

**ภาคผนวก ก.**  
**การปรับปรุงบัญชีเมื่อสิ้นงวด**

เนื้อหาสาระ ที่สำคัญของบทนี้ ครอบคลุมรายละเอียดรวม 7 เรื่อง ดังนี้

- เรื่องที่ 1 รายได้รับล่วงหน้า
- เรื่องที่ 2 รายได้ค้างรับ
- เรื่องที่ 3 ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า
- เรื่องที่ 4 ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย
- เรื่องที่ 5 วัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ไป
- เรื่องที่ 6 ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร
- เรื่องที่ 7 หนี้สูญ

วัตถุประสงค์

1. มีความเข้าใจ และสามารถลงรายการปรับปรุงบัญชีรายได้รับล่วงหน้าได้
2. มีความเข้าใจ และสามารถลงรายการปรับปรุงบัญชีรายได้ค้างรับได้
3. มีความเข้าใจ และสามารถลงรายการปรับปรุงบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าได้
4. มีความเข้าใจ และสามารถลงรายการปรับปรุงบัญชีค่าใช้จ่ายค้างจ่ายได้
5. มีความเข้าใจ และสามารถลงรายการปรับปรุงบัญชีวัสดุสิ้นเปลืองใช้ได้
6. มีความเข้าใจ และสามารถลงรายการปรับปรุงบัญชีค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรได้
7. มีความเข้าใจ และสามารถลงรายการปรับปรุงบัญชีหนี้สูญได้

## งบกำไรขาดทุน

เป็นงบที่แสดงให้เห็นผลการดำเนินงานของธุรกิจ สำหรับช่วงเวลาหนึ่ง เช่น หนึ่งเดือน สามเดือน หกเดือน หรือ หนึ่งปี เป็นต้น ตามกฎหมายกำหนดไว้ กิจการจะทำงานการเงินเมื่อใดก็ได้ แต่อย่างน้อยจะต้องจัดทำปีละ 2 ครั้ง งบกำไรขาดทุนที่จัดทำขึ้น เพื่อแสดงว่าในช่วงเวลานั้นๆกิจการมีรายได้ทั้งสิ้นแล้วค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นเท่าใด ผลต่างที่ได้ คือ “กำไรสุทธิ” หรือ “ขาดทุนสุทธิ” แล้วแต่กรณีหากรายได้สูงกว่าค่าใช้จ่าย แสดงว่าในงวดนั้นกิจการมีกำไร ในทางตรงกันข้ามถ้าค่าใช้จ่ายสูงกว่ารายได้ แสดงว่ากิจการขาดทุน

แม้บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เริ่มถือปฏิบัติกับงบการเงิน ตั้งแต่วันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2542 มีหลักเกณฑ์สำคัญในเรื่องของรายได้และค่าใช้จ่าย ในทางบัญชีดังนี้

## หลักการเกิดขึ้นของรายได้ (The Revenue Realization Principle)

เป็นหลักเกี่ยวกับการบันทึกรายได้ ว่าควรถือรายได้เกิดขึ้นเมื่อใด และในจำนวนเงินเท่าใด ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง “การรับรู้รายได้” ได้กำหนดคกเกณฑ์ในการรับรู้เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

### การขายสินค้า

กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

1. กิจการรับโอนความเสี่ยงและผลตอบแทน ที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว
2. กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่อง ในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม
3. กิจการมีความสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ที่น่าเชื่อถือ
4. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนอน ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
5. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้น หรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้น ได้อย่างน่าเชื่อถือ

### การให้บริการ

กิจการต้องรับรู้รายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ หากกิจการสามารถประมาณผลรายการบัญชีนั้น ได้อย่างน่าเชื่อถือตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชียังกล่าว ณ วันที่ในงบดุล ผลของรายการบัญชีสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

1. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
3. กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ ในงบดุลได้อย่างน่าเชื่อถือ
4. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้ว และที่จะเกิดขึ้นเพื่อให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์

## การรับรู้รายได้

แม้บทการบัญชีได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้รายได้ไว้เป็นขั้นตอน เพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติกิจการควรรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุน เมื่อเกิดลักษณะดังนี้

1. เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน
2. เมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่ง คือ การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือส่วนที่ลดลงของหนี้สิน ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์สุทธิจะเพิ่มขึ้น เมื่อขายสินค้าหรือให้บริการ หรือหนี้สินลดลงเมื่อเจ้าหนี้ยกหนี้ให้ นั่นคือ กิจการรับรู้รายได้เฉพาะรายการที่มีความแน่นอนเพียงพอที่จะเกิดขึ้น และสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

## หลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ (The Matching Principle)

หน้าที่สำคัญอย่างหนึ่งของการบัญชี คือการจับคู่ความพยายาม (ตามที่วัดด้วยค่าใช้จ่าย) กับผลสำเร็จ (ตามที่วัดด้วยรายได้) หลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ เป็นแนวทางสำคัญสำหรับตัดสินว่ารายการใดบ้างที่เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้นๆ วิธีการคือ จะมีการบันทึกรายได้ตามหลักการเกิดขึ้นของรายได้ก่อน ถัดจากนั้นจึงเอาค่าใช้จ่ายไปจับคู่กับรายได้

เมื่อพิจารณาหลักการเกิดขึ้นของรายได้คู่กันไปกับหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ เราจะได้หลักที่นิยมกันทั่วๆ ไปว่า “หลักเงินค้ำ” (Accrual Basis) ในปัจจุบันนี้สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้บัญญัติศัพท์บัญชีคำนี้โดยเรียกว่า “เกณฑ์คงค้าง”

## หลักเงินค้ำหรือเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis / Accrual Principle)

ในการคำนวณกำไรและขาดทุนสำหรับงวดบัญชี นักบัญชีต้องคำนึงถึงรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เป็นของงวดนั้น และแยกส่วนที่ไม่เป็นของงวดนั้นออก ตามวิธีการบัญชีที่ถือเกณฑ์เงินสด จำนวนเงินที่จ่ายไปทั้งหมดสำหรับงวด อาจถือได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น แต่ตามเกณฑ์คงค้าง ถือว่ารายได้ที่เกิดขึ้นเมื่อเข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามเงื่อนไข 2 ประการดังกล่าวข้างต้น และหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ เพื่อให้ได้มาซึ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับงวด แม้ยังไม่มีการรับเงินและจ่ายเงินก็ตาม

ธุรกิจที่ดำเนินกิจการเพื่อแสวงหากำไรโดยทั่วไป จะใช้เกณฑ์คงค้างในการคำนวณผลกำไรขาดทุน ซึ่งจะทำได้ผลกำไรที่ถูกต้องตามความเป็นจริงมากกว่า กล่าวคือ รายได้เป็นผลจากการขายสินค้าหรือบริการที่ได้ให้แก่ลูกค้าที่เสร็จสิ้นไปในงวดนั้น และค่าใช้จ่ายก็เป็นสินค้าหรือบริการที่ได้ใช้ประโยชน์หมดสิ้นไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้ในงวดนั้น กำไรหรือขาดทุนจึงเกิดจากผลการดำเนินงานที่แท้จริง

การใช้เกณฑ์คงค้างในการคำนวณผลกำไรขาดทุน ทำให้กิจการต้องมีการปรับปรุงในวันสิ้นงวดบัญชีเกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งไม่ได้รับหรือจ่ายเงินสด และรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่ได้รับหรือจ่ายเงินสดไปแล้ว แต่เป็นของงวดบัญชีอื่น

