

SMEs บัญชีเดียวกับแนวทางการเขียนรายงานของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สุดปราณี มณีศรี

สุนิสา แซ่แต้

อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี

คณะบัญชี การเงินและการธนาคาร มหาวิทยาลัยพายัพ

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอสาระสำคัญของพระราชกฤษฎีกาและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2558 และ พระราชบัญญัติการออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 595) พ.ศ. 2558 ซึ่งส่งผลให้เกิดการต้องกลับไปทบทวนข้อมูลในงบการเงินและพิจารณาปรับปรุงรายการแก้ไขข้อผิดพลาด ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อรายการในงบการเงินงวดบัญชีปัจจุบันหรืองวดบัญชีก่อน ทั้งนี้ผลกระทบจากรายการดังกล่าวส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

คำสำคัญ: SMEs บัญชีเดียว รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

SMEs Single-Accounting Book and Guidance for an Independent Auditor's Report

Sudpranee Maneesri

Sunisa Saetae

Lecturer of Department of Accounting,

Faculty of Accountancy Finance and Banking, Payap University

ABSTRACT

This article aims to present a main point of Royal act for exemption and support for tax operation following Revenue Code 2015 and Royal Decree of Revenue Code related to decreased rate and exemption of tax (No.595) 2015 which cause companies to review their financial statements and consider error correction adjustments. These adjustments may have an effect on current or prior financial statements' components so that their independent audits have to perform audit in order to collect sufficient and appropriate evidence for their opinion in the independent auditor's report.

Keywords: SMEs, Single-accounting book, Independent auditor's report

บทนำ

สืบเนื่องจาก กรมสรรพากรได้ออกพระราชกำหนด ยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตาม ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2558 และ พระราชกฤษฎีกา ออก ตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วย การลดอัตราและ ยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 595) พ.ศ. 2558 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2558 โดยให้สิทธิพิเศษสำหรับนิติบุคคลที่จัดตั้ง ขึ้นในประเทศไทย ได้รับการยกเว้นการตรวจสอบทางภาษี สำหรับรายการที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 มกราคม 2559 รวมถึง การได้รับยกเว้นและลดอัตราภาษี ในปี 2559-2560 เพื่อ เป็นจุดเริ่มต้นสำหรับการจัดทำบัญชีและงบการเงินให้ สอดคล้องกับสภาพที่แท้จริงของธุรกิจ (บัญชีชุดเดียว) ตลอดจนเป็นการวางรากฐานสำหรับระบบ e-payment มาใช้ในการทำธุรกรรมทางการเงิน เป็นการส่งเสริมให้เกิด ความคล่องตัวทางการบริหารการเงินแก่ผู้ประกอบการ และทำให้รัฐบาลได้รับข้อมูลทางเศรษฐกิจที่แท้จริง ซึ่งจะ ส่งผลต่อการกำหนดมาตรการต่าง ๆ ในการส่งเสริมและ สนับสนุนผู้ประกอบการนิติบุคคล และนำไปสู่การพัฒนา ระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยต่อไป

พระราชกำหนดยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการ เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2558 และ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วย การลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 595) พ.ศ. 2558 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2558 นั้น มีวัตถุประสงค์สำคัญ ดังนี้

1. สนับสนุนให้มีการจัดทำบัญชีที่สอดคล้องกับสภาพ ข้อเท็จจริงของกิจการ ซึ่งสอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาลใน การนำเอาระบบ e-payment มาใช้ เพื่อเป็นการส่งเสริม การทำธุรกรรมและการบริหารเงินของผู้ประกอบการเป็นไป อย่างรวดเร็ว และเกิดประสิทธิภาพ

2. เพิ่มศักยภาพทางการผลิตและการค้า รวมถึงสร้าง ขีดความสามารถในการแข่งขันให้กับผู้ประกอบการ ซึ่ง ส่วนใหญ่อยู่ในระดับขนาดกลางและขนาดย่อม

3. สร้างความเชื่อถือให้ข้อมูลในงบการเงินหรือ นิติบุคคลในไทย และสะท้อนสภาพกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ของประเทศ เพื่อนำไปสู่การวางแผนทางสำหรับการช่วยเหลือ ของรัฐบาล ซึ่งจะช่วยแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้ตรงต่อ ความต้องการ ของผู้ประกอบการอย่างแท้จริง และนำไปสู่การพัฒนา ประเทศต่อไป

4. ช่วยสร้างความเข้มแข็งให้กับผู้ประกอบการไทย ในการจัดทำข้อมูลทางบัญชีให้โปร่งใสตามหลัก ธรรมาภิบาล อันจะเป็นการส่งเสริมการเจริญเติบโตของ ระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยอย่างมั่นคงและยั่งยืน

สาระสำคัญของกฎหมายฉบับดังกล่าวข้างต้น เป็นการ เปิดโอกาสการรับสิทธิพิเศษสำหรับนิติบุคคล ดังต่อไปนี้

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีจากฐาน กำไรสุทธิ "กำไรสุทธิ"

บริษัท จำกัด

• บริษัท มหาชน จำกัด

• ห้างหุ้นส่วนจำกัด

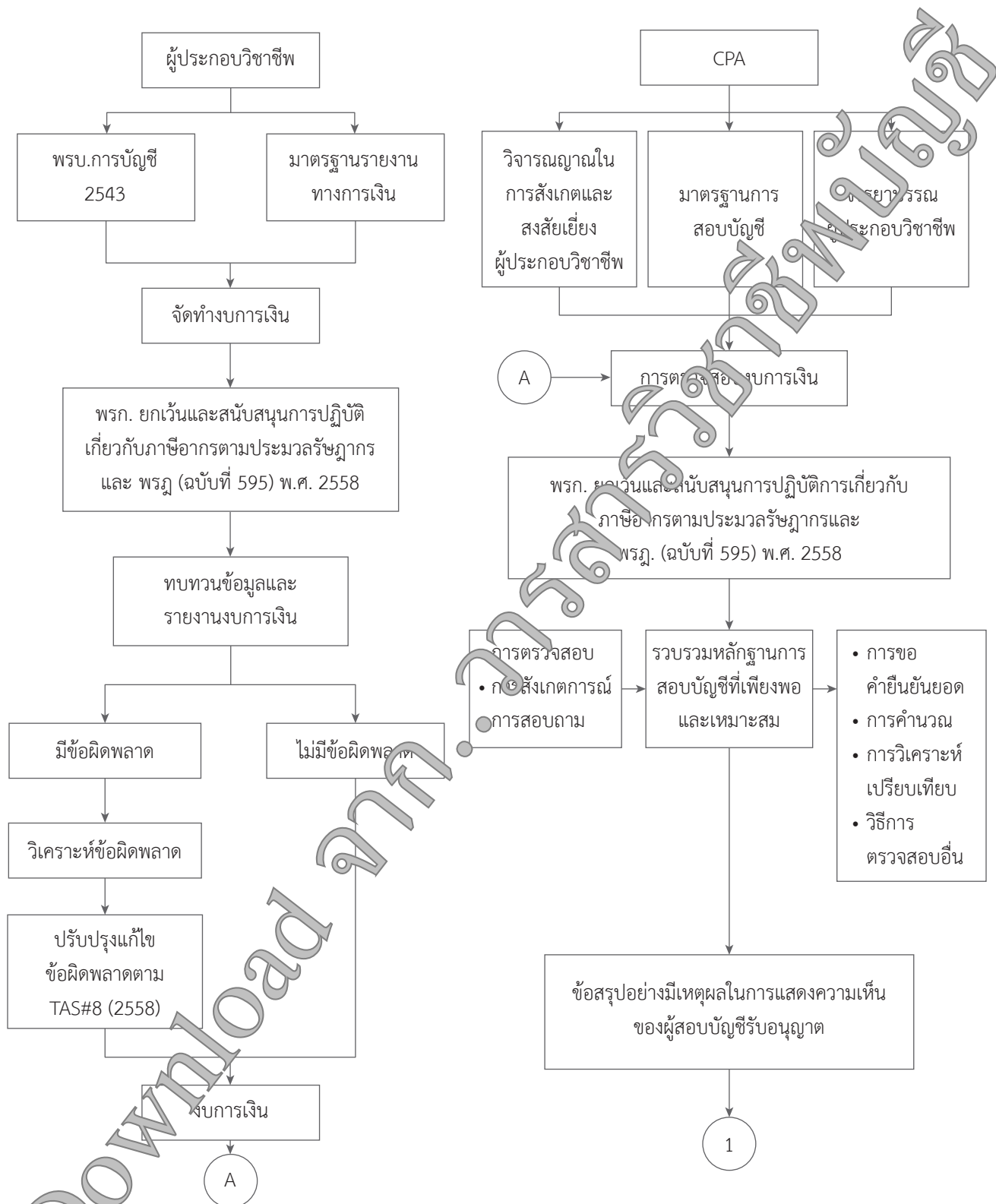
• ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน

• บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งประกอบกิจการ ในประเทศไทย ที่ไม่ใช่กิจการขนส่งผ่านต่าง ประเทศ

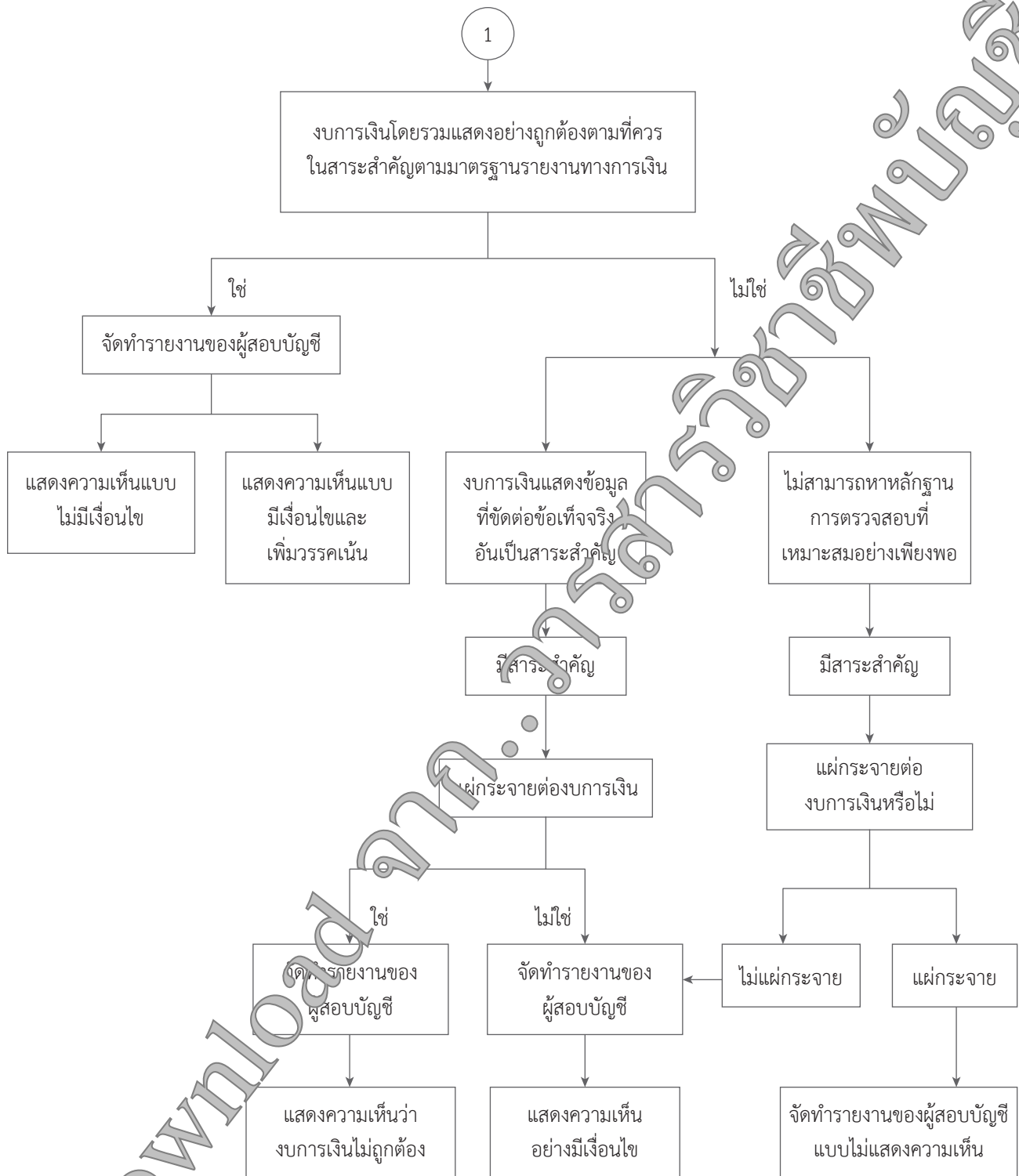
• กิจการร่วมค้า

2. นิติบุคคลตามข้อ 1 จะต้องมียกได้จากการประกอบ กิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ ซึ่งคำนวณตาม หลักเกณฑ์สิทธิ์ ไม่เกิน 500 ล้านบาทในรอบปีบัญชีที่ผ่าน มาและมีระยะเวลาบัญชีครบ 12 เดือน โดยวันสุดท้ายของ รอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดก่อนหรือในวันที่ 31 ธันวาคม 2558

3. นิติบุคคลที่เข้าเงื่อนไขข้อ 1 และ 2 จะต้องจดทะเบียน การได้รับสิทธิ์ต่อกรมสรรพากร ตั้งแต่ 15 มกราคม 2559 - 15 มีนาคม 2559 ทางอินเทอร์เน็ต และได้รับการยืนยัน ผ่านทาง e-mail ว่าได้รับการจดทะเบียนเรียบร้อยแล้ว



ภาพที่ 1 SMEs บัญชีเดียวกับแนวทางการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต



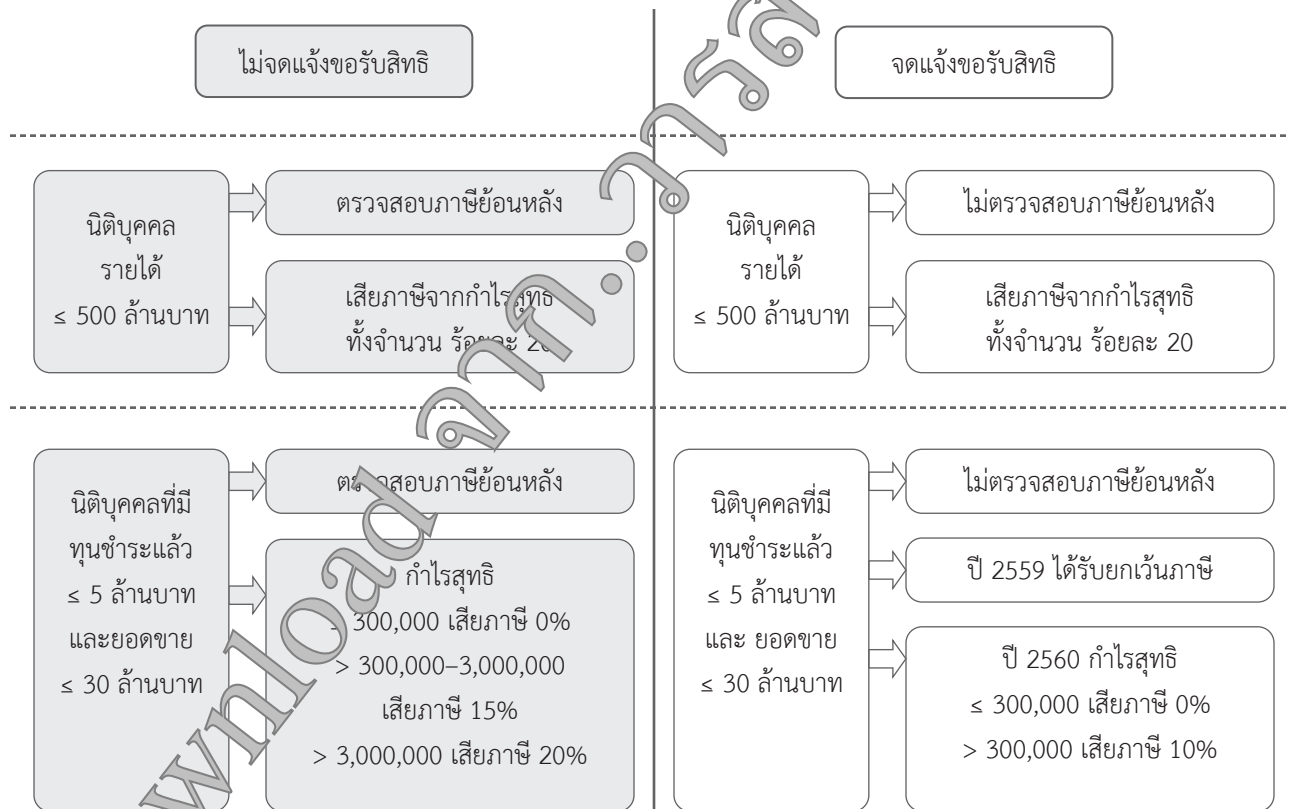
ภาพที่ 1 SMEs บัญชีเดียวกับแนวทางการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ต่อ)

สิทธิพิเศษสำคัญที่ได้รับตามพระราชกำหนดนี้ คือ การได้รับการยกเว้นจากการตรวจสอบ ใต้วงวน ประเมิน สิ่งให้เสียภาษีอากร ความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร สำหรับภาษีอากรในประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ นอกจากนี้ ยังได้รับการยกเว้นและลดอัตราภาษี ซึ่งสามารถแสดงเปรียบเทียบ สำหรับ นิติบุคคลที่จัดแจ้งรับสิทธิตามพระราชกำหนด และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 595) ดังแสดงในภาพที่ 2

ตามที่พระราชกำหนดยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2558 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 595) พ.ศ. 2558

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2558 ส่งผลให้นักบัญชีต้องทบทวนข้อมูลและรายการในงบการเงิน ว่ามีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นหรือไม่ และต้องสืบหาสาเหตุของข้อผิดพลาดดังกล่าวว่าเกิดจากสาเหตุใด โดยกิจการควรปรับปรุงระบบสาเหตุที่เกิดข้อผิดพลาดนั้นและต้องมีเอกสารประกอบรายการบันทึกบัญชีอย่างถูกต้องและครบถ้วนตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 จึงจะสามารถขึ้นบัญชีและปรับปรุงเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าวได้

ทั้งนี้ สาเหตุของความผิดพลาดที่พบบ่อยเกิดขึ้นจากการคำนวณตัวเลขผิดพลาด หรือการบันทึกบัญชีผิดพลาด หรือการใช้นโยบายการลงบัญชีผิดพลาด หรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด หรือการทุจริต ฯลฯ ซึ่งนักบัญชีจะต้องพิจารณาเนื้อหาสาเหตุที่เกิดขึ้น และหลักฐานของรายการ



ภาพที่ 2 เปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ของนิติบุคคลที่จัดแจ้งเข้าร่วม
“มาตรการ บัญชีเล่มเดียว และการยกเว้นและลดภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ SMEs”

ทางบัญชี รวมถึงผลกระทบของความผิดพลาดที่เกิดขึ้นว่าเป็นของงวดบัญชีปัจจุบัน หรืองวดบัญชีก่อน หากเป็นข้อผิดพลาดในงวดบัญชีปัจจุบัน ก็บันทึกการปรับปรุงในรอบบัญชีปัจจุบันตามปกติ เพื่อให้งบการเงินสามารถแสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานที่ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ เท่านั้น แต่หากเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อน กิจการจะต้องทำการแก้ไขข้อผิดพลาด โดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ซึ่งได้กล่าวถึงข้อผิดพลาดในงวดก่อน ว่าอาจเป็นการละเว้นการแสดงรายการ หรือการแสดงรายการในงบการเงินของกิจการขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น กิจการอาจสืบค้นและพบว่ามิเอกสารขายสินค้า สินทรัพย์ หรือซื้อสินค้า สินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในอดีตแต่ไม่เคยบันทึกบัญชี หรือมีภาระหนี้สินที่ไม่ได้รับรู้รับรู้รายการไว้ในงบการเงิน เป็นต้น โดยกิจการจะต้องระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดว่ากระทบต่อรอบบัญชีปัจจุบันเท่าใด และรอบบัญชีก่อนเท่าใด และมีแนวทางปฏิบัติดังนี้

ตัวอย่าง กิจการอยู่ระหว่างการจัดทำงบการเงินสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2558 และพบข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในปีก่อน (31 ธ.ค. 2557) ให้ปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบในปีก่อน (31 ธ.ค. 2557) ส่วนที่เกิดขึ้นในปีปัจจุบัน (31 ธ.ค. 2558) ให้ปรับปรุงในปีปัจจุบัน (31 ธ.ค. 2558) อย่างไรก็ตาม หากไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นในปีก่อนเท่าใดให้ปรับปรุงกำไร/ขาดทุนงวด (1 ม.ค. 2558) ส่วนที่เกิดขึ้นในปีปัจจุบัน ให้ปรับปรุงในปีปัจจุบัน

■ กรณีสามารถระบุได้ว่าข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น

- มีผลกระทบกับงวดบัญชีก่อนจำนวนเท่าใดให้ปรับปรุงงบการเงินงวดบัญชีก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ เสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดเกิดขึ้น (ปีบัญชี 2557)

หรือ หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็น

ข้อมูลเปรียบเทียบ (ก่อนปีบัญชี 2557) กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวด (ปีบัญชี 2557) ของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้เจ้าของในงบการเงินงวดแรกที่สุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ (ปีบัญชี 2557) ส่วนที่เป็นผลกระทบของรอบบัญชีก่อนปีบัญชี 2557 ให้ปรับปรุงการที่ย้อนหลัง โดยปรับแก้บัญชีกระแสสมถ์ต้นงวด (ปีบัญชี 2557)

■ กรณีไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวด ที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ไม่ว่าจะงวดหนึ่งหรือหลายงวดก่อน (ก่อนปีบัญชี 2558) ให้ปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบด้วยวิธีย้อนทันทีเป็นต้นไป โดยปรับแก้บัญชีกำไร/ขาดทุนงวด นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ (ปีบัญชี 2558) ซึ่งในทัศนะของผู้เขียน เห็นว่ากรณีนี้ เป็นกรณีส่วนใหญ่ที่เกิดขึ้น สำหรับธุรกิจ SMEs

ตัวอย่างข้อผิดพลาดที่อาจตรวจพบ และการบันทึกบัญชีการปรับปรุง มีดังนี้ (แต่ละกรณีแยกออกจากกัน)

ก. ข้อผิดพลาดของรายการบัญชีสินค้าคงเหลือ

1. สินค้าคงเหลือต้นงวด ในบัญชีมีมากกว่าข้อเท็จจริง (สินค้าขาดจากรายงาน)
2. สินค้าคงเหลือต้นงวด ในบัญชีมีน้อยกว่าข้อเท็จจริง (สินค้าเกินจากรายงาน)
3. สินค้าคงเหลือปลายงวด ในบัญชีมีมากกว่าข้อเท็จจริง (สินค้าขาดจากรายงาน)
4. สินค้าคงเหลือปลายงวด ในบัญชีมีน้อยกว่าข้อเท็จจริง (สินค้าเกินจากรายงาน):

ข. ข้อผิดพลาดของรายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

1. สินทรัพย์ในกลุ่มที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในบัญชีมีน้อยกว่าข้อเท็จจริง
2. สินทรัพย์ในกลุ่มที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในบัญชีมีมากกว่าข้อเท็จจริง

ตัวอย่างข้อผิดพลาดที่อาจตรวจพบ อธิบายในรายละเอียด ดังนี้

ก. ข้อผิดพลาดของรายการบัญชีสินค้าคงเหลือ

1. สินค้าคงเหลือต้นงวด ในบัญชีมีมากกว่าข้อเท็จจริง (สินค้าขาดจากรายงาน):

บันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์

สาเหตุข้อผิดพลาด	แนวทางการแก้ไขข้อผิดพลาด (Perpetual Inventory Method)	แนวทางการแก้ไขข้อผิดพลาด (Periodic Inventory Method)
กรณีไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบเมื่อสิ้นงวดหนึ่งหรือหลายงวดก่อน (TAS 8 ย่อหน้า 45) จะบันทึกปรับปรุง ณ วันต้นงวด (ปี 2558) โดย		
1. ไม่รับรู้รายได้ตามข้อเท็จจริง, ไม่ได้บันทึกซื้อ และไม่ได้บันทึกต้นทุนขาย	บันทึกรับรู้รายได้ เดบิต ลูกหนี้/เงินสด/ธนาคาร/ ลูกหนี้เงินกู้ยืมกรรมการ เครดิต กำไรสะสม (มูลค่าขาย) ภาษีขายรอนำส่ง บันทึกซื้อสินค้า เดบิต สินค้าคงเหลือ(ต้นงวด) ภาษีซื้อ เครดิต เจ้าหนี้/เงินสด/ธนาคาร/ เจ้าหนี้เงินกู้ยืมกรรมการ บันทึกต้นทุนขาย เดบิต กำไรสะสม เครดิต สินค้าคงเหลือ (มูลค่าต้นทุนขาย)	บันทึกรับรู้รายได้ เดบิต ลูกหนี้/เงินสด/ธนาคาร/ ลูกหนี้เงินกู้ยืมกรรมการ เครดิต กำไรสะสม (มูลค่าขาย) ภาษีขายรอนำส่ง บันทึกซื้อสินค้า เดบิต กำไรสะสม ภาษีซื้อ เครดิต เจ้าหนี้/เงินสด/ธนาคาร/ เจ้าหนี้เงินกู้ยืมกรรมการ บันทึกต้นทุนขาย เดบิต กำไรสะสม เครดิต สินค้าคงเหลือ (มูลค่าต้นทุนขาย)
2. บันทึกรายได้แต่ไม่ได้บันทึกต้นทุนขาย	บันทึกต้นทุนขาย เดบิต กำไรสะสม เครดิต สินค้าคงเหลือ (มูลค่าต้นทุนขาย)	บันทึกต้นทุนขาย เดบิต กำไรสะสม เครดิต สินค้าคงเหลือ (มูลค่าต้นทุนขาย)
3. บันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือ (ต้นงวด) ไม่ตรงกับข้อเท็จจริงหรือสินค้าสูญหาย	บันทึกลดยอดสินค้า เดบิต กำไรสะสม เครดิต สินค้าคงเหลือ (มูลค่าสินค้าขาดจากรายงาน)	บันทึกลดยอดสินค้า เดบิต กำไรสะสม เครดิต สินค้าคงเหลือ (มูลค่าสินค้าขาดจากรายงาน)

2. สินค้าคงเหลือต้นงวด ในบัญชีมีน้อยกว่าข้อเท็จจริง (สินค้าเกินจากรายงาน):

บันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์

สาเหตุข้อผิดพลาด	แนวทางการแก้ไขข้อผิดพลาด (Perpetual Inventory Method)	แนวทางการแก้ไขข้อผิดพลาด (Periodic Inventory Method)
กรณีไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก่อนๆ จะบันทึกปรับปรุง ณ วันต้นงวด (ปี 2558) โดย		
1. ไม่ได้บันทึกรายการซื้อสินค้า (ก่อนปี 2558) ตามข้อเท็จจริง	บันทึกซื้อสินค้า เดบิต สินค้าคงเหลือ (ต้นงวด) กำไรสะสม (ภาษีซื้อต้องห้าม) เครดิต เจ้าหนี้การค้า/เงินสด/ธนาคาร/ เจ้าหนี้เงินยืมกรรมการ	บันทึกซื้อสินค้า เดบิต กำไรสะสม (ซื้อสินค้า) กำไรสะสม (ภาษีซื้อต้องห้าม) เครดิต เจ้าหนี้การค้า/เงินสด/ธนาคาร/ เจ้าหนี้เงินยืมกรรมการ
2. บันทึกการเบิกสินค้า (ก่อนปี 2558) สูงกว่าข้อเท็จจริง	เดบิต สินค้าคงเหลือ (ต้นงวด) เครดิต กำไรสะสม (ผลต่างสินค้า น้อยกว่าข้อเท็จจริง)	เนื่องจาก periodic ใช้วิธีการ ตรวจนับ ดังนั้น สินค้าที่นับได้ เป็นไปตามข้อเท็จจริงมีอยู่ ดังนั้น จึงไม่บันทึกปรับปรุง

อย่างไรก็ตาม กิจการจะต้องพิจารณาว่าข้อผิดพลาดของการบันทึกสินค้าคงเหลือต้นปีบัญชี (1 มกราคม 2558) ว่ามีผลกระทบต่อสินค้าคงเหลือปลายงวดหรือไม่ และหากพบว่ามีผลกระทบต่องบบัญชีปัจจุบัน จะต้องบันทึกการปรับปรุงในรอบบัญชีปัจจุบัน เพื่อให้งบการเงินและข้อมูลที่ต้องการในสาระสำคัญ กล่าวคือ ถ้ากิจการเลือกใช้วิธี Perpetual Inventory Method ต้องพิจารณา

