income) หมายถึง การบริการ หรือ สิ่งของที่กิจการรับรายได้จากลูกค้าแล้วแต่ลูกค้ายังไม่ได้รับบริการจากกิจการ เช่น ค่าเช่ารับล่วงหน้า คือ รายได้ค่าเช่าที่กิจการได้รับจากลูกค้าล่วงหน้า รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้าถือเป็นหนี้สินหมุนเวียน เนื่องจากกิจการมีภาระที่จะต้องให้บริการในอนาคต หากกิจการให้บริการแก่ลูกค้า จึงจะถือว่ากิจการเกิดรายได้ หรือ ถ้าในระหว่างงวดบัญชีกิจการให้บริการเพียงบางส่วน เมื่อสิ้นงวดบัญชีจะถือเป็นรายได้ของกิจการแต่เพียงบางส่วนนั้น

7.5.2 การบันทึกบัญชีการรับรายได้ล่วงหน้า

การบันทึกบัญชีการรับเงินล่วงหน้า เป็นการบันทึกบัญชีของผู้จัดทำบัญชี เมื่อเห็นว่ากิจการรับรายได้ล่วงหน้า โดยผู้จัดทำบัญชี จะบันทึกไว้เป็นรายได้รับล่วงหน้า หรือบันทึกรายได้ค่าบริการก็ได้

7.6 การปรับปรุงหนี้สงสัยจะสูญและค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

7.6.1 หนี้สงสัยจะสูญ (Double Accounts) หมายถึง ลูกหนี้ที่กิจการจะต้องประมาณจำนวนลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ตามกำหนด และกิจการไม่สามารถคาดเดาได้ว่าจะเรียกเก็บเงินจากลูกหนี้ ได้เท่าใด เมื่อสิ้นงวดบัญชีจึงต้องทำการประมาณลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้ ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่าย ของกิจการ แสดงไว้ในงบกำไรขาดทุน

7.6.2 ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (Allowance for doubtful Accounts) เป็นการประมาณการลูกหนี้ที่คาดว่าจะไม่สามารถชำระหนี้ และกิจการมีการตั้งประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญไว้ โดยแสดง ด้วยมูลค่าที่คาดว่าจะเก็บเงินได้ซึ่งเป็นยอดที่จะนำไปหักออกจากบัญชีลูกหนี้ ทำให้เกิด “ลูกหนี้สุทธิ” แสดงไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน

7.6.3 วิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญที่นิยมใช้มี 3 วิธี คือ

7.6.3.1 คำนวณเป็นร้อยละของยอดขาย (Percentage of Sales)

7.6.3.2 คำนวณเป็นร้อยละของยอดขายเชื่อ

7.6.3.3 คำนวณโดยพิจารณาลูกหนี้แต่ละราย

ตัวอย่าง ในวันที่ 31 ธันวาคม 2555 เป็นวันสิ้นงวดบัญชี ร้านโทรทัศน์บริการ มียอดลูกหนี้คงเหลือ 40,000 บาท กิจการประมาณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ 5% ของยอดลูกหนี้ การปรับปรุงบัญชี เมื่อสิ้นงวดบัญชี สมุดรายวันทั่วไป

7.7 การปรับปรุงวัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป

วัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป (Supplies Used) หมายถึง สินทรัพย์ที่ใช้แล้วหมดไปในช่วงเวลาสั้น ๆ ราคา ต่หน่วยไม่สูงมากนัก ได้แก่ เครื่องเขียนแบบพิมพ์ต่าง ๆ เช่น ดินสอ ยางลบ หมึกพิมพ์ ปากกา กระดาษ ไม้บรรทัด เป็นต้นโดยจะแสดงเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อสิ้นงวดบัญชีต้องตรวจนับวัสดุสิ้นเปลือง คงเหลือที่มีอยู่ในกิจการ และนำไปปรับปรุงบัญชีวัสดุสิ้นเปลือง ให้มียอดเท่ากับยอดคงเหลือที่ตรวจนับได้ เราเรียกรวัสดุสำนักงานที่ใช้แล้วหมดไปนั้นว่า “วัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป”

7.8 การปรับปรุงค่าเสื่อมราคา (Depreciation) และค่าเสื่อมราคาสะสม (Accumulated Depreciation)

7.8.1 ความหมายของค่าเสื่อมราคา และค่าเสื่อมราคาสะสม ตามคำนิยามคำศัพท์ของสภาวิชาชีพบัญชี ค่าเสื่อมราคา หมายถึง การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอด อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ซึ่งสินทรัพย์ประเภทอาคาร และอุปกรณ์ที่กิจการซื้อ มาเป็นสินทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหาร ยกเว้นที่ดินซึ่งกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จะมีอายุการใช้งานจำกัด เนื่องจากมีค่าเสื่อมสภาพ สึกหรอไปตามระยะเวลาการใช้งาน เรียกว่า ค่าเสื่อมราคา ดังนั้นจึงจำเป็นต้องตัดจำหน่ายต้นทุนของสินทรัพย์