การคำนวณกำไรขาดทุนประจำงวดตามเกณฑ์คงค้าง จะต้องคำนวณรายได้ของงวดบัญชีว่าเป็นเท่าใด แล้วจึงหักด้วยค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ก่อให้เกิดรายได้หรือเกี่ยวกับรายได้ของงวดบัญชีนั้นซึ่งจะเห็นได้ว่าจำนวนรายได้ และค่าใช้จ่ายที่บันทึกไว้ในระหว่างงวดบัญชี ซึ่งปรากฏยอดดุลในงบทดลอง อาจนำมาใช้ทางการเงินยังไม่ได้ เนื่องจากรายการที่ลงบัญชีไว้ระหว่างงวดบัญชีนั้น อาจมีบางรายการคาบเกี่ยวกับงวดบัญชีก่อน หรือประโยชน์ที่จะได้รับจะต่อเนื่องไปจนถึงงวดบัญชีต่อไป ดังนั้นในวันสิ้นงวดบัญชี เมื่อได้รวบรวมยอดดุลมาจากบัญชีแยกประเภทมาจัดทำงบทดลองแล้ว จะต้องมีการปรับปรุงบัญชี เพื่อให้รายการที่ต่อเนื่องหรือคาบเกี่ยวกับงวดบัญชีอื่น ให้แสดงแต่เฉพาะผลของงวดบัญชีที่ต้องการแสดงผลการดำเนินงานเท่านั้น แล้วจึงนำตัวเลขหลังจากการปรับปรุงไปใช้ในการจัดทำทางการเงินในงวดต่อไป

รายการปรับปรุงบัญชีในวันสิ้นงวด หมายถึง การปรับปรุงเพื่อเปลี่ยนแปลงจำนวนที่บันทึกไว้ในบัญชีให้ถูกต้องก่อนการจัดทำงบการเงิน รายการปรับปรุงบัญชีต้องบันทึกในสมุดรายวันทั่วไปและผ่านไปยังบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง วิธีการปรับปรุงขึ้นอยู่กับกรณีการลงบัญชีเมื่อเกิดรายการว่าลงบัญชีไว้อย่างไร และจำนวนที่ควรเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายในงวดนั้นเป็นเท่าใด รายการที่กิจการต้องทำรายการปรับปรุง มีดังนี้

1. รายได้รับล่วงหน้า
2. รายได้ค้างรับ
3. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า
4. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย
5. วัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป
6. ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร
7. หนี้สงสัยจะสูญ

## รายการที่กิจการต้องทำการปรับปรุง

### 1. รายได้รับล่วงหน้า (Revenue Received in Advance หรือ Deferred Revenue หรือ Unearned Revenue)

รายได้รับล่วงหน้า คือ รายได้ที่กิจการได้รับเงินมาแล้ว และจำนวนเงินที่ได้รับมานี้มีส่วนหนึ่งเป็นรายได้ของงวดบัญชีหน้า เพื่อให้รายได้เป็นของงวดอย่างถูกต้อง ในการทำงานการเงินในวันสิ้นงวด จะต้องปรับปรุงรายได้ส่วนที่เป็นของงวดหน้าเป็นรายได้รับล่วงหน้า ซึ่งเป็นบัญชีประเภทหนี้สิน การปรับปรุงรายได้รับล่วงหน้าจะปรับปรุงอย่างไรขึ้นอยู่กับว่า เมื่อได้รับเงินรายได้นั้นบันทึกบัญชีไว้อย่างไร

#### วิธีที่ 1 บันทึกไว้เป็นรายได้รับล่วงหน้า ซึ่งเป็นบัญชีประเภทหนี้สิน

วิธีนี้ เมื่อกิจการได้รับรายได้เป็นเงินสด ซึ่งส่วนหนึ่งเป็นของงวดบัญชีหน้า กิจการลงบัญชีโดยเดบิตเงินสด และเครดิตบัญชีรายได้รับล่วงหน้า ซึ่งเป็นบัญชีประเภทหนี้สินทั้งจำนวน และในวันสิ้นงวดบัญชี ต้องพิจารณาว่าได้ส่งมอบสินค้าและบริการให้แก่ลูกค้าไปแล้วเท่าใด นำจำนวนนั้นมาปรับปรุงเป็นรายได้ของงวดบัญชีปัจจุบัน โดยเดบิตรายได้รับล่วงหน้า และเครดิตบัญชีรายได้

ตัวอย่าง วันที่ 1 สิงหาคม 25xx กิจการได้รับค่าเช่าสำนักงานจากลูกค้าเป็นการรับล่วงหน้า 12 เดือน โดยตกลงค่าเช่าเดือนละ 1,500 บาท กิจการได้รับเงินสดทันที 18,000 บาท การลงบัญชีสำหรับรายได้รับล่วงหน้าจะเป็นดังนี้

#### สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25xx สิงหาคม 1	บัญชีเงินสด บัญชีค่าเช่ารับล่วงหน้า รับค่าเช่ารับล่วงหน้า 12 เดือน		18,000	-	18,000	-

เมื่อจัดทำงบทดลองปลายปี 25xx ในงบทดลองจะมีค่าเช่ารับล่วงหน้าแสดงเป็นหนี้สิน 18,000 บาท กิจการต้องลงรายการปรับปรุงในวันที่ 31 ธันวาคม 25xx ซึ่งเป็นวันสิ้นงวดบัญชี โดยโอนค่าเช่ารับล่วงหน้าที่เป็นรายได้ของปี 25xx ไปไว้ในบัญชีค่าเช่ารับ ซึ่งหมายถึงค่าเช่าสำหรับระยะเวลา 5 เดือน (สิงหาคม-ธันวาคม) เป็นเงิน 7,500 บาท (1,500 x 5 เดือน) รายการปรับปรุง จะเป็นดังนี้

#### สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25xx ธ.ค. 31	บัญชีค่าเช่ารับล่วงหน้า บัญชีค่าเช่ารับ ปรับปรุงรายได้ค่าเช่าของปี 25xx		7,500	-	7,500	-

เมื่อผ่านบัญชีแล้วข้อมูลจะปรากฏที่ บัญชีแยกประเภท ดังนี้

บัญชีค่าเช่ารับล่วงหน้า

วันที่	รายการ	อ้างอิง	เดบิต	เครดิต	วันที่	รายการ	อ้างอิง	เดบิต	เครดิต
25xx ธ.ค. 31	ค่าเช่ารับ		7,500	-	25xx ส.ค. 1	เงินสด		18,000	-

บัญชีค่าเช่ารับ

วันที่	รายการ	อ้างอิง	เดบิต	เครดิต	วันที่	รายการ	อ้างอิง	เดบิต	เครดิต
					25xx ธ.ค. 31	ค่าเช่ารับล่วงหน้า		7,500	-

ในงบการเงินของปี 25xx จะมีรายการแสดงดังนี้

งบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25xx จะแสดงบัญชีค่าเช่ารับล่วงหน้าเป็นหนี้สินหมุนเวียนจำนวน 10,500 บาท ซึ่งเป็นค่าเช่าสำหรับ 7 เดือน ของปี 25x1 ที่กิจการยังไม่ได้ให้บริการ

งบกำไรขาดทุนประจำปี 25xx แสดงบัญชีค่าเช่ารับเป็นรายได้จำนวน 7,500 บาท ซึ่งเป็นค่าเช่าสำหรับ 5 เดือนของปี 25xx ที่กิจการให้บริการเรียบร้อยแล้ว

ในปีต่อมาบัญชีค่าเช่าล่วงหน้าจะมียอดดุลยกมาในวันที่ 1 มกราคม 25x1 จำนวน 10,500 บาท

**วิธีที่ 2 บันทึกรายได้**

การบันทึกเป็นรายได้ หมายความว่า เงินที่ได้รับมาทั้งสิ้นแม้ว่าจะมีส่วนหนึ่งเป็นของงวดบัญชีหน้าก็ตาม จะบันทึกรายได้ทั้งจำนวน

วิธีนี้เมื่อได้รับเงินสดมาจะลงบัญชีโดยเครดิตบัญชีรายได้ไว้ทั้งจำนวนก่อน ในวันสิ้นงวดบัญชี ต้องมาพิจารณาว่า กิจการยังไม่ได้ส่งมอบสินค้า หรือบริการลูกค้าให้อีกเท่าใด นำจำนวนนั้นมาปรับปรุงโดยโอนออกจากบัญชีรายได้ไปแสดงไว้ในบัญชีรายได้รับล่วงหน้า เพื่อแสดงถึงพันธะที่กิจการจะต้องส่งมอบสินค้าหรือให้บริการในงวดบัญชีต่อไป

จากตัวอย่างเดิม ถ้าใช้วิธีบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นรายได้ไว้ก่อน การลงบัญชีในวันที่ 1 สิงหาคม 25xx ซึ่งเป็นวันรับเงิน จะเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25xx ส.ค. 1	บัญชีเงินสด บัญชีค่าเช่ารับ รับค่าเช่าล่วงหน้าสำหรับ 12 เดือน		18,000	-	18,000	-