ในการวัดราคาสินค้าคงเหลือตามนโยบายการบัญชีของกิจการ และคำนวณหามูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ถูกต้อง เพื่อบันทึกการปรับปรุงในรอบบัญชีปัจจุบัน แต่หากกิจการเลือกใช้วิธี Periodic Inventory Method ควรมีการตรวจนับและคำนวณหามูลค่าของสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ถูกต้อง และแสดงเป็นสินค้าคงเหลือปลายงวดในงบการเงิน

3. สิ้นค้าคงเหลือปลายงวดในบัญชีมีมากกว่าข้อเท็จจริง (สิ้นค้าขาดจากรายงาน):

บันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุงยอดคงเหลือปลายงวดของสินทรัพย์ในงบการเงินปีปัจจุบัน (รอบปีบัญชี 2558)

สาเหตุข้อผิดพลาด	แนวทางการแก้ไขข้อผิดพลาด (Perpetual Inventory Method)	แนวทางการแก้ไขข้อผิดพลาด (Periodic Inventory Method)
กรณีไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ไม่ว่างงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก่อน ๆ จะบันทึกปรับปรุง ณ วันต้นงวด (ปี 2558) โดย		
1. ไม่รับรู้รายได้ตามข้อเท็จจริง ไม่ได้บันทึกซื้อและไม่ได้บันทึก ต้นทุนขาย (รอบปีบัญชีปัจจุบัน)	บันทึกรับรู้รายได้ เดบิต ลูกหนี้/เงินสด/ธนาคาร/ ลูกหนี้เงินกู้ยืมกรรมการ เครดิต รายได้จากการขาย (มูลค่าขาย) ภาษีขายรอนำส่ง บันทึกซื้อสินค้า เดบิต สิ้นค้าคงเหลือ ภาษีซื้อ เครดิต เจ้าหนี้/เงินสด/ธนาคาร/ เจ้าหนี้เงินกู้ยืมกรรมการ บันทึกต้นทุนขาย เดบิต ต้นทุนขาย เครดิต สิ้นค้าคงเหลือ (มูลค่าต้นทุนขาย)	บันทึกรับรู้รายได้ เดบิต ลูกหนี้/เงินสด/ธนาคาร/ ลูกหนี้เงินกู้ยืมกรรมการ เครดิต รายได้จากการขาย (มูลค่าขาย) ภาษีขายรอนำส่ง บันทึกซื้อสินค้า เดบิต สิ้นค้าคงเหลือ ภาษีซื้อ เครดิต เจ้าหนี้/เงินสด/ธนาคาร/ เจ้าหนี้เงินกู้ยืมกรรมการ บันทึกต้นทุนขาย เดบิต ต้นทุนขาย เครดิต สิ้นค้าคงเหลือ (มูลค่าต้นทุนขาย)
2. บันทึกรายได้แต่ไม่ได้บันทึกต้นทุนขาย	บันทึกต้นทุนขาย เดบิต ต้นทุนขาย เครดิต สิ้นค้าคงเหลือ (มูลค่าต้นทุนขาย)	ปรับปรุงยอดสิ้นค้าคงเหลือปลายงวด ตามที่ตรวจนับได้จริง
3. บันทึกบัญชีสิ้นค้าคงเหลือไม่ตรงกับ ข้อเท็จจริงหรือสินค้าสูญหาย	บันทึกลดยอดสิ้นค้า เดบิต ขาดทุนจากสินค้าสูญหาย เครดิต สิ้นค้าคงเหลือ (มูลค่าสินค้า ขาดจากรายงาน)	ปรับปรุงยอดสิ้นค้าคงเหลือปลายงวด ตามที่ตรวจนับได้จริง

4. สินค้าคงเหลือปลายงวด ในบัญชีมีน้อยกว่าข้อเท็จจริง (สินค้าเกินจากรายงาน):

บันทึกแก้ไขข้อผิดพลาด ในงบการเงินงวดปัจจุบัน (ปีบัญชี 2558)

สาเหตุข้อผิดพลาด	แนวทางการแก้ไขข้อผิดพลาด (Perpetual Inventory Method)	แนวทางการแก้ไขข้อผิดพลาด (Periodic Inventory Method)
1. ไม่ได้บันทึกรายการซื้อสินค้าตาม ข้อเท็จจริง	บันทึกซื้อสินค้า เดบิต สินค้าคงเหลือ ภาษีซื้อ เครดิต เจ้าหนี้การค้า/เงินสด/ธนาคาร/ เจ้าหนี้เงินยืมกรรมการ	บันทึกซื้อสินค้า เดบิต ซื้อ ภาษีซื้อ เครดิต เจ้าหนี้การค้า/เงินสด/ธนาคาร/ เจ้าหนี้เงินยืมกรรมการ
2. บันทึกการเบิกสินค้า (ปีบัญชี 2558) สูงกว่าข้อเท็จจริง	บันทึกเพิ่มสินค้า เดบิต สินค้าคงเหลือ เครดิต ต้นทุนขาย (ผลต่างสินค้า น้อยกว่าข้อเท็จจริง)	รับบัญชีสินค้าคงเหลือปลายงวดตาม ที่ตรวจสอบได้จริง

อย่างไรก็ตาม การบันทึกรายการปรับปรุงในรอบบัญชีปัจจุบัน (ปีบัญชี 2558) เพื่อให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ต้องพิจารณาว่าถ้ากิจการเลือกใช้วิธี Perpetual Inventory Method ต้องพิจารณาถึงการตีราคาสินค้าคงเหลือตามนโยบายการบัญชีของกิจการ และคำนวณหามูลค่าที่ถูกต้อง เพื่อบันทึกรายการปรับปรุงในรอบบัญชีปัจจุบัน แต่หากกิจการเลือกใช้วิธี Periodic Inventory Method กิจการควรคำนวณหามูลค่าที่ถูกต้อง และแสดงเป็นสินค้าคงเหลือปลายงวดในงบการเงิน

ข. ข้อผิดพลาดของรายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

1. สินทรัพย์ในกลุ่มที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในบัญชีมีน้อยกว่าข้อเท็จจริง

กิจการจะต้องสืบหาข้อเท็จจริง และสาเหตุของข้อผิดพลาดดังกล่าว เช่น กิจการบันทึกสินทรัพย์ไม่ครบถ้วน หรือ กิจการไม่ปรับปรุงการเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ได้มา หรือ บันทึกการโอนสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีก่อน ทั้งนี้หากพบสาเหตุแล้วแสดงถึงข้อผิดพลาดดังกล่าวแล้ว จะ

ต้องพิจารณาผลกระทบที่เกิดขึ้นและแก้ไขข้อผิดพลาด โดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี และข้อผิดพลาด ซึ่งแสดงข้อเท็จจริงได้จากเอกสารประกอบการซื้อหรือได้มา หรือเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์นั้น ๆ ส่งผลให้กิจการสามารถระบุได้ว่าข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น มีผลกระทบกับงวดบัญชีก่อนจำนวนเท่าใด ดังนั้น กิจการจึงควรปรับปรุงงบการเงินงวดบัญชีก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ (รอบปีบัญชี 2557) เสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดเกิดขึ้น (ในรอบปีบัญชี 2557) หรือหากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ (ก่อนรอบปีบัญชี 2557) กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หักสิน และส่วนของเจ้าของในงบการเงินงวดแรกที่สุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ (รอบปีบัญชี 2557) ส่วนที่เป็นผลกระทบของรอบบัญชีก่อน (ก่อนรอบปีบัญชี 2557) ให้ปรับงบการเงินย้อนหลัง โดยบันทึกไว้ในบัญชีกำไรสะสม

