



บันทึกข้อความ

ส่วนงาน _____ กองคลัง สำนักงานมหาวิทยาลัย โทร.๓๑๒๒-๓

ที่ ศธ ๖๓๙๒(๓)/ว ๐๙๘ _____ วันที่ ๒๓ เมษายน ๒๕๕๘

เรื่อง แนวปฏิบัติทางบัญชีประกอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่องนโยบายการบัญชี
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

เรียน เลขาธิการคณะ ผู้อำนวยการสถาบัน สำนัก ศูนย์ กอง ประธานสภาพนักงาน

เพื่อโปรดทราบและโปรดแจ้งให้หน่วยงานในสังกัดเพื่อ

() ทราบ

() ทราบและดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องต่อไป

(/) ทราบและถือปฏิบัติ

พ.จ.

(นางสาวพิกุลทอง เมืองแก้ว)

หัวหน้างานธุรการ

แทน ผู้อำนวยการกองคลัง



บันทึกข้อความ

ส่วนงาน _____ กองคลัง สำนักงานมหาวิทยาลัย โทร.๓๑๒๓

ที่ ศก ๖๓๙๒(๓)/ ๐๘๕๑๖ วันที่ ๒๓ เมษายน ๒๕๕๘

เรื่อง แนวปฏิบัติทางบัญชีประกอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

เรียน รองอธิการบดีฝ่ายบริหารการเงินและทรัพย์สิน

สรุปเรื่อง ตามหนังสือที่ กค ๐๔๒๓.๒/ว ๑๑๐ ลงวันที่ ๑๙ มีนาคม ๒๕๕๘ กรมบัญชีกลาง ได้แจ้ง แนวปฏิบัติทางบัญชีประกอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐที่ไม่ได้ใช้ระบบ GFMIS ในการปฏิบัติงานด้านบัญชี แต่ใช้ระบบบัญชีเฉพาะของหน่วยงาน ใช้ประกอบการทำความเข้าใจข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และใช้เป็นแนวทางในการจัดทำบัญชีเกี่ยวกับการใช้นโยบายการบัญชี ภาครัฐ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีภาครัฐ และประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด ได้อย่างถูกต้อง ตามรายละเอียดปรากฏในหนังสือดังแนบ

กฎ / ระเบียบ / ข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

- สามารถดูรายละเอียดหนังสือดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์ของกองคลัง <http://finance.oop.cmu.ac.th/>

ที่ หนังสือเวียน/การเบิกจ่าย/การเบิกจ่ายเงิน

ข้อเสนอเพื่อพิจารณา

๑. เพื่อโปรดทราบ
๒. แจ้งทุกส่วนงานในสังกัดมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เพื่อทราบและถือปฏิบัติ
๓. แจ้ง งานการเงิน งานบัญชี งานพัฒนาระบบบริหารงานคลัง งานเงินเดือนและสวัสดิการ กองคลัง เพื่อทราบและถือปฏิบัติต่อไป

(นางวิภาภรณ์ ประดิษฐ์ดำรง)

พนักงานปฏิบัติงาน

๒๒ เม.ย ๕๘

คำสั่ง

**ทราบ
แจ้งตามเสนอ**

๒๓ เม.ย. ๒๕๕๘

รองศาสตราจารย์ ดร.จิราวรรณ ฉายสุวรรณ)
รองอธิการบดีฝ่ายบริหารการเงินและทรัพย์สิน
ปฏิบัติกรรณ... มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

๑๒๑.
๒๒ เม.ย. ๕๘

(นางนภัสนันท์ ธนภาคิน)
รักษาการแทนผู้อำนวยการกองคลัง

นางอุบล

มีปกัดัน ที่ถือ ปฏิบัติตาม

และเรื่อง มี ป/ร 3๑๓๑ + ๓๑๓๒/๒

๒๓๑ + ๓๑๓๒/๒ ปฏิบัติตาม



ที่ กค ๐๔๒๓.๒/ว ๑๑๐

กองกลาง สำนักงานมหาวิทยาลัย
มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
เลขรับ 4796
วันที่ ๒๑ เม.ย. ๒๕๕๘
เวลา.....

กรมบัญชีกลาง

ถนนพระราม ๖ กทม. ๑๐๕๐๐

๑๙ มีนาคม ๒๕๕๘

เรื่อง แนวปฏิบัติทางบัญชีประกอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง
ประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

เรียน อธิการบดีมหาวิทยาลัยเชียงใหม่

กองกลาง
เลขรับ 34178
วันที่ 22 มี.ย. ๒๕๕๘
เวลา.....

อ้างถึง หนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๒๓.๒/ว ๓๗๔ ลงวันที่ ๑๐ ตุลาคม ๒๕๕๖

สิ่งที่ส่งมาด้วย แนวปฏิบัติทางบัญชีประกอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

ตามหนังสือที่อ้างถึง กรมบัญชีกลางได้แจ้งเวียนประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ ๗ ตุลาคม ๒๕๕๖ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าว กักงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลัง วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๗ เป็นต้นไป นั้น

กรมบัญชีกลางได้จัดทำแนวปฏิบัติทางบัญชีประกอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐที่ไม่ได้ใช้ระบบ GFMS ในการปฏิบัติงานด้านบัญชี แต่ใช้ระบบบัญชีเฉพาะของหน่วยงาน ใช้ประกอบการทำความเข้าใจข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และใช้เป็นแนวทางในการจัดทำบัญชีเกี่ยวกับ การใช้นโยบายการบัญชีภาครัฐ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีภาครัฐ และประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด ได้อย่างถูกต้อง

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และแจ้งให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทราบและถือปฏิบัติต่อไป
อนึ่ง ท่านสามารถเปิดดูหนังสือนี้ได้ที่เว็บไซต์กรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th

ขอแสดงความนับถือ

(นายณพงศ์ ศิริชันตยกุล)

รองอธิบดี รักษาการในตำแหน่ง

สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ

กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ด้านพัฒนาระบบบัญชี ปฏิบัติราชการแทน

โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๕

อธิบดีกรมบัญชีกลาง

โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๔

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ baccount@cgd.go.th



แนวปฏิบัติทางบัญชี

ประกอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓

เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง

ประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ

กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

มีนาคม ๒๕๕๘



ที่ กค ๐๔๒๓.๒/ว ๑๑๐

กรมบัญชีกลาง

ถนนพระราม ๖ กทม. ๑๐๔๐๐

๑๙ มีนาคม ๒๕๕๘

เรื่อง แนวปฏิบัติทางบัญชีประกอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง
ประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

เรียน อธิการบดี ผู้อำนวยการ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน หัวหน้าส่วนราชการของหน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ
หน่วยงานอิสระที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะ องค์การมหาชน ส่วนราชการเจ้าของทุนหมุนเวียน

อ้างถึง หนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๒๓.๒/ว ๓๗๔ ลงวันที่ ๑๐ ตุลาคม ๒๕๕๖

สิ่งที่ส่งมาด้วย แนวปฏิบัติทางบัญชีประกอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

ตามหนังสือที่อ้างถึง กรมบัญชีกลางได้แจ้งเวียนประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ ๗ ตุลาคม
๒๕๕๖ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี
และข้อผิดพลาด ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าว กังงบการเงินสำหรับ
รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลัง วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๗ เป็นต้นไป นั้น

กรมบัญชีกลางได้จัดทำแนวปฏิบัติทางบัญชีประกอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓
เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย
โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐที่ไม่ได้ใช้ระบบ GFMIS ในการปฏิบัติงานด้านบัญชี แต่ใช้ระบบบัญชี
เฉพาะของหน่วยงาน ใช้ประกอบการทำความเข้าใจข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และใช้เป็นแนวทาง
ในการจัดทำบัญชีเกี่ยวกับ การใช้นโยบายการบัญชีภาครัฐ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีภาครัฐ
และประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด ได้อย่างถูกต้อง

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และแจ้งให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทราบและถือปฏิบัติต่อไป
อนึ่ง ท่านสามารถเปิดดูหนังสือนี้ได้ที่เว็บไซต์กรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th

ขอแสดงความนับถือ

(นายณพงศ์ สิริชันทกุล)