เมื่อผ่านบัญชีแล้ว บัญชีแยกประเภทแสดงดังนี้

บัญชีค่าเช่ารับ

วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต		วันที่	รายการ	อ้างถึง	เครดิต	
25xx ธ.ค. 31	ค่าเช่ารับล่วงหน้า		10,500	-	25xx ส.ค. 1	เงินสด		18,000	-

บัญชีค่าเช่ารับล่วงหน้า

วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต		วันที่	รายการ	อ้างถึง	เครดิต	
					25xx ธ.ค. 31	ค่าเช่ารับ		10,500	

จะเห็นได้ว่า การลงบัญชีทั้งสองวิธีมีผลเช่นเดียวกัน คือ ค่าเช่ารับ ซึ่งเป็นรายได้แสดงในงบกำไรขาดทุนปี 25xx เท่ากับ 7,500 บาท และค่าเช่ารับล่วงหน้า ซึ่งแสดงเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25xx เท่ากับ 10,500 บาท

## 2. รายได้ค้างรับ (Accrued Revenue)

รายได้ค้างรับ (Accrued Revenue) คือ สินค้าหรือบริการที่กิจการได้ส่งมอบให้กับลูกค้าเรียบร้อยแล้ว แต่ลูกค้ายังไม่ได้ชำระเงิน ซึ่งในกรณีนี้ทางบัญชีถือว่ารายได้เกิดขึ้นแล้ว แต่ลูกค้าติดหนี้ กิจการจะลดรายการนั้น โดยถือเป็นลูกหนี้การค้า ในวันที่ขายสินค้าหรือบริการ ถ้ากิจการส่งใบแจ้งหนี้ขอเรียกเก็บเงินจากลูกค้าแล้ว กิจการจะบันทึกบัญชีโดย

เดบิต รายได้ค้างรับ xxx

เครดิต รายได้ xxx

ถ้ากิจการยังไม่ได้ส่งใบแจ้งหนี้เพื่อขอเรียกเก็บเงิน กิจการจะยังไม่ได้บันทึกบัญชี เนื่องจากยังไม่เป็นรายการค้า ซึ่งไม่คิดหลักการบัญชี แต่ถ้าถึงวันสิ้นงวดแล้วกิจการต้องการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ ที่ถูกต้องกิจการจะต้องถือว่ารายการนี้เป็นรายการของกิจการด้วย แม้ว่าจะยังไม่ได้รับเงินก็ตาม ก็ต้องบันทึกบัญชีเพิ่มเติม โดยปรับปรุงรายได้ค้างรับนี้เป็นรายได้ เพื่อให้มีรายได้ครบถ้วนตามเกณฑ์คงค้าง

**ตัวอย่าง** เมื่อวันที่ 1 กันยายน 25x1 กิจการนำเงินสดไปซื้อพันธบัตรรัฐบาล 100,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 9% ต่อปี มีกำหนดจ่ายดอกเบี้ยปีละครั้ง ในวันที่ 31 สิงหาคม ของทุกปี

ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ซึ่งเป็นวันสิ้นงวดบัญชีกิจการมีรายได้รับดอกเบี้ยเกิดขึ้นแล้วเป็นดอกเบี้ยรับของ 4 เดือน (ก.ย. - ธ.ค.) จำนวน  $100,000 \times \frac{9}{100} \times \frac{4}{12} = 3,000$  บาท

แต่กิจการยังไม่ได้รับเงินสดจนกว่าจะถึงวันที่ 31 สิงหาคม ของปีถัดไป ดังนั้นเพื่อให้รายได้ของปี 25x1 ถูกต้อง กิจการต้องลงรายการปรับปรุงดอกเบี้ยค้างรับ ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ดังนี้

### สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	บัญชีดอกเบี้ยค้างรับ		3,000	-		
	บัญชีดอกเบี้ยค้างรับ				3,000	-
	ปรับปรุงดอกเบี้ยรับ ปี 25x1					



เมื่อผ่านบัญชีแล้ว บัญชีแยกประเภทจะแสดงดังนี้

บัญชีดอกเบี๋ยค้างรับ

วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต		วันที่	รายการ	อ้างถึง	เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	ดอกเบี๋ยรับ		3,000	-					

บัญชีดอกเบี๋ยรับ

วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต		วันที่	รายการ	อ้างถึง	เครดิต	
					25x1 ธ.ค. 31	ดอกเบี๋ยค้างรับ		3,000	-

ในงบการเงินของปี 25x1 รายการแสดงดังนี้

งบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แสดงบัญชีดอกเบี๋ยค้างรับ เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนจำนวน 3,000 บาท ซึ่งเท่ากับดอกเบี๋ยรับที่ควรได้รับในเวลา 4 เดือน (ก.ย. - ธ.ค.)

เพื่อทำความเข้าใจได้ชัดเจน ในปี 25x2 เมื่อถึงกำหนดรับดอกเบี๋ยในวันที่ 31 สิงหาคม 25x2 กิจการจะได้รับดอกเบี๋ยสำหรับระยะเวลา 1 ปี จำนวน 9,000 บาท ซึ่งจำนวนนี้เป็นดอกเบี๋ยของปี 25x1 จำนวน 3,000 บาท ดังกล่าวแล้ว และอีก 6,000 บาท เป็นดอกเบี๋ยของ 8 เดือน ในปี 25x2 การลงบัญชี เมื่อได้รับดอกเบี๋ยจะเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x2 ส.ค. 31	บัญชีเงินสด		9,000	-		
	บัญชีดอกเบี๋ยค้างรับ				3,000	-
	บัญชีดอกเบี๋ยรับ				6,000	
	รับดอกเบี๋ยพันธบัตรรัฐบาล					

ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ซึ่งเป็นวันสิ้นงวดบัญชี และกิจการยังไม่ได้รับดอกเบี๋ยพันธบัตรสำหรับเดือนสิงหาคม-ธันวาคม รวม 4 เดือน เป็นเงิน 3,000 บาท กิจการจึงต้องลงรายการปรับปรุงเช่นเดียวกับปี 25x1 ดังกล่าวข้างต้น

### 3. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า (Prepaid Expense)

ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า (Prepaid Expense) คือ ค่าใช้จ่ายที่กิจการได้จ่ายเงินแล้ว และในจำนวนเงินที่จ่ายไปแล้วนี้ มีส่วนหนึ่งเป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีหน้า (เช่น ค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้า ค่าโฆษณาจ่ายล่วงหน้า เป็นต้น)

เพื่อให้ค่าใช้จ่ายเป็นของงวดบัญชีอย่างถูกต้องในวันสิ้นงวด จะต้องปรับปรุงค่าใช้จ่ายส่วนที่เป็นของงวดบัญชีหน้า เป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า ซึ่งเป็นบัญชีประเภทสินทรัพย์บัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้านี้แสดงในงบดุลในหัวข้อสินทรัพย์หมุนเวียน การปรับปรุงค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าจะควรปรับปรุงอย่างไรขึ้นอยู่กับว่า เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายนั้น ได้บันทึกบัญชีไว้อย่างไร

การบันทึกบัญชีเพื่อจ่ายค่าใช้จ่าย ซึ่งมีส่วนหนึ่งเป็นของงวดบัญชีนั้น หลักบัญชีให้เลือกรับบันทึกบัญชี 2 วิธีคือ

#### วิธีที่ 1 บันทึกไว้เป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า

ณ วันที่จ่ายเงิน บันทึกจำนวนเงินที่เป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า วิธีนี้เมื่อจ่ายเงินสดจะลงบัญชีโดยเดบิตบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า ซึ่งเป็นบัญชีประเภทสินทรัพย์ไว้ก่อน ในวันสิ้นงวดบัญชีต้องมาพิจารณาว่า ได้ประโยชน์จากจำนวนเงินที่จ่ายไปแล้วนั้นเท่าใด นำจำนวนเงินนั้นมาปรับปรุง ถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีปัจจุบัน โดยเดบิตบัญชีค่าใช้จ่ายและเครดิตบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า

