

บทที่ 9

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด

การบันทึกบัญชีจะยึดหลักความสม่ำเสมอในการบันทึกบัญชี เมื่อใช้หลักการบัญชีใดก็จะใช้หลักการนั้นอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้ แต่ก็มิได้หมายความว่า จะเปลี่ยนแปลงไม่ได้หากมีเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในภายหลัง เช่น มีมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่กำหนดให้ปฏิบัติ หรือหากเปลี่ยนแปลงแล้วจะทำให้งบการเงินมีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น เป็นต้น นอกจากนี้การบันทึกบัญชีอาจมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น เช่น การบันทึกบัญชีผิด การบวกเลขผิด เป็นต้น ซึ่งผลของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีผลทำให้งบการเงินในปีปัจจุบัน และงบการเงินในอดีตไม่ถูกต้อง ดังนั้นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ประโยชน์จากการใช้ข้อมูลทางการบัญชีจึงควรมีการแก้ไขปรับปรุงข้อมูลทางบัญชี โดยแยกพิจารณาเป็นการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี เป็นการเปลี่ยนแปลงการแสดงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่แตกต่างไปจากเดิม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้งบการเงินแสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานได้อย่างเหมาะสมถูกต้องมากที่สุด การเปลี่ยนแปลงดังกล่าว มีหลายลักษณะ เช่น การเปลี่ยนแปลงวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าก่อนออกก่อนเป็นวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก การเปลี่ยนแปลงประมาณการอายุการใช้งานของเครื่องจักรจาก 7 ปี เป็น 5 ปี เป็นต้น ทั้งนี้การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีจำแนกได้เป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีได้ให้คำนิยามไว้ว่า นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎ และวิธีปฏิบัติเฉพาะที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่ง

ประเทศไทย, 2542, หน้า 4) ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจึงหมายถึง การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีจากวิธีที่ถูกต้องวิธีหนึ่งเป็นวิธีที่ถูกต้องอีกวิธีหนึ่ง เช่น การเปลี่ยนแปลงวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือจากวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ไปใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน การเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา จากวิธีบันทึกทรายเป็นเมื่องานเสร็จตามสัญญาไปใช้วิธี บันทึกทรายเป็นตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ เป็นต้น

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี จะไม่รวมถึงกรณีดังต่อไปนี้

1. การเลือกใช้หลักการบัญชีเพื่อบันทึกทรายเป็นบัญชีหรือเหตุการณ์ใหม่ที่เกิดขึ้น เช่น โดยปกติกิจการจะซื้อสินค้าเพื่อขายและตีราคาสินค้าคงเหลือวิธีเข้าก่อนออกก่อน ถ้ากิจการผลิตสินค้าอีกชนิดหนึ่งเพื่อขาย และตีราคาสินค้าคงเหลือชนิดใหม่ด้วยวิธีอื่น คือ วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ลักษณะเช่นนี้ไม่ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เป็นต้น

2. การเลือกใช้หลักการบัญชีเพื่อบันทึกเหตุการณ์ที่มีลักษณะแตกต่างในเนื้อหาอย่างเห็นได้ชัด จากที่ได้เกิดขึ้นมาก่อน เช่น กิจการบันทึกค่าใช้จ่ายในการวิจัยตลาด เป็นค่าใช้จ่ายในปีที่จ่ายเงิน เพราะจำนวนเงินน้อยและเป็นงานวิจัยเล็ก ๆ ถ้ากิจการมีโครงการวิจัยโครงการใหม่ซึ่งใช้เงินจำนวนมาก และจะก่อให้เกิดรายได้ต่อกิจการ 5 ปี กิจการจึงบันทึกบัญชีเป็นสินทรัพย์ (ค่าใช้จ่ายวิจัยตลาดรอดักบัญชี) เป็นต้น

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

นักวิชาการให้ความหมายการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (change in accounting estimate) ไว้หลายทัศนะ ดังนี้

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หมายถึง การประมาณผลกระทบในปัจจุบันที่เกิดขึ้นจากสถานะหรือเหตุการณ์ในอนาคต ซึ่งไม่สามารถกระทำได้อย่างแม่นยำ (อังคณา นุตยกุล, 2547, หน้า 398)

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หมายถึง การเปลี่ยนแปลงประมาณการที่ทำไว้แต่เดิมให้เหมาะสมและใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากได้รับข้อมูลจากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ใหม่ที่เกิดขึ้นหรืออาศัยข้อมูลจากการได้รับประสบการณ์มากขึ้น (กัลยาณี กิตติจิตต์, 2543, หน้า 2)

จากความหมายของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ดังกล่าวข้างต้นสรุปได้ว่า การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หมายถึง การเปลี่ยนแปลงประมาณการที่ได้ประมาณ

การไว้แล้วให้เกิดความเหมาะสมใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด โดยเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีจากเดิมที่ถูกต้องเป็นประมาณการใหม่ที่ถูกต้องมากขึ้น

ในการจัดทำงบการเงิน นักบัญชีจำเป็นต้องทำการประมาณการเหตุการณ์ในอนาคต และผลของเหตุการณ์นั้น เนื่องจากไม่สามารถวัดค่าได้อย่างแน่นอน เช่น มีการประมาณการลูกหนี้ที่อาจเก็บเงินไม่ได้ การประมาณการอายุการใช้งานของสินทรัพย์ถาวรหรือที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่คิดค่าเสื่อมราคา ประมาณการราคาซากของสินทรัพย์ถาวรหรือที่ดินอาคารและอุปกรณ์ที่คิดค่าเสื่อมราคา ประมาณการจำนวนทรัพยากรธรรมชาติที่จะได้รับ ประมาณการระยะเวลาที่จะได้รับประโยชน์จากค่าใช้จ่ายรอกการตัดบัญชี ประมาณการผลขาดทุนจากสินค้าล้าสมัยหรือเสื่อมคุณภาพ ประมาณการค่าเสียหายจากการประกันคุณภาพ เป็นต้น ในการประมาณการนักบัญชีจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจอย่างเหมาะสมจากข้อมูลที่มีอยู่ในขณะนั้น หากในอนาคตนักบัญชีได้รับข้อมูลใหม่เพิ่มขึ้นซึ่งดีกว่า ก็อาจจำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแปลงประมาณการที่ทำไว้แต่เดิม เช่น เปลี่ยนการคิดค่าเสื่อมราคาวิธีเส้นตรง จากเดิม 5 ปี เป็น 8 ปี หรือเปลี่ยนแปลงการตัดค่าใช้จ่ายวิจัยและพัฒนา จากเดิม 5 ปี เป็น 1 ปี เป็นต้น

ในกรณีการเปลี่ยนแปลงบางอย่างที่อาจทำให้ตัดสินใจว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หากมีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเกิดขึ้นให้ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี เช่น กิจการเปลี่ยนการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายรอกการตัดบัญชีซึ่งเป็นสินทรัพย์แล้วตัดจ่ายเป็นงวด ๆ ไปใช้วิธีบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีเมื่อเกิดรายจ่ายขึ้น เป็นต้น ทั้งนี้เนื่องจากเกิดความไม่แน่นอนในประโยชน์ที่จะได้รับในภายหน้าให้ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน

มาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับที่ 39 ได้ให้คำนิยามไว้ว่า หน่วยงานที่เสนอรายงาน หมายถึง กลุ่มกิจการที่โดยสถานะแล้วถือเป็นหน่วยงานเดียวกัน ซึ่งต้องร่วมกันนำเสนองบการเงินเพียงงบเดียว (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542, หน้า 4) ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงานจึงหมายถึง การเปลี่ยนแปลงกลุ่มกิจการที่นำเสนองบการเงิน ทำให้งบการเงินของกลุ่มกิจการที่ร่วมกันนำเสนองบการเงินเพียงงบเดียวนั้นมีความแตกต่างไปจากเดิม

เหตุการณ์ดังต่อไปนี้ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน

1. กิจการต้องนำเสนองบการเงินรวมซึ่งไม่เคยต้องนำเสนอในงวดก่อน เช่น บริษัท เอ จำกัดซื้อหุ้นสามัญของบริษัท บี จำกัด และสามารถเข้าควบคุมบริษัท บี จำกัดได้ บริษัท เอ จำกัดจะเป็นบริษัทใหญ่ บริษัท บี จำกัดจะเป็นบริษัทย่อย บริษัท เอ จำกัดจึงต้องเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงานจากเดิมที่เสนองบการเงินของบริษัท เอ จำกัดบริษัทเดียว เป็นเสนองบการเงินรวมโดยนำงบการเงินของบริษัท ข จำกัดเข้ามารวมด้วย เป็นต้น

2. มีการเปลี่ยนแปลงสถานะของบริษัทย่อยที่รวมอยู่ในกลุ่มกิจการ เช่น กลุ่มกิจการประกอบด้วย บริษัท เอ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ และบริษัท บี จำกัดกับบริษัท ซี จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย ต่อมาบริษัท ซี จำกัดเปลี่ยนสถานะจากบริษัทย่อยเป็นบริษัทร่วม ทำให้กลุ่มกิจการเหลือเพียงบริษัท เอ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ และบริษัท บี จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย เป็นต้น

3. มีการเปลี่ยนแปลงบริษัทที่รวมอยู่ในกลุ่มกิจการ เช่น กลุ่มกิจการประกอบด้วย บริษัท เอ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่และบริษัท บี จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย ต่อมาบริษัท เอ จำกัดขายหุ้นสามัญในบริษัท บี จำกัดออกไป และซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ซี จำกัด ทำให้มีสิทธิเข้าควบคุมบริษัท ดี จำกัด กลุ่มกิจการจึงมีการเปลี่ยนแปลงคือ ประกอบด้วยบริษัท เอ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ และบริษัท ดี จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย เป็นต้น

4. กิจการต้องนำเสนองบการเงินในงวดปัจจุบันตามวิธีการรวมกิจการแบบรวมส่วนได้เสีย

5. กิจการเปลี่ยนการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนจากวิธีราคาทุนไปเป็นวิธีส่วนได้เสีย หรือเปลี่ยนวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวม

การแก้ไขข้อผิดพลาด

การแก้ไขข้อผิดพลาด (correction of errors) เป็นการเปลี่ยนแปลงเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดจากการบันทึกบัญชีผิดหรือจัดทำงบการเงินผิดให้ถูกต้อง การแก้ไขข้อผิดพลาดในบทนี้จะหมายถึง การแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับที่ 39 ได้ให้คำนิยามไว้ว่า ข้อผิดพลาดที่สำคัญ หมายถึง ข้อผิดพลาดของงวดก่อนที่พบในงวดปัจจุบัน แต่มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญที่ทำให้งบการเงินของงวดก่อนขาดความน่าเชื่อถือนับตั้งแต่วันที่

มีการนำเสนอ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542, หน้า 4) โดยแก้ไขข้อผิดพลาดของงบการเงินงวดก่อนที่พบในงวดปัจจุบันจากไม่ถูกต้องเป็นถูกต้อง

ข้อผิดพลาดในงบการเงินอาจเกิดจากความผิดพลาดทางคณิตศาสตร์ การใช้หลักการบัญชีที่ไม่เป็นที่รับรองทั่วไป การมองข้ามข้อเท็จจริง หรือการใช้ข้อเท็จจริงซึ่งมีอยู่ ณ วันทำงบการเงินผิดไป เช่น เปลี่ยนจากการใช้หลักเงินสด มาใช้หลักคงค้าง หรือเปลี่ยนแปลงจากการไม่ตั้งประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญมาเป็นตั้งประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ การเปลี่ยนแปลงประมาณการเนื่องจากประมาณการที่ทำไว้เดิมมิได้ทำด้วยเจตนาสุจริต โดยเปลี่ยนอัตราการคิดค่าเสื่อมราคาจากเดิม ซึ่งใช้อัตราที่ผิดข้อเท็จจริงมาก ไม่ได้ปรับปรุงรายการค้างรับ ค้างจ่าย คำนวนตัวเลขผิด บันทึกจำนวนเงินผิด หรือรายการที่เกี่ยวกับการปรับปรุงสภาพสินทรัพย์ให้มีอายุยาวนานขึ้น และมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น ควรบันทึกเป็นสินทรัพย์ แต่บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายซึ่งไม่ถูกต้อง เป็นต้น

ลักษณะของข้อผิดพลาด

ลักษณะของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นพิจารณาจากผลกระทบที่มีต่องบการเงิน มีลักษณะดังนี้

1. กระทบบุคคลอย่างเดียว ส่วนใหญ่จะเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดจากการจำแนกประเภทสินทรัพย์ หนี้สินหรือส่วนของผู้ถือหุ้นผิด หรือบันทึกจำนวนเงินผิดพลาด ข้อผิดพลาดที่กระทบบุคคลอย่างเดียวนี้นิยามว่าบริษัทจะค้นพบข้อผิดพลาดในปีใด ก็ต้องปรับปรุงบัญชีในสมุทราญวันทั่วไปเสมอตราบเท่าที่ยังมีรายการนั้นอยู่

ตัวอย่างที่ 9.1 ในปี 25x1 บริษัทซื้อหุ้นกู้ชนิด 10% ครบกำหนดไถ่ถอน 10 ปี ในราคาตามมูลค่าเป็นจำนวนเงิน 200,000 บาท แต่บันทึกบัญชีผิด คือ แทนที่จะเดบิตบัญชีเงินลงทุนหุ้นกู้ ก็ไปเดบิตบัญชีหุ้นกู้ ถ้าพบข้อผิดพลาดในปี 25x1 จะต้องปรับปรุงบัญชี

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	เงินลงทุน-หุ้นกู้ หุ้นกู้ ปรับปรุงบันทึกบัญชีเงินลงทุน		200,000 -	200,000 -

ถ้าพบข้อผิดพลาดในปี 25x2 เป็นต้นไป トラบเท่าที่ยังมีรายการดังกล่าวอยู่จะต้องปรับปรุงบัญชี

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	เงินลงทุน-หุ้นกู้ หุ้นกู้ ปรับปรุงบันทึกบัญชีเงินลงทุน		400,000 -	400,000 -

2. กระทบงบกำไรขาดทุนอย่างเดียว เป็นข้อผิดพลาดที่กระทบรายการประเภทรายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งอยู่ในงบกำไรขาดทุนเพียงงบเดียว ส่วนใหญ่มักเกิดจากการบันทึกรายการและจำนวนเงินผิด

