



NATIONAL AND
INTERNATIONAL
SRIPATUM
UNIVERSITY
CONFERENCE
2018

SPU
SRIPATUM
UNIVERSITY

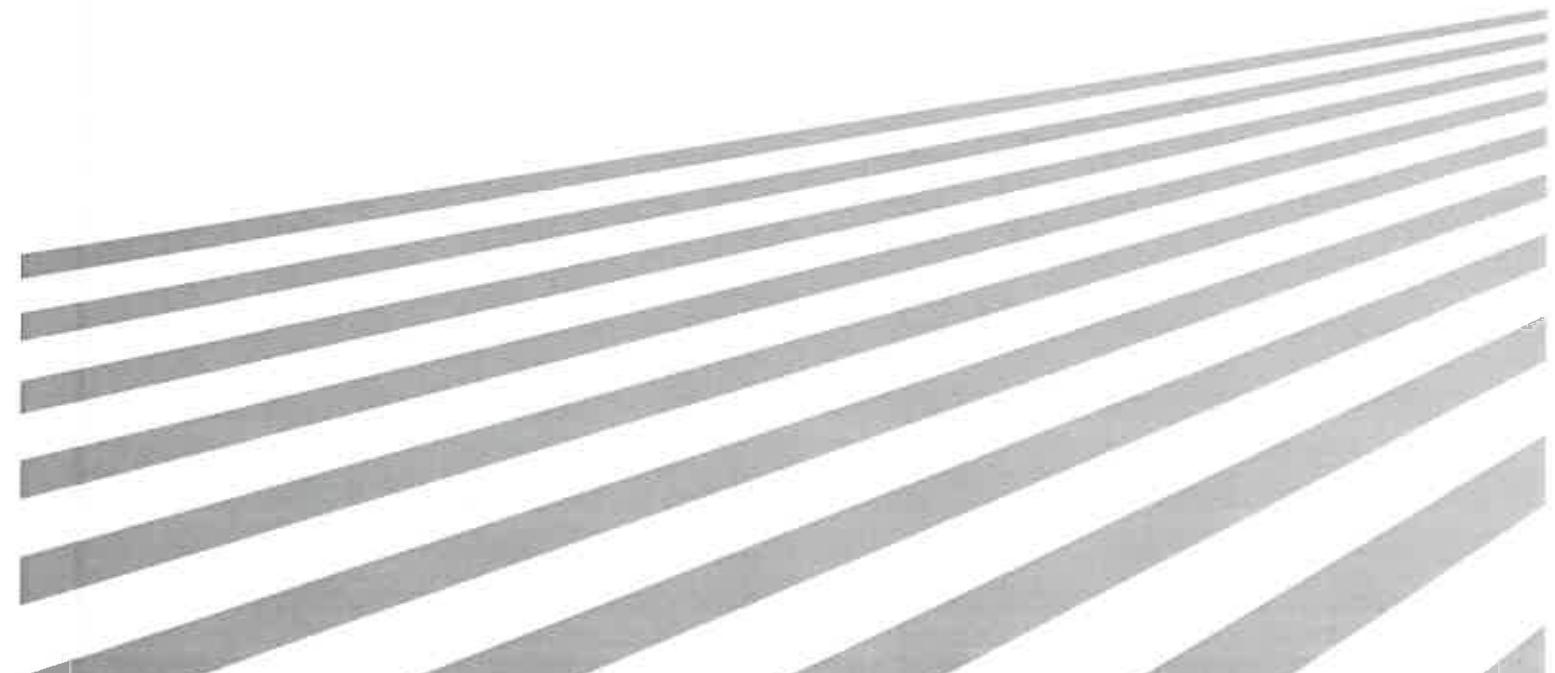
SPUCON | 2018

20 DECEMBER

Sripatum University, Bangkok, Thailand

การประชุมวิชาการระดับชาติและนานาชาติ
มหาวิทยาลัยศรีปatum ครั้งที่ 13 ประจำปี 2561
เรื่อง วิจัยและนวัตกรรมเพื่อประเทศไทย 4.0

The 13th National and International
Sripatum University Conference (SPUCON 2018) :
Research and Innovations for Thailand 4.0





การประชุมวิชาการระดับชาติและนานาชาติ มหาวิทยาลัยศรีปทุม ครั้งที่ 13 ประจำปี 2561
เรื่อง วิจัยและนวัตกรรมเพื่อประเทศไทย 4.0
(Research and Innovations for Thailand 4.0)

