

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ



ตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจในการปรับปรุงบัญชีเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาด

กลับมาพบกันอีกครั้งพร้อมเนื้อหาที่กำลังเป็นที่สนอกสนใจกันอย่างมากระหว่างในหมู่ผู้ประกอบการและนักบัญชีของธุรกิจเอสเอ็มอีซึ่งจะสังเกตได้จากมีคำถามมายังสภาวิชาชีพบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแลต่างๆ อย่างล้นหลาม นั่นก็คือการปรับปรุงรายการทางบัญชีให้เป็นไปตามมาตรการจัดทำบัญชีชุดเดียว

สำหรับมาตรการจัดทำบัญชีชุดเดียวเป็นไปตามพระราชกำหนดการยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. ๒๕๕๘ และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๙๕) พ.ศ. ๒๕๕๘ ลงประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๙ ซึ่งกำหนดให้นิติบุคคลที่มีรายได้ไม่เกิน ๕๐๐ ล้านบาท สำหรับรอบปีที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๘ สามารถขอขึ้นทะเบียนเพื่อจะได้รับการยกเว้นจากการตรวจสอบทางภาษีสำหรับรายการที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๙ อีกทั้งหากใครเป็นผู้ประกอบการที่มีรายได้ไม่เกิน ๓๐ ล้านบาทต่อปี และทุนจดทะเบียนไม่เกิน ๕ ล้านบาท (ธุรกิจเอสเอ็มอี) ยังจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี พ.ศ. ๒๕๕๙ และลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเหลือร้อยละ ๑๐ ในปี พ.ศ. ๒๕๖๐ อีกด้วย อย่างไรก็ตามกิจการจะต้องจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามมาตรฐานรายงานทางการเงินและสอดคล้องกับสภาพที่แท้จริงของกิจการตั้งแต่นั้นเป็นต้นไป หรือที่เรียกว่า “การจัดทำบัญชีชุดเดียว” นั่นเอง ซึ่งหลายๆท่านคงมีคำถามในใจว่าแล้วรายการที่เคยพลาดพลั้งหรือเคยทำผิดในอดีตนั้นจะทำไมวันนี้สภาวิชาชีพบัญชีร่วมกับกรมสรรพากร และ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า จึงได้มีการจัดทำตัวอย่างการปรับปรุงรายการและเปิดเผยรายการในงบการเงินเพื่อประกอบความเข้าใจของท่านพอสังเขปซึ่งเป็นเพียงการยกตัวอย่างกรณีที่เกิดขึ้นบ่อยเพื่อประกอบความเข้าใจเท่านั้น และมีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน แต่อาจไม่ครอบคลุมสถานการณ์ทั้งหมด

การปรับปรุงรายการในงบการเงินซึ่งเกิดจากรายการค่าที่ไม่เคยมีการลงบัญชีมาก่อนในอดีตและต้องการปรับปรุงรายการนั้นกลับมาอยู่ที่บัญชีเพียงชุดเดียวในทางบัญชีถือเป็นการปรับปรุงข้อผิดพลาดซึ่งมีกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๘) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ในกรณีที่กิจการที่เป็นกิจการไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะหรือที่เรียกกันว่า NPAEs แต่เลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินชุดใหญ่ (IFRS for PAEs) หรือเลือกถือปฏิบัติทางบัญชีตาม บทที่ ๕ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ในกรณีที่กิจการเลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินชุดเล็ก (IFRS for NPAEs) โดยมาตรฐานทั้งสองฉบับกำหนดให้กิจการต้อง **ปรับย้อนหลัง (Retrospective restatement)** งบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงวดก่อน

ดังนั้น หากเป็นรายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นในงวดก่อนและไม่เคยรับรู้ไว้ในงบการเงิน (งบการเงินในอดีตจนถึงปีปัจจุบัน) กิจการต้องพิจารณาและตรวจสอบเนื้อหาและหลักฐานประกอบของรายการทางบัญชี นั้นก่อนว่าเป็นรายการที่กระทบต่อบัญชีใดและงวดบัญชีใด ซึ่งหากกิจการสืบทราบข้อเท็จจริงแล้วว่าเป็นรายการทางบัญชีของงวดก่อน กิจการจึงปรับปรุงงบการเงินงวดก่อนย้อนหลัง โดยปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นของงวดก่อน (ซึ่งโดยทั่วไป กิจการจะปรับปรุงรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับข้อผิดพลาดนั้น โดยหากเป็นรายการทางบัญชีที่กระทบต่อกำไรหรือขาดทุนงวดก่อน มักจะกระทบบัญชีกำไรสะสมของงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ในกรณีที่มีหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชี) นอกจากนี้กิจการต้องเปิดเผยผลกระทบจากการปรับปรุงงบการเงินงวดก่อนย้อนหลังใน

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

หมายเหตุประกอบงบการเงิน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๘) สำหรับกิจการ PAEs หรือ TFRS for NPAs บทที่ ๕ สำหรับกิจการ NPAs อีกทั้งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๘) ย่อหน้าที่ ๔๐ ระบุให้กิจการต้องนำเสนองบแสดงฐานะการเงิน ณ วันต้นงวดของงวดก่อนเพิ่มเติม ถ้ากิจการมีการปรับงบการเงินย้อนหลังที่มีผลกระทบอย่างเป็นทางการสำคัญต่อข้อมูลในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันต้นงวดของงวดก่อน ทั้งนี้ TFRS for NPAs ไม่ได้มีข้อกำหนดในเรื่องดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติหากกิจการไม่สามารถระบุได้ว่าจำนวนเงินที่ต้องปรับปรุงย้อนหลังเป็นเท่าใดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ กิจการต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน) หรือหากไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดปัจจุบัน กิจการต้องปรับปรุงข้อมูลที่นำเสนอเป็นข้อมูลเปรียบเทียบด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป (Prospective Adjustment) นอกจากนี้หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ กิจการต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่ากิจการแก้ไขข้อผิดพลาดเมื่อใดและอย่างไร

ทั้งนี้ การปรับปรุงบัญชีเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดนั้น ต้องมีวิเคราะห์สาเหตุของข้อผิดพลาดนั้น ๆ ก่อน สืบหาและตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบการปรับปรุงบัญชีอย่างถูกต้องและเป็นไปตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ ทั้งนี้ ตัวอย่างการปรับปรุงบัญชีในแต่ละข้อเป็นการปรับปรุงรายการยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นของงวดปัจจุบันและการปรับปรุงรายการที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันเพื่อประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งสามารถเปลี่ยนแปลงได้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นของแต่ละกิจการ และการปรับปรุงบัญชีดังกล่าวไม่ครอบคลุมสถานการณ์ที่กิจการไม่สามารถระบุสาเหตุว่าผลต่างเกิดจากอะไร ซึ่งเป็นกรณีที่ยากยิ่งที่กิจการจะไม่สามารถระบุสาเหตุได้ และไม่ครอบคลุมสถานการณ์ที่เกิดจากการทุจริต ดังนั้นกิจการต้องไม่ปรับปรุงบัญชีกับกำไรหรือขาดทุนสะสมทุกรายการทันที แต่กิจการต้อง วิเคราะห์สาเหตุของข้อผิดพลาดนั้น ๆ ก่อนว่าข้อผิดพลาดเกิดขึ้นในปีใด และเกิดจากสาเหตุใด กิจการจึงสามารถปรับปรุงบัญชีที่เกี่ยวข้องได้ในปีที่เกิดข้อผิดพลาดให้ถูกต้อง

คณะทำงาน ๓ หน่วยงาน ประกอบด้วย สภาวิชาชีพบัญชี กรมสรรพากร และกรมพัฒนาธุรกิจการค้า หวังเป็นอย่างยิ่งว่าท่านจะได้รับประโยชน์จากตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่มากนักน้อย หากมีข้อคิดเห็นเพิ่มเติมประการใด สามารถแจ้งมายังคณะทำงานเพื่อดำเนินการปรับปรุงแก้ไขหรือเพิ่มเติมตามสมควร

หมายเหตุ

เอกสารชุดนี้จัดทำขึ้นโดยฝ่ายมาตรฐานการบัญชีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี การนำเอกสารนี้ไปเผยแพร่ในสื่อเชิงพาณิชย์ถือเป็นการละเมิดลิขสิทธิ์ และหากมีการนำไปใช้เพื่อการพาณิชย์ โปรดอ้างอิงแหล่งที่มาให้ถูกต้อง

