

การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี เพื่อสะท้อนสภาพที่แท้จริงของกิจการ

Error Correction in Accounting to Reflect the True State of Business

นิตติกร สุวรรณศิลป์^{1*}, พจนีย์ ดวงปัญญา¹, วิญชัย อุ่นอดิเรกกุล¹, สิทธิชัย ลิมาพร¹ และอรอนงค์ สัตยารักษ์¹

Nittikorn Suwansin, Photjane Duangpanya, Winchai Oonadirakekul, Sitchai Limaporn, and On-anong Sattayarak

Abstract

This article aims to explain error correction in accounting according to TAS 8 (revised 2558) accounting policies, changes in accounting estimates and errors in order to make financial statements reflect the true state of business. The cause of the errors may result from a business that is too complex, accounting standards that change frequently, or the preparation of financial statements that has a variety of purposes. These errors can occur on all accounts covering assets, liability, equity, revenue, and expenses. This article discusses only the errors of the assets. It shows an example of actual transactions relating to the assets that are likely to be wrong as often consisting of cash, accounts receivable, current loans to shareholders, inventory and non-current asset. Other accounting categories will be discussed further in the next article. By 2016, businesses have more interest in accounting's error correction since a "Single Account Policy" of the Revenue Department provides tax incentives to the businesses participated in this program; however, these businesses have to be qualified in the Revenue Department's requirements.

Keywords: *error correction, assets, accounting standard*

¹หลักสูตรบัญชีบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ อ.หาดใหญ่ จ.สงขลา 90110

* ผู้ให้การติดต่อ (Corresponding e-mail: nittikorn.s@psu.ac.th)

รับบทความวันที่ 2 สิงหาคม 2559 รับตีพิมพ์วันที่ 1 ธันวาคม 2559

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด เพื่อแจ้งการเงินสะท้อนสภาพที่แท้จริงของกิจการ โดยที่สาเหตุของข้อผิดพลาดนั้นอาจจะมาจากความซับซ้อนทางธุรกิจที่มีมากขึ้น มาตรฐานการบัญชีมีการเปลี่ยนแปลง หรือการจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ที่หลากหลาย โดยความผิดพลาดที่เกิดขึ้นนั้นสามารถเกิดขึ้นได้กับทุกหมวดบัญชีไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย แต่บทความนี้จะกล่าวเฉพาะการแก้ไขข้อผิดพลาดของหมวดบัญชีสินทรัพย์ โดยยกตัวอย่างรายการที่เกิดขึ้นจริงที่เกี่ยวข้องกับหมวดบัญชีสินทรัพย์ที่มีโอกาสจะเกิดข้อผิดพลาดได้ ประกอบด้วยรายการ เงินสด ลูกหนี้การค้า ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมกรรมการ สินค้าคงเหลือ และสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน สำหรับหมวดบัญชีหนี้สินและส่วนของเจ้าของ จะมีการกล่าวถึงในบทความครั้งต่อไป ทั้งนี้ในปี 2559 กิจการมีความสนใจในการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีมากขึ้น เนื่องจากนโยบายมาตรการบัญชีชุดเดียวของกรมสรรพากร ที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่กิจการที่เข้าร่วมโครงการนี้ แต่ต้องเป็นกิจการที่เข้าเงื่อนไขตามคุณสมบัติที่กำหนดไว้

คำสำคัญ: การแก้ไขข้อผิดพลาด, สินทรัพย์, มาตรฐานการบัญชี

บทนำ

การจัดทำและนำเสนองบการเงินของกิจการ ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและต้องจัดให้มีการทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี 2543 โดยนิติบุคคลผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องส่งมอบเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้แก่ผู้ทำบัญชีให้ถูกต้องครบถ้วน เพื่อแจ้งงบการเงินแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน การเปลี่ยนแปลง ส่วนของเจ้าของ กระแสเงินสด และหมายเหตุประกอบงบการเงินของกิจการให้เป็นไปตาม มาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพื่อสะท้อนสภาพทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของกิจการ และผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายสามารถนำงบการเงินดังกล่าวไปใช้ประโยชน์ในการวางแผน ควบคุม ตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมทั้งการจัดทำงบการเงินเพื่อการบริหารงานภายในกิจการ ทั้งนี้ เมื่อนิติบุคคลจัดทำงบการเงินตามที่พระราช-

บัญญัติการบัญชีกำหนดแล้ว จะต้องผ่านการตรวจสอบและรับรองงบการเงินจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรก่อนนำส่งงบการเงินต่อ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า และกรมสรรพากร ภายในเวลาที่กำหนด

นอกจากนี้ งบการเงินที่จัดทำนั้นจะต้องมีคุณภาพ ซึ่งลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางบัญชีที่สำคัญ 2 ข้อ คือ หลักความสม่ำเสมอ (Consistency) และการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) กล่าวคือเมื่อกิจการเลือกใช้วิธีการปฏิบัติทางบัญชีแบบใด ก็ควรจะใช้วิธีนั้นโดยตลอดเพื่อให้ข้อมูลในแต่ละปีสามารถเปรียบเทียบกันได้ แต่ก็ไม่ได้หมายความว่า จะเปลี่ยนแปลงแนวทางปฏิบัติทางบัญชีไม่ได้เลย เพราะสถานการณ์ต่าง ๆ ย่อมเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ และอาจนำไปสู่การเปลี่ยนนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนประมาณการทางบัญชีและอาจจะมีประเด็นในเรื่องการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีเข้ามาด้วย

ทั้งนี้ เพื่อให้งบการเงินถูกต้อง สามารถเปรียบเทียบกันได้และสะท้อนสภาพที่แท้จริงของกิจการ โดยการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาดนี้อาจจะใช้วิธีการปรับย้อนหลัง (Retrospective Restatement) หรือการเปลี่ยนต้นที่เป็นต้นไป (Prospective Restatement) ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ (Spiceland, Sepe, Nelson, TAN, LOW, & Low, 2013)

แต่ก็มีผู้ประกอบการบางรายจงใจที่จะรายงานข้อมูลทางบัญชีที่ไม่ได้สะท้อนสภาพที่แท้จริงของกิจการ ทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้มีส่วนได้เสีย เช่น ในอดีตบริษัท Enron บริษัท WorldCom และบริษัท American Online ที่มีการบันทึกบัญชีผิดพลาดและตกแต่งตัวเลขทางบัญชี จนก่อให้เกิดความเสียหายในวงกว้าง (ทริสเรตติ้ง, 2548) และในปัจจุบันผู้ประกอบการยังคงจัดทำงบการเงินที่ไม่ได้สะท้อนสภาพที่แท้จริงของกิจการ โดยเฉพาะธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่หาทางหลบเลี่ยงการเสียภาษี และมีการทำบัญชีหลายเล่มเพื่อช่วยให้เสียภาษีน้อยลง ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการเจริญเติบโตของธุรกิจในอนาคต (ธนาคารกสิกรไทย, 2559)