สาเหตุข้อผิดพลาด	แนวทางการแก้ไขข้อผิดพลาด
1. บันทึกลิขสิทธิ์ไม่ครบถ้วน หรือไม่ได้รับรายการเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ได้มา	บันทึกรายการรับรู้สินทรัพย์ ณ วันที่ได้มา หรือวันแรกของงวดก่อนที่นำมาแสดง เปรียบเทียบ (รอบปีบัญชี 2557) ตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในเอกสารหลักฐาน เดบิต สินทรัพย์ เครดิต เงินสด/ธนาคาร/เจ้าหนี้/เงินยืมกรรมการ บันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมนับตั้งแต่วันที่มาจนถึงวันต้นงวดแรกของปีนำมาแสดง เปรียบเทียบ (รอบปีบัญชี 2557) เดบิต กำไรสะสม เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม บันทึกค่าเสื่อมราคาปีปัจจุบัน (รอบปีบัญชี 2558) เดบิต ค่าเสื่อมราคา-สินทรัพย์ เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์
2. บันทึกลิขสิทธิ์เป็นค่าใช้จ่ายใน งวดบัญชีก่อน	บันทึกรับรู้รายการ ณ วันที่ได้มา หรือวันแรกของงวดก่อนที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ (รอบปีบัญชี 2557) ตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในเอกสารหลักฐาน เดบิต สินทรัพย์ เครดิต กำไรสะสม บันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมนับตั้งแต่วันที่มาจนถึงวันต้นงวดแรกของปีนำมาแสดง เปรียบเทียบ (รอบปีบัญชี 2557) เดบิต กำไรสะสม เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม บันทึกค่าเสื่อมราคาปีปัจจุบัน (รอบปีบัญชี 2558) เดบิต ค่าเสื่อมราคา-สินทรัพย์ เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์

อย่างไรก็ตาม ในทัศนคติของผู้เขียนเห็นว่า กรณีที่
กิจการไม่สามารถหาหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชีที่
เชื่อถือได้ ตาม พรบ.บัญชี 2543 ดังนั้น รายการ
ดังกล่าวจึงไม่ควรรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบการเงิน ดังนั้น
กรณีกิจการไม่สามารถระบุได้ว่าข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น มี
ผลกระทบกับงวดบัญชีก่อนจำนวนเท่าใด จึงมีความเป็นไปได้
ที่ยาวที่จะเกิดขึ้น

2. สินทรัพย์ในกลุ่มที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในบัญชี มีมากกว่าข้อเท็จจริง

กิจการจะต้องสืบหาข้อเท็จจริงและสาเหตุของข้อผิดพลาด
ดังกล่าว เช่น กิจการเลิกใช้งานสินทรัพย์ในงวดก่อนแล้ว
แต่ยังไม่บันทึกตัดสินทรัพย์ออกจากบัญชี หรือกิจการนำ
สินทรัพย์ไปขายแล้วไม่บันทึกตัดสินทรัพย์ออกจากบัญชี
หรือเกิดจากความผิดพลาดของระบบการควบคุมภายใน

เกี่ยวกับสินทรัพย์ของกิจการ ทั้งนี้หากพบหลักฐานแสดงถึงข้อผิดพลาดดังกล่าวแล้ว จะต้องพิจารณาผลกระทบที่เกิดขึ้นและแก้ไขข้อผิดพลาด โดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการเงินบัญชีและข้อผิดพลาดซึ่งข้อเท็จจริงปรากฏจากการตรวจนับทรัพย์สินของกิจการหรือจากการตรวจสอบเอกสารหลักฐานทางการเงินบัญชีในงวดบัญชีก่อน ดังนั้น หากกิจการสามารถระบุได้ว่าข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น มีผลกระทบกับงวดบัญชีก่อนจำนวนเท่าใด กิจการจึงควรปรับปรุงงบการเงินงวดบัญชีก่อนที่

แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ (รอบปีบัญชี 2557) เสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดเกิดขึ้น (ในรอบปีบัญชี 2557) หรือหากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงให้ข้อมูลเปรียบเทียบ (ก่อนรอบปีบัญชี 2557) กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินงวดแรกที่แสดงให้ข้อมูลเปรียบเทียบ (รอบปีบัญชี 2557) ส่วนที่เป็นผลกระทบของรอบบัญชีก่อน (ก่อนรอบปีบัญชี 2557) ให้รวมกับเงินย้อนหลัง โดยบันทึกไว้ในบัญชีกำไรสะสม

สาเหตุข้อผิดพลาด	แนวทางการแก้ไขข้อผิดพลาด
1. กิจการเลิกใช้งานสินทรัพย์ในงวดก่อนปีที่น่ามาเปรียบเทียบ (ก่อนปี 2557) แต่ยังไม่บันทึกตัดสินทรัพย์ออกจากบัญชี	บันทึกรายการปรับปรุง ดัดสินทรัพย์ออกจากบัญชี ณ วันแรกของงวดก่อนที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ (1 ม.ค. 57) ตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในเอกสารหลักฐาน เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์ กำไรสะสม (ผลต่าง) เครดิต สินทรัพย์
2. กิจการเลิกใช้งานสินทรัพย์ในงวดปีที่น่ามาเปรียบเทียบ (ปี 2557) แต่ยังไม่บันทึกตัดสินทรัพย์ออกจากบัญชี	บันทึกรายการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของงวดปีที่น่ามาแสดงเปรียบเทียบ (31 ธ.ค. 57) ตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในเอกสารหลักฐาน เดบิต ค่าเสื่อมราคา-สินทรัพย์ เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์ บันทึกตัดสินทรัพย์ออกจากบัญชี (ในรอบปี 2557) เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์ ขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์ เครดิต สินทรัพย์
3. ขายสินทรัพย์ในงวดก่อนปีที่น่ามาเปรียบเทียบ (ก่อนปี 2557) แต่ไม่บันทึกบัญชี	บันทึกรายการปรับปรุง ณ วันแรกของงวดก่อนที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ (1 ม.ค. 57) ตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในเอกสารหลักฐาน เดบิต เงินสด/ธนาคาร/ลูกหนี้/ลูกหนี้กรรมการ ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์ กำไรสะสม (ผลต่าง) เครดิต สินทรัพย์

สาเหตุข้อผิดพลาด	แนวทางการแก้ไขข้อผิดพลาด
4. ขายสินทรัพย์ในงวดปีที่ผ่านมา เปรียบเทียบ (ปี 2557) แต่ไม่บันทึกบัญชี	บันทึกรายการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของงวดปี (บัญชี 2557) ที่นำมาแสดง เปรียบเทียบ (31 ธ.ค. 57) ตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในเอกสารหลักฐาน เดบิต ค่าเสื่อมราคา-สินทรัพย์ เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์ บันทึกการจำหน่ายสินทรัพย์ เดบิต เงินสด/ธนาคาร/ลูกหนี้/ลูกหนี้กรรมการ ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์ กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ (ผลต่าง) เครดิต สินทรัพย์ ภาษีขายรอนำส่ง
5. สินทรัพย์ตามบัญชี ในงวดก่อนปี ที่นำมาเปรียบเทียบ (ก่อนปี 2557) สูงกว่าที่ปรากฏในทรัพย์สินที่มีอยู่จริง เนื่องจากความผิดพลาดของระบบ การจัดการทรัพย์สิน	บันทึกรายการปรับปรุงงวดปีที่ผ่านมาตามเปรียบเทียบ (1 ม.ค. 57) เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์ กำไรสะสม (ผลต่าง) เครดิต สินทรัพย์
6. สินทรัพย์ตามบัญชี ในงวดปีที่ผ่านมา เปรียบเทียบ (ปี 2557) สูงกว่าที่ ปรากฏในทรัพย์สินที่มีอยู่จริง เนื่องจากความผิดพลาดของระบบ การจัดการทรัพย์สิน	บันทึกรายการปรับปรุงงวดปีที่ผ่านมาแสดงเปรียบเทียบ (1 ม.ค. 57) เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์ ขาดทุนจากสินทรัพย์สูญหาย ลูกหนี้อื่น (กรณีสามารถระบุผู้รับผิดชอบได้) เครดิต สินทรัพย์ ภาษีขายรอนำส่ง