ข้อผิดพลาดประเภทนี้ ถ้าถูกค้นพบในปีที่เกิดข้อผิดพลาดและก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปให้ถูกต้อง แต่ถ้าค้นพบข้อผิดพลาดในปีที่เกิดข้อผิดพลาดแต่ปิดบัญชีแล้ว เป็นต้นไป จะไม่มีการปรับปรุงบัญชีใดๆ เพราะไม่มีผลกระทบต่อการเงินแล้ว

ตัวอย่างที่ 9.2 ในปี 25x1 บริษัทบันทึกต้นทุนขายผิด คือแทนที่จะเดบิตบัญชีต้นทุนขาย 4,000 บาท แต่ไปเดบิตบัญชีขาย 4,000 บาท ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 ก่อนปิดบัญชี บริษัทจะต้องปรับปรุงบัญชี

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ต้นทุนขาย ขาย ปรับปรุงต้นทุนขาย		4,000 -	4,000 -

แต่ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 หลังปิดบัญชีเป็นต้นไป จะไม่ต้องปรับปรุงบัญชีเพราะทั้งบัญชีขายและบัญชีต้นทุนขายจะถูกปิดไปบัญชีกำไรสะสมด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน กำไรสะสมจึงไม่ถูกกระทบแต่อย่างใด

3. กระทบทั้งงบกำไรขาดทุนและงบดุล ข้อผิดพลาดประเภทนี้ยังจำแนกได้เป็น 2 แบบ ดังนี้

3.1 ข้อผิดพลาดที่ชดเชยกันในปีถัดไป ข้อผิดพลาดที่ชดเชยกันในปีถัดไป ลักษณะของข้อผิดพลาดแบบนี้คือ เมื่อเกิดข้อผิดพลาดในปีใด จะส่งผลให้ปีถัดไปผิดพลาดไปด้วย แต่จะชดเชยกันทำให้ในปีที่ 3 ไม่ได้รับผลกระทบแต่อย่างใดการแก้ไขข้อผิดพลาดจะต้องปรับปรุงบัญชีหรือไม่และปรับปรุงอย่างไร จึงขึ้นอยู่กับปีที่พบข้อผิดพลาด ดังนี้

3.1.1 ถ้าพบข้อผิดพลาดในปีที่เกิดข้อผิดพลาดจะต้องปรับปรุงบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป

ตัวอย่างที่ 9.3 ในปี 25x1 บริษัทลืมตั้งค่าโฆษณาค้างจ่าย 20,000 บาท (ไม่คำนึงถึงภาษี)

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชี

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าโฆษณา ค่าโฆษณาค้างจ่าย ปรับปรุงค่าโฆษณาค้างจ่าย		20,000 -	20,000 -

3.1.2 ถ้าพบข้อผิดพลาดในปีถัดจากปีที่เกิดข้อผิดพลาดและพบก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป

ตัวอย่างที่ 9.4 จากตัวอย่างที่ 9.3 ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 หลังปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชี

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
	กำไรสะสม		20,000	-		
	ค่าโฆษณาค้างจ่าย				20,000	-
	ปรับปรุงค่าโฆษณาค้างจ่าย					

3.1.3 ถ้าพบข้อผิดพลาดในปีถัดจากปีที่เกิดข้อผิดพลาดและพบหลังปิดบัญชีเป็นต้นไป จะไม่ต้องปรับปรุงบัญชีแต่อย่างใด เพราะข้อผิดพลาดได้ชดเชยกันไปแล้ว

ตัวอย่างที่ 9.5 จากตัวอย่างที่ 9.3 ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีดังนี้

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
	กำไรสะสม		20,000	-		
	ค่าโฆษณา				20,000	-
	ปรับปรุงค่าโฆษณาค้างจ่าย					

ตัวอย่างที่ 9.6 จากตัวอย่างที่ 9.3 ถ้าค่านิ่งถึงภาษีเงินได้ 30% ในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชี

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
	กำไรสะสม		14,000	-		
	ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี		6,000	-		
	ค่าโฆษณา				20,000	-
	ปรับปรุงค่าโฆษณาพร้อมภาษีเงินได้ 30%					

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 หลังปิดบัญชีเป็นต้นไป จะไม่ต้องปรับปรุงบัญชีเพราะชดเชยกันไปแล้ว

3.2 ข้อผิดพลาดที่ไม่ชดเชยกันในปีถัดไป แต่อาจใช้เวลานานกว่าจะชดเชยกันหมดไป ลักษณะของข้อผิดพลาดแบบนี้คือ เมื่อเกิดข้อผิดพลาดในปีใดจะส่งผลให้ปีถัดๆ ไปผิดพลาดไปด้วย จึงต้องปรับปรุงบัญชีให้ถูกต้องเสมอตราบเท่าที่ยังมีรายการนั้นอยู่ โดยอาจบันทึกรายการแก้ไขดังนี้

3.2.1 ถ้าพบข้อผิดพลาดในปีที่เกิดข้อผิดพลาดจะต้องปรับปรุงบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป

ตัวอย่างที่ 9.7 ในปี 25x1 บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรต่ำไป 20,000 บาท (ไม่ค่านิ่งถึงภาษี) ถ้าพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชี

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร		20,000	-		
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร				20,000	-
	ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรต่ำไป					

3.2.2 ถ้าพบข้อผิดพลาดในปีถัดจากปีที่เกิดข้อผิดพลาดและพบก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป

ตัวอย่างที่ 9.8 จากตัวอย่างที่ 9.7 ถ้าพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 หลังปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีการบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรค่าไป		20,000 -	20,000 -

3.1.3 ถ้าพบข้อผิดพลาดในปีถัดจากปีที่เกิดข้อผิดพลาดและพบหลังปิดบัญชีเป็นต้นไป จะไม่ต้องปรับปรุงบัญชีแต่อย่างใด เพราะข้อผิดพลาดได้ชดเชยกันไปแล้ว

ตัวอย่างที่ 9.8 จากตัวอย่างที่ 9.7 ถ้าพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 เป็นต้นไป จะต้องปรับปรุงบัญชีการบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรค่าไป		20,000 -	20,000 -

ตัวอย่างที่ 9.8 จากตัวอย่างที่ 9.7 ถ้าค่านิ่งถึงภาษีเงินได้ 30% ในปี 25x2 เป็นต้นไป จะต้องปรับปรุงบัญชี

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม		14,000	-
	ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี		6,000	-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร			20,000
	ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรต่ำไป			-

เมื่อนักบัญชีตรวจพบว่ามีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น นักบัญชีจะต้อง

1. ดูว่าข้อผิดพลาดนั้นเกิดขึ้นในปีใด และปีที่ค้นพบข้อผิดพลาดเป็นปีใด
2. วิเคราะห์ว่าข้อผิดพลาดนั้นเป็นประเภทใด กระทบงบดุลอย่างเดียว หรือกระทบงบกำไรขาดทุนอย่างเดียว หรือกระทบทั้งงบดุลและงบกำไรขาดทุน
3. พิจารณาว่าปีที่ค้นพบข้อผิดพลาดควรจะต้องบันทึกรายการแก้ไขข้อผิดพลาดหรือไม่ ถ้าต้องบันทึกควรจะบันทึกอย่างไร
4. ทำงบบการเงินตามหลักเกณฑ์เรื่องการแก้ไขข้อผิดพลาดในงบบการเงินที่ได้ออกไปแล้ว