วันพุธที่ 20 二月 2561
ณ ห้อง Auditorium ชั้น 14 อาคาร 40 ปีมหาวิทยาลัยศรีปทุม

รวบรวมโดย
คณะกรรมการพิจารณาผลงาน
การประชุมวิชาการระดับชาติและนานาชาติ มหาวิทยาลัยศรีปทุม ประจำปี 2561

ออกแบบปกโดย สำนักงานประชาสัมพันธ์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม
จัดรูปเล่มโดย โรงพิมพ์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม

- บทความทุกเรื่อง ได้รับการตรวจสอบทางวิชาการ โดยผู้ทรงคุณวุฒิ แต่ข้อความและเนื้อหาและบทความที่คีพิมพ์เป็นความรับผิดชอบของผู้เขียนแต่เพียงผู้เดียว นิใช่ความคิดเห็นและความรับผิดชอบของมหาวิทยาลัยศรีปทุม
- การคัดลอกห้องขึ้นต้องคำนึงถึงความเหมาะสมในการนำเสนอในหนังสือวิชาการทั่วไป และสอดคล้องกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

สารบัญบทความ (ต่อ)

หน้า

ไม่เดลเชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการใช้สารสนเทศทางการบัญชีที่ส่งผลต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจ SMEs ของไทย	449
นักศึกษา นามบุรี มหาวิทยาลัยราชภัฏยะลา.....	449
การวางแผนภายในให้บุคคลธรรมด้าสำหรับธุรกิจให้เข้าสังหาริมทรัพย์ด้วยวิธีการแยกทำสัญญา พิชญ์ ไสภพย์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	459
การวางแผนภายในให้บุคคลธรรมด้าโดยการกระจายรายได้ พิชญ์ ไสภพย์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	459
การประเมินความพึงพอใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานครต่อการให้บริการตรวจสอบบัญชี มิต ทองกาน, สุนันท์ ลด กฤษณ์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	466
มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด : วิธีการปรับอ่อนแหล่งหรือวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นด้านไป รองเอก วรรณพุกษ์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	474
ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราส่วนกระแสเงินสดกับความสามารถในการทำกำไรของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรม เกษตรและอุตสาหกรรมอาหารที่จะสะท้อนให้เห็นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย วนادي ขันเงิน, พรพิไล นวกิจเจริญยิ่ง, เมธสิทธิ์ ภูลัด มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์.....	494
ความสัมพันธ์ระหว่างการปฏิบัติตามหลักธรรมาภิรัตน์ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกับคุณภาพงบการเงินของ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สรารถี รุ่งชูรงค์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	504
ผลกระทบของการกำกับดูแลเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงด้านสินเชื่อของสถาบันการเงินที่จะสะท้อนให้เห็นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย อุปพันธ์ ทวีผล มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	514
ภาวะผู้นำที่มีผลต่อความผูกพันต่อองค์การของบุคลากร ในอุตสาหกรรมเคมีภัณฑ์ กฤติกา เตชะ, ประพันธ์ ชัยกิจอุราใจ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	523
พฤติกรรมการใช้สื่อสังคมออนไลน์ ของนักศึกษามหาวิทยาลัยศรีปทุม กัลยารัตน์ ชีระชนชัยกุล, ประเสริฐ ลิทธิจิรพัฒน์, อรนิษฐ์ แสงทองสุข, พีรุณี การโพธิ์, ศุภวิชญ์ นิมิตร, โชติกา เบนวีรวงศ์, อనุญา พัฒนาพงศ์สุกุล มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	533
ปัจจัยด้านทักษะคิด ปัจจัยด้านส่วนประสมทางการตลาด และการยอมรับเทคโนโลยีที่มีผลต่อการตัดสินใจ ซื้อรถยนต์ไฟฟ้าของประชาชนในกรุงเทพมหานครและปริมณฑล กานต์ กัคคีสุข, ชุดามวดี ทองอิน มหาวิทยาลัยกรุงเทพ.....	542
สภาพแวดล้อมในองค์การที่มีผลต่อพฤติกรรมการเป็นสมาชิกที่ดีขององค์การของบุคลากร ในสำนักงาน เศรษฐกิจการเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ จิตtimการณ์ ทำชู, ประพันธ์ ชัยกิจอุราใจ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	551
คุณภาพชีวิตในการทำงานที่มีผลต่อพฤติกรรมการเป็นสมาชิกที่ดีขององค์การของบุคลากร ในมหาวิทยาลัย ชัยภูมิ นิษฐ์ วิชัยภูมิสมบัติ, ประพันธ์ ชัยกิจอุราใจ, พีระพงษ์ กิติเวช โภคาวัฒน์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	561

