

สำคัญนั้นทราบว่ามีกรรับรู้ภายหลังก็ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงจากการประมาณการทางบัญชี เหตุนี้ในการพิจารณาข้อแตกต่างนั้นนับว่ามีความสำคัญมาก เพราะการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีจาก 2 สาเหตุนี้ มีวิธีการที่แตกต่างกันตามหลักการบัญชีที่รับรองกันโดยทั่วไป การประมาณการทางบัญชีที่ตรวจสอบพบในภายหลังว่ามีข้อผิดพลาดในการประมาณการทางบัญชีนั้น ในทางบัญชีจะถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงการประมาณการบัญชี และจะถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงจากการแก้ไขข้อผิดพลาดก็ต่อเมื่อเป็นข้อบกพร่องนั้นเกิดขึ้น เนื่องจากการคำนวณหรือขาดความรู้ความชำนาญซึ่งสามารถเห็นได้ชัดเจนเท่านั้นและโดยหลักการบัญชีแล้วไม่มีมาตรฐานการแบ่งแยกความแตกต่าง ดังนั้นจะต้องอาศัยความเชี่ยวชาญในการพิจารณาและตัดสินใจ

### การรายงานการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี<sup>\*(3)</sup>

สำหรับผลของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีควรบันทึกไว้ใน (1) งวดที่มีการเปลี่ยนแปลงกระทบเฉพาะงวดนั้นเพียงงวดเดียว หรือ (2) งวดที่มีการเปลี่ยนแปลงและงวดอนาคต หากการเปลี่ยนแปลงกระทบทั้งสองงวด เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีไม่จำเป็นต้องปรับตัวเลขต่างๆ ในงบการเงินของงวดก่อนๆ เสียใหม่และไม่ต้องแสดงตัวเลขประหนึ่งทำใหม่สำหรับงวดก่อนๆ นั้น

อย่างไรก็ตามการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีซึ่งเกิดขึ้นทั้งหมดหรือเพียงบางส่วนจากการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี ควรถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการ ทั้งนี้เพราะผลสะสมอันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีไม่อาจแยกจากผลของการเปลี่ยนแปลงประมาณการในปัจจุบัน และในอนาคตได้ แม้ประเภทของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีดังกล่าวจะเหมือนกันบ้างกับการเปลี่ยนแปลงในวิธีตัดจ่ายก็ตาม ผลทางบัญชีของการเปลี่ยนแปลงในวิธีตัดจ่ายอาจแยกออกได้จากผลของการเปลี่ยนแปลงประมาณการเกี่ยวกับอายุการใช้งาน และมูลค่าซากโดยประมาณของสินทรัพย์ ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงในวิธีตัดจ่ายสินทรัพย์ที่ลงบัญชีไว้แล้ว จึงเป็นการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี ส่วนการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับอายุการใช้งานที่คาดว่าจะได้รับหรือเกี่ยวกับประมาณการมูลค่าซาก ควรถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

นอกจากนี้ควรเปิดเผยผลที่มีต่อกำไรก่อนรายการพิเศษ กำไรสุทธิ และกำไรต่อหุ้นที่เกี่ยวข้องของงวดปัจจุบัน อันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการซึ่งกระทบงวดอนาคต เช่น การเปลี่ยนแปลงอายุการใช้งานของสินทรัพย์เสื่อมราคาได้ เป็นต้น แต่ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยผลที่มีต่อกำไรขาดทุนอันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการซึ่งต้องทำอยู่เป็นปกติแต่ละงวด เช่น ประมาณการเกี่ยวกับลูกหนี้ที่เก็บเงินไม่ได้ การล้าสมัยของสินค้า อย่างไรก็ตามหากผลของการเปลี่ยนแปลงประมาณการดังกล่าวมีนัยสำคัญ ก็ควรเปิดเผยผลของรายการดังกล่าวด้วย

<sup>\*(3)</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย “มาตรฐานการบัญชี รวมเล่ม” กรกฎาคม 2539 (พิมพ์ที่บริษัท พี.เอ. ลิฟวิ่ง จำกัด กท. 10700) หน้า 45.

## การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน (REPORTING A CHANGE IN ENTITY)

ถ้าหากว่าการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีนั้นทำให้ได้งบการเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงานมีความแตกต่างไปจากเดิมมาก ทำให้ต้องจัดทำงบการเงินงวดก่อนๆ ขึ้นมาใหม่ เพื่อให้แสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงาน สำหรับหน่วยงานเดียวกันนั้น เพื่อประโยชน์ในการแสดงเปรียบเทียบตัวอย่าง การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนองบการเงิน ได้แก่

1. การทำงบการเงินรวมแทนที่จะทำงบการเงินของบริษัทโดยแยกเป็นรายบริษัท
2. การเปลี่ยนแปลงจำนวนบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวม เช่น ไม่รวมบริษัทย่อยในต่างประเทศ
3. เปลี่ยนแปลงบริษัทรวมที่รวมอยู่ในงบการเงินของกลุ่ม
4. การบัญชีเกี่ยวกับรวมส่วนได้
5. เปลี่ยนแปลงบัญชีเงินลงทุนและนโยบายการบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวมการเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงานดังกล่าวนี้ ไม่เหมารวมถึงหน่วยงานที่จัดตั้งใหม่ หน่วยงานที่เลิกการซื้อหรือขายหุ้นในบริษัทย่อย เป็นต้น

ในงบการเงินของปีที่มีการเปลี่ยนแปลงในหน่วยงานที่เสนอรายงาน ควรจะต้องแจ้งถึงลักษณะของการเปลี่ยนแปลง และเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงโดยเปิดเผยถึงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงและเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงที่มีต่อกำไรก่อนรายการพิเศษ ต่อกำไรสุทธิ และกำไรต่อหุ้น สำหรับงบการเงินทุกที่เสนอแต่ไม่ต้องการเปิดเผยซ้ำอีกในงบการเงินงวดต่อๆ มา

## การรายงานการเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน

หากการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี ทำให้ได้งบการเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงานแตกต่างไปจากเดิมมาก ก็ควรรายงานการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวให้ทราบโดยการปรับงบการเงินงวดก่อนๆ ทั้งหมดที่เสนอเสียใหม่ ทั้งนี้เพื่อแสดงให้เห็นข้อมูลการเงินของหน่วยงานใหม่ที่เสนอรายงานสำหรับงวดทุกงวด

ในงบการเงินของงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงในหน่วยงานที่เสนอรายงาน ควรอธิบายให้ทราบถึงลักษณะ และเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง นอกจากนั้นควรเปิดเผยผลของการเปลี่ยนแปลงที่มีต่อกำไรก่อนรายการพิเศษ กำไรสุทธิ และกำไรต่อหุ้นที่เกี่ยวข้อง สำหรับทุกงวดที่เสนอ แต่ไม่ต้องเปิดเผยซ้ำอีกในงบการเงินงวดต่อๆ มา