ตัวอย่างที่ 9.9 เมื่อ 1 กันยายน 25x1 บริษัทจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยระยะเวลา 1 ปี เป็นเงิน 36,000 บาท และบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายไว้สิ้นปี 25x1 บริษัทลืมปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีดังนี้

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า ($\frac{8}{12} \times 36,000$)		24,000	-
	ค่าเบี้ยประกันภัย			24,000
	ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า			-

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 หลังปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเบี่ยงประกันภัยจ่ายล่วงหน้า ถ้าไรสะสม ปรับปรุงค่าเบี่ยงประกันภัยจ่ายล่วงหน้า		24,000 -	24,000 -

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเบี่ยงประกันภัย ถ้าไรสะสม ปรับปรุงค่าเบี่ยงประกันภัย		24,000 -	24,000 -

ถ้าค่านิ่งถึงภาษีเงินได้ 30% จะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเบี่ยงประกันภัย ถ้าไรสะสม ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ปรับปรุงค่าเบี่ยงประกันภัยพร้อมภาษีเงินได้		24,000 -	16,800 - 7,200 -

ถ้าพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 หลังปิดบัญชีเป็นต้นไป จะไม่ต้องปรับปรุงบัญชี เพราะชดเชยกันไปแล้ว

ตัวอย่างที่ 9.10 เมื่อ 1 กันยายน 25x1 บริษัทจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยระยะเวลา 1 ปี เป็นเงิน 36,000 บาท และบันทึกเป็นสินทรัพย์ไว้ (ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า) สิ้นปี 25x1 บริษัทลืมปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัย

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีดังนี้
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเบี้ยประกันภัย ($\frac{4}{12} \times 36,000$) ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัย		12,000	12,000
			-	-

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 หลังปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีดังนี้
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัย		12,000	12,000
			-	-

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชีและบริษัทไม่ได้ปรับปรุงบัญชี ในวันทีกรมธรรม์ครบกำหนด คือ 31 สิงหาคม 25x2 ทำให้ยังคงมียอดบัญชีค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าคงเหลืออยู่ 36,000 บาท บริษัทจะต้องปรับปรุงบัญชีดังนี้
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม		12,000 -	
	ค่าเบี่ยงประกันภัย		24,000 -	
	ค่าเบี่ยงประกันภัยจ่ายล่วงหน้า			36,000 -
	ปรับปรุงค่าเบี่ยงประกันภัยจ่ายล่วงหน้า			

และถ้าค่านิ่งถึงภาษีเงินได้ 30% จะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม		8,400 -	
	ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี		3,600 -	
	ค่าเบี่ยงประกันภัย		24,000 -	
	ค่าเบี่ยงประกันภัยจ่ายล่วงหน้า			36,000 -
	ปรับปรุงค่าเบี่ยงประกันภัยจ่ายล่วงหน้าพร้อม ภาษีเงินได้			

ถ้าพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 หลังปิดบัญชีจะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม		36,000 -	
	ค่าเบี่ยงประกันภัยจ่ายล่วงหน้า			36,000 -
	ปรับปรุงค่าเบี่ยงประกันภัยจ่ายล่วงหน้า			

แต่ถ้าในวันที่กรมธรรม์ครบกำหนด คือ 31 สิงหาคม 25x2 บริษัทได้ปรับปรุงค่า เบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าไว้ไม่ถูกต้องเพราะเป็นผลอันสืบเนื่องมาจากการลืมปรับปรุงค่า เบี้ยประกันภัยเมื่อสิ้นปี 25x1 ดังนี้

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า		36,000 -	36,000 -

บริษัทจะต้องปรับปรุงบัญชีดังกล่าวถ้าพบข้อผิดพลาดในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม ค่าเบี้ยประกันภัย ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัย		12,000 -	12,000 -

และถ้าค่านิ่งถึงภาษีเงินได้ 30% จะต้องปรับปรุงบัญชี การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ค่าเบี้ยประกันภัย ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัยพร้อมภาษีเงินได้		8,400 - 3,600 -	12,000 -

และถ้าพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 หลังปิดบัญชีเป็นต้นไป จะไม่ต้องปรับปรุงบัญชีเพราะชดเชยกันไปแล้ว

ตัวอย่างที่ 9.11 เมื่อ 1 ตุลาคม 25x1 บริษัทรับค่าเช่าล่วงหน้า 1 ปี เป็นเงิน 24,000 บาท และบันทึกเป็นรายได้ค่าเช่าไว้สิ้นปี 25x1 บริษัทลืมปรับปรุงค่าเช่ารับล่วงหน้า

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีการบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	รายได้ค่าเช่า ค่าเช่ารับล่วงหน้า ($\frac{9}{12} \times 24,000$) ปรับปรุงค่าเช่ารับล่วงหน้า		18,000 -	18,000 -

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 หลังปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีการบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม ค่าเช่ารับล่วงหน้า ปรับปรุงค่าเช่ารับล่วงหน้า		18,000 -	18,000 -

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม		18,000	-
	รายได้ค่าเช่า			18,000
	ปรับปรุงรายได้ค่าเช่า			-

และถ้าค่านึงถึงภาษีเงินได้ 30% ต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม		8,600	-
	ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี		5,400	-
	รายได้ค่าเช่า			18,000
	ปรับปรุงรายได้ค่าเช่า			-

และถ้าพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 หลังปิดบัญชีเป็นต้นไป จะไม่ต้องปรับปรุง
บัญชีเพราะชดเชยกันไปแล้ว

ตัวอย่างที่ 9.12 เมื่อ 1 ตุลาคม 25x1 บริษัทรับค่าเช่าล่วงหน้า 1 ปี เป็นเงิน 24,000 บาท
และบันทึกเป็นหนี้สินไว้ (ค่าเช่ารับล่วงหน้า) สิ้นปี 25x1 บริษัทได้ปรับปรุงรายได้ค่าเช่า

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชี

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเช่ารับล่วงหน้า รายได้ค่าเช่า ($\frac{3}{12} \times 24,000$) ปรับปรุงรายได้ค่าเช่า		6,000 -	6,000 -

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 หลังปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเช่ารับล่วงหน้า กำไรสะสม ปรับปรุงค่าเช่า รับล่วงหน้า		6,000 -	6,000 -

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี และบริษัทไม่ได้ปรับปรุง
บัญชีในวันที่ 30 กันยายน 25x2 เพื่อโอนบัญชีค่าเช่ารับล่วงหน้าเป็นรายได้ค่าเช่าให้ถูกต้อง
บริษัทจะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเช่ารับล่วงหน้า กำไรสะสม รายได้ค่าเช่า ปรับปรุงค่าเช่ารับล่วงหน้า		24,000 -	6,000 - 18,000 -

และถ้าค่านึงถึงภาษีเงินได้ 30% จะต้องปรับปรุงบัญชีโดย
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเช่ารับล่วงหน้า		24,000	-
	กำไรสะสม			4,200
	ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี			1,800
	รายได้ค่าเช่า			18,000
	ปรับปรุงค่าเช่ารับล่วงหน้า			