รองอธิบดี รักษาการในตำแหน่ง

สำนักงานมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ
กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

อธิบดีกรมบัญชีกลาง

โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๕

โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๕

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ baccount@cgd.go.th

สารบัญ

	หน้า
วัตถุประสงค์	๑
เนื้อหาและความครอบคลุม	๑
การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี	๒ - ๓
การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตามมาตรฐาน	๔ - ๗
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	๔ - ๕
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	๕ - ๖
การแก้ไขข้อผิดพลาด	๖ - ๗
วิธีการปรับปรุงเมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี	๗ - ๙
การเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป	๗ - ๘
การปรับงบการเงินย้อนหลัง	๘ - ๙
ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการและข้อผิดพลาด	๑๐ - ๒๑
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	๑๑ - ๑๕
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	๑๖ - ๑๘
การแก้ไขข้อผิดพลาด	๑๙ - ๒๑

แนวปฏิบัติทางบัญชีประกอบมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓
เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
แบบหนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๒๓.๒/ว๑๑๐ ลงวันที่ ๑๖ มีนาคม ๒๕๕๘

วัตถุประสงค์

แนวปฏิบัติทางบัญชี เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ฉบับนี้ จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้หน่วยงานใช้ประกอบการทำความเข้าใจมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด เพื่อใช้เป็นแนวทางในการบันทึกบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ รวมทั้งเพื่อให้สามารถรองรับการปฏิบัติงานด้านบัญชีได้ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าว อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัตินี้ไม่ถือเป็น การบังคับ และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

เนื้อหาและความครอบคลุม

แนวปฏิบัตินี้มีเนื้อหาเป็นการสรุปเรื่องที่มีความซับซ้อนบางเรื่องตามมาตรฐานให้เข้าใจได้ง่ายขึ้น การให้ตัวอย่างการบันทึกบัญชี การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูล เรื่อง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด ในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งไม่ครอบคลุมถึงรายการที่อาจจะเกิดขึ้นทุกรายการ แต่เน้นการแสดงตัวอย่างของรายการที่มีโอกาสเกิดขึ้นในหน่วยงานภาครัฐทั่วไป หรือมีความเป็นไปได้มากที่จะปฏิบัติคลาดเคลื่อนไปจากข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด และมีการอ้างอิงถึงมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าว โดยใช้ลำดับเลขที่ย่อหน้าในมาตรฐานสำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องกันในแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้

การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี

ในการพิจารณารายการที่เกิดขึ้นว่าควรบันทึกบัญชีอย่างไร ไปจนถึงควรนำรายการที่บันทึกไว้ไปแสดงในงบการเงินและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการนั้นอย่างไรบ้าง หน่วยงานต้องศึกษาจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐเรื่องนั้นๆ ที่มีการประกาศใช้แล้ว ว่าได้กำหนดให้ปฏิบัติอย่างไร และปฏิบัติตามนั้น โดยถือเป็นนโยบายการบัญชีสำหรับรายการแบบเดียวกัน ให้มีวิธีการปฏิบัติทางบัญชีแบบเดียวกันทั้งหมด หากมีมาตรฐานประกาศใช้แล้ว แต่ยังไม่ถึงวันที่ให้เริ่มถือปฏิบัติ หน่วยงานก็สามารถนำมาตรฐานการบัญชีนั้น มาใช้ถือเป็นนโยบายการบัญชีของหน่วยงานก่อนวันที่บังคับให้เริ่มถือปฏิบัติก็ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หากมาตรฐานฉบับนั้นระบุไว้ว่า สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันเริ่มถือปฏิบัติ เพียงแต่หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเรื่องการนำมาตรฐานนั้นมาใช้ก่อนวันเริ่มถือปฏิบัติไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

อย่างไรก็ดี ในบางครั้งก็ไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่กระทรวงการคลังประกาศใช้แล้วฉบับใดกล่าวถึงรายการที่เกิดขึ้นของหน่วยงานเลย ในกรณีนี้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๓ ได้ให้หลักเกณฑ์การพิจารณากำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีไว้ว่า หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่จะให้ข้อมูลที่เหมาะสม โดยพิจารณาแหล่งอ้างอิงตามลำดับ หากสามารถใช้แหล่งอ้างอิงในลำดับแรกได้ ต้องใช้แหล่งนั้นก่อน หากไม่มีจึงพิจารณาแหล่งอ้างอิงลำดับถัดไปตามลำดับ ดังนี้

๑. ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐสำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องคลึงและเกี่ยวข้องกัน
๒. คำนิยาม เกณฑ์การรับรู้รายการ และเกณฑ์การวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย ที่ระบุไว้ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒
๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ (IPSAS)
๔. มาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีฯ (TAS & TFRS)

โดยต้องพิจารณาจากประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชี

ตัวอย่างเช่น หน่วยงานมีโครงการติดตามและพยากรณ์ ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงสภาพอากาศที่มีต่อผลผลิตทางการเกษตรในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ แต่หน่วยงานไม่มีข้อมูลของประเทศอื่นๆ ในอดีตที่ยาวนานพอ จึงจัดหาฐานข้อมูลพร้อมกับคำสั่งงานการเรียกใช้และจัดการฐานข้อมูล โดยมีต้นทุนและมีค่าใช้จ่ายรายปีในปีที่ได้รับฐานข้อมูลและหลังจากนั้นอีก ๒ ปี เป็นค่าตอบแทนสิทธิในการเข้าถึงฐานข้อมูลกลางเพื่อปรับฐานข้อมูลของหน่วยงานให้เป็นปัจจุบัน รายการดังกล่าวไม่มีระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ แต่มีรายการที่คล้ายคลึงกันตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่าที่ครอบคลุมถึงข้อตกลงในการใช้สินทรัพย์ในช่วงเวลาหนึ่งแลกับค่าตอบแทนการใช้สินทรัพย์นั้น ซึ่งส่วนหนึ่งของรายการนี้คือ ค่าใช้จ่ายรายปี ๓ ปี เพื่อการใช้งานฐานข้อมูลกลางในช่วงนั้น มีลักษณะคล้ายคลึงกับสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เนื่องจากความเสี่ยงและผลตอบแทนของฐานข้อมูลกลางไม่ได้โอนมาให้หน่วยงานทั้งหมด หน่วยงานจึงควรพิจารณาใช้นโยบายการบัญชีแบบสัญญาเช่าดำเนินงานกับค่าใช้จ่ายรายปีดังกล่าว แต่ยังมีปัญหาเกี่ยวกับต้นทุนของฐานข้อมูลที่ต้องจ่ายครั้งแรก เนื่องจากไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาครัฐกำหนดไว้ จึงต้องพิจารณาจากคำนิยาม เกณฑ์การรับรู้ และการวัดมูลค่ารายการในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ต่อไป ต้นทุนการจัดหาฐานข้อมูลมีลักษณะตามคำนิยามของสินทรัพย์ ซึ่งให้ประโยชน์แก่หน่วยงานในอนาคตได้มากกว่าหนึ่งปีและทราบราคา

ทุน หน่วยงานจึงควรจะบันทึกต้นทุนการจัดหาฐานข้อมูลเป็นสินทรัพย์ อย่างไรก็ตามก็ยังมีคามไม่ชัดเจนเกี่ยวกับการจัดประเภทว่าเป็นสินทรัพย์ประเภทใด การวัดมูลค่าภายหลังจากที่รับรู้รายการครั้งแรกแล้ว และการแสดงรายการในงบการเงินควรปฏิบัติอย่างไร จึงอาจพิจารณาต่อไปในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ซึ่งจะพบว่าต้นทุนฐานข้อมูลนี้มีลักษณะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ (IPSAS) ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสามารถนำข้อกำหนดตามมาตรฐานดังกล่าวมาถือเป็นนโยบายการบัญชีสำหรับรายการนี้ และรายการในลักษณะเดียวกันได้ต่อไป

