

บทที่ 6

การเปลี่ยนแปลงและการแก้ไขข้อผิดพลาดทางการบัญชี Accounting changes and error corrections

สำหรับการจัดทำงบการเงิน (Financial statements) ผู้บริหารควรใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชี (Accounting policies) และการประมาณการทางการบัญชี (Accounting estimates) โดยถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการแต่ละประเภทเพื่อให้งบการเงิน (ตัวอย่างเช่น งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด เป็นต้น) มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและน่าเชื่อถือ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินของกิจการสามารถเปรียบเทียบสำหรับงวดต่างๆ หรือเปรียบเทียบระหว่างกิจการได้อย่างเหมาะสมกับสถานการณ์ แต่เมื่อสถานการณ์และสภาพแวดล้อมเปลี่ยนแปลงไป กิจการมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และประมาณการทางการบัญชี ซึ่งบางครั้งอาจจำเป็นต้องแก้ไขข้อผิดพลาด (Error corrections) ทางการบัญชีในกรณีที่เหตุการณ์เหล่านั้นมีผลกระทบต่อรายงานทางการเงินอย่างมีสาระสำคัญ

เมื่อกิจการมีความจำเป็นในการเปลี่ยนแปลงและการแก้ไขข้อผิดพลาดทางการบัญชี กิจการก็ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (TAS 8) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (สภาวิชาชีพบัญชี, 2563) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี รวมถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด เพื่อให้งบการเงินของกิจการมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและมีความน่าเชื่อถือ และเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบงบการเงินสำหรับงวดต่างๆ ของกิจการเดียวกัน และเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการได้ดียิ่งขึ้น กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน สำหรับข้อกำหนดในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ยกเว้นข้อกำหนดสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

สำหรับบทนี้จะอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี การแก้ไขข้อผิดพลาดทางการบัญชี และกรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังและไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ

6.1 การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี (Accounting changes)

การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี (Accounting changes) หมายถึง การเปลี่ยนหลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติ หรือการแสดงรายการบัญชีเพื่อให้งบการเงินของกิจการมีความถูกต้องตามควร สามารถเปรียบเทียบกันได้ และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีดังกล่าวข้างต้นย่อมจะมีผลกระทบต่องบการเงินที่กิจการจัดทำและนำเสนอ ใน TAS 8 จำแนกประเภทของการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี (Types of accounting changes) เป็น 2 ประเภท ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (Change in an accounting policy) และการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (Change in an accounting estimate) (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ขวัญสกุล เต็งอำนาจ, 2559, หน้า 1-4; ศิลปพร ศรีจันทเพชร และ อนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 6-1; สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 4) ดังนี้

1) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (Change in an accounting policy)

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ประกอบด้วย การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี เงื่อนไขการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถถือปฏิบัติย้อนหลังได้ และการเปิดเผยข้อมูล ดังนี้

1.1) การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติกฎและวิธีปฏิบัติที่เฉพาะที่กิจการนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

เมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการเหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ทางบัญชี นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติกับรายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องนั้น

นโยบายการบัญชีไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติเมื่อผลกระทบของการถือปฏิบัติไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม ไม่เหมาะสมที่จะจัดทำงบการเงินที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หรือไม่แก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินถึงแม้ผลกระทบนั้นจะไม่มีสาระสำคัญ

ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยเฉพาะสำหรับรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ ฝ่ายบริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินมีลักษณะดังต่อไปนี้

(ก) มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน

(ข) มีความน่าเชื่อถือ โดยทำให้งบการเงิน

(1) แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดอย่างเที่ยงธรรม

(2) สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของรายการ เหตุการณ์อื่น และสถานการณ์โดยไม่คำนึงถึงรูปแบบ

ทางกฎหมาย

(3) มีความเป็นกลาง

(4) จัดทำขึ้นตามหลักความระมัดระวัง และ

(5) มีความครบถ้วนในทุกส่วนที่มีสาระสำคัญ

ผู้บริหารต้องอ้างอิงและพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่างๆ ตามลำดับ ดังนี้

(1) ข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกัน

(2) คำนิยาม เกณฑ์การรับรู้รายการ และแนวคิดการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

ฝ่ายบริหารอาจพิจารณาจากประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ใช้แนวคิดคล้ายกันกับกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน ในการพัฒนามาตรฐานการบัญชี วรรณกรรมทางการบัญชี และวิธีปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับในอุตสาหกรรม โดยไม่ขัดแย้งกับแหล่งอ้างอิงตามย่อหน้าก่อน อย่างไรก็ตาม หากภายหลังมีการแก้ไขประกาศดังกล่าวและกิจการเลือกที่จะเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวและเปิดเผยว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจ

1.2) ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

กิจการต้องเลือกใช้นำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดหรืออนุญาตเป็นการเฉพาะให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้ปฏิบัติดังกล่าวได้ กิจการต้องเลือกและนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

1.3) เงื่อนไขการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้น เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

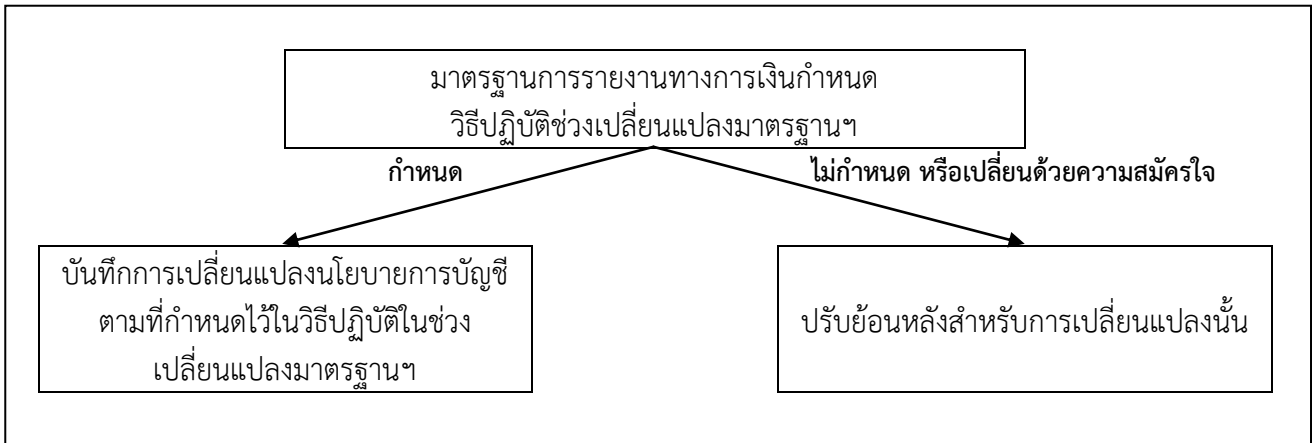
(1) เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หรือ

(2) ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบของรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ

กรณีต่อไปนี้ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

(1) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน

(2) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ



ภาพที่ 6.1 การนำการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติ

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 9 - 10

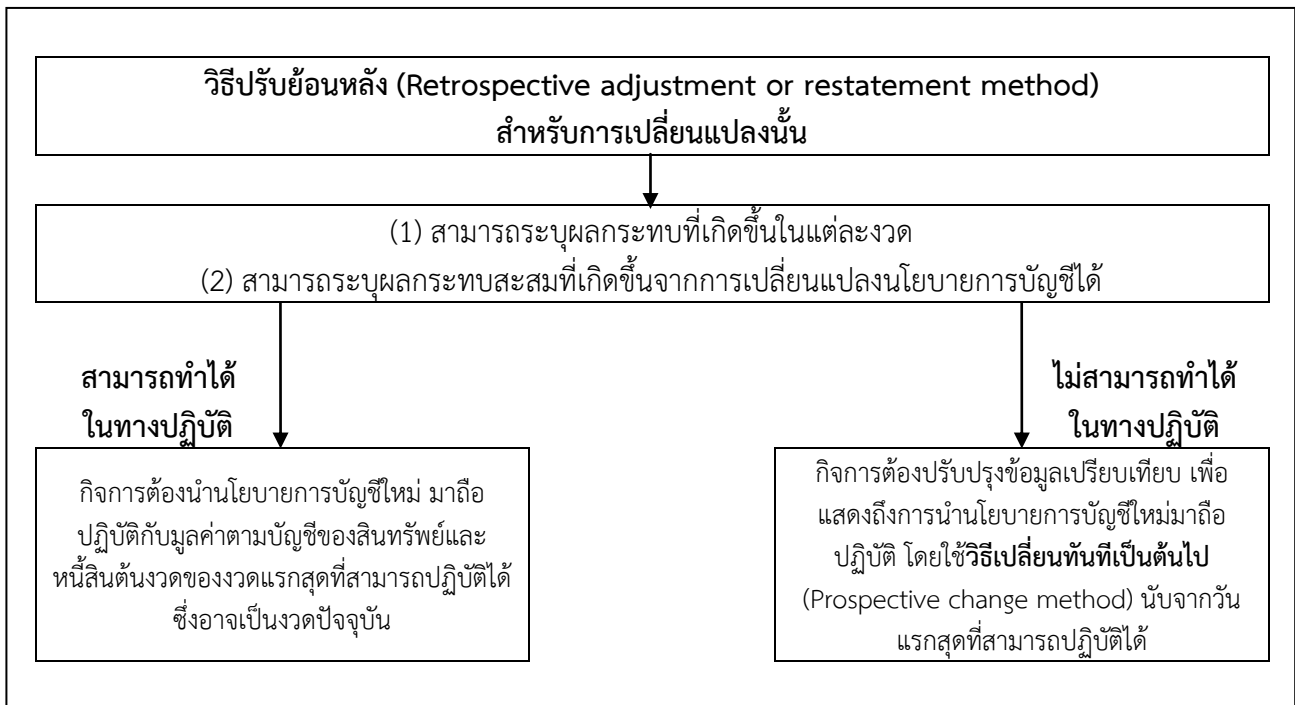
การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ยังไม่เริ่มประกาศใช้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ (Early adoption) ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามความสมัครใจ

กิจการต้องปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในส่วนของเจ้าของที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงบการเงินงวดแรกสุดและแต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ โดยถือเสมือนว่าได้มีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด

1.4) ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถถือปฏิบัติย้อนหลังได้

- (1) ไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวด
- (2) ไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้

กิจการต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่ มาถือปฏิบัติกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินต้นงวดของงวดแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติในการระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้น ณ วันต้นงวดของงวดปัจจุบัน จากการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงวดก่อนๆ ได้ กิจการต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบ เพื่อแสดงถึงการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้



ภาพที่ 6.2 ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถถือปฏิบัติย้อนหลังได้
 ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 10 - 11

1.4.1) วิธีปรับย้อนหลัง (Retrospective adjustment or restatement method)

การปรับงบการเงินย้อนหลัง หมายถึง การแก้ไขการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยจำนวนเงินขององค์ประกอบของงบการเงินงวดก่อน เสมือนหนึ่งข้อผิดพลาดในงวดก่อนไม่เคยเกิดขึ้น

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเพื่อจัดทำงบการเงินของงวดบัญชีปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีกับงบการเงินของงวดก่อนๆ จะต้องกระทำดังนี้

(1) งบการเงินของงวดบัญชีปัจจุบันต้องแสดงผลการดำเนินงานตามนโยบายบัญชีใหม่ และนำผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กระทบต่องบการเงินงวดก่อนๆ ปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นปีของงวดปัจจุบัน กำไรสะสมต้นงวดบัญชีปัจจุบันจะแยกแสดงออกเป็นรายการต่างๆ ได้แก่

- (ก) ยอดกำไรสะสมที่ยกมาจากงวดบัญชีก่อนตามนโยบายการบัญชีเดิมก่อนการปรับปรุง
 - (ข) รายการปรับปรุงผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (The cumulative effect of the change in an accounting policy) ที่กระทบต่องบการเงินงวดบัญชีก่อนๆ
 - (ค) ยอดกำไรสะสมต้นงวดภายหลังจากการปรับปรุงย้อนหลัง
- (2) ต้องแก้ไขงบการเงินปีก่อน ที่นำมาเสนอเปรียบเทียบให้เป็นไปตามนโยบายบัญชีใหม่มาโดยตลอด

ตัวอย่างที่ 6.1 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยวิธีปรับย้อนหลัง

บริษัท มณฑา จำกัด ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) ในการตีราคาสินค้าคงเหลือมาตั้งแต่เริ่มดำเนินการในปี 25x2 ต่อมาในต้นปี 25x4 บริษัทตัดสินใจเปลี่ยนวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือเป็นวิธีเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) สมมติอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เท่ากับ 30% ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือและต้นทุนขาย มีดังต่อไปนี้

	วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ		ต้นทุนขาย	
	Average	FIFO	Average	FIFO
31 ธ.ค. 25x2	70,000	120,000	720,000	670,000
31 ธ.ค. 25x3	90,000	160,000	780,000	760,000
31 ธ.ค. 25x4	130,000	210,000	860,000	850,000

การบันทึกการปรับย้อนหลังของมูลค่าสินค้าคงเหลือต้นปี 25x3 ในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

เดบิต	สินค้าคงเหลือ - ต้นงวด 25x3 (120,000 - 70,000)	50,000	
เครดิต	ภาษีเงินได้ค้างจ่าย (50,000 x 30%)		15,000
	ผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ (50,000 - 15,000)		35,000
บันทึกการปรับย้อนหลังของมูลค่าสินค้าคงเหลือต้นปี 25x3			

การบันทึกการปรับย้อนหลังของมูลค่าสินค้าคงเหลือต้นปี 25x4 ในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

เดบิต	สินค้าคงเหลือ - ต้นงวด 25x4 (160,000 - 90,000)	70,000	
เครดิต	ภาษีเงินได้ค้างจ่าย (70,000 x 30%)		21,000
	ผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ (70,000 - 21,000)		49,000
บันทึกการปรับย้อนหลังของมูลค่าสินค้าคงเหลือต้นปี 25x4			

