

### ตัวอย่างที่ 3 การแก้ไขข้อผิดพลาดหลาย ๆ ชนิดรวมกันในคราวเดียวกัน (Comprehensive Illustration : Numerous Errors)

ในบางกรณี ข้อผิดพลาดอาจจะเกิดขึ้นได้หลายแห่ง ดังนั้นอาจจำเป็นต้องใช้กระดาษทำการเข้าช่วยในการวิเคราะห์

งบกำไรขาดทุนของบริษัท Rudman จำกัด สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 19X0, 19X1 และ 19X2 มีกำไรสุทธิดังต่อไปนี้

19X0	กำไรสุทธิ	=	\$17,400
19X1	กำไรสุทธิ	=	20,200
19X2	กำไรสุทธิ	=	11,300

จากการตรวจสอบการบันทึกในการบัญชีของบริษัท Rudman จำกัด สำหรับปีเหล่านี้ พบว่ามีความผิดพลาดเกิดขึ้นจากการบันทึกบัญชีของกิจการหลายประการดังต่อไปนี้คือ

ก. ค่าจ้างแรงงานที่ยังไม่ได้จ่าย ณ วันที่ 31 ธันวาคม ไม่ได้ปรับปรุง คือ

31 ธันวาคม 19X0	\$1,000
31 ธันวาคม 19X1	\$1,400
31 ธันวาคม 19X2	\$1,600

ค่าจ้างแรงงานค้างจ่าย ณ วันสิ้นปี เหล่านี้จะถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย เมื่อจ่ายให้พนักงานในปีถัดไป

ข. บัญชีสินค้าคงเหลือในวันที่ 31 ธันวาคม 19X0 มียอดคงเหลือสุทธิ \$1,900 มีข้อผิดพลาดในการตรวจนับ และบันทึกบัญชี

ค. ค่าเบี้ยประกันในปี 19X2 จำนวน \$1,200 รวมค่าเบี้ยประกันภัยเป็นของปี 31 ธันวาคม 19X1

ง. ดอกเบี้ยรับทั้งหมดจำนวน \$240 ไม่ต้องบันทึกบัญชีในวันที่ 31 ธันวาคม 19X1

จ. วันที่ 2 มกราคม 19X1 ขายเครื่องมือราคา \$3,000 ไปในราคา \$1,800

เครื่องมือมีค่าเสื่อมราคาสะสมจนถึงวันขาย \$2,400 เงินสดที่ได้รับถูกบันทึกเป็นรายได้ เบ็ดเตล็ดใน 19X1

นอกจากนี้กิจการคิดค่าเสื่อมราคาในอัตรา 10% ต่อปี ในปี 19X1 และ 19X2

ให้ทำ แสดงการคำนวณกำไรสุทธิที่ถูกต้อง สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 19X0, 19X1, และ 19X2 โดยแสดงรายละเอียดการปรับปรุงกำไรตามที่คำนวณไว้แต่เดิม นอกจากนี้ให้แสดงว่าได้มีการแก้ไขข้อผิดพลาดเหล่านี้ว่าจะกระทบต่อตัวเลขในงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 19X2 อย่างไร

วิธีทำตัวอย่างที่ 3 สมมุติว่ากิจการยังไม่ได้ปิดบัญชีในปี 19x2 ก็จะมีรายการปรับปรุง แก้ไข ข้อผิดพลาดเหล่านี้ในสมุดรายวันทั่วไป ได้ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป บริษัท RUDMAN จำกัด

19x2	เดบิต บัญชีกำไรสะสม	\$1,400	
31 ธ.ค.	เครดิต บัญชีค่าจ้างแรงงาน		\$1,400
	ปรับปรุงค่าจ้างแรงงานเมื่อสิ้นปี 19x2		
	เดบิต บัญชีค่าจ้างแรงงาน	\$1,600	
	เครดิต บัญชีค่าแรงงานค้างจ่าย		\$1,600
	ปรับปรุงค่าจ้างแรงงานค้างจ่ายเมื่อสิ้นปี 19x2		
	เดบิต บัญชีค่าเบี่ยประกัน	\$1,200	
	เครดิต บัญชีกำไรสะสม		\$1,200
	ปรับปรุงค่าเบี่ยประกันเมื่อสิ้นปี 19x2		
	เดบิต บัญชีดอกเบี้ยรับ	\$240	
	เครดิต บัญชีกำไรสะสม		\$240
	ปรับปรุงดอกเบี้ยรับให้ถูกต้องเมื่อสิ้นปี 19x2		
	เดบิต บัญชีค่าแรงงาน	\$1,400	
	เครดิต บัญชีค่าแรงงานค้างจ่าย		\$1,400
	ปรับปรุงค่าแรงค้างจ่ายเมื่อสิ้นปี 19x2		
	เดบิต บัญชีกำไรสะสม	\$1,500	
	เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	\$2,400	
	เครดิต บัญชีเครื่องจักร		\$3,900
	บันทึกการตัดจำหน่ายเครื่องจักรและบันทึกกำไรจากการขายเครื่องจักรในปี 19x1		
	เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	\$780	
	เครดิต บัญชีค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร		\$390
	เครดิต บัญชีกำไรสะสม		\$390
	บันทึกการยกเลิกการคิดค่าเสื่อมราคาในปี 19x1 และ 19x2		