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตามมาตรฐาน

หน่วยงานอาจมีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีเกิดขึ้นได้ตลอดเวลา เมื่อเห็นว่าการดำเนินงานด้านบัญชีไม่ถูกต้อง หรือไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน ซึ่งอาจเป็นการเปลี่ยนแปลงที่ไม่ส่งผลกระทบต่อบุคคลภายนอก หรืออาจเป็นการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบต่อบุคคลภายนอก มากหรือน้อยตามระดับความมีสาระสำคัญของรายการที่เปลี่ยนแปลง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ ระบุถึงการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่สำคัญ ซึ่งส่งผลกระทบต่อบุคคลภายนอกที่เป็นผู้ใช้งบการเงินของหน่วยงาน รวมทั้งวิธีปฏิบัติเมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลง เพื่อลดผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนั้น ที่มีต่อความสามารถในการเปรียบเทียบได้ของงบการเงินงวดปัจจุบันที่เกิดการเปลี่ยนแปลง และงบการเงินงวดก่อนที่นำตัวเลขมาเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตามมาตรฐาน แบ่งเป็น ๓ ลักษณะนี้ ได้แก่

๑. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
๒. การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี
๓. การแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดก่อน

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชีตามคำนิยามในมาตรฐาน หมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎ และวิธีปฏิบัติเฉพาะ ที่หน่วยงานนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน ดังนั้น นโยบายการบัญชีจึงมีความหมายกว้าง ครอบคลุมถึงหลักการพื้นฐานทางบัญชี และวิธีปฏิบัติในการบันทึกบัญชี และจัดทำงบการเงินของหน่วยงาน นโยบายการบัญชีถือเป็นสิ่งสำคัญ และมีผลกระทบอย่างมากต่องบการเงิน เพราะเป็นเครื่องมือกำหนดจุดรับรู้รายการในบัญชี มูลค่าของรายการที่ปรากฏในงบการเงิน และข้อมูลที่น่าเสนอในงบการเงิน เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่เคยใช้กับรายการที่มีสาระสำคัญของหน่วยงาน จึงทำให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินงวดก่อนที่ใช้ใช้นโยบายการบัญชีเดิมซึ่งเคยนำเสนอไปแล้ว ไม่สามารถนำมาใช้เปรียบเทียบกับข้อมูลเรื่องเดียวกันในงบการเงินงวดปัจจุบัน ที่เปลี่ยนมาใช้ใช้นโยบายการบัญชีใหม่แล้วได้ จำเป็นต้องแสดงให้เห็นให้ผู้ใช้งบการเงิน ได้รับข้อมูลในงบการเงิน ๒ งวด ที่อยู่บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์วิธีการทางบัญชีอย่างเดียวกัน ทำให้ต้องมีการปรับตัวเลขในงบการเงินงวดก่อน ๆ ทุกงวดที่แสดงเปรียบเทียบ (ปัจจุบันกำหนดให้หน่วยงานนำเสนอตัวเลขงบการเงินงวดก่อนเพียงงวดเดียวเพื่อแสดงเปรียบเทียบ) ให้เสมือนกับหน่วยงานได้ใช้นโยบายการบัญชีใหม่มาตั้งแต่ต้น การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาใช้เสมือนการถือปฏิบัติย้อนหลังตามที่มาตรฐานกำหนดเมื่อมีการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี จึงต้องมีการปรับงบการเงินย้อนหลัง

นอกจากการปรับตัวเลขงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแล้ว หน่วยงานต้องบันทึกรายการปรับปรุง โดยคำนวณผลกระทบของการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี ที่มีต่อรายได้และค่าใช้จ่าย ในงบการเงินงวดก่อน ๆ ทุกงวดรวมกัน เพื่อนำไปปรับบัญชีรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม ให้มียอดยกมาต้นงวดปัจจุบันตามที่ควรจะเป็น ถ้าหากได้มีการใช้นโยบายการบัญชีใหม่มาตั้งแต่ต้น อย่างไรก็ตาม การคำนวณผลกระทบสะสมดังกล่าวบางกรณี อาจเป็นปัญหาในทางปฏิบัติจนไม่สามารถทำได้ เนื่องจากไม่มีข้อมูลและหลักฐานเอกสารในอดีตที่สมบูรณ์เพียงพอ หรือมีต้นทุนในการสืบค้นข้อมูลดังกล่าวสูงมาก จนไม่คุ้มค่ากับข้อมูลที่จะได้ในกรณีนี้ มาตรฐานอนุญาตให้คำนวณผลกระทบ ต่อรายได้และค่าใช้จ่ายในงบการเงินงวดก่อน ๆ และมูลค่า

ตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินต้นงวดของงวดก่อนย้อนหลังไปเท่าที่จะทำได้ เพื่อใช้ปรับปรุงบัญชีต้นงวดปัจจุบัน และปรับตัวเลขในงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเปรียบเทียบ ซึ่งหากคำนวณผลกระทบย้อนหลังไม่ได้เลยก็จำเป็นต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป โดยต้องกล่าวถึงสถานการณ์ที่ทำให้ไม่สามารถหาผลกระทบย้อนหลังได้นั้นไว้ด้วย

เรื่องที่ต้องทำความเข้าใจด้วยก็คือ กรณีใดบ้างถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี มาตรฐานให้ความหมายของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ไว้ว่า หมายถึงการเปลี่ยนแปลงจากเกณฑ์การบัญชีหนึ่งไปเป็นอีกเกณฑ์การบัญชีหนึ่ง ดังในกรณีการเปลี่ยนจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง หรือ การเปลี่ยนวิธีปฏิบัติทางบัญชี การรับรู้ หรือการวัดมูลค่าของรายการ เหตุการณ์ หรือ สถานการณ์ ภายใต้เกณฑ์การบัญชีเดียวกัน การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี มี ๒ ประเภท คือ

(๑) การนำมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใหม่มาถือปฏิบัติ (ถูกบังคับให้เปลี่ยน)

(๒) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้เหมาะสมยิ่งขึ้น (สมัครใจเปลี่ยนแปลง)

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี อาจเกิดจากความตั้งใจของฝ่ายบริหารเอง หรือเกิดจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐบังคับให้เปลี่ยน การเปลี่ยนนโยบายการบัญชีซึ่งมีที่มาต่างกันทั้ง ๒ แบบ ย่อมส่งผลกระทบต่อความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของตัวเลขในงบการเงินงวดก่อนและงวดปัจจุบันทั้งสิ้น ทำให้ต้องดำเนินการตามวิธีที่กล่าวข้างต้น แต่ในบางกรณีเมื่อมาตรฐานการบัญชีภาครัฐมีการเปลี่ยนแปลงจะมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงระบุไว้ในมาตรฐานโดยตรง ให้ใช้วิธีใดในการปฏิบัติกับงบการเงินงวดก่อนและการปรับปรุงผลกระทบที่เกิดขึ้น ซึ่งหน่วยงานต้องปฏิบัติตามนั้น

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

ประมาณการทางบัญชี หมายถึง การประมาณการในการวัดมูลค่าของรายการในงบการเงิน เนื่องจากความไม่แน่นอนในการดำเนินงาน

ตัวอย่างของการประมาณการทางบัญชี เช่น

- การประมาณหนี้สงสัยจะสูญ

- การประมาณสินค้าล้าสมัย

- อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือรูปแบบของการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่า

หน่วยงานไม่สามารถหลีกเลี่ยงการประมาณการได้ เพราะในการจัดทำงบการเงินต้องมีการวัดมูลค่าหลายรายการที่ไม่สามารถระบุจำนวนเงินได้แน่นอน ซึ่งเกิดจากการที่ยังไม่มีข้อมูลชัดเจน ณ จุดที่รับรู้รายการ และ ณ วันที่ในงบการเงิน เนื่องจากความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นเป็นปกติในการดำเนินงาน แต่รายการดังกล่าวเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการแล้ว ทำให้หน่วยงานต้องแสดงรายการที่วัดค่าโดยประมาณในงบการเงิน แม้จะขาดความแม่นยำ อย่างไรก็ตาม การประมาณมูลค่าต้องเป็นการใช้ดุลยพินิจ อย่างมีหลักการและเหตุผลที่น่าเชื่อถือ บนพื้นฐานของข้อมูลล่าสุด และดีที่สุดเท่าที่มีอยู่เมื่อมีการจัดทำงบการเงิน เมื่อเวลาผ่านไปหน่วยงานอาจได้รับข้อมูลใหม่ ที่ทำให้ทราบหรือคาดหมายได้อย่างสมเหตุสมผลว่า การประมาณการที่เคยทำได้เดิมไม่เหมาะสม และต้องปรับเปลี่ยนประมาณการให้สอดคล้องกับข้อมูลใหม่ ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ตลอดเวลาจนกระทั่งความไม่แน่นอนของรายการที่ประมาณการนั้นหมดไป และไม่ต้องประมาณการใหม่อีก แต่ระหว่าง

