



การปรับปรุงบัญชี เพื่อแก้ไขข้อผิดพลาด

DBD





การแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ย่อหน้าที่ 5 ระบุว่า

ข้อผิดพลาดในงวดก่อน หมายถึง

- การละเว้นการแสดงรายการและ

- การแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินของกิจการในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม อันเกิดจากความล้มเหลวในการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือ หรือการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือในทางที่ผิด ซึ่งข้อมูลดังกล่าว

(ก) มีอยู่ในงบการเงินของงวดก่อนที่ได้รับการอนุมัติให้ออก และ

(ข) สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาข้อมูลได้ และนำมาใช้ในการจัดทำและการแสดงรายการในงบการเงิน

ข้อผิดพลาดดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจาก การคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต



การแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน (ต่อ)

ข้อผิดพลาดรวมถึงผลกระทบจาก :-

- การคำนวณผิดพลาด
- ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี
- การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และ
- การทุจริต



การปรับงบการเงินย้อนหลัง

การปรับงบการเงินย้อนหลัง (Retrospective Restatement)

หมายถึง การแก้ไขการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยจำนวนเงินขององค์ประกอบของงบการเงินงวดก่อนเสมือนหนึ่งข้อผิดพลาดในงวดก่อนไม่เคยเกิดขึ้น

วิธีปฏิบัติ (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) ย่อหน้าที่ 42)

1. ปรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ เสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น หรือ
2. หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

ทั้งนี้ กิจการต้องพิจารณาและตรวจสอบเนื้อหาและหลักฐานประกอบของรายการทางบัญชีก่อนว่าเป็นรายการที่กระทบต่อบัญชีใดและงวดบัญชีใด หากกิจการสืบทราบข้อเท็จจริงแล้วว่าเป็นรายการทางบัญชีของงวดก่อน กิจการจึงปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง โดยการปรับปรุงบัญชีเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดนั้น ต้องมีเอกสารหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชีอย่างถูกต้องและครบถ้วนตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543



วิธีปฏิบัติหากไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ การแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

(มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) ย่อหน้าที่ 44 และ 45) ระบุว่า หากไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวด ที่แสดงเป็น ข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก่อน ๆ

- ต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น สำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน)

หากไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดปัจจุบันที่เกิดจากข้อผิดพลาดที่มี ต่องบการเงินของงวดบัญชีก่อน ๆ ได้

- ต้องแก้ไขข้อผิดพลาด โดยปรับปรุงข้อมูลที่น่ามาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ



การรับรู้ผลกระทบการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

ดังนั้นการปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) ดังกล่าวข้างต้น มีหลักการโดยสรุปดังนี้

1. กิจการต้องสืบหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นก่อนว่าข้อผิดพลาดดังกล่าวเกิดขึ้นเมื่อใด คือ เกิดขึ้นรอบบัญชีปีก่อนจำนวนเท่าใดและปีปัจจุบันจำนวนเท่าใด เช่น กิจการอยู่ระหว่างการจัดทำงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2558
 - หากข้อผิดพลาดเกิดขึ้นในปีก่อน (31 ธค 2557) ให้ปรับปรุงในปีก่อน (31 ธค 2557) ส่วนที่เกิดขึ้นในปีปัจจุบัน (31 ธค 2558) ให้ปรับปรุงในปีปัจจุบัน (31 ธค 2558)
 - หากไม่ทราบผลกระทบที่เกิดขึ้นในปีก่อนเท่าใด ให้ปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวด (1 มค 2558) ส่วนที่เกิดขึ้นในปีปัจจุบัน ให้ปรับปรุงในปีปัจจุบัน



การรับรู้ผลกระทบการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

2. กิจการต้องหาหลักฐานการประกอบรายการข้อผิดพลาดให้เป็นไปตามหลักฐานเอกสารประกอบการลงบัญชีตามมาตรา 20 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543
3. กิจการต้องสืบหาสาเหตุของข้อผิดพลาดว่าข้อผิดพลาดดังกล่าวเกิดจากสาเหตุใด กิจการควรปรับปรุงตามสาเหตุที่เกิดข้อผิดพลาดนั้น และตรวจสอบเอกสารประกอบการลงบัญชีและรายการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องให้ถูกต้อง เช่น เอกสารการขายสินค้า เอกสารการซื้อสินค้าที่ยังไม่เคยลงบัญชีในอดีต หรือกรณีเป็นสินทรัพย์ กิจการต้องตรวจสอบว่ากิจการยังมีสิทธิเรียกร้องในสินทรัพย์นั้นหรือไม่ หรือหากกรณีหนี้สิน กิจการต้องตรวจสอบว่ากิจการยังมีภาระหนี้สินที่ต้องจ่ายอยู่หรือไม่ เป็นต้น