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560)

เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
: วิธีการปรับย้อนหลังหรือวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

**TAS 8 (revised 2017) Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates
and Errors: Retrospective or Prospective Approach**

ผู้ช่วยศาสตราจารย์รองเอก วรรณพุกษ์

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

E-mail: rong-ek.va@spu.ac.th

บทคัดย่อ

ในกรณีที่กิจการมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนประมาณการทางบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด กิจการจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ซึ่งโดยทั่วไปการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาดให้ใช้ปรับย้อนหลัง สำหรับการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ทั้งนี้กิจการต้องบันทึกบัญชีให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีเพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งานการเงิน

คำสำคัญ: นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนประมาณการทางบัญชี ข้อผิดพลาด วิธีปรับย้อนหลัง วิธีเปลี่ยนทันที เป็นต้นไป

ABSTRACT

When entity changes in accounting policy, changes accounting estimates and errors, TAS 8 (adjusted 2017): changes in accounting policy, changes accounting estimates and errors must be applied in selecting and applying accounting policies, accounting for changes in estimates and reflecting corrections of prior period errors. TAS 8 states that changes in accounting policies and corrections of errors are generally accounted for on a retrospective basis, whereas changes in accounting estimates are generally accounted for on a prospective basis. The accounting must be followed the accounting standard for comparative financial reporting in order to provide useful accounting information for decision-making of financial statements' users.

KEYWORDS: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates, Errors, Retrospective Approach, Prospective Approach

1. บทนำ

ในการดำเนินธุรกิจผู้บริหารอาจมีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีในแต่ละงวดบัญชี ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดราคาสินค้าคงเหลือหรือวิธีการรับรู้รายได้ การเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ หรือ การแก้ไขข้อผิดพลาดในกรณีที่มีการบันทึกรายการไม่ถูกต้องอย่างมีสาระสำคัญ การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีต่างๆดังกล่าวเนี้ยสามารถแบ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงในลักษณะใดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 และ จะต้องใช้วิธีการทางบัญชีอย่างไรเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีก็คือเพื่อให้งานการเงินแสดงรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง สะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งานการเงิน

2. วัตถุประสงค์

(1) เพื่อให้มีความเข้าใจเกี่ยวกับการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

(2) เพื่อให้มีความเข้าใจในการเลือกใช้วิธีปรับปรุงข้อนหลัง หรือวิธีการเปลี่ยนหันที่เป็นต้นไป สำหรับการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

3. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ได้ระบุถึงวิธีทางปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎ และวิธีปฏิบัติเฉพาะที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนอของงบการเงิน (สถาบันบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2560)

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หมายถึง การเปลี่ยนแปลงหลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎ และวิธีปฏิบัติเฉพาะที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนอของงบการเงิน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด กล่าวว่า กิจการต้องเลือกใช้และนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอตามรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดหรืออนุญาตเป็นการเฉพาะให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกัน ให้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้ปฏิบัติตั้งกล่าวไว้ กิจการต้องเลือกและนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสม มาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอตามรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้น เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังนี้

- กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้น เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังนี้

2. ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบของรายการค่า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ

ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เช่น การเปลี่ยนวิธีการคำนวณสินค้าคงเหลือ (วิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือ วิธีถ้วนเฉลี่ย) การเปลี่ยนวิธีการรับรู้รายได้ การเปลี่ยนวิธีการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทอื่น เป็นต้น ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ระบุว่า 1) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์อื่น หรือสถานการณ์ที่มีนิءองแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อนและ 2) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เช่น การเริ่มน้ำนโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึก มูลค่าสินทรัพย์ตัวรายการที่ต้องใหม่ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบาย การบัญชีเกี่ยวกับการปรับมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