ตัวอย่าง เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 25x1 กิจการได้จ่ายค่าเบี้ยประกันภัยสำหรับงวด 1 ปี โดยต้องจ่ายเงินเป็นค่าใช้จ่าย ตามระบุไว้ในกรมธรรม์ประกันภัยจำนวน 4,800 บาท การลงบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าจะเป็นดังนี้

#### สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 มี.ค. 31	บัญชีค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้า บัญชีเงินสด จ่ายค่าเบี้ยประกันอภัยภัยสำหรับงวด 1 ปี		4,800	-	4,800	-

ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ซึ่งเป็นวันสิ้นงวดบัญชี กิจการต้องลงรายการปรับปรุง โดยพิจารณาว่ากรมธรรม์ประกันภัย กิจการได้รับประโยชน์จากการจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยมาแล้ว 10 เดือน (มี.ค. – ธ.ค.) นำจำนวนค่าเบี้ยประกันของ 10 เดือน โอนไปบัญชีค่าเบี้ยประกัน เพื่อถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีปัจจุบันรายการปรับปรุงจะเป็นดังนี้

เมื่อผ่านบัญชีแล้ว บัญชีแยกประเภทจะเป็นดังนี้

บัญชีค่าเบี่ยประกันจ่ายล่วงหน้า

วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต	เครดิต	วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต	เครดิต
25x1 มี.ค. 1	เงินสด		4,800	-	25xx ธ.ค. 31	ค่าเบี่ยประกัน		4,000	-

บัญชีค่าเบี่ยประกัน

วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต	เครดิต	วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต	เครดิต
25x1 ธ.ค. 31	ค่าเบี่ยประกัน จ่ายล่วงหน้า		4,000	-					

ในงบการเงินของปี 25x1 จะมีรายการแสดงไว้ดังนี้

งบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แสดงบัญชีค่าเบี่ยประกันจ่ายล่วงหน้า เป็นสินทรัพย์หมุนเวียน จำนวน 800 บาท ซึ่งเป็นค่าเบี่ยประกันที่กิจการอาจจะได้รับประโยชน์ใน 2 เดือนแรกของปี 25x2 ซึ่งเป็นงวดบัญชีต่อไป

งบกำไรขาดทุนปี 25x1 แสดงบัญชีค่าเบี่ยประกันเป็นค่าใช้จ่ายจำนวน 4,000 บาท ซึ่งเป็นค่าเบี่ยประกันสำหรับระยะเวลา 10 เดือนของปี 25x1 จึงถือเป็นค่าใช้จ่ายของปี 25x1

ในปีต่อมา บัญชีค่าเบี่ยประกันจ่ายล่วงหน้า จะมียอดดุลเดบิตยกมา ในวันที่ 1 มกราคม 25x2 จำนวน 800 บาท

**วิธีที่ 2** บันทึกรายการจ่ายเงินที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน

บันทึกไว้เป็นค่าใช้จ่าย หมายความว่า เงินที่จ่ายไปทั้งหมด แม้ว่าจะมีส่วนหนึ่งเป็นของงวดบัญชีถัดไปก็ตาม ให้บันทึกเงินที่จ่ายไปนั้น เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน

วิธีนี้ถ้าจ่ายเงินสดให้ลงบัญชีโดยเดบิตบัญชีค่าใช้จ่ายไว้ทั้งจำนวนก่อน และเครดิตเงินสด ในวันสิ้นงวดบัญชีต้องมาพิจารณาว่าจำนวนเงินสดที่จ่ายไปแล้ว แต่ยังไม่ได้รับประโยชน์ในงวดบัญชีนี้มีจำนวนเท่าใด นำมาปรับปรุงบัญชีค่าใช้จ่ายให้ถูกต้อง โดยโอนส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีหน้าออกไปเป็น ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า ซึ่งเป็นสินทรัพย์

จากตัวอย่างเดิม ถ้าใช้วิธีบันทึกจำนวนที่จ่าย เป็นค่าใช้จ่ายก่อนลงบัญชีจะเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 มี.ค. 1	บัญชีค่าเบี้ยประกัน บัญชีเงินสด จ่ายค่าเบี้ยประกันอสังหาริมทรัพย์สำหรับงวด 1 ปี		4,800	-	4,800	-

ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ซึ่งเป็นวันสิ้นงวดบัญชี กิจการต้องลงรายการปรับปรุง โดยพิจารณาว่ากรรมกรรมประกันภัย ที่กิจการยังไม่ได้ใช้ประโยชน์มีจำนวนเท่าใด นำจำนวนนี้ออกจากบัญชีค่าเบี้ยประกัน เพื่อบันทึกไว้ในบัญชีค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้า แสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบดุล

จากตัวอย่าง ค่าเบี้ยประกันที่กิจการยังไม่ได้ใช้ประโยชน์ คือ ค่าเบี้ยประกันของ 2 เดือน เป็นเงิน 800 บาท ในปีต่อไป รายการปรับปรุงจะเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	บัญชีค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้า บัญชีค่าเบี้ยประกัน ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันของปี 25x1 สำหรับ ระยะเวลา 10 เดือน		800	-	800	-

เมื่อผ่านบัญชีแล้ว บัญชีแยกประเภทจะเป็นดังนี้

บัญชีค่าเบี้ยประกัน

วันที่	รายการ	อ้างอิง	เดบิต		วันที่	รายการ	อ้างอิง	เครดิต	
25x1 มี.ค. 1	เงินสด		4,800	-	25x1 ธ.ค. 31	ค่าเบี้ยประกันจ่าย ล่วงหน้า		800	-

## บัญชีค่าเบี่ยประกันจ่ายล่วงหน้า

วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต	เครดิต	วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต	เครดิต
25x1 ช.ค. 31	ค่าเบี่ยประกัน		800	-					

จะเห็นได้ว่า การลงบัญชีทั้งสองวิธีมีผลเช่นเดียวกัน คือ ค่าเบี่ยประกันจ่ายล่วงหน้า ซึ่งแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เท่ากับ 800 บาท และค่าเบี่ยประกันซึ่งแสดงในงบกำไรขาดทุนปี 25x1 เท่ากับ 4,000 บาท

## 4. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrued Expenses)

ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrued Expenses) คือ ค่าใช้จ่ายอันเกิดจากการที่กิจการได้รับบริการแล้วแต่ยังไม่ได้อำนาจเงินค่าบริการนั้น ซึ่งถ้ายังไม่มีหลักฐานเป็นใบเรียกเก็บเงินจากผู้ให้บริการ จะบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ เพราะยังไม่มีหลักฐาน จึงยังไม่ถือเป็นรายการค้าที่สมบูรณ์ ดังนั้นในวันสิ้นงวดบัญชี ค่าใช้จ่ายจึงไม่ครบถ้วนตามเกณฑ์คงค้าง และตามหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ จะต้องบันทึกบัญชีเพิ่มเติมเป็นรายการปรับปรุงค่าใช้จ่ายค้างจ่าย โดยบันทึกบัญชีดังนี้ เดบิตค่าใช้จ่าย เครดิตค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

ตัวอย่าง เมื่อวันที่ 1 สิงหาคม 25x1 กิจการกู้เงินระยะยาวจากธนาคาร 500,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 12% ต่อปี กำหนดจ่ายดอกเบี้ยทุกปีในวันที่ 31 กรกฎาคม ดังนั้นในวันสิ้นงวดบัญชีคือ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 กิจการยังไม่ได้จ่ายดอกเบี้ย เนื่องจากยังไม่ถึงกำหนดจ่าย แต่ต้องถือว่ากิจการมีค่าใช้จ่ายประจำงวดเกิดขึ้นแล้ว สำหรับระยะเวลาที่กู้เงินมา 5 เดือน (ส.ค. - ธ.ค. 25x1) แต่เนื่องจากกิจการยังไม่ได้จ่ายดอกเบี้ย จึงมิได้บันทึกรายการดอกเบี้ยจ่ายในวันสิ้นงวดบัญชี จึงต้องปรับปรุงรายการนี้เป็นดอกเบี้ยค้างจ่าย ซึ่งเป็นภาระหนี้สินของกิจการ