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
การแสดงผลการไม่ครบถ้วนหรือแสดงผลการขัดต่อข้อเท็จจริง- ด้านสินทรัพย์			
๑. เงินสด	๑.๑ <u>เงินสดในบัญชีมีมากกว่าข้อเท็จจริง</u> เงินสดในบัญชีแสดงไว้สูงกว่าเงินสดที่มีอยู่จริง เนื่องจากสถานการณ์ดังต่อไปนี้ ก) ผู้ถือหุ้นยืมเงินของกิจการไปใช้ในกิจการส่วนตัว แต่ไม่ได้ลงบัญชีเงินให้กู้ยืม และยังมีได้นำเงินสดมาคืน หรือ ข) ทุนจดทะเบียนของกิจการไม่เท่ากับเงินที่ได้รับชำระค่าหุ้นจริง	กิจการต้องดำเนินการสืบทราบข้อเท็จจริงก่อนว่าผู้ถือหุ้นนำเงินสดไปใช้จริงและเงินสดที่เหลืออยู่ในกิจการน้อยกว่าในบัญชีจริง หรือเกิดขึ้นจากกรณีใด เช่น ผู้ถือหุ้นยืมเงินของกิจการไปจริง ซึ่งหากผู้ถือหุ้นมิได้นำเงินมาคืนกิจการ ให้ปฏิบัติดังนี้ ก) บันทึกลูกหนี้เงินยืมกรรมการ ตามข้อเท็จจริง และมีหลักฐานการให้กู้ยืมที่ชัดเจน เดบิต ลูกหนี้เงินยืมกรรมการ (จัดประเภทเป็นสินทรัพย์) เครดิต เงินสด (มีหลักฐานชัดเจนแสดงว่าเงินสดที่อยู่จริงต่ำกว่าเงินสดในบัญชี) <u>(ปรับปรุงย้อนหลังหากเป็นการให้ยืมเงินเกิดขึ้นตั้งแต่งวดก่อน)</u> - หากมีการคิดดอกเบี้ย และกิจการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับเงินจากดอกเบี้ย ต้องบันทึกตามนโยบายการรับรู้ดอกเบี้ยของกิจการ แต่ทั้งนี้ไม่ใช้การรับรู้ดอกเบี้ยรับตามประมวลรัษฎากร ดังนี้ <u>การปรับปรุงในงวดบัญชีก่อน (หากมีการกู้ยืมเงินตั้งแต่งวดก่อน)</u> เดบิต ดอกเบี้ยค้างรับ (ต้นงวด) (ในกรณียังไม่ได้รับเงิน) เครดิต กำไรสะสม (ดอกเบี้ยรับก่อนปี ๒๕๕๘) <u>การปรับปรุงในงวดปัจจุบัน</u> เดบิต ดอกเบี้ยค้างรับ (ในกรณียังไม่ได้รับเงิน) /เงินฝากธนาคาร (ในกรณีได้รับเงินแล้ว) เครดิต รายได้ดอกเบี้ย (ดอกเบี้ยรับส่วนของปี ๒๕๕๘) หรือ ข) แจ้งจดทะเบียนลดทุนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้าให้ถูกต้อง (กรณีที่ทุนจดทะเบียนตามที่จดทะเบียนไว้มีมากกว่าข้อเท็จจริง)	- หากรายการที่พบข้อผิดพลาดเป็นรายการ ณ วันต้นงวด กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือ ณ วันต้นงวดให้ถูกต้องแม้ว่ารายการดังกล่าวจะไม่กระทบบัญชีกำไรสะสมก็ตาม - การรับรู้ดอกเบี้ยในทางบัญชีให้อ้างอิงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๑๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๗) เรื่อง รายได้ หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) บทที่ ๑๘
	๑.๒ <u>เงินสดแสดงไว้ในบัญชีต่ำกว่าความเป็นจริง</u>	กิจการต้องติดตามหาว่ารายได้ดังกล่าวเกิดขึ้นในอดีต (ก่อนปี ๒๕๕๘) หรือ เป็นผลต่างที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน	- อาจต้องรับรู้ลูกหนี้การค้าเพิ่มเติมหากมีรายได้ที่ยังมิได้

^๑ เป็นวิธีการบันทึกหรือปรับปรุงรายการตามข้อเท็จจริงและเอกสารหลักฐานที่เป็นไปอย่างถูกต้องและเป็นไปตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ ซึ่งเดิมได้บันทึกรายการไว้ไม่ถูกต้อง หากรายการบัญชีใดมีภาษีที่เกี่ยวข้อง (อาทิ ภาษีขาย ภาษีหัก ณ ที่จ่าย) ให้บันทึกรายการตามภาวะภาษีที่ต้องนำส่งต่อกรมสรรพากร ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ตรวจพบ

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
	เนื่องจากสถานการณ์ไม่บันทึกรายการรายได้ตามข้อเท็จจริง และมีหลักฐานชัดเจนว่ามีรายได้จริง	<p><u>การปรับปรุงในงวดบัญชีก่อน (กรณีทราบว่าเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นในอดีต และเอกสารหลักฐานการรับเงินในอดีต)</u> เดบิต เงินสด (ต้นงวด) (มีหลักฐานชัดเจนแสดงว่าเงินสดที่มีอยู่จริงสูงกว่าเงินสดในบัญชี) เครดิต กำไรสะสม (ส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นในอดีต)</p> <p><u>การปรับปรุงในงวดปัจจุบัน (กรณีทราบว่าเป็นรายได้ในปีปัจจุบัน)</u> เดบิต เงินสด (มีหลักฐานชัดเจนแสดงว่าเงินสดที่อยู่จริงสูงกว่าเงินสดในบัญชี) เครดิต รายได้จากการขาย/บริการ (ส่วนของผลต่างที่เกิดขึ้นในปีปัจจุบัน)</p>	รับรู้มากกว่าเงินสดที่เกินบัญชี - พร้อมกันนี้ต้องรับรู้ภาษีที่เกี่ยวข้องด้วย เช่น ภาษีขาย เป็นต้น
๒. เงินฝากธนาคาร	บัญชีเงินฝากธนาคารในบัญชีต่ำกว่าข้อเท็จจริง เนื่องจากสาเหตุ เช่น บันทึกรายได้หรือรายจ่ายผ่านบัญชีเงินสดเท่านั้น โดยไม่รับรู้รายการผ่านบัญชีเงินฝากธนาคาร หรือมีรายการบัญชีเงินฝากธนาคารที่ไม่ได้รับรู้ในบัญชี	<p>- กิจการต้องตั้งบัญชีรายการเงินฝากธนาคาร ณ วันต้นงวด ตามข้อเท็จจริง และบันทึกรับรู้รายการเงินที่ได้รับและเงินที่จ่ายในบัญชีให้ถูกต้องตามเอกสาร</p> <p><u>การปรับปรุงย้อนหลังในงบการเงินสำหรับรายการ ณ วันต้นงวด</u> เดบิต ธนาคาร (ต้นงวด) (มีหลักฐานชัดเจนแสดงว่าเงินธนาคารที่มีอยู่จริงสูงกว่าเงินสดในบัญชี) เครดิต กำไรสะสม</p> <p><u>การปรับปรุงสำหรับปีปัจจุบัน</u> เดบิต ธนาคาร (มีหลักฐานชัดเจนแสดงว่าเงินธนาคารที่มีอยู่จริงสูงกว่าเงินสดในบัญชี) เครดิต รายได้อื่น</p>	
๓. ลูกหนี้การค้า	<p>๓.๑ ลูกหนี้การค้าในบัญชีแสดงไว้สูงเกินกว่าความเป็นจริง เนื่องจากสาเหตุ</p> <p>(๑) ไม่ตัดรายการหนี้สูญหรือตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามข้อเท็จจริง</p>	<p>กิจการต้องบันทึกรายการหนี้สงสัยจะสูญหรือหนี้สูญโดยต้องประเมินว่ามีเหตุการณ์หรือข้อบ่งชี้ที่ทำให้เชื่อว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บหนี้ได้เกิดขึ้นในงวดใด</p> <p><u>การปรับปรุงย้อนหลังในงบการเงินสำหรับรายการ ณ วันต้นงวด</u> (หากเหตุการณ์นั้นเกิดขึ้นตั้งแต่ในอดีต) ซึ่งวิธีการบันทึกหนี้ที่เก็บเงินไม่ได้ มี ๒ วิธี คือ</p> <p>ก) วิธีตัดจำหน่ายโดยตรง</p> <p>เดบิต กำไรสะสม (กรณีเป็นเหตุการณ์ในอดีต โดยมีหลักฐานข้อบ่งชี้ว่าลูกหนี้ไม่สามารถจ่ายชำระได้ตั้งแต่ในอดีต แต่ไม่ได้รับรู้หนี้สูญ) เครดิต ลูกหนี้การค้า (ต้นงวด)</p> <p>หรือ</p>	- การบันทึกบัญชีอ้างอิงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๑๐๑ ย่อหน้าที่ ๖ หรือ TFRS for NPAEs บทที่ ๗ ซึ่งไม่ใช่วิธีการตัดหนี้สูญตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๙) ประกอบกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๖

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
		<p>ข) วิธีตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เดบิต กำไรสะสม (กรณีเป็นเหตุการณ์ในอดีต โดยมีหลักฐานข้อบ่งชี้ว่าลูกหนี้ไม่สามารถจ่ายชำระได้ตั้งแต่ในอดีต แต่ไม่ได้รับรู้หนี้สงสัยจะสูญ) เครดิต ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (ต้นงวด) (ปรับมูลค่าลูกหนี้) การปรับปรุงในงวดปัจจุบัน (หากเหตุการณ์นั้นเกิดขึ้นในปัจจุบัน โดยมีหลักฐานข้อบ่งชี้ว่าลูกหนี้ไม่สามารถจ่ายชำระได้) ซึ่งวิธีการบันทึกลูกหนี้ที่เก็บเงินไม่ได้ มี ๒ วิธี คือ</p> <p>ก) วิธีตัดจำหน่ายโดยตรง เดบิต หนี้สูญ (เป็นค่าใช้จ่ายในงวดกรณีเป็นเหตุการณ์ในปัจจุบัน โดยมีหลักฐานข้อบ่งชี้ว่าลูกหนี้ไม่สามารถจ่ายชำระได้) เครดิต ลูกหนี้การค้า หรือ</p> <p>ข) วิธีตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เดบิต หนี้สงสัยจะสูญ (เป็นค่าใช้จ่ายในงวดกรณีเป็นเหตุการณ์ในปัจจุบัน โดยมีหลักฐานข้อบ่งชี้ว่าลูกหนี้ไม่สามารถจ่ายชำระได้) เครดิต ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (ปรับมูลค่าลูกหนี้)</p>	
	<p>(๒) ไม่ตัดรายการลูกหนี้การค้าออกจากบัญชีให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริง (ได้รับชำระหนี้แล้ว แต่มิได้ลงรายการให้ถูกต้อง)</p>	<p>- ปรับปรุงรายการลูกหนี้การค้าตามข้อเท็จจริง เดบิต ธนาकार (มีหลักฐานชัดเจนแสดงว่าลูกหนี้รับชำระเงินแล้ว) เครดิต ลูกหนี้การค้า <i>(ปรับปรุงย้อนหลังหากเป็นการรับชำระตั้งแต่งวดก่อน)</i> - หรือ กิจการได้รับชำระเงินแล้ว แต่กรรมการยืมเงินไปใช้ส่วนตัว เดบิต ลูกหนี้เงินยืมกรรมการ (มีหลักฐานชัดเจนแสดงว่ากรรมการยืมเงินไป) เครดิต ลูกหนี้การค้า</p>	<p>- ให้พิจารณาว่า ณ วันที่ได้รับชำระเงินจากลูกหนี้การค้ารับรู้ เช่นไร และปรับปรุงให้ถูกต้องตามควร กรณีรับรู้เป็นลูกหนี้เงินยืมกรรมการ กิจการควรจัดทำสัญญากู้ยืมเงิน หรือหนังสือสัญญารับสภาพหนี้ประกอบ</p>
	<p>๓.๒ ลูกหนี้การค้าในบัญชีแสดงไว้ต่ำกว่าข้อเท็จจริง เนื่องจากสาเหตุ เช่น รับรู้</p>	<p>- ตั้งบัญชีลูกหนี้การค้าตามข้อเท็จจริง หรือตามหลักฐานที่มีอยู่จริง การปรับปรุงย้อนหลังในงบการเงินสำหรับรายการ ณ วันต้นงวด</p>	

