

การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีเพื่อมุ่งสู่การกำบัญชีตามสภาพความเป็นจริง

สุพิชญ์ชญา เหล่าธรรมทัศน์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

บทคัดย่อ

บทความนี้แสดงตัวอย่างการแก้ไขข้อผิดพลาดโดยเน้นรายการค้าที่มีผลกระทบบันทึกบัญชีที่เกิดขึ้นในหรือก่อนรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 พร้อมทั้งการหาหลักฐานเอกสารประกอบการลงบัญชีตามมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และการบันทึกปรับปรุงข้อผิดพลาดอ้างอิงตามมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 8 เพื่อเป็นแนวทางให้แก่ักบัญชีหรือผู้ที่สนใจ ในการปรับปรุงข้อผิดพลาดตามความต้องการของรัฐบาลไทย ที่ต้องการให้ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) จัดทำบัญชีบนพื้นฐานของสภาพความเป็นจริงของธุรกิจ เพื่อจะนำระบบ National e-Payment มาใช้ในอนาคตอันใกล้

คำสำคัญ: การแก้ไขข้อผิดพลาด การทำบัญชีตามสภาพความเป็นจริง การปรับปรุงข้อผิดพลาด

Accounting Error Corrections in Order to be Accounting for Actual Condition

Supitchchayaa Laothammathat

*Assistant Professor of Department of Accounting,
Thammasat Business School, Thammasat University*

ABSTRACT

This article demonstrates examples of accounting error corrections by emphasizing on transactions which are not recorded in accounting period within or before 31 December 2015 accompanying with finding evidence supporting those transactions following section 20 of Accounting Act 2543 and records of accounting error adjustments following Thai Accounting Standard No. 8. This demonstration aim to be guidance for accountants or who are interested in accounting errors adjustments following Thai government's requirement which wants Small and Medium Enterprises (SMEs) to prepare financial statements reflecting their actual condition in order that Thai government is going to implement "National e-Payment" soon.

Keywords: Accounting Error Corrections, Accounting for Actual Condition, Error Adjustments

บทนำ

จากการที่กรมสรรพากรมีคำชี้แจงเมื่อวันที่ 4 มกราคม พ.ศ. 2559 เกี่ยวกับการที่รัฐบาลได้ออกกฎหมายที่มีผลกระทบโดยตรงต่องบการเงินของธุรกิจวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ที่ยื่นต่อกรมสรรพากร 2 ฉบับ คือ พระราชกำหนดการยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2558 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 595) พ.ศ. 2558 โดยมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นมา โดยมีสาระสำคัญ คือ ธุรกิจเอสเอ็มอี (บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือก่อนวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 ไม่เกิน 500 ล้านบาท) ที่จัดแจ้งผ่านทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากรระหว่างวันที่ 15 มกราคม ถึง 15 มีนาคม พ.ศ. 2559 เพื่อแสดงเจตจำนงจัดทำงบการเงินที่ยื่นต่อกรมสรรพากรให้สอดคล้องกับสภาพที่แท้จริงของกิจการตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป จะได้รับสิทธิจากกรมสรรพากรไม่เรียกตรวจสอบ ไม่ได้สวนไม่ประเมินหรือไม่สั่งให้เสียภาษีอากร และไม่แจ้งว่ามีความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร **สำหรับรายการที่เกิดขึ้น** (รวมทั้งในกรณีที่ธุรกิจมีการปรับปรุงบัญชี (รวมจําข้อผิดพลาดที่มีมาแต่อดีตให้ตรงตามสภาพความเป็นจริง) **ก่อนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 และธุรกิจเอสเอ็มอีที่มีทุนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท จะได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมอีก 2 รอบระยะเวลาบัญชีในเรื่องการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2559 (รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559) และในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2560 (รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2560 แต่ไม่เกิน 31 ธันวาคม พ.ศ. 2560) จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิ**

เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาทแรก และกำไรสุทธิที่เกิน 300,000 บาท เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา 10% ของกำไรสุทธิ

นอกจากนั้น กระทรวงการคลังได้ให้ความทรงูณาการแห่งประเทศไทยให้ออกระเบียบใ้ใช้เริ่มใช้ในปี พ.ศ. 2562 กำหนดให้สถาบันการเงินที่อยู่เน้นกำกับดูแลของธนาคารแห่งประเทศไทยให้ใช้บัญชีและงบการเงินชุดเดียวกับที่ลูกค้าใช้กับกรมสรรพากรเท่านั้น เป็นหลักฐานในการทำธุรกรรมทางการเงินและการขออนุมัติสินเชื่อ ตลอดจนรัฐบาลมีนโยบายนำ National e-Payment Master Plan ซึ่งประกอบด้วยแผนงาน 5 โครงการได้แก่ (1) โครงการระบบการชำระเงินแบบ Any ID (นามานาม) (2) โครงการการขยายการใช้บัตร (3) โครงการระบบภาษีและเอกสารถูกธรรมอิเล็กทรอนิกส์ (4) โครงการ e-Payment ภาครัฐ และ (5) โครงการการให้ความรู้และส่งเสริมการใช้ธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ โดยจะเร่งดำเนินการตามแผนและคาดว่าในส่วนแรกจะพร้อมใช้งานได้ในช่วงกลางปี พ.ศ. 2559 รัฐบาลตระหนักถึงการสร้างความเข้มแข็งให้ธุรกิจเอสเอ็มอี เป็นหนทางหนึ่งที่จะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศไทย หนึ่งในวิธีนั้น คือ การสร้างระบบบัญชีที่ดี เพื่อให้สะท้อนผลประกอบการของธุรกิจที่แท้จริง อีกทั้งยังให้รัฐบาลสามารถวิเคราะห์และวางแผนในการให้ความช่วยเหลือธุรกิจเอสเอ็มอีได้ตรงตามความต้องการ อย่างไรก็ตาม แม้การออกพระราชกำหนดและพระราชกฤษฎีกาข้างต้น ดูเป็นเรื่องที่ไม่ได้เกิดขึ้นบ่อยครั้ง และเป็นโอกาสดีที่ธุรกิจเอสเอ็มอีจะได้แก้ไขปรับปรุงข้อผิดพลาดในอดีต ตลอดจนทำบัญชีในอนาคตให้สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริง เพื่อนำพาการเจริญเติบโตอย่างยั่งยืนของธุรกิจ ตลอดจนธุรกิจเอสเอ็มอีจะได้เตรียมตัวเพื่อรับมือกับมาตรการต่าง ๆ ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตของรัฐบาลเช่น e-Payment เป็นต้น แต่หลายธุรกิจเอสเอ็มอี มักมีคำถามและมีความกังวลว่า แล้วจะแก้ไขหรือปรับปรุงรายการผิดพลาดต่าง ๆ ในอดีตให้ถูกต้องอย่างไร

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงตัวอย่างการปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในหรือก่อนรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 โดยบทความนี้จะเน้น “ข้อผิดพลาด” ที่เกิดจากการละเว้นการบันทึกบัญชีสำหรับ **รายการค้าที่เกิดขึ้นแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน**

หลักการปรับปรุงเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาด

การปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดของธุรกิจเอสเอ็มอีต้องเริ่มจากการวิเคราะห์ข้อผิดพลาดว่าเป็นของรอบระยะเวลา **บัญชีใด** เกิดจากสาเหตุใด พร้อมทั้งหาหลักฐานเอกสารประกอบการลงบัญชีตามมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 การบันทึกปรับปรุงข้อผิดพลาดจะอิงมาตรฐานการบัญชีใดขึ้นอยู่กับมาตรฐานการบัญชีที่ธุรกิจเอสเอ็มอีได้ใช้อยู่ก่อน หากธุรกิจเอสเอ็มอีเลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs) ก็จะใช้มาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง พ.ศ. 2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด แต่หากธุรกิจเอสเอ็มอีที่เลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) ก็จะใช้บทที่ 5 โดยมาตรฐานการบัญชีทั้งสองฉบับมีความเหมือนกันในเรื่องการบัญชีแก้ไขข้อผิดพลาดและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ต่างกันเฉพาะมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง พ.ศ. 2558) กำหนดให้กิจการต้องนำเสนองบแสดงฐานะการเงิน ณ วันต้นงวดของงวดก่อนเพิ่มเติม ในขณะที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะไม่ได้มีการกำหนด

มาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง พ.ศ. 2558) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) บทที่ 5 กำหนดให้ข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูล

เปรียบเทียบ หากพบในงวดบัญชีปัจจุบัน ให้ธุรกิจต้อง **ปรับงบการเงินย้อนหลัง (Retrospective Restatement)** ของงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ให้ถูกต้อง เสมือนว่าข้อผิดพลาดได้รับการแก้ไขในงวดบัญชีก่อน โดยปรับปรุงแล้วแต่กรณีกับสินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของผู้ถือหุ้น (หากกระทบต่อกำไรขาดทุน ให้ปรับกับกำไรสะสม) ของงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ และเปิดเผยผลกระทบจากการปรับปรุงข้อผิดพลาดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งทั้งนี้รวมถึงผลกระทบต่อกำไรต่อหุ้นตามย่อหน้าที่ 64 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง พ.ศ. 2558) เรื่อง ค่าเริ่มต้น

หากข้อผิดพลาดของบัญชีที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน **งวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ** หากธุรกิจ (1) สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบต่อการเงินที่เกิดขึ้นในแต่ละงวด ให้ธุรกิจ **ปรับปรุงแล้วแต่กรณีกับยอดคงเหลือ** เริ่มต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของผู้ถือหุ้นของงวดบัญชีแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ แต่หากธุรกิจ (2) **ไม่สามารถระบุจำนวนเงิน** ของผลกระทบต่อการเงินที่เกิดขึ้นในแต่ละงวด ไม่ว่าจะงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวด ให้ธุรกิจบันทึกปรับปรุงแล้วแต่กรณีกับยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของผู้ถือหุ้น สำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน)

แต่หากธุรกิจ **ไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม** ของข้อผิดพลาดทางบัญชีที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน ให้ธุรกิจปรับปรุงงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป (Prospective Application) และต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขที่เป็นเหตุให้มีการปรับปรุงข้อผิดพลาดโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ตลอดจนรายละเอียดว่าธุรกิจมีการแก้ไขข้อผิดพลาดเมื่อใดและอย่างไร

ตัวอย่างการบันทึกปรับปรุงข้อผิดพลาดทางบัญชี

บริษัท ข้อผิดพลาด จำกัด จำหน่ายสินค้าที่ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มีทุนหุ้นสามัญจดทะเบียนและเรียกชำระเต็มตามมูลค่าจำนวน 10,000 หุ้น บริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทิน บริษัทได้บันทึกปิดบัญชีแล้วแต่ยังไม่ได้ส่งงบการเงินปี พ.ศ. 2558 ให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบประจำปี บริษัทเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา 20% เพื่อปรับปรุงผลการจัดแจ้งกับกรมสรรพากรในการแสดงเจตจำนงจัดทำงบการเงินตามสภาพเป็นจริง ดังนั้น เมื่อวันที่ 31 มกราคม พ.ศ. 2559 บริษัทได้สรุปข้อผิดพลาดในทางบัญชี (ทุกข้อผิดพลาดมีสาระสำคัญ) ของปีก่อนวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 ดังนี้