ที่ยังต้องปรับเปลี่ยนประมาณการ ย่อมทำให้มูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินเปลี่ยนแปลงไป และส่งผลต่อการเปรียบเทียบงบการเงินงวดปัจจุบันและงวดก่อน

ความหมายโดยกว้างของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี จึงเป็นการทบทวนจำนวนที่ประมาณการไว้เดิมให้แตกต่างกัน เพื่อให้ประมาณการใหม่ใกล้เคียงกับความจริงหรือเหมาะสมมากขึ้น อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการเกิดจากการที่หน่วยงานได้รับข้อมูลใหม่ ไม่ได้เกิดจากเจตนาของฝ่ายบริหารของหน่วยงานโดยตรง และเป็นเรื่องปกติที่ข้อมูลที่มีเพื่อการประมาณการจะเปลี่ยนแปลงไปได้ตลอดเวลา

กรณีที่ต้องทบทวนประมาณการ อาจมีสาเหตุ เนื่องจาก (ย่อหน้าที่ ๓๙)

- สถานการณ์ในอดีตเปลี่ยนแปลง
- เหตุการณ์ใหม่เกิดขึ้นทำให้ประมาณการในอดีตเปลี่ยนแปลง
- หน่วยงานมีประสบการณ์เพิ่มขึ้น
- หน่วยงานได้รับข้อมูลเพิ่มเติม

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี จึงเป็นการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีเพียงอย่างเดียว ที่มาตรฐานไม่กำหนดให้ต้องมีการปรับผลกระทบที่เกิด มูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินในงบการเงินงวดก่อนย้อนหลัง แต่ให้บันทึกผลของการเปลี่ยนแปลง ที่ทำให้มูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินเพิ่มขึ้นหรือลดลงนั้นไว้ในงบการเงินงวดปัจจุบันและอนาคต แต่จะต้องเปิดเผยข้อมูลเรื่องการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และผลที่เกิดขึ้นไว้ให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ

การแก้ไขข้อผิดพลาด

ข้อผิดพลาด อาจเกิดขึ้นจาก การรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอข้อมูลในงบการเงินไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ หรือการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน ข้อผิดพลาดจะทำให้งบการเงินไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ หากมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ หรือมีข้อผิดพลาดที่ไม่มีสาระสำคัญ แต่เกิดขึ้นอย่างจงใจเพื่อทำให้งบการเงินของหน่วยงานแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดตามที่ฝ่ายบริหารต้องการ (ย่อหน้าที่ ๔๖)

ตัวอย่างของข้อผิดพลาด ได้แก่ การคำนวณตัวเลขผิด การนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง การตีความผิดพลาด การทุจริต และความเลินเล่อ (หรือมองข้ามข้อเท็จจริง)

ข้อผิดพลาดจึงไม่ใช่เพียงการบันทึกบัญชีผิด หรือบันทึกไม่ครบถ้วน เช่น การที่หน่วยงานมีวัสดุคงเหลือในคลังพัสดุ ณ วันสิ้นปี แต่ไม่ทำการตรวจนับให้ทราบยอดของคลังที่เหลือนอยู่ และถือว่าไม่มีข้อมูลจึงไม่บันทึกวัสดุคงเหลือ ถือเป็นข้อผิดพลาด การอ้างว่าไม่มีข้อมูลที่จะใช้บันทึกไม่ทำให้รายการนี้ถูกต้องได้ รายการดังกล่าวเป็นที่เข้าใจได้โดยทั่วไปเรื่องข้อผิดพลาด แต่นอกเหนือจากนี้ ยังมีข้อผิดพลาดลักษณะอื่นอีกตามที่กล่าวข้างต้น การใช้นโยบายการบัญชีผิดก็ทำให้รายการที่ปรากฏในงบการเงินไม่ถูกต้อง เช่น หน่วยงานมีเงินลงทุนในหลักทรัพย์ต่าง ๆ ทั้งตราสารหนี้และตราสารทุน โดยจ้างให้บริษัทที่ปรึกษาการลงทุนเป็นผู้จัดการเงินกองทุนที่แยกไว้เพื่อการลงทุน หน่วยงานไม่จัดประเภท และวัดมูลค่าเงินลงทุน

แต่ละประเภท เพื่อบันทึกบัญชีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนแต่ละประเภท ให้ถูกต้องตามนโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน แต่บันทึกและแสดงยอดเงินลงทุนทั้งหมดตามราคาทุนไว้ในงบการเงิน เมื่อภายหลังได้นำนโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน มาใช้ให้ถูกต้อง ไม่ถือว่าเป็นการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี แต่ถือว่าเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาดจากการไม่ปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีภาครัฐให้ถูกต้องแต่แรก นอกจากนี้ข้อผิดพลาดยังอาจเกิดจากการเข้าใจสาระสำคัญของรายการที่เกิดขึ้นโดยผิดพลาด จึงนำนโยบายการบัญชีภาครัฐมาปฏิบัติโดยไม่ถูกต้อง เช่น ส่วนราชการได้รับโอนสินทรัพย์มาจากกองทุนเงินนอกระบบประมาณ ซึ่งไม่ได้ใช้ระบบงานโอนสินทรัพย์ข้ามกรมในระบบ GFMS ดังเช่นกรณีที่ส่วนราชการเป็นผู้โอน ทำให้ส่วนราชการผู้ได้รับโอนสินทรัพย์ตีความว่ารายการที่เกิดขึ้นเป็นการรับบริจาค และบันทึกรายได้รับบริจาค รอกการรับรู้ตามนโยบายการบัญชีในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ซึ่งไม่ถูกต้อง และถือว่าเป็นข้อผิดพลาดอีกลักษณะหนึ่ง

ไม่ว่าข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจะมาจากสาเหตุใด ย่อมทำให้การแสดงรายการสินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง คลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริง หรือตามหลักที่ควรจะเป็น และหากเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนปีปัจจุบัน ก็จะทำให้การแก้ไขข้อผิดพลาดส่งผลต่อความเปรียบเทียบกันได้ของตัวเลขในงบการเงินปีปัจจุบัน และปีก่อนที่นำมาวางเปรียบเทียบ ทำให้ต้องมีการปรับงบการเงินย้อนหลัง เช่นเดียวกับกรณีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ได้กล่าวแล้ว

วิธีการปรับปรุงเมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

วิธีการที่กำหนดตามมาตรฐานฯ เพื่อการปฏิบัติทางบัญชีเมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี ประกอบด้วย ๒ วิธี คือ

๑. การเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ความหมายโดยสรุปของวิธีนี้คือ การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี ในงวดบัญชีปัจจุบันและในงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบ
๒. การปรับงบการเงินย้อนหลัง ความหมายโดยสรุปของวิธีนี้คือ การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่มีต่องบการเงินงวดก่อนๆ ในผลการดำเนินงานสะสมยกมาต้นงวดปัจจุบัน และแก้ไขรายการในงบการเงินงวดก่อน ให้เสมือนว่าไม่เคยเกิดการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีก่อนหน้านั้น

การเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

การเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ไม่มีการปรับปรุงย้อนหลังตัวเลขผลการดำเนินงานสะสม และไม่ปรับสินทรัพย์ และหนี้สินในบัญชี และตัวเลขที่แสดงในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ แต่ให้บันทึกบัญชีตามแบบที่เปลี่ยนแปลงใหม่ ตั้งแต่งวดบัญชีปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีเกิดขึ้นเป็นต้นไป วิธีการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปไม่มีการปรับปรุงบัญชีย้อนหลัง จึงไม่ต้องคำนวณจำนวนเงินของผลกระทบทางบัญชีที่มีต่อสินทรัพย์ หนี้สิน และผลการดำเนินงานสะสม ภายใต้ข้อสมมติที่ถือเสมือนว่าหน่วยงานได้ปฏิบัติตามแบบที่เปลี่ยนนั้นมาตั้งแต่ต้น โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นเลย เนื่องจากอยู่บนพื้นฐานว่าการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีเกิดขึ้น เพราะได้รับข้อมูลใหม่ หรือข้อมูลเพิ่มเติม หรือข้อมูลที่เคยมีอยู่เดิมเกี่ยวกับรายการที่เกิดขึ้นแล้วตั้งแต่อดีต ซึ่งเป็นรายการที่ยังไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างแม่นยำ มีการเปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน วิธีการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนั้นจึงให้ใช้กับกรณีที่เป็นการเปลี่ยนแปลง

ประมาณการทางบัญชี ซึ่งเป็นกรณีที่หน่วยงานได้รับข้อมูลใหม่แตกต่างจากเดิมเท่านั้น ยกเว้นมาตรฐานกำหนดให้ใช้วิธีนี้ด้วย กับการปฏิบัติในช่วงที่เปลี่ยนแปลงเพื่อใช้ในนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานใหม่ แม้ว่าการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี จะมีผลต่อความเปรียบเทียบกันได้ของงบการเงินงวดก่อนกับงวดปัจจุบัน แต่การประมาณการและการปรับเปลี่ยนประมาณการ เกิดขึ้นได้เป็นปกติทุกปี และการประมาณการแต่ละรอบปีต้องทำโดยใช้ข้อมูลที่ดีที่สุดเท่าที่จะหาได้ในขณะนั้น จึงถือว่างบการเงินงวดก่อนนำเสนอข้อมูลอย่างเหมาะสมแล้ว และไม่ต้องมีการปรับงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบย้อนหลังทุกครั้งที่เปลี่ยนแปลงประมาณการภายหลัง

ตัวอย่างเช่น เมื่อสิ้นปีที่ ๑ หน่วยงานพิจารณาตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ จากยอดรวมของลูกหนี้คงค้าง ณ วันสิ้นปี ซึ่งเป็นหนี้ที่เกิดจากการให้ชาวสวนกู้เงินไปเป็นทุนหมุนเวียน โดยประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญว่าจะเกิดขึ้นเพียงร้อยละ ๕ บนพื้นฐานข้อมูลหนี้ที่ได้รับการชำระคืนตามกำหนดเป็นส่วนใหญ่ และสถานการณ์ราคาตลาดพืชผลเป็นที่น่าพอใจ อย่างไรก็ตาม เมื่อสิ้นปีที่ ๒ เกิดสถานการณ์โรคระบาดอย่างรุนแรง พืชผลของชาวสวนได้รับความเสียหาย หน่วยงานจึงทบทวนประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญจากข้อมูลใหม่ และปรับอัตราประมาณการเป็นร้อยละ ๒๐ ในกรณีนี้ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญร้อยละ ๕ ณ สิ้นปีที่ ๑ และร้อยละ ๒๐ ณ สิ้นปีที่ ๒ ทำให้มูลค่าลูกหนี้สุทธิของปีที่ ๑ และปีที่ ๒ เปรียบเทียบกันได้ยาก แต่ก็ยังเป็นมูลค่าที่สะท้อนถึงสถานการณ์ที่เป็นอยู่จริงของทั้งสองปีนั้น ไม่ใช่การจงใจปรับเปลี่ยนตัวเลขลูกหนี้ไปตามเจตนาของฝ่ายบริหาร แต่หากปรากฏข้อเท็จจริงที่สำคัญเกี่ยวกับสถานการณ์ปัญหาการได้รับชำระหนี้ ณ สิ้นปีที่ ๑ ที่มีอยู่ในขณะนั้น โดยฝ่ายบริหารมองข้ามไปหรือจงใจไม่นำมาพิจารณา จะถือว่าประมาณการผิดพลาด ดังนั้น หากฝ่ายบริหารพิจารณาข้อมูลขณะนั้นแล้วพบว่า การรับชำระหนี้เป็นปกติย่อมถือได้ว่าหน่วยงานทำการประมาณการอย่างดีที่สุดแล้วที่ร้อยละ ๕ แม้จะปรากฏในเวลาต่อมาว่ามีหนี้ที่เรียกเก็บไม่ได้ตามกำหนดสูงกว่านั้นมาก การย้อนกลับไปปรับตัวเลขมูลค่าลูกหนี้สุทธิ ณ สิ้นปีที่ ๑ โดยหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามอัตราร้อยละ ๒๐ ให้เสมือนได้ประมาณการตามอัตรานั้นมาตั้งแต่ปีที่ ๑ เพียงเพื่อให้ตัวเลขในงบการเงินงวดก่อนเปรียบเทียบกันได้โดยตรงกับงวดปัจจุบัน โดยตัดปัจจัยความเหลื่อมล้ำจากการใช้อัตราค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญแตกต่างกัน ไม่จำเป็นต้องทำและไม่เหมาะสมที่จะทำ

การปรับงบการเงินย้อนหลัง

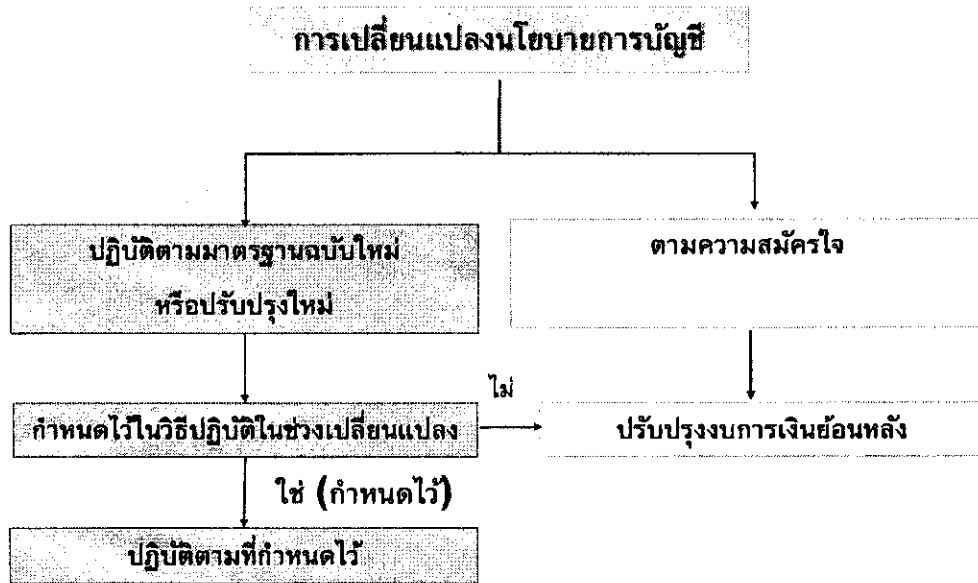
สำหรับการปรับงบการเงินย้อนหลัง ต้องมีการปรับปรุงย้อนหลังตัวเลขผลการดำเนินงานสะสม และปรับสินทรัพย์และหนี้สินในบัญชีที่ได้รับผลกระทบ รวมทั้งต้องปรับตัวเลขรายการอื่น ๆ ที่ได้รับผลกระทบซึ่งแสดงในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ วิธีนี้ต้องมีการปรับปรุงบัญชี และงบการเงินงวดก่อนที่นำมาแสดงเปรียบเทียบย้อนหลัง เนื่องจากอยู่บนพื้นฐานว่าการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่เกิดขึ้น เพราะมีการเปลี่ยนหลักเกณฑ์ที่ใช้รับรู้ วัตถุประสงค์ หรือแสดงรายการในงบการเงิน ภายหลังจากที่ได้ใช้เกณฑ์อย่างหนึ่งอย่างใดที่แตกต่างกับหลักเกณฑ์ใหม่ไปแล้วตั้งแต่ในอดีต ไม่ว่าจะเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์นั้น โดยถูกบังคับให้เปลี่ยน ตามมาตรฐานการบัญชีที่มีการประกาศใหม่ที่แตกต่างจากเดิม หรือโดยความสมัครใจของฝ่ายบริหารเองที่เลือกจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ที่เคยใช้มาแต่เดิม และอีกกรณีหนึ่งคือมีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีเพราะการได้มาพบภายหลังว่า ตัวเลขทางบัญชีในงบการเงินงวดก่อนที่เคยนำเสนอไปแล้วไม่ถูกต้อง ไม่ว่าจะโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม ซึ่งอาจเกิดจากการไม่พิจารณาข้อมูลที่มีอยู่แล้วตั้งแต่งวดก่อนนั้นอย่างรอบคอบ พิจารณาผิดไป หรือจากความประมาท ทั้งนี้ไม่ว่าจะเกิดจากสาเหตุใดในลักษณะข้างต้น ย่อม