#### 4. การรายงานการแก้ไขข้อผิดพลาด (REPORTING A CORRECTION OF AN ERROR)

ABP Opinion No.20 นักบัญชีได้มีการถกเถียงกันทั้งปัญหาในการแก้ไขข้อผิดพลาด และวิธีการแก้ไขข้อผิดพลาดนี้ไม่มีข้อระบุให้ชัดเจนในเรื่องนี้ และไม่มีการรับรองใดๆว่าจะไม่เกิดข้อผิดพลาดเกิดขึ้น ทั้งนี้เพราะข้อผิดพลาดมีโอกาสเกิดขึ้นได้เสมอไม่ว่ากับกิจการขนาดใหญ่หรือขนาดเล็ก แต่กิจการสามารถลดความเสี่ยงและสามารถทำให้เกิดข้อผิดพลาดน้อยที่สุดได้โดยจัดให้มีการควบคุมภายในที่ดี และมีการใช้วิธีการบัญชีที่เหมาะสมถูกต้อง

อย่างไรก็ตาม การแก้ไขข้อผิดพลาดให้ถูกต้องสำหรับข้อผิดพลาดในงบการเงินของงวดก่อนๆ แต่ได้ค้นพบหลังจากทำงบการเงินไปแล้วก็ควรจะทำการปรับปรุงงบการเงินงวดก่อนในการปรับปรุงงวดก่อน

สำหรับการแก้ไขให้ถูกต้องซึ่งข้อผิดพลาดในงบการเงินของกิจการของงวดก่อนแต่ได้พบข้อผิดพลาดหลังจากที่ได้ออกงบไปแล้วนั้น ถือว่าเป็นการปรับปรุงงวดก่อนในงบการเงินซึ่งมีงวดเดียว รายการต่างๆ ที่เข้าข่ายการปรับปรุงในงวดก่อนนั้น ควรจะแสดงเป็นรายการปรับปรุงยอดกำไรสะสมต้นงวด และในกรณีที่เป็นงบการเงินเปรียบเทียบกิจการ ควรจะแสดงการปรับปรุงเข้ากับกำไรสุทธิ (และส่วนประกอบของกำไรสุทธิ) และยอดกำไรสะสม (รวมทั้งยอดอื่นที่ถูกระทบ) สำหรับทุกงวดที่แสดงในงบการเงินนั้น ทั้งนี้ก็เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงผลของการปรับปรุงงวดก่อนย้อนหลังนั่นเอง

อย่างไรก็ตามกิจการควรเปิดเผยลักษณะของข้อผิดพลาดในงบการเงินที่ได้ออกไปแล้ว และแสดงผลของการแก้ไขให้ถูกต้อง ซึ่งกำไรก่อนรายการพิเศษ กำไรสุทธิ และกำไรต่อหุ้นที่เกี่ยวข้องรวมตลอดทั้งผลการปรับปรุงทั้งจำนวนเต็ม และจำนวนสุทธิหลังจากหักภาษีเงินได้แล้ว โดยแสดงไว้ในงวดซึ่งค้นพบหรือแก้ไขข้อผิดพลาดนั้นให้ถูกต้อง แต่สำหรับงบการเงินสำหรับงวดต่อๆ มาก็ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลนั้นซ้ำอีกครั้ง

เหตุนี้เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงของงวดก่อน ในการวิเคราะห์ถึงข้อผิดพลาด นักบัญชีควรตอบคำถาม 3 ประการ ต่อไปนี้คือ

- 1) ข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นนั้นเป็นข้อผิดพลาดชนิดใด
- 2) กิจการต้องลงรายการอย่างไรเพื่อที่จะแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นนั้นให้ถูกต้อง และ
- 3) เมื่อค้นพบข้อผิดพลาดแล้ว กิจการควรจะปรับงบการเงินใหม่อย่างไร

ถึงแม้ว่ากิจการจะได้มีระบบควบคุมภายในทางบัญชีอย่างดี และได้ใช้วิธีการบัญชีอันเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปก็ตาม ข้อผิดพลาดต่างๆ ก็ยังอาจเกิดขึ้นได้เป็นต้นว่า

1. การเปลี่ยนแปลงจากหลักการบัญชีซึ่งไม่เป็นที่รับรองทั่วไป มาใช้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เหตุผลก็คือในงบการเงินของงวดก่อนแสดงไว้ไม่ถูกต้องเพราะว่าใช้หลักการบัญชีที่ไม่ถูกต้อง ย่อมแสดงข้อมูลที่ผิดพลาด เช่น การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีตามหลักเงินสด (Cash Basis) ไม่ใช้หลักเงินคงค้าง (Accrual Basis)

2. ความผิดพลาดในการคำนวณตัวเลขทางคณิตศาสตร์ ซึ่งเกิดจากการบวก ลบ ฯลฯ ตัวอย่างเช่น การคำนวณราคาสินค้าคงเหลือได้บวกจำนวนเงินในใบนับสินค้าผิดไป มีผลทำให้แสดงยอดสินค้าคงเหลือในงบดุลผิดพลาดไปด้วย
3. การเปลี่ยนแปลงในการประมาณการ เนื่องจากประมาณการที่ทำได้แต่เดิมมิได้ทำด้วยเจตนาสุจริต ตัวอย่างเช่น การใช้อัตราค่าเสื่อมราคาไม่สมจริงอย่างเห็นได้ชัด
4. หลงลืมการปรับปรุงสินทรัพย์ หนี้สิน ให้ถูกต้องด้วยรายการค้างรับค้างจ่าย ไม่ได้ตั้งค้างจ่าย หรือไม่ได้รูดตัดบัญชีสินทรัพย์และหนี้สินบางอย่างในตอนปลายปี
5. ไม่ได้ข้อมูลบางอย่างที่มีอยู่แล้ว หรือใช้ข้อมูลผิด เช่น ไม่ได้ หัก ราคาซากที่ทราบก่อนคำนวณค่าเสื่อมราคา
6. จัดประเภทค่าใช้จ่ายฝ่ายทุน และค่าใช้จ่ายหักจากรายได้ไม่ถูกต้อง หรือการจัดประเภทสินทรัพย์ผิดเป็นค่าใช้จ่ายและสลับกัน

ดังนั้นเมื่อมีข้อผิดพลาด ให้บันทึกรายการแก้ไขข้อผิดพลาด ผ่านสมุดรายวันทั่วไป และรายงานให้ทราบในงบการเงิน การผิดพลาดในงบการเงินปีก่อนซึ่งทราบ และแก้ไขงบการเงินปีก่อนในปีปัจจุบันนั้นให้นำไปปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของปีที่ทราบว่ามีข้อผิดพลาด ถ้าแสดงงบการเงินปีก่อนเปรียบเทียบกับงบการเงินปีปัจจุบัน ให้แก้ไขงบการเงินปีก่อนเสียให้ถูกต้องด้วย และไม่ต้องแสดงปรับปรุงในงบการเงินของปีปัจจุบัน

ตัวอย่างในการปิดบัญชี 19x9 ผู้ทำบัญชีของ Sore Sale Company พบว่าในปี 19x8 บริษัทได้ลืมนบันทึกค่าเสื่อมราคาจำนวน \$20,000 ซึ่งเป็นค่าเสื่อมราคาตอนกลางปี และได้แสดงกำไรสุทธิของปี 19x8 เท่ากับ \$150,000 และกำไรสุทธิปี 19x7 จำนวน \$400,000

หลักการบันทึกบัญชีแก้ไขความผิดพลาด

เดบิตบัญชีกำไรสะสม	\$20,000	
เครดิตบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมอาคาร		\$20,000
บันทึกการปรับปรุงงบกำไรสะสมในปี 19x8 ที่ถูกต้อง		

