

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8

เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

กำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี รวมถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด เพื่อให้งบการเงินของกิจการมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและมีความน่าเชื่อถือ และเพื่อให้สามารถเปรียบเทียบงบการเงินสำหรับงวดต่างๆ ของกิจการเดียวกันและเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการได้ดียิ่งขึ้น

ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติเมื่อมีการเลือกและนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติและการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

คำนิยาม

นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติเฉพาะที่กิจการนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หมายถึง การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และจากการประเมินประโยชน์และภาระผูกพันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลจากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาเพิ่มเติมจากเดิม ดังนั้น จึงไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

ข้อผิดพลาดในงวดก่อน หมายถึง การละเว้นการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินของกิจการในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก่อนๆ ก็ตาม อันเกิดจากความล้มเหลวในการใช้ข้อมูลที่นำเชื่อถือหรือการใช้ข้อมูลที่นำเชื่อถือในทางที่ผิด ซึ่งข้อมูลดังกล่าว

- มีอยู่ในงบการเงินของงวดก่อนที่ได้รับการอนุมัติให้ออก และ
- สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาข้อมูลได้ และนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

ข้อผิดพลาดดังกล่าว รวมถึงผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ในการประเมินการละเว้นการแสดงผลหรือการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หรือการแสดงผลแบบไม่ชัดเจนนั้น สามารถคาดไว้อย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจบนข้อมูลของงบการเงินของผู้ใช้หลักของงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ซึ่งให้ข้อมูลการเงินเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงาน ความมีสาระสำคัญขึ้นอยู่กับลักษณะหรือขนาดของข้อมูล หรือทั้งสองอย่าง ไม่ว่าด้วยตัวข้อมูลนั้นเอง หรือร่วมกับข้อมูลอื่นให้พิจารณาในบริบทของงบการเงินในภาพรวม

ข้อมูลมีความไม่ชัดเจน หากข้อมูลนั้นสื่อสารในลักษณะที่ทำให้เกิดผลกระทบที่คล้ายคลึงกันในการการละเว้นรายการ หรือการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นให้กับผู้ใช้งบการเงินหลัก

นโยบายการบัญชี

การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี

เมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการเหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ทางบัญชี นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติกับรายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องนั้น

นโยบายการบัญชีไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติเมื่อผลกระทบของการถือปฏิบัติไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม ไม่เหมาะสมที่จะจัดทำงบการเงินที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่แก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินถึงแม้ผลกระทบนั้นจะไม่มีสาระสำคัญ

ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยเฉพาะสำหรับรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ ฝ่ายบริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินมีลักษณะดังต่อไปนี้

1. มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน
2. มีความน่าเชื่อถือ โดยทำให้งบการเงิน
 - 1) แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดอย่างเที่ยงธรรม
 - 2) สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของรายการ เหตุการณ์อื่นและสถานการณ์โดยไม่คำนึงถึงรูปแบบทางกฎหมาย
 - 3) มีความเป็นกลาง
 - 4) จัดทำขึ้นตามหลักความระมัดระวังและ
 - 5) มีความครบถ้วนในทุกส่วนที่มีสาระสำคัญ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ผู้บริหารต้องอ้างอิงและพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ ตามลำดับดังนี้

1. ข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องและเกี่ยวข้องกัน
2. คำนิยาม เกณฑ์การรับรู้รายการ และแนวคิดการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

ฝ่ายบริหารอาจพิจารณาจากประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ใช้แนวคิดคล้ายกันกับกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน ในการพัฒนามาตรฐานการบัญชี วรรณกรรมทางการบัญชี และวิธีปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับในอุตสาหกรรม โดยไม่ขัดแย้งกับแหล่งอ้างอิงตามย่อหน้าก่อน อย่างไรก็ตาม หากภายหลังมีการแก้ไขประกาศดังกล่าวและกิจการเลือกที่จะเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวและเปิดเผยว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจ

ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

กิจการต้องเลือกใช้นำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดหรืออนุญาตเป็นการเฉพาะให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้ปฏิบัติดังกล่าวได้ กิจการต้องเลือกและนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้น เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

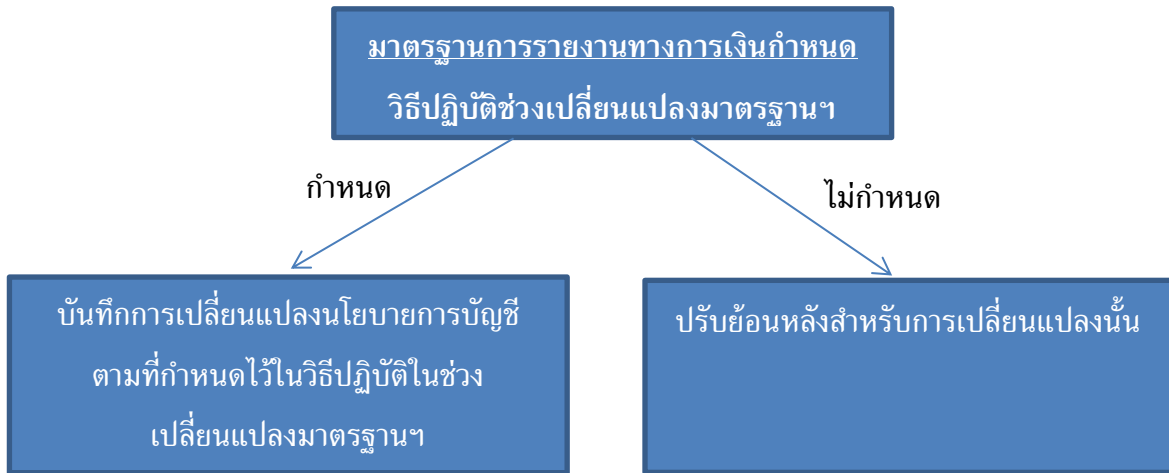
1. เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หรือ
2. ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบของรายการ เหตุการณ์อื่น หรือสถานการณ์ ที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ

กรณีต่อไปนี้ ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

1. การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน
2. การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน



การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ยังไม่เริ่มประกาศใช้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ (Early adoption) ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามความสมัครใจ

กิจการต้องปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในส่วนของเจ้าของที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงบการเงินงวดแรกสุดและแต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ โดยถือเสมือนว่าได้มีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถถือปฏิบัติย้อนหลังได้

1. ไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวด
2. ไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้

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

การเปิดเผยข้อมูล

เมื่อกิจการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันหรืองวดบัญชีก่อน หากกิจการไม่สามารถระบุจำนวนเงินของการปรับปรุงผลกระทบนั้น หรือหากผลกระทบนั้นมีผลต่องวดบัญชีในอนาคต กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1. ชื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่นำมาถือปฏิบัติ
2. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง หากสามารถปฏิบัติได้
3. ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
4. คำอธิบายเกี่ยวกับข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง หากสามารถปฏิบัติได้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

5. ข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจมีผลกระทบในงวดต่อไป
6. สำหรับในงวดปัจจุบันและงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อ
 - 1) รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ
 - 2) กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด
7. จำนวนเงินของรายการปรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หากสามารถทำได้ ในทางปฏิบัติ
8. หากกิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ตามที่กำหนดไว้ สำหรับงวดก่อนแต่ละงวด หรืองวดก่อนงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน กิจการต้องเปิดเผย สถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าว และรายละเอียดว่าการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชื่อนั้นเริ่มเมื่อใดและอย่างไร

“งบการเงินสำหรับงวดถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก”

ตัวอย่างที่ 1

ผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเนื่องจากการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ มาถือปฏิบัติ

ในระหว่างปีปัจจุบัน บริษัทฯ และบริษัทย่อยได้เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่สำคัญตามที่ กล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 3 เนื่องจากบริษัทฯ นำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ มาถือปฏิบัติ ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าวแสดง เป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น

จำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่มีผลกระทบต่อรายการในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไร ขาดทุนเบ็ดเสร็จ มีดังนี้

	(หน่วย: ล้านบาท)					
	งบการเงินรวม			งบการเงินเฉพาะของบริษัท		
	ณ วันที่	ณ วันที่	ณ วันที่	ณ วันที่	ณ วันที่	ณ วันที่
	31	31	1	31	31	1
	ธันวาคม	ธันวาคม	มกราคม	ธันวาคม	ธันวาคม	มกราคม
	25x2	25x1	25x0	25x2	25x1	25x0
งบแสดงฐานะการเงิน						
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี						
เพิ่มขึ้น	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
ส่วนของผู้มีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจ						
ควบคุมของบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
กำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรรเพิ่มขึ้น	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	สำหรับปีสิ้นสุด	สำหรับปีสิ้นสุด	สำหรับปีสิ้นสุด	สำหรับปีสิ้นสุด
	31 ธันวาคม 25x2	31 ธันวาคม 25x1	31 ธันวาคม 25x2	31 ธันวาคม 25x1
งบกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น				
กำไรหรือขาดทุน:				
ภาษีเงินได้เพิ่มขึ้น	xxx	xxx	xxx	xxx
กำไรส่วนที่เป็นของผู้มีส่วนได้เสียที่ไม่				
มีอำนาจควบคุมของบริษัทย่อยลดลง	xxx	xxx	xxx	xxx
กำไรส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นของบริษัท				
ใหญ่ลดลง	xxx	xxx	xxx	xxx
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานเพิ่มขึ้น(บาท)	xxx	xxx	xxx	xxx
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น:				
ผลขาดทุนจากการประมาณการตาม				
หลักคณิตศาสตร์ประกันภัยลดลง	xxx	xxx	xxx	xxx

หากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจทำให้เกิดผลกระทบต่องวดปัจจุบันหรืองวดก่อน ผลกระทบดังกล่าวจะมีผลต่องวดบัญชีนั้น ๆ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติที่จะระบุจำนวนเงินที่ต้องปรับปรุง หรืออาจมีผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1. ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
2. เหตุผลว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจมากยิ่งขึ้นได้อย่างไร
3. สำหรับงวดปัจจุบันและงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อ
 - 1) รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ
 - 2) กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด
4. จำนวนเงินของรายการปรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หากสามารถทำได้ ในทางปฏิบัติ
5. หากกิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ ย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อน ๆ หรืองวดใดงวดหนึ่งก่อนงบการเงินที่นำเสนอได้ กิจการ ต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่ การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่า การ เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้เริ่มเมื่อใดและอย่างไร

“งบการเงินสำหรับงวดถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก”

เมื่อกิจการยังไม่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ที่ประกาศใช้แล้ว แต่ยังไม่ มีผล บังคับใช้มาถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยทุกข้อต่อไปนี้

1. ข้อเท็จจริงที่กิจการยังไม่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ดังกล่าวมาถือปฏิบัติ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

2. ข้อมูลที่ทราบหรือข้อมูลที่ประมาณได้อย่างสมเหตุสมผลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลกระทบที่เป็นไปได้ของการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่มาถือปฏิบัติ ต่องบการเงินของกิจการในงวดแรกที่เริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวมาถือปฏิบัติ

โดยให้พิจารณาเปิดเผย

1. ชื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ที่ยังไม่นำมาถือปฏิบัติ
2. ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงที่กำลังจะเกิดขึ้น
3. วันที่ที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินมีผลบังคับใช้
4. วันที่ที่กิจการคาดว่าจะนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาเริ่มถือปฏิบัติ
5. ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
 - 1) คำอธิบายถึงผลกระทบต่องบการเงินของกิจการที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติ
 - 2) หากไม่ทราบ หรือไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างสมเหตุสมผล ให้ระบุข้อเท็จจริงดังกล่าว