และถ้าพบข้อผิดพลาดในปี 25x2 หลังปิดบัญชีจะต้องปรับปรุงบัญชีโดย
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเช่ารับล่วงหน้า		24,000	-
	กำไรสะสม			24,000
	ปรับปรุงค่าเช่ารับล่วงหน้า			

แต่ถ้าในวันที่ 30 กันยายน 25x2 บริษัทได้ปรับปรุงบัญชีค่าเช่ารับล่วงหน้าแต่
ปรับปรุงไว้ไม่ถูกต้อง เพราะเป็นผลอันสืบเนื่องมาจากการลืมปรับปรุงรายได้ค่าเช่าเมื่อสิ้นปี
25x1 ดังนี้

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเช่ารับล่วงหน้า รายได้ค่าเช่า ปรับปรุงค่าเช่ารับล่วงหน้า		24,000 -	24,000 -

บริษัทจะต้องปรับปรุงบัญชีดังกล่าว ถ้าพบข้อผิดพลาดในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	รายได้ค่าเช่า กำไรสะสม ปรับปรุงรายได้ค่าเช่า		6,000 -	6,000 -

และถ้าค่านึงถึงภาษีเงินได้ 30% จะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	รายได้ค่าเช่า กำไรสะสม ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ปรับปรุงรายได้ค่าเช่าและภาษีเงินได้		6,000 -	4,200 - 1,800 -

และถ้าพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 หลังปิดบัญชีเป็นต้นไป จะไม่ต้องปรับปรุง
บัญชีเพราะชดเชยกันไปแล้ว

ตัวอย่างที่ 9.13 เมื่อ 31 ธันวาคม 25x1 บริษัทล้มปรับปรุงค่าเช่าค้างรับ 20,000 บาท และ
ได้บันทึกเป็นรายได้ค่าเช่าตอนรับเงินในปี 25x2

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเช่าค้างรับ		20,000	-
	รายได้ค่าเช่า			20,000
	ปรับปรุงค่าเช่าค้างรับ			-

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 หลังปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเช่าค้างรับ		20,000	-
	กำไรสะสม			20,000
	ปรับปรุงค่าเช่าค้างรับ			-

ถ้าพบข้อผิดพลาดในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเช่ารับ		20,000	-
	กำไรสะสม			20,000
	ปรับปรุงค่าเช่ารับ			-

และถ้าค่านึงถึงภาษีเงินได้ 30% จะต้องปรับปรุงบัญชีโดย
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ค่าเช่ารับ		20,000 -	
	กำไรสะสม			14,000 -
	ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี			6,000 -
	ปรับปรุงค่าเช่ารับและภาษีเงินได้			

และถ้าพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 หลังปิดบัญชีเป็นต้นไป จะไม่ต้องปรับปรุง
บัญชีเพราะชดเชยกันไปแล้ว

ตัวอย่างที่ 9.14 เมื่อ 31 ธันวาคม 25x1 บริษัทบันทึกสินค้าปลายปีผิดจาก 24,000 บาท เป็น
20,000 บาท

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีโดย
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	สินค้าต้นปี (ต้นทุนขาย)		4,000 -	
	กำไรสะสม			4,000 -
	ปรับปรุงสินค้าคงเหลือ			

และถ้าค่านึงถึงภาษีเงินได้ 30% จะต้องปรับปรุงบัญชีโดย

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
	สินค้าต้นปี (ต้นทุนขาย)		4,000	-		
	กำไรสะสม				2,800	-
	ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี				1,200	-
	ปรับปรุงสินค้าคงเหลือและภาษี					

ถ้าพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 หลังปิดบัญชีเป็นต้นไป จะไม่ต้องปรับปรุงบัญชี เพราะชดเชยกันไปแล้ว

ตัวอย่างที่ 9.15 เมื่อ 31 ธันวาคม 25x1 บริษัทบันทึกสินค้าปลายปีผิดจาก 20,000 บาท เป็น 30,000 บาท

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีโดย การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
	กำไรสะสม		10,000	-		
	สินค้าต้นปี (ต้นทุนขาย)				10,000	-
	ปรับปรุงสินค้าคงเหลือ					

และถ้าค่านึงถึงภาษีเงินได้ 30% จะต้องปรับปรุงบัญชีโดย
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม		7,000 -	
	ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี		3,000 -	
	สินค้าต้นปี (ต้นทุนขาย)			10,000 -
	ปรับปรุงสินค้าคงเหลือและภาษี			

และถ้าพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 หลังปิดบัญชีเป็นต้นไป จะไม่ต้องปรับปรุง
บัญชีเพราะชดเชยกันไปแล้ว

ตัวอย่างที่ 9.16 บริษัทแห่งหนึ่งส่งใบสั่งซื้อสินค้าตอนปลายปี 25x1 จำนวน 16,000 บาท
ผู้ขายตกลงขายและกำหนดส่งมอบสินค้าต้นปี 25x2 บริษัทได้บันทึกรายการซื้อของปี 25x1
แต่ไม่ได้นับรวมเข้าเป็นสินค้าปลายปี 25x1

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีดังนี้
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	เจ้าหนี้การค้า		16,000 -	
	ซื้อ			16,000 -
	บันทึกการซื้อสินค้า			

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x1 หลังปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชีดังนี้
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	เจ้าหน้าที่การค้า กำไรสะสม ปรับปรุงการซื้อสินค้า		16,000 -	16,000 -

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี บริษัทจะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ซื้อ กำไรสะสม ปรับปรุงการซื้อสินค้า		16,000 -	16,000 -

ในกรณีที่ค่านึงถึงภาษีเงินได้ 30% ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดในปี 25x2 ก่อนปิด
บัญชีบริษัทจะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ซื้อ กำไรสะสม ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ปรับปรุงการซื้อสินค้า		16,000 -	11,200 - 4,800 -

ถ้าพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 หลังปิดบัญชี บริษัทจะไม่ต้องปรับปรุงบัญชีเพราะ
 กำไรที่ดำเนินไปในปี 25x1 ได้ถูกชดเชยด้วยกำไรที่สุดไปในปี 25x2

ตัวอย่างที่ 9.17 บริษัทแห่งหนึ่งส่งใบสั่งซื้อสินค้าตอนปลายปี 25x1 จำนวน 20,000 บาท ผู้ขาย
 ตกลงขายและกำหนดส่งมอบสินค้าต้นปี 25x2 บริษัทได้บันทึกเป็นรายการซื้อของปี 25x1
 และได้นับรวมเข้าเป็นสินค้าปลายปี 25x1 ด้วย

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี บริษัทจะต้องปรับปรุงบัญชี
 การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	ซื้อ สินค้าต้นปี ปรับปรุงการซื้อสินค้า		20,000 -	20,000 -

จะเห็นว่าข้อผิดพลาดปี 25x1 ดังกล่าว ไม่กระทบกำไรสุทธิของปี 25x1 เพราะ
 ยอดซื้อที่สูงไปถูกชดเชยด้วยสินค้าปลายปีที่สูงเกินไปเช่นกัน