นอกจากนี้ ความผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้จากความซับซ้อนของธุรกิจและปริมาณรายการค้าที่เพิ่มขึ้น ตลอดจนมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลง รวมทั้งการจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ที่หลากหลายทั้งเพื่อประโยชน์ในการใช้ข้อมูลภายในและภายนอกกิจการ เช่น การขอสินเชื่อ จากสถาบันการเงิน และการขอการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น ทำให้งบการเงินไม่สะท้อนสภาพที่แท้จริงของกิจการ จึงเป็นสาเหตุให้กรมสรรพากรมีมาตรการบัญชีชุดเดียว เพื่อสนับสนุนให้ธุรกิจมีการจัดทำบัญชีให้สอดคล้องกับสภาพข้อเท็จจริง

และสะท้อนสภาพกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประเทศได้ รวมถึง สามารถวิเคราะห์และวางแผนเพื่อสนับสนุนผู้ประกอบการในการเพิ่มศักยภาพทางการผลิตและการค้า ตลอดจน ความสามารถในการแข่งขันและรองรับการเข้าสู่ระบบการชำระภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ (กรมสรรพากร (2), 2559)

ประเด็นข้างต้นเป็นมูลเหตุให้ผู้ประกอบการที่ต้องการจัดทำงบการเงินให้สะท้อนสภาพที่แท้จริงและถูกต้องตามวิธีแก้ไขข้อผิดพลาดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชีและข้อผิดพลาด ดำเนินการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี เพื่อให้งบการเงินของกิจการมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและมีความน่าเชื่อถือ และผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบงบการเงินสำหรับงวดต่าง ๆ ของกิจการเดียวกัน รวมทั้งเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการได้ดียิ่งขึ้น สอดคล้องกับประกาศของกรมสรรพากรที่เกี่ยวกับการจัดทำบัญชีชุดเดียวเพื่อให้สะท้อนฐานะทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของกิจการและสามารถแข่งขันได้ (กรมสรรพากร (2), 2559) และทางสภาวิชาชีพบัญชีได้เปิดช่องทางให้ผู้ประกอบการ ผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชี สอบถามหลักการและวิธีการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีได้ทั้งทางโทรศัพท์และเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชี (4), 2559)

บทความนี้จะกล่าวถึงการแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญเกี่ยวกับรายการสินทรัพย์ โดยจะครอบคลุมทั้งในส่วนของบัญชีเงินสด ลูกหนี้การค้า ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมกรรมการ สินค้าคงเหลือ และสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ตามลำดับ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อหลายฝ่ายทั้งในส่วนของผู้ประกอบการที่ปฏิบัติงานจริงและผู้ที่มีความสนใจในเรื่องการแก้ไขข้อผิดพลาด

สามารถใช้เป็นแนวทางในการจัดทำ และนำเสนอ
งบการเงินให้ถูกต้อง ครบถ้วนตามมาตรฐานการ
บัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เป็นการ
สร้างความน่าเชื่อถือในการดำเนินธุรกิจ และเป็นการ
เพิ่มความสามารถในการแข่งขัน นอกจากนี้ เนื้อหา
ในบทความยังเป็นประโยชน์ต่อการเรียนการสอน
ในวิชาการบัญชี เนื่องจากคำอธิบายที่กล่าวถึงการ
แก้ไขข้อผิดพลาดทางการเงินส่วนใหญ่มักกล่าวถึง
รายละเอียด ในบางประเด็นซึ่งยังไม่ครอบคลุม
ประเด็นที่สำคัญที่อาจเกิดขึ้นจริงในการดำเนินธุรกิจ

การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง
2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง
ประมาณการทางการเงินบัญชีและข้อผิดพลาด ย่อหน้า
ที่ 5 ระบุว่า ข้อผิดพลาดในงวดก่อน หมายถึง “การ
ละเว้น การแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบ
การเงินของกิจการในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวด
ก่อน ๆ ก็ตาม อันเกิดจากความล้มเหลวในการใช้
ข้อมูลที่น่าเชื่อถือ หรือการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือใน
ทางที่ผิด ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีอยู่ในงบการเงินของ
งวดก่อนที่ได้รับอนุมัติให้ออกและสามารถคาดการณ์
ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาข้อมูลได้และนำ
มาใช้ในการจัดทำและการนำเสนองบการเงิน” (สภา
วิชาชีพบัญชี (3), 2558)

ตามมาตรฐานการบัญชี ได้ยกตัวอย่างข้อ
ผิดพลาด เช่น ผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด
ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้าม
หรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาดและการทุจริต
ซึ่งมีแนวทางปฏิบัติสำหรับการแก้ไขข้อผิดพลาดที่
เกิดจากงวดก่อน คือ การปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง
และการเปลี่ยนต้นที่เป็นต้นไป

ข้อพิจารณาการแก้ไขข้อผิดพลาดตาม

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) โดย
การพิจารณารายการบัญชีที่เกิดขึ้นในงวดก่อนแต่ไม่
เคยรับรู้ไว้ในงบการเงิน ควรมีการปฏิบัติดังต่อไปนี้
(สภาวิชาชีพบัญชี (1), 2559)

1. พิจารณาและตรวจสอบเนื้อหาวิเคราะห์
หาสาเหตุของข้อผิดพลาดนั้น ๆ สืบหาและตรวจสอบ
เอกสารหลักฐานประกอบการปรับปรุงบัญชีว่าเป็น
รายการที่กระทบต่อบัญชีใด งบบัญชีใดและเกิด
จากสาเหตุใด และต้องปรับปรุงบัญชีที่เกี่ยวข้อง
ย้อนหลังในปีที่เกิดข้อผิดพลาดให้ถูกต้อง

2. กรณีเป็นรายการทางบัญชีของงวดก่อน
ต้องปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง โดยปรับปรุงยอด
คงเหลือยกมาต้นงวดของบัญชีสินทรัพย์หนี้สินและ
ส่วนของผู้เจ้าของ

3. กรณีเป็นรายการทางบัญชีที่กระทบต่อ
กำไรหรือขาดทุน และกระทบบัญชีกำไรสะสมของ
งวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ต้องปรับปรุง
งบการเงินย้อนหลัง และยอดคงเหลือยกมาต้นงวด
ของบัญชีกำไรสะสมสำหรับข้อผิดพลาดที่มีสาระ
สำคัญของงวดก่อน

4. เปิดเผยผลกระทบข้อ 1 ถึง ข้อ 3 จากการ
ปรับปรุงงบการเงินงวดก่อนย้อนหลังในหมายเหตุ
ประกอบงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่
1 (ปรับปรุง 2558)

5. กรณีไม่สามารถระบุจำนวนเงินที่ต้อง
ปรับปรุงของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ
กิจการต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์
หนี้สิน และส่วนของผู้เจ้าของในงบบัญชีปัจจุบัน

6. กรณีไม่สามารถระบุผลกระทบตามข้อ
5 ได้ ให้ใช้วิธีเปลี่ยนต้นที่เป็นต้นไป

7. กรณีไม่สามารถปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง
ได้ กิจการต้องเปิดเผยสถานการณ์และรายละเอียดที่
ทำให้เงื่อนไขเกิดขึ้น พร้อมทั้งอธิบายว่ากิจการได้

ดำเนินการแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าวเมื่อใดและ
อย่างไร

ทั้งนี้ กรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้กำหนดให้
ผู้ประกอบการนำเสนองบการเงินโดยแสดงข้อมูล
งบการเงินปีปัจจุบันเปรียบเทียบกับงบการเงินของ
ปีก่อน (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2559) โดยจะยก
ตัวอย่างการแก้ไขข้อผิดพลาดของหมวดสินทรัพย์
ดังหัวข้อถัดไป

ตัวอย่างการแก้ไขข้อผิดพลาดหมวด สินทรัพย์

การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง
กับรายการบัญชีในหมวดบัญชีสินทรัพย์ ได้แก่ บัญชี
เงินสดและเงินฝากธนาคาร บัญชีลูกหนี้การค้า บัญชี
สินค้าคงเหลือ บัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ยืมกรรมการ และ
บัญชีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน มีวิธีการแก้ไข ดังนี้

1. บัญชีเงินสดและเงินฝากธนาคาร มี 2
ประเด็น ประกอบด้วย

1.1 ยอดคงเหลือของบัญชีเงินสดมีจำนวน
มากกว่าจำนวนเงินสดคงเหลือที่มีอยู่จริง

สาเหตุ 1) บันทึกรายการเงินสดที่นำมา
ลงทุนมากกว่าทุนที่จดทะเบียน อาจเกิดจากความ
เข้าใจผิดของผู้บริหารว่าต้องบันทึกบัญชีตามทุน
จดทะเบียน ไม่ใช่ตามทุนที่ชำระแล้ว หรือประกอบ
กับความตั้งใจของผู้บริหารที่ต้องการแสดงความ
น่าเชื่อถือผ่านมูลค่าของสินทรัพย์และทุนจดทะเบียน

ตัวอย่าง กิจการมีหุ้นทุนจดทะเบียน 1 ล้าน-
บาท และเรียกชำระค่าหุ้นเพียง 25% (ชำระค่าหุ้นขึ้น
ต่ำตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ฯ 25%
ของทุนจดทะเบียน) จึงมีจำนวนเงินสดที่นำมาลงทุน
จริงเพียง 250,000 บาท แต่บันทึกบัญชีตามจำนวน
หุ้นทุนที่จดทะเบียนไว้ ทำให้เงินสดคงเหลือใน
บัญชีเงินสดมีจำนวน 1 ล้านบาท ซึ่งมีจำนวน
มากกว่าเงินสดที่มีอยู่จริง โดยรายการที่บันทึกบัญชี

ไว้เดิม เป็นดังนี้

เดบิต บัญชีเงินสด 1,000,000

เครดิต บัญชีทุนหุ้นสามัญที่ชำระแล้ว

1,000,000

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

1.1) เรียกชำระค่าหุ้นที่เหลืออีก 75% จาก
ผู้ถือหุ้น โดยไม่ต้องบันทึกปรับปรุงแก้ไขบัญชี

1.2) กรณีถ้าไม่สามารถปฏิบัติตามข้อ 1.1
ได้ และต้องการให้เงินทุนเท่ากับจำนวนเงินสดที่มี
อยู่จริง 250,000 บาท ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อ
ผิดพลาด โดยบันทึกปรับปรุงรายการบัญชีเงินสด
และทุนหุ้นสามัญที่ชำระแล้วให้ตรงกับข้อเท็จจริง
และแจ้งจดทะเบียนลดทุนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า
ให้ถูกต้อง โดย:

เดบิต บัญชีทุนหุ้นสามัญที่ชำระแล้ว 750,000

เครดิต บัญชีเงินสด 750,000

1.3) กรณีถ้าไม่สามารถปฏิบัติตามข้อ 1.1
ได้ และมีวัตถุประสงค์ที่จะเรียกชำระค่าหุ้นเพิ่มเติม
ในภายหลังให้ครบจำนวน 1 ล้านบาท ให้บันทึก
ปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาด โดย:

เดบิต บัญชีทุนหุ้นสามัญที่ชำระแล้ว 750,000

เครดิต บัญชีเงินสด 750,000

เดบิต บัญชีลูกหนี้ค่าหุ้น 750,000

เครดิต บัญชีทุนหุ้นสามัญที่ยังไม่ชำระ

750,000

สาเหตุ 2) ไม่ได้บันทึกบัญชีลูกหนี้เงินให้-

กู้ยืมกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วน อาจเกิดจากรายการนี้ไม่ได้เป็นรายการค้าหลักของธุรกิจเมื่อเกิดรายการขึ้นกิจการส่วนใหญ่จึงบันทึกทรงจำไว้เท่านั้น

ตัวอย่าง กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการยืมเงินสดของกิจการไปใช้จ่ายส่วนตัว 100,000 บาท แต่ไม่ได้บันทึกบัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ยืมกรรมการ และไม่มีหลักฐานการกู้ยืม

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

2.1) ให้ผู้ที่เกี่ยวข้องจัดทำหลักฐานการกู้ยืมให้ครบถ้วนและถูกต้อง รวมทั้งต้องคำนวณดอกเบี้ยรับจากการให้กู้ยืม (ถ้ามี) แล้วบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดเกี่ยวกับเงินต้นให้ตรงกับงวดบัญชีที่เกิดขึ้นจริง โดย:

เดบิต บัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ยืมแก่กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วน 100,000
เครดิต บัญชีเงินสด 100,000

2.2) กรณีมีดอกเบี้ยรับจากเงินให้กู้ยืมดังกล่าวจำนวน 2,000 บาท และยังไม่ได้รับชำระดอกเบี้ยรับของงวดก่อน ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดโดยตั้งบัญชีดอกเบี้ยค้างรับ และบัญชีกำไร(ขาดทุน) สะสม โดย:

เดบิต บัญชีดอกเบี้ยค้างรับ 2,000
เครดิต บัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสม 2,000

2.3) กรณีมีดอกเบี้ยรับจากเงินให้กู้ยืมดังกล่าวจำนวน 2,000 บาท และยังไม่ได้รับชำระดอกเบี้ยรับของงวดปัจจุบัน ให้บันทึกปรับปรุง ณ วันสิ้นงวด โดย บันทึกบัญชีดอกเบี้ยค้างรับ และบัญชีดอกเบี้ยรับปัจจุบัน โดย:

เดบิต บัญชีดอกเบี้ยค้างรับ 2,000
เครดิต บัญชีดอกเบี้ยรับ 2,000

สาเหตุ 3) จ่ายชำระหนี้ด้วยเงินสดแต่ไม่ได้บันทึกการจ่ายชำระหนี้ อาจเกิดจากระบบการควบคุมภายในที่ไม่รัดกุม ทำให้กิจการลืมบันทึกบัญชีการจ่ายชำระหนี้ดังกล่าว