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
	รายได้ขายเชื่อเสมือนหนึ่งเป็นการขายสด หรือไม่มีการบันทึกบัญชีรายได้ในอดีต และไม่มีการบันทึกลูกหนี้การค้าที่เกี่ยวข้อง	เดบิต ลูกหนี้การค้า (ต้นงวด) (มีหลักฐานการขายในอดีต) เครดิต กำไรสะสม <u>การปรับปรุงสำหรับปีปัจจุบัน</u> เดบิต ลูกหนี้การค้า เครดิต รายได้จากการขาย/บริการ (มีหลักฐานการขาย) - กรณีเคยรับรู้รายได้จากการขายเชื่อ เป็นขายเงินสดจะปรับปรุงโดย เดบิต ลูกหนี้การค้า (มีหลักฐานการขายในอดีต) เครดิต เงินสด (ปรับปรุงย้อนหลังหากเป็นรายการขายตั้งแต่วงวดก่อน)	
๔. สิ้นค้าคงเหลือ	๔.๑ <u>สิ้นค้าคงเหลือในบัญชีแสดงไว้สูงกว่าความเป็นจริง(สินค้าขาดจากรายงาน)</u> (๑) ไม่รับรู้รายได้ตามข้อเท็จจริงและ/หรือ (๒) บันทึกรายได้แต่มิได้บันทึกต้นทุนขายทันที (กรณีวิธีบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง - Perpetual Inventory Method) หรือ (๓) การบันทึกสิ้นค้าคงเหลือปลายงวดตามวิธีบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด - Periodic Inventory Method มิได้เป็นไปตามข้อเท็จจริง (๔) สิ้นค้าสูญหาย	ให้ปรับปรุงตามสิ้นค้าคงเหลือที่มีอยู่จริงตามที่ตรวจนับได้ หรือตามระบบสิ้นค้าคงเหลือของแผนกคลังสินค้า และกิจการต้องตรวจสอบว่ามีเอกสารการขายที่ไม่ได้ลงบัญชีในอดีตหรือไม่ <u>การปรับปรุงย้อนหลังในงบการเงินสำหรับรายการ ณ วันต้นงวด</u> (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าผลต่างในปัจจุบันเกิดขึ้นจากรายการในอดีต) ๑) บันทึกการขายรายได้ให้ครบถ้วน โดยปรับปรุงเข้ากำไรสะสม เดบิต ธนาकार (ในกรณีได้รับชำระและมีหลักฐานการรับเงิน)/ลูกหนี้การค้า (ในกรณียังไม่ได้รับชำระเงิน)/ลูกหนี้เงินยืมกรรมการ (ในกรณีกรรมการนำเงินที่รับชำระไปใช้) เครดิต กำไรสะสม (มีหลักฐานการขายในอดีต) ๒) บันทึกตัดรายการสิ้นค้าคงเหลือให้ถูกต้องตามข้อเท็จจริง <u>วิธีบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method)</u> เดบิต กำไรสะสม เครดิต สิ้นค้าคงเหลือ <u>วิธีบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด (Periodic Inventory Method)</u> เดบิต กำไรสะสม เครดิต สิ้นค้าคงเหลือ (ต้นงวด)	- การรับรู้สิ้นค้าคงเหลือให้ เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒ (ปรับปรุง ๒๕๕๗) เรื่อง สิ้นค้าคงเหลือ หรือ TFRS for NPAEs บทที่ ๘ <u>- หนังสือตอบข้อหารือ</u> ที่ กค ๐๗๐๖/พ./๒๙๖๖ ลว. ๒๓ มีนาคม ๒๕๔๗ กรณีบริษัทฯ ตรวจสอบสิ้นค้า คงเหลือแล้วปรากฏว่า สินค้า ขาดจากรายงานสิ้นค้าและ วัตถุดิบต้องถือว่าสินค้าที่ขาด ไปนั้นได้ขายไปแล้วตามมาตรา ๗๗/๑(๘)(จ) บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม มาตรา ๗๗/๒(๑)

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
		<p>และปรับปรุงรายการเกี่ยวเนื่องในปีปัจจุบัน ดังนี้</p> <p>เดบิต สินค้าคงเหลือ (ต้นงวด)</p> <p> เครดิต ต้นทุนขาย/กำไรขาดทุน (ตามชื่อบัญชีของแต่ละกิจการ)</p> <p>และปรับปรุงมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดใหม่อีกครั้งด้วยยอดที่ถูกต้องจากการตรวจนับ</p> <p>การปรับปรุงสำหรับปีปัจจุบัน (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าผลต่างของสินค้า ณ ปลายงวดปัจจุบันเกิดขึ้นจากรายการในปีปัจจุบันหรือไม่สามารถสืบทราบว่าเป็นผลต่างที่เกิดขึ้นตั้งแต่ปีใด)</p> <p>๑) บันทึกรายการรายได้ให้ครบถ้วน</p> <p>เดบิต ธนาकार (ในกรณีได้รับชำระเงินและมีหลักฐานการรับเงิน)/ลูกหนี้การค้า (ในกรณียังไม่ได้รับชำระเงิน)/ลูกหนี้เงินยืมกรรมการ (ในกรณีกรรมการนำเงินที่รับชำระไปใช้)</p> <p> เครดิต รายได้จากการขาย</p> <p>๒) บันทึกรายการสินค้าคงเหลือให้ถูกต้องตามข้อเท็จจริง</p> <p>วิธีบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method)</p> <p>เดบิต ต้นทุนขาย/ขาดทุนจากสินค้าสูญหาย</p> <p> เครดิต สินค้าคงเหลือ</p> <p>วิธีบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด (Periodic Inventory Method)</p> <p>ปรับปรุงมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดใหม่อีกครั้งด้วยยอดที่ถูกต้องจากการตรวจนับ</p>	<p>- <u>ดูคำสั่งกรมสรรพากร</u> ที่ ป. ๕๘/๒๕๓๘</p> <p>- <u>หนังสือตอบข้อหารือ</u> ที่ กค ๐๗๐๖/๓๔๑๕๓ ลว.๓ พฤษภาคม ๒๕๔๘</p> <p>๑. กรณีสินค้าของบริษัทฯ สูญหายและบริษัทฯ มีหลักฐานแจ้งชัดว่า สินค้าดังกล่าวถูกโจรกรรม ถือเป็นผลเสียหายเนื่องจากการประกอบกิจการ หากผลเสียหายดังกล่าวไม่มีประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ บริษัทฯ มีสิทธินำมูลค่าต้นทุนของสินค้าทั้งจำนวนไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้</p> <p>๒. สินค้าที่ถูกโจรกรรมเข้าลักษณะเป็นสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ถือเป็น การขายสินค้า บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับภาษีซื้ออันเกิดจากสินค้าที่ถูกโจรกรรม ไปนั้น เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ</p>

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
			<p>บริษัทฯ มีสิทธินำมาหักออก จากภาษีขายในการคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่ม</p> <p>- ตัดรายการที่ขาดออกจาก รายงานสินค้าคงเหลือและ วัตถุดิบ</p>
	<p><u>๔.๒ สินค้าคงเหลือในบัญชีแสดงไว้ต่ำกว่าความเป็นจริง</u> <u>(สินค้าเกินจากรายงาน)</u></p> <p>(๑) ไม่บันทึกรายการซื้อสินค้าตามข้อเท็จจริง</p> <p>(๒) สินค้าเกินเนื่องจากการนับสต็อกสินค้า</p>	<p>ให้ปรับปรุงตามสินค้าคงเหลือที่มีอยู่จริงตามที่ตรวจนับได้ หรือตามระบบสินค้าคงเหลือของแผนกคลังสินค้า และกิจการต้องตรวจสอบว่ามีเอกสารการซื้อที่ไม่ได้ลงบัญชีหรือไม่</p> <p><u>การปรับปรุงย้อนหลังในงบการเงินสำหรับรายการ ณ วันต้นงวด</u> (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าผลต่างในปัจจุบันเกิดขึ้นจากรายการในอดีต) โดยต้องปรับปรุงเข้ารายการกำไรสะสม และปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวด ดังนี้</p> <p><u>วิธีบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method)</u></p> <p>เดบิต สินค้าคงเหลือ</p> <p> ภาษีซื้อต้องห้าม (โดยต้องโอนปิดเข้าเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินค้าคงเหลือ) เครดิต เจ้าหนี้การค้า (กรณียังไม่บันทึกซื้อและยังมีภาระที่ต้องจ่ายชำระเจ้าหนี้)/เจ้าหนี้ กรรมการ (กรณีกรรมการจ่ายแทนกิจการ) หรือ กำไรสะสม (กรณีนับสต็อกสินค้าแล้วพบสินค้าเกินในปีก่อนแต่ไม่ได้ปรับปรุง) หรือ ธนาคาร (กรณีจ่ายชำระแล้วและมีหลักฐานการจ่ายชำระเงิน)</p> <p><u>วิธีบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด (Periodic Inventory Method)</u></p> <p>เดบิต กำไรสะสม</p> <p> ภาษีซื้อต้องห้าม (โดยต้องโอนปิดเข้าเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินค้าคงเหลือ) เครดิต เจ้าหนี้การค้า (กรณียังไม่บันทึกซื้อและยังมีภาระที่ต้องจ่ายชำระเจ้าหนี้)/เจ้าหนี้ กรรมการ (กรณีกรรมการจ่ายแทนกิจการ) หรือ กำไรสะสม (กรณีนับสต็อกสินค้าแล้วพบสินค้าเกินในปีก่อนแต่ไม่ได้ปรับปรุง) หรือ ธนาคาร (กรณีจ่ายชำระแล้วและมีหลักฐานการจ่ายชำระเงิน)</p> <p>เดบิต สินค้าคงเหลือ (ต้นงวด)</p> <p>และปรับปรุงรายการเกี่ยวเนื่องในปีปัจจุบัน ดังนี้</p>	<p>- มาตรา ๙๐(๑๔)</p> <p>ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสินค้าเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท</p> <p>- เพิ่มรายการที่เกินเข้าไปใน รายงานสินค้าคงเหลือและ วัตถุดิบ</p>