บริษัท มณฑา จำกัด งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม		
	หน่วย: บาท	
	25x3	25x2
	Average	Average
รายได้จากการขาย	1,700,000	1,500,000
ต้นทุนขาย	(780,000)	(720,000)
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>(500,000)</u>	<u>(450,000)</u>
กำไรก่อนภาษีเงินได้	420,000	330,000
หัก ภาษีเงินได้นิติบุคคล (30%)	<u>(126,000)</u>	<u>(99,000)</u>
กำไรสุทธิ	<u>294,000</u>	<u>231,000</u>
กำไรต่อหุ้น (บาท/หุ้น) (จำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายและชำระแล้ว 100,000 หุ้นๆ ละ 10 บาท)	<u>2.94</u>	<u>2.31</u>

บริษัท มณฑา จำกัด งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม		
	หน่วย: บาท	
	25x3	25x3
	FIFO	Average
	ปรับปรุงใหม่	
รายได้จากการขาย	1,700,000	1,700,000
ต้นทุนขาย	(760,000)	(780,000)
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>(500,000)</u>	<u>(500,000)</u>
กำไรก่อนภาษีเงินได้	440,000	420,000
หัก ภาษีเงินได้นิติบุคคล (30%)	<u>(132,000)</u>	<u>(126,000)</u>
กำไรสุทธิ	<u>308,000</u>	<u>294,000</u>
กำไรต่อหุ้น (บาท/หุ้น) (จำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายและชำระแล้ว 100,000 หุ้นๆ ละ 10 บาท)	<u>3.08</u>	<u>2.94</u>

บริษัท มณฑา จำกัด งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม		
	หน่วย: บาท	
	25x4	25x3
	FIFO	FIFO
		ปรับปรุงใหม่
รายได้จากการขาย	2,000,000	1,700,000
ต้นทุนขาย	(850,000)	(760,000)
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	(550,000)	(500,000)
กำไรก่อนภาษีเงินได้	600,000	440,000
หัก ภาษีเงินได้นิติบุคคล (30%)	(180,000)	(132,000)
กำไรสุทธิ	<u>420,000</u>	<u>308,000</u>
กำไรต่อหุ้น (บาท/หุ้น) (จำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายและชำระแล้ว 100,000 หุ้นๆ ละ 10 บาท)	<u>4.20</u>	<u>3.08</u>

บริษัท มณฑา จำกัด งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม		
	หน่วย: บาท	
	25x4	25x3
	FIFO	FIFO
		ปรับปรุงใหม่
สินทรัพย์หมุนเวียน		
สินค้าคงเหลือ	210,000	160,000

บริษัท มณฑา จำกัด			
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น (บางส่วน)			
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x3 (ปรับปรุงใหม่)			
			หน่วย: บาท
	ทุนเรือนหุ้นที่ออก ชำระแล้ว	กำไร(ขาดทุน) สะสมที่ยังไม่ได้ จัดสรร	รวม
ยอดคงเหลือต้นงวด (ก่อนปรับปรุง)	1,000,000	231,000	1, 231,000
บวก (หัก) ผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลง วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ	-	<u>35,000</u>	<u>35,000</u>
ยอดคงเหลือต้นงวด (หลังปรับปรุง)	1,000,000	266,000	1,266,000
บวก กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	-	<u>308,000</u>	<u>308,000</u>
ยอดคงเหลือปลายงวด	1,000,000	<u>574,000</u>	<u>1,574,000</u>

บริษัท มณฑา จำกัด			
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น (บางส่วน)			
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x4			
			หน่วย: บาท
	ทุนเรือนหุ้นที่ออก ชำระแล้ว	กำไร(ขาดทุน) สะสมที่ยังไม่ได้ จัดสรร	รวม
ยอดคงเหลือต้นงวด (ก่อนปรับปรุง)	1,000,000	525,000	1,525,000
บวก (หัก) ผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลง วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ	-	<u>49,000</u>	<u>49,000</u>
ยอดคงเหลือต้นงวด (หลังปรับปรุง)	1,000,000	574,000	1,574,000
บวก กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	-	<u>420,000</u>	<u>420,000</u>
ยอดคงเหลือปลายงวด	1,000,000	<u>994,000</u>	<u>1,994,000</u>

1.4.2) วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป (Prospective change method)

การเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หมายถึง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยที่เป็นการ

(1) ใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการค้า เหตุการณ์อื่นและสถานการณ์ที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและ

(2) รับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีในงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง

กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี มีผลกระทบต่อการเงินตั้งแต่วันที่เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกิดขึ้น

โดยมีแนวปฏิบัติดังต่อไปนี้

(1) การเปลี่ยนแปลงมีผลกระทบสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตเท่านั้น

(2) ไม่ต้องปรับปรุงกำไรของงวดก่อนๆ แต่อย่างไรก็ตามไม่ต้องคำนวณผลกระทบสะสมที่มีต่อกำไรของปีก่อนๆ แต่อย่างไรก็ตาม

(3) งบการเงินของงวดปีก่อนที่จะนำมาแสดงเปรียบเทียบกับแสดงด้วยข้อมูลเดิมไม่ต้องแก้ไขใหม่

“วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป จะแสดงในหัวข้อที่ 2) การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี”

1.5) การเปิดเผยข้อมูล

เมื่อกิจการเริ่มนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันหรืองวดบัญชีก่อน หากกิจการไม่สามารถระบุจำนวนเงินของการปรับปรุงผลกระทบนั้น หรือหากผลกระทบนั้นมีผลต่องวดบัญชีในอนาคต กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

(1) ชื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่นำมาถือปฏิบัติ

(2) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง หากสามารถปฏิบัติได้

(3) ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

(4) คำอธิบายเกี่ยวกับข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง หากสามารถปฏิบัติได้

(5) ข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจมีผลกระทบในงวดต่อไป

(6) สำหรับในงวดปัจจุบันและงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อ

(6.1) รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ

(6.2) กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด

(7) จำนวนเงินของรายการปรับปรุงงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

(8) หากกิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ตามที่กำหนดไว้สำหรับงวดก่อนแต่ละงวด หรืองวดก่อนงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน กิจการต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าว และรายละเอียดว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีนั้นเริ่มเมื่อใดและอย่างไร

“งบการเงินสำหรับงวดถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก”

ตัวอย่างที่ 6.2 การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเนื่องจากการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับใหม่มาถือปฏิบัติ

ในระหว่างปีปัจจุบัน บริษัทฯ และบริษัทย่อยได้เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่สำคัญตามที่กล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 3 เนื่องจากบริษัทฯ นำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ มาถือปฏิบัติ ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าวแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น

จำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่มีผลกระทบต่อรายการในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ มีดังนี้

(หน่วย: ล้านบาท)

	งบการเงินรวม			งบการเงินเฉพาะของบริษัท		
	ณ วันที่			ณ วันที่		
	31 ธ.ค. x2	31 ธ.ค. x1	1 ม.ค. x0	31 ธ.ค. x2	31 ธ.ค. x1	1 ม.ค. x0
งบแสดงฐานะการเงิน						
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเพิ่มขึ้น	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
ส่วนของผู้มีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
กำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรรเพิ่มขึ้น	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

(หน่วย: ล้านบาท)