1. ยอดคงเหลือในบัญชีเงินสด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 มีจำนวน 300,000 บาท แต่เงินสดที่มีอยู่ในมือมีจำนวน 250,000 บาท สาเหตุเกิดจาก
 - ก. มีการขายเครื่องคอมพิวเตอร์ 1 เครื่อง ในปี พ.ศ. 2557 ได้รับเงินสด 10,000 บาท บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาเต็มจำนวนแล้วตั้งแต่ปี พ.ศ. 2556 เครื่องคอมพิวเตอร์มีราคาทุน 25,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม 25,000 บาท เมื่อขายได้ เงินจำนวนนี้กรรมการได้เก็บไว้ และกรรมการได้นำเงินจำนวนนี้มอบให้บริษัทแล้ว
 - ข. กรรมการท่านหนึ่งของบริษัทได้ยืมเงินของบริษัทจำนวน 60,000 บาท เริ่มตั้งเดือนมีนาคม พ.ศ. 2557 และบริษัทไม่มีนโยบายคิดดอกเบี้ยจากกรรมการ
2. ยอดคงเหลือในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 มีจำนวน 490,000 บาท แต่จากการตรวจนับสินค้าพบว่า มีจำนวน 600,000 บาท (บริษัทบันทึกบัญชีโดยใช้วิธีบันทึกบัญชีสินค้าแบบสิ้นงวด Periodic Inventory Method) จากการตรวจสอบเอกสารเกี่ยวกับสินค้านี้พบว่า
 - ก. ไม่ได้บันทึกการซื้อสินค้า มูลค่า 60,000 บาท เมื่อวันที่ 20 ธันวาคม พ.ศ. 2556 และมูลค่า 30,000 บาท เมื่อวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2557 โดยกรรมการเป็นผู้จ่ายเงินค่าสินค้านี้ และบริษัทไม่ได้บันทึกสินค้านี้ไว้ในบัญชีสินค้าคงเหลือของบริษัท
 - ข. บริษัทไม่ได้บันทึกสินค้าที่นำไปฝากขายที่ร้านค้าแห่งหนึ่งแถวเตาปูนมูลค่า 20,000 บาทซึ่ง ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 ร้านค้านั้นยังจำหน่ายไม่ได้
3. ยอดคงเหลือในบัญชีเครื่องจักร ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 มีราคาทุน 900,000 บาท แต่เครื่องจักรที่มีอยู่จริงมีราคาทุน 1,020,000 บาท สาเหตุเกิดจาก
 - ก. บริษัทไม่ได้บันทึกการซื้อเครื่องจักรเมื่อวันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2556 มูลค่า 320,000 บาท ซึ่งกรรมการเป็นผู้จ่ายเงิน บริษัทใช้วิธีสังเคราะห์ในการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับเครื่องจักร โดยประมาณอายุการใช้งาน 5 ปี มูลค่าคงเหลือ 20,000 บาท
 - ข. บริษัทได้เลิกการใช้เครื่องจักรเครื่องหนึ่งซึ่งเสื่อมสภาพมาก แต่ไม่อาจจะระบุได้ว่าเมื่อใด ทราบแต่ว่า ณ วันเลิกการใช้ เครื่องจักรนี้ซื้อเมื่อปี พ.ศ. 2546 เครื่องจักร มีราคาทุน 200,000 บาท และได้คิดค่าเสื่อมราคาเต็มจำนวนแล้ว