วิธีการปรับปรุงรายการที่ถูกต้องในปี 19x9 สำหรับรายการกำไรสะสมนั้นถ้าแสดงในวิธีที่ไม่ได้ใช้วิธีการเปรียบเทียบจะแสดงให้เห็นได้ดังต่อไปนี้

กำไรสะสม ณ 1 มกราคม 19x9	\$350,000	
รายการปรับปรุงค่าเสื่อมราคา-อาคาร	(20,000)	
กำไรสะสมหลังปรับปรุง ณ 1 มกราคม 19x9	330,000	
บวก กำไรสุทธิ	<u>400,000</u>	
กำไรสะสม ณ 31 ธันวาคม 19x9	<u>\$730,000</u>	

การเปรียบเทียบข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงบการเงินในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องมีการแสดงหลังจากที่ได้รับการปรับปรุงแก้ไขแล้ว โดยที่ข้อมูลในแต่ละปีควรจะแสดงใหม่อีกครั้งหลังจากการปรับปรุง และบัญชีที่ปรับปรุงแล้วควรจะถูกแสดงพร้อมกับบัญชีกำไรสะสมก่อนการเปลี่ยนแปลง เช่น

ข้อผิดพลาดในการลิมบันทึกบัญชีค่าเสื่อมราคา อาคารจำนวน \$20,000 ในปี 19x8 ของ Sure Sale Company ที่ถูกพบในปี 19x9 ซึ่งมีผลต่องบการเงินปี 19x9 ดังนั้นจึงรายงานการเงินในปี 19x8 ใหม่ โดยทำการเปรียบเทียบรายการในปี 19x9 ตามรายการดังต่อไปนี้

**ในงบดุล**

ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	\$20,000 (เพิ่ม)
กำไรสะสม ณ วันสิ้นงวด	\$20,000 (ลด)

**ในงบกำไรขาดทุน**

ค่าเสื่อมราคา-อาคาร	\$20,000 (เพิ่ม)
กำไรสุทธิ	\$20,000 (ลด)

(ในเรื่องภาษีนั้นไม่มีผลกระทบ)

**ในงบกำไรสะสม**

กำไรสะสม ณ วันสิ้นปี	\$20,000 (ลด)
----------------------	---------------

(ทำให้กำไรสุทธิสำหรับปีลดลงด้วย)

ส่วนงบการเงินของปี 19x9 จะแสดงเหมือนกับปี 19x8 ซึ่งมีได้มีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น แต่จะต้องมีการเปิดเผยการเปลี่ยนแปลง แก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินของปี 19x9 พร้อมกับการแสดงการปรับปรุงกำไรสุทธิประจำปี 19x8 โดยแสดงก่อนรายการพิเศษ และต้องคำนวณอัตราส่วนกำไรต่อหุ้นส่วนใหม่

**ตัวอย่าง** ในปี 19x9 ผู้ทำบัญชี บริษัท Aure Sale พบว่า 19x8 ได้ลิมบันทึกค่าเสื่อมราคาของเครื่องใช้สำนักงานที่ซื้อเข้ามาเมื่อกลางปี เป็นจำนวนเงิน \$20,000 แต่ในการยื่น ภ.ง.ด. 50 แสดงรายการเสียภาษีถูกต้อง กำไรสุทธิของปี 19x8 ตามงบการเงินที่จัดทำขึ้นมีจำนวน \$75,000 และกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี มีจำนวน \$50,000 สมมติภาษี 40%

**การบันทึกรายการเป็นดังนี้**

บัญชีภาษีเงินได้ (40% x 75,000)	\$30,000	
บัญชีภาษีเงินได้		\$22,000
บัญชีภาษีเงินได้รอตัดบัญชี		\$8,000
การลืมนบันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องใช้ใน 19x9		
ค่าเสื่อมราคา 19x9		\$10,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม 19x9		\$10,000
ภาษีเงินได้ 19x9 สูงไป (40% ของ 10,000)		\$4,000
กำไรสุทธิ 19x9 สูงไป		\$6,000
ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีสูงไป (40% ของ 10,000)		\$4,000

งบการเงินเปรียบเทียบที่ได้จัดทำขึ้น สำหรับข้อมูลทางการเงินที่ไม่ถูกต้องของแต่ละงวดนั้นจะต้องจัดทำให้ถูกต้องทั้งหมดหลังจากที่ได้ค้นพบข้อผิดพลาดเหล่านั้น ข้อมูลของแต่ละปีที่ได้นำเสนอ นั้น จะต้องเรียงเรียงตามหลักที่ถูกต้อง และข้อผิดพลาดต่างๆ ที่ได้พบในงวดก่อนนั้นจะต้องนำมาปรับปรุงกับกำไรสะสมของปีปัจจุบัน ดังตัวอย่างต่อไปนี้ในกรณีของบริษัท Sure Sale ได้เกิดข้อผิดพลาดอื่นคือ การลืมนลงรายการ “ตัดค่าเสื่อมราคา” จำนวน \$20,000 ในปี 19x8 ซึ่งถูกค้นพบในปี 19x9 ผลจากการเรียงเรียงใหม่ในงบการเงินของปี 19x8 เพื่อเปรียบเทียบกับของปี 19x9 แสดงไว้ดังนี้

**ในงบดุล**

ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	\$20,000 (เพิ่ม)
กำไรสะสม-งบดุลปลายปี	\$20,000 (ลด)

**ในงบกำไรขาดทุน**

ค่าเสื่อมราคา-อาคาร	\$20,000 (เพิ่ม)
กำไรสุทธิ	\$20,000 (ลด)
(เพื่อความสะดวกไม่ต้องคำนึงถึงผลทางภาษี)	

**ในงบกำไรสะสม**

กำไรสะสม-งบดุลปลายปี	\$20,000 (ลด)
(กำไรสุทธิในงวดนี้จะลดลง)	

งบการเงินปี 19x9 ในรูปแบบการเปรียบเทียบกับปี 19x8 ที่จัดทำขึ้น ถ้าไม่ลงรายการข้อผิดพลาด เราก็จะหมายเหตุไว้ในงบเปรียบเทียบของปี 19x9 และจะเปิดเผยถึงผลกระทบจากการที่ได้แก้ไขแล้วลงในงบของปี 19x8 ซึ่งจะแสดงไว้ก่อนรายการพิเศษ และกำไรสุทธิ

## ความมีนัยสำคัญ

มีปัจจัยหลายอย่างที่ควรพิจารณาถึงความมีนัยสำคัญของ (1) การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตามที่กล่าวในแถลงการณ์นี้ และ (2) การแก้ไขข้อผิดพลาดทั้งในเรื่องการกำหนดการลงบัญชีแก้ไขข้อผิดพลาดและความจำเป็นที่ต้องเปิดเผย ความมีนัยสำคัญต้องพิจารณาสัมพันธ์กันทั้งผลของการเปลี่ยนแปลงแต่ละอย่างแยกกัน และผลรวมของการเปลี่ยนแปลงทั้งหมด หากการเปลี่ยนแปลงหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดมีผลเป็นนัยสำคัญต่อกำไรก่อนรายการพิเศษ หรือต่อกำไรสุทธิของงวดปัจจุบันก่อนผลของการเปลี่ยนแปลง ก็ควรลงบัญชีและเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวตามวิธีที่ได้อธิบายมาแล้ว นอกจากนี้หากการเปลี่ยนแปลงหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดมีผลที่เป็นนัยสำคัญต่อแนวโน้มกำไร ก็ควรต้องลงบัญชีและเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอย่างเดียวกัน การเปลี่ยนแปลงซึ่งไม่มีผลเป็นนัยสำคัญในงวดที่เปลี่ยนแปลงแต่มีเหตุผลพอเชื่อได้ว่าจะมีผลเป็นนัยสำคัญในงวดต่อๆ ไปในอนาคต ก็ควรเปิดเผยข้อมูลนั้นเมื่อเสนองบการเงินของงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง

## สรุปข้อมูลสถิติทางการเงิน

ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ของผู้ใช้ บริษัทนิยมเสนอสรุปข้อมูลทางการเงินสำหรับหลายๆ ปีรวมไว้ในงบการเงิน ข้อสรุปดังกล่าวมักแสดงในรูปแบบกำไรขาดทุนย่อ ซึ่งอาจรวมกำไรต่อหุ้นสำหรับงวด 5 ปี หรือมากกว่านั้น บางบริษัทแสดงข้อมูลดังกล่าวไว้ในหมวด “จุดเด่นในรอบปี” ในงบการเงินเกี่ยวกับเรื่องนี้ ข้อมูลดังกล่าวทั้งหมดควรจัดทำขึ้นตามวิธีเดียวกันกับที่ได้อธิบายมาแล้ว ทั้งนี้ เพราะสรุปดังกล่าวแสดงข้อมูลทางการเงินซึ่งถือเกณฑ์จากงบการเงินเดิม

ในสรุปข้อมูลสถิติทางการเงินซึ่งรวมงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี จำนวนผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงซึ่งรวมอยู่ในการคำนวณกำไรสุทธิของงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น ควรแสดงแยกต่างหากจากกำไรสุทธิและกำไรต่อหุ้นที่เกี่ยวข้องของงวดนั้น และไม่ควรแสดงการเปิดเผยโดยการใช้หมายเหตุหรือเครื่องหมายวงเล็บ

อย่างไรก็ตามการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีดังกล่าวข้างต้นเกี่ยวข้องกับประเด็นว่า จะทำการปรับปรุงข้อมูลทางบัญชีเมื่อไร และอย่างไร และการเปลี่ยนแปลงนั้นจะปรากฏในงบการเงินอย่างไร กระบวนการมีจากวิธีแบบง่าย ๆ ไปถึงแบบที่สลับซับซ้อนตามลำดับ เพื่อความเหมาะสม

## สรุปการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด

### (Summary of Accounting Changes and Corrections of Errors)

ในปี 19x1 APB Opinion No.20 ได้กล่าวถึงแนวทางแก้ไขข้อผิดพลาดทางการบัญชีต่างๆ ไว้ เพราะการบัญชีและการรายงานเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดเป็นเรื่องเข้าใจยากและสับสน ทั้งนี้เพราะมีภาวะการณ์ต่างๆ กัน และลักษณะของรายการที่เกิดขึ้นของธุรกิจในทางปฏิบัติมีลักษณะต่างๆ กัน

อย่างไรก็ตามเนื่องจากมีความหลากหลายของสถานการณ์และลักษณะเฉพาะตัวของแต่ละปัญหาที่เกิดขึ้น การอาศัยวิธีประยุกต์ใช้และการตีความของปัญหามีความสำคัญมาก เนื่องจากการนำแนวทางแก้ไขนี้ไปประยุกต์ใช้เพื่อวัตถุประสงค์เพื่อความถูกต้อง, การเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีทั้งหมดอย่างเพียงพอถูกต้อง เพื่อให้บริการแก่ผู้ใช้งบการเงินเป็นสิ่งสำคัญ

บริการดังกล่าวอาจทำได้โดยการเสนอตัวเลขที่ถูกต้อง เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ และไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีมีหลายอย่าง และมีวิธีปฏิบัติต่างๆ กัน ซึ่งอาจสรุปเป็นแนวทางได้ดังนี้

1. การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี (Change in accounting principle) การใช้วิธีการอ้างอิงกับข้อมูลปัจจุบัน หรือวิธีรวมยอด (catch up approach) โดย

- 1.1 รายงานผลดำเนินงานของงวดปัจจุบันตามเกณฑ์ใหม่ (New basis)
- 1.2 รายงานผลสะสมเป็นการปรับปรุงในงบกำไรขาดทุนปีปัจจุบัน โดยแสดงไว้ระหว่างรายการ “รายการพิเศษ” และ “กำไรสุทธิ”
- 1.3 เสนองบการเงินของงวดก่อนๆ ดังเช่นที่ได้รายงานไปแล้ว
- 1.4 เสนอข้อมูล “ประหนึ่งทำใหม่” ที่มีต่อกำไร และกำไรต่อหุ้นสำหรับทุกๆ งวดที่เสนอ

2. การเปลี่ยนแปลงประมาณการ (Changes in estimate) ใช้วิธีอ้างอิงข้อมูลปัจจุบันและอนาคตโดย

- 2.1 รายงานงบการเงินงวดปัจจุบัน และอนาคตตามหลักเกณฑ์ใหม่
- 2.2 คงเสนองบการเงินของงวดก่อนๆ ดังเช่นที่ได้รายงานไปแล้ว
- 2.3 ไม่ต้องทำการปรับปรุงใดๆ กับยอดกำไรสะสม ณ วันต้นงวดปัจจุบัน เพื่อเสนอรวมยอดตัวเลข และไม่ต้องเสนอข้อมูล “ประหนึ่งทำใหม่”

3. การเปลี่ยนแปลงหน่วยงาน (Changes in entity) ใช้วิธีปรับปรุงย้อนหลังโดย

- 3.1 ปรับงบการเงินของงวดก่อนๆ ที่เสนอเสียใหม่ย้อนหลัง
- 3.2 ในปีที่มีการเปลี่ยนแปลงให้เปิดเผยผลที่มีต่อกำไรสุทธิ และกำไรต่อหุ้นสำหรับงวดก่อนๆ ทุกงวดที่เสนอ



#### 4. การเปลี่ยนแปลงเนื่องจากข้อผิดพลาด (Changes due to error) ใช้วิธีปรับปรุงย้อนหลัง

4.1 แก้ไขงบการเงินที่เสนอไปก่อนแล้วทุกงวดให้ถูกต้อง

4.2 ถือเป็น การปรับปรุงงวดก่อน โดยปรับตัวเลขยอดกำไรสะสมต้นงวดของปีที่ได้พบข้อผิดพลาดนั้น

#### การเสนอผล “ประหนึ่งทำใหม่” (PRO FORMA PRESENTATIONS)<sup>\*(4)</sup>

นอกเหนือจากกำไรจริงที่ทำได้ในงวดปัจจุบัน (รวมทั้งผลสะสม) ที่แสดงไว้ในตัวงบการเงินแล้วควรเปิดเผยให้ทราบถึง กำไรก่อนรายการพิเศษ และกำไรสุทธิตามเกณฑ์ประหนึ่งทำใหม่ ซึ่งได้คำนวณขึ้นประหนึ่งว่าได้มีการใช้หลักการบัญชีใหม่ย้อนหลังเข้ากับงวดก่อนๆ ที่เสนอข้อมูลดังกล่าวควรเสนอเป็นข้อมูลต่อหุ้นด้วย