	งบการเงินรวม			งบการเงินเฉพาะของบริษัท		
	สำหรับปีสิ้นสุดวันที่			สำหรับปีสิ้นสุดวันที่		
	31 ธ.ค. x2	31 ธ.ค. x1	1 ม.ค. x0	31 ธ.ค. x2	31 ธ.ค. x1	1 ม.ค. x0
งบกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น						
กำไรหรือขาดทุน:						
ภาษีเงินได้เพิ่มขึ้น	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
ส่วนของผู้มีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของบริษัทย่อยลดลง	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
กำไรส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ลดลง	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานเพิ่มขึ้น (บาท)	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น:						
ผลขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยลดลง	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 5 - 6

หากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจทำให้เกิดผลกระทบต่องวดปัจจุบันหรืองวดก่อน ผลกระทบดังกล่าวจะมีผลต่องวดบัญชีนั้นๆ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติที่จะระบุจำนวนเงินที่ต้องปรับปรุง หรืออาจมีผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- (1) ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
 - (2) เหตุผลว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้นได้อย่างไร
 - (3) สำหรับงวดปัจจุบันและงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อ
 - (3.1) รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ
 - (3.2) กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด
 - (4) จำนวนเงินของรายการปรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
 - (5) หากกิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนๆ หรืองวดใดงวดหนึ่งก่อนงบการเงินที่นำเสนอได้ กิจการต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่า การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้เริ่มเมื่อใดและอย่างไร
- “งบการเงินสำหรับงวดถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก”**

เมื่อกิจการยังไม่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ที่ประกาศใช้แล้ว แต่ยังไม่มียุทธศาสตร์ใช้มาถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยทุกข้อต่อไปนี้

- (ก) ข้อเท็จจริงที่กิจการยังไม่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ดังกล่าวมาถือปฏิบัติ
- (ข) ข้อมูลที่ทราบหรือข้อมูลที่ประมาณได้อย่างสมเหตุสมผลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลกระทบที่เป็นไปได้ของการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่มาถือปฏิบัติต่องบการเงินของกิจการในงวดแรกที่เริ่มนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวมาถือปฏิบัติ

โดยให้พิจารณาเปิดเผย

- (1) ชื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ที่ยังไม่นำมาถือปฏิบัติ
- (2) ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงที่กำลังจะเกิดขึ้น
- (3) วันที่ที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินมีผลบังคับใช้
- (4) วันที่ที่กิจการคาดว่าจะนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาเริ่มถือปฏิบัติ
- (5) ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

(5.1) คำอธิบายถึงผลกระทบต่องบการเงินของกิจการที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการเริ่มนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติ

(5.2) หากไม่ทราบ หรือไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างสมเหตุสมผล ให้ระบุข้อเท็จจริงดังกล่าว

2) การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (Change in an accounting estimate)

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ประกอบด้วย ความหมายของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป และการเปิดเผยข้อมูล ดังนี้

2.1) ความหมายของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หมายถึง การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และการประเมินประโยชน์และภาระผูกพัน ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลจากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาเพิ่มเติมจากเดิม การเปลี่ยนแปลงประมาณการจึงไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

เนื่องจากความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจ ดังนั้น กิจกรรมอาจไม่สามารถวัดมูลค่ารายการหลายรายการในงบการเงินได้อย่างแม่นยำ การประมาณการดังกล่าวต้องกระทำโดยอาศัยดุลยพินิจ ซึ่งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลล่าสุดที่น่าเชื่อถือที่มีอยู่ ตัวอย่างของรายการบัญชีที่ทำให้กิจการต้องใช้การประมาณการได้แก่

- (1) หนี้สงสัยจะสูญ
- (2) สินค้าล้าสมัย
- (3) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน
- (4) อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือรูปแบบของการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่า และ
- (5) ภาระผูกพันจากการรับประกัน

กิจการต้องทบทวนการประมาณการที่มีอยู่เดิมหากสถานการณ์ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประมาณการได้เปลี่ยนแปลงไป หรือกิจการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีประสบการณ์เพิ่มเติมจากเดิม รายการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการไม่เกี่ยวกับงบการเงินงวดก่อนและไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

การเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดมูลค่าถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ในกรณีที่เป็นการยากที่จะแยกความแตกต่างว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ให้ถือว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

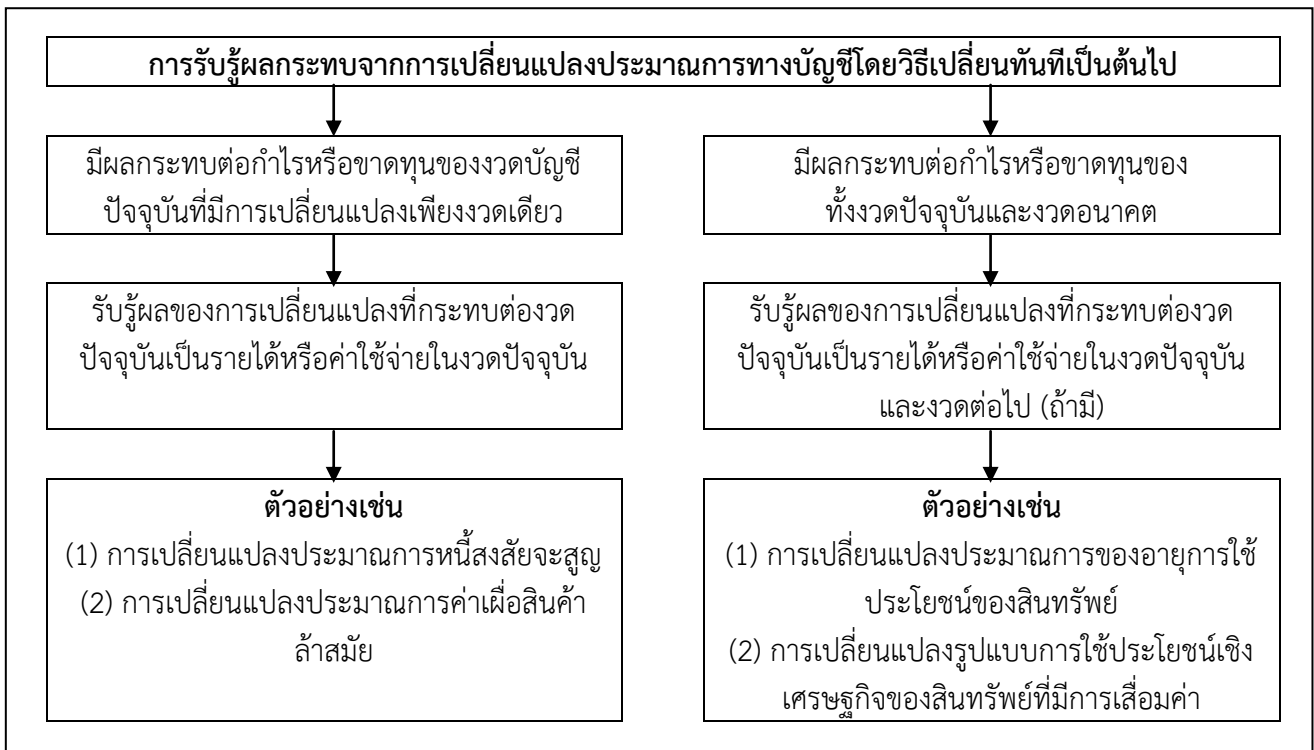
ในขอบเขตที่การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทำให้ต้องมีการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือรายการในส่วนของผู้เจ้าของ กิจการต้องรับรู้โดยการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สินหรือรายการในส่วนของผู้เจ้าของที่เกี่ยวข้องในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น นอกเหนือจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีนี้ กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทันทีในกำไรหรือขาดทุนตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- (1) สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าวเพียงงวดเดียว หรือ
- (2) สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดต่อไป หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าว