วิธีทำตัวอย่างที่ 3 (ต่อ) การแสดงรายการปรับปรุงข้อผิดพลาดต่าง ๆ ในกระดาษทำการ มีดังนี้  
ตารางที่ 1

**บริษัท RUDMAN จำกัด**  
**กระดาษทำการแสดงการวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงในกำไรสุทธิ**  
**(WORKSHEET ANALYSIS OF CHANGES IN NET INCOME)**

รายการ	การเปลี่ยนแปลงของ กำไรสุทธิ				รายการปรับปรุงบดุล ณ 31 ธันวาคม 19X2		
	19X0	19X1	19X2	รวม	เดบิต	เครดิต	ข้อบัญญัติ
กำไรสุทธิเดิม	17,400	20,200	11,300	48,900			
ค่าจ้างแรงงานค้างจ่าย 31 ธค. 19X0	(1,000)	1,000		-0-			
ค่าจ้างแรงงานค้างจ่าย 31 ธค. 19X1		(1,400)	1,400	-0-			
ค่าจ้างแรงงานค้างจ่าย 31 ธค. 19X2			(1,600)	(1,600)		1,600	ค่าแรงงาน
สินค้าคงเหลือสูงไป 31 ธค. 19X0	(1,900)	1,900		-0-			
ค่าเบี้ยประกันค้างจ่าย 31 ธค. 19X1		1,200	(1,200)	-0-			
ดอกเบี้ยค้างรับ 31 ธค. 19X2		240	(240)	-0-			
แก้ไขรายการจำหน่ายเครื่องจักร					2,400		ค่าเสื่อม- ราคาสะสม
เมื่อ 2 ม.ค. 19X1		(1,500)		(1,500)		3,900	ค่าเสื่อม- ราคาสะสม
ยกเลิกการคิดค่าเสื่อมราคา 19X1		390		390	390		ค่าเสื่อม- ราคาสะสม
ยกเลิกการคิดค่าเสื่อมราคา 19X2			390	390	390		ค่าเสื่อม- ราคาสะสม
กำไรสุทธิที่ถูกต้อง	14,500	22,030	10,050	46,580			
ราคาทุน	\$3,900						
ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>2,400</u>						
ราคาตามบัญชี	1,500						
ขายสุทธิ	<u>1,800</u>						
กำไรจากการขายเครื่องจักร	300						
กำไรสุทธิที่รายงาน	<u>(1,800)</u>						
รายการปรับปรุง	<u><u>\$(1,500)</u></u>						

วิธีทำตัวอย่างที่ 3 (ต่อ)

แต่ถ้ากิจการปิดบัญชีปี 19x2 แล้วรายการปรับปรุงข้อผิดพลาดต่าง ๆ เหล่านี้จะแสดงให้เป็น ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป บริษัท RUDMAN จำกัด

19x2	เดบิต บัญชีกำไรสะสม	\$1,600	
31 ธ.ค.	เครดิต บัญชีค่าจ้างแรงงาน		\$1,600
	ปรับปรุงค่าแรงงานค้างจ่ายสิ้นปี 19x2		
	เดบิต บัญชีกำไรสะสม	\$1,500	
	เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร		2,400
	เครดิต บัญชีเครื่องจักร		\$3,900
	บันทึกการจำหน่ายเครื่องจักรและกำไรจากการขายเครื่องจักรในปี 19x1		
	เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	\$780	
	เครดิต บัญชีกำไรสะสม		\$780
	ยกเลิกการคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรในปี 19x1 และ 19x2		

การจัดเตรียมท่างบการเงินเปรียบเทียบ

(PREPARATION OF COMPARATIVE STATEMENT)