นอกเหนือจากผลโดยตรงของการเปลี่ยนแปลงแล้ว จำนวนกำไรประหนึ่งทำใหม่ควรรวมรายการสืบเนื่อง ซึ่งอาจคำนวณจากกำไรก่อนภาษีหรือจากกำไรสุทธิ รายการสืบเนื่องดังกล่าวอาจเป็นค่าใช้จ่ายส่วนแบ่งกำไร หรือค่าลิขสิทธิ์ซึ่งคำนวณจากกำไร ในกรณีต่างๆ ดังกล่าว หากการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีมีผลทำให้ได้กำไรที่แตกต่างออกไปจากที่ได้รายงานไปแล้ว ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่คำนวณโดยถือเกณฑ์กำไรที่ย่อมแตกต่างไปด้วย ในการคำนวณข้อมูลประหนึ่งทำใหม่ต้องคำนึงถึงผลทางภาษีด้วย

ในการคำนวณหาจำนวนประหนึ่งทำใหม่ จะต้องเปิดเผยการปรับปรุงกำไรก่อนรายการพิเศษ และกำไรสุทธิของปีก่อนๆ ให้ทราบด้วย นอกจากนี้ หากบริษัทเสนอแต่เฉพาะงบกำไรขาดทุนของปีปัจจุบันควรเปิดเผยให้ทราบถึงจำนวนจริง และจำนวนประหนึ่งทำใหม่สำหรับปีปัจจุบันและปีก่อนด้วย

ในการประเมิน บริษัทผู้ใช้งบการเงินควรใช้ทั้งตัวเลขกำไรสุทธิ และตัวเลขกำไรประหนึ่งทำใหม่สุทธิอย่างไรก็ตามโดยทั่วไปแล้วตัวเลขประหนึ่งทำใหม่เป็นตัวชี้กำไรในอนาคตที่ดีกว่าตัวเลขกำไรจริง ทั้งนี้เพราะว่าตัวเลขกำไรสุทธิของปีปัจจุบันมีผลสะสมซึ่งเป็นตัวเลขครั้งเดียว (ซึ่งอาจเป็นเดบิตหรือเครดิต) และมีกำไรสุทธิของปีก่อนๆ ซึ่งคำนวณขึ้น โดยใช้หลักการบัญชีเดิมรวมอยู่ด้วย ข้อมูลที่เสนอควรรวมถึง

1. ลักษณะ และผลการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี และ
2. การคำนวณตัวเลขประหนึ่งทำใหม่

อย่างไรก็ตาม เมื่อได้เปิดเผยครั้งหนึ่งแล้วก็ไม่จำเป็นต้องเปิดซ้ำอีกในงวดต่อมา

<sup>\*(4)</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย “มาตรฐานการบัญชี รวมเล่ม” กรกฎาคม 2539 (พิมพ์ที่บริษัท พี.เอ.อีฟวิง จำกัด 10700) หน้า 51.

## การวิเคราะห์ข้อผิดพลาด (ERROR ANALYSIS)

ในกิจการขนาดใหญ่ซึ่งมีการควบคุมภายในที่ดี ความผิดพลาดมักจะเกิดขึ้นน้อยกว่า กิจการขนาดเล็กซึ่งขาดการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ธุรกิจขนาดเล็กนั้นต้องเผชิญกับปัญหาต่างๆ คือ ไม่มีทั้งพนักงานตรวจสอบภายใน และเงินที่จะจับจ่ายเป็นจำนวนมาก ไม่มีอุปกรณ์ที่สำคัญต่อการควบคุม และข้อมูลทางการบัญชีนั้นก็อาจจะบันทึกได้ไม่ถูกต้อง ระบบการควบคุมภายในที่ไม่เหมาะสม และการดำเนินงานก็ไม่มีประสิทธิภาพ ในทางปฏิบัติ บริษัทหากพบข้อผิดพลาดเป็นจำนวนเล็กน้อยก็ไม่จำเป็นต้องแก้ไข และบริษัทจะไม่ทำการแก้ไขปรับปรุงข้อผิดพลาดที่ไม่มีผลกระทบต่อรายงานในงบการเงิน เช่น การกิจการลิมบันทึกบัญชีเงินเดือนค้างจ่าย \$5,000 สำหรับกิจการที่มีการจ่ายเงินเดือนประจำปี \$750,000 ในกรณีนี้ก็จะไม่มีการแก้ไขปรับปรุง เป็นที่น่าสังเกตว่าบัญชีจะแก้ไขปรับปรุงข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นเฉพาะรายการที่มีความสำคัญเท่านั้น ซึ่งต้องใช้วิจารณญาณของนักบัญชีเป็นผู้ตัดสินใจว่ารายการใดมีสาระสำคัญ และจะต้องทำการแก้ไขปรับปรุง

เหตุนี้นักบัญชีต้องตอบคำถาม 3 ข้อ ในการแก้ไขข้อผิดพลาดทางการบัญชีดังนี้ คือ

1. ข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นนั้น เป็นข้อผิดพลาดชนิดใด
2. กิจการต้องลงรายการอย่างไรเพื่อที่จะแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นนั้นให้ถูกต้องและ
3. เมื่อค้นพบข้อผิดพลาดกิจการควรจะปรับงบการเงินใหม่อย่างไร

## ชนิดของข้อผิดพลาด (TYPE OF ERROR INVOLVED)

APB Opinion No.20 แนะนำว่า ข้อผิดพลาดที่ถูกแก้ไขนั้น คือ การแก้ไขปรับปรุงสิ่งที่เกิดขึ้นไปแล้วในงวดก่อนและส่งผลถึงปีปัจจุบัน ซึ่งต้องทำการปรับปรุงแก้ไขกับกำไรสะสมต้นปี ถ้ามีการแสดงรายงานเปรียบเทียบกัน รายงานทางด้านการเงินอันก่อนที่มีการผิดพลาดก็จะต้องแก้ไขปรับปรุงให้ถูกต้องก่อน

ชนิดของการผิดพลาดที่สามารถเกิดขึ้นได้มี 3 ชนิด คือ

### 1. ข้อผิดพลาดในงบดุล (Balance Sheet Errors)

ข้อผิดพลาดนี้จะมีผลต่อการแสดงรายการทางบัญชีเท่านั้น คือ การบันทึกบัญชีสินทรัพย์ บัญชีหนี้สิน หรือ บัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นไม่ถูกต้อง เช่น การบันทึกลูกหนี้ระยะสั้นไว้ในส่วนของการลงทุนการบันทึกตัวเงินจ่ายไว้ในบัญชีเจ้าหนี้ และการบันทึกอสังหาริมทรัพย์เป็นสินค้าคงเหลือ เมื่อมีการตรวจสอบพบข้อผิดพลาดก็จะมีการแก้ไขปรับปรุงใหม่ ถ้ารายงานเปรียบเทียบแสดงปีที่มีการบันทึกบัญชีผิดพลาดรวมอยู่ด้วย รายงานในงบการเงินสำหรับปีที่ผิดพลาดจะถูกแก้ไขปรับปรุงให้ถูกต้อง