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
		<p>เดบิต กำไรขาดทุน/ต้นทุนขาย (ตามวิธีการลงบัญชีของแต่ละกิจการ) เครดิต สินค้าคงเหลือ (ต้นงวด) และปรับปรุงมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดใหม่อีกครั้งด้วยยอดที่ถูกต้องจากการตรวจนับ</p> <p>การปรับปรุงสำหรับปีปัจจุบัน(กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าผลต่างของสินค้า ณ ปลายงวดปัจจุบันเกิดขึ้นจากรายการในปีปัจจุบัน หรือไม่สามารถสืบทราบว่าเป็นผลต่างที่เกิดขึ้นตั้งแต่ปีใด)ให้บันทึกรายการให้ถูกต้องและปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดตามข้อเท็จจริง</p> <p>วิธีบันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method)</p> <p>เดบิต สินค้าคงเหลือ ภาษีซื้อ(ต้องห้าม) (โดยหากเป็นภาษีซื้อต้องห้ามต้องโอนปิดเข้าเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินค้าคงเหลือ) เครดิต เจ้าหนี้การค้า (กรณียังไม่บันทึกซื้อและยังมีภาระที่ต้องจ่ายชำระเจ้าหนี้)/เจ้าหนี้กรรมการ (กรณีกรรมการจ่ายแทนกิจการ) หรือ ธนาคาร (กรณีจ่ายชำระแล้วและมีหลักฐานการจ่ายชำระเงิน) หรือ ต้นทุนขาย (กรณีนับสต็อกสินค้าแล้วพบสินค้าเกิน)</p> <p>วิธีบันทึกบัญชีแบบสิ้นงวด (Periodic Inventory Method)</p> <p>เดบิต ซื้อสินค้า ภาษีซื้อ(ต้องห้าม) (โดยหากเป็นภาษีซื้อต้องห้ามต้องโอนปิดเข้าเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินค้าคงเหลือ) เครดิต เจ้าหนี้การค้า (กรณียังไม่บันทึกซื้อและยังมีภาระที่ต้องจ่ายชำระเจ้าหนี้)/เจ้าหนี้กรรมการ (กรณีกรรมการจ่ายแทนกิจการ) หรือ ธนาคาร (กรณีจ่ายชำระแล้วและมีหลักฐานการจ่ายชำระเงิน) หรือ ต้นทุนขาย (กรณีนับสต็อกสินค้าแล้วพบสินค้าเกิน)และปรับปรุงมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดใหม่อีกครั้งด้วยยอดที่ถูกต้องจากการตรวจนับ</p>	
๕. ลูกหนี้เงินยืม	๕.๑ ลูกหนี้เงินยืมกรรมการหรือผู้เป็น	กิจการต้องตรวจสอบให้มั่นใจว่ากิจการยังคงมีสิทธิเรียกร้องในการรับชำระจากลูกหนี้ โดย	

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วน	<p><u>หุ้นส่วนในบัญชีแสดงไว้สูงกว่าความเป็นจริง</u></p> <p>(๑) กิจการต้องพิสูจน์ว่ากิจการมีลูกหนี้กรรมการอยู่จริง และสามารถได้รับชำระจากลูกหนี้หรือไม่ ทั้งนี้รายการปรับปรุงดังกล่าว ไม่ครอบคลุมสถานการณ์ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมที่เกิดจากการจ่ายเงินปันผลหรือเงินเดือนให้แก่ผู้ถือหุ้น แต่ไม่ได้บันทึกเงินปันผลหรือเงินเดือน</p>	<p>ต้องมีหลักฐานว่าสามารถเรียกร้องชำระลูกหนี้ได้ กิจการต้องรับรู้ลูกหนี้เงินกู้ยืมเท่าที่มีการทำสัญญาการกู้ยืมเงินกันจริง และกรรมการมีความสามารถนำเงินมาคืนให้แก่กิจการ สำหรับเงินให้กู้ยืมส่วนที่เหลือให้ติดตามหาสาเหตุที่เกิดขึ้นเพราะสาเหตุใด และเกิดขึ้นในช่วงเวลาใด และติดตามจนถึงที่สุดแล้วว่าลูกหนี้จะมีการจ่ายชำระให้กิจการหรือไม่ หากกิจการไม่ได้รับชำระจากลูกหนี้ในปีปัจจุบัน และมีหลักฐานชัดเจนว่าลูกหนี้กรรมการไม่สามารถจ่ายชำระเงินได้ กิจการต้องพิจารณาตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญหรือตัดจำหน่ายลูกหนี้ในปีปัจจุบัน ซึ่งในสถานการณ์ที่ยากยิ่งจะเกิดขึ้นว่ากิจการจะไม่สามารถรับชำระเงินจากลูกหนี้กรรมการ เพราะโดยปกติลูกหนี้กรรมการมักจะมีฐานะการเงินที่สามารถจ่ายชำระหนี้ได้ ดังนั้นการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญอาจจะไม่เหมาะสม</p> <p>เดบิต หนี้สูญ หรือ หนี้สงสัยจะสูญ</p> <p>เครดิต ลูกหนี้เงินยืมกรรมการ หรือ ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ</p>	
	<p>(๒) ไม่ได้ตัดรายการลูกหนี้เงินยืมกรรมการหรือ ผู้เป็นหุ้นส่วนออกจากบัญชีให้ถูกต้อง หรือ</p>	<p>ให้กิจการบันทึกแก้ไขการตัดรายการลูกหนี้เงินยืมกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนออกจากบัญชีตามข้อเท็จจริงตามแต่วงศ์ปีที่เหตุการณ์เกิดขึ้น</p> <p>เดบิต เงินฝากธนาคาร (มีหลักฐานการรับชำระเงิน) / บัญชีอื่นหากชำระด้วยสินทรัพย์อื่น (มีหลักฐานการรับชำระด้วยสินทรัพย์อื่น)</p> <p>เครดิต ลูกหนี้เงินยืมกรรมการ</p> <p>(ปรับปรุงย้อนหลังหากเป็นรายการจ่ายชำระตั้งแต่วงศ์ก่อน)</p>	
	<p><u>๕.๒ ลูกหนี้เงินยืมกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนแสดงไว้ในบัญชีต่ำกว่าความเป็นจริง</u></p> <p>ไม่บันทึกลูกหนี้เงินให้กู้ยืมแก่กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วน</p>	<p>กิจการต้องรับรู้ลูกหนี้เงินกู้ยืมด้วยจำนวนเท่าที่มีการทำสัญญาการกู้ยืมเงินกันจริง</p> <p>เดบิต ลูกหนี้เงินยืมกรรมการ</p> <p>เครดิต เงินฝากธนาคาร (มีหลักฐานการจ่ายเงินให้แก่กรรมการ)</p> <p>(ปรับปรุงย้อนหลังหากเป็นรายการจ่ายชำระตั้งแต่วงศ์ก่อน)</p>	
๖. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เช่น	<p><u>๖.๑ สินทรัพย์แสดงไว้ในบัญชีสูงเกินกว่าความเป็นจริง</u></p>	<p>กิจการต้องดำเนินการสืบหาเอกสารหลักฐานกรรมสิทธิ์และมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าวให้ถูกต้อง และให้กิจการบันทึกแก้ไขบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์</p>	- ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ให้รับรู้ได้เมื่อเป็นไปตามค่านิยาม

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
ที่ดินอาคารและอุปกรณ์สินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นต้น	<p>๑) สินทรัพย์ที่ไม่มีสภาพตามความเป็นจริงหรือมิได้มีการตัดรายการออกจากบัญชี หรือมีจำนวนมากกว่าความเป็นจริง</p> <p>๒) บันทึกรวมมูลค่าสินทรัพย์สูงเกินข้อเท็จจริง</p>	<p>สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามข้อเท็จจริง กรรมสิทธิ์ ความมีอยู่จริง ทะเบียนทรัพย์สินที่ถูกต้อง และประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากสินทรัพย์ที่มีอยู่อย่างแท้จริง</p> <p><u>การปรับปรุงย้อนหลัง</u>ในงบการเงินสำหรับรายการ ณ <u>วันต้นงวด</u> (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าสินทรัพย์มีได้มีอยู่จริง มีการขาย หรือไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้จริงตั้งแต่ในอดีต) เดบิต เงินฝากธนาคาร (กรณีมีการขายและหลักฐานการรับชำระเงิน)/ลูกหนี้อื่น (กรณีมีการขายแต่ยังมีได้ลงรายการ) หรือ กำไรสะสม (กรณีผลต่างเป็นขาดทุนจากการตัดจำหน่าย หรือกรณีสินทรัพย์ดังกล่าวไม่สามารถใช้งานได้)</p> <p> ค่าเสื่อมราคาสะสม-ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ขึ้นอยู่กับข้อบัญญัติของกิจการ)</p> <p> เครดิต ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ขึ้นอยู่กับข้อบัญญัติของกิจการ)</p> <p> กำไรสะสม (กรณีการขายมีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์และหลักฐานการขายในอดีต)</p> <p><u>การปรับปรุงสำหรับปีปัจจุบัน</u> (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าสินทรัพย์มีได้มีอยู่จริง มีการขาย หรือไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้เกิดขึ้นในปีปัจจุบัน หรือไม่สามารถสืบทราบว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นตั้งแต่ปีใด)</p> <p><i>กรณีเลิกใช้เนื่องจากเสื่อมสภาพ</i></p> <p>เดบิต ขาดทุนจากการเลิกใช้สินทรัพย์</p> <p> ค่าเสื่อมราคาสะสม-ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ขึ้นอยู่กับข้อบัญญัติของกิจการ)</p> <p> เครดิต ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ขึ้นอยู่กับข้อบัญญัติของกิจการ)</p>	<p>ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๑๖ (ปรับปรุง ๒๕๕๓) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือ TFRS for NPAEs บทที่ ๑๐</p> <p>- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้รับรู้ได้เมื่อเป็นไปตามค่านิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๓๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๓) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือ TFRS for NPAEs บทที่ ๑๑</p> <p>- อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนรับรู้ได้เมื่อเป็นไปตามค่านิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๐ (ปรับปรุง ๒๕๕๓) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หรือ TFRS for NPAEs บทที่ ๑๒</p> <p>- กรณีเลิกใช้เนื่องจากเสื่อมสภาพให้ดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๕๘/๒๕๓๘ โดยกรณีที่ทรัพย์สินชำรุดจนไม่สามารถใช้</p>