7.8.2 การปรับปรุงค่าเสื่อมราคา เป็นการประมาณการค่าเสื่อมสภาพ เสื่อมค่าความสึกหรอที่เกิดขึ้น สินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน

7.8.3 การคำนวณค่าเสื่อม มีหลักเกณฑ์ ดังนี้

- 1) การคำนวณค่าเสื่อมราคาทางวิธีบัญชี ตามมาตรฐาน TFRS For NPAEs ต้องนำค่าซาก มาหักจากราคาต้นทุนก่อนคำนวณค่าเสื่อมราคาแต่มาตรฐานกำหนดให้ต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือเมื่อ สิ้นสุดการใช้งานว่าเป็นเท่าใดเมื่อขายในที่สุดท้าย
- 2) การคำนวณค่าเสื่อมราคาของสรรพากรตามพรฎ ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 กำหนดให้ คำนวณจากมูลค่าของราคาต้นทุน ไม่ต้องนำค่าซากมาหักก่อนคำนวณค่าเสื่อมราคาเหมือนวิธีทางบัญชี และยังกำหนดว่าการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินไม่ว่ากรณีใด
- 3) การคำนวณค่าเสื่อมราคา มีหลายวิธี เมื่อกิจการเลือกใช้วิธีคำนวณค่าเสื่อมราคาวิธีใดก็ ให้ใช้วิธีนั้นตามหลักความสม่ำเสมอ หากเปลี่ยนแปลงต้องแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งในวิชาบัญชี เบื้องต้น 1 นี้จะกล่าวถึง 2 วิธี คือ

3.1) วิธีคิดค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรง (straight-line method)

3.2) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาแบบผลรวมจำนวนปี (Sum-of-the-years Digits Method) หรือแบบอัตราเร่งที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ใช้จำนวนมากในปีแรก ๆ ของการใช้งาน และลดลงในปีต่อไป

7.9 การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี

จากการจัดทำบัญชี ผู้ทำบัญชีอาจมีการบันทึกบัญชีผิดพลาดถึงแม้ว่าจะใช้หลักความระมัดระวังก็ตามอาจเกิดจากความประมาท ความไม่เข้าใจ แต่เมื่อผู้ทำบัญชีได้ทราบถึงความผิดพลาดที่เกิดขึ้น ก็ต้องดำเนินการแก้ไขบัญชีให้กิจการแสดงข้อมูลทางบัญชี ให้ผู้ใช้ข้อมูลทั้งบุคคลภายในและภายนอกได้อย่าง ถูกต้อง ให้เป็นที่เชื่อถือแก่บุคคลทั่วไป

7.10 งบทดลองหลังรายการปรับปรุง (Adjusted Trial Balance)

งบทดลองหลังรายการปรับปรุง คือ งบทดลองที่จัดทำขึ้นอีกครั้งหลังจากทำรายการปรับปรุงต่าง ๆ เสร็จสิ้นแล้ว เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการบันทึกบัญชีตามหลักบัญชีคู่อีกครั้งหนึ่ง

ขั้นตอนการทำงานงบทดลองหลังรายการปรับปรุง

นำรายการปรับปรุงจากสมุดรายวันทั่วไปไปปรับยอดกับบัญชีในงบทดลอง บัญชีใดที่มีอยู่แล้วให้ปรับโดยการบวกหรือลบแล้วแต่กรณี โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

- 1) ถ้ายอดในงบทดลองและรายการปรับปรุงอยู่ด้านเดียวกันให้นำมาบวกกัน เช่น ถ้าวรายการบัญชีเดิมอยู่ด้านเดบิต และมีรายการปรับปรุงเพิ่มด้านเดบิต ก็ให้นำสองยอดมาบวกกัน เป็นต้น
- 2) ถ้ายอดในงบทดลองและรายการปรับปรุงอยู่คนละด้านให้นำมาลบกัน เช่น ถ้าวรายการบัญชีเดิมอยู่ด้านเดบิต และมีรายการปรับปรุงเพิ่มด้านเครดิต ก็ให้นำสองยอดมาลบกัน เป็นต้น
- 3) ชื่อบัญชีที่ปรับปรุงบัญชีใดไม่มีในงบทดลอง ให้เติมชื่อบัญชีนั้นต่อท้ายงบทดลอง และนำจำนวนเงินไปลงในช่องเดบิตหรือเครดิตตามที่ปรับปรุงไว้ในสมุดรายวันทั่วไป
- 4) จัดทำงบทดลองอีกครั้งโดยจัดเรียงลำดับหมวดบัญชีและเลขที่บัญชีให้ถูกต้อง
- 5) หาผลรวมของงบทดลองหลังปรับปรุง ซึ่งยอดด้านเดบิตและด้านเครดิตต้องเท่ากัน



END