ต่อไปนี้เป็นเพียงตัวอย่างเพื่อประกอบ
ความเข้าใจ โดยไม่อาจครอบคลุม
สถานการณ์ทั้งหมด



การแสดงรายการไม่ครบถ้วนหรือแสดงรายการขัดต่อข้อเท็จจริง — ด้านสินทรัพย์ (ต่อ)

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด
ที่ดิน อาคาร และ อุปกรณ์	<p>สินทรัพย์ในบัญชีมีน้อยกว่าข้อเท็จจริง</p> <p>1) ไม่รับรู้สินทรัพย์ตามข้อเท็จจริงหรือตามกรรมสิทธิ์ถือครอง หรือตามทะเบียนทรัพย์สินที่ถูกต้อง</p>	<p>กิจการต้องสืบหาข้อเท็จจริงก่อนว่ากรรมสิทธิ์ได้มาตั้งแต่ปีใด หากได้มาตั้งแต่ปีก่อน ให้กิจการบันทึกแก้ไขบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามข้อเท็จจริง กรรมสิทธิ์ ความมีอยู่จริง ทะเบียนทรัพย์สินที่ถูกต้อง และประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากสินทรัพย์ที่มีอยู่อย่างแท้จริง</p> <p>หากไม่สามารถหาผลกระทบได้ในทางปฏิบัติ <u>การปรับปรุงย้อนหลังในงบการเงินสำหรับรายการ ณ วันต้นงวด</u> (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าสินทรัพย์มีอยู่จริง มีการซื้อหรือมีการได้มา แต่มิได้รับรู้ตั้งแต่ในอดีต) ให้บันทึกรายการสินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสมให้ถูกต้อง (ต้องมีกรรมสิทธิ์ภาระผูกพัน หรือหลักฐานชัดเจน)</p> <p>เดบิต สินทรัพย์ (ณ วันต้นงวด 1 มค 2558)</p> <p> เครดิต เจ้าหนี้อื่น (กรณียังมีภาระต้องจ่ายชำระเจ้าหนี้ค่าซื้อสินทรัพย์)</p> <p> รับรู้ค่าเสื่อมราคาสะสมในตั้งแต่วันที่ซื้อจนถึง 31 ธค 57</p> <p>เดบิต กำไรสะสม (ณ วันต้นงวด 1 มค 2558)</p> <p> เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม (ณ วันต้นงวด)</p> <p>และรับรู้ค่าเสื่อมราคาสะสมในงวดปัจจุบันเพิ่มเติม ตามปกติ</p>



การแสดงรายการไม่ครบถ้วนหรือแสดงรายการขัดต่อข้อเท็จจริง — ด้านสินทรัพย์ (ต่อ)

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด
		<p>การปรับปรุงสำหรับปีปัจจุบัน (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าสินทรัพย์มีอยู่จริง มีการซื้อ หรือมีการได้มาในปัจจุบัน หรือไม่สามารสืบทราบว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นตั้งแต่ปีใด) ให้บันทึกรายการสินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคา และค่าเสื่อมราคาสะสมให้ถูกต้อง (ต้องมีกรรมสิทธิ์ ภาระผูกพัน หรือหลักฐานชัดเจน)</p> <p>เดบิต สินทรัพย์</p> <p> ค่าเสื่อมราคา-สินทรัพย์</p> <p> เครดิต เจ้าหนี้อื่น (กรณียังมีภาระต้องจ่ายชำระเจ้าหนี้ค่าซื้อสินทรัพย์)</p> <p> ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์</p> <p>หมายเหตุ การรับรู้ต้นทุนสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการสินทรัพย์ จะสิ้นสุดเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้</p>



การแสดงรายการไม่ครบถ้วนหรือแสดงรายการขัดต่อข้อเท็จจริง — ด้านสินทรัพย์ (ต่อ)