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

การประมาณการต้องอาศัยดุลยพินิจ ซึ่งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลล่าสุดที่น่าเชื่อถือที่มีอยู่ ตัวอย่างของรายการบัญชีที่ต้องใช้การประมาณการ ได้แก่

1. หนี้สงสัยจะสูญ
2. สินค้าล้าสมัย
3. มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน
4. อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่า
5. ภาระผูกพันจากการรับประกัน

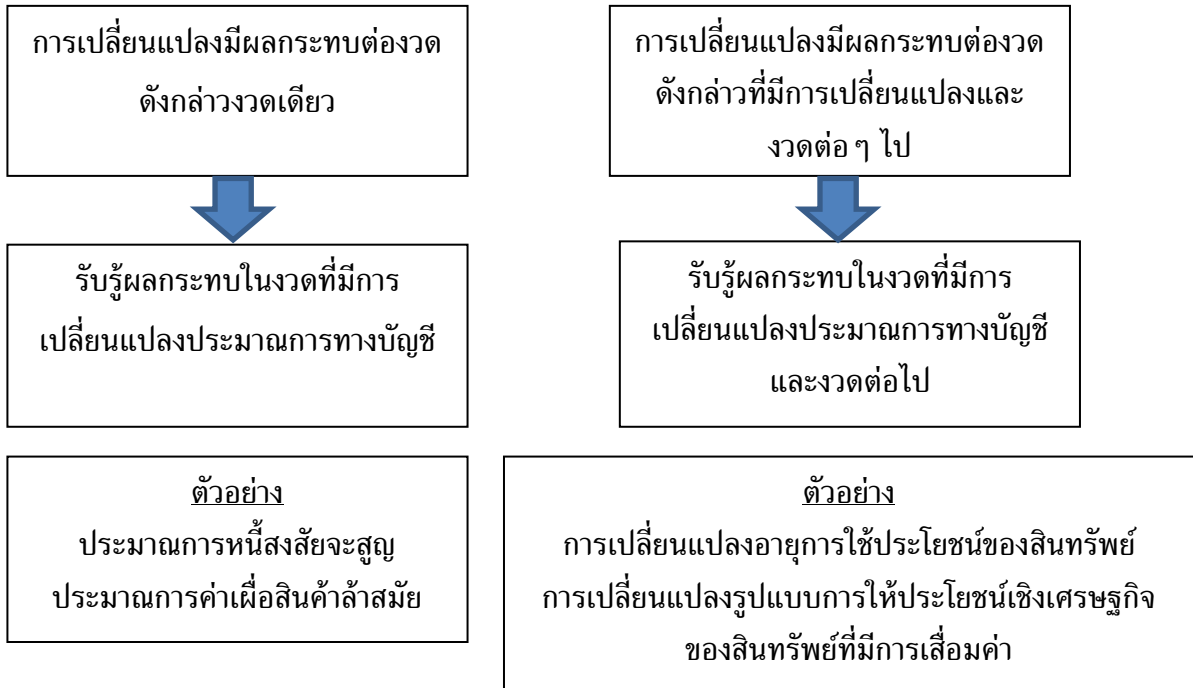
กิจการต้องทบทวนการประมาณการที่มีอยู่เดิมหากสถานการณ์ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประมาณการได้เปลี่ยนแปลงไป หรือกิจการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีประสบการณ์เพิ่มเติมจากเดิม รายการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการไม่เกี่ยวกับงบการเงินงวดก่อนและไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

การเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดมูลค่าถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

กรณีที่ยากที่จะแยกความแตกต่างว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ให้ถือว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน



การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบต่อการเงินสำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่องวดในอนาคต เว้นแต่ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบได้

หากกิจการไม่เปิดเผยผลกระทบต่องวดในอนาคตเนื่องจากไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต่องวดในอนาคตได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 2