2.2) การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หมายถึง การนำการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์อื่นและสถานการณ์ที่เกิดขึ้น นับตั้งแต่วันที่ที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีอาจมีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุนของงวดบัญชีปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงเพียงงวดเดียว หรืออาจมีผลต่อกำไรหรือขาดทุนของทั้งงวดปัจจุบันและงวดอนาคต ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สงสัยจะสูญจะมีผลกระทบต่องวดปัจจุบันเพียงงวดเดียว จึงรับรู้ในงวดปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่า จะมีผลกระทบต่อทั้งงวดปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงและงวดอนาคตแต่ละงวดตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ ทั้งสองกรณีกิจการต้องรับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่องวดปัจจุบันเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน ส่วนผลกระทบ (ถ้ามี) ที่มีต่องวดต่อไปจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดที่เกี่ยวข้องในอนาคต

ซึ่งสามารถสรุปการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ตามภาพที่ 6.3 ได้ดังนี้



ภาพที่ 6.3 การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป
 ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 14

2.3) การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบต่องบการเงินสำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่องวดในอนาคต เว้นแต่ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบได้

หากกิจการไม่เปิดเผยผลกระทบต่องวดในอนาคตเนื่องจากไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต่องวดในอนาคตได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 6.2 การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์) กิจการต้องรับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่องวดปัจจุบันเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบันและงวดต่อไป

เมื่อ 1 ม.ค. ปีที่ 1 บริษัท มณฑา จำกัด ได้ซื้ออาคารสำนักงานในราคา 10,000,000 บาท ซึ่งประมาณอายุการใช้งานไว้ 20 ปี โดยไม่มีมูลค่าคงเหลือ การคิดค่าเสื่อมราคาใช้วิธีเส้นตรง เมื่อวันที่ 1 มกราคม ปีที่ 6 ได้มีการทบทวนอายุการใช้งานใหม่และได้เปลี่ยนประมาณการอายุการใช้งานเป็น 25 ปี ต่อไปนี้เป็นข้อมูลเมื่อ 1 ม.ค. ปีที่ 6

อาคารสำนักงาน	10,000,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม – อาคารสำนักงาน [5 ปี x (10,000,000 ÷ 20 ปี)]	(2,500,000)
ราคาตามบัญชีของอาคารสำนักงาน	<u>7,500,000</u>

การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์

ค่าเสื่อมราคา	=	ราคาตามบัญชี	=	7,500,000 บาท	=	375,000 บาท/ปี
		อายุการใช้งานที่เหลือ		25 ปี – 5 ปี		

การบันทึกรายการค่าเสื่อมราคาสำหรับปีที่ 6

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา – อาคารสำนักงาน	375,000	
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม – อาคารสำนักงาน		375,000
บันทึกรายการค่าเสื่อมราคาสำหรับปีที่ 6			

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นดังนี้

<p>การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี</p> <p>เมื่อวันที่ 1 มกราคม ปีที่ 6 บริษัทได้เปลี่ยนประมาณการอายุการใช้ประโยชน์อาคารสำนักงานที่ซื้อเมื่อวันที่ 1 มกราคม ปีที่ 1 ราคาทุน 10,000,000 บาท จากเดิมบริษัทใช้วิธีตัดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรงประมาณอายุการใช้ประโยชน์ 20 ปี เปลี่ยนเป็นประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ 25 ปี (นับจากวันที่ 1 มกราคม ปีที่ 1) ส่วนวิธีการตัดค่าเสื่อมราคาตั้งแต่ปีที่ 6 เป็นต้นไป ใช้วิธีเส้นตรงตามเดิม</p>
--

บริษัทบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม ปีที่ 6 มีผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวดังนี้

	มูลค่าตามบัญชีตาม อายุการให้ประโยชน์ ใหม่	มูลค่าตามบัญชีตาม อายุการให้ประโยชน์ เดิม	ผลต่าง (ใหม่ – เดิม) + เท่ากับ เพิ่มขึ้น - เท่ากับ ลดลง -0- เท่ากับ คงเดิม
งบแสดงฐานะการเงิน			
อาคารสำนักงาน (ราคาทุน)	10,000,000	10,000,000	-0-
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(2,875,000)</u>	<u>(3,000,000)</u>	- 125,000
	(5 ปี x 500,000) + 375,000 ปีที่ 6	(6 ปี x 500,000)	
มูลค่าตามบัญชีสุทธิ	<u>7,125,000</u>	<u>7,000,000</u>	+ 125,000
งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น			
ค่าเสื่อมราคา – อาคารสำนักงาน	<u>375,000</u>	<u>500,000</u>	- 125,000

การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจาก 20 ปี (เดิม) เป็น 25 ปี (ใหม่) โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป มีผลกระทบดังนี้

- (1) มีผลกระทบทำให้ค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสม – อาคารสำนักงาน ลดลง 125,000 บาท/ปี รับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่องวดปัจจุบันเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน (ปีที่ 6) และงวดต่อไป (ปีที่ 7 – ปีที่ 20) และมีผลกระทบทำให้ค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสม – อาคารสำนักงาน เพิ่มขึ้น 375,000 บาท/ปี สำหรับงวดต่อไป (ปีที่ 21 – ปีที่ 25)
- (2) มูลค่าตามบัญชีอาคารสำนักงานสุทธิ เพิ่มขึ้น 125,000 บาท/ปี เมื่อเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีตามอายุการให้ประโยชน์ระหว่างใหม่กับเดิม รับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่องวดปัจจุบัน (ปีที่ 6) และงวดต่อไป (ปีที่ 7 – ปีที่ 20) และมูลค่าตามบัญชีอาคารสำนักงานสุทธิ ลดลง 375,000 บาท/ปี เมื่อเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีตามอายุการให้ประโยชน์ใหม่ระหว่างปีนี้กับปีก่อน สำหรับงวดต่อไป (ปีที่ 21 – ปีที่ 25)
- (3) ค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสม – อาคารสำนักงาน ตามประมาณอายุการให้ประโยชน์ของอาคารใหม่จะเท่ากับปีละ 375,000 บาท สำหรับงวดปัจจุบัน (ปีที่ 6) และงวดต่อไป (ปีที่ 7 – ปีที่ 25)

6.2 การแก้ไขข้อผิดพลาดทางการบัญชี (Accounting error corrections)

การแก้ไขข้อผิดพลาดทางการบัญชี ประกอบด้วย ข้อผิดพลาดในงวดก่อน ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ และการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน ดังนี้