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด
สินค้าคงเหลือ	<p>สินค้าคงเหลือในบัญชีมีมากกว่าข้อเท็จจริง (สินค้าขาดจากรายงาน)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ไม่รับรู้รายได้ตามข้อเท็จจริง และ/หรือ 2. บันทึกรายได้แต่มิได้บันทึกต้นทุนขายทันที (กรณีวิธีบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง - Perpetual Inventory Method) หรือ 3. การบันทึกสินค้าคงเหลือปลายงวดตามวิธีบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด - Periodic Inventory Method มิได้เป็นไปตามข้อเท็จจริง 4. สินค้าสูญหาย 	<p>ให้ปรับปรุงตามสินค้าคงเหลือที่มีอยู่จริงตามที่ตรวจนับได้ หรือตามระบบสินค้าคงเหลือของแผนกคลังสินค้า และกิจการต้องตรวจสอบว่ามีเอกสารการขายที่ไม่ได้ลงบัญชีในอดีตหรือไม่</p> <p>การปรับปรุงย้อนหลังในงบการเงินสำหรับรายการ ณ วันต้นงวด (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าผลต่างในปัจจุบันเกิดขึ้นจากรายการในอดีต)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) บันทึกการขายรายได้ให้ครบถ้วน โดยปรับปรุงเข้ากำไรสะสมเดบิต เงินสด/ธนาคาร/ลูกหนี้การค้า/ลูกหนี้เงินยืมกรรมการ เครดิต กำไรสะสม 2) บันทึกตัดรายการสินค้าคงเหลือให้ถูกต้องตามข้อเท็จจริง วิธีบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method) เดบิต กำไรสะสม เครดิต สินค้าคงเหลือ <p>วิธีบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด (Periodic Inventory Method) เดบิต กำไรสะสม เครดิต สินค้าคงเหลือ (ต้นงวด)</p>



การแสดงรายการไม่ครบถ้วนหรือแสดงรายการขัดต่อข้อเท็จจริง — ด้านสินทรัพย์ (ต่อ)

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด
		<p>และปรับปรุงรายการเกี่ยวเนื่องในปีปัจจุบัน ดังนี้</p> <p>เดบิต สินค้าคงเหลือ (ต้นงวด)</p> <p> เครดิต ต้นทุนขาย/กำไรขาดทุน (ตามข้อบัญญัติของแต่ละกิจการ)</p> <p>และปรับปรุงมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดใหม่อีกครั้งด้วยยอดที่ถูกต้องจากการตรวจนับ</p> <p> การปรับปรุงสำหรับปีปัจจุบัน (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าผลต่างของสินค้า ณ ปลายงวดปัจจุบันเกิดขึ้นจากรายการในปีปัจจุบันหรือไม่สามารถสืบทราบว่าเป็นผลต่างที่เกิดขึ้นตั้งแต่ปีใด)</p> <p> 1) บันทึกรายการรายได้ให้ครบถ้วน</p> <p> เดบิต เงินสด/ธนาคาร/ลูกหนี้การค้า/ลูกหนี้เงินยืมกรรมการ (แล้วแต่กรณี)</p> <p> เครดิต รายได้จากการขาย</p>



การแสดงรายการไม่ครบถ้วนหรือแสดงรายการขัดต่อข้อเท็จจริง — ด้านสินทรัพย์ (ต่อ)

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด
		<p>2) บันทึกตัดรายการสินค้าคงเหลือให้ถูกต้องตามข้อเท็จจริง</p> <p><i>วิธีบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method)</i></p> <p>เดบิต ต้นทุนขาย/ขาดทุนจากสินค้าสูญหาย</p> <p>เครดิต สินค้าคงเหลือ</p> <p><i>วิธีบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด (Periodic Inventory Method)</i></p> <p>ปรับปรุงมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดใหม่อีกครั้งด้วยยอดที่ถูกต้องจากการตรวจนับ</p>



การแสดงรายการไม่ครบถ้วนหรือแสดงรายการขัดต่อข้อเท็จจริง — ด้านสินทรัพย์ (ต่อ)

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด
	<p><u>สินค้าคงเหลือในบัญชีมีน้อยกว่าข้อเท็จจริง</u> (สินค้าเกินจากรายงาน)</p> <p>1. ไม่บันทึกรายการซื้อสินค้าตามข้อเท็จจริง</p> <p>2. สินค้าเกินเนื่องจากการนับสต็อกสินค้า</p>	<p>ปรับปรุงตามสินค้าคงเหลือที่มีอยู่จริงตามที่ตรวจนับได้ หรือตามระบบสินค้าคงเหลือของแผนกคลังสินค้า และกิจการต้องตรวจสอบว่ามีเอกสารการซื้อที่ไม่ได้ลงบัญชีหรือไม่</p> <p><u>การปรับปรุงย้อนหลังในงบการเงินสำหรับรายการ ณ วันต้นงวด</u> (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าผลต่างในปัจจุบันเกิดขึ้นจากรายการในอดีต) โดยต้องปรับปรุงเข้ารายการกำไรสะสม และปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวด ดังนี้</p> <p><i>วิธีบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method)</i></p> <p>เดบิต สินค้าคงเหลือ</p> <p> ภาษีซื้อต้องห้าม</p> <p> เครดิต เจ้าหนี้การค้า (กรณียังไม่บันทึกซื้อแต่ยังมีภาระที่ต้องจ่ายชำระเจ้าหนี้ค่าสินค้า) หรือ กำไรสะสม (กรณีนับสต็อกสินค้าแล้วพบสินค้าเกินในปีก่อนแต่ไม่ได้ปรับปรุง)</p>