รายการบัญชีบางรายการกิจการอาจไม่สามารถคาดคะเนของรายการ ได้อย่างถูกต้องแน่นอน เนื่องจากมีความไม่แน่นอนในการดำเนินธุรกิจ ผู้บริหารกิจการต้องมีการใช้คุณลักษณะเพื่อประมาณการรายการบัญชีดังกล่าว ตัวอย่างของรายการบัญชีที่กิจการต้องใช้การประมาณการ เช่น การประมาณการจำนวนหนี้สั้นสั้นจะสูญ นูลค่าสินค้าล้าสมัย นูลค่าภัยธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน นูลค่าคงเหลือ อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์และรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่า ภาระผูกพันจากการรับประกัน เป็นต้น ทั้งนี้ หากมีสถานการณ์ปัจจุบันที่เปลี่ยนแปลงไปและส่งผลกระทบต่อการประมาณการรายการดังกล่าว กิจการสามารถเปลี่ยนแปลงประมาณการดังกล่าวได้ โดยตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 ได้ให้คำจำกัดไว้ว่า การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี คือ การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือนี้สินหรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ในระหว่างงวด ขึ้นเป็นผลของการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และประเมินประโยชน์และภาระผูกพันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลจากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีประสบการณ์เพิ่มเติมจากเดิม การเปลี่ยนแปลงประมาณการซึ่งไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด อย่างไรก็ตามในบางครั้งอาจเกิดความลำบากในการพิจารณาว่าการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่กิจการ ไม่สามารถแยกความแตกต่างดังกล่าวได้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 ระบุว่ากิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนี้เป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีพร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลตามความเหมาะสม ซึ่งผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และงวดต่อ ๆ ไปหากมีผลกระทบต่องวดดังกล่าว

สำหรับการเปิดเผยข้อมูลในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณทางบัญชีกิจการต้องเปิดเผยข้อมูล
เกี่ยวกับ 1) ลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบต่องบการเงินสำหรับ
งวดบัญชีปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีต่อไป เว้นแต่ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของ
ผลกระทบได้ และ 2) หากกิจการไม่เปิดเผยผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคตเนื่องจากไม่สามารถประมาณจำนวน
เงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต่องวดบัญชีในอนาคตได้ กิจการต้องเปิดเผย
ข้อเท็จจริงดังกล่าว

ข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ระบุว่าข้อผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอด้วย
ข้อมูลหรือการเปิดเผยของบัญชี งบการเงินที่จัดทำขึ้นจะถือว่าไม่เป็นไปตาม
มาตรฐานการรายงานทางการเงินหากงบการเงินนั้นมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญหรือในบางกรณีอาจมี
ข้อผิดพลาดที่ไม่มีสาระสำคัญแต่ต่างใจทำขึ้นเพื่อทำให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน
และการแสวงผลกำไรที่ผิดปกติหรือต้องการ

กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญอาจเกิดขึ้นจากการบันทึกบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานการ
บัญชี การบันทึกจำนวนเงินผิดพลาด กระทำการเงินไม่ได้บันทึกรายการบัญชี หรือการทุจริตหรือไม่รอบคอบ ซึ่งใน
บางกรณีกิจการอาจพบและดำเนินการแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าวทันก่อนที่งบการเงินจะได้รับการอนุมัติเผยแพร่
แต่ในบางกรณีกิจการอาจพบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงวดบัญชีถัดไปซึ่งข้อผิดพลาดเหล่านี้จะถูกแก้ไขโดย
ปรับงบการเงินที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเบริญเที่ยงในการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไป

นิติกร สุวรรณศิริปี และคณะ (2559) ได้ให้ตัวอย่างรายการข้อผิดพลาดที่เกี่ยวข้องกับรายการสินทรัพย์
ประกอบด้วยเงินสด ลูกหนี้การค้า ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมกรรมการ สินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เช่น