การวิเคราะห์ข้อผิดพลาดมาจนถึงขั้นตอนนี้จะเกี่ยวข้องกับการระบุชนิดของข้อผิดพลาด และการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวกับการแก้ไขข้อผิดพลาด การแก้ไขข้อผิดพลาดจะแสดงในการเปรียบเทียบของงบการเงินในกระดาษทำการ (Work Sheet) ดังในตารางที่ 1. จะอธิบายถึงการแก้ไขข้อผิดพลาดที่แตกต่างกันไปตามชนิดของข้อผิดพลาด ผลลัพธ์ในงบดุล งบกำไรขาดทุน และการแก้ไขการบันทึกรายการจะไม่มีแสดงในรายการในงบเปรียบเทียบอีก เพราะมันได้อธิบายในตัวของมันเองแล้ว

ตัวอย่างที่ 4 Hillmon and Sons. ได้ซื้อร้านค้าปลีกเล็ก ๆ แห่งหนึ่งในเมือง Pheil และพวกเขาไม่มีความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับบัญชี เหตุนี้พวกเขาก็ไม่สามารถเก็บข้อมูลต่าง ๆ ไว้ในระหว่างปี 19x2 จึงทำให้เกิดข้อผิดพลาดเกี่ยวกับข้อมูลที่ใช้ในการบันทึกบัญชี ซึ่งจะแสดงให้เห็นต่อไปในรูปของงบทดลองก่อนปรับปรุงของ Hillmon and Sons การแก้ไขการบันทึกรายการและปรับปรุงรายการในงบการเงิน ซึ่งสามารถตรวจสอบได้โดยดูจากกระดาษทำการ ข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการแก้ไขข้อผิดพลาด ก่อนที่จะมีการทำกระดาษทำการ มีดังนี้

1. ผู้ทำบัญชีไม่ได้บันทึกเงินสดจากการขายสินค้า \$1,000
2. ไม่ได้บันทึกค่าแรงค้างจ่ายเมื่อสิ้นปี 19x1 จำนวน \$2,500 และสิ้นปี 19x2 จำนวน \$3,200 ค่าแรงงานนั้นบันทึกรวมอยู่ในยอดค่าใช้จ่ายในการบริหาร
3. สินค้าคงเหลือต้นปีมีการบันทึกบัญชีต่ำไป \$5,400 เนื่องจากไม่ได้นับรวมสินค้าระหว่างทางซึ่งได้บันทึกเป็นซื้อไว้แล้ว (รายการนี้ซื้อสินค้า ณ ตอนสิ้นปี)
4. ไม่ได้ตั้งบัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญเนื่องจากเว้นเงินจากลูกหนี้ไม่ได้เหตุนี้กิจการได้ตั้งบัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ ณ 31 ธ.ค. 19x2 โดยตั้งเป็นหนี้สูญ 19x1 = \$700 และปี 19x2 ถึง \$1,500 และได้ตกลงว่าจะปรับปรุงหนี้สูญให้ตรงกับปีที่มีการขายเชื่อ กิจการได้ตัดหนี้สูญไปแล้ว ดังนี้ (รวมเป็นค่าใช้จ่ายในการขาย)

	19X1	19X2
ลูกหนี้ปี 19x2		\$1,600
ลูกหนี้ปี 19x1	\$400	\$2,000

5. ไม่ได้บันทึกค่าเบี้ยประกันล่วงหน้าสิ้นปี 19x1 จำนวน \$600 และสิ้นปี 19x2 \$400 แต่ค่าเบี้ยประกันทั้งหมดไปบันทึกรวมกันอยู่ในค่าใช้จ่ายในการบริหาร
6. รวมอยู่ในยอดเจ้าหนี้มีตัวเงินจ่ายจำนวน \$6,000
7. ในระหว่างปี 19x1 สินทรัพย์มีราคาทุน \$10,000 ราคาตามบัญชี \$4,000 และขายได้ \$70,000 ณ วันที่ขายกิจการได้บันทึกบัญชีโดย
 

เดบิต บัญชีเงินสด	\$7,000
เครดิต บัญชีรายได้อื่น ๆ (Miscellaneous Income)	\$7,000
8. รายการสุดท้ายที่ได้ทำการบันทึกแล้วนั้น บริษัทได้บันทึกรายการค่าเสื่อมราคา (รวมไว้ในบัญชีใช้จ่ายในการบริหารแล้ว) ในปี 19x1 สูงไป \$800 และในปี 19x2 สูงไป \$1,200
9. ณ สิ้นปีกิจการตรวจนับและตีราคาสินค้าคงเหลือได้ \$40,000

วิธีทำตัวอย่างที่ 4

ตารางที่ 1

HILLMON and SONS

กระดาษทำการการวิเคราะห์การปรับปรุงแก้ไขงบการเงินของ

(WORKSHEET ANALYSIS TO ADJUST FINANCIAL STATEMENTS)