อย่างไรก็ตาม กรณีไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงใบ ข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใด งวดหนึ่งหรือหลาย งวดก่อน ให้ปรับปรุงข้อมูลด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ดังนั้น กิจการควรปรับปรุงรายการสินทรัพย์ในบัญชีให้เท่ากับข้อเท็จจริงดังกล่าว ณ วันต้นงวดของปีปัจจุบัน (1 ม.ค. 2558) โดย

เดบิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์	XXX
	กำไรสะสม (ผลต่าง)	XXX
	เครดิต	สินทรัพย์ XXX

หลังจากการปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดแล้ว กิจการจะต้องคำนวณค่าเสื่อมราคา และบันทึกค่าเสื่อมราคาตามนโยบายการบัญชีของกิจการ ตามมูลค่าของสินทรัพย์ที่มีอยู่ตามข้อเท็จจริงในรอบปีบัญชีปัจจุบัน และปีบัญชีต่อไป

การตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่เพียงใด โดยผู้สอบบัญชีจะใช้ วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) ต่อข้อมูลของกิจการที่ตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี และรักษาไว้ซึ่งจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Code of Ethics) เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่น่าเชื่อถือแก่ผู้ใช้งบการเงิน

ในการตรวจสอบงบการเงินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม ไม่ว่าจะเป็นการตรวจหลักฐานทางการบัญชีและหลักฐานประกอบอื่น ๆ การสังเกตการณ์ การสอบถาม การขอคำยืนยัน การคำนวณ การวิเคราะห์ เปรียบเทียบ ฯลฯ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการสรุปความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีว่า งบการเงินโดยรวมแสดงไว้ โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่เพียงใด

หากตรวจสอบแล้วเห็นว่างบการเงินแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบปกติ คือ แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือแสดงความเห็นที่ตรงไปตรงมา ในขณะเดียวกันหากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ และพบว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเห็นของผู้สอบบัญชีจะเปลี่ยนแปลงไป โดยผู้สอบบัญชีอาจแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีจะใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับ ความมีสาระสำคัญ และการแผ่กระจาย (Pervasiveness) ของผลกระทบหรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบของเหตุการณ์ต่องบการเงิน ประกอบการ

พิจารณาในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ

ตามที่กรมสรรพากรได้ออกพระราชกำหนดยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2558 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 595) พ.ศ. 2558 ส่งผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีต้องได้รับการตรวจสอบเพิ่มเติม ตามความจำเป็น โดยคำนึงถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อข้อมูลในงบการเงิน ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชียังคงมีความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี และแสดงความเห็นต่องบการเงินงวดปัจจุบันตามข้อเท็จจริง ดังนั้น หากตรวจสอบแล้วพบว่ากิจการมีข้อผิดพลาดทางบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องวิเคราะห์ว่า ข้อผิดพลาดนั้น เป็นรายการของงวดบัญชีปัจจุบัน หรืองวดบัญชีก่อน และพิจารณาผลกระทบของข้อผิดพลาดดังกล่าวต่อข้อมูลในงบการเงิน

การตรวจสอบเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีดังกล่าว เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีอาจแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือแสดงความเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้อง ในกรณีที่กิจการไม่ปรับปรุงข้อผิดพลาด หรือไม่เปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่หากกิจการปรับปรุงข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น และเปิดเผยถูกต้องตามมาตรฐานการ รายงานทางการเงิน ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข หรืออาจเพิ่มวรรคเน้น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสังเกตเรื่องที่มีการปรับปรุงรายการที่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินแล้ว

ตัวอย่างการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี

กรณีที่ 1 กิจการได้ปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาด และเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินไว้อย่างเพียงพอและเหมาะสมแล้ว ผู้สอบบัญชีจึงแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข โดยเพิ่มวรรคเน้น ดังนี้

วรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์

ข้าพเจ้าขอให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ XX ตามที่กรมสรรพากรได้ออกพระราชกำหนดยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2558 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 595) พ.ศ. 2558 ซึ่งบริษัทฯ ได้พบข้อผิดพลาดของบัญชี...(สินค้าคงเหลือ/ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์)... ของงวดบัญชีก่อน และได้มีการบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินไว้อย่างถูกต้องแล้ว พร้อมทั้งได้มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแล้ว ทั้งนี้ความเห็นของข้าพเจ้าต่องบการเงินไม่ได้มีเงื่อนไขในเรื่องนี้

กรณีที่ 2 กิจการสามารถระบุได้ว่าข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นได้ว่า มีผลกระทบกับงวดบัญชีก่อน (รอบปีบัญชี 2557) จำนวนเท่าใด และกิจการได้ปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดงบการเงินงวดบัญชีก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบเสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดเกิดขึ้น (รอบปีบัญชี 2557) หรือ หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ (ก่อนปีบัญชี 2557) และกิจการปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์หนี้สิน และส่วนของเจ้าของในงบการเงินงวดแรกที่สุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ (รอบปีบัญชี 2557) ส่วนที่เป็นผลกระทบของรอบบัญชีก่อน (ก่อนปีบัญชี 2557) ให้รับงบการเงินย้อนหลัง

กรณีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่อสินค้าคงเหลือ

2.1 ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเนื่องจากกิจการได้ดำเนินการจัดหาเอกสารประกอบรายการที่เกี่ยวข้องกับบัญชีสินค้าคงเหลือ มาให้ตรวจสอบได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม ส่งผลให้งบการเงินแสดงข้อมูล

ที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ และกิจการมิได้เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเพียงพอและเหมาะสม

วรรณเกณฑ์การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขในกรณีในการแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า ไม่ถูกต้อง (แล้วแต่กรณี)

ในรอบปีบัญชี 2558 กิจการได้มีการบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ ...(ปี 2557)... ตามพระราชกำหนดยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2558 รายการดังกล่าวมีผลกระทบต่อผลกำไรสุทธิของ ...(ปี 2557) สูงไป (ต่ำไป) จำนวน บาท และมีผลกระทบต่อผลกำไรสุทธิของ ...(ปี 2558)... สูงไป (ต่ำไป) จำนวน บาท นอกจากนี้รายการดังกล่าวยังส่งผลกระทบต่อฐานะการเงินและการเปิดเผยข้อมูลของกิจการ ทั้งนี้ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมว่าข้อผิดพลาดดังกล่าวเป็นของรอบปีบัญชีใด ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่สามารถสรุปได้ว่าจำเป็นต้องปรับปรุงจำนวนเงินของบัญชีสินค้าคงเหลือและบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือไม่ เพียงใด ซึ่งหากจำเป็นต้องปรับปรุงจะมีผลกระทบต่อบัญชีสินค้าคงเหลือ บัญชีสินทรัพย์รวม รวมถึงองค์ประกอบอื่นในงบการเงิน ดังนั้น ความเห็นของข้าพเจ้าจึงมีเงื่อนไขต่อกำไรขาดทุนปี 2558 และตัวเลขเปรียบเทียบเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือและกำไรขาดทุนปี 2557

2.2 ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขเนื่องจากกิจการบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกี่ยวข้องกับบัญชีสินค้าคงเหลือ ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ส่งผลให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ และกิจการมิได้เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบ งบการเงิน อย่างเพียงพอและเหมาะสม

วรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข/เกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่อการเงินว่า ไม่ถูกต้อง

ในรอบปีบัญชี 2558 กิจการได้มีการบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาด เกี่ยวกับ สิ้นค้าคงเหลือ ณ วันที่ ตามพระราชกำหนดยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2558 โดยบันทึก การบันทึกการรายการดังกล่าวไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากปรับปรุงให้ถูกต้องตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน จะมีผลกระทบต่อผลกำไรสุทธิ ของ ... (ปี 2557) สูงไป (ต่ำไป) จำนวน บาท และมีผลกระทบต่อผลกำไรสุทธิ ของ ... (ปี 2558)... สูงไป (ต่ำไป) จำนวน บาท รวมถึงมีผลกระทบต่อบัญชีสิ้นค้าคงเหลือ บัญชีสินทรัพย์รวม รวมถึงองค์ประกอบอื่นในงบการเงิน ดังนั้น ความเห็นของข้าพเจ้าจึงมีเงื่อนไขต่อการเงินปี 2558 และตัวเลขเปรียบเทียบเกี่ยวกับสิ้นค้าคงเหลือและกำไรขาดทุนปี 2557

กรณีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่อกิติน อาคารและอุปกรณ์

2.3 ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากกิจการไม่สามารถจัดหาเอกสารประกอบรายการที่เกี่ยวข้องกับบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาให้ตรวจสอบได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม ส่งผลให้งบการเงินขาดข้อมูลที่ชัดเจน อันเป็นสาระสำคัญ และมีข้อผิดพลาดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อย่างเพียงพอและเหมาะสม

วรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข/เกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่อการเงินว่าไม่ถูกต้อง

ในรอบปีบัญชี 2558 กิจการได้มีการบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาด เกี่ยวกับ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่ ... (ปี 2557)... ตามพระราชกำหนดยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2558 โดยกิจการบันทึกปรับปรุงมูลค่าของบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในงบแสดงฐานะการเงิน จำนวน บาท และบันทึกค่าเสื่อมราคา ใน (ปี 2557)

จำนวน บาท และมีและบันทึกค่าเสื่อมราคา ใน (ปี 2558)... จำนวน บาท รวมถึง การเปิดดูข้อมูลของกิจการ ซึ่ง ข้าพเจ้าไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เกี่ยวกับมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่สามารถสรุปได้ว่า จำเป็นต้องปรับปรุงจำนวนเงินของบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือไม่ เพียงใด ซึ่งหากจำเป็นต้องปรับปรุงจะมีผลกระทบต่อบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ บัญชีสินทรัพย์รวม รวมถึงองค์ประกอบอื่นในงบการเงิน ดังนั้น ความเห็นของข้าพเจ้าจึงมีเงื่อนไขต่อการเงินปี 2558 และตัวเลขเปรียบเทียบเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ปี 2557

2.4 ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากกิจการบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดเกี่ยวข้องกับบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เช่น กิจการไม่บันทึกค่าเสื่อมราคา ส่งผลให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ และมีข้อผิดพลาดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อย่างเพียงพอและเหมาะสม

วรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข/เกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่อการเงินว่าไม่ถูกต้อง

ในรอบปีบัญชี 2558 กิจการได้มีการบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาด เกี่ยวกับ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่ ตามพระราชกำหนดยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2558 โดยกิจการบันทึกปรับปรุงมูลค่าของบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในงบแสดงฐานะการเงิน จำนวน บาท แต่ไม่ได้บันทึกค่าเสื่อมราคาในงบการเงิน ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากกิจการคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรงในอัตราร้อยละ 5 สำหรับอาคาร และอัตราร้อยละ 20 สำหรับอุปกรณ์ จะส่งผลให้กำไรสุทธิของปี ลดลง จำนวน บาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะลดลงด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม จำนวน

..... บาท ซึ่งหากจำเป็นต้องปรับปรุงจะมีผลกระทบต่อบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ บัญชีสินทรัพย์รวม รวมถึงองค์ประกอบอื่นในงบการเงิน ดังนั้น ความเห็นของข้าพเจ้าจึงมีเงื่อนไขต่องบการเงินปี 2558 และตัวเลขเปรียบเทียบเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ปี 2557

สรุป

บทความนี้เสนอสาระสำคัญของพระราชกำหนดยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2558 และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 595) พ.ศ. 2558 โดยเริ่มจากการกล่าวถึงวัตถุประสงค์สำคัญและสาระสำคัญของกฎหมายทั้ง 2 ฉบับเชื่อมโยงกับการทบทวนข้อมูลในงบการเงิน และพิจารณาปรับปรุงรายการแก้ไขข้อผิดพลาดของกิจการ ตลอดจนการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม จากนั้นสรุปส่งท้ายด้วย การนำเสนอแนวทางการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทยและการแปล

กระทรวงการคลัง. (2559). *มาตรการบัญชีเดี่ยวและการยกเว้นและลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ SMEs*. สืบค้นจาก <http://www.thaigov.go.th/index.php/th/news-ministry/2012-08-15-09-16-10/item/98868>-
มาตรการบัญชีเดี่ยวและการยกเว้นและลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ-sme.html

[Ministry of Finance. (2016). Single-accounting book standard and exemption and decreased rate of corporate income tax for SMEs. Retrieved from <http://www.thaigov.go.th/index.php/th/news-ministry/2012-08-15-09-16-10/item/98868>-

มาตรการบัญชีเดี่ยวและการยกเว้นและลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ-smes.html]

ราชกิจจานุเบกษา. (2559). *พระราชกำหนดการยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2558*.

[The government gazette. (2016). Royal act of exemption and support for tax operation following Revenue Code 2016.]

ราชกิจจานุเบกษา. (2559). *พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 595) พ.ศ. 2558*.

[The government gazette. (2016). Royal decree of Revenue Code related to decreased rate and exemption of tax (No.595) 2015.]

สภาวิชาชีพบัญชี. (2554). *มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs)*. กรุงเทพฯ.

[Federation of Accounting Professions. (2015). *Thai financial reporting standard for non-publicly accountable entities (TFRS for NPAEs)*. Bangkok.]

สภาวิชาชีพบัญชี. (2558). *มาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด*. กรุงเทพฯ.

[Federation of Accounting Professions. (2015). *Thai accounting standard No. 8 (revised 2015): Accounting policies, changes in accounting estimates and errors*. Bangkok.]

สภาวิชาชีพบัญชี. (2558). *มาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง กำไรต่อหุ้น*. กรุงเทพฯ.

[Federation of Accounting Professions. (2015). *Thai accounting standard No. 33 (revised 2015): Earnings per Share*. Bangkok.]