ตัวอย่าง กิจการจ่ายชำระหนี้แก่เจ้าหนี้การค้า 50,000 บาท แต่ไม่ได้บันทึกการจ่ายชำระหนี้

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

3.1) สืบหาเอกสารหลักฐานการจ่ายชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ ตรวจสอบงวดเวลาการเกิดเหตุการณ์และต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดให้ตรงกับงวดบัญชีที่เกิดขึ้นจริงหรืองวดปัจจุบัน โดย:

เดบิต บัญชีเจ้าหนี้การค้า 50,000
เครดิต บัญชีเงินสด 50,000

สาเหตุ 4) บันทึกบัญชีรายได้สูงกว่าที่เกิดขึ้นจริง อาจเกิดจากการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสดแทนที่จะรับรู้เป็นรายได้รับล่วงหน้าตามเกณฑ์คงค้าง หรือบันทึกบัญชีรับรู้รายได้กรณีที่ส่งสินค้าฝากขายให้ตัวแทนแต่ยังไม่ได้รับรายงานการขายหรืออาจเกิดจากความตั้งใจที่จะแสดงรายได้ให้สูงกว่าความเป็นจริงเพื่อให้แสดงผลการดำเนินงานที่สูงขึ้น

ตัวอย่าง กิจการมีรายได้เกิดขึ้นจริง 10,000 บาท แต่บันทึกบัญชีรายได้เป็น 100,000 บาท

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

4.1) สืบหาเอกสารหลักฐานการเกิดรายได้ที่เกิดขึ้นจริง ตรวจสอบงวดเวลาการเกิดเหตุการณ์

และต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดรับรู้รายการให้ตรงกับงวดบัญชีที่เกิดขึ้นจริง

4.2) กรณีเป็นข้อผิดพลาดจากงวดบัญชีก่อน ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดโดยบันทึกบัญชีลดยอดบัญชีเงินสดกับลดยอดบัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสมต้นงวดปีปัจจุบัน โดย:

เดบิต บัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสม 90,000
เครดิต บัญชีเงินสด 90,000

4.3) กรณีเป็นข้อผิดพลาดจากงวดบัญชีปัจจุบัน ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดโดยบันทึกบัญชีลดยอดบัญชีเงินสดกับลดยอดบัญชีรายได้ โดย :

เดบิต บัญชีรายได้ 90,000
เครดิต บัญชีเงินสด 90,000

สาเหตุ 5) บันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายต่ำกว่าที่เกิดขึ้นจริง อาจเกิดจากผู้บันทึกบัญชีรับรู้ค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์เงินสด แทนที่จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายค้างจ่ายตามเกณฑ์คงค้าง หรืออาจเกิดจากความตั้งใจที่จะแสดงค่าใช้จ่ายให้ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อให้แสดงผลการดำเนินงานที่สูงขึ้น

ตัวอย่าง กิจการจ่ายค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจริง 20,000 บาท แต่บันทึกบัญชีค่าใช้จ่าย 2,000 บาท

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

5.1) สืบหาเอกสารหลักฐานการจ่ายค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ตรวจสอบงวดเวลาการเกิดเหตุการณ์ และต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดให้ตรงกับงวดบัญชีที่เกิดขึ้นจริงหรืองวดปัจจุบัน

5.2) กรณีเป็นข้อผิดพลาดจากงวดบัญชี

ก่อน ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดโดยบันทึกบัญชีลดยอดบัญชีเงินสดกับเพิ่มยอดบัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสมต้นงวดปีปัจจุบัน โดย:

เดบิต บัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสม 18,000
เครดิต บัญชีเงินสด 18,000

5.3) กรณีเป็นข้อผิดพลาดจากงวดบัญชีปัจจุบัน ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดโดยบันทึกบัญชีลดยอดบัญชีเงินสดและเพิ่มยอดบัญชีค่าใช้จ่าย โดย:

เดบิต บัญชีค่าใช้จ่าย 18,000
เครดิต บัญชีเงินสด 18,000

1.2 ยอดคงเหลือของบัญชีเงินสดมีจำนวนน้อยกว่าจำนวนเงินสดคงเหลือที่มีอยู่จริง

สาเหตุ 1) จำนวนเงินสดที่นำมาลงทุนน้อยกว่าทุนที่จดทะเบียน อาจเกิดจากความเข้าใจผิดของผู้บริหารว่าต้องบันทึกบัญชีทุนจดทะเบียนตามเกณฑ์ขั้นต่ำของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ไม่ใช่ตามทุนที่ชำระแล้ว

ตัวอย่าง กิจการมีหุ้นทุนจดทะเบียน 1 ล้านบาทและเรียกชำระค่าหุ้น 70% จึงมีจำนวนเงินสดที่นำมาลงทุนจริง 700,000 บาท แต่บันทึกบัญชีตามจำนวนหุ้นทุนขั้นต่ำที่เรียกชำระ 25% (ชำระค่าหุ้นขั้นต่ำตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ 25% ของทุนที่จดทะเบียน) ทำให้เงินสดคงเหลือในบัญชีเงินสดมีจำนวน 250,000 บาท ซึ่งมีจำนวนน้อยกว่าข้อเท็จจริง โดยรายการที่บันทึกบัญชีไว้เดิมเป็นดังนี้

เดบิต บัญชีเงินสด 250,000
เครดิต บัญชีหุ้นหุ้นสามัญที่ชำระแล้ว 250,000

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

บันทึกปรับปรุงบัญชีรับชำระค่าหุ้นให้ตรงตามจำนวนที่รับชำระจริง โดย:

เดบิต บัญชีเงินสด 450,000

เครดิต บัญชีหุ้นหุ้นสามัญที่ชำระแล้ว

450,000

สาเหตุ 2) ไม่ได้บันทึกบัญชีเงินกู้ยืมจากกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วน อาจเกิดจากรายการนี้ไม่ได้เป็นรายการค้าหลักของธุรกิจ เมื่อเกิดรายการขึ้นกิจการส่วนใหญ่จึงบันทึกทรงจำไว้เท่านั้น

ตัวอย่าง กิจการกู้ยืมเงินจากกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วน มาใช้ในการดำเนินงาน 200,000 บาท แต่ไม่ได้บันทึกบัญชีเงินกู้ยืมจากกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วน และไม่มีหลักฐานการกู้ยืม

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

2.1) ให้ผู้ที่เกี่ยวข้องจัดทำหลักฐานการกู้ยืมให้ครบถ้วนและถูกต้องและบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดให้ตรงกับงวดบัญชีที่เกิดขึ้นจริง โดย:

เดบิต บัญชีเงินสด 200,000

เครดิต บัญชีเจ้าหนี้เงินกู้ยืมกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วน 200,000

2.2) กรณีมีดอกเบี้ยจ่ายจากเงินกู้ยืมดังกล่าวจำนวน 5,000 บาทของงวดก่อน ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดโดยบันทึกบัญชีดอกเบี้ยค้างจ่ายและบัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสม

เดบิต บัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสม 5,000

เครดิต บัญชีดอกเบี้ยค้างจ่าย 5,000

2.3) กรณีมีดอกเบี้ยจ่ายจากการกู้ยืมเงินดังกล่าว จำนวน 5,000 บาทของงวดปัจจุบัน ให้บันทึกปรับปรุง ณ วันสิ้นงวด โดยตั้งบัญชีดอกเบี้ยค้างจ่ายและบัญชีดอกเบี้ยจ่ายปีปัจจุบัน โดย:

เดบิต บัญชีดอกเบี้ยจ่าย 5,000

เครดิต บัญชีดอกเบี้ยค้างจ่าย 5,000

สาเหตุ 3) รับชำระหนี้ด้วยเงินสดแต่ไม่ได้บันทึกการรับชำระหนี้จากลูกหนี้ อาจเกิดจากระบบการควบคุมภายในไม่รัดกุม ทำให้หลงลืมบันทึกบัญชีการรับชำระหนี้ดังกล่าว หรือกิจการอาจงใจทุจริตไม่รับรู้เพื่อผลประโยชน์บางอย่าง

ตัวอย่าง กิจการรับชำระหนี้จากลูกหนี้การค้า 120,000 บาท แต่ไม่ได้บันทึกบัญชีการรับชำระหนี้

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

3.1) สืบหาเอกสารหลักฐานการรับชำระหนี้จากลูกหนี้ ตรวจสอบงวดเวลาการเกิดเหตุการณ์และต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดให้ตรงกับงวดบัญชีที่เกิดขึ้นจริงหรืองวดปัจจุบัน โดย:

เดบิต บัญชีเงินสด 120,000

เครดิต บัญชีลูกหนี้การค้า 120,000

สาเหตุ 4) บันทึกบัญชีรายได้ต่ำกว่าที่เกิดขึ้นจริง อาจเกิดจากผู้บันทึกบัญชีรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสด แทนที่จะรับรู้เป็นรายได้ค้างรับตามเกณฑ์คงค้าง หรืออาจเกิดจากความตั้งใจที่จะแสดงรายได้ให้ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อให้แสดงผลการดำเนินงานที่ลดลงและได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร

ตัวอย่าง กิจการมีรายได้เกิดขึ้นจริง 30,000 บาท แต่บันทึกบัญชีรายได้เพียง 3,000 บาท

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

4.1) สืบหาเอกสารหลักฐานการเกิดรายได้ที่เกิดขึ้นจริง ตรวจสอบงวดเวลาการเกิดเหตุการณ์ และต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดรับรู้รายการให้ตรงกับงวดบัญชีที่เกิดขึ้นจริง

4.2) บันทึกบัญชีผิดพลาดจากงวดบัญชีก่อน ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดโดยบันทึกบัญชีเพิ่มยอดบัญชีเงินสดและเพิ่มยอดบัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสม ต้นงวดปีปัจจุบัน

เดบิต บัญชีเงินสด 27,000

เครดิต บัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสม 27,000

4.3) บันทึกบัญชีผิดพลาดในงวดปัจจุบัน ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดโดยบันทึกบัญชีเพิ่มยอดบัญชีเงินสดและเพิ่มยอดบัญชีรายได้ โดย:

เดบิต บัญชีเงินสด 27,000

เครดิต บัญชีรายได้ 27,000

สาเหตุ 5) บันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายสูงกว่าที่เกิดขึ้นจริง อาจเกิดจากการรับรู้ค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์เงินสด แทนที่จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าตามเกณฑ์คงค้าง หรืออาจเกิดจากความตั้งใจที่จะแสดงค่าใช้จ่ายให้สูงกว่าความเป็นจริงเพื่อให้แสดงผลการดำเนินงานที่ลดลงและได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร

ตัวอย่าง กิจการจ่ายค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้นจริง 50,000 บาท แต่บันทึกบัญชีค่าใช้จ่าย 500,000 บาท

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

5.1) สืบหาเอกสารหลักฐานการเกิดค่าใช้จ่าย

ที่เกิดขึ้นจริง ตรวจสอบงวดเวลาการเกิดเหตุการณ์ และต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดให้ตรงกับงวดบัญชีที่เกิดขึ้นจริงหรืองวดปัจจุบัน

5.2) บันทึกบัญชีผิดพลาดจากงวดบัญชีก่อน ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดโดยบันทึกบัญชีเพิ่มยอดบัญชีเงินสดและเพิ่มยอดบัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสม โดย:

เดบิต บัญชีเงินสด 450,000

เครดิต บัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสม 450,000

5.3) บันทึกบัญชีผิดพลาดในงวดปัจจุบัน ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดโดยบันทึกบัญชีเพิ่มยอดบัญชีเงินสดและลดยอดบัญชีค่าใช้จ่าย โดย:

เดบิต บัญชีเงินสด 450,000

เครดิต บัญชีค่าใช้จ่าย 450,000

2. บัญชีลูกหนี้การค้ามี 2 ประเด็น ประกอบด้วย

2.1 ยอดคงเหลือของบัญชีลูกหนี้การค้ามีจำนวนมากกว่าจำนวนลูกหนี้การค้าที่มีอยู่จริง

สาเหตุ 1) กิจการไม่ได้บันทึกการรับชำระหนี้จากลูกหนี้ อาจเกิดจากระบบการควบคุมภายในไม่รัดกุม ทำให้ลืมบันทึกบัญชีการรับชำระหนี้ดังกล่าว หรือการจงใจทุจริต

ตัวอย่าง กิจการได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้การค้า จำนวน 150,000 บาท แต่ไม่ได้บันทึกบัญชี

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

1.1) สืบหาเอกสารหลักฐานการรับชำระหนี้ที่เกิดขึ้นจริง ตรวจสอบงวดเวลาการเกิดเหตุการณ์

และต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดให้ตรงกับงวดบัญชีที่เกิดขึ้นจริงหรืองวดปัจจุบัน

1.2) บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดโดยเพิ่มยอดบัญชีเงินสดและลดยอดบัญชีลูกหนี้ต้นงวดในปีที่พบข้อผิดพลาด ไม่ว่าข้อผิดพลาดจะเกิดในงวดบัญชีก่อนหรืองวดบัญชีปัจจุบัน โดย:

เดบิต บัญชีเงินสด 150,000

เครดิต บัญชีลูกหนี้การค้า 150,000

สาเหตุ 2) กิจการมีหนี้สูญที่เกิดขึ้นจริงและไม่ได้ตัดรายการหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้โดยตรง อาจเกิดจากวิธีการทางบัญชีและภาษีอากรมีหลักเกณฑ์แตกต่างกัน ทำให้กิจการอาจยึดหลักเกณฑ์ทางภาษี ซึ่งจะตัดหนี้สูญได้เมื่อครบข้อกำหนดตามประมวลรัษฎากร ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (กรมสรรพากร (1), 2559)

ตัวอย่าง กิจการมีหนี้สูญเกิดขึ้นจริงจำนวน 50,000 บาท แต่กิจการไม่ได้ตั้งบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และตัดบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเมื่อเกิดหนี้สูญจริง