ส่งผลต่อความเปรียบเทียบกันได้ของงบการเงินงวดก่อนกับงวดปัจจุบันที่แสดงตัวเลขแตกต่างกัน เนื่องจากการใช้หลักเกณฑ์ทางบัญชีที่ต่างกัน ไม่ใช่จากการที่ข้อมูลพื้นฐานประกอบรายการทั้งสองปีนั้นแตกต่างกัน หรือเนื่องจากการทำผิดพลาด ทำให้ตัวเลขปีก่อนคลาดเคลื่อนจากที่ควรจะเป็นโดยถูกต้อง และมาแก้ไขตัวเลขในปีปัจจุบัน ทำให้ตัวเลขสองปีแตกต่างกัน

ทั้งสองกรณีไม่ได้เกิดการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี จากการที่หน่วยงานได้รับข้อมูลใหม่ที่ไม่เคยมีมาก่อน แต่เป็นข้อมูลที่ปรากฏอยู่แล้วในขณะจัดทำและนำเสนองบการเงินปีก่อน และหน่วยงานเลือกที่จะใช้วิธีบัญชีกับข้อมูลเดียวกันนั้นให้แตกต่างออกไปในแต่ละปี รวมทั้งกรณีที่มาตรฐานการบัญชีใหม่บังคับให้หน่วยงานเปลี่ยนวิธีปฏิบัติทางบัญชีด้วย และกรณีที่หน่วยงานละเลยข้อมูลที่มีอยู่แล้วนั้น หรือนำข้อมูลมาใช้ในการจัดทำงบการเงินอย่างไม่ถูกต้องด้วย ดังนั้น ในการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ ควรจะกำจัดความแตกต่างของตัวเลขที่เกิดจากเหตุข้างต้นออกเสียก่อน ไม่ให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิด วิธีการปรับงบการเงินย้อนหลังจึงใช้กับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน โดยมีสิ่งสำคัญคือ ต้องทำให้แสดงตัวเลขในงบการเงินเสมือนว่าไม่เคยเกิดการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หรือข้อผิดพลาดนั้นขึ้นเลย

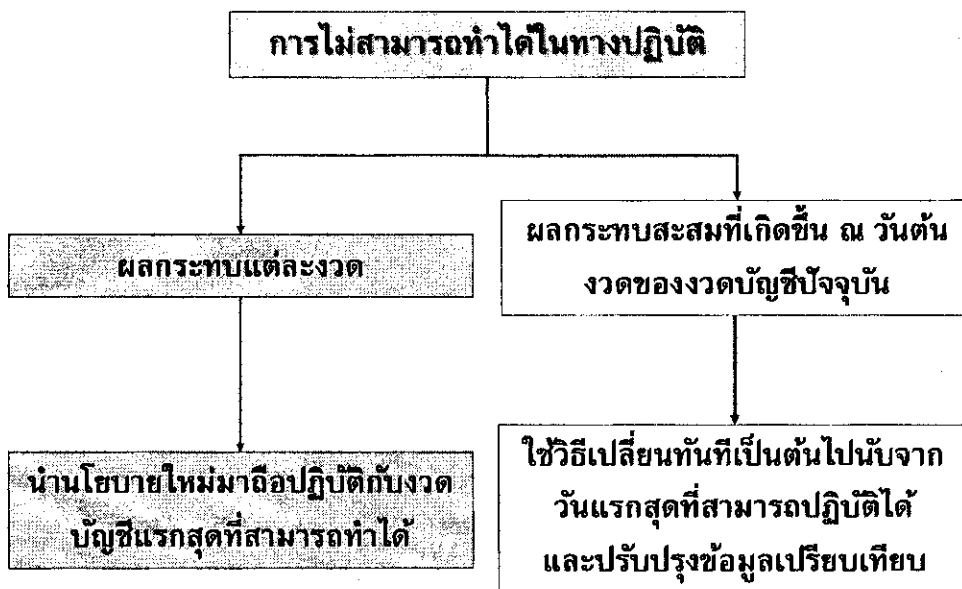
ตัวอย่างเช่น ในปีที่ ๑ หน่วยงานปรับปรุงพื้นที่ใช้งานชั้นบนสุด ของอาคารที่ทำการที่เคยใช้เป็นพื้นที่สำนักงาน โดยรื้อผนังกันห้อง ประตู วัสดุปูพื้นและฝ้าเพดาน รวมทั้งระบบปรับอากาศ และแสงสว่างเดิมออกทั้งหมด และติดตั้งผนัง และวัสดุอื่นใหม่ เพื่อให้เหมาะกับการใช้เป็นห้องประชุมและฝึกอบรมขนาดใหญ่ หน่วยงานบันทึกรายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายซ่อมแซมทั้งหมด เนื่องจากเห็นว่าเป็นการใช้งานอาคารหลังเก่า ในปีที่ ๒ หน่วยงานได้รับการทักท้วงจากหน่วยตรวจสอบ และเมื่อพิจารณาทบทวนร่วมกับฝ่ายบัญชีแล้ว เห็นว่า รายจ่ายดังกล่าวควรบันทึกบัญชีเป็นสินทรัพย์ เพราะเป็นการปรับปรุงให้ใช้ประโยชน์จากอาคารได้มากกว่าเดิม และมีอายุการให้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งปี ไม่ใช่เพียงการรักษาสภาพให้สินทรัพย์ใช้งานได้ตามมาตรฐานเดิม จากรายการดังกล่าวจะเห็นว่า ข้อมูลเกี่ยวกับรายการจ่ายเงินปรับปรุงอาคารไม่ได้มีอะไรเปลี่ยนแปลง แต่ความเห็นในเรื่องการบันทึกบัญชี เปลี่ยนไปจากเดิมที่ไม่อยู่บนหลักการที่ถูกต้อง เรื่องการบันทึกสินทรัพย์ เป็นการแก้ไขความเห็นตามที่ควรจะเป็นแต่แรก หากปรับปรุงบัญชีโดยลดค่าใช้จ่ายซ่อมแซมในปีปัจจุบัน และบันทึกสินทรัพย์เพิ่มขึ้น โดยคงรายการค่าใช้จ่ายตามงบปีที่ ๑ ไว้เช่นเดิม อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจว่า ปีที่ ๑ หน่วยงานมีการซ่อมแซมสูงมาก ส่วนปีที่ ๒ มีค่าซ่อมแซมต่ำมาก แต่มีการจัดหาสินทรัพย์เกิดขึ้น ซึ่งผิดไปจากความเป็นจริง จึงต้องปรับปรุงบัญชีในปีปัจจุบัน โดยแก้ไขผลการดำเนินงานที่สะสมมาจากปีที่ ๑ ให้มีค่าใช้จ่ายลดลง พร้อมกับแก้ไขตัวเลขสินทรัพย์ และค่าใช้จ่ายในงบการเงินปีที่ ๑ ที่วางเปรียบเทียบกับงบบปีปัจจุบัน ให้สะท้อนสิ่งที่เกิดขึ้นตามที่ควรจะเป็นอย่างถูกต้อง โดยปรับค่าซ่อมแซมลดลงและสินทรัพย์เพิ่มขึ้น (รวมทั้งค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์) และต้องเปิดเผยข้อมูลให้ชัดเจนด้วยว่างบการเงินปีที่ ๑ มีการปรับแก้ไขอย่างไร

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีการแสดงรายการในงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูล
แผนผังการปฏิบัติสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี



หากหน่วยงานไม่สามารถปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังได้เนื่องจากไม่มีข้อมูลที่จะใช้คำนวณผลกระทบต่อบการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่ง หรือหลายงวดที่ได้รับผลกระทบ หรืออาจหาข้อมูลมาคำนวณได้แต่จะมีต้นทุนสูงมาก ถือว่าเป็นกรณีที่ไม่สามารถปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ หน่วยงานต้องพยายามคำนวณผลกระทบต่อบการเงินย้อนหลังกลับไปถึงงวดที่เกิดผลกระทบเป็นงวดแรกก่อน หากทำไม่ได้จึงหาตัวเลขของงวดปีถัดจากนั้นมาเรื่อยๆ เท่าที่จะทำได้ กรณีที่ทำไม่ได้เลยจึงจะให้หาผลกระทบในบัญชีต้นงวดปีปัจจุบัน และไม่ต้องปรับตัวเลขปีก่อนย้อนหลังดังแผนผังด้านล่าง

แผนผังการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ



ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี

ข้อมูลประกอบตัวอย่าง มีดังต่อไปนี้

1. ในปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๒ หน่วยงานมีการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีในเรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาของโรงไฟฟ้าพลังน้ำซึ่งอยู่ระหว่างการก่อสร้าง
2. ก่อนปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๒ หน่วยงานได้บันทึกต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน แต่ในงวดปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๒ หน่วยงานได้ตัดสินใจบันทึกรวมดอกเบี้ยเงินกู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์แทนที่จะบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากผู้บริหารเห็นว่านโยบายการบัญชีดังกล่าวเหมาะสมกว่า ทำให้ราคาของสินทรัพย์สะท้อนต้นทุนที่เกิดขึ้นได้อย่างโปร่งใส รวมทั้งทำให้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้ระหว่างหน่วยงาน
3. หน่วยงานได้บันทึกรายการต้นทุนทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการได้มาของโรงไฟฟ้าพลังน้ำดังกล่าวที่เกิดขึ้นในปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๑ เป็นค่าใช้จ่ายไว้ เป็นจำนวนเงิน ๒,๖๐๐ ล้านบาท และรายการที่เกิดขึ้นก่อนปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๑ เป็นจำนวนเงิน ๒๐๐ ล้านบาท
4. งบการเงินประจำปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๒ ซึ่งใช้นโยบายการบัญชีใหม่แล้วแสดงรายการ รายได้สูง (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายก่อนต้นทุนทางการเงิน เป็นจำนวนเงิน ๓๐,๐๐๐ ล้านบาท และมีต้นทุนทางการเงิน เป็นจำนวนเงิน ๓,๐๐๐ ล้านบาท
5. หน่วยงานยังไม่ได้บันทึกค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ดังกล่าว เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวยังไม่พร้อมใช้งาน
6. งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๑ แสดงดังต่อไปนี้

หน่วยงานภาครัฐ

งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน (เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้อง)

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๑

	หมายเหตุ	๒๕๕๑
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายก่อนต้นทุนทางการเงิน		๑๘,๐๐๐
ต้นทุนทางการเงิน		<u>๒,๖๐๐</u>
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิ		<u>๑๕,๔๐๐</u>

๗. ปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๑ มียอดรายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมมาต้นปี เป็นจำนวนเงิน ๒๐,๐๐๐ ล้านบาท และมียอดรายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมไปสิ้นปี เป็นจำนวนเงิน ๓๘,๐๐๐ ล้านบาท
๘. หน่วยงานมี ยอดทุน เป็นจำนวนเงิน ๑๐,๐๐๐ ล้านบาทและไม่มีส่วนประกอบอื่นของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ยกเว้น รายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสม

รายการนี้เป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจ เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ให้ทางเลือกในการปฏิบัติกับต้นทุนการกู้ยืมได้ ทั้งการถือเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด หรือการนำไปรวมเป็นต้นทุนสินทรัพย์ที่ใช้เงินกู้ยืม และสามารถหาผลกระทบที่ต้องบการเงินปีก่อนย้อนหลัง จึงต้องใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง

รายการปรับปรุงบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี มีดังนี้

๑. บันทึกการปรับปรุงบัญชีจากค่าใช้จ่าย (ดอกเบี้ยจ่าย) เป็นต้นทุนของสินทรัพย์สำหรับต้นทุนการกู้ยืม สำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๑ และ ก่อนปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๑ ดังนี้

เดบิต	งานระหว่างก่อสร้าง	๒,๘๐๐
เครดิต	ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (ปี๒๕๕๑)	๒,๖๐๐
	ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (ก่อนปี๒๕๕๑)	๒๐๐

งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๒ และ ๒๕๕๑ แสดงดังต่อไปนี้

หน่วยงานภาครัฐ
งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน (เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้อง)
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ ๓๐ กันยายน

หมายเหตุ	(หน่วย: ล้านบาท)	
	๒๕๕๒	๒๕๕๑ (ปรับปรุงแล้ว)
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายก่อนต้นทุนทางการเงิน	๓๐,๐๐๐	๑๘,๐๐๐
ต้นทุนทางการเงิน (ดอกเบี้ยจ่าย)	-	-
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิ	<u>๓๐,๐๐๐</u>	<u>๑๘,๐๐๐</u>

งบแสดงส่วนเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕X๒ และ ๒๕X๑ แสดงดังต่อไปนี้

หน่วยงานภาครัฐ

งบแสดงส่วนเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน (เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้อง)

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕X๒ และ ๒๕X๑

(หน่วย : ล้านบาท)

หมายเหตุ	ทุน	รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย สะสม	องค์ประกอบอื่น ของสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน	รวม สินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕X๐ - ตามที่รายงานไว้เดิม	๑๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐	-	๓๐,๐๐๐
ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน				
ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	-	๒๐๐	-	๒๐๐
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕X๐ - หลังการปรับปรุง	๑๐,๐๐๐	๒๐,๒๐๐	-	๓๐,๒๐๐
การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับปี ๒๕X๑				
กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน				
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด	-	๑๘,๐๐๐	-	๑๘,๐๐๐
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕X๑ - หลังการปรับปรุง	๑๐,๐๐๐	๓๘,๒๐๐	-	๔๘,๒๐๐

หน่วยงานภาครัฐ
งบแสดงส่วนเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน (เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้อง)
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕X๒ และ ๒๕X๑

(หน่วย : ล้านบาท)

หมายเหตุ	ทุน	รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย สะสม	องค์ประกอบอื่น ของสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน	รวม สินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕X๑ - ตามที่รายงานไว้เดิม	๑๐,๐๐๐	๓๕,๔๐๐	-	๔๕,๔๐๐
ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน				
ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	-	๒,๘๐๐	-	๒,๘๐๐
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕X๑ - หลังการปรับปรุง	๑๐,๐๐๐	๓๘,๒๐๐	-	๔๘,๒๐๐
การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับปี ๒๕X๒				
กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน				
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด		๓๐,๐๐๐		๓๐,๐๐๐
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕X๒	๑๐,๐๐๐	๖๘,๒๐๐	-	๗๘,๒๐๐

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามโจทย์ ตัวอย่าง เป็นดังนี้

หมายเหตุ xx - การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

ระหว่างปี ๒๕๖๒ หน่วยงานเปลี่ยนนโยบายการบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อสร้างโรงไฟฟ้าพลังงานน้ำ ก่อนปี ๒๕๖๒ หน่วยงานได้บันทึกต้นทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงวดที่เกิดรายการ แต่ในปี ๒๕๖๒ มีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ให้เริ่มถือปฏิบัติกับงบการเงินปี ๒๕๖๒ เป็นต้นไป มาตรฐานดังกล่าว ให้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติในการบันทึกต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ หน่วยงานจึงเปลี่ยนนโยบายการบัญชีในการบันทึกต้นทุนการกู้ยืมเป็นการรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดสร้างโรงงานไฟฟ้าพลังงานน้ำเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ ผู้บริหารเห็นว่า การบันทึกต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาต้นทุนของสินทรัพย์จะให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่น่าเชื่อถือกว่า เพราะสะท้อนถึงการแสดงต้นทุนการจัดหาสินทรัพย์ที่เกิดจากการใช้เงินกู้ รวมทั้งเพื่อทำให้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบกับหน่วยงานอื่นได้