- กรณียอดคงเหลือบัญชีเงินสดมากกว่าจำนวนเงินสดคงเหลือที่มีอยู่จริง อาจเกิดจาก เห็น
บันทึกจำนวนเงินสดที่นำมาลงทุนมากกว่าจำนวนทุนจะเท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับการอนุมัติเผยแพร่ หรือมีการจ่ายชำระหนี้เป็นเงิน
สดแต่ไม่มีการบันทึกบัญชีการจ่ายชำระหนี้ เป็นต้น
- ยอดคงเหลือของบัญชีลูกหนี้การค้ามีจำนวนน้อยกว่าจำนวนลูกหนี้การค้าที่มีอยู่จริง อาจเกิดจาก
กิจการไม่ได้บันทึกลูกหนี้การค้าจากการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ เป็นต้น
- ยอดคงเหลือของบัญชีสินค้าคงเหลือมีจำนวนมากกว่าจำนวนสินค้าที่มีอยู่จริง อาจเกิดจากกิจการมี
การขายสินค้าแต่ไม่มีการบันทึกรายการขายดังกล่าว เป็นต้น
- ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมกรรมการสูงกว่าความเป็นจริง อาจเกิดจาก กรณีกิจการมีการรับชำระหนี้ด้วยเงิน
สด แต่ไม่ได้บันทึกรายการรับชำระหนี้ค้างกล่าว เป็นต้น
- สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนไม่มีอยู่จริง อาจเกิดจากเกิดการสูญหายแต่กิจการยังไม่ได้ตัดจำหน่ายออก
จากบัญชี หรือ กิจการไม่ได้บันทึกการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ณ วันขาย เป็นต้น

4. วิธีการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อพิจพลด

วิธีการปรับย้อนหลัง

วิธีการปรับย้อนหลัง คือ การแก้ไขการรับรู้ การตัดมูลค่า และการเปิดเผยจำนวนเงินขององค์ประกอบของงบการเงินงวดก่อนเสมอเมื่อหนึ่งข้อพิจพลดในงวดก่อนไม่เกิดขึ้น (สาขาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2560)

หากกิจการทำการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หรือการแก้ไขข้อพิจพลดที่มีสาระสำคัญในงวดก่อน มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ระบุว่ากิจการต้องใช้วิธีการปรับย้อนหลัง เนื่องจากกิจการได้ใช้นโยบายการบัญชี ดังกล่าวมาโดยตลอด รวมทั้งต้องแก้ไขงบการเงินย้อนหลังดังต่อไปนี้

กรณีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ระบุว่า กิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากการเริ่มน้ำเข้าห้องน้ำ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติ และเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากการเริ่มน้ำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติ แต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง หรือกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีด้วยความสมัครใจ กิจการต้องปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงนั้น หากวันกรณีที่กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวด หรือไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ กิจการต้องปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในส่วนของเจ้าของที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงบการเงินงวดแรกสุดและแต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อมูลเบรียบเทียบเสมอว่าได้มีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด

ทั้งนี้หากกิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติในการระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้น ณ วันต้นงวดของงวดปัจจุบัน จากการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงวดก่อนๆ ได้ กิจการต้องปรับปรุงข้อมูลเบรียบเทียบเพื่อแสดงถึงการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นตน ไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้

กรณีการแก้ไขข้อพิจพลดที่มีสาระสำคัญ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ระบุว่า กิจการต้องทำการปรับงบการเงินย้อนหลังในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พ布ข้อพิจพลดโดย

- ปรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเบรียบเทียบเสมอว่าข้อพิจพลดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีก่อนที่ข้อพิจพลดได้เกิดขึ้น หรือ
- หากข้อพิจพลดเป็นข้อพิจพลดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเบรียบเทียบ กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเบรียบเทียบ

หากในทางปฏิบัติกิจการ ไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อพิจพลดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเบรียบเทียบ กิจการต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของเจ้าของสำหรับงวดแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (อาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน) อย่างไรก็ตามหากกิจการไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดปัจจุบันที่เกิดจากข้อพิจพลดที่มีต่องบการเงินของงวดบัญชีก่อนๆ ได้ กิจการต้องแก้ไขข้อพิจพลดโดย

ปรับปรุงข้อมูลที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเบริย์เทียบคุ้มวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