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 19X2

รายการ	งบทดลอง ก่อนปรับปรุง (US \$)		รายการปรับปรุง (US :\$)		งบกำไรขาดทุน หลังการปรับปรุง (US \$)		งบดุล หลังการปรับปรุง (US \$)	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	3,100		(1)1,000				4,100	
ลูกหนี้	17,600						17,600	
ตัวเงินรับ	8,500						8,500	
สินค้าคงเหลือ 1 ม.ค. 19X2	34,000		(3)5,400		39,400			
สินทรัพย์ถาวร	112,000			(7)10,000 <sup>A</sup>			102,000	
ค่าเสื่อมราคา สะสม		83,500	(7)6,000 <sup>A</sup>					75,500
เงินลงทุน	24,300						24,300	
เจ้าหนี้		14,500	(6)6,000					8,500
ตัวเงินจ่าย		10,000		(6)6,000				16,000
ทุนเรือนหุ้น		43,500						43,500
กำไรสะสม		20,000	(4)2,700 <sup>B</sup>	(3)5,400				17,600
			(7)4,000 <sup>A</sup>	(5) 800				
			(2)2,500	(8)800				
ขาย		94,000		(1)1,000		95,000		
ซื้อ	21,000				21,000			
ค่าใช้จ่ายใน การขาย	22,000			(4)500 <sup>B</sup>	21,500			
ค่าใช้จ่ายใน การบริหาร	23,000		(2)700	(5)400	22,700			
			(5)800	(8)1,200				
รวม	265,500	265,500						
ค่าแรงงานค้างจ่าย				(2)3,200				3,200
ค่าเผื่อหนี้สงสัย จะสูญ				(4)2,200 <sup>B</sup>				2,200
ค่าเบี่ยงประกัน จ่ายล่วงหน้า			(5)400				400	
สินค้าคงเหลือ 31 ธ.ค. 19X2						40,000	40,000	
กำไรสุทธิ					30,400			30,400
รวม			31,300	31,300	135,000	135,000	196,900	196,900

วิธีทำตัวอย่างที่ 4 (ต่อ)

คำนวณประกอบ

ก. กำไรขาดทุนจากการขายเครื่องจักรจำนวนที่ต้องปรับปรุงกับกำไรสะสมมีดังนี้คือ :-

รายได้จากการขาย	\$7,000
ราคาตามบัญชี - เครื่องจักร	<u>\$4,000</u>
กำไรจากการขาย	\$3,000
เครดิตเป็นรายได้	<u>\$7,000</u>
ต้องปรับปรุงกำไรสะสม	<u>\$4,000</u>

ข. หนี้สงสัยจะสูญที่รอดตัดบัญชี

	<u>19X1</u>	<u>19X2</u>
หนี้สงสัยจะสูญแต่ละปีตัดบัญชีแล้ว	\$2,400	\$ 1,600
ประมาณว่าจะสูญอีก	<u>\$ 700</u>	<u>\$ 1,500</u>
	\$3,100	\$ 3,100
หนี้สูญตัดบัญชีไปแล้ว	<u>\$ (400)</u>	<u>\$(3,600)</u>
ยอดปรับปรุงหนี้สงสัยจะสูญ	<u>\$2,700</u>	<u>\$ (500)</u>

## บทสรุป (CONCLUSION)

ชนิดของความแตกต่างในการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีมีดังนี้ :-

1. การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี
2. การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีให้ถูกต้อง

ความแตกต่างของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีแยกออกได้ดังนี้ :-

ก. ชนิดของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

1. การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี (CHANGES IN ACCOUNTING PRINCIPLE)
2. การเปลี่ยนแปลงการประมาณการทางบัญชี (CHANGE IN ACCOUNTING ESTIMATE)
3. การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน (CHANGES IN REPORTING ENTITY)
4. การแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินที่ได้ออกไป

ข. การแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินที่ได้ออกไปแล้ว ไม่ใช่การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

(CORRECTION OF AN ERROR IN PREVIOUSLY ISSUED FINANCIAL STATEMENTS NOT AN ACCOUNTING CHANGE)

ชนิดของข้อผิดพลาด มี 3 ชนิด คือ

1. ข้อผิดพลาดในงบดุล (BALANCE SHEET ERRORS)
2. ข้อผิดพลาดของงบกำไรขาดทุน (INCOME STATEMENT ERRORS)
3. ผลกระทบต่องบดุลและงบกำไรขาดทุน (BALANCE SHEET AND INCOME STATEMENT EFFECT)
  - 3.1 ข้อผิดพลาดซึ่งชดเชยได้ในปีถัดไป (COUNTERBALANCING ERRORS)
  - 3.2 ข้อผิดพลาดไม่สามารถชดเชยได้ในปีถัดไป (NONCOUNTERBALANCING ERRORS)