## 2. ข้อผิดพลาดของงบกำไรขาดทุน (Income Statement Errors)

ผลของข้อผิดพลาดเหล่านี้แสดงให้เห็นถึงตัวเลขทางด้านบัญชีในงบกำไรขาดทุน ข้อผิดพลาดก่อให้เกิดการจำแนกรายการไม่ถูกต้องระหว่างรายได้และค่าใช้จ่าย เช่น การบันทึกดอกเบี้ยรับในส่วนของกำไร การซื้อเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับหนี้สูญและค่าเสื่อมราคาคือ เป็นบัญชีค่าใช้จ่าย ซึ่งข้อผิดพลาดทางด้านงบกำไรขาดทุน ก็จะไม่มีผลกระทบต่องบดุล และไม่มีผลกระทบต่อกำไรสุทธิ เมื่อมีการพบข้อผิดพลาด ก็จะมีการปรับปรุง ถ้าความผิดที่เกิดขึ้นมีก่อนการปิดบัญชี ก็จะมีการปรับปรุงให้เสร็จในแต่ละปี ก็จะมีผลถูกต้องของตัวมันเอง เมื่อเปรียบเทียบงบที่ได้บันทึกไว้ในแต่ละปี ก็จะมีการพบข้อผิดพลาดทางการเงิน และเมื่อพบข้อผิดพลาดก่อนรอบระยะเวลาการบันทึกบัญชีจะต้องทำในวันที่ค้นพบ เพราะเป็นบัญชีในปีปัจจุบันที่ทำการตรวจพบ และแก้ไขข้อผิดพลาด แต่ถ้างบการเงินที่ทำการเปรียบเทียบได้รวมการบันทึกบัญชีผิดพลาดด้วย รายงานในงบการเงินสำหรับปีที่ผิดพลาดที่จะต้องทำการแก้ไขปรับปรุงให้ถูกต้องด้วย

## 3. ผลกระทบต่องบดุล และงบกำไรขาดทุน (Balance Sheet and Income Statement Effect)

ความผิดพลาดทั้ง 3 ชนิดที่เกิดขึ้น ทั้งงบดุลและงบกำไรขาดทุน สำหรับตัวอย่างเป็นค่าจ้างที่เกิดขึ้นซึ่งผู้บันทึกบัญชีบันทึกไว้ตอนสิ้นงวด ข้อผิดพลาดเหล่านี้ส่วนใหญ่เป็นทางด้านค่าใช้จ่าย หนี้สิน และกำไรสุทธิ เกินความเป็นจริงต่อช่วงเวลาบัญชีของความผิดพลาดในงบดุล และงบกำไรขาดทุน อันเป็นผลจากการดำเนินงาน

ข้อผิดพลาดแบบนี้จะมีผลทั้งงบดุลและการรับรู้กำไร (ขาดทุน) เช่น การบันทึกบัญชีเงินเดือนค้างจ่าย โดยสมมุติบัญชี ณ วันปิดบัญชีตอนสิ้นงวด

สำหรับผลของข้อผิดพลาดนี้ ทำให้มีค่าใช้จ่ายต่ำกว่าความเป็นจริง หนี้สินต่ำกว่าความเป็นจริง และกำไรสุทธิมากกว่าความเป็นจริง สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น สำหรับชนิดของข้อผิดพลาดที่มีผลกระทบต่องบดุลและงบกำไรขาดทุน

สำหรับข้อผิดพลาดแบ่งได้เป็น 2 ชนิด คือ

1. ข้อผิดพลาดซึ่งชดเชยได้ในปีถัดไป
2. ข้อผิดพลาดไม่สามารถชดเชยได้ในปีถัดไป

### 3.1 ข้อผิดพลาดซึ่งชดเชยได้ในปีถัดไป (Counterbalancing Errors)

คือข้อผิดพลาดที่จะถูกชดเชย หรือแก้ไขให้ถูกต้องเกินกว่า 2 รอบระยะเวลาบัญชี เช่น การไม่ได้บันทึกเงินเดือนค้างจ่ายก็จะถูกพิจารณาเป็น Counterbalancing Errors เพราะว่ามีผลกระทบต่องบการเงิน 2 ปี ถ้าเลย 2 ปีแล้ว ข้อผิดพลาดนี้จะไม่ปรากฏ หรืออาจกล่าวได้ว่าถ้าไม่ได้ลงบันทึกบัญชีเงินเดือนค้างจ่ายในงวดก่อนก็จะมีผลทำให้

1. กำไรสุทธิในปีแรกสูงเกินไป
2. ค่าจ้างแรงงานค้างจ่าย (หนี้สิน) ต่ำเกินไปและ
3. ค่าใช้จ่ายแรงงานต่ำไป

ในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป กำไรสุทธิจะต่ำ ค่าจ้างแรงงานค้างจ่าย (หนี้สิน) จะแสดงยอดที่ถูกต้อง และค่าแรงงานจ่ายจะแสดงไว้สูงเกินไป และเมื่อนำเอา 2 งวดมาคำนวณรวมกันจะทำให้เกิดผลดังนี้

1. กำไรสุทธิจะแสดงยอดที่ถูกต้อง
2. เงินเดือนค้างจ่าย (หนี้สิน) จะแสดงยอดที่ถูกต้อง
3. ค่าจ้างแรงงานจะถูกต้อง

ข้อผิดพลาดทั้งหมดจะมีผลกระทบต่อ งบดุล และงบกำไรขาดทุน ซึ่งถือเป็นข้อผิดพลาดที่ชดเชยได้ในปีถัดไป (Counterbalancing Errors) และกิจการจะไม่มี การแก้ไขรายการ เมื่อมีการปิดบัญชีไปแล้ว ดังนั้นเมื่อพบข้อผิดพลาดทางบัญชีในภายหลัง และมีการแสดงรายงานเปรียบเทียบจำนวนที่เกิดความผิดพลาดนี้ จะถูกแก้ไขใหม่เพื่อให้การเปรียบเทียบนั้นถูกต้อง

### 3.2 ข้อผิดพลาดไม่สามารถชดเชยได้ในปีถัดไป (Noncounterbalancing Errors)

Noncounterbalancing Errors จะเกิดขึ้นเมื่อความผิดพลาดไม่ได้ถูกชดเชยในงวดบัญชีต่อมา เช่น การไม่ได้ลงบันทึกเครื่องมืออุปกรณ์ขึ้นเป็นทุนมีอายุการใช้งาน 5 ปี ถ้าบันทึกสินทรัพย์นี้อย่างทันที

ค่าใช้จ่ายจะมากเกินไปในงวดบัญชีแรก แต่จะน้อยเกินไปในอีก 4 งวดต่อไป ดังนั้นเมื่อกิจการปิดบัญชีตอนงวดที่ 2 ผลของข้อผิดพลาดจะถูกชดเชยไม่หมด ยอดกำไรสุทธิจะถูกตัดเมื่อครบอายุการใช้งาน 5 ปีเท่านั้น เพราะสินทรัพย์จะมีค่าเสื่อมราคาเต็มจำนวนเมื่ออายุการใช้งานครบ 5 ปี ข้อเท็จจริงที่พิเศษเพียงอย่างเดียว คือ ข้อผิดพลาดจะไม่มี การกลับกัน เช่น เมื่อที่ดินถูกใช้เริ่มแรก เพราะที่ดินไม่มีค่าเสื่อมราคา ตามหลักการข้อผิดพลาดจะไม่ถูกชดเชยถ้าที่ดินไม่ถูกขาย