1) ข้อผิดพลาดในงวดก่อน

ข้อผิดพลาดในงวดก่อน หมายถึง การละเว้นการแสดงรายการและการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินของกิจการในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก่อนๆ ก็ตาม อันเกิดจากความล้มเหลวในการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือหรือการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือในทางที่ผิด ซึ่งข้อมูลดังกล่าว (1) มีอยู่ในงบการเงินของงวดก่อนที่ได้รับการอนุมัติให้ออก และ (2) สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาข้อมูลได้ และนำมาใช้ในการจัดทำและการนำเสนองบการเงิน นอกจากนี้ ข้อผิดพลาดดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต

ข้อผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอข้อมูลหรือการเปิดเผยองค์ประกอบของงบการเงิน งบการเงินถือว่าเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากงบการเงินนั้นมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญหรือมีข้อผิดพลาดที่ไม่มีสาระสำคัญแต่เกิดขึ้นอย่างจงใจเพื่อทำให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดตามที่ฝ่ายบริหารต้องการ กิจการอาจพบข้อผิดพลาดของงวดปัจจุบันและแก้ไขทันก่อนที่งบการเงินจะได้รับการอนุมัติเผยแพร่ อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งกิจการอาจพบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดปัจจุบันในงวดบัญชีถัดไปและข้อผิดพลาดเหล่านี้จะถูกแก้ไขโดยปรับงบการเงินที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบในงบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไป

กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อนโดยปรับย้อนหลังในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาดโดย

(1) ปรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบเสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีก่อนที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น หรือ

(2) หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

ตัวอย่างข้อผิดพลาดทางบัญชีที่เกิดขึ้นอาจแบ่งออกได้ดังนี้

(1) ข้อผิดพลาดที่มีผลกระทบต่องบแสดงฐานะการเงินแต่ไม่กระทบต่อกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ข้อผิดพลาดประเภทนี้อาจเกิดจากการแยกประเภทสินทรัพย์ หนี้สิน หรือ ส่วนของผู้ถือหุ้นไม่ถูกต้อง เช่น รายการหนี้สินไม่หมุนเวียน แต่บันทึกเป็นหนี้สินหมุนเวียน เป็นต้น

(2) ข้อผิดพลาดที่มีผลกระทบต่อกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแต่ไม่กระทบต่องบแสดงฐานะการเงิน ข้อผิดพลาดประเภทนี้ได้แก่ ข้อผิดพลาดที่เกิดจากการแยกประเภทรายการค่าใช้จ่ายไม่ถูกต้อง เช่น ค่าน้ำมันรถ แต่บันทึกเป็นค่าสวัสดิการพนักงาน เป็นต้น

(3) ข้อผิดพลาดที่มีผลกระทบต่อทั้งงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ข้อผิดพลาดประเภทนี้ยังแบ่งออกเป็นข้อผิดพลาดที่ชดเชยกันได้ในปีต่อไป กับข้อผิดพลาดที่ไม่สามารถชดเชยได้ในปีต่อไป

(3.1) ข้อผิดพลาดที่ชดเชยกันได้ในปีต่อไป (Counterbalancing errors) ข้อผิดพลาดประเภทนี้สามารถหักล้างผลกระทบต่อการเงินภายใน 2 งวดบัญชี ได้แก่ ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า รายได้ค้างรับ รายได้รับล่วงหน้า การตีราคาสินค้าคงเหลือสูงไปหรือต่ำไป เป็นต้น

(3.2) ข้อผิดพลาดที่ไม่อาจชดเชยกันได้ในปีต่อไป (Non counterbalancing errors) ข้อผิดพลาดประเภทนี้ต้องใช้เวลาในการหักล้างผลกระทบต่อการเงินเกินกว่า 2 งวดบัญชี หรือไม่สามารหักล้างผลกระทบต่อการเงินได้เลยไม่ว่างวดใดๆ ได้แก่ ข้อผิดพลาดที่เกิดจากการคิดราคาสินทรัพย์เสื่อมค่า การบันทึกสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่าย หรือการบันทึกหนี้สินเป็นรายได้ เป็นต้น

(4) รายการรับรู้รายได้มีลักษณะของข้อผิดพลาด เช่น บันทึกรายได้ไม่เหมาะสม บันทึกรายได้ผิดรอบระยะเวลาบัญชี และไม่ได้รายงานรายได้ เป็นต้น

(5) รายการรับรู้ค่าใช้จ่ายมีลักษณะของข้อผิดพลาด เช่น บันทึกค่าใช้จ่ายผิดรอบระยะเวลาบัญชี บันทึกบัญชีผิดประเภท และบันทึกสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่าย เป็นต้น

(6) รายการจำแนกบัญชีผิดประเภทมีลักษณะของข้อผิดพลาด เช่น จำแนกประเภทรายการบัญชีอย่างมีสาระสำคัญในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หรืองบกระแสเงินสด การจำแนกรายการสินทรัพย์ หนี้สินระยะสั้น และหนี้สินระยะยาว ผิดประเภท เป็นต้น

2) ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้

กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดของงบการเงินงวดก่อนโดยการปรับงบการเงินย้อนหลังเว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวด หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากข้อผิดพลาดได้

หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก่อนๆ ก็ตาม กิจการต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน)

หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดปัจจุบันที่เกิดจากข้อผิดพลาดที่มีต่อการเงินของงวดบัญชีก่อนๆ ได้ กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุงข้อมูลที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

การแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดบัญชีก่อนจะไม่รวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนของงวดที่พบข้อผิดพลาด กิจการต้องปรับย้อนหลังข้อมูลงวดก่อนที่นำเสนอ รวมทั้งข้อมูลทางการเงินในอดีตโดยสรุป โดยปรับย้อนหลังให้ไกลที่สุดเท่าที่จะทำได้ในทางปฏิบัติ

หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถระบุจำนวนเงินของข้อผิดพลาด (เช่น การนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง) ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนๆ ทุกงวด กิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป โดยปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้โดยไม่คำนึงถึงผลกระทบสะสมที่ปรับปรุงกับสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นในส่วนที่เกิดก่อนวันดังกล่าว

การแก้ไขข้อผิดพลาดแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยการประมาณการทางบัญชีมีลักษณะเป็นการประมาณการที่อาจต้องมีการทบทวนเมื่อกิจการได้รับข้อมูลเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้จากผลของรายการที่มีความไม่แน่นอนไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

3) การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้

(1) ลักษณะของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงบการเงินงวดก่อน

(2) สำหรับงบการเงินของงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงเท่าที่สามารถปฏิบัติได้

(2.1) รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ และ

(2.2) กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด หากกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 เรื่อง กำไรต่อหุ้น

(3) จำนวนเงินของรายการปรับปรุง ณ วันต้นงวดของงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ และ

(4) หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับงบการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งได้ กิจการต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่ากิจการแก้ไขข้อผิดพลาดเมื่อใดและอย่างไร

“งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก”