การแสดงรายการไม่ครบถ้วนหรือแสดงรายการขัดต่อข้อเท็จจริง — ด้านสินทรัพย์ (ต่อ)

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด
		<p>วิธีบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด (Periodic Inventory Method)</p> <p>เดบิต กำไรสะสม ภาษีซื้อต้องห้าม</p> <p> เครดิต เจ้าหนี้การค้า (กรณีที่ยังไม่บันทึกซื้อแต่ที่ยังมีภาระต้องจ่ายชำระเจ้าหนี้ค่าสินค้า)</p> <p>เดบิต สินค้าคงเหลือ (ต้นงวด) เครดิต กำไรสะสม</p> <p>และปรับปรุงรายการเกี่ยวเนื่องในปีปัจจุบัน ดังนี้</p> <p>เดบิต กำไรขาดทุน/ต้นทุนขาย (ตามวิธีการลงบัญชีของแต่ละกิจการ)</p> <p> เครดิต สินค้าคงเหลือ (ต้นงวด)</p> <p>และปรับปรุงมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดใหม่อีกครั้งด้วยยอดที่ถูกต้องจากการตรวจนับ</p>



การแสดงรายการไม่ครบถ้วนหรือแสดงรายการขัดต่อข้อเท็จจริง — ด้านสินทรัพย์ (ต่อ)

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด
		<p>การปรับปรุงสำหรับปีปัจจุบัน (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าผลต่างของสินค้า ณ ปลายงวดปัจจุบันเกิดขึ้นจากรายการในปีปัจจุบัน หรือไม่สามารถสืบทราบว่าเป็นผลต่างที่เกิดขึ้นตั้งแต่ปีใด) ให้บันทึกรายการให้ถูกต้องและปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดตามข้อเท็จจริง</p> <p><i>วิธีบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method)</i></p> <p>เดบิต สินค้าคงเหลือ</p> <p> กาสิโน (ต้องห้าม)</p> <p> เครดิต เจ้าหนี้การค้า (กรณีที่ยังไม่บันทึกซื้อแต่ยังมีภาระที่ต้องจ่ายชำระค่าสินค้า)</p> <p> ดันทุนขาย (กรณีนับสต็อกสินค้าแล้วพบสินค้าเกิน)</p> <p><i>วิธีบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด (Periodic Inventory Method)</i></p> <p>เดบิต ซื้อสินค้า</p> <p> กาสิโน (ต้องห้าม)</p> <p> เครดิต เจ้าหนี้การค้า (กรณีที่ยังไม่ได้บันทึกซื้อแต่ยังมีภาระที่ต้องจ่ายชำระค่าสินค้า)</p> <p>และปรับปรุงมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดใหม่อีกครั้งด้วยยอดที่ถูกต้องจากการตรวจนับ</p>



ตัวอย่างการเปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงิน

บริษัท XXX จำกัด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2558

การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี

ในระหว่างปี 2558 กรมสรรพากรได้ออกพระราชกำหนดการยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2558 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 595) พ.ศ. 2558 ให้สิทธิแก่บริษัทในการได้รับการยกเว้นการตรวจสอบทางภาษีและยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นบริษัทฯ ได้ทบทวนข้อมูลทางบัญชีเพิ่มเติม และพบข้อผิดพลาดจากการบันทึกบัญชีสำหรับปี 2557 และ 2556 บริษัทจึงได้แก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าว ซึ่งส่งผลกระทบต่อกำไรสะสมต้นปี 2558 และ 2557 ผลสะสมของการแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าวแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น (เปิดเผยรายละเอียดผลกระทบต่อรายการบัญชีที่มีการปรับงบการเงินงวดก่อน หรือ ณ วันต้นงวดและงวดปัจจุบัน)



Q&A



THANK YOU