**ปัญหาศึกษาด้วยตนเองพร้อมเฉลย  
การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีและ  
การวิเคราะห์ข้อผิดพลาดทางการบัญชี**

**ปัญหาที่ 1** ณ ต้นปี 25X2 บริษัท กขค จำกัด ได้ตัดสินใจเปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคาจากวิธีอัตราเร่งไปใช้เส้นตรงสำหรับเครื่องจักรของบริษัท เครื่องจักรซื้อในปี 25X0 ในราคาทุน 100,000 บาท มีอายุการใช้งาน 4 ปี (เพื่อความสะดวกไม่ต้องคำนึงถึงผลทางภาษี)

- ให้ทำ**
1. แสดงวิธีการคำนวณและการรายงานในงบการเงินเปรียบเทียบของการคิดค่าเสื่อมราคาแบบเดิมและแบบใหม่ของปี 25X0 และปี 25X1
  2. บันทึกบัญชีการเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรจากวิธีอัตราเร่งเป็นวิธีเส้นตรงในปี 25X2
  3. ให้ทำงบการเงินเปรียบเทียบเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงข้างต้นปี 25X2 และ 25X1
  4. ในกรณีที่ขอใช้จะแสดงตัวเลขประหนึ่งทำให้ว่า เพิ่มเติมจากการรายงานการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีนั้นให้กิจการแสดงการคำนวณและการรายงานกำไรประหนึ่งทำใหม่สำหรับปี 25X0 และคำนวณหากำไรต่อกัน ในปี 25X1 และ 25X2 ในประเด็นย้อนหลังกำไรก่อนรายการพิเศษ กำไรต่อกับรายการพิเศษ และกำไรต่อกันของกำไรสุทธิ
  5. ให้แสดงประโยชน์ที่กิจการจะได้รับจากจำนวนประหนึ่งทำใหม่ (Pro Forma amounts)

### เฉลยปัญหาที่ 1

(1) วิธีการคำนวณและการรายงานในงบการเงินเปรียบเทียบมีดังนี้

ปี	คิดค่าเสื่อมราคา	คิดค่าเสื่อมราคา	วิธีอัตราเร่ง
	ตามวิธีอัตราเร่ง	ตามวิธีเส้นตรง	สูงกว่า วิธีเส้นตรง
25X0	40,000 บาท	25,000 บาท	15,000 บาท
25X1	30,000 บาท	25,000 บาท	5,000 บาท
		รวม	<u>20,000 บาท</u>

การเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาในปี 25X2 ทำให้ค่าเสื่อมราคาตามวิธีเดิมสูงกว่าวิธีใหม่ จนถึงสิ้นปี 25X1 รวม 20,000 บาท

(2) การลงรายการเพื่อบันทึกการเปลี่ยนแปลงในปี 25X2 จะเป็นดังนี้

ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	20,000	
แก้ไขกำไรของปีก่อน		20,000

สำหรับปี 25X2 ค่าเสื่อมราคาก็จะคิดตามวิธีใหม่ คือ วิธีเส้นตรง ค่าเสื่อมราคาสำหรับปีจะมีจำนวน 25,000 บาท ซึ่งจะปรากฏเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติในการคำนวณกำไรสำหรับปี 25X2

## เฉลยปัญหาที่ 1 (ต่อ)

(3) ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงข้างต้นจะปรากฏในงบการเงินเปรียบเทียบได้ดังนี้ คือ<sup>(6)</sup> :-

	<u>25X2</u>	<u>25X1</u>
กำไรก่อนรายการพิเศษและก่อนผลสะสมของ		
การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี (สมมุติ)	150,000	120,000 บาท
รายการพิเศษ (สมมุติ)	(30,000)	10,000 บาท
ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงไปใช้วิธีคิดค่า		
เสื่อมราคาใหม่ที่มีต่อปีก่อน ๆ จนถึง		
31 ธันวาคม 25X1		
(หมายเหตุ ก.)	<u>20,000</u>	<u>-</u>
กำไรสุทธิ	<u>140,000 บาท</u>	<u>130,000 บาท</u>
จำนวนต่อหุ้น :		
กำไรต่อหุ้น (100,000 หุ้น)		
กำไรก่อนรายการพิเศษและก่อนผลสะสมของ		
การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี	1.50	1.20 บาท
รายการพิเศษ	(0.30)	.10 บาท
ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงไปใช้วิธีคิดค่า		
เสื่อมราคาใหม่ที่มีต่อปีก่อน ๆ จนถึง		
31 ธันวาคม 2519	<u>0.20</u>	
กำไรสุทธิ	<u>1.40 บาท</u>	<u>1.30 บาท</u>