ตัวอย่างที่ 6.2 การแก้ไขข้อผิดพลาดทางการบัญชี

วิธีการแก้ไขข้อผิดพลาด

เมื่อพบข้อผิดพลาดของงบการเงินงวดก่อนๆ ในงวดบัญชีปัจจุบัน และข้อผิดพลาดนั้นไม่มีสาระสำคัญ จะแก้ไขข้อผิดพลาดนั้น ด้วยการคำนวณรวมไว้ในกำไรหรือขาดทุนของงวดบัญชีปัจจุบัน ส่วนการปรับปรุงข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญนั้น TAS 8 กำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีปรับย้อนหลังในการแก้ไขข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญในงวดบัญชีปัจจุบัน และใช้วิธีการปรับย้อนหลังในการปรับปรุงงบการเงินเพื่อแสดงเปรียบเทียบกับงบการเงินของงวดบัญชีปัจจุบันย้อนหลังให้ถูกต้อง เมื่อกิจการพบว่าได้มีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญของงวดบัญชีก่อน การแก้ไขข้อผิดพลาดมีวิธีการดังนี้

(ก) ข้อผิดพลาดที่มีผลกระทบต้องบแสดงฐานะการเงินแต่ไม่กระทบต้องบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ แก้ไขโดยการจัดประเภทสินทรัพย์ หรือ หนี้สินหมุนเวียน หรือไม่หมุนเวียนให้ถูกต้อง

(ข) ข้อผิดพลาดที่มีผลกระทบต้องบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแต่ไม่กระทบต้องบแสดงฐานะการเงิน การปรับปรุงแก้ไขทำโดยจัดประเภทรายการให้ถูกต้อง แต่หากเป็นรายการผิดพลาดที่เกิดขึ้นในปีก่อนก็ไม่ต้องปรับปรุง แต่ถ้าแสดงงบกำไรขาดทุนโดยเปรียบเทียบปีก่อนกับปีปัจจุบันจะต้องแก้ไขงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จปีก่อนให้ถูกต้องก่อน

(ค) ข้อผิดพลาดที่มีผลกระทบทั้งต้องบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

(1) ข้อผิดพลาดที่ชดเชยกันได้ในปีต่อไป

(1.1) ในกรณีที่กิจการพบข้อผิดพลาดประเภทนี้หลังการปิดบัญชีและเสนองบการเงินของปีที่เกิดข้อผิดพลาดแล้ว และข้อผิดพลาดดังกล่าวยังไม่ได้ชดเชยกันหมด ให้แก้ไขโดยปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวด

(1.2) ในกรณีที่กิจการพบข้อผิดพลาดประเภทนี้ก่อนการปิดบัญชีในปีที่ 2 ให้ปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวด

(1.3) ในกรณีกิจการพบข้อผิดพลาดประเภทนี้หลังปิดบัญชีในปีที่ 2 เป็นต้นไป จะไม่ต้องปรับปรุงบัญชีแต่อย่างใด เพราะข้อผิดพลาดได้ชดเชยกันไปแล้ว

(2) ข้อผิดพลาดที่ไม่อาจชดเชยกันได้ในปีต่อไป ข้อผิดพลาดประเภทนี้จะต้องปรับปรุงรายการเหล่านี้ในปีถัดไปทุกปี ตัวอย่างเช่น ข้อผิดพลาดที่เกิดจากการไม่ได้คิดค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์เสื่อมค่า ทุกๆ ปี จนกว่าจะมีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์นั้น หรือจนกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์มีมูลค่าเท่ากับมูลค่าคงเหลือ

อนึ่งในการจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบนั้นแม้ว่าเป็นกรณีที่ไม่ต้องทำการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป แต่ต้องแก้ไขงบการเงินปีก่อนให้ถูกต้องด้วย รวมทั้งปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น ในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ หากข้อผิดพลาดเกิดขึ้นก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ

ในระหว่างปี 25x4 บริษัท มณฑา จำกัด พบว่า มีรายการบัญชีที่ผิดพลาด ดังนี้

- (1) บริษัทไม่ได้บันทึกบัญชีเงินสดรับจากการขายในปี 25x4 จำนวน 20,000 บาท
- (2) เงินเดือนพนักงานของเดือนธันวาคมที่เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหาร จะมีการจ่ายจริงเดือนมกราคมของปีถัดไป และไม่ได้บันทึกค้างจ่ายดังนี้
 - (2.1) ปี 25x3 จำนวน 15,000 บาท
 - (2.2) ปี 25x4 จำนวน 20,000 บาท
- (3) ไม่มีการบันทึกค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้าในปี 25x3 และ 25x4 จำนวน 10,000 บาท และ 15,000 บาท ตามลำดับ ทั้งนี้บริษัทรับรู้จำนวนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการทันที
- (4) ในปี 25x3 ขายเครื่องจักรเป็นเงิน 50,000 บาท มีราคาต้นทุน 80,000 บาท มีราคาตามบัญชี ณ วันที่ขายเท่ากับ 32,000 บาท บริษัทบันทึกการรับเงินค่าขายเครื่องจักรเป็นรายได้อื่น ค่าเสื่อมราคาที่บ้านทีกของเครื่องจักรที่ขายไปบันทึกเกินไปในปี 25x3 และ 25x4 เท่ากับ 4,000 บาท และ 8,000 บาท ตามลำดับ
- (5) สมมติอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เท่ากับ 20%
- (6) หุ่นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงที่ออกจำหน่ายและชำระเงินแล้ว จำนวน 10,000 หุ้น ๆ ละ 100 บาท

รายการปรับปรุงสำหรับปี 25x4 ในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

รายการที่ (1)

เดบิต	เงินสด	20,000	
	เครดิต	รายได้จากการขาย	20,000
บันทึกรับเงินสดจากการขายปี 25x4			

รายการที่ (2)

เดบิต	กำไรสะสม	15,000	
	เงินเดือน (20,000 - 15,000)	5,000	
	เครดิต	เงินเดือนค้างจ่าย	25,000
บันทึกปรับปรุงเงินเดือนค้างจ่ายของปี 25x3 และ 25x4			

รายการที่ (3)

เดบิต	เบี่ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	10,000	
	เครดิต กำไรสะสม		10,000
บันทึกปรับปรุงค่าเบี่ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าของปี 25x3			

เดบิต	เบี่ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	15,000	
	เครดิต ค่าเบี่ยประกันภัยจ่าย		15,000
บันทึกปรับปรุงค่าเบี่ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าของปี 25x4			

รายการที่ (4)

เดบิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	48,000	
	กำไรสะสม	32,000	
	(รายได้อื่น 50,000 - กำไรจากการขาย 18,000)		
	เครดิต เครื่องจักร		80,000
บันทึกการขายเครื่องจักรในปี 25x3			

เดบิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	12,000	
	เครดิต กำไรสะสม		4,000
	ค่าเสื่อมราคา - เครื่องจักร		8,000
บันทึกปรับปรุงรายการที่บันทึกค่าเสื่อมผลในปี 25x3 และ 25x4			

รายการที่ (2) + (3) + (4)

เดบิต	ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	6,600	
	เครดิต ภาษีเงินได้		6,600
บันทึกภาษีเงินได้สำหรับปี 25x3 [(2) - 15,000 + (3) 10,000 - (4) 32,000 + (4) 4,000 = -33,000] × 20%			

บริษัท มณฑา จำกัด
หมายเหตุประกอบงบการเงิน

ในระหว่างปี 25x4 บริษัทมีการแก้ไขข้อผิดพลาดในการบันทึกบัญชีสำหรับงบการเงินสำหรับปี 25x3 ดังนี้