4. ยอดคงเหลือในบัญชีเจ้าหนี้อื่น ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 มีมูลค่า 90,000 บาท แต่หลักฐานการรับเงินพบว่ามียู่จริง 100,000 บาท สาเหตุเกิดจาก
 - ก. บริษัทได้บันทึกตัดบัญชีเจ้าหนี้อื่นเมื่อมีการจ่ายชำระหนี้ค่าโฆษณามูลค่า 20,000 บาทเมื่อวันที่ 24 พฤษภาคม พ.ศ. 2557 ทั้งที่ บริษัทไม่ได้บันทึกตั้งบัญชีเจ้าหนี้อื่นเมื่อบริษัทได้รับใบแจ้งหนี้วันที่ 24 พฤษภาคม พ.ศ. 2557
 - ข. บริษัทได้รับการยกหนี้ให้สำหรับค่าซ่อมพื้นโรงงานมูลค่า 10,000 บาท ซึ่งบริษัทได้ตั้งมูลค่านี้ไว้ในบัญชีเจ้าหนี้อื่น เมื่อได้รับใบแจ้งหนี้จากเจ้าหนี้เมื่อวันที่ 25 สิงหาคม พ.ศ. 2555 ผู้บริหารอ้างว่าได้เจรจายุติกับเจ้าหนี้แล้ว โดยเจ้าหนี้มีหนังสือยกหนี้ให้ลงวันที่ 25 สิงหาคม พ.ศ. 2556 สำหรับหนี้ 10,000 บาท
- ข้างล่างนี้เป็นยอดคงเหลือบางบัญชีที่ก่อนการบันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดข้างต้น

ชื่อบัญชี	ณ 31 ธันวาคม 2558	ณ 31 ธันวาคม 2557	ณ 1 มกราคม 2557
เงินสด	300,000	300,000	260,000
สินค้าคงเหลือ	490,000	350,000	410,000
เครื่องใช้สำนักงาน	160,000	180,000	170,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องใช้สำนักงาน	84,000	70,000	54,000
เครื่องจักร	900,000	790,000	810,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	650,000	420,000	310,000
เจ้าหนี้อื่น	90,000	80,000	50,000
กำไรสะสม	360,000	280,000	120,000
	ปี 2558	ปี 2557	
ต้นทุนขาย	860,000	780,000	
ค่าเสื่อมราคา - เครื่องจักร	160,000	142,000	
ภาษีเงินได้	20,000	40,000	
กำไรสำหรับปี	80,000	160,000	

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการแก้ไขข้อผิดพลาดข้างต้น ปรากฏในหน้าถัดไป

สมุดรายวันทั่วไป				หน้า	
ว ค ป	ชื่อบัญชีและคำอธิบายรายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต	
2558					
ธ.ค. 31	เงินสด		10,000		
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องใช้สำนักงาน		25,000		
	เครื่องใช้สำนักงาน				25,000
	กำไรสะสม				8,000
	ภาษีเงินได้งวดก่อนจ่ายเกิน/ขาด				2,000
	บันทึกการจำหน่ายเครื่องคอมพิวเตอร์ในปี 2557				
	ลูกหนี้เงินให้กู้กรรมการ		60,000		
	เงินสด				60,000
	บันทึกเงินให้กู้กรรมการโดยไม่คิดดอกเบี้ย				
	กำไรสะสม		72,000		
	ภาษีเงินได้งวดก่อนจ่ายเกิน/ขาด		18,000		
	เจ้าหนี้เงินกู้กรรมการ				90,000
	บันทึกการซื้อสินค้า เมื่อวันที่ 20/12/2556 และ วันที่ 29/12/2557 ซึ่งกรรมการเป็นผู้จ่ายเงิน				
	สินค้าคงเหลือ		90,000		
	กำไรสะสม				72,000
	ภาษีเงินได้งวดก่อนจ่ายเกิน/ขาด				18,000
	บันทึกสินค้าคงเหลือต้นปี 2558 ตามใบแจ้งจากการไม่ได้บันทึกซื้อ เมื่อ 20/12/2556 และ 29/12/2557				
	ต้นทุนขาย		90,000		
	สินค้าคงเหลือ				90,000
	บันทึกโอนปิดสินค้าคงเหลือต้นปี 2558 เพิ่มเติมในส่วนที่ต่ำไป				
	สินค้าคงเหลือ		110,000		
	ต้นทุนขาย				110,000
	บันทึกเพิ่มบัญชีสินค้าคงเหลือสิ้นปี 2558 ให้ตรงตามตรวจนับ				
	เครื่องจักร		320,000		
	เจ้าหนี้เงินกู้กรรมการ				320,000
	บันทึกการซื้อเครื่องจักรเมื่อ 1/10/2556 โดยกรรมการเป็นผู้จ่ายเงินแทน				