ดอกเบี้ยจ่ายซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นใน 5 เดือน เท่ากับ

$$500,000 \times \frac{12}{100} \times \frac{5}{12} = 25,00 \text{ บาท}$$

รายการปรับปรุงจะเป็นดังนี้

## สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1 ช.ค. 31	บัญชีดอกเบี้ยจ่าย บัญชีดอกเบี้ยค้างจ่าย ปรับปรุงดอกเบี้ยค้างจ่ายปี 25x1		25,000	- 25,000

เมื่อผ่านบัญชีแล้ว บัญชีแยกประเภทจะเป็นดังนี้

บัญชีดอกเบี้ยจ่าย

วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต	เครดิต	วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต	เครดิต
25x1 ธ.ค. 31	ดอกเบี้ยค้างจ่าย		25,000	-					

เมื่อผ่านบัญชีแล้ว บัญชีแยกประเภทจะเป็นดังนี้

บัญชีดอกเบี้ยค้างจ่าย

วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต	เครดิต	วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต	เครดิต
					25x1 ธ.ค. 31	ดอกเบี้ยจ่าย		25,000	-

ในงบการเงินของปี 25x1 จะมีรายการแสดงดังนี้

งบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แสดงดอกเบี้ยค้างจ่าย เป็นหนี้สินหมุนเวียนจำนวน 25,000 บาท แสดงถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแล้ว แต่กิจการยังไม่ได้จ่ายเงิน

งบกำไรขาดทุน ประจำปี 25x1 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แสดงบัญชีดอกเบี้ยจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายจำนวน 25,000 บาท ซึ่งเท่ากับดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นแล้วสำหรับช่วงเวลา 5 เดือน

**5. วัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ไป (Supplies Used หรือ Supplies Expenses)**

วัสดุสิ้นเปลืองเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนของกิจการ ซึ่งเมื่อซื้อมาใช้แล้วจะหมดไปในระยะเวลาสั้น เช่น กระดาษ ดินสอ พงษ์ฟอก สบู่ แสตมป์ เป็นต้น สิ่งเหล่านี้เมื่อซื้อมาจะลงบัญชีไว้เป็นสินทรัพย์ในบัญชีวัสดุสิ้นเปลือง หรือลงบัญชีไว้เป็นค่าใช้จ่าย เมื่อพนักงานเบิกวัสดุสิ้นเปลืองไปใช้ ไม่ต้องลงบัญชีเพราะมีมูลค่าไม่มาก และมีการเบิกไปใช้อยู่เสมอ จึงใช้วิธีควบคุมการเบิกจ่ายโดยให้ทะเบียน เมื่อถึงวันสิ้นงวดบัญชี จะมีการตรวจวัสดุสิ้นเปลืองคงเหลือ เพื่อหาจำนวนที่ถูกใช้ไประหว่างงวด เปรียบเทียบกันจำนวนที่เบิกใช้จริงตามที่บันทึกไว้ในทะเบียน การปรับปรุงบัญชีในวันสิ้นงวด จัดทำเพื่อให้กิจการแสดงจำนวนวัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ประโยชน์หมดไป ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการทำงานบกำไรขาดทุน และจำนวนวัสดุสิ้นเปลืองที่ยังไม่ได้ใช้ประโยชน์ซึ่งแสดงเป็น สินทรัพย์ในงบดุล

**การบัญชีสำหรับวัสดุสิ้นเปลืองมี 2 วิธี เช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า คือ**

1. ณ วันจ่ายเงินซื้อวัสดุสิ้นเปลือง บันทึกเป็นวัสดุสิ้นเปลือง
2. ณ วันจ่ายเงินซื้อวัสดุสิ้นเปลือง บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน

**วิธีที่ 1 ณ วันจ่ายเงินซื้อวัสดุสิ้นเปลือง บันทึกเป็นวัสดุสิ้นเปลือง ซึ่งเป็นบัญชีประเภทสินทรัพย์**

วิธีนี้ เมื่อซื้อวัสดุสิ้นเปลืองจะลงบัญชีโดยเดบิตบัญชีวัสดุสิ้นเปลืองไว้ก่อน และในวันสิ้นงวดบัญชีจะสำรวจว่ามีวัสดุสิ้นเปลืองคงเหลืออยู่เท่าใด นำไปคำนวณหาวัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ไป และนำจำนวนที่ใช้ไป และนำจำนวนที่ใช้ไปโอนออกจากบัญชีวัสดุสิ้นเปลืองไปเป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีปัจจุบัน โดยเดบิตบัญชีวัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ไป เครดิตบัญชีวัสดุสิ้นเปลือง

**ตัวอย่าง** ในระหว่างงวดบัญชี กิจการซื้อวัสดุสำนักงาน เช่น กระดาษ ดินสอ ปากกา มาใช้เป็นเงินทั้งสิ้น 15,000 บาท ในวันสิ้นงวดบัญชีสำรวจพบว่าวัสดุสำนักงานคงเหลือมีราคาได้ 4,000 บาท ซึ่งแสดงว่ากิจการได้ใช้วัสดุสำนักงานไปทั้งหมดจำนวน 11,000 บาท การลงบัญชีเป็นดังนี้

เมื่อผ่านบัญชีแล้ว บัญชีแยกประเภทจะเป็นดังนี้

**สมุดรายวันทั่วไป**

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 xxx	บัญชีวัสดุสำนักงาน บัญชีเงินสด ซื้อวัสดุสำนักงาน กระดาษ ดินสอ ปากกา		15,000	-	15,000	-

รายการปรับปรุงในวันสิ้นงวดบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	บัญชีวัสดุสำนักงานใช้ไป บัญชีวัสดุสำนักงาน ปรับปรุงวัสดุสำนักงานใช้ไป สำหรับปี 25x1		15,000	-	15,000	-

เมื่อผ่านบัญชีแล้ว บัญชีแยกประเภทจะเป็นดังนี้

บัญชีวัสดุสำนักงาน

วันที่	รายการ	อ้างอิง	เดบิต		วันที่	รายการ	อ้างอิง	เครดิต	
25x1 xxx	เงินสด		15,000	-	25xx ธ.ค. 31	วัสดุสำนักงานใช้ไป		11,000	-

บัญชีวัสดุสำนักงานใช้ไป

วันที่	รายการ	อ้างอิง	เดบิต		วันที่	รายการ	อ้างอิง	เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	วัสดุสำนักงาน		11,000	-					

ในงบการเงินของปี 25x1 จะมีรายการแสดงไว้ดังนี้

งบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แสดงบัญชีวัสดุสำนักงานเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน จำนวน 4,000 บาท ในงบกำไรขาดทุนประจำปี 25x1 แสดงบัญชีวัสดุสำนักงานใช้ไปเป็นค่าใช้จ่าย จำนวน 11,000 บาท

**วิธีที่ 2 ณ วันจ่ายเงินซื้อวัสดุสิ้นเปลือง บันทึกจำนวนเงินที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่าย**

บางกิจการนิยมซื้อวัสดุสิ้นเปลืองมาใช้ไม่มากนัก และจะซื้อมาเพิ่มเติมเมื่อได้ใช้หมดไปแล้ว ดังนั้นจึงมักนิยมบันทึกวัสดุสิ้นเปลืองที่ซื้อมาเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมด และในวันสิ้นงวดบัญชี ถ้ามีวัสดุสิ้นเปลืองคงเหลืออยู่ ก็จะปรับปรุงบัญชี โดยตั้งวัสดุสิ้นเปลืองจำนวนที่คงเหลือนั้นเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน



## 6. ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร (Depreciation of Fixed Assets)

**ค่าเสื่อมราคา** หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ถาวรที่มีการเสื่อมสภาพตามอายุการใช้งาน และตัดเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ตลอดอายุการใช้งานที่ประมาณไว้อย่างมีหลักเกณฑ์ ตามที่สินทรัพย์ถาวรมันได้ให้ประโยชน์ เพื่อก่อให้เกิดรายได้ในงวดนั้นๆ