ทั้งนี้ สภากาชาดไทย (2560) ได้ศึกษาสาเหตุและลักษณะข้อมูลในการปรับงบการเงินชั่วคราว ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (กลุ่มทรัพยากร กลุ่มเทคโนโลยี และกลุ่มธุรกิจการเงิน) พบว่า สาเหตุการปรับงบการเงินชั่วคราว มากที่สุดในงบการเงินปี 2557-2558 คือสาเหตุจากการปรับใช้มาตรฐานบัญชีใหม่ รองลงมาเกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี สำหรับสาเหตุการปรับงบการเงินชั่วคราวเฉพาะปี 2558 จำแนกตามขนาดของบริษัทพบว่าบริษัทกลุ่มตัวอย่างขนาดเล็กมีการปรับงบการเงินชั่วคราวมากกว่าบริษัทกลุ่มตัวอย่างขนาดใหญ่ โดยพบมากที่สุดในสาเหตุการปรับใช้มาตรฐานบัญชีใหม่ (45%) รองลงมาเกิดจากความผิดพลาด (18%) และสาเหตุการปรับงบการเงินชั่วคราวอื่นที่สุดเกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี (9%) สำหรับบริษัทกลุ่มตัวอย่างขนาดใหญ่พบสาเหตุการปรับใช้มาตรฐานใหม่มากที่สุด (23%) รองลงมาเกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี (13%) และไม่พบการปรับงบชั่วคราวจากสาเหตุจากความผิดพลาด ในบริษัทกลุ่มตัวอย่างขนาดใหญ่

ตัวอย่างวิธีการปรับนัยอนุเสียง

บริษัท วรรษน์ จำกัด ซึ่งเครื่องจักรราคา 500,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 โดยมีนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาวันละส่วนต่าง อายุการใช้งานโดยประมาณ 10 ปี ไม่มีมูลค่าคงเหลือ โดยในปี 25X2 พบว่ามีการบันทึกค่าเสื่อมราคายearly ประจำปี 25X1 ผิด

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเต็ร์จและข้อมูลกำไรสะสมเปรียบเทียบปี 25X2 และปี 25X1 ก่อนการปรับปรุงเป็น

บริษัท วรรณดี จำกัด		
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		(บาท)
	ปี 25X2	ปี 25X1
ขาย	520,000	450,000
ค่าใช้จ่าย		
อื่น ๆ	(250,000)	(223,750)
ค่าเสื่อมราคา	(50,000)	(25,000)
กำไรก่อนภาษีเงินได้	220,000	201,250
ภาษีเงินได้ 20%	(44,000)	(40,250)
กำไรสำหรับปี	176,000	161,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	-	-
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	176,000	161,000

บริษัท วรรณดี จำกัด

ข้อมูลกำไรสะสม (บาท)

	ปี 25X2	ปี 25X1
กำไรสะสมต้นปี	351,000	200,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	176,000	161,000
เงินปันผลจ่าย	(10,000)	(10,000)
กำไรสะสมปลายปี	<u>512,000</u>	<u>351,000</u>

ค่าเสื่อมราคาต่อปี = $500,000/10 = 50,000$ บาทต่อปี

จากงบการเงินจะพบว่ามีการบันทึกค่าเสื่อมราคานาย 25X1 ไปถูกต้อง คือกิจกรรมบันทึกไว้ต่อไปอยู่ 25,000 บาท กิจการต้องทำการแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น และจะต้องทำการปรับงบข้อนหลัง โดย

รายการปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาด ณ 31 ธันวาคม 25X2

เดบิต กำไรสะสม	20,000	
ภาษีเงินได้จากการตัดบัญชี	5,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคากำไร		25,000

จัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและข้อมูลกำไรสะสมเปลี่ยนเทียบหลังรายการปรับปรุงได้ดังนี้

บริษัท วรรณดี จำกัด

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บาท)

	ปี 25X2	ปี 25X1
ขาย	520,000	450,000
ค่าใช้จ่าย		
- อื่น ๆ	(250,000)	(223,750)
- ค่าเสื่อมราคากำไร	(50,000)	(50,000)
กำไรก่อนภาษีเงินได้	220,000	176,250
ภาษีเงินได้ 20%	(44,000)	(35,250)
กำไรสำหรับปี	176,000	141,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	—	—
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	<u>176,000</u>	<u>141,000</u>

บริษัท วรรษณ์ จำกัด	ข้อมูลกำไรสะสม	(บาท)
	ปี 25X2	ปี 25X1
กำไรสะสมต้นปี	351,000	200,000
+/- รายการปรับปรุง	<u>(20,000)</u>	-
กำไรสะสมต้นปีหลังปรับปรุง	331,000	200,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเต็มรวมสำหรับปี	176,000	141,000
เงินบันดาลจ่าย	<u>(10,000)</u>	<u>(10,000)</u>
กำไรสะสมปลายปี	<u>497,000</u>	<u>331,000</u>

วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

มาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับที่ 8 ระบุว่า การเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หมายถึง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการรับรู้ผล nhuậnจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยที่เป็นการใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการค่าเหตุการณ์และสถานการณ์อื่นหลังจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และรับรู้ผล nhuậnจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง

กิจการต้องรับรู้ผล nhuậnจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป โดยนำการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการ และสถานการณ์ที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี รวมทั้งกิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กิจการไม่สามารถกำหนดจำนวนที่ต้องใช้ในการปรับข้อนหลังได้ในทางปฏิบัติอย่างสมเหตุสมผล

สำหรับกิจการที่นำวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปมาถือปฏิบัติ กิจการต้องถือว่าเหตุการณ์ทางบัญชีนี้ผลกระทบต่องบการเงินนับตั้งแต่วันที่เหตุการณ์ทางบัญชีนั้นเกิดขึ้น กิจการไม่ต้องทำการปรับปรุงใดๆ ในงบการเงินของงวดก่อน

ตัวอย่างที่อาจมีความสับสนว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีตาม Adam Deller (2018) เช่น

- การเปลี่ยนแปลงอายุการใช้งานสินทรัพย์ซึ่งส่งผลกระทบต่อการคำนวณค่าเสื่อมราคา ในกรณีดังกล่าวเมื่อกิจการมีข้อมูลที่ทำให้อายุการใช้งานเปลี่ยนแปลงไป ถือว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการ กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ใหม่ตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงอายุการใช้งานสินทรัพย์ดังกล่าว
- การเปลี่ยนแปลงนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาจากวิธีหนึ่งเป็นอีกวิธีหนึ่ง เช่นจากวิธีเส้นตรงเป็นวิธียอดคงเหลือในกรณีดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีใหม่ตั้งแต่วันที่เกิดการเปลี่ยนแปลงนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ดังกล่าว

- สำหรับในกรณีที่กิจกรรมมีการเปลี่ยนแปลงการแสดงค่าเสื่อมราคain ในการเงิน เช่น หากกิจกรรมนี้ การเปลี่ยนการแสดงรายการค่าเสื่อมราคain ด้านทุนขาย เป็นแสดงรายการค่าเสื่อมราคain ส่วนของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ในกรณีนี้กิจกรรมต้องทำการปรับงบการเงินข้อนหลัง เนื่องจากถือเป็นเรื่องการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในเรื่องการนำเสนองบการเงิน

อย่างไรก็ตามในกรณีที่กิจกรรมมีการเปลี่ยนแปลงอายุการใช้งานของสินทรัพย์หรือการเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคานั้น กิจกรรมจะสามารถใช้วิธีการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปได้สำหรับกรณีที่การเปลี่ยนแปลงนี้เกิดจาก การที่กิจกรรมได้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ทำให้พบว่าต้องทำการเปลี่ยนแปลงเพื่อให้ได้ข้อมูลทางการบัญชีที่เหมาะสม กว่าเดิม ทั้งนี้หากกิจกรรมเปลี่ยนแปลงเพราเดิมประมาณการอายุการใช้งานของสินทรัพย์ไว้ผิดพลาดหรือเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาก่อนที่ไม่เหมาะสมตั้งแต่ต้น ในกรณีนี้ควรจะถือเป็นข้อผิดพลาดทางการบัญชีของกิจกรรมซึ่งต้องทำการปรับงบข้อนหลัง

ตัวอย่างวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

บริษัท นภพ จำกัด ซื้อรถบรรทุกเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ในราคา 330,000 บาท ประมาณอายุการใช้งานทั้งสิ้น 10 ปี ไม่มีมูลค่าคงเหลือ กิจกรรมมีนโยบายให้คิดค่าเสื่อมราคากล่าววิธีเดือนคง ต่อมาต้นปี 25X3 กิจการได้ประมาณอายุการใช้งานใหม่ว่ารถบรรทุกจะมีอายุการใช้งานทั้งสิ้นเป็น 12 ปี