หมายเหตุ ก. การเปลี่ยนแปลงการคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ในปี 25x2 บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรตามวิธีเส้นตรง ในปีก่อน ๆ เริ่มตั้งแต่ปี 25x0 บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้อัตราเร่ง SYD บริษัทใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาวิธีใหม่เพื่อ.... (ยกเหตุผลประกอบการเปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคา)... และได้คิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีใหม่ย้อนหลังเข้ากับเครื่องจักรตั้งแต่วันที่ซื้อมาแล้ว ผลของการเปลี่ยนแปลงในปี 25x2 ทำให้กำไรก่อนรายการพิเศษลดลงประมาณ 5,000 บาท (5 สตางค์ต่อหุ้น) การปรับปรุงย้อนหลังเกี่ยวกับการใช้วิธีใหม่ซึ่งมีจำนวน 20,000 บาท ได้แสดงในงบของปี 25X2 แล้ว

<sup>(6)</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย มาตรฐานการบัญชี รวมเล่ม กรกฎาคม 2539 (พิมพ์ที่ บริษัท พี.เอ. สิวัง จำกัด) หน้า 52-53 กรุงเทพฯ 10700

## เฉลยปัญหาที่ 1 (ต่อ)

(4) ในกรณีที่บริษัทประสงค์จะแสดงตัวเลข “ประหนึ่งทำใหม่” เพิ่มเติมจากรายงานการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีดังได้แสดงในปัญหาที่ 1 การคำนวณและการรายงานกำไรประหนึ่งทำใหม่สำหรับปี 25X0 จะปรากฏดังนี้

กำไรก่อนรายการพิเศษ (25X0) ยังไม่ปรับตัวเลข	120,000 บาท
ค่าเสื่อมราคาตามอัตราเร่งสูงกว่าวิธีเส้นตรง (25X0)	<u>5,000 บาท</u>
กำไรประหนึ่งทำใหม่ก่อนรายการพิเศษ (ปรับตัวเลขแล้ว)	<u>125,000 บาท</u>

	25x1	25X0
จำนวนประหนึ่งทำใหม่ สมมติใช้ค่าเสื่อมราคาวิธีใหม่		
ย้อนหลังกำไรก่อนรายการพิเศษ	150,000	125,000 บาท
กำไรต่อหุ้น	1.50	1.25
รายการพิเศษ	(30,000)	10,000
กำไรต่อหุ้น	(0.30)	.10
กำไรสุทธิ	120,000	135,000
กำไรต่อหุ้น	1.20 บาท	1.35 บาท

(5) จำนวน “ประหนึ่งทำใหม่” (pro forma amounts) นี้ ได้ทำขึ้นเสนอเป็นข้อมูลเพิ่มเติมเท่านั้นจำนวนประหนึ่งทำใหม่นี้ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถคำนวณกำไรสุทธิที่ควรจะเป็น หากได้มีการใช้หลักการบัญชีใหม่ย้อนหลังเข้ากับงวดก่อน ๆ ด้วย จำนวนประหนึ่งทำใหม่นี้เป็นข้อมูลที่มีประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจในการประเมินแนวโน้มกำไรของบริษัทสำหรับช่วงเวลาหลาย ๆ ปี

**ปัญหาที่ 2** บริษัท สุริยัน จำกัด เดิมคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรโรงงานแบบวิธีอัตราเร่ง ต่อมาตอนต้นปี 25x4 บริษัทได้ตัดสินใจเปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคาเป็นแบบเส้นตรงกับเครื่องจักรทั้งที่มีอยู่เดิมและที่จะซื้อใหม่

ข้อมูลเกี่ยวกับกำไรและการเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคามีดังนี้ :-

ปี	กำไรสุทธิตามวิธี อัตราเร่ง	รายการพิเศษ หลังหักภาษีแล้ว	ค่าเสื่อมวิธีอัตราเร่ง สูงกว่าวิธีเส้นตรง
ก่อน 25x0			20,000
25x0	800,000		80,000
25x1	1,040,000	40,000	70,000
25x2	1,300,000		50,000
25x3	1,200,000	100,000	<u>30,000</u>
รวม ณ ต้นปี 25x4			<u>250,000</u>

ในปี 25x4 บริษัทมีกำไรหลังหักภาษีแต่ก่อนรายการพิเศษ 1,200,000 บาท และมีรายการพิเศษ คือ ขาดทุนจากไฟไหม้ 50,000 บาท