นักบัญชีพบว่า Counterbalancing Errors เป็นความผิดพลาดเมื่อครบรอบระยะเวลา 2 งวดไปแล้ว และกิจการจะไม่ทำการแก้ไขด้วยตัว ขณะที่ Noncounterbalancing Errors จะใช้ระยะเวลา มากกว่า 2 งวด ในการแก้ไขข้อผิดพลาดแบบนี้

### ข้อผิดพลาดซึ่งชดเชยได้ในปีถัดไป (Counterbalancing Errors)

ในรูปแบบทั่วไปของข้อผิดพลาดที่ชดเชยได้ในปีถัดไปนี้สามารถอธิบายไว้ข้างล่างนี้ ซึ่งมีสิ่งที่ควรจำ 2 ประการ คือ

1. มีการปิดบัญชีในงวดที่มีการพบข้อผิดพลาดหรือไม่ถ้ายังไม่มีมีการปิดบัญชีจะต้องทำการปรับปรุง และจัดให้เรียบร้อยในงวดปัจจุบัน โดยปรับปรุงกับบัญชีกำไรสะสมมาตอนต้นงวด

2. ถ้ามีการแสดงรายงานเปรียบเทียบเกี่ยวกับรายการเงินปัจจุบัน โดยจะสรุปงบการเงินย้อนหลัง เช่น มีการติดตามรายการค้าที่เกี่ยวข้อง Hurley Enterprises และติดตามข้อผิดพลาดรายการที่เกี่ยวข้อง

### กรณีไม่ได้บันทึกค่าจ้างค้างจ่าย (Failure to Record Accrued Wages)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 19X0 กิจการไม่ได้บันทึกค่าจ้างที่เกิดขึ้นมีผลรวม \$1,500 แต่เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 19X2 ได้พบข้อผิดพลาดก่อนที่กิจการจะปิดบัญชีรายการแก้ไขข้อผิดพลาดทำได้ดังนี้ คือ

เดบิต บัญชีกำไรสะสม	\$1,500
เครดิต บัญชีค่าจ้าง	\$1,500

แต่ถ้ากิจการปิดบัญชีแล้วก็ไม่ต้องลงรายการแก้ไขข้อผิดพลาดนี้เพราะข้อผิดพลาดนี้ได้ชดเชยกันแล้ว (Counter Balancing Errors)

### กรณีไม่ได้บันทึกค่าใช้จ่ายล่วงหน้า (Failure to Record Prepaid Expenses)

ณ 1 มกราคม 19X0 Hurley Enterprises ซื้อประกันที่มีกรรมธรรม์ประกันภัย 2 ปีในราคา \$1,000 โดยลงบัญชีดังนี้ เดบิต บัญชีค่าเบี้ยประกันภัยจ่าย เครดิต บัญชีเงินสด และกิจการไม่ได้ทำการปรับปรุง ณ 31 ธันวาคม 19X0 และสำหรับข้อผิดพลาดที่กิจการตรวจพบในวันที่ 31 ธันวาคม 19X1 และสมมติว่ากิจการยังไม่ได้ปิดบัญชี ดังนั้นการปรับปรุงรายการนี้ทำได้ดังนี้

เดบิต บัญชีค่าเบี้ยประกันภัยจ่าย	\$500
เครดิต บัญชีกำไรสะสม	\$500

แต่ถ้ากิจการได้ทำการปิดบัญชีแล้ว ข้อผิดพลาดนี้ก็ไม่ต้องลงรายการแก้ไขเพราะเป็นข้อผิดพลาดที่ได้ชดเชยกันแล้ว (Counterbalanced Errors)

### กรณีไม่ได้ปรับปรุงรายได้รับล่วงหน้า (Overstatement of Prepaid Income)

ในวันที่ 31 ธันวาคม 19X0 Hurley Enterprises ได้รับค่าเช่าจำนวน \$50,000 ซึ่งเป็นค่าเช่าสำหรับระยะเวลา 1 ปี กิจการได้ลงรายการโดยเดบิตเงินสด และเครดิตรายได้ค่าเช่า กิจการไม่ได้ปรับปรุงรายการค่าเช่าในวันที่ 31 ธันวาคม 19X0 และได้พบข้อผิดพลาด ในวันที่ 31 ธันวาคม 19X1 สมมติว่ากิจการยังไม่ได้ปิดบัญชีรายการปรับปรุงจะเป็นดังนี้

เดบิต บัญชีกำไรสะสม	\$50,000
เครดิต บัญชีรายได้ค่าเช่า	\$50,000

ถ้ากิจการได้ทำการปิดบัญชีแล้วไม่ต้องลงรายการแก้ไข เพราะเป็นข้อผิดพลาดได้ชดเชยกันแล้ว (Counterbalanced)

### กรณีไม่ได้ปรับปรุงรายได้ค้างรับ (Overstatement of Accrued Income)

ในวันที่ 31 ธันวาคม 19X0 Hurley Enterprises ไม่ได้ปรับปรุงดอกเบี้ยค้างรับเป็นจำนวน \$8,000 และได้บันทึกรายได้ไว้ในวันที่ 31 ธันวาคม 19X0 โดยเดบิต บัญชีเงินสดที่ได้รับดอกเบี้ย และเครดิต ดอกเบี้ยรับ สมมติว่าได้พบข้อผิดพลาดในวันที่ 31 ธันวาคม 19X1 และกิจการยังไม่ได้ปิดบัญชี รายการปรับปรุงจะเป็นดังนี้ :-

เดบิต บัญชีกำไรสะสม	\$8,000	
เครดิต บัญชีดอกเบี้ยรับ		\$8,000

ถ้ากิจการได้ทำการปิดบัญชีแล้วก็ไม่ต้องลงรายการแก้ไข เพราะเป็นข้อผิดพลาดที่ชดเชยกันแล้ว (Counterbalanced Errors)

### สินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีต่ำไป (Understatement of Ending Inventory)

เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 19X0 กิจการได้ตรวจนับสินค้าคงเหลือแล้วพบว่ามียอดผิดพลาดโดยแสดงยอดสินค้าในบัญชีต่ำไป \$25,000 ไม่ตรงกับสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับได้ กิจการได้พบข้อผิดพลาดในวันที่ 31 ธันวาคม 19X1 สมมติว่ากิจการยังไม่ได้ปิดบัญชี รายการปรับปรุงจะเป็นดังนี้

เดบิต บัญชีสินค้าคงเหลือต้นปี	\$25,000	
เครดิต บัญชีกำไรสะสม		\$25,000

ถ้ากิจการได้ทำการปิดบัญชีแล้วไม่ต้องลงรายการแก้ไข เพราะเป็นข้อผิดพลาดที่ชดเชยกันแล้ว (Counterbalanced)

### บันทึกการซื้อสูงเกินไป (Overstatement of Purchases)

กิจการได้นำรายการซื้อสินค้าของปี 19X0 ไปบันทึกเป็นรายการซื้อของปี 19X1 เป็นจำนวน \$9,000 แต่ไม่ได้นับรวมเป็นสินค้าคงเหลือของปี 19X0 ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ได้พบข้อผิดพลาด สมมติว่ากิจการยังไม่ได้ปิดบัญชีจะมีการปรับปรุงดังนี้

เดบิต บัญชีซื้อ	\$9,000	
เครดิต บัญชีกำไรสะสม		\$9,000

ถ้ากิจการได้ปิดบัญชีแล้ว ไม่ต้องลงรายการแก้ไข เพราะเป็นข้อผิดพลาดที่ชดเชยกันแล้ว (Counterbalanced Errors)