ถ้าพบข้อผิดพลาดในปี 25x2 หลังปิดบัญชี บริษัทจะไม่ต้องปรับปรุงบัญชี เพราะ
 ข้อผิดพลาดชดเชยกันไปแล้ว

ตัวอย่างที่ 9.18 บริษัทแห่งหนึ่งซื้อเครื่องตกแต่งซึ่งมีอายุการใช้งาน 5 ปี เมื่อ 1 มกราคม 25x1
 ในราคา 40,000 บาท โดยได้บันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในการตกแต่งสำนักงาน

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี จะต้องปรับปรุงบัญชี

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	เครื่องตกแต่ง		40,000 -	
	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องตกแต่ง		8,000 -	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องตกแต่ง			16,000 -
	กำไรสะสม			32,000 -
	ปรับปรุงเครื่องตกแต่ง			

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดนี้ในปี 25x2 หลังปิดบัญชี บริษัทจะต้องปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	เครื่องตกแต่ง		40,000 -	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องตกแต่ง			16,000 -
	กำไรสะสม			24,000 -
	ปรับปรุงเครื่องตกแต่ง			

ถ้าบริษัทพบข้อผิดพลาดในปี 25x2 หลังปิดบัญชี และค่านึงถึงภาษีเงินได้ 30%
บริษัทจะต้องปรับปรุงบัญชี

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	เครื่องตกแต่ง		40,000	-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องตกแต่ง			16,000
	กำไรสะสม			16,800
	ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี			7,200
	ปรับปรุงเครื่องตกแต่งและภาษี			

ตัวอย่างที่ 9.19 บริษัทแห่งหนึ่งตัดหนี้สูญ โดยตรงจากบัญชีลูกหนี้ ดังนี้

ปีที่ตัดหนี้สูญ	ตัดหนี้สูญจากลูกหนี้ที่เกิดจากการขายเชื่อปี	
	ปี 25x1	ปี 25x2
ปี 25x1	5,500	-
ปี 25x2	6,500	7,000

ในปี 25x2 บริษัทประมาณว่าจะตัดหนี้สูญจากลูกหนี้ที่เกิดจากการขายเชื่อปี 25x1 และปี 25x2 จำนวน 3,000 บาท และ 11,000 บาท ตามลำดับ บริษัทจะต้องปรับปรุงบัญชีในปี 25x2 ก่อนปิดบัญชี

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม		9,900	-
	หนี้สงสัยจะสูญ		4,100	-
	ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ			14,000
	ปรับปรุงค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ			

ถ้าปิดบัญชีแล้ว บริษัทจะปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ ปรับปรุงค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ		14,000 -	14,000 -

ถ้าค่านึงถึงภาษีเงินได้ 30% และปรับปรุงบัญชีปี 25x2 ก่อนปิดบัญชีจะปรับปรุงบัญชี
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	กำไรสะสม ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หนี้สงสัยจะสูญ ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ ปรับปรุงค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ		6,930 - 2,970 - 4,100 -	14,000 -

ตัวอย่างที่ 9.20 งบทดลองก่อนปรับปรุงของบริษัท เจริญรุ่งเรือง จำกัด วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เป็นดังนี้

บริษัท เจริญรุ่งเรือง จำกัด

งบทดลอง

วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

(หน่วย : บาท)

	เดบิต	เครดิต
เงินสด	70,460	
สินค้าคงเหลือ	64,800	
วัสดุสำนักงาน	1,600	
เครื่องตกแต่ง	113,200	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องตกแต่ง		49,220
เจ้าหนี้		45,560
ค่าแรงงานค้างจ่าย		1,000
ทุนเรือนหุ้น		120,000
กำไรสะสม		26,600
เงินปันผลจ่าย	24,000	
ขาย		496,000
ต้นทุนขาย	362,200	
ค่าแรงงาน	61,120	
ค่าวัสดุสำนักงาน	5,500	
ค่าเสื่อมราคา	8,800	
ค่าใช้จ่ายอื่น	<u>26,700</u>	<u> </u>
	<u>738,380</u>	<u>738,380</u>

ได้มีการตรวจพบว่า มีการบันทึกรายการผิดพลาดในปีก่อน ๆ ดังนี้คือ

1. ไม่ได้มีการปรับปรุงค่าแรงงานค้างจ่ายเมื่อสิ้นปี 25x1 = 700 บาท
- 25x2 = 860 บาท
- 25x3 = 920 บาท

ค่าแรงงานที่ค้างจ่ายนี้นำมาบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการจ่ายเงินในปีต่อมา

2. กิจการไม่ได้ปรับปรุงวัสดุสำนักงานคงเหลือเมื่อสิ้นปี 25x1 =	1,460	บาท
25x2 =	1,660	บาท
25x3 =	2,020	บาท

วัสดุสำนักงานที่ซื้อระหว่างปี ได้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในปีที่ซื้อทั้งหมด

3. กิจการตีราคาสินค้าคงเหลือสิ้นปี 25x2 และ 25x3 ผิดดังนี้

สินค้าคงเหลือ ณ 31 ธ.ค. 25x2 ตีราคาต่ำไป	5,560	บาท
ณ 31 ธ.ค. 25x3 ตีราคาสูงไป	2,460	บาท

4. จำนวนค่าเสื่อมราคาปี 25x1 และ 25x2 ผิดดังนี้

คิดค่าเสื่อมราคาปี 25x2 สูงเกินไป	640	บาท
25x2 ต่ำเกินไป	800	บาท

- ให้ทำ 1. กระจายทำการเพื่อแสดงผลของข้อผิดพลาดที่มีต่องบการเงินปีก่อนและปีปัจจุบัน
2. กระจายทำการเพื่อทำงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x4

บริษัท เจริญรุ่งเรือง จำกัด

กระจายทำการเพื่อแสดงผลของข้อผิดพลาดที่มีต่องบการเงินปีก่อนและปีปัจจุบัน

รายการ	งบการเงินปี 25x1-25x3			งบกำไรขาดทุน	งบการเงินปี 25x4		
	กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25x1	กำไรสุทธิ			งบดุล		
		25x2	25x3	กำไรสุทธิ	เดบิต	เครดิต	ข้อบัญญัติ
(1) ไม่ปรับปรุง ค่าแรงงานค้างจ่าย							
31 ธ.ค. 25x1	(700)	700					
31 ธ.ค. 25x2		(860)	860				
31 ธ.ค. 25x3			(920)	920			
(2) ไม่ปรับปรุงวัสดุ สำนักงานคงเหลือ							
31 ธ.ค. 25x1	1,460	(1,460)					
31 ธ.ค. 25x2		1,660	(1,660)				
31 ธ.ค. 25x3			2,020	(2,020)			
(3) ตีราคาสินค้าคงเหลือ							
31 ธ.ค. 25x2 ต่ำไป		4,560	(4,560)				
31 ธ.ค. 25x3 สูงไป			(2,460)	2,460			
(4) คิดค่าเสื่อมราคาผิด							
31 ธ.ค. 25x1 สูงไป					640		ค่าเสื่อมราคาสะสม
31 ธ.ค. 25x2 ต่ำไป	640	(800)				800	ค่าเสื่อมราคาสะสม
ยอดสุทธิเพิ่มขึ้น(ลดลง)	1,400	4,800	(7,720)	1,360			