### เหตุผลในการคิดค่าเสื่อมราคาเนื่องจาก

- สินทรัพย์ถาวรที่กิจการซื้อมาใช้ นั้น จะให้ประโยชน์ต่อกิจการหลายงวดบัญชี ต่อเนื่องกันจนหมดอายุการใช้งานทางบัญชี เช่น อาคาร เครื่องมือเครื่องใช้ เครื่องจักร รถยนต์ เป็นต้น ดังนั้น จำนวนที่จ่ายไปจึงจะถือว่า เป็นค่าใช้จ่ายที่จะให้ประโยชน์ต่อกิจการเป็นเวลาหลายงวดบัญชีเช่นกัน
- สินทรัพย์ถาวรต่างๆ จะมีอายุใช้งานจำกัด อันเนื่องมาจากการสึกหรอการเสื่อมสภาพและล้าสมัยตามระยะเวลาการใช้งาน ซึ่งเมื่อเริ่มมีการใช้สินทรัพย์ถาวรไปใช้ในการดำเนินงานแล้ว ประโยชน์ที่ได้จากสินทรัพย์นั้นจะค่อยๆ หดหายไป หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การใช้สินทรัพย์จะทำให้ประโยชน์ส่วนที่หมดไปของสินทรัพย์เปลี่ยนมาเป็นค่าใช้จ่าย

**วิธีการบัญชีที่ใช้สำหรับสินทรัพย์ถาวร** ก็คือ เมื่อซื้อสินทรัพย์ถาวรมาใช้ กิจการจะบันทึกในบัญชีสินทรัพย์ และในงวดบัญชีจะแบ่งสรรต้นทุนของสินทรัพย์นั้นเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด เรียกว่า ค่าเสื่อมราคา ถึงแม้ว่าค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายที่ทำให้กำไรของกิจการลดลงก็ตาม แต่เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ต้องจ่ายเป็นเงินสด

### แนวความคิดเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคา มี 2 แนวความคิดด้วยกัน คือ

1. การปันส่วนราคาทุนของสินทรัพย์ถาวรเป็นค่าใช้จ่าย แต่ในรอบระยะเวลาบัญชี หรือ การเสื่อมราคาจากวิธีจัดสรรจากต้นทุนของสินทรัพย์
2. เป็นการวัดค่าของสินทรัพย์ หรือการคิดค่าเสื่อมราคาโดยไม่จัดสรรจากต้นทุนของสินทรัพย์

ในปัจจุบันแนวความคิดเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคาเป็นไปตามแบบที่ 1 หมายความว่า เป็นการปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดอย่างมีระเบียบ ไม่ว่าจะงวดบัญชีนั้นจะมีกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานก็ตาม กิจการจะคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีที่กิจการเลือกใช้อย่างสม่ำเสมอ แม้ว่ากิจการจะหักค่าเสื่อมราคาตามหลักบัญชีครบแล้ว แต่ถ้ายังใช้งานได้อยู่ ก็จะปรากฏเป็นสินทรัพย์ของกิจการต่อไป แต่ในทางกลับกัน ถ้าเลิกใช้สินทรัพย์ก่อนการคิดค่าเสื่อมราคาครบ กิจการจะต้องบันทึกบัญชีเพื่อจำหน่ายสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี พร้อมทั้งค่าเสื่อมราคาสะสม จนถึงวันจำหน่ายออกและจะบันทึกกำไรขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น

**การคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร** เป็นวิธีการกระจายราคาทุนของสินทรัพย์ไปเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ตลอดอายุการใช้งานโดยประมาณราคาของสินทรัพย์นั้น ดังนั้นการบันทึกค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายนั้น ถือว่าเป็นการปรับปรุงบัญชี

### การคำนวณค่าเสื่อมราคานั้น มีข้อมูลที่จะต้องนำมาใช้ในการคำนวณดังนี้

1. ราคาทุนของสินทรัพย์ (Cost of Assets)
2. อายุการใช้งานโดยประมาณของสินทรัพย์ (Estimated Useful Life)
3. ราคาซาก (Scrap Value) หรือราคาคงเหลือโดยประมาณ (Estimated Residual Value)
4. วิธีคำนวณค่าเสื่อมราคา (Depreciation Method)

ราคาทุนของสินทรัพย์ หมายถึง ราคาที่ต้องจ่ายเกี่ยวกับการซื้อสินทรัพย์นั้น จนกระทั่งสินทรัพย์นั้นพร้อมจะใช้งาน ซึ่งได้แก่ ราคาซื้อสินทรัพย์ ค่าขนส่ง ค่าติดตั้ง ค่าทดลองเครื่อง เป็นต้น

อายุการใช้งานโดยประมาณของสินทรัพย์ หมายถึง ค่าเป็นจริงหรือโดยค่าประมาณการของสินทรัพย์ที่สามารถขายสุทธิเมื่อสิ้นสุดการใช้งาน หักด้วยค่ารีดถอน (ถ้ามี) และค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น

วิธีคำนวณค่าเสื่อมราคา การคิดค่าเสื่อมราคา โดยวิธีพิจารณาจากราคาทุนของสินทรัพย์มีหลายวิธี ได้แก่

1. วิธีเส้นตรง (Straight – Line Method)
2. วิธีชั่วโมงการทำงาน (Working – Hours Method)
3. วิธีคำนวณผลผลิต (Productive – Output Method)
4. วิธีอัตราลดลงทุกปี (Decreasing - Charge Method)
5. วิธีอัตราเพิ่มขึ้น (Increasing - Charge Method)

การคำนวณค่าเสื่อมราคา ซึ่งมีหลายวิธีดังกล่าวข้างต้น แต่วิธีที่ง่ายที่สุดและนิยมใช้มากที่สุดคือ วิธีคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง (Straight – Line Method) การคิดค่าเสื่อมราคาวิธีนี้จะใช้ได้เหมาะสม เมื่อได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นี้เท่าๆ กัน ตลอดอายุของสินทรัพย์ วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง คำนวณโดยนำราคาทุนของสินทรัพย์หักออกด้วยราคาซากโดยประมาณของสินทรัพย์ แล้วหารด้วยอายุการใช้งานของสินทรัพย์โดยประมาณ ซึ่งอายุการใช้งานของสินทรัพย์ประมาณค่าโดยพิจารณาจากสิ่งนี้

1. การเสื่อมและการสึกหรอของสินทรัพย์ตามสภาพที่เป็นจริง
2. การล้าสมัย
3. กฎหมายและข้อจำกัดอื่นๆ ในการใช้สินทรัพย์นั้น

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคาประจำงวด} &= \frac{\text{ราคาทุน} - \text{ราคาซาก}}{\text{อายุการใช้งาน}} \\ \text{หรือ} \quad \text{ค่าเสื่อมราคาประจำงวด} &= \text{อัตราร้อยละ} \times X \text{ (ราคาทุน - ราคาซาก)} \\ * \text{อัตราร้อยละ} &= \frac{100}{\text{อายุการใช้งาน}} \end{aligned}$$

นั่นคือ อัตราร้อยละ ได้จากการนำเอาร้อยละ 100 เป็นตัวตั้ง แล้วหารด้วยอายุการใช้งานโดยประมาณ

ตัวอย่าง กิจการซื้อเครื่องจักรมาใช้งานเมื่อต้นปี 25x1 ในราคาทุน 950,000 บาท เครื่องจักรนี้มีอายุการใช้งานโดยประมาณ 10 ปี ราคาซาก 50,000 บาท ค่าเสื่อมราคาแต่ละงวดบัญชี คำนวณได้ดังนี้

$$\text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} = \frac{950,000 - 50,000}{10} = 90,000 \text{ บาท}$$

$$\text{หรือ} \quad 10\% \times (950,000 - 50,000) = 90,000 \text{ บาท}$$

การลงรายการปรับปรุงในวันสิ้นงวดบัญชีจะเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	บัญชีค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร สำหรับปี 25x1		90,000	-	90,000	-

**บัญชีค่าเสื่อมราคา (Depreciation Expense)** แสดงแยกตามชนิดของสินทรัพย์ เช่น บัญชีค่าเสื่อมราคา – เครื่องจักร บัญชีค่าเสื่อมราคา – อาคาร บัญชีค่าเสื่อมราคา - รถยนต์ เป็นต้น บัญชีค่าเสื่อมราคาถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดของกิจการ ในวันสิ้นงวดจะต้องโอนปิดบัญชีค่าเสื่อมราคาไปบัญชีกำไรขาดทุน และแสดงบัญชีค่าเสื่อมราคา เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนประจำปี

**บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม** เป็นบัญชีปรับมูลค่าบัญชีสินทรัพย์ เพื่อปรับปรุงราคาต้นทุนของสินทรัพย์ถาวร ที่บันทึกไว้ให้แสดงราคาตามบัญชี (Book Value) บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม เป็นบัญชีที่ใช้จดบันทึกเกี่ยวกับประโยชน์ของสินทรัพย์ของสินทรัพย์ส่วนที่เสื่อมสภาพลงเนื่องจากการใช้หารายได้ในแต่ละงวด

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม โดยปกติมียอดคลุลทางด้านเครดิตและสะสมเพิ่มมากขึ้นทุกงวดบัญชี บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม จะต้องแยกตามประเภทของสินทรัพย์ เช่นเดียวกับบัญชีค่าเสื่อมราคาดังกล่าวข้างต้น บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมนำไปแสดงในงบดุลหักจากสินทรัพย์ถาวรบัญชีนั้นๆ เพื่อแสดงถึงราคาตามบัญชี (Book Value) ของสินทรัพย์นั้น ดังนั้นจะเห็นได้ว่าถ้ากิจการใช้สินทรัพย์นั้นมาเป็นเวลานานราคาตามบัญชีของสินทรัพย์จะลดต่ำลงไปทุกที จนในที่สุดเมื่อถึงเวลาที่กิจการเลิกใช้สินทรัพย์นั้นค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์จะเท่ากับราคาทุน เมื่อหักด้วยราคาซากที่ประมาณไว้

การแสดงผลบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมในงบดุล วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แสดงดังนี้

กิจการ xxx

งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

สินทรัพย์			หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
xxx					
xxx					
<b>ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</b>					
เครื่องจักร	950,000				
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>90,000</u>	860,000	-		

ต่อมาในปี 25x2 กิจการใช้เครื่องจักรตลอดปี ในวันสิ้นงวดบัญชีกิจการต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคาเป็น  
 ค่าใช้จ่ายประจำปี 25x2 อีก 90,000 บาท ซึ่งทำให้บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมมียอดคงเพิ่มขึ้น เป็น 180,000  
 บาท การแสดงบัญชีเครื่องจักรในงบดุล วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 จะเป็นดังนี้

กิจการ xxx  
 งบดุล  
 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

สินทรัพย์			หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
xxx					
xxx					
<b>ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</b>					
เครื่องจักร	950,000				
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>180,000</u>	770,000	-		

ในกรณีที่กิจการซื้อสินทรัพย์ถาวรมาใช้ในระหว่างปี ให้คิดค่าเสื่อมราคานับตั้งแต่วันที่เริ่มใช้งานเช่น  
 ถ้ากิจการซื้อเครื่องจักรในวันที่ 1 ต.ค. 25x1 การปรับปรุงค่าเสื่อมราคาประจำปี 25x1 มีจำนวน 22,500 บาท

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} &= 90,000 \text{ บาท} \\ \text{ค่าเสื่อมราคา 3 เดือน} &= 90,000 \times \frac{3}{12} = 22,500 \text{ บาท} \end{aligned}$$

สำหรับสินทรัพย์ถาวรประเภทที่ดิน ไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคา ทั้งนี้เพราะประโยชน์ที่จะได้รับจากที่ดิน  
 ที่ใช้เป็นที่พักสร้างอาคารหรือสำนักงานของกิจการนั้น ไม่เสื่อมลงเพราะการใช้งาน จึงถือได้ว่าเป็น  
 สินทรัพย์ที่ให้ประโยชน์แก่กิจการโดยไม่มีวันหมด ดังนั้น จึงแสดงราคาของที่ดินในงบดุลเท่ากับต้นทุนเมื่อซื้อ  
 มาได้ตลอดไป

## 7. หนี้สูญ (Bad Debts Expense)

**หนี้สูญ** หมายถึง ลูกหนี้ที่ได้ติดตามทวงถามจนถึงที่สุดแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และได้ตัดจำหน่ายออกจากบัญชี

ตามหลักเงินค้ำ กิจการจะบันทึกขายได้เมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าไม่ว่าจะเป็นการขายสดหรือขายเชื่อ ในการขายเชื่อ เมื่อลูกค้าได้รับสินค้าหรือบริการแล้ว แต่ยังไม่ได้รับชำระเงินมีฐานะเป็นลูกหนี้การค้าต่อมาภายหลังลูกหนี้การค้าบางราย ไม่สามารถชำระเงินค่าสินค้าได้ กิจการจำเป็นต้องตัดจำหน่ายลูกหนี้การค้าออกจากบัญชี โดยถือว่าหนี้สูญเกิดขึ้น หนี้สูญทำให้สินทรัพย์ของกิจการ คือ ลูกหนี้อลดลง จึงถือเป็นค่าใช้จ่ายอย่างหนึ่ง ซึ่งสมควรนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณผลกำไรขาดทุนประจำงวด แต่เนื่องจากหนี้สูญอาจไม่ได้เกิดขึ้นในงวดที่มีการขาย ถ้านำหนี้สูญอันเกิดจากลูกหนี้ที่ขายได้ในงวดก่อนหักจากรายได้ในงวดต่อไป ก็จะทำให้ผลกำไรทั้งสองงวดคิดความเป็นจริงไป เพราะค่าใช้จ่ายจำนวนนี้เกี่ยวกับรายได้หรือค่าขายของในงวดก่อนด้วยเหตุนี้ จึงควรถือว่าค่าขายสินค้า หรือบริการแสดงเป็นรายได้ของงวดบัญชีใด หนี้สูญที่เกิดจากค่าขายนั้นควรถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีนั้นด้วย ดังนั้นกิจการจึงมีการลงบัญชีเกี่ยวกับหนี้สูญในวันสิ้นงวดบัญชีและบันทึกเป็นรายการปรับปรุงรายการหนึ่ง

วิธีการคิดหนี้สูญโดยตรง เป็นการรับรู้และบันทึกหนี้สูญเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ เมื่อใดติดตามทวงถามหนี้จนถึงที่สุดแล้ว และทราบแน่นอนว่ามีหนี้สูญเกิดขึ้น การลงบัญชี เพื่อล้างบัญชี โดยกระทำดังนี้

เดบิต บัญชีหนี้สูญ	xxx
เครดิต บัญชีลูกหนี้การค้า	xxx

วิธีคิดหนี้สูญโดยตรงไม่เป็นไปตามหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ จึงไม่เป็นที่ยอมรับ เว้นแต่หนี้สูญนั้นมีจำนวนเงินไม่มากซึ่งมีนัยสำคัญ

**วิธีประมาณหนี้สูญ** เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดนั้นเป็นวิธีที่เหมาะสมกว่า เพราะเป็นไปตามหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ นั่นคือ เมื่อมีลูกหนี้การค้ารายที่ขาดการติดต่อหรือหายสาบสูญ หรือมีแนวโน้มว่ากิจการจะไม่ได้รับชำระหนี้ จะไม่ถือเป็นหนี้สูญทันที แต่จะถือเป็นหนี้สงสัยจะสูญ และตามหลักความระมัดระวัง (Conservatism) การแสดงยอดลูกหนี้การค้าในงบดุล ไม่ควรปรากฏในยอดคงเหลือของลูกหนี้เป็นสินทรัพย์ทั้งจำนวน แต่ควรมีการประมาณหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ของแต่ละรอบบัญชีไว้ด้วย

**การประมาณหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ ทำได้ 2 วิธี คือ**

1. การประมาณจากยอดขาย (Percentage of Sales Approach) กรณีทราบยอดขายเชื่อควรใช้วิธีประมาณจากยอดขายเชื่อ ถ้าไม่ทราบยอดขายเชื่อควรใช้ยอดขายสุทธิ
2. การประมาณจากยอดลูกหนี้คงเหลือปลายงวด (Percentage of Receivables) ทำได้ 2 วิธีคือ
  - 2.1 วิธีประมาณเป็นอัตราร้อยละของลูกหนี้คงเหลือปลายงวด
  - 2.2 วิธีวิเคราะห์อายุลูกหนี้