### บันทึกการซื้อและสินค้าคงเหลือสูงเกินไป (Overstatement of Purchases and Inventories)

ในบางครั้งตัวเลขของบัญชีสินค้าและบัญชีซื้อไม่ถูกต้อง การซื้อในปี 19X0 สูงไป \$9,000 และสินค้าคงเหลือสูงไปเป็นจำนวนเท่ากัน ในวันที่ 31 ธันวาคม 19X1 พบข้อผิดพลาด โดยสมมติว่ากิจการยังไม่ได้ปิดบัญชีจะมีการปรับปรุงดังนี้

เดบิต บัญชีซื้อ	\$9,000	
เครดิต บัญชีสินค้าคงเหลือ		\$9,000

ในกรณีกำไรสุทธิของปี 19X0 จะไม่ถูกกระทบกระเทือนเพราะยอดซื้อที่สูงไปนั้น จะถูกที่ชดเชยด้วยยอดสินค้าที่สูงไป ถ้ามีการปิดบัญชีแล้ว ไม่ต้องลงรายการแก้ไข เพราะเป็นข้อผิดพลาดชดเชยกันแล้ว (Counterbalanced Errors)

**ข้อผิดพลาดซึ่งไม่ชดเชยกันในปีต่อไป (Noncounterbalancing Errors)**

เพราะความผิดพลาดที่เกิดจากยอดตัวเลขในบัญชีไม่ลงตัวมากกว่า 2 ปี ซึ่งทำให้เกิดความสับสน และต้องมีการแก้ไขข้อผิดพลาดนี้ ถึงแม้ว่ากิจการจะทำการปิดบัญชีไปแล้วก็ตาม

**กรณีไม่ได้บันทึกค่าเสื่อมราคา (Failure to Record Depreciation)**

สมมติว่า Hurloy Entorprisc ซื้อเครื่องจักรเป็นเงิน \$10,000 ในวันที่ 1 มกราคม 19X0 อายุการใช้งาน 5 ปี ถ้านักบัญชีบันทึกการจ่ายค่าเครื่องจักรไม่ถูกต้องในปี 19X0 ซึ่งข้อผิดพลาดดังกล่าวจะถูกค้นพบในปี 19X1 ถ้าสมมติว่าบริษัทใช้วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาวิธีเส้นตรงกับสินทรัพย์นี้ ดังนั้นรายการในวันที่ 31 ธันวาคม ปี 19X1 จะต้องทำการแก้ไขข้อผิดพลาดให้ถูกต้อง โดยสมมติว่ากิจการยังไม่ทำการปิดบัญชี จะบันทึกบัญชีโดย :

เดบิต บัญชีเครื่องจักร	10,000	
เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	2,000	
เครดิต บัญชีกำไรสะสม		8,000 <sup>*(n)</sup>
เครดิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร		4,000 <sup>** (n)</sup>

<sup>(n)</sup>คำนวณได้ดังนี้

**กำไรสะสม**

กำไรสะสมเมื่อ 1 มกราคม 19X0	\$10,000
ค่าเสื่อมราคาที่ต้องสำหรับปี 19X0 (20% x 10,000)	<u>(2,000)</u>
กำไรสะสมเมื่อ 31 ธันวาคม 19X0	<u>\$8,000</u>

**ค่าเสื่อมราคาสะสม**

ค่าเสื่อมราคาสะสม (20% x 10,000 x 2)	<u><u>\$4,000</u></u> <sup>**</sup>
--------------------------------------	-------------------------------------

ถ้ากิจการปิดบัญชีปี 19X0 แล้วรายการปรับปรุงจะเป็นดังนี้ คือ

เดบิต บัญชีเครื่องจักร	10,000	
เครดิต บัญชีกำไรสะสม		6,000 <sup>*** (n)</sup>
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร		4,000

<sup>(n)</sup>คำนวณได้ดังนี้

**กำไรสะสม**

กำไรสะสมเมื่อ 31 ธันวาคม 19X0	\$8,000
ค่าเสื่อมราคาที่ต้องสำหรับปี 19X1 (20% x 10,000)	<u>(2,000)</u>
กำไรสะสมเมื่อ 31 ธันวาคม 19X1	<u><u>\$6,000</u></u> <sup>***</sup>

### กรณีไม่ได้ปรับปรุงหนี้สูญ (Failure to Adjust for Bad Debts.)

กิจการไม่ได้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ กิจการบางแห่งไม่ได้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ดังนั้นเมื่อมีหนี้สูญเกิดขึ้น ก็จะนำไป เดบิตบัญชีหนี้สูญเป็น ค่าใช้จ่ายในปีที่แล้ว หากต้องการแก้ไขวิธีบัญชี เปลี่ยนมาเป็นวิธีตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว จะต้องตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ โดยปรับปรุงกับบัญชี หนี้สูญและกำไรสะสม

สมมติว่ากิจการแห่งหนึ่งตัดหนี้สูญโดยตรงจากบัญชีลูกหนี้ดังนี้

	<u>19X0</u>	<u>19X1</u>
ตัดหนี้สูญจากยอดขายที่เกิดในปี 19X0	\$550	\$690
ตัดหนี้สูญจากยอดขายที่เกิดในปี 19X1		700

Hurley ประมาณว่าในปี 19X2 มีหนี้สูญทั้งหมด \$1,400 โดยจะตัดหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ของปี 19X0 \$300 และจากบัญชีลูกหนี้ของปี 19X1 อีก \$1,100 สมมติกิจการยังไม่ได้ปิดสมุดบัญชีปี 19X1 รายการปรับปรุงจะเป็นดังนี้ คือ

เดบิต บัญชีหนี้สงสัยจะสูญ (Bad Debt Expense) 410 <sup>(n)</sup>	
เดบิต บัญชีกำไรสะสม	990 <sup>(n)</sup>
เครดิต บัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	\$1,400

(Allowance for Doubtful Accounts)

<sup>(n)</sup>คำนวณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญในปี 19X0 = \$300 ของยอดขายและปี 19X1 และ \$1,100 สำหรับยอดขายปี 19X1 ซึ่งแสดงการคำนวณหายอดหนี้สูญ และกำไรสะสมได้ดังนี้

### หนี้สงสัยจะสูญ และกำไรสะสม

	<u>19X0</u>	<u>19X1</u>
หนี้สงสัยจะสูญที่ตัดบัญชีไปแล้ว	\$1,240	\$700
บวก หนี้ที่คาดว่าจะสูญเพิ่มขึ้นอีก	<u>\$300</u>	<u>\$1,100</u>
รวมหนี้สูญที่ถูกต้องทั้งหมด	1,540	1,800
ยอดยกมาจากงวดก่อน	<u>(500)</u>	<u>(1,390)</u>
ยอดหนี้สูญที่ต้องปรับปรุงเพิ่มเติมอีก	<u>\$990</u>	<u>\$410</u>

สมมติว่ากิจการปิดสมุดบัญชีปี 19X1 ไปแล้ว รายการปรับปรุงมีดังนี้

เดบิต บัญชีกำไรสะสม (\$300 + \$1,100)	1,400
เครดิต บัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (\$300 + \$1,100)	= 1,400

ปรับปรุงค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของปี 19X0 = \$300 และปี 19X1 = \$1,100 รวม = \$1,400