ว ด ป	สมุดรายวันทั่วไป			หน้า
	ชื่อบัญชีและคำอธิบายรายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
2558				
ธ.ค. 31	กำไรสะสม		60,000	
	ภาษีเงินได้งวดก่อนจ่ายเกิน/ขาด		15,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร			75,000
	บันทึกค่าเสื่อมราคานับจากเมื่อใช้ 1/10/2556 จนถึง 31/12/2557			
	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร		60,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร			60,000
	บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรที่ซื้อเมื่อ 1/10/2556 สำหรับปี 2558			
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร		200,000	
	เครื่องจักร			200,000
	บันทึกการใช้เครื่องจักรซึ่งซื้อเมื่อปี 2546 แต่ไม่อาจระบุวันเลิกใช้เครื่องจักร			
	กำไรสะสม		16,000	
	ภาษีเงินได้งวดก่อนจ่ายเกิน/ขาด		4,000	
	เจ้าหนี้อื่น			20,000
	บันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดการจ่ายชำระหนี้ค่าโฆษณา เมื่อวันที่ 24/11/57			
	เจ้าหนี้อื่น		10,000	
	กำไรสะสม			8,000
	ภาษีเงินได้งวดก่อนจ่ายเกิน/ขาด			2,000
	บันทึกได้รับการยกหนี้ซ่อมแซมพื้น ณ 25/8/2556			
	ต้นทุนขาย		20,000	
	กำไรสุทธิ		40,000	
	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร			60,000
	บันทึกถอนปิดค่าใช้จ่ายปี 2558 เพิ่มเติม			
	กำไรสะสม		32,000	
	ภาษีเงินได้ปีปัจจุบันที่ขอคืน		8,000	
	กำไรขาดทุน			40,000
	บันทึกโอนปิดขาดทุนปี 2558 เพิ่มเติม			

ข้างล่างนี้เป็นงบการเงิน (บางส่วน) ที่แสดงเฉพาะบัญชี ซึ่งได้รับผลกระทบจากการบันทึกบัญชีแก้ไขข้อผิดพลาดตามข้างต้น โดยมีรูปแบบการแสดงรายการไม่ได้เป็นไปตามรูปแบบงบการเงินตามกฎหมายที่ประกาศโดยกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ทั้งนี้เพื่อจะให้เห็นรายละเอียดของผลกระทบจากการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีต่อบัญชีที่เกี่ยวข้อง

บริษัท ข้อผิดพลาด จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)

หน่วย : บาท

สินทรัพย์	หมายเหตุ	ณ 31 ธันวาคม 2558	ณ 31 ธันวาคม 2559 ปรับปรุงใหม่	ณ 1 มกราคม 2557 ปรับปรุงใหม่
สินทรัพย์หมุนเวียน				
เงินสด	5	250,000	210,000	260,000
สินค้าคงเหลือ	5	600,000	440,000	470,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน				
ลูกหนี้เงินให้กู้กรรมการ	5	60,000	60,000	
เครื่องจักร	5	1,020,000	1,110,000	1,130,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	5	585,000	495,000	325,000
เครื่องใช้สำนักงาน	5	135,000	155,000	170,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องใช้สำนักงาน	5	59,000	45,000	54,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
หนี้สินหมุนเวียน				
เจ้าหนี้อื่น	5	100,000	90,000	40,000
เจ้าหนี้เงินกู้กรรมการ	5	410,000	410,000	380,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น				
กำไรสะสม	5	268,000	220,000	116,000

บริษัท ข้อผิดพลาด จำกัด
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)
สำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม

	หมายเหตุ	สำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม	
		2558	2557 ปรับปรุงใหม่
ต้นทุนขาย	5	870,000	780,000
ค่าเสื่อมราคา - เครื่องจักร	5	229,000	202,000
ค่าโฆษณา	5	-	20,000
กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์		-	10,000
ภาษีเงินได้	5	12,000	26,000
กำไรสำหรับปี	5	48,000	104,000
กำไรต่อหุ้น		4.80	10.40

บริษัท ข้อผิดพลาด จำกัด
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2558

หน่วย : บาท

	ทุนเรือนหุ้น	กำไรสะสม	รวม
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม 2557 (ตามที่รายงานไว้เดิม)	1,000,000	120,000	1,120,000
ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาด (หมายเหตุ 5)	-	(4,000)	(4,000)
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม 2557 (ปรับปรุงใหม่)	1,000,000	116,000	1,116,000
กำไรสำหรับปี 2557 (ปรับปรุงใหม่)	-	104,000	104,000
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 (ปรับปรุงใหม่)	1,000,000	220,000	1,220,000
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม 2558 (ตามที่รายงานไว้เดิม)	1,000,000	280,000	1,280,000
ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาด (หมายเหตุ 5)	-	(60,000)	(60,000)
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม 2558 (ปรับปรุงใหม่)	1,000,000	220,000	1,220,000
กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี 2558	-	48,000	48,000
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2558	1,000,000	268,000	1,268,000

บริษัท ช่อผัดพลาด จำกัด
 หมายเหตุประกอบงบการเงิน
 สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2558 และ 2557

5. การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี

ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 กรมสรรพากรได้ออกพระราชกำหนดการยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติภารกิจเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2558 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 595) พ.ศ. 2558 โดยมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป บริษัทประโยชน์แก่บริษัทในการได้รับการยกเว้นการตรวจสอบทางภาษีย้อนหลังสำหรับรายการค้าที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 และยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้นบริษัทจึงได้ทบทวนข้อมูลทางบัญชีเพิ่มเติม และพบข้อผิดพลาดจากการบันทึกบัญชีในปี พ.ศ. 2557 และ พ.ศ. 2556 บริษัทจึงได้ปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าว ซึ่งส่งผลกระทบต่อกำไรสะสมต้นปี พ.ศ. 2558 และ พ.ศ. 2557 ผลสะสมของการแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าวแสดงรายการแยกต่างหากในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น โดยมีรายละเอียดดังนี้

หน่วย : บาท

	1 มกราคม 2558	1 มกราคม 2557
ลักษณะของข้อผิดพลาด		
การรับรู้ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ไม่ครบถ้วน	(65,000)	(15,000)
การรับรู้หนี้สินจากเจ้าหนี้เกินบัญชี	10,000	10,000
การรับรู้ค่าใช้จ่ายดำเนินงานไม่ครบถ้วน	(20,000)	-
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ (เพิ่ม) ลด	15,000	1,000
รวม	(60,000)	(4,000)

ผลกระทบของการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีต้องบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนสำหรับปี 2557 มีดังนี้

งบการเงิน	ตามที่แสดงไว้เดิม	รายการปรับปรุง	ปรับใหม่
งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 1 มกราคม 2557			
สินค้าคงเหลือ	410,000	60,000	470,000
เครื่องจักร	810,000	320,000	1,130,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	310,000	15,000	325,000
เจ้าหนี้อื่น	50,000	(10,000)	40,000
เจ้าหนี้เงินกู้กรรมการ	60,000	300,000	380,000
กำไรสะสม	120,000	(4,000)	116,000
งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557			
เงินสด	260,000	(50,000)	210,000
สินค้าคงเหลือ	350,000	90,000	440,000
ลูกหนี้เงินให้กู้กรรมการ		60,000	60,000
เครื่องจักร	790,000	320,000	1,110,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	420,000	75,000	495,000
เครื่องใช้สำนักงาน	180,000	(25,000)	155,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องใช้สำนักงาน	70,000	(25,000)	45,000
เจ้าหนี้อื่น	80,000	10,000	90,000
เจ้าหนี้เงินกู้กรรมการ	60,000	350,000	410,000
กำไรสะสม	280,000	(60,000)	220,000
งบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557			
ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	142,000	60,000	202,000
ภาษีเงินได้	40,000	(14,000)	26,000
กำไรสำหรับปี	160,000	(56,000)	104,000
กำไรต่อหุ้น	16.00	(5.60)	10.40