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
		<p><i>กรณีขาย</i></p> <p>เดบิต เงินฝากธนาคาร (กรณีมีการขายและมีหลักฐานการได้รับชำระเงิน)/ลูกหนี้อื่น (กรณีไม่ได้รับชำระเงิน) หรือ ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ (หากเป็นกรณีขาดทุน)</p> <p> ค่าเสื่อมราคาสะสม-ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ขึ้นอยู่กับชื่อบัญชีของกิจการ)</p> <p> เครดิต ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ขึ้นอยู่กับชื่อบัญชีของกิจการ)</p> <p> กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ (หากเป็นกรณีกำไรและมีหลักฐานการขาย)</p>	<p>งานได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะนำมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินนั้น ตัดเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนไม่ได้ แต่หากได้ทำลายหรือขายไปซึ่งทรัพย์สินนั้น ก็มีสิทธิ์ตัดต้นทุนที่เหลืออยู่เป็นรายจ่ายได้ และในกรณีที่ขายทรัพย์สินนั้นไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำราคาขายทรัพย์สินดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย</p>
	<p>๖.๒สินทรัพย์แสดงไว้ในบัญชีต่ำกว่าความเป็นจริง</p> <p> ๑) ไม่รับรู้สินทรัพย์ตามข้อเท็จจริง หรือตามกรรมสิทธิ์ถือครอง หรือตามทะเบียนทรัพย์สินที่ถูกต้อง</p>	<p>กิจการต้องสืบหาข้อเท็จจริงก่อนว่ากรรมสิทธิ์ได้มาตั้งแต่ปีใด หากได้มาตั้งแต่ปีก่อน ให้กิจการบันทึกแก้ไขบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามข้อเท็จจริง กรรมสิทธิ์ ความมีอยู่จริง ทะเบียนทรัพย์สินที่ถูกต้อง และประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากสินทรัพย์ที่มีอยู่อย่างแท้จริง</p> <p><u>การปรับปรุงย้อนหลังในงบการเงินสำหรับรายการ ณ วันต้นงวด</u> (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าสินทรัพย์มีอยู่จริง มีการซื้อหรือมีการได้มา แต่ไม่ได้รับรู้ตั้งแต่ในอดีต) ให้บันทึกรายการสินทรัพย์ค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสมให้ถูกต้อง (ต้องมีกรรมสิทธิ์ ภาระผูกพัน หรือหลักฐานชัดเจน)</p> <p>เดบิต สินทรัพย์ (ณ วันต้นงวด)</p> <p> เครดิต เงินฝากธนาคาร (กรณีมีหลักฐานการจ่ายชำระ)/เจ้าหนี้อื่น (กรณียังมีภาระต้องจ่ายชำระเจ้าหนี้ค่าซื้อสินทรัพย์) หรือ เจ้าหนี้กรรมการ (หากกรรมการชำระเงินแทนกิจการไปก่อน)</p>	<p>- ต้นทุนการกู้ยืมให้รับรู้เป็นสินทรัพย์ได้เมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๗) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืมหรือ TFRS for NPAs บทที่ ๑๓</p>

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
		<p>รับรู้ค่าเสื่อมราคาสะสมในตั้งแต่วันที่ซื้อจนถึงวันที่ ๓๑ ธค เดบิต กำไรสะสม (ณ วันต้นงวด) เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์ และรับรู้ค่าเสื่อมราคาสะสมในงวดปัจจุบันเพิ่มเติม ตามปกติ</p> <p><u>การปรับปรุงสำหรับปีปัจจุบัน</u>(กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าสินทรัพย์มีอยู่จริง มีการซื้อ หรือ มีการได้มาในปีปัจจุบัน หรือไม่สามารถสืบทราบว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นตั้งแต่ปีใด)ให้บันทึก รายการสินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคา และค่าเสื่อมราคาสะสมให้ถูกต้อง (ต้องมีกรรมสิทธิ์ ภาระผูกพัน หรือหลักฐานชัดเจน) เดบิต สินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคา-สินทรัพย์ เครดิต เงินฝากธนาคาร (กรณีมีหลักฐานการจ่ายชำระ)/เจ้าหนี้อื่น (กรณียังมีภาระต้องจ่ายชำระเจ้าหนี้ค่าซื้อสินทรัพย์) หรือ เจ้าหนี้กรรมการ (หากกรรมการชำระเงินแทนกิจการไปก่อน) ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์ กำไรจากการรับรู้สินทรัพย์ (รายได้อื่น)</p> <p><u>หมายเหตุการรับรู้ต้นทุนสินทรัพย์</u>ที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการสินทรัพย์ จะสิ้นสุดเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้</p>	
การแสดงรายการไม่ครบถ้วนหรือแสดงรายการขัดต่อข้อเท็จจริง – ด้านหนี้สิน			
๑. เจ้าหนี้การค้า	๑.๑ <u>เจ้าหนี้การค้า</u> แสดงไว้ในบัญชีสูงกว่าความเป็นจริงเช่น การไม่ตัดรายการเจ้าหนี้การค้าออกจากบัญชี ทั้งที่กิจการได้จ่ายชำระหนี้ไปแล้วหรือไม่มีภาระผูกพันต่อเจ้าหนี้แล้ว	กิจการต้องตรวจสอบให้มั่นใจว่าไม่มีภาระผูกพันต่อเจ้าหนี้แล้ว โดยต้องมีหลักฐานชัดเจนว่าไม่มีภาระผูกพันต่อเจ้าหนี้ กิจการต้องบันทึกตัดรายการเจ้าหนี้การค้าออกจากบัญชีตามข้อเท็จจริง หรือมีการจ่ายชำระเจ้าหนี้แต่ไม่ได้บันทึกบัญชี เดบิต เจ้าหนี้การค้า เครดิต เงินฝากธนาคาร (กรณีมีหลักฐานการจ่ายชำระ)/เจ้าหนี้เงินกู้ยืมจาก	

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
		<p>กรรมการ/รายได้จากการยกหนี้ (กรณีเจ้าหน้าที่การค้ายกหนี้ให้) (ปรับปรุงย้อนหลังหากเป็นรายการจ่ายชำระเจ้าหน้าที่การค้าตั้งแต่วงวดก่อนโดยรับรู้เข้ากำไรสะสม)</p>	
<p>๒.เจ้าหน้าที่เงินกู้ยืมจากกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วน</p>	<p>๒.๑ <u>เจ้าหน้าที่เงินกู้ยืมจากกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนแสดงไว้ในบัญชีต่ำกว่าความเป็นจริง</u> เช่น กิจการได้ตรวจสอบเอกสารหลักฐานการขายแล้ว ปรากฏว่าเป็นการไม่รับรู้รายได้จากการขายสินค้า ทั้งๆ ที่ผลประโยชน์และความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญในสินค้านั้นได้มีการโอนไปยังผู้ซื้อ โดยตั้งบัญชีพักไว้ที่เจ้าหน้าที่เงินกู้ยืมจากกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือมี</p>	<p>กิจการต้องตรวจสอบให้มั่นใจว่ามีหลักฐานชัดเจนว่าเป็นการขายในอดีตที่ตั้งบัญชีพักไว้ที่เจ้าหน้าที่กรรมการ อย่างไรก็ตามเจ้าหน้าที่กรรมการมีการยืมเงินของกิจการจริง ซึ่งสามารถพิสูจน์ความมีตัวตนได้ การปรับกำไรสะสมกับเจ้าหน้าที่กรรมการที่มีตัวตนอยู่จริง จึงไม่สะท้อนฐานะการเงินของกิจการ ดังนั้นจึงเป็นกรณียากยิ่งที่จะเกิดกรณีที่กิจการไม่สามารถทราบสาเหตุว่าเจ้าหน้าที่กรรมการเกิดขึ้นจากอะไร</p> <p><u>การปรับปรุงย้อนหลังในงบการเงินสำหรับรายการ ณ วันต้นงวด</u> (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าเจ้าหน้าที่เงินยืมกรรมการเกิดขึ้นจากรายการขายและเอกสารการขายในอดีต)</p> <p>เดบิต เจ้าหน้าที่เงินยืมกรรมการ ดอกเบี้ยค้างจ่าย (กรณีมีการรับรู้ดอกเบี้ยค้างจ่ายที่ไม่มีหลักฐานชัดเจน)</p>	
<p>๑.๒ <u>เจ้าหน้าที่การค้าแสดงไว้ในบัญชีต่ำกว่าข้อเท็จจริง</u> เช่น การไม่รับรู้การซื้อสินค้าตามข้อเท็จจริง</p>		<p>กิจการต้องบันทึกเจ้าหน้าที่การค้าตามข้อเท็จจริง โดยต้องประเมินว่าเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้นในงวดใด</p> <p><u>การปรับปรุงย้อนหลังในงบการเงินสำหรับรายการ ณ วันต้นงวด</u> (หากเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันนั้นเกิดขึ้นตั้งแต่ในอดีต) โดยต้องบันทึกรายการเจ้าหน้าที่การค้าและซื้อสินค้าตามข้อเท็จจริงในอดีต</p> <p>เดบิต กำไรสะสม (มีหลักฐานการซื้อสินค้า) เครดิต เจ้าหน้าที่การค้า</p> <p><u>การปรับปรุงในปีปัจจุบัน</u> (หากเหตุการณ์นั้นเกิดขึ้นในปัจจุบันหรือไม่สามารถสืบทราบช่วงเวลาที่เหมาะสมได้) โดยต้องบันทึกรายการเจ้าหน้าที่การค้าและซื้อสินค้าตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน</p> <p>เดบิต ซื้อสินค้า หรือ สินค้าคงเหลือ (แล้วแต่ระบบการบันทึกบัญชีสินค้าและหลักฐานการซื้อสินค้า) เครดิต เจ้าหน้าที่การค้า</p>	