กระดาษทำการเพื่อทำงานการเงินปี 25x4 เป็นดังนี้

บริษัท เจริญรุ่งเรือง จำกัด

กระดาษทำการเพื่อทำงานการเงินสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x4

(หน่วย : บาท)

รายการ	งบทดลอง		รายการปรับปรุง และแก้ไข		งบกำไรขาดทุน		งบกำไรสะสม		งบดุล	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	70,460								70,460	
สินค้า	64,800								64,800	
วัสดุสำนักงาน	1,600								1,600	
เครื่องตกแต่ง	113,200								113,200	
ค่าเสื่อมราคาสะสม เจ้าหนี้		49,220		⁽¹⁾ 160						49,380
		45,560								45,560
ค่าแรงงานค้างจ่าย		1,000								1,000
ทุนเรือนหุ้น		120,000								120,000
กำไรสะสม		26,600	⁽¹⁾ 1,520					25,080		
เงินปันผลจ่าย	24,000						24,000			
ขาย		496,000				496,000				
ต้นทุนขาย	362,200			⁽¹⁾ 2,460	359,780					
ค่าแรงงาน	61,120			⁽¹⁾ 920	60,200					
ค่าวัสดุสำนักงาน	5,500		⁽¹⁾ 2,020		7,520					
ค่าเสื่อมราคา	8,800				8,800					
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	26,700				26,700					
	738,380	738,380								
กำไรสุทธิ			3,540	3,540	462,960	496,000		33,040		
					33,040			33,040		
					496,000	496,000	24,000	58,120		
กำไรสะสม (31 ธ.ค.25x4)							34,120			34,120
							58,120	58,120	280,060	280,060

ในการทำบัญชี กิจการจะเลือกใช้หลักการบัญชี หรือประมาณการทางบัญชีที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของธุรกิจขณะนั้น เมื่อเวลาผ่านไปสภาพแวดล้อมของธุรกิจเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมกิจการจึงต้องเปลี่ยนไปใช้หลักการบัญชีหรือประมาณการทางบัญชีใหม่ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปนั้น

วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีและข้อผิดพลาดที่สำคัญ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญและการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี ได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีไว้ 2 วิธี โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นไป ดังนี้

1. **วิธีปรับย้อนหลัง (retroactive-effect type)** เป็นการปรับงบการเงินย้อนหลัง เพื่อให้ข้อมูลเปรียบเทียบกันได้ โดยกำหนดให้ใช้วิธีปรับย้อนหลังในกรณีต่อไปนี้

1.1 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีทุกกรณี ยกเว้น ถ้าในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถกำหนดจำนวนที่ต้องใช้ในการปรับย้อนหลังได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการสามารถใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปได้

1.2 การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน

1.3 การแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ

2. **วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป (prospective type)** วิธีนี้ให้การเปลี่ยนแปลงหรือข้อผิดพลาดนั้น ได้ทำการแก้ไขตั้งแต่ปีปัจจุบันเป็นต้นไป โดยกำหนดให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปในกรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้

2.1 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ทั้งนี้การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี จะใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปได้ก็ต่อเมื่อเข้าข่ายกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

2.1.1 กิจการไม่สามารถกำหนดจำนวนที่ต้องใช้ในการปรับย้อนหลังได้อย่างสมเหตุสมผล

2.1.2 มาตรฐานการบัญชีของไทยได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเรื่องนั้น ๆ เป็นการเฉพาะไว้ เช่น มาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับที่ 39 กำหนดว่า กิจการต้องใช้วิธีปรับย้อนหลังในการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย และต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปในการเปลี่ยนจากวิธีส่วนได้เสียเป็นวิธีราคาทุน เป็นต้น

2.2 การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการใช้วิธีปรับย้อนหลังและวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ให้แยกแสดงการเปิดเผย ดังนี้

1. วิธีปรับย้อนหลัง ถ้าใช้วิธีปรับย้อนหลังให้เปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- 1.1 ลักษณะและเหตุผลของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น
- 1.2 จำนวนเงินที่ต้องนำมาปรับปรุงงบการเงินทุกงวดที่น่าเสนอ
- 1.3 จำนวนผลสะสมของงวดก่อนๆ ที่ต้องนำมาปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวด

ของงบการเงินทุกงวดที่น่าเสนอ

1.4 ข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลเปรียบเทียบได้มีการปรับปรุงให้ถูกต้อง หรือข้อเท็จจริงที่กิจการไม่สามารถปรับข้อมูลเปรียบเทียบให้ถูกต้องได้ในทางปฏิบัติ

2. วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ถ้าใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปให้เปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- 2.1 ลักษณะและจำนวนของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น
- 2.2 ในกรณีที่กิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปแทนวิธีปรับย้อนหลัง

เนื่องจากไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติจึงจำเป็นต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

สรุป

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี เป็นการเปลี่ยนแปลงการแสดงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่แตกต่างไปจากเดิม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้งบการเงินแสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานได้อย่างเหมาะสมถูกต้องมากที่สุด โดยการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีแบ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน

การแก้ไขข้อผิดพลาด เป็นการเปลี่ยนแปลงเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดจากการบันทึกบัญชีผิดหรือจัดทำงบการเงินผิดให้ถูกต้อง โดยแบ่งลักษณะของข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่มีผลกระทบงบดุลอย่างเดียว กระทบงบกำไรขาดทุนอย่างเดียว หรือกระทบทั้งงบดุลและงบกำไรขาดทุน สำหรับข้อผิดพลาดที่มีผลกระทบทั้งงบดุลและงบกำไรขาดทุนต้องพิจารณาว่าเป็นข้อผิดพลาดที่สามารถชดเชยกันได้ในปีถัดไป หรือเป็นข้อผิดพลาดที่ไม่สามารถชดเชยกันได้ในปีถัดไป

วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีและข้อผิดพลาดที่สำคัญ มี 2 วิธี คือ วิธีปรับย้อนหลัง และวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

แบบฝึกหัดท้ายบท

1. การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีมีกี่ประเภทอะไรบ้าง พร้อมยกตัวอย่างประกอบ
 2. นโยบายการบัญชี หมายถึงอะไร
 3. การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงานหมายถึง
 4. จงอธิบายถึงข้อผิดพลาดทางการบัญชีมาพอสังเขป
 5. ลักษณะของข้อผิดพลาดแบ่งได้อย่างไรบ้าง จงอธิบาย
 6. วิธีปรับย้อนหลังกับวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปแตกต่างกันอย่างไร
 7. ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัท ออพร จำกัด ได้ตรวจพบข้อผิดพลาดต่าง ๆ ในวันที่ 31 มกราคม 25x2 หลังจากบริษัทได้ปิดบัญชีประจำปี 25x1 ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แล้วดังนี้
 1. พนักงานบัญชีไม่ได้บันทึกการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ เมื่อวันที่ 25 ธันวาคม 25x1 แต่มาบันทึกการขายเชื่อในวันที่ 25 มกราคม 25x2 จำนวน 25,000 บาท
 2. บริษัทซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์ราคา 17,500 บาท อายุการใช้งาน 5 ปี เมื่อต้นปี 25x1 แต่พนักงานบัญชีได้บันทึกไว้ในบัญชีวัสดุสำนักงานใช้ไป
 3. บริษัทไม่ได้บันทึกดอกเบี้ยค้างรับปลายปี 25x0 จำนวน 2,500 บาท
 4. บริษัทซื้อสินค้า วันที่ 25 ธันวาคม 25x1 จำนวน 17,500 บาท ได้บันทึกรายการซื้อสินค้าถูกต้องแล้วแต่ไม่ได้นับรวมเป็นสินค้าคงเหลือ
 5. บริษัทจ่ายค่าพินหนะให้แก่พนักงาน จำนวน 500 บาท เมื่อวันที่ 10 มกราคม 25x1 แต่นำไปบันทึกไว้ในบัญชีค่ารับรอง
 6. ในระหว่างปี 25x1 บริษัทได้รับค่าเช่าจำนวน 12,000 บาท และได้บันทึกไว้ในบัญชีค่าเช่ารับล่วงหน้า ที่ถูกต้องแล้วควรจะถือเป็นรายได้ของปี 25x1 เพียงจำนวนหนึ่งในสามเท่านั้น
- ให้ทำ บันทึกรายการแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าวข้างต้นในสมุดรายวันทั่วไปในวันที่ 31 มีนาคม 25x2