คำนวณราคามนบัญชีของเครื่องจักร ณ ต้นปี 25X3

ราคาทุนของเครื่องจักร	330,000 บาท
-----------------------	-------------

ค่าเสื่อมราคายี่ 25X1 (330,000/10)	(33,000) บาท
------------------------------------	--------------

ค่าเสื่อมราคายี่ 25X1 (330,000/10)	<u>(33,000)</u> บาท
------------------------------------	---------------------

ราคามนบัญชี ณ ต้นปี 25X3	<u>264,000</u> บาท
--------------------------	--------------------

คำนวณค่าเสื่อมราคายี่ 25X3 ตามวิธีเดือนคง

ค่าเสื่อมราคายี่ 25X3	= 264,000 / 10 ปี
-----------------------	-------------------

= 26,400 บาท

บันทึกค่าเสื่อมราคายี่ 25X3

เดบิต ค่าเสื่อมราคากล่าววิธีเดือนคง	26,400
-------------------------------------	--------

เครดิต ค่าเสื่อมราคากล่าววิธีเดือนคง – เครื่องจักร	26,400
--	--------

การแสดงค่าเสื่อมราคain ในการบันทึกขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) เปรียบเทียบ

จะเห็นว่าค่าเสื่อมราคายี่ 25X2 ที่นำมาแสดงในงบกำไรขาดทุนเบรียบเทียบไม่ต้องแก้ไข เนื่องจากการเปลี่ยนอายุการใช้งานสินทรัพย์ ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี สามารถใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปโดย

	ปี 25X3 (บาท)	ปี 25X2 (บาท)
ค่าเสื่อมราคากล่าววิธีเดือนคง	26,400	33,000

5. สรุป

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีประกอบด้วย การเปลี่ยนแปลงนโยบายทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด ซึ่งโดยทั่วไปการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้ใช้วิธีปรับข้อนหลัง สำหรับการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ดังนี้ :-

การบัญชี	วิธีการปรับข้อนหลัง	วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป	หมายเหตุ
การเปลี่ยนนโยบายการบัญชี	✓		หากกิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี		✓	
การแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ	✓		หากกิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

6. ข้อเสนอแนะ

ผู้ที่สนใจเรื่องการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีอาจทำการศึกษาเชิงประจักษ์วิธีการทางบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีและข้อผิดพลาดและผลกระทบที่มีต่องบการเงินเพิ่มเติม โดยศึกษาจากงบการเงินของภาคธุรกิจในอุตสาหกรรมต่างๆ ทั้งนี้อาจเปรียบเทียบความแตกต่างการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีในอุตสาหกรรมที่แตกต่างกัน

7. เอกสารอ้างอิง

กัลยาณี กิตติจิตร. 2541. การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ เอช. เอ็น.กรุ๊ป จำกัด.
 กัลยาณี กิตติจิตร. 2546. การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด. กรุงเทพมหานคร.
 ทัศนีย์ราถ ลั่นสุทธิวันภูมิ. 2558. การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยกรุงเทพ.
 นิตติกร สุวรรณศิลป์ พจนีย์ ดวงปัญญา วิญชัย อุ่นอดิเรกฤทธิ์ สิทธิชัย ลินาพร และอรอนงค์ สัตยารักษ์. 2559.
 การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี เพื่อสะท้อนสภาพที่แท้จริงของกิจการ. วารสารหาดใหญ่วิชาการ 14(2) ก.ค. - ช.ค. 2559. หน้า 211-227.

สถาบันวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด. สืบคันวันที่ 29 กรกฎาคม 2561 จาก file:///C:/Users/zo/Downloads/TAS_8_revised_2560%20(3).pdf

สุภิภา รักประสุต. 2560. สาเหตุและลักษณะข้อมูลในการปรับงบการเงินย้อนหลัง ของบริษัทคงท่าเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (กลุ่มทรัพยากร กลุ่มเทคโนโลยี และกลุ่มธุรกิจการเงิน). สุทธิปริทัศน์ ปีที่ 31 ฉบับที่ 99 กรกฎาคม-กันยายน 2560. หน้า 221-232.

Adam Deller. 2018. IAS 8 looks to allow retrospective application of new accounting policies without restating prior financials. สืบคันวันที่ 9 พฤษภาคม 2561 จาก

<https://www.accaglobal.com/sg/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/deller-jul18cpd.html>.