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
	<p>เงินสดติดลบจึงปรับรายการเป็นเจ้าหนี้เงินยืมกรรมการ</p> <p>หากกิจการพิสูจน์แล้วว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่กรรมการจ่ายแทนแล้วจริง และปัจจุบันกรรมการยกหนี้ให้กิจการซึ่งมีหลักฐานการยกหนี้ให้กิจการและกิจการไม่มีภาระที่ต้องจ่ายเจ้าหนี้แล้ว ดังนั้นกิจการสามารถบันทึกบัญชีรายได้จากยกหนี้จากกรรมการได้ ซึ่งถือเป็นรายได้ในปีปัจจุบัน</p>	<p>เครดิต กำไรสะสม (ในกรณีนี้เกิดขึ้นจากสถานการณ์ที่มีหลักฐานการขายในอดีต)</p> <p><u>การปรับปรุงสำหรับปีปัจจุบัน</u> (กรณีสามารถสืบทราบได้ว่าเจ้าหนี้เงินยืมกรรมการเกิดขึ้นจากรายการขายในปีปัจจุบัน หรือกรณีเจ้าหนี้ยกหนี้ให้ในปีปัจจุบัน ทั้งนี้กิจการต้องพิสูจน์ให้มั่นใจว่าไม่มีภาระผูกพันต่อเจ้าหนี้แล้ว)</p> <p>เดบิต เจ้าหนี้เงินยืมกรรมการ</p> <p>ดอกเบียค้ำจ่าย (กรณีมีการรับรู้ดอกเบียค้ำจ่ายที่ไม่มีหลักฐานชัดเจน)</p> <p>เครดิต รายได้จากการขาย/บริการ (มีหลักฐานการขาย) / รายได้จากการยกหนี้ (มีหลักฐานการยกหนี้จากเจ้าหนี้)^๑</p>	
	<p>๒.๒ เจ้าหนี้เงินกู้ยืมจากกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนแสดงไว้ในบัญชีต่ำกว่าความเป็นจริง เช่น รับรู้ค่าใช้จ่ายเป็นการจ่ายเงินสด แต่ในข้อเท็จจริงกิจการได้จ่ายเป็นเช็คธนาคารในนามกรรมการ</p>	<p>กิจการต้องบันทึกรายการเจ้าหนี้เงินกู้ยืมจากกรรมการตามข้อเท็จจริง หรือตามสัญญาที่ทำไว้ และในสัญญาระบุให้กิจการคิดดอกเบี้ย แต่กิจการยังไม่รับรู้ดอกเบียในอดีต</p> <p>เดบิต เงินฝากธนาคาร (กรณีมีหลักฐานการรับเงินจากกรรมการ)</p> <p>เครดิต เจ้าหนี้เงินกู้ยืมจากกรรมการ</p> <p><i>(ปรับปรุงย้อนหลังหากเป็นรายการจ่ายชำระตั้งแต่งวดก่อน)</i></p> <p>ในกรณีมีการคิดดอกเบี้ย ต้องบันทึกดอกเบี้ยจ่ายของกิจการ ดังนี้</p> <p><u>การปรับปรุงในงวดบัญชีก่อน</u> (หากมีการกู้ยืมเงินตั้งแต่งวดก่อน)</p> <p>เดบิต กำไรสะสม (ดอกเบียจ่ายก่อนปี ๒๕๕๘)</p> <p>เครดิต ดอกเบียค้ำจ่าย (ต้นงวด)</p> <p><u>การปรับปรุงในงวดปัจจุบัน</u> (ดอกเบียสำหรับส่วนของปัจจุบัน)</p> <p>เดบิต ดอกเบียจ่าย (ดอกเบียจ่ายปี ๒๕๕๘)</p> <p>เครดิต ดอกเบียค้ำจ่าย</p>	<p>คำถาม FAQ: หากบันทึกบัญชีให้ถูกต้องโดยตั้งเป็นเจ้าหนี้เงินกู้ยืมจากกรรมการ จะเป็นเหตุให้กรรมการมีรายได้ดอกเบียจากเงินกู้ยืมหรือไม่</p> <p>- ไม่จำเป็นต้องคิดดอกเบี้ย เพราะไม่มีกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน</p> <p>- แต่หากคิดดอกเบี้ย จะถือเป็นรายได้ของกรรมการผู้ให้กู้ (หัก ณ ที่จ่าย ๑๕% ยื่น ภ.ง.ด.๒)</p>
<p>๓. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย</p>	<p>๓.๑ ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายแสดงไว้ในบัญชีสูงกว่าความเป็นจริง เช่น กิจการมีการตรวจสอบแล้วว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในอดีตไม่มีภาระผูกพันแล้วในปัจจุบัน หรือ</p>	<p>กิจการต้องตรวจสอบให้มั่นใจว่าไม่มีภาระผูกพันต่อเจ้าหนี้แล้ว โดยต้องมีหลักฐานชัดเจนว่าไม่มีภาระผูกพันต่อเจ้าหนี้ ทั้งนี้หากกิจการยังมีภาระหนี้สินอยู่จริง กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายตามภาระผูกพัน หรือภาระหนี้สินที่มีอยู่จริง</p> <p>ก) กรณีเจ้าหนี้ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายมีการยกหนี้ให้กิจการในปัจจุบัน</p>	<p>- การรับรู้หนี้สินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่</p>

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
	<p>กิจการได้รับการยกหนี้ให้จากกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ในปีปัจจุบัน หรือกิจการได้มีการจ่ายชำระค่าใช้จ่ายค้างจ่ายแล้วแต่ยังมีได้ตัดค่าใช้จ่ายค้างจ่ายออกจากบัญชี</p>	<p><u>การปรับปรุงในงวดปัจจุบัน</u> เดบิต ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย เครดิต ค่าใช้จ่าย (มีหลักฐานการยกหนี้ให้กิจการ) ข) กรณีพิสูจน์ได้ว่าการจ่ายชำระค่าใช้จ่ายค้างจ่ายแล้วแต่ยังมีได้ตัดค่าใช้จ่ายค้างจ่ายออกจากบัญชีให้บันทึกรายการให้ถูกต้องตามข้อเท็จจริง เดบิต ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย เครดิต เงินฝากธนาคาร (กรณีมีหลักฐานการจ่ายชำระเงิน) (ปรับปรุงย้อนหลังหากเป็นการจ่ายชำระตั้งแต่งวดก่อน)</p>	<p>อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น หรือ TFRS for NPAEs บทที่ ๑๖</p>
	<p>๓.๒ ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายแสดงไว้ในบัญชีต่ำกว่าข้อเท็จจริง เช่น ไม่รับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นบางรายการในบัญชีของกิจการ หรือ รับรู้ค่าใช้จ่ายต่ำกว่าความเป็นจริง</p>	<p>กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายตามภาระผูกพัน หรือภาระหนี้สินที่มีอยู่จริง ทั้งนี้กิจการต้องสืบทราบให้ได้ว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นของงวดบัญชีใด <u>การปรับปรุงในงวดบัญชีก่อน</u> (หากมีการไม่รับรู้ค่าใช้จ่ายที่มีอยู่จริงตั้งแต่งวดก่อน) เดบิต กำไรสะสม (มีหลักฐานแสดงว่าค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในปีก่อน) เครดิต ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย <u>การปรับปรุงในงวดปัจจุบัน</u> (หากมีการไม่รับรู้ค่าใช้จ่ายในปีปัจจุบัน) เดบิต ค่าใช้จ่าย (มีหลักฐานค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในปีปัจจุบัน) เครดิต ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ข) กรณีในงวดก่อนหน้ามิได้บันทึกค่าใช้จ่ายค้างจ่าย แต่มาบันทึกค่าใช้จ่ายและการจ่ายเงินในงวดปัจจุบันทันที โดยมิได้รับรู้ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายในงวดก่อน <u>การปรับปรุงในงวดบัญชีก่อน</u> จะต้องปรับปรุงย้อนหลังงบการเงินเพื่อให้งบการเงินในงวดบัญชีก่อนแสดงค่าใช้จ่ายค้างจ่ายอย่างถูกต้อง เดบิต กำไรสะสม (มีหลักฐานแสดงว่าค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในปีก่อน) เครดิต ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (ต้นงวด) <u>การปรับปรุงในงวดปัจจุบัน</u> (ที่มีการรับรู้ค่าใช้จ่ายและทำการจ่ายชำระไปแล้ว) เดบิต ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (ต้นงวด) (มีหลักฐานการจ่ายชำระค่าใช้จ่าย) เครดิต ค่าใช้จ่าย</p>	

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
การแสดงรายการไม่ครบถ้วนหรือแสดงรายการขัดต่อข้อเท็จจริง – ด้านส่วนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน			
๑. ทุน	เดิมมีทุนจดทะเบียนและเรียกชำระแล้วจำนวนหนึ่ง แต่ต่อมาภายหลังมีการเพิ่มทุนหรือลดทุน แต่มีได้บันทึกรายการให้ถูกต้องตามข้อเท็จจริง (ดูหนังสือรับรองนิติบุคคล)	<p>กิจการต้องรับรู้ส่วนทุนของกิจการตามหนังสือรับรองที่ได้มีการจดทะเบียนไว้กับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า และได้มีการเรียกชำระค่าหุ้นจริง โดยกิจการต้องสืบทราบให้ได้ว่าข้อผิดพลาดดังกล่าวเกิดขึ้นในงวดบัญชีใด และทำการปรับปรุงในงวดบัญชีนั้นและต้องมีหลักฐานการรับชำระเงินอย่างชัดเจน หากทุนจดทะเบียนของกิจการไม่ตรงกับข้อเท็จจริง กิจการต้องแจ้งจดทะเบียนเพิ่มทุนและลดทุนให้ถูกต้อง</p> <ul style="list-style-type: none"> - กรณีแจ้งจดทะเบียนเพิ่มทุน เดบิต ธนาकार (กรณีมีหลักฐานการรับชำระค่าหุ้น)/ลูกหนี้ค่าหุ้น (กรณียังไม่ได้รับชำระค่าหุ้น จัดประเภทไว้ในส่วนของผู้ถือหุ้น) เครดิต ทุนหุ้นสามัญ - กรณีแจ้งจดทะเบียนลดทุน เดบิต ทุนหุ้นสามัญ เครดิต ธนาकार (มีหลักฐานการจ่ายชำระเงิน) 	
๒. ขาดทุนสะสมเกินทุน	กิจการขาดทุนเกินทุน ทำให้ส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของกิจการ ทั้งนี้ ที่ประชุมผู้ถือหุ้น ได้มีมติให้มีการพิจารณาลดทุนเพื่อล้างขาดทุนสะสมแล้ว แต่กิจการมิได้รับรู้การปรับปรุงดังกล่าว	การพิจารณาลดทุนเพื่อล้างขาดทุนสะสมให้เป็นไปตามมติ(พิเศษ)ของที่ประชุมใหญ่ฯ และเป็นไปตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ ๘/๒๕๕๐ เรื่อง การบันทึกบัญชีเพื่อชดเชยผลขาดทุนสะสมของบริษัทมหาชนจำกัด ลงวันที่ ๒๗ เมษายน พ.ศ. ๒๕๕๐ โดยให้ปรับปรุงรายการในงวดบัญชีที่เป็นไปตามมติดังกล่าวของที่ประชุมใหญ่(ประกาศดังกล่าวให้นำมาถือปฏิบัติกับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธณะได้)	
๓. เงินปันผล	(๑) หากมีการปรับปรุงรายการตามข้อเท็จจริงข้างต้น เป็นผลให้กำไรสะสมลดลง จะถือว่าเป็นการจ่ายเงินปันผลประจำปี (๒) ถ้ามีกำไรสะสม ต้องมีการจ่ายเงิน	<p>ก) การปรับปรุงรายการบัญชีดังกล่าวข้างต้นทั้งหมดอาจส่งผลให้กำไร/ขาดทุนสะสม เพิ่มขึ้นหรือลดลงตามสภาพข้อเท็จจริง มิใช่การจ่ายเงินปันผล</p> <p>ข) ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อบริษัทมีกำไรสะสมต้องขอมติที่ประชุมใหญ่ ซึ่งจะพิจารณาจ่ายหรือไม่จ่ายเงินปันผลก็ได้ (มาตรา ๑๒๐๑)^๒ และหากไม่มีการจ่ายเงินปันผลก็ไม่จำเป็นต้องบันทึกบัญชีใดๆ</p>	- ในกรณีที่ต้องการจ่ายเงินปันผล บริษัทต้องจัดสรรเงินไว้เป็นทุนสำรองอย่างน้อยหนึ่งในยี่สิบส่วนของจำนวนผลกำไรซึ่งบริษัททำมาหาได้จากกิจการ