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

2.1) สืบหาเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับหนี้สูญที่เกิดขึ้นจริง ตรวจสอบงวดเวลาการเกิดเหตุการณ์ และต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดให้ตรงกับงวดบัญชีที่เกิดขึ้นจริงหรืองวดปัจจุบัน

2.2) บันทึกบัญชีผิดพลาดจากงวดบัญชีก่อน ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาด โดย:

เดบิต บัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสม 50,000

เครดิต บัญชีลูกหนี้การค้า 50,000

2.3) บันทึกบัญชีผิดพลาดในงวดปัจจุบัน ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดโดยบันทึกบัญชีลดยอดบัญชีลูกหนี้การค้าและบันทึกเพิ่มบัญชีหนี้สูญ โดย:

เดบิต บัญชีหนี้สูญ 50,000

เครดิต บัญชีลูกหนี้การค้า 50,000

สาเหตุ 3) กิจการไม่ได้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี เนื่องจากกิจการยึดแนวทางปฏิบัติตามภาษี จึงไม่รับรู้ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามเกณฑ์คงค้างทางบัญชี

ตัวอย่าง ในปี 2559 กิจการมีบัญชีลูกหนี้การค้า แต่ไม่เคยบันทึกบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญมาตั้งแต่เริ่มดำเนินการดำเนินงาน ผู้บริหารคาดว่าควรประมาณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญจากยอดลูกหนี้คงเหลือทุกวันสิ้นงวด ในอัตรา 1 %

หน่วย : บาท

ปี	ยอดลูกหนี้คงเหลือ ณ วันสิ้นงวด	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
2557	200,000	2,000
2558	300,000	3,000
2559	500,000	5,000

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

3.1) ตรวจสอบงวดเวลาการเกิดเหตุการณ์ แล้วบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดให้ตรงกับงวดบัญชีที่เกิดขึ้น

3.2) สมมติว่าตั้งแต่ปี 2557-2559 ไม่มีหนี้สูญจริงเกิดขึ้น การบันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาด

พลาดในระหว่างปี 2559 เป็นดังนี้

เดบิต บัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสมต้นปี 3,000

เครดิต บัญชีค่าเผ่อนี้สงสัยจะสูญ 3,000

และปรับปรุงรายการค่าเผ่อนี้สงสัยจะสูญ ณ วันสิ้นงวด 2559 โดย:

เดบิต บัญชีหนี้สงสัยจะสูญ 2,000

เครดิต บัญชีค่าเผ่อนี้สงสัยจะสูญ 2,000

2.2. ยอดคงเหลือของบัญชีลูกหนี้การค้ามีจำนวนน้อยกว่าจำนวนลูกหนี้การค้าที่มีอยู่จริง

สาเหตุ 1) กิจการไม่ได้บันทึกลูกหนี้การค้าจากการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ อาจเกิดจากระบบการควบคุมภายในไม่รัดกุม ทำให้ลืมบันทึกบัญชีการขายดังกล่าว หรือการขายสินค้าตามเงื่อนไขของผู้ซื้อในการยอมรับคุณภาพสินค้า

ตัวอย่าง ในปีที่ผ่านมา กิจการมีการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อจำนวน 300,000 บาท แต่ไม่ได้บันทึกการขายดังกล่าว

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

1.1) สืบหาเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการขายที่เกิดขึ้นจริง ตรวจสอบงวดเวลาการเกิดเหตุการณ์ และต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดให้ตรงกับงวดบัญชีที่เกิดขึ้นจริง

1.2) กรณีพบข้อผิดพลาดระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ให้บันทึกปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดโดย:

เดบิต บัญชีลูกหนี้การค้า (ต้นงวด) 300,000

เครดิต บัญชีกำไร (ขาดทุน) สะสม 300,000

3. บัญชีสินค้าคงเหลือ

3.1 ยอดคงเหลือของบัญชีสินค้าคงเหลือมี

จำนวนมากกว่าจำนวนสินค้าที่มีอยู่จริง

สาเหตุ 1) กิจการมีการขายสินค้า แต่ไม่มีการบันทึกการขายที่เกี่ยวข้องกับการขาย อาจเกิดจากระบบการควบคุมภายในไม่รัดกุม ทำให้ลืมบันทึกบัญชีการขายดังกล่าว หรือกิจการฝากขายสินค้า ผู้รับฝากขายได้ขายสินค้าแล้วแต่ไม่ได้แจ้งให้กิจการทราบ

ตัวอย่าง ในปี 2558 กิจการมีการขายสินค้าเป็นเงินสดจำนวน 200,000 บาท และมีต้นทุนสินค้าที่ขายจำนวน 150,000 บาท แต่ไม่ได้บันทึกบัญชี

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

ถ้ากิจการไม่ได้ตรวจนับสินค้าคงเหลือปลายปี 2558 และต่อมาได้ตรวจพบข้อผิดพลาดซึ่งไม่ว่าจะพบข้อผิดพลาดในปี 2559 หรือในปี 2560 กิจการต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดจากงวดบัญชีก่อนเหมือนกัน โดย:

- กิจการใช้วิธีบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

เดบิต เงินสด 200,000

เครดิต กำไร (ขาดทุน) สะสม 200,000

ต้นทุนของสินค้าที่ขายแล้วจำนวน 150,000 บาท ถือเป็นต้นทุนขายในปีที่เกิดรายการแล้ว ไม่ต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดใด ๆ

- กิจการใช้วิธีบันทึกสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

เดบิต เงินสด 200,000

เครดิต กำไร (ขาดทุน) สะสม 200,000

เดบิต กำไร (ขาดทุน) สะสม (ต้นทุนขายที่ปิดบัญชีแล้ว) 150,000

เครดิต สินค้าคงเหลือ 150,000

สาเหตุ 2) กิจการมีการขายสินค้า และได้มีการบันทึกการขาย แต่ไม่ได้บันทึกการขายที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายอาจเกิดจากวิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือมี 2 วิธีคือ การบันทึกบัญชีเมื่อสิ้นงวดและการบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง ซึ่งกิจการสามารถเลือกปฏิบัติได้

ตัวอย่าง ในปี 2558 กิจการขายสินค้าเป็นเงินสด และบันทึกการขายจำนวน 200,000 บาท แต่ยังไม่ได้นำต้นทุนสินค้าที่ขายจำนวน 150,000 บาท

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

พบข้อผิดพลาดในปี 2559 กิจการต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดจากงวดบัญชีก่อน โดย:

- **การใช้วิธีบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด**

ต้นทุนขายของกิจการเกิดจากการตรวจนับและตีราคาสินค้าคงเหลือตอนสิ้นงวด รายการต้นทุนขายนี้รวมในสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับแล้วจึงไม่มีข้อผิดพลาดที่ต้องแก้ไขในปี 2559

- **การใช้วิธีบันทึกสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง**

1) ถ้ากิจการตรวจนับสินค้าคงเหลือปลายปี 2558 กิจการจะพบข้อผิดพลาดและดำเนินการแก้ไขเกี่ยวกับมูลค่าสินค้าคงเหลือแล้ว โดย:

เดบิต ต้นทุนขาย 150,000

เครดิต สินค้าคงเหลือ 150,000

ดังนั้น ในปี 2559 กิจการไม่ต้องปรับปรุงรายการใด ๆ อีก

2) ถ้าไม่มีการตรวจนับสินค้าคงเหลือปลายปี 2558 และพบข้อผิดพลาดในปี 2559

สาเหตุ 3) สินค้าสูญหายจากคลังสินค้าและไม่ได้มีการบันทึกบัญชี อาจเกิดจากระบบการควบคุมภายในไม่รัดกุม ทำให้ไม่สามารถตรวจพบสินค้าที่สูญหายจนกว่าจะมีการตรวจนับตอนสิ้นงวด

ตัวอย่าง ในปี 2558 กิจการมีสินค้าสูญหายจากคลัง จำนวน 50,000 บาท กิจการทราบข้อมูลสินค้าสูญหายในปี 2559

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

- **การใช้วิธีบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด**

ต้นทุนของสินค้าที่สูญหาย จำนวน 50,000 บาท จะถูกนับรวมเป็นต้นทุนขาย (ค่าใช้จ่าย) ในปีที่เกิดรายการแล้ว ไม่ต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดใด ๆ

- **การใช้วิธีบันทึกสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง**

1) ถ้ากิจการตรวจนับสินค้าคงเหลือปลายปี 2558 กิจการจะพบข้อผิดพลาดและดำเนินการแก้ไขเกี่ยวกับมูลค่าสินค้าคงเหลือแล้ว โดย

เดบิต ต้นทุนขาย 50,000

เครดิต สินค้าคงเหลือ 50,000

ดังนั้น ในปี 2559 กิจการไม่ต้องปรับปรุงรายการใด ๆ อีก

2) ถ้าไม่มีการตรวจนับสินค้าคงเหลือปลายปี 2558 และพบข้อผิดพลาดในปี 2559

เดบิต กำไร (ขาดทุน) สะสม (ต้นทุนสินค้าที่สูญหาย)
50,000
เครดิต สินค้าคงเหลือ 50,000

3.2 ยอดคงเหลือของบัญชีสินค้าคงเหลือมีจำนวนน้อยกว่าจำนวนสินค้าที่มีอยู่จริง

สาเหตุ 1) กิจการไม่ได้บันทึกรายการซื้อสินค้าอาจเกิดจากระบบการควบคุมภายในไม่รัดกุม ทำให้ลืมบันทึกบัญชีการซื้อดังกล่าว

ตัวอย่าง ในปี 2558 กิจการมีการซื้อสินค้า แต่ไม่ได้บันทึกรายการซื้อสินค้า จำนวน 100,000 บาท และสินค้าดังกล่าวได้ถูกนับรวมเป็นสินค้าคงเหลือปลายงวดแล้ว

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

พบข้อผิดพลาดในปี 2559 กิจการต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดจากงวดบัญชีก่อน โดย

- กิจการใช้วิธีบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

เดบิต กำไร (ขาดทุน) สะสม (บัญชีซื้อที่ปิดบัญชีแล้ว) 100,000
เครดิต เงินสด/เจ้าหนี้การค้า 100,000

ต้นทุนของสินค้าที่ไม่ได้บันทึกรายการซื้อจำนวน 100,000 บาทจะถูกนับรวมอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวด ทำให้ยอดสินค้าคงเหลือปลายงวดถูกต้องแล้ว

- กิจการใช้วิธีบันทึกสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

1) ถ้าไม่มีการตรวจนับสินค้าคงเหลือปลายปี 2558 และพบข้อผิดพลาดในปี 2559 บันทึกบัญชี โดย:

เดบิต สินค้าคงเหลือ 100,000
เครดิต เงินสด/เจ้าหนี้การค้า 100,000

2) ถ้ากิจการตรวจนับสินค้าคงเหลือปลายปี 2558 กิจการจะพบข้อผิดพลาดและดำเนินการแก้ไขเกี่ยวกับมูลค่าสินค้าคงเหลือแล้ว โดย:

เดบิต ต้นทุนขาย 100,000
เครดิต สินค้าคงเหลือ 100,000

ดังนั้น ในปี 2559 กิจการไม่ต้องปรับปรุงรายการใด ๆ อีก

สาเหตุ 2) บัญชีสินค้าคงเหลือแสดงมูลค่าน้อยกว่ามูลค่าที่แท้จริงที่ได้จากการตรวจนับ อาจเกิดจากระบบการควบคุมภายในไม่รัดกุม ทำให้ลืมบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือดังกล่าว หรือการซื้อขายสินค้าตามเงื่อนไขการขนส่งของกลุ่มค้า

ตัวอย่าง ณ สิ้นปี 2558 กิจการมีการตรวจนับและตีราคารวมมูลค่าสินค้าสินค้าคงเหลือ 500,000 บาท ซึ่งเป็นยอดที่ถูกต้อง แต่บัญชีสินค้าคงเหลือแสดงมูลค่า 470,000 บาท แสดงว่ามูลค่าในบัญชีสินค้าคงเหลือไม่ตรงกับข้อเท็จจริง โดยแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือน้อยไป 30,000 บาท

แนวทางแก้ไขข้อผิดพลาด

พบข้อผิดพลาดในปี 2559 กิจการต้องบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดจากงวดบัญชีก่อน โดย:

- กิจการใช้วิธีบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด

เดบิต สินค้าคงเหลือ (ต้นงวด) 30,000
เครดิต กำไร (ขาดทุน) สะสม 30,000

- กิจการใช้วิธีบันทึกสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง

ปรับปรุงยอดสินค้าคงเหลือปลายปี 2558 ให้เท่ากับจำนวนที่นับได้ ดังนั้น ต้องแก้ไขข้อผิดพลาดเกี่ยวกับมูลค่าสินค้าคงเหลือ โดย:

เดบิต สินค้าคงเหลือ (ต้นงวด) 30,000

เครดิต กำไร (ขาดทุน) สะสม 30,000

4. บัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ยืมกรรมการ

4.1 ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมกรรมการสูงกว่าความเป็นจริง

- การแก้ไขข้อผิดพลาดและแนวทางปฏิบัติสามารถใช้แนวทางเดียวกันกับในหัวข้อ 1 ในเรื่องเงินสดและเงินฝากธนาคาร หัวข้อย่อย 1.2 **สาเหตุ** 3) กรณีรับชำระหนี้ด้วยเงินสด แต่ไม่ได้บันทึกการรับชำระหนี้จากลูกหนี้ โดยเปลี่ยนบัญชีลูกหนี้การค้ำเป็นบัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ยืมกรรมการ

4.2 ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมกรรมการต่ำกว่าความเป็นจริง

- การแก้ไขข้อผิดพลาดและแนวทางปฏิบัติสามารถใช้แนวทางเดียวกันกับในหัวข้อ 1 ในเรื่องเงินสดและเงินฝากธนาคาร หัวข้อย่อย 1.1 **สาเหตุ** 2) กรณีไม่ได้บันทึกบัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ยืมกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วน

5. บัญชีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนนี้สามารถเกิดขึ้นได้ทั้งกับสินทรัพย์ที่มีตัวตนและสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน สำหรับข้อผิดพลาดที่มักเจอในสินทรัพย์ที่มีตัวตน เช่น คิดค่าเสื่อมราคาไม่ถูกต้อง หรือไม่ได้ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่ได้ใช้แล้วออกจากบัญชี ส่วนข้อผิดพลาดที่มักจะเจอในสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น การคิดอายุตามสัญญา

การให้มูลค่าทางธุรกิจเชิงพาณิชย์เป็นต้น แต่กิจการส่วนใหญ่จะมีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีตัวตนในที่นี้จึงขอยกตัวอย่างเฉพาะสินทรัพย์ประเภทนี้โดยมีสาเหตุดังนี้

สาเหตุ 1) ไม่ได้มีการตัดรายการออกจากบัญชี อาจเกิดจากการสูญหาย หรือตัดจำหน่าย หรือไม่สามารถใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นได้ หรือหมดอายุการใช้งานตามสัญญาทางกฎหมาย

1.1 สินทรัพย์ไม่มีอยู่จริง เช่น สินทรัพย์ของกิจการสูญหาย แต่กิจการยังไม่ตัดจำหน่ายออกจากบัญชี

ตัวอย่าง รถยนต์ยี่ห้อโตโยต้าของกิจการสูญหายแต่กิจการยังไม่ได้ตัดจำหน่ายออกจากบัญชี ซึ่งรถยนต์คันดังกล่าวมีราคาทุน 1,500,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม 1,000,000 บาท โดยไม่ได้รับการชดเชยค่าเสียหาย

1) พบข้อผิดพลาดในปีปัจจุบัน บันทึกบัญชีโดย:

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-รถยนต์ 1,000,000

ขาดทุนจากสินทรัพย์สูญหาย 500,000

เครดิต รถยนต์ 1,500,000

2) พบข้อผิดพลาดหลังปิดบัญชี บันทึกบัญชี โดย:

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-รถยนต์ 1,000,000

กำไร (ขาดทุน) สะสม 500,000

เครดิต รถยนต์ 1,500,000

หลังปิดบัญชีนั้นยังไม่ได้มีการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของรถยนต์คันนี้เพิ่มเติม

1.2 ขายสินทรัพย์แต่ไม่ได้มีการตัดออกจาก

ผลกระทบที่จะเกิดขึ้นหลังการแก้ไขข้อ
ผิดพลาดทางบัญชี จะทำให้งบการเงินของกิจการมี
ความถูกต้องและน่าเชื่อถือ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้
มีส่วนได้เสียทั้งภาคเอกชนและภาครัฐทั้งระบบ
ตั้งแต่ต้นทางถึงปลายทาง ได้แก่

1. งบประมาณของกิจการสะท้อนสภาพฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดที่แท้จริงของกิจการเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ตามพระราชบัญญัติการบัญชี 2543 ของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์รวมทั้งกรมพัฒนาธุรกิจการค้า (สภาวิชาชีพบัญชี (2), 2558)

2. งบประมาณของกิจการสะท้อนผลการดำเนินงานที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรอย่างถูกต้อง

3. งบประมาณฐานะทางการเงินของกิจการที่ขอสินเชื่อกับสถาบันการเงินจะมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น

บทสรุป

จากที่กล่าวมาข้างต้นนั้นเป็นการอธิบายถึงแนวทางการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) ในหมวดสินทรัพย์ที่กระทบกับบัญชีในหมวดบัญชี

อื่น เนื่องจากสินทรัพย์มีความหลากหลายและมีความซับซ้อนในการบันทึกบัญชี จึงอาจเกิดข้อผิดพลาดทั้งที่ตั้งใจและไม่ตั้งใจของผู้ทำบัญชีและผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี โดยเป้าหมายของการแก้ไขข้อผิดพลาดนั้น ก็เพื่อให้งบการเงินสะท้อนฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดที่แท้จริงของกิจการให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน รวมถึงสะท้อนผลการดำเนินงานที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร และการสร้างความน่าเชื่อถือทั้งในด้านฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการที่ขอสินเชื่อกับสถาบันการเงิน ซึ่งสิ่งเหล่านี้เป็นประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสียทั้งภาคเอกชนและภาครัฐทั้งระบบตั้งแต่ต้นทางถึงปลายทาง ทั้งนี้ สิ่งสำคัญที่สุดที่ผู้ทำบัญชีจะต้องยึดมั่นเป็นหลักในการดำเนินงานก็คือ จรรยาบรรณในวิชาชีพ โดยข้อมูลทางบัญชีที่จัดทำขึ้นนั้นจะต้องคำนึงถึงคุณธรรมจริยธรรมเสมอ

เอกสารอ้างอิง

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2559). *ประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ.2554 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2554*. จาก http://www.dbd.go.th/download/document_file/balance/manual_finacial2558.pdf
- กรมสรรพากร (1). (2559). *ประมวลรัษฎากร: กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้*. จาก <http://www.rd.go.th/publish/2483.0.html>
- กรมสรรพากร (2). (2559). *มาตรการบัญชีชุดเดียวและการยกเว้นและลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ SMEs*. จาก http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/download/sme/1std_040159edit.pdf
- ทริสเรตติ้ง. (2548). *อาหารสมองของนักลงทุน: ปัจจัยบางประเภทที่มีผลต่ออันดับเครดิต ความถูกต้องของรายงานทางบัญชี*. จาก <http://www.manager.co.th/asp-bin/PrintNews.aspx?NewsID=9480000148163>

- ธนาคารกสิกรไทย. (2559). *SME บัญชีเดียวช่วยธุรกิจได้เกินคาด*. จาก http://www.kasikornbank.com/TH/SME/KSMEKnowledge/FinancialTips/Pages/SME_One_Account.aspx
- สภาวิชาชีพบัญชี (1). (2559). ตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจในการปรับปรุงบัญชีเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาด. จาก http://www.fap.or.th/images/pulldown_1432872056/version_6_0.pdf
- สภาวิชาชีพบัญชี (2). (2558). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน*. จาก http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TAS%201%20revised%202558+.pdf
- สภาวิชาชีพบัญชี (3). (2558). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชีและข้อผิดพลาด*. จาก http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TAS%208%20revised%202558+.pdf
- สภาวิชาชีพบัญชี (4). (2559). *FAQ เกี่ยวกับการแก้ไขรายการข้อผิดพลาดปี 2558 สำหรับผู้สอบบัญชี ผู้ทำบัญชีและผู้ประกอบการ*. จาก http://www.fap.or.th/images/column_1464000602/FAQ_2558.pdf
- Spiceland, J. D., Sepe, J. F., Nelson, M. W., TAN, P. H. N., LOW, B., & Low, K. Y. (2013). *Intermediate Accounting: IFRS Edition*. New York: McGraw-Hill/Irwin.