- (1) เงินเดือนของเดือนธันวาคม 25x3 บันทึกต่ำไปจำนวน 15,000 บาท
- (2) ค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้า ณ สิ้นปี 25x3 ไม่ได้บันทึกจำนวน 10,000 บาท
- (3) ในปี 25x3 บริษัทขายเครื่องจักรราคาทุน 80,000 บาท ราคาตามบัญชี ณ วันที่ขาย 32,000 บาท บริษัทบันทึกเงินรับจากการขายเครื่องจักรเป็นรายได้อื่น จำนวน 50,000 บาท และยังคงคิดค่าเสื่อมราคาอยู่ เนื่องจากยังไม่ได้บันทึกขายในปี 25x3 จำนวน 4,000 บาท โดยงบการเงินสำหรับปี 25x3 ได้ถูกปรับปรุงใหม่เพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดนี้โดยไม่มีผลกระทบต่องบการเงินปี 25x4 ผลกระทบจากการปรับปรุงงบการเงินเป็นดังนี้

ณ วันที่
31 ธันวาคม 25x3

หน่วย: บาท

งบแสดงฐานะการเงิน

ค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้าเพิ่มขึ้น	10,000
เครื่องจักรลดลง	(28,000)
ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเพิ่มขึ้น	(15,000)
ภาษีเงินได้ค้างจ่ายลดลง	6,600
กำไรสะสมลดลง	26,400

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่
31 ธันวาคม 25x3

หน่วย: บาท

งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

รายได้อื่นลดลง	(32,000)
ต้นทุนขาย (ค่าเสื่อม) ลดลง	4,000
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร (เงินเดือน - ค่าเบี้ยประกัน) เพิ่มขึ้น	(5,000)
ภาษีเงินได้ลดลง	6,600
กำไรลดลง	(26,400)
กำไรต่อหุ้นลดลง	(2.64)

6.3 กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังและไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ

ในบางสถานการณ์เป็นไปได้ในทางปฏิบัติที่จะปรับปรุงข้อมูลสำหรับงวดก่อนๆ ที่แสดงเปรียบเทียบ เพื่อให้สามารถเปรียบเทียบกับงบการเงินงวดปัจจุบันได้ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจไม่ได้จัดเก็บข้อมูลในงวดก่อนๆ ในลักษณะที่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ รวมถึงเกี่ยวกับการเปลี่ยนต้นที่เป็นต้นไปกับงวดบัญชีก่อนๆ หรือไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อนได้ และอาจเป็นไปได้ที่กิจการจะปฏิบัติตามโดยรวบรวมข้อมูลขึ้นมาใหม่

บ่อยครั้งที่กิจการจำเป็นต้องอาศัยการประมาณการในการใช้นโยบายการบัญชีสำหรับองค์ประกอบของงบการเงินที่รับรู้หรือเปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่น การประมาณการต้องอาศัยดุลยพินิจ และอาจจัดทำขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน การประมาณการอาจทำได้ยากสำหรับการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือ การปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อนเนื่องจากระยะเวลาที่ผ่านไปนานหลังจากรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นที่ได้รับผลกระทบเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ของการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนๆ ยังคงเหมือนกับวัตถุประสงค์ของการประมาณการที่ทำในงวดปัจจุบัน เพื่อให้สะท้อนถึงรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้น

ดังนั้น ในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน กิจการต้องจำแนกข้อมูลซึ่ง (1) ให้หลักฐานถึงกรณีแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันที่รายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นได้เกิดขึ้น และ (2) ข้อมูลที่ควรมีอยู่ ณ วันที่งบการเงินสำหรับงวดก่อนได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่

สำหรับประมาณการบางประเภทจากข้อมูลอื่น อาจเป็นไปได้ในทางปฏิบัติที่จะแยกข้อมูลข้างต้น (เช่น การวัดมูลค่ายุติธรรมที่อ้างอิงจากข้อมูลสำคัญซึ่งสังเกตไม่ได้) เมื่อการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับงบการเงินย้อนหลังต้องอาศัยการประมาณการที่มีนัยสำคัญ ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลดังกล่าว ให้ถือว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ย้อนหลังหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดย้อนหลังไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

กิจการต้องไม่ใช้ข้อมูลที่ได้รับมาภายหลังเมื่อนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ หรือเมื่อมีการแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดก่อน ไม่ว่าจะเป็นการตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับความตั้งใจของผู้บริหารในงวดก่อน หรือประมาณจำนวนเงินที่รับรู้ วัดมูลค่า หรือเปิดเผยในงวดก่อน สำหรับกรณีการปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดในการคำนวณหนี้สินสำหรับการลาป่วยของพนักงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงาน จำนวนเงินของหนี้สินที่บันทึกไม่ได้คำนึงถึงการระบอบของใช้หวัดใหญ่ ซึ่งเป็นเหตุการณ์ไม่ปกติที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีต่อมาหลังจากที่อนุมัติให้ออกงบการเงินของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนแล้ว ข้อเท็จจริงที่ว่า การประมาณการที่มีนัยสำคัญจำเป็นต้องใช้บ่อยๆ เมื่อมีการแก้ไขข้อมูลเปรียบเทียบที่นำเสนอสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีไม่ทำให้การปรับปรุงหรือการแก้ไขข้อมูลเปรียบเทียบขาดความน่าเชื่อถือ

6.4 สรุป

สำหรับบทนี้ได้อธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี (Accounting changes) หมายถึง การเปลี่ยนหลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติ หรือการแสดงรายการบัญชีเพื่อใ้ทั้งการเงินของกิจการมีความถูกต้องตามควร สามารถเปรียบเทียบกันได้ และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีดังกล่าวข้างต้นย่อมจะมีผลกระทบต่องบการเงินที่กิจการจัดทำและนำเสนอ ใน TAS 8 จำแนกประเภทของการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี (Types of accounting changes) จำแนกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (Change in an accounting policy) และการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (Change in an accounting estimate)

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (Change in an accounting policy) ประกอบด้วย การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี เงื่อนไขการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถถือปฏิบัติย้อนหลังได้ และการเปิดเผยข้อมูล

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (Change in an accounting estimate) ประกอบด้วย ความหมายของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป และการเปิดเผยข้อมูล

การแก้ไขข้อผิดพลาดทางการบัญชี (Accounting error corrections) ประกอบด้วย ข้อผิดพลาดในงวดก่อน ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ และการเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน

เมื่อการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับงบการเงินย้อนหลังต้องอาศัยการประมาณการที่มีนัยสำคัญ ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่กิจการจะแยกข้อมูลซึ่ง (1) ให้หลักฐานถึงกรณีแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันที่รายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นได้เกิดขึ้น และ (2) ข้อมูลที่ควรมีอยู่ ณ วันที่งบการเงินสำหรับงวดก่อนได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่ เช่น การวัดมูลค่ายุติธรรมที่อ้างอิงจากข้อมูลสำคัญซึ่งสังเกตไม่ได้ กรณีนี้ให้ถือว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ย้อนหลังหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดย้อนหลังไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