^๑มาตรา ๑๒๐๑ ห้ามมิให้ประกาศอนุญาตเงินปันผลนอกจากโดยมติของที่ประชุมใหญ่ กรรมการอาจจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลให้แก่ผู้ถือหุ้นได้เป็นครั้งเป็นคราว ในเมื่อปรากฏแก่กรรมการว่าบริษัทมีกำไรสมควรพอที่จะทำเช่นนั้นได้

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
	ปันผลเสมอหรือไม่	ค) ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีควรแยกรายการกำไรสะสมที่เกิดจากการปรับปรุงรายการในอดีต ออกต่างหากจากกำไรสะสมปกติเนื่องจากเป็นกำไรสะสมที่ไม่ผ่านการเสียภาษี ซึ่งหากมีการจ่ายเงินปันผลจากกำไรสะสมส่วนนี้จะทำให้ผู้รับเงินปันผลไม่สามารถเครดิตภาษีได้	ของบริษัท จนกว่าทุนสำรองนั้น จะมีจำนวนถึงหนึ่งในสิบของ จำนวนทุนของบริษัทหรือ มากกว่านั้น (มาตรา ๑๒๐๒) ^๓
การแสดงผลการไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน			
๑. การไม่รับรู้ สินทรัพย์ตาม สัญญาเช่า การเงิน	กิจการมีสัญญาเช่าที่มีเนื้อหาเป็นสัญญา เช่าการเงิน แต่รับรู้เป็นค่าเช่าตามสัญญา เช่าดำเนินงาน	กิจการต้องตรวจสอบเนื้อหาและเงื่อนไขของสัญญาเช่าก่อนว่ามีลักษณะเป็นสัญญาเช่า การเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า หรือไม่ หากสัญญาเช่ามีลักษณะ เป็นสัญญาเช่าการเงิน กิจการต้องปรับปรุงโดยวิธีปรับปรุงย้อนหลังงบการเงิน ซึ่งกิจการ ต้องรับรู้สัญญาเช่าการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการด้วย จำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำ ที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ซึ่งพิจารณา ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า โดยบันทึก ดังนี้ เดบิต สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงิน (ขึ้นอยู่กับข้อบัญชี) กำไรสะสม (กรณีผลต่างเป็นค่าใช้จ่ายสะสมในงวดก่อน) ค่าเสื่อมราคา-สินทรัพย์ (งวดปัจจุบัน) เครดิต เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน (แล้วแต่กรณี) ค่าเสื่อมราคาสะสม-สินทรัพย์	
๒. การไม่แยก องค์ประกอบ ของดอกเบี้ย	กิจการมีสัญญาเช่าซื้อ แต่รับรู้สินทรัพย์ ด้วยราคาทุนที่ซื้อสินทรัพย์ตามสัญญาเช่า ซื้อ โดยไม่ได้แยกองค์ประกอบดอกเบี้ยรอ	เนื่องจากสัญญาเช่าซื้อที่มีลักษณะเป็นสัญญาเช่าการเงิน ดังนั้น กิจการต้องปรับปรุงโดยวิธี ปรับปรุงย้อนหลังงบการเงิน ซึ่งกิจการต้องรับรู้รายการสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าซื้อโดยแยก องค์ประกอบของดอกเบี้ยรอตัดบัญชีออกจากราคาทุนเริ่มแรกของสัญญาเช่าซื้อ โดยต้อง	ทั้งนี้ตามหลักการภาษีอากร (อ้างอิง ท.ป. ๑/๒๕๒๘) ระบุให้ ราคาทุนเริ่มแรกของสินทรัพย์

ห้ามมิให้จ่ายเงินปันผลจากเงินประเภทอื่นนอกจากเงินกำไร ถ้าหากบริษัทขาดทุน ห้ามมิให้จ่ายเงินปันผลจนกว่าจะได้แก้ไขให้หายขาดทุนเช่นนั้น

^๓มาตรา ๑๒๐๒ ทุกคราวที่แจกเงินปันผล บริษัทต้องจัดสรรเงินไว้เป็นทุนสำรองอย่างน้อยหนึ่งในสิบส่วนของจำนวนผลกำไรซึ่งบริษัททำมาหาได้จากกิจการของบริษัท จนกว่าทุนสำรองนั้นจะมีจำนวนถึง หนึ่งในสิบของจำนวนทุนของบริษัทหรือมากกว่านั้น แล้วแต่จะได้ตกลงกำหนดไว้ในข้อบังคับของบริษัท

ถ้าได้ออกหุ้นโดยคิดเอาราคาเกินกว่าที่ปรากฏในใบหุ้นเท่าใดจำนวนที่คิดเกินนี้ท่านให้บวกทบเข้าในทุนสำรองจนกว่าทุนสำรองจะมีจำนวนเท่าถึงที่กำหนดไว้ในวรรคก่อน

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
<p>รอดัดบัญชี ออกจากราคา ทุนเริ่มแรก ของสัญญาเช่า ซื้อ</p>	<p>ตัดบัญชีออกจากราคาทุนเริ่มแรก</p>	<p>หามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า เปรียบเทียบกับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ซึ่งจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายต้องนำมาแยกดอกเบี้ยและส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระ และดอกเบี้ยต้องปันส่วนให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่า เพื่อให้ให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินที่เหลืออยู่แต่ละงวด โดยปรับปรุงรายการบัญชี ดังนี้</p> <p>เดบิต ดอกเบี้ยรอดัดบัญชี (ส่วนที่เหลือในปีที่มีการปรับปรุง)</p> <p> กำไรสะสม (กรณีดอกเบี้ยที่ตัดจ่ายและค่าเสื่อมราคา ยอดสะสมในงวดก่อน)</p> <p> ค่าเสื่อมราคาสะสม (ในปีที่มีการปรับปรุง)</p> <p> เครดิต สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าซื้อ (แล้วแต่กรณี)</p> <p> ค่าเสื่อมราคา-สินทรัพย์ (ในปีที่มีการปรับปรุง)</p>	<p>รวมดอกเบี้ยเช่าซื้อรอดัดบัญชีไว้ด้วยและตัดค่าเสื่อมราคา ดังนั้นค่าเสื่อมราคาของหลักการภาษีอากร จะไม่เท่ากับค่าเสื่อมราคาของหลักการบัญชี</p>
<p>๓. การไม่รับรู้ค่าเช่าหรือรายได้ค่าเช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงานตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า</p>	<p>กิจการรับรู้ค่าเช่าหรือรายได้ค่าเช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงานตามอัตราค่าเช่าในสัญญาเช่า โดยไม่รับรู้ค่าเช่าหรือรายได้ค่าเช่าตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า และไม่เป็นไปตามเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ซึ่งแสดงถึงประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับในช่วงเวลา</p>	<p>กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ เช่น ค่าประกันภัย และค่าบำรุงรักษา) เป็นค่าใช้จ่ายหรือรายได้ค่าเช่าตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ซึ่งแสดงถึงประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับในช่วงเวลา ทั้งนี้สามารถศึกษาเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบที่มีใช้วิธีเส้นตรง จากตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับการรับรู้ค่าเช่า/รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งเผยแพร่ไว้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี</p>	<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๘) เรื่อง สัญญาเช่า ย่อหน้าที่ ๓๓ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ ๑๔ ย่อหน้าที่ ๒๗๒</p>
<p>๔. การไม่รับรู้ประมาณการหนี้สิน ผลประโยชน์ของพนักงาน ทั้ง ๆ ที่กิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমান ให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสีย</p>	<p>กิจการไม่รับรู้ประมาณการหนี้สิน ผลประโยชน์ของพนักงาน ทั้ง ๆ ที่กิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমান ให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสีย</p>	<p>กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ หากกิจการมีนโยบายการจ่ายเงินชดเชยตามกฎหมายแรงงานจากการเกษียณอายุของพนักงานที่ทำงานจนครบอายุ ๕๕ ปี หรือ ๖๐ ปี แล้วแต่กรณี นอกจากนี้ แม้ว่ากิจการไม่มีนโยบายการจ่ายเงินชดเชยตามกฎหมายแรงงาน กิจการยังคงต้องพิจารณาภาระผูกพันจากการอนุমানว่าในอดีตกิจการมีการจ่ายผลประโยชน์ของ</p>	<p>มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะบทที่ ๑๖ ย่อหน้าที่ ๓๑๒</p>