เมื่อ 1 ม.ค. 25x1 บริษัท นิติ จำกัด ได้ซื้ออาคารในราคา 10,000,000 บาท ซึ่งประมาณอายุการใช้ประโยชน์ไว้ 20 ปี โดยไม่มีมูลค่าคงเหลือ การคิดค่าเสื่อมราคาตั้งแต่ปี 25x1 - 25x5 ใช้วิธีเส้นตรง เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x6 ได้มีการทบทวนอายุการใช้ประโยชน์ใหม่และได้เปลี่ยนประมาณการอายุการใช้ประโยชน์เป็น 25 ปี ต่อไปนี้เป็นข้อมูลเมื่อต้นปี 25x6

อาคาร	10,000,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร (5 x 500,000)	<u>(2,500,000)</u>
มูลค่าตามบัญชีของอาคาร	7,500,000

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงประมาณการ คือ อายุการใช้ประโยชน์ของอาคาร

$$\text{ค่าเสื่อมราคาอาคาร} = \frac{\text{มูลค่าตามบัญชีของอาคาร}}{\text{อายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่}} = \frac{7,500,000}{25 \text{ ปี} - 5 \text{ ปี}} = 375,000 \text{ บาท/ปี}$$

การบันทึกรายการค่าเสื่อมราคาสำหรับปี 25x6

Dr. ค่าเสื่อมราคา — อาคาร	375,000
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม — อาคาร	375,000

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นดังนี้

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x6 บริษัทได้เปลี่ยนแปลงประมาณการอายุการใช้ประโยชน์อาคารที่ซื้อมา เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 ราคาทุน 10,000,000 บาท จากเดิมบริษัทใช้วิธีตัดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง ประมาณอายุการใช้ประโยชน์ 20 ปี เปลี่ยนเป็นประมาณอายุการใช้ประโยชน์ 25 ปี (นับจากวันที่ 1 มกราคม 25x1) ส่วนวิธีการตัดค่าเสื่อมราคาใช้วิธีเส้นตรงตามเดิม ทั้งนี้ นับจากวันที่ 1 มกราคม 25x6 เป็นต้นไป

บริษัทบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x6 มีผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวดังนี้

	มูลค่าตามบัญชีตาม อายุการใช้ประโยชน์ เดิม	มูลค่าตามบัญชีตาม อายุการใช้ประโยชน์ ใหม่	ผลต่าง
งบแสดงฐานะการเงิน			
อาคาร (ราคาทุน)	10,000,000	10,000,000	-
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	(3,000,000)	(2,875,000)	125,000
มูลค่าตามบัญชี	<u>7,000,000</u>	<u>7,125,000</u>	<u>125,000</u>
งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น			
ค่าเสื่อมราคาอาคาร	<u>500,000</u>	<u>375,000</u>	125,000

ค่าเสื่อมราคาตามประมาณอายุการใช้ประโยชน์ของอาคารใหม่จะเท่ากับปีละ 375,000 บาท ตลอดอายุการใช้ประโยชน์



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข้อผิดพลาด

ข้อผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอข้อมูลหรือการเปิดเผยองค์ประกอบทางการเงิน

ความผิดพลาดมีหลายสาเหตุ ยกตัวอย่างเช่น

รายการ	ลักษณะของข้อผิดพลาด
การรับรู้รายได้	บันทึกรายได้ไม่เหมาะสม บันทึกรายได้ผิดรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ได้รายงานรายได้
การรับรู้ค่าใช้จ่าย	บันทึกค่าใช้จ่ายผิดรอบระยะเวลาบัญชี บันทึกบัญชีผิดประเภท บันทึกสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่าย
การจำแนกบัญชีผิดประเภท	จำแนกประเภทรายการบัญชีอย่างมีสาระสำคัญในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นหรืองบกระแสเงินสด การจำแนกรายการสินทรัพย์ หนี้สินระยะสั้น ระยะยาว ผิดประเภท

งบการเงินจะถือว่าไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากงบการเงินนั้นมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญหรือมีข้อผิดพลาดที่ไม่มีสาระสำคัญแต่เกิดขึ้นอย่างจงใจเพื่อทำให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดตามที่ฝ่ายบริหารต้องการ

กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อนโดยปรับย้อนหลังในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาดโดย

1. ปรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบเสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีก่อนที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น
2. หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้

1. หากในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวด กิจการต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้
2. หากในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดปัจจุบันที่เกิดจากข้อผิดพลาดที่มีต่อการเงินของงวดบัญชีก่อนๆ ได้ กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุงข้อมูลที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้

1. ลักษณะของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงบการเงินงวดก่อน
2. สำหรับรายการปรับปรุงของงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงเท่าที่สามารถปฏิบัติได้
 - 1) รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ
 - 2) กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด
3. จำนวนเงินของรายการปรับปรุง ณ วันต้นงวดของงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ
4. หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับงบการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งได้ กิจการต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่ากิจการแก้ไขข้อผิดพลาดเมื่อใดและอย่างไรงบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

ตัวอย่างที่ 3

ในระหว่างปี 25x2 พบว่า บริษัท พารวย จำกัด มีรายการบัญชีที่ผิดพลาด ดังนี้

1. บริษัทไม่ได้บันทึกบัญชีเงินสดรับจากการขายในปี 25x2 จำนวน 20,000 บาท
2. เงินเดือนพนักงานของเดือนธันวาคมที่เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหาร จะมีการจ่ายจริงเดือนมกราคมของปีถัดไป และไม่ได้บันทึกค้างจ่ายดังนี้
 - ปี 25x1 15,000 บาท
 - ปี 25x2 20,000 บาท
3. ไม่มีการบันทึกค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้าในปี 25x1 และ 25x2 จำนวน 10,000 บาท และ 15,000 บาท ตามลำดับ ทั้งนี้บริษัทรับรู้จำนวนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงวดทันที
4. ในปี 25x1 ขายเครื่องจักรเป็นเงิน 50,000 บาท มีราคาต้นทุน 80,000 บาท มีมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ขายเท่ากับ 32,000 บาท บริษัทบันทึกการรับเงินค่าขายเครื่องจักรเป็นรายได้อื่น ค่าเสื่อมราคาที่บันทึกของเครื่องจักรที่ขายไปบันทึกเกินไปในปี 25x1 และ 25x2 เท่ากับ 4,000 บาท และ 8,000 บาท ตามลำดับ

รายการปรับปรุงสำหรับปี 25x2 จะเป็นดังนี้

Dr. เงินสด	20,000	
Cr. ขาย		20,000
บันทึกเงินสดรับจากการขายในปี 25x2(1)		
Dr. กำไรสะสม	15,000	
เงินเดือน (20,000-15,000)	5,000	
Cr. เงินเดือนค้างจ่าย		20,000

ปรับปรุงบัญชีเงินเดือนค้างจ่ายของปี 25x1 และ 25x2 (2)



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

Dr. เบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	10,000	
Cr. กำไรสะสม		10,000
ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าของปี 25x1 (3)		
Dr. เบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	15,000	
Cr. ค่าเบี้ยประกันภัยจ่าย		15,000
ปรับปรุงค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าของปี 25x2 (3)		
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	48,000	
Cr. เครื่องจักร		80,000
Cr. กำไรสะสม	32,000	
(รายได้อื่น 50,000 - กำไรจากการขาย 18,000)		
บันทึกการขายเครื่องจักรในปี 25x1 (4)		
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	12,000	
Cr. กำไรสะสม		4,000
Cr. ค่าเสื่อมราคา - เครื่องจักร		8,000
ปรับปรุงรายการบันทึกค่าเสื่อมราคาผิด (4)		
Dr. ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	6,600	
Cr. ภาษีเงินได้		6,600
ปรับปรุงภาษีเงินได้สำหรับปี 25x1(1+2+3+4)		
บริษัท พารวย จำกัด		
หมายเหตุประกอบงบการเงิน		
<p>ในระหว่างปี 25x2 บริษัทมีการแก้ไขข้อผิดพลาดในการบันทึกบัญชีสำหรับงบการเงินสำหรับปี 25x1 ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. เงินเดือนของเดือนธันวาคม 25x1 บันทึกต่ำไปจำนวน 15,000 บาท 2. ค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้า ณ สิ้นปี 25x1 ไม่ได้บันทึกจำนวน 10,000 บาท 3. ในปี 25x1 บริษัทขายเครื่องจักรราคาทุน 80,000 บาท มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ขาย 32,000 บาท บริษัทบันทึกเงินรับจากการขายเครื่องจักรเป็นรายได้อื่นจำนวน 50,000 บาท และยังคงคิดค่าเสื่อมราคาอยู่เนื่องจากยังไม่ได้บันทึกขายในปี 25x1 จำนวน 4,000 บาท 		