นโยบายของบริษัทที่มีมาแต่เดิมคือ จ่ายโบนัสเท่ากับ 10% ของยอดกำไรสุทธิ บริษัทมีหุ้นสามัญออกอยู่จำนวน 1,000,000 หุ้น

จะจัดทำงบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบ และจำนวนประหนึ่งทำใหม่ของกำไรก่อนรายการพิเศษ กำไรสุทธิและรายการที่เกี่ยวข้องของปี 25x4 โดย

ก. เปรียบเทียบเฉพาะกับปี 25x3

ข. เปรียบเทียบ 5 ปี ตั้งแต่ปี 25x0 เป็นต้นมา

กำหนดให้อัตราภาษี = 30%

## เฉลยปัญหาที่ 2

	25X4 (บาท)	25X3 (บาท)
กำไรก่อนรายการพิเศษและก่อนผลสะสม ของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี	1,200,000	1,100,000
รายการพิเศษ (หักภาษีแล้ว)	(35,000)	100,000
ผลสะสมของการเปลี่ยนไปใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคา ใหม่ที่มีต่อปีก่อน ๆ จนถึง 31 ธ.ค. 25X3 (หมายเหตุ ก.)	<u>175,000<sup>(1)</sup></u>	<u>          </u>
กำไรสุทธิ	<u>1,340,000</u>	<u>1,200,000</u>

จำนวนต่อหุ้น :

กำไรต่อหุ้น (1,000,000 หุ้น)		
กำไรก่อนรายการพิเศษและก่อนผล สะสมของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี	1.20	1.10
รายการพิเศษ	(0.04)	0.10
ผลสะสมของการเปลี่ยนไปใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคา ใหม่ที่มีต่อปีก่อน ๆ จนถึง 31 ธ.ค. 25X3	<u>0.18</u>	<u>-</u>
กำไรสุทธิ	<u>1.34</u>	<u>1.20</u>
จำนวนประหนึ่งทำใหม่ <sup>(2)</sup>		
กำไรก่อนรายการพิเศษ	1,200,000	1,118,900
กำไรต่อหุ้น	1.20	1.12
กำไรสุทธิ	1,165,000	1,218,900
กำไรสุทธิต่อหุ้น	1.16	1.22

หมายเหตุ ก. การเปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคา ในปี 25X4 บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร  
โรงงานตามวิธีเส้นตรงในปีก่อน ๆ บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้อัตราเร่ง บริษัทใช้วิธีคิดค่าเสื่อม  
ราคาวิธีใหม่เพื่อ.....(ยกเหตุผลประกอบการเปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคา).....และให้คิดค่าเสื่อม  
ราคาตามวิธีใหม่ย้อนหลังเข้ากับเครื่องจักรที่ซื้อมาแต่เดิม ผลของการเปลี่ยนแปลงในปี 25X4 ทำให้  
กำไรก่อนรายการพิเศษลดลงประมาณ 21,000 บาท (2 สตางค์ต่อหุ้น) การปรับปรุงย้อนหลัง  
เกี่ยวกับการใช้วิธีใหม่หลังภาษีซึ่งมีจำนวน 175,000 บาท ได้แสดงในงบของปี 25X4 แล้ว

(1) ได้จากผลต่างของ 2 วิธี ถึงต้นปี 25X4 เท่ากับ 250,000 บาท หักด้วยภาษี 30%

(2) จำนวนประหนึ่งทำใหม่ได้มาจาก

## ถ้าแสดงงบเปรียบเทียบสำหรับเวลา 5 ปี

	25X4	25X3	25X2	25x1	25x0
กำไรก่อนรายการพิเศษและผลสะสม					
ของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี	1,200,000	1,100,000	1,300,000	1,000,000	800,000
รายการพิเศษ	(35,000)	100,000	-	40,000	-
ผลสะสมของการเปลี่ยนไปใช้วิธีคิด					
ค่าเสื่อมราคาใหม่ที่มีต่อปีก่อน ๆ					
จนถึง 31 ธ.ค. 25X3 (หมายเหตุ ก.)	175,000 <sup>(1)</sup>	-			
กำไรสุทธิ	<u>1,340,000</u>	<u>1,200,000</u>	<u>1,300,000</u>	<u>1,040,000</u>	<u>800,000</u>

### จำนวนต่อหุ้น :

กำไรต่อหุ้น (1,000,000 หุ้น)					
กำไรก่อนรายการพิเศษและผลสะสม					
ของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี	1.20	1.10	1.30	1.00	0.80
รายการพิเศษ	(0.04)	0.10	-	0.04	-
ผลสะสมของการเปลี่ยนไปใช้วิธีคิด					
ค่าเสื่อมราคาใหม่ที่มีต่อปีก่อน ๆ					
จนถึง 31 ธ.ค. 25X3	0.18	-	-	-	-
กำไรสุทธิ	<u>1.34</u>	<u>1.20</u>	<u>1.30</u>	<u>1.04</u>	<u>0.80</u>