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด*	หมายเหตุ
	สาธารณะ	พนักงานเมื่อพนักงานมีการเกษียณอายุ ซึ่งเป็นเหตุให้พนักงานอนุมานได้ว่ากิจการจะมีการจ่ายผลประโยชน์ให้พนักงานภายหลังมีการเกษียณอายุ ในกรณีดังกล่าวกิจการต้องรับรู้ผลประโยชน์ของพนักงานเช่นกัน ทั้งนี้กิจการสามารถศึกษาตัวอย่างประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากออกจากงาน ซึ่งเผยแพร่ไว้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี	
๕. การรับรู้ ดอกเบี้ยรับ ของเงินให้กู้ยืม แก่กรรมการที่มีความไม่แน่นอนในการรับชำระ	กิจการยังคงมีการรับรู้ดอกเบี้ยรับของเงินให้กู้ยืมแก่กรรมการตามสัญญาเงินให้กู้ยืม ทั้ง ๆ ที่กรรมการไม่ได้จ่ายชำระเงินคืนให้แก่กิจการอย่างต่อเนื่อง และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะไม่ได้รับชำระคืนจากกรรมการ หรือสัญญาเงินให้กู้ยืมไม่ได้กำหนดให้มีการคิดดอกเบี้ยระหว่างกัน แต่กิจการรับรู้ดอกเบี้ยรับดังกล่าวให้เป็นไปตามข้อกำหนดในประมวลรัษฎากร	กิจการต้องไม่รับรู้ดอกเบี้ยรับในกรณีที่กิจการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะไม่ได้รับชำระคืนจากลูกหนี้เงินให้กู้ยืม และกิจการต้องไม่ใช้วิธีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับดอกเบี้ยรับที่กิจการมีความไม่แน่นอนในการรับชำระคืนจากลูกหนี้เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้ในรูปดอกเบี้ย ก็ต่อเมื่อ กิจการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น และกิจการสามารถวัดมูลค่าได้ของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ	มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะบทที่ ๑๘ ย่อหน้าที ๓๔๓
๖. การไม่วัดมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์เพื่อค่าหรือหลักทรัพย์เพื่อขาย	กิจการไม่วัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงานของหลักทรัพย์เพื่อค่าหรือหลักทรัพย์เพื่อขายที่เป็นหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด	กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่เป็นหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค่าหรือหลักทรัพย์เพื่อขาย ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน ตามปกติกิจการจะวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารที่ถืออยู่ด้วยราคาเสนอซื้อปัจจุบัน (ครั้งสุดท้าย) เป็นราคาที่ใช่วัดมูลค่าและรับรู้กำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม หากราคาเสนอซื้อปัจจุบันไม่สามารถหาได้หรือไม่เป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรม กิจการอาจใช้ราคาซื้อขายครั้งล่าสุดเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจไม่เปลี่ยนแปลงอย่างเป็นทางการสำคัญระหว่างวันที่มีการซื้อขายครั้งล่าสุดกับวันที่วัดมูลค่า กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน เป็นกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนไปยังงบกำไรขาดทุนหากหลักทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของหลักทรัพย์เพื่อค่า และรับรู้กำไร	มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะบทที่ ๙ ย่อหน้าที ๑๑๓

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

เรื่อง	สาเหตุ/ข้อผิดพลาด	แนวทางการปรับปรุงข้อผิดพลาด ^๑	หมายเหตุ
<p>๗. การไม่รับรู้ค่าเพื่อมูลค่าสินค้าลดลงหรือไม่ปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้แสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า</p>	<p>กิจการไม่รับรู้ค่าเพื่อมูลค่าสินค้าลดลงหรือไม่ปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้แสดงด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับกรณีที่มีสินค้าคงเหลือเป็นสินค้าแฟชั่นหรือสินค้าประเภทที่มีมูลค่าสินค้าลดลงอย่างรวดเร็ว</p>	<p>(ขาดทุน) ดังกล่าวไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น หากหลักทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของหลักทรัพย์เพื่อขาย</p> <p>ในกรณีที่มูลค่าสินค้าคงเหลือมีการลดลงอย่างรวดเร็ว เช่น สินค้าประเภทแฟชั่น หรือสินค้าประเภทเทคโนโลยี เป็นต้น กิจการต้องพิจารณามูลค่าสุทธิที่จะได้รับจากการจำหน่ายสินค้านี้ต่ำกว่ามูลค่าที่ลดลงต่ำกว่าราคาทุนหรือไม่ หากสินค้านี้ต่ำกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ</p>	<p>มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะบทที่ ๘ ย่อหน้า ๙๔</p>
<p>๘. การไม่แปลงค่าลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศ ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน</p>	<p>กิจการไม่แปลงค่าลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศ ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน และไม่รับรู้ผลต่างของการแปลงค่าอัตราแลกเปลี่ยนในงบกำไรขาดทุน</p>	<p>หากกิจการมีลูกหนี้หรือเจ้าหนี้คงเหลือ ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงานเป็นสกุลเงินตราต่างประเทศ กิจการต้องแปลงค่ารายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินที่อยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศ โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารรับซื้อ ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน และแปลงค่ารายการหนี้สินที่เป็นตัวเงินที่อยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารขาย ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน และรับรู้ผลต่างจากการแปลงค่าอัตราแลกเปลี่ยนในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น</p>	<p>มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะบทที่ ๒๑ ย่อหน้า ๓๘๙-๓๙๐</p>

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยการปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อน (งวดก่อนปี ๒๕๕๘) ในงบการเงินปี ๒๕๕๘ ตามที่มาตรฐานฯกำหนด เช่น

	(หน่วย : บาท)		
	ทุนเรือนหุ้น	กำไรสะสม	รวม
บริษัท XXX จำกัด			
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น			
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๘			
ณ วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๗ (ตามที่รายงานไว้เดิม)	XX	XX	XX
ผลสะสมจากการปรับปรุงข้อผิดพลาด (หมายเหตุ ๔)	XX	XX	XX
ณ วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๗ (ปรับปรุงใหม่)	XX	XX	XX
กำไรสุทธิปี ๒๕๕๗ (ปรับปรุงใหม่)	XX	XX	XX
ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๗ (ปรับปรุงใหม่)	XX	XX	XX
ณ วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๘ (ตามที่รายงานไว้เดิม)	XX	XX	XX
ผลสะสมจากการปรับปรุงข้อผิดพลาด (หมายเหตุ ๔)	XX	XX	XX
ณ วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๘ (ปรับปรุงใหม่)	XX	XX	XX
กำไรสุทธิปี ๒๕๕๘	XX	XX	XX
ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๘	XX	XX	XX

บริษัท XXX จำกัด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๘

๑. การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี

ตามที่มีพระราชกำหนดยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. ๒๕๕๘ และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๙๕) พ.ศ. ๒๕๕๘ ลงประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๙ ให้สิทธิแก่บริษัทในการได้รับการยกเว้นการตรวจสอบทางภาษีและยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นบริษัทฯ ได้ทบทวนข้อมูลทางบัญชีเพิ่มเติม และพบข้อผิดพลาดจากการบันทึกบัญชีสำหรับปี ๒๕๕๗ และ ๒๕๕๖ บริษัทจึงได้แก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าว ซึ่งส่งผลกระทบต่อกำไรสะสมต้นปี ๒๕๕๘ และ ๒๕๕๗ ผลสะสมของการแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าวแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น โดยมีรายละเอียดดังนี้

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

	(หน่วย: ล้านบาท)		
	๑ มกราคม	๑ มกราคม	
	๒๕๕๘	๒๕๕๗	
ลักษณะของข้อผิดพลาด			
การรับรู้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ไม่ครบถ้วน	xx	xx	
การรับรู้หนี้สินจากเงินกู้ยืมกรรมการ	xx	xx	
การรับรู้สินค้าคงเหลือตามจำนวนที่ตรวจนับได้	xx	xx	
การรับรู้เงินสดเกินบัญชี	xx	xx	
ฯลฯ	xx	xx	
รวม	xx	xx	
จำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่มีผลกระทบต่อรายการในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุน(เบ็ดเสร็จ) มีดังนี้			
(หน่วย: ล้านบาท)			
	๓๑ ธันวาคม	๓๑ ธันวาคม	๑ มกราคม
	๒๕๕๘	๒๕๕๗	๒๕๕๗
งบแสดงฐานะการเงิน			
เงินสด	xx	xx	xx
สินค้าคงเหลือ	xx	xx	xx
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	xx	xx	xx
เงินกู้ยืมกรรมการ	xx	xx	xx
ฯลฯ	xx	xx	xx
กำไรสะสม	xx	xx	xx

ตัวอย่างฉบับนี้เป็นเพียงการประกอบความเข้าใจเท่านั้น ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้นแต่ละกิจการ

	(หน่วย: ล้านบาท)	
	๓๑ ธันวาคม	๓๑ ธันวาคม
	๒๕๕๘	๒๕๕๗
งบกำไรขาดทุน(เบ็ดเสร็จ)		
เงินสด	xx	xx
สินค้าคงเหลือ	xx	xx
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	xx	xx
เงินกู้ยืมกรรมการ	xx	xx
ฯลฯ	xx	xx
กำไรสำหรับปี	xx	xx

การเปิดเผยในกรณีที่ไม่สามารถปรับปรุงย้อนหลังงบการเงินได้เนื่องจากข้อมูลไม่เพียงพอ กิจการต้องเปิดเผยสถานการณ์ดังกล่าว และรายละเอียดของข้อผิดพลาดที่มีการแก้ไขเมื่อใดและอย่างไร เช่น

“กิจการไม่สามารถปรับปรุงยอดคงเหลือของสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๗ ได้เนื่องจากกิจการมิได้ทำการตรวจนับสินค้าในวันดังกล่าว ผลสะสมของข้อผิดพลาดดังกล่าวได้รวมอยู่ในการจัดทำงบการเงินสำหรับปี ๒๕๕๘ ซึ่งได้มีการตรวจนับสินค้าคงเหลือดังกล่าวแล้ว”

สำหรับงบการเงินที่จัดทำตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินชุดใหญ่ (TFRS for PAEs) ต้องจัดทำงบการเงินที่ปรับปรุงใหม่สำหรับวันต้นงวดของงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ (งบการเงินปี ๒๕๕๗) ดังนั้นจึงต้องจัดทำงบการเงิน ณ วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๗ เพื่อเป็นข้อมูลเปรียบเทียบเพิ่มเติมสำหรับการจัดทำงบการเงินปี ๒๕๕๘ นี้ด้วย พร้อมกันนี้ กิจการต้องเปิดเผยผลกระทบต่อหุ้นที่เกิดจากการปรับปรุงย้อนหลังเพื่อให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ ๖๔ ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๘) เรื่อง กำไรต่อหุ้น อีกด้วย