8. บริษัทมุ่งการค้าจำกัดได้ตรวจสอบพบข้อผิดพลาด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ดังนี้

1. เครื่องใช้สำนักงานมียอดคงเหลือในบัญชีจำนวน 100,000 บาท ในจำนวนนี้เป็นส่วนที่ซื้อมาเมื่อวันที่ 1 พฤษภาคม 25x0 จำนวน 30,000 บาท บริษัทไม่ได้คิดค่าเสื่อมราคาแต่อย่างใด อัตราเสื่อมราคา 20% ต่อปี

2. บริษัทไม่ได้บันทึกดอกเบี้ยรับล่วงหน้าในวันสิ้นงวดบัญชีปี 25x0 จำนวน 3,000 บาท

3. หุ่นกึ่งของบริษัทมูลค่า 400,000 บาท จดทะเบียนทุนหุ่นละ 100 บาท อัตราดอกเบี้ย 5% อายุ 5 ปี ขายในราคา 95 บาท เมื่อวันที่ 30 กันยายน 25x1 บริษัท ยังไม่ได้ปรับปรุงส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ่นกึ่งแต่อย่างใด

4. ในบัญชีเงินสดของกิจการ ได้มีรายการดังต่อไปนี้รวมอยู่ด้วยคือ เช็กรับเงินจำนวน 5,000 บาท ลูกหนี้เงินยืมพนักงาน 6,000 บาท และเงินสำรอง เพื่อการไถ่ถอนหุ้นกู้จำนวน 35,000 บาท

5. ในบัญชีลูกหนี้ จำนวน 70,000 บาท ได้รวมเอาลูกหนี้ที่ต้องตัดจำหน่ายเป็นหนี้สูญจำนวน 1,600 บาท กิจการมีบัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญยกมาจำนวน 4,100 บาท

ให้ทำ บันทึกการปรับปรุงรายการข้างต้นในวันสิ้นงวดบัญชีปี 25x1

9. ผู้สอบบัญชีของบริษัทแห่งหนึ่งได้ตรวจสอบข้อผิดพลาดต่าง ๆ เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 25x2 ดังนี้

1. สินค้าคงเหลือเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ติราคาสูงไป 20,000 บาท

2. สินค้าคงเหลือเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ได้นับรวมสินค้าที่ซื้อมาเมื่อวันที่ 29 ธันวาคม 25x1 แล้ว แต่นำมาบันทึกการซื้อเมื่อต้นปี 25x2 จำนวน 80,000 บาท

3. บริษัทยังไม่ได้บันทึกค่าโฆษณาจ่ายล่วงหน้าในวันสิ้นงวดบัญชีปี 25x1 จำนวน 12,000 บาท

4. บริษัทซื้อเครื่องจักรมา 1 เครื่องในระหว่างปี 25x1 เมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน ต้องจ่ายค่าขนส่ง และค่าติดตั้ง รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 70,000 บาท ได้บันทึกไว้ในบัญชีค่าใช้จ่าย บัญชีเครื่องจักรได้คิดค่าเสื่อมราคาในอัตรา 10% ต่อปี

5. บริษัทซื้อสินค้าเป็นเงินสดจำนวน 46,000 บาท เมื่อวันที่ 9 ธันวาคม 25x1 ยังไม่ได้บันทึกบัญชี แต่บริษัทได้นับรวมเป็นสินค้าคงเหลือแล้ว

6. บริษัทได้มีการจำหน่ายหุ้นสามัญออกไปจำนวน 40,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท และได้ประกาศจ่ายหุ้นปันผลในอัตรา 10% เมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 25x2 ราคาตลาดของหุ้นในวันนี้มีราคา 110 บาท พนักงานได้บันทึกบัญชีเป็นการประกาศจ่ายเงินปันผลเป็นเงินสด

7. บริษัทได้จ่ายเบี้ยประกัน จำนวน 30,000 บาท อายุ 3 ปี เมื่อวันที่ 1 สิงหาคม 25x0 ได้บันทึกไว้ในบัญชีค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้า พนักงานบัญชียังไม่เคยปรับปรุงบัญชีในวันสิ้นงวดบัญชีแต่อย่างใด

ให้ทำ บันทึกการปรับปรุงจากข้อผิดพลาดข้างต้นในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันที่ 1 มีนาคม 25x2

10. ในการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจสอบบัญชี ของบริษัทได้พบข้อผิดพลาดต่าง ๆ หลังจาก
ที่บริษัทได้ปิดบัญชีประจำปี 25x1 แล้วดังนี้

1. ในระหว่างปี 25x1 บริษัทซื้อวัสดุสำนักงาน จำนวน 6,000 บาท ในวันสิ้นปีมี
เหลืออยู่จำนวน 1,000 บาท ยังไม่ได้ปรับปรุงบัญชี

2. บริษัทซื้อพันธบัตรรัฐบาลในปี 25x1 จำนวน 100,000 บาท แต่ได้นำไปบันทึกไว้ใน
บัญชีซื้อ

3. บริษัทจ่ายค่าเบี้ยประกันในระหว่างปี 25x1 จำนวน 30,000 บาท โดยได้บันทึกไว้เป็น
ค่าใช้จ่ายทั้งหมด ที่ถูกต้องแล้วเป็นค่าใช้จ่ายของปี 25x1 เพียง 20,000 บาทที่เหลือเป็นของปี 25x2

4. บริษัทออกค่าภาษีเงินได้ให้พนักงาน จำนวน 2,400 บาท แต่พนักงานได้นำไป
บันทึกไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายในการบริหาร

5. ไม่ได้บันทึกรายการซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อในระหว่างปี 25x1 จำนวน 60,000 บาท

6. ไม่ได้บันทึกค่าเช่าค้างจ่ายในปี 25x0 จำนวน 10,000 บาท

7. พนักงานบัญชีได้บันทึกบัญชีค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ ในปี 25x0 ค่าไปจำนวน
5,000 บาท

ให้ทำ บันทึกการปรับปรุงจากข้อผิดพลาดข้างต้นในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันที่ 31
มกราคม