### จำนวนประหนึ่งทำใหม่<sup>(2)</sup>

กำไรก่อนรายการพิเศษ	1,200,000	1,118,900	1,331,500	1,044,100	850,400
กำไรก่อนรายการพิเศษต่อหุ้น	1.20	1.12	1.33	1.04	0.85
กำไรสุทธิ	1,165,000	1,218,900	1,331,500	1,084,100	850,400
กำไรสุทธิต่อหุ้น	1.16	1.22	1.33	1.08	0.85

	25X3	25X2	25X1	25X0
กำไรก่อนรายการพิเศษที่แสดงไว้เดิม	1,100,000	1,300,000	1,000,000	800,000
บวก การปรับค่าเสื่อมราคา (หลังภาษี)	21,000	35,000	49,000	56,000
หัก โบนัส 10% จากกำไรที่เพิ่มขึ้นเนื่องจาก				
การปรับค่าเสื่อมราคา	(2,100)	(3,500)	(4,900)	(5,600)
กำไรประหนึ่งทำใหม่	<u>1,118,900</u>	<u>1,331,500</u>	<u>1,044,100</u>	<u>850,400</u>

(1) ได้จากผลต่างของ 2 วิธี ถึงต้นปี 25X4 เท่ากับ 250,000 บาท หักด้วยภาษี 30%

(2) จำนวนประหนึ่งทำใหม่ได้มาจาก

### ปัญหาที่ 3

บริษัทได้พบว่าการปิดบัญชีประจำปี 25x1 เจ้าหน้าที่บัญชีได้ลืมหักค่าเสื่อมราคา 400,000 บาท จากอาคารที่สร้างใหม่ กำไรสุทธิตามที่รายงานสำหรับปี 25x0 มีจำนวน 3,200,000 บาท และกำไรสุทธิสำหรับปี 25x1 มีจำนวน 3,650,000 บาท การปรับปรุงงวดก่อน ซึ่งมีผลทางภาษีในปัจจุบันในงบกำไรสะสมสำหรับปี 25x1 ปีเดียว (ไม่มีงบเปรียบเทียบ)

ให้แสดงการคำนวณหายอดกำไรสะสมต้นปีหลังปรับปรุง และกำไรสะสมปลายปีที่ต้องของปี 25x1 และแสดงเหตุผลว่าควรเปิดเผยข้อมูลใดบ้าง ในการทำงานการเงินเปรียบเทียบ

### เฉลยปัญหาที่ 3

กำไรสะสม-ต้นปี

ตามที่รายงานแล้ว		2,500,000 บาท
การปรับปรุงงวดก่อน-แก้ไขค่าเสื่อมราคา	400,000	
หัก ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้อง	<u>120,000</u>	<u>(280,000)</u>
กำไรสะสมต้นปี-ปรับปรุงแล้ว		2,220,000
กำไรสุทธิ		<u>3,650,000</u>
กำไรสะสมปลายปี		<u><u>5,870,000</u></u> บาท

ในกรณีที่แสดงเป็นงบการเงินเปรียบเทียบ ควรมีการปรับตัวเลขของแต่ละปีที่เสนอในงบนั้น การปรับปรุงรวมยอดควรเสนอเป็นรายการปรับปรุงงวดก่อนเข้ากำไรสะสมในงวดแรกสุดที่เกี่ยวข้องซึ่งเสนอในงบการเงินนั้น จากตัวอย่างข้างต้น ข้อผิดพลาดเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคา 400,000 บาท ของปี 25x0 ซึ่งได้ค้นพบในปี 25x1 นั้น ควรต้องปรับรายการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในงบการเงินปี 25x0 เสียใหม่ เมื่อแสดงเปรียบเทียบคู่กับงบการเงินปี 25x1

งบการเงินปี 25x1 เมื่อแสดงเปรียบเทียบกับงบปี 25x0 ก็จะแสดงเหมือนกับว่าไม่มีข้อผิดพลาดใดเกิดขึ้น อย่างไรก็ตามในงบเปรียบเทียบปี 25x1 อย่างน้อยควรเปิดเผยในหมายเหตุให้ทราบถึงการปรับตัวเลขใหม่ในงบการเงิน 25x0 และเปิดเผยให้ทราบถึงผลของการแก้ไขให้ถูกต้องซึ่งกำไรก่อนรายการพิเศษ กำไรสุทธิ และกำไรต่อหุ้น