จากการตรวจนับเครื่องจักรของบริษัท พบว่าบริษัทไม่ได้บันทึกรายการเลิกใช้เครื่องจักรเครื่องหนึ่งซึ่งซื้อปี พ.ศ. 2546 เครื่องจักรนี้เสื่อมสภาพมาก และไม่มีมูลค่าคงเหลือ บริษัทไม่อาจระบุได้ว่ามีการเลิกการใช้เครื่องจักรนี้เมื่อไร ดังนั้น บริษัทจึงได้นำผลสะสมของข้อผิดพลาดดังกล่าวรวมอยู่ในการทำงบการเงินสำหรับปี พ.ศ. 2558

จากตัวอย่างงบแสดงฐานะการเงินข้างต้น ได้จัดทำตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ ที่มีสิ่งได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs) ซึ่งแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 ซึ่งหากเป็นธุรกิจเอสเอ็มอีที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ก็ไม่ต้องแสดงข้อมูลเปรียบเทียบดังกล่าว

สรุป

“การทำบัญชีตามสภาพเป็นจริง” มิได้เป็นเรื่องที่ยากเกินกว่าจะเกิดขึ้นได้จริงสำหรับธุรกิจเอสเอ็มอี เพราะจะเห็นได้จากความตั้งใจจริง และความร่วมมือของหน่วยงานรัฐ 3 ฝ่าย อันได้แก่ กรมสรรพากร สภาวิชาชีพบัญชีฯ และ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ซึ่งต่างก็เข้ามาให้ความรู้แก่ธุรกิจเอสเอ็มอีเพื่อให้สามารถเริ่มนับก้าวที่หนึ่งได้ แต่การตัดสินใจที่จะมีก้าวที่หนึ่ง และก้าวอื่นๆ อีกต่อไป คงขึ้นอยู่กับผู้บริหารของธุรกิจที่จะเปิดใจและยอมรับว่าการทำบัญชีตามสภาพความเป็นจริง เป็นสิ่งที่เป็นประโยชน์ เอื้อต่อการเจริญเติบโต และมีส่วนเสริมสร้างนำพาธุรกิจให้ก้าวต่อไปข้างหน้า ตลอดจนสร้างความมั่นใจให้ธุรกิจมากขึ้นเมื่อได้รับการตรวจสอบจากฝ่ายตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากร

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทยและการแปล

กระทรวงการคลัง. (2559). *มาตรการบัญชีเล่มเดียวและการยกเว้นและลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ SMEs*. สืบค้นจาก <http://www.thaigov.go.th/index.php/th/news-ministry/2012-08-15-09-16-10/item/98868-มาตรการบัญชีเล่มเดียวและการยกเว้นและลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ-smes.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-มาตรการบัญชีเล่มเดียวและการยกเว้นและลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ-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). *พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (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 (IFRS for NPAEs)*. กรุงเทพฯ.

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

สภาวิชาชีพบัญชี. (2559). ตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจในการปรับปรุงบัญชีเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาด. สืบค้นจาก http://www.fap.or.th/images/pulldown_1432872056/version_6_0.pdf

[Federation of Accounting Professions. (2016). *Examples of accounting error correction*. Retrieved from http://www.fap.or.th/images/pulldown_1432872056/version_6_0.pdf

Download จาก: www.fap.or.th