**หนี้สงสัยจะสูญ (Doubtful Account)**

หนี้สงสัยจะสูญ คือ ลูกหนี้จำนวนหนึ่งที่กิจการคาดว่าจะเก็บเงินไม่ได้ ซึ่งตามหลักบัญชีให้บันทึกค่าใช้จ่ายได้ตามหลักความระมัดระวัง ซึ่งยอมให้รับรู้ค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในงวดบัญชีนั้นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้นได้ นอกจากนี้ยังเป็นไปตามหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้อีกด้วย เนื่องจากหนี้สงสัยจะสูญเป็นค่าใช้จ่ายที่ยังไม่เกิดขึ้น จึงให้บันทึกหนี้สงสัยจะสูญเป็นค่าใช้จ่าย โดยถือเป็นรายการปรับปรุงในวันสิ้นงวดบัญชี

**ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (Allowance Account)**

เป็นบัญชีปรับปรุงมูลค่าบัญชีสินทรัพย์ แสดงปรับปรุงมูลค่าของบัญชีลูกหนี้การค้าอยู่ในงบดุล เพื่อให้ลูกหนี้การค้าในงบดุลแสดงจำนวนเงินที่คาดว่าจะเก็บได้

การบันทึกบัญชี การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับลูกหนี้ที่เก็บเงินไม่ได้ มีวิธีปฏิบัติอยู่ 2 วิธีคือ

**วิธีที่ 1. วิธีตัดจำหน่ายโดยตรง** วิธีนี้คือการบันทึกเป็นหนี้สูญซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่รู้แน่ๆว่าเก็บเงินไม่ได้ ณ วันที่เก็บเงินไม่ได้นั่นเอง วิธีนี้เป็นวิธีที่ง่ายและสะดวก แต่มีข้อบกพร่องคือ หนี้สูญที่เกิดขึ้นอาจมิได้เกิดขึ้นในงวดบัญชีเดียวกันกับรายได้จากการขาย การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายจึงไม่เป็นไปตาม ทฤษฎีที่ว่าด้วยหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ของงวดบัญชีเดียวกัน นอกจากลูกหนี้ที่อยู่ในงบดุล ณ วันสิ้นปี ก็มิได้แสดงผลค่าที่คาดว่าจะได้รับจริง วิธีนี้จึงเป็นวิธีที่ไม่ใช่หลักการบัญชีรับรองทั่วไป เว้นแต่ลูกหนี้ที่เก็บเงินไม่ได้ มีจำนวนเงินน้อย ซึ่งถือได้ว่าไม่มีนัยสำคัญ

ตัวอย่าง เมื่อวันที่ 15 มกราคม 25x1 กิจการมีลูกหนี้ที่รู้แน่นอนว่าเก็บเงินไม่ได้ จำนวน 500 บาท กิจการใช้วิธีบันทึกบัญชีโดยวิธีตัดจำหน่ายโดยตรง การบันทึกในสมุดรายวันทั่วไปและผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	หนี้สูญ ลูกหนี้ ตัดลูกหนี้เป็นหนี้สูญ		500	-	500	-

ลูกหนี้

วันที่	รายการ	อ้างถึง	เดบิต		วันที่	รายการ	อ้างถึง	เครดิต	
					25x1 ธ.ค. 31	หนี้สูญ		500	-

## หนี้สูญ

วันที่	รายการ	อ้างอิง	เดบิต		วันที่	รายการ	อ้างอิง	เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	ลูกหนี้		500	-					

**วิธีที่ 2** ตั้งค่าเผื่อหนี้ วิธีนี้จะบันทึกบัญชีเป็น 2 ขั้นตอน คือ

2.1 เมื่อมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เป็นรายการปรับปรุงด้วยยอดลูกหนี้ที่คาดว่าจะเก็บเงินไม่ได้ในวันสิ้นงวด

2.2 เมื่อตัดลูกหนี้เป็นหนี้สูญ ในวันที่รู้แน่นอนแล้วว่าเก็บเงินจากลูกหนี้รายนั้นๆ ไม่ได้ วิธีตั้งค่าเผื่อหนี้เป็นวิธีที่ถูกต้อง ตามหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ จึงเป็นที่ยอมรับกันทั่วไป

ตัวอย่าง กิจการมีลูกหนี้การค้าค้างในวันสิ้นงวด จำนวน 80,000 บาท และจากประสบการณ์กิจการคาดว่าจะเก็บเงินจากลูกหนี้การค้าไม่ได้ประมาณร้อยละ 5 ของยอดลูกหนี้ค้าง การประมาณลูกหนี้ในงวดนี้จะเท่ากับ 4,000 บาท การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปและผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้องจะเป็นดังนี้

## สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	หนี้สงสัยจะสูญ ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ปรับปรุงค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ		4,000	-	4,000	-

## ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

วันที่	รายการ	อ้างอิง	เดบิต		วันที่	รายการ	อ้างอิง	เครดิต	
					25x1 ธ.ค. 31	หนี้สงสัยจะสูญ		4,000	-

## หนี้สงสัยจะสูญ

วันที่	รายการ	อ้างอิง	เดบิต	เครดิต	วันที่	รายการ	อ้างอิง	เดบิต	เครดิต
25x1									
ธ.ค. 31	ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ		4,000	-					

บัญชีหนี้สงสัยจะสูญ เป็นบัญชีค่าใช้จ่าย แสดงในงบกำไรขาดทุนในหัวข้อค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ส่วนบัญชีค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นบัญชีปรับปรุงมูลค่าของบัญชีลูกหนี้ แสดงในงบดุล โดยหักออกจากบัญชีลูกหนี้

## การแสดงรายการในงบดุล

กิจการxxx

งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

## สินทรัพย์หมุนเวียน

xxx

xxx

ลูกหนี้การค้า 80,000

หัก ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ 4,000 76,000

## การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน

กิจการxxx

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

xxx

xxx

xxx

xxx

## ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

หนี้สงสัยจะสูญ 4,000



จะเห็นได้ว่าเมื่อกิจการมีการบันทึกค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญเป็นค่าใช้จ่ายทุกวันสิ้นงวดแล้ว ดังนั้น เมื่อรู้แน่นอนอนว่าเก็บเงินจากลูกหนี้ไม่ได้จริงๆ จะไม่มีการบันทึกค่าใช้จ่ายอีก หากแต่ลดยอดค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ และลดยอดบัญชีลูกหนี้

นอกเหนือจากรายการปรับปรุงดังกล่าวมาแล้ว กิจการบางแห่งมีการปรับปรุงตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทที่มีอายุจำกัดออกจากบัญชีภายในระยะเวลาที่ให้ประโยชน์การจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่าย โดยเครดิต บัญชีทรัพย์สินไม่มีตัวตนแต่ละอย่างโดยตรง เหตุผลในการคิดค่าเสื่อมราคาเป็นเช่นเดียวกับการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร คือ แบ่งต้นทุนของสินทรัพย์ตัดเป็นค่าใช้จ่ายแต่ละงวด ตามประโยชน์ที่กิจการได้ใช้สินทรัพย์นั้นๆ ตัวอย่างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้แก่ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ค่านิยมและค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงาน เป็นต้น

### **บทสรุป เรื่อง การปรับปรุงบัญชีเมื่อสิ้นงวด**

การปรับปรุงบัญชีเมื่อสิ้นงวด เป็นการปรับปรุงรายการที่ลงบัญชีไว้ในระหว่างงวดบัญชีที่มีรายการคาบเกี่ยวกับงวดบัญชีอื่น ให้แสดงเฉพาะผลของงวดบัญชีที่ต้องการแสดงผลการดำเนินงานรายการปรับปรุงเพื่อเปลี่ยนแปลงจำนวนที่บันทึกไว้ในบัญชีที่ถูกต้องก่อนการจัดทำงบการเงิน ซึ่งสามารถอธิบายการปรับปรุงบัญชีเมื่อสิ้นงวด และผ่านรายการบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้องได้ ซึ่งรายการปรับปรุงบัญชีเมื่อสิ้นงวดต้องศึกษาพฤติกรรมและทำความเข้าใจกับ รายรับล่วงหน้า รายได้ค้างรับ ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย วัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ไป ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร และหนี้สงสัยจะสูญ