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

โดยงบการเงินสำหรับปี 25x1 ได้ถูกปรับปรุงใหม่เพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดนี้โดยไม่มีผลกระทบต่องบการเงินปี 25x2 ผลกระทบจากการปรับปรุงงบการเงินเป็นดังนี้

ณ วันที่

31 ธันวาคม 25x1

บาท

งบแสดงฐานะการเงิน

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

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่

31 ธันวาคม 25x1

บาท

งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

รายได้อื่นลดลง	(32,000)
ต้นทุนขาย (ค่าเสื่อม) ลดลง	4,000
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร (เงินเดือน - ค่าเบี้ยประกัน) เพิ่มขึ้น	(5,000)
ภาษีเงินได้ลดลง (ร้อยละ 20)	6,600
กำไรลดลง	(26,400)
กำไรต่อหุ้นลดลง	(4.08)

กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังและกรณีที่ไม่สามารถปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ

ในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อนกิจการต้องจำแนกข้อมูลซึ่ง

1. ให้หลักฐานถึงกรณีแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันที่รายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ได้เกิดขึ้น
2. ข้อมูลที่ควรมีอยู่ ณ วันที่งบการเงินสำหรับงวดก่อนได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่

จากข้อมูลอื่น สำหรับประมาณการบางประเภทอาจเป็นไปได้ในทางปฏิบัติที่จะแยกข้อมูลข้างต้น (เช่น การวัดมูลค่ายุติธรรมที่อ้างอิงจากข้อมูลสำคัญซึ่งสังเกตไม่ได้) เมื่อการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังต้องอาศัยการประมาณการที่มี



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

นัยสำคัญ ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลดังกล่าว ให้ถือว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ย้อนหลัง หรือ การแก้ไขข้อผิดพลาดย้อนหลังไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

กิจการต้องไม่ใช่ข้อมูลที่ได้รับมาภายหลังในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ หรือในการแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดก่อน ไม่ว่าจะเป็นการตั้งสมมติฐานเกี่ยวกับความตั้งใจของผู้บริหารในงวดก่อนหรือประมาณจำนวนเงินที่รับรู้ วัตถุประสงค์หรือเปิดเผยในงวดก่อน ตัวอย่างเช่น

กิจการเคยวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินเป็นเงินลงทุนที่ถือจนครบกำหนดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน หากผู้บริหารของกิจการได้ตัดสินใจที่จะไม่ถือสินทรัพย์ดังกล่าวจนครบกำหนดในเวลาต่อมา กรณีดังกล่าวไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลง การวัดมูลค่าสำหรับงวดบัญชีนั้น ในกรณีนี้กิจการไม่สามารถเปลี่ยนประเภทของสินทรัพย์ทางการเงินในงบการเงินงวดก่อนที่ได้จัดเงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนที่ถือจนครบกำหนดได้

การปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดในการคำนวณหนี้สินสำหรับการลาป่วยของพนักงาน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน จำนวนเงินของหนี้สินที่บันทึกไม่ได้คำนึงถึงการระบอบของใช้หวัดใหญ่ ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่ไม่ปกติที่เกิดขึ้นในงวดต่อมาหลังจากที่อนุมัติให้ออกงบการเงินของงวดก่อนแล้วปรับข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดก่อน ๆ ที่ต้องอาศัยการประมาณการที่มีนัยสำคัญ ไม่ทำให้การปรับปรุงหรือการแก้ไขข้อมูลเปรียบเทียบขาดความน่าเชื่อถือ