หน่วยงานบันทึกผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าวโดยการปรับปรุงงบการเงินงวดก่อนย้อนหลัง งบการเงินสำหรับปีงบประมาณ พ.ศ.๒๕๖๑ ที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ มีการปรับปรุงใหม่ ให้เหมือนหน่วยงานได้ใช้นโยบายบัญชีที่เปลี่ยนใหม่มาตั้งแต่ปีก่อนๆ ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวต่อรายการในงบการเงินปีก่อน แสดงดังตารางด้านล่าง ส่วนผลสุทธิของรายการปรับปรุงปีก่อนทำให้ รายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมา สำหรับปี ๒๕๖๑ เพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเงิน ๒๐๐ ล้านบาทและสินทรัพย์เพิ่มขึ้นด้วยจำนวนเดียวกัน และทำให้รายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมา สำหรับปี ๒๕๖๒ เพิ่มขึ้นจำนวน ๒,๖๐๐ ล้านบาท และสินทรัพย์เพิ่มขึ้นเท่ากัน

ผลกระทบต่อปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๑

ดอกเบี้ยจ่ายลดลง	(๒,๖๐๐)
รายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสูงขึ้น	๒,๖๐๐
งานระหว่างก่อสร้างเพิ่มขึ้น	๒,๖๐๐
รายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาเพิ่มขึ้น	๒๐๐

ผลกระทบต่อปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๒

ดอกเบี้ยจ่ายลดลง	(๓,๐๐๐)
รายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น	๓,๐๐๐
งานระหว่างก่อสร้างเพิ่มขึ้น	๓,๐๐๐
รายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาเพิ่มขึ้น	๒,๘๐๐

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

ในบางกรณีเป็นการยากที่จะแยกกว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กรณีดังกล่าวให้ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป โดยต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีในรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หากการเปลี่ยนแปลงมีผลกระทบต่องวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงเท่านั้น เช่น เปลี่ยนอัตราร้อยละการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ หรือรับรู้ผลกระทบกับรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดบัญชีต่อไป หากการเปลี่ยนแปลงมีผลกระทบต่องวดบัญชีหลายงวดนั้น เช่น การเปลี่ยนอายุการใช้งานสินทรัพย์ที่ยังมีอายุการใช้งานเกินกว่าหนึ่งปี

ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

หน่วยงานซื้อครุภัณฑ์ เมื่อวันที่ ๑ ธันวาคม ๒๕๕๐ ราคาทุน ๕๐,๐๐๐ บาท คาดว่ามีอายุการใช้งานประมาณ ๑๐ ปี อย่างไรก็ตาม ในปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๖ หน่วยงานพบว่า ครุภัณฑ์ดังกล่าวเกิดความเสียหายจากการใช้งาน หลังจากซ่อมแซมแล้ว คาดว่าในระยะเวลา ๒ - ๓ ปี ข้างหน้า จะต้องมีการซ่อมแซมใหญ่อีก ซึ่งจะทำให้ค่าซ่อมแซมใหญ่เพิ่มเติมไม่คุ้มกับการใช้งานต่อ จึงปรับอายุการใช้งานโดยประมาณของครุภัณฑ์ลดลงเหลือ ๘ ปี

ตารางคำนวณค่าเสื่อมราคาจากประมาณการเดิม

รายการบัญชี	ปี ๒๕๕๑	ปี ๒๕๕๒	ปี ๒๕๕๓	ปี ๒๕๕๔	ปี ๒๕๕๕	ปี ๒๕๕๖
ครุภัณฑ์-ราคาทุน	๕๐,๐๐๐.๐๐	๕๐,๐๐๐.๐๐	๕๐,๐๐๐.๐๐	๕๐,๐๐๐.๐๐	๕๐,๐๐๐.๐๐	๕๐,๐๐๐.๐๐
ค่าเสื่อมราคาสะสม	๔,๑๖๖.๖๗	๘,๓๓๓.๓๓	๑๒,๕๐๐.๐๐	๑๖,๖๖๖.๖๗	๒๐,๘๓๓.๓๓	๒๕,๐๐๐.๐๐
ค่าเสื่อมราคา	๔,๑๖๖.๖๗	๕,๐๐๐.๐๐	๕,๐๐๐.๐๐	๕,๐๐๐.๐๐	๕,๐๐๐.๐๐	๕,๐๐๐.๐๐
มูลค่าสุทธิ	๔๕,๘๓๓.๓๓	๔๐,๖๖๖.๖๗	๓๗,๕๐๐.๐๐	๓๓,๓๓๓.๓๓	๒๕,๐๐๐.๐๐	๒๕,๐๐๐.๐๐

ในปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๖ มีการปรับอายุการใช้งานของครุภัณฑ์ลดลงเหลือ ๘ ปี จึงปรับปรุงตารางคำนวณค่าเสื่อมราคาตามประมาณการใหม่ ดังนี้

รายการบัญชี	ปี ๒๕๕๕	ปี ๒๕๕๖	ปี ๒๕๕๗	ปี ๒๕๕๘
ครุภัณฑ์-ราคา	๕๐,๐๐๐.๐๐	๕๐,๐๐๐.๐๐	๕๐,๐๐๐.๐๐	๕๐,๐๐๐.๐๐
ทุน				
ค่าเสื่อมราคา	๒๔,๑๖๖.๖๗	๓๒,๓๖๖.๖๗	๔๑,๓๘๘.๘๙	๔๙,๙๙๙.๐๐
สะสม				
ค่าเสื่อมราคา	๕,๐๐๐.๐๐	๘,๖๑๑.๑๑	๘,๖๑๑.๑๑	๘,๖๑๐.๑๑
มูลค่าสุทธิ	๒๕,๘๓๓.๓๓	๑๗,๖๓๓.๓๓	๘,๖๑๑.๑๑	๑.๐๐

การบันทึกบัญชี สำหรับปีงบประมาณ ๒๕๕๖

๑) คำนวณค่าเสื่อมราคาตามประมาณการอายุสินทรัพย์ใหม่

$$\begin{aligned} \text{มูลค่าสุทธิของสินทรัพย์ ณ วันที่ ๑ ต.ค. ๕๕} &= ๒๕,๘๓๓.๓๓ \\ \text{ค่าเสื่อมราคาปี ๒๕๕๖} &= ๒๕,๘๓๓.๓๓ / ๓ \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{เดบิต ค่าเสื่อมราคา - ครุภัณฑ์} & \hspace{15em} ๘,๖๑๑.๑๑ \\ \text{เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - ครุภัณฑ์} & \hspace{15em} ๘,๖๑๑.๑๑ \end{aligned}$$

๒) ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างไว้ในปีก่อน ๆ

-----ไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลัง เนื่องจากเป็นการเปลี่ยนพื้นที่เป็นต้นไป-----

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามโจทย์ตัวอย่าง เป็นดังนี้

หมายเหตุ xx - การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

ในระหว่างปี ๒๕๕๖ หน่วยงานได้พิจารณาทบทวนอายุการให้ประโยชน์โดยประมาณของครุภัณฑ์บางรายการ เนื่องจากพบว่าค่าซ่อมแซมสินทรัพย์ที่อาจจำเป็นต้องจ่ายในอนาคต มีความเป็นไปได้มากที่จะมีจำนวนสูงมากจนไม่คุ้มค่ากับการใช้งานสินทรัพย์ตามอายุการใช้งานที่ประมาณการไว้แต่เดิม จึงได้ปรับลดอายุการใช้งาน โดยประมาณ จาก ๑๐ ปี เหลือ ๘ ปี ซึ่งมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาปี ๒๕๕๖ เพิ่มขึ้นจำนวน ๓,๖๑๑.๑๑ บาท และมูลค่าสินทรัพย์ ณ สิ้นปี ๒๕๕๖ ลดลงด้วยจำนวนเดียวกัน และทำให้ค่าเสื่อมราคาในอนาคตเปลี่ยนแปลงไป แต่ไม่มีผลต่อรายได้สูง (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิที่เคยรายงานไว้ในปีก่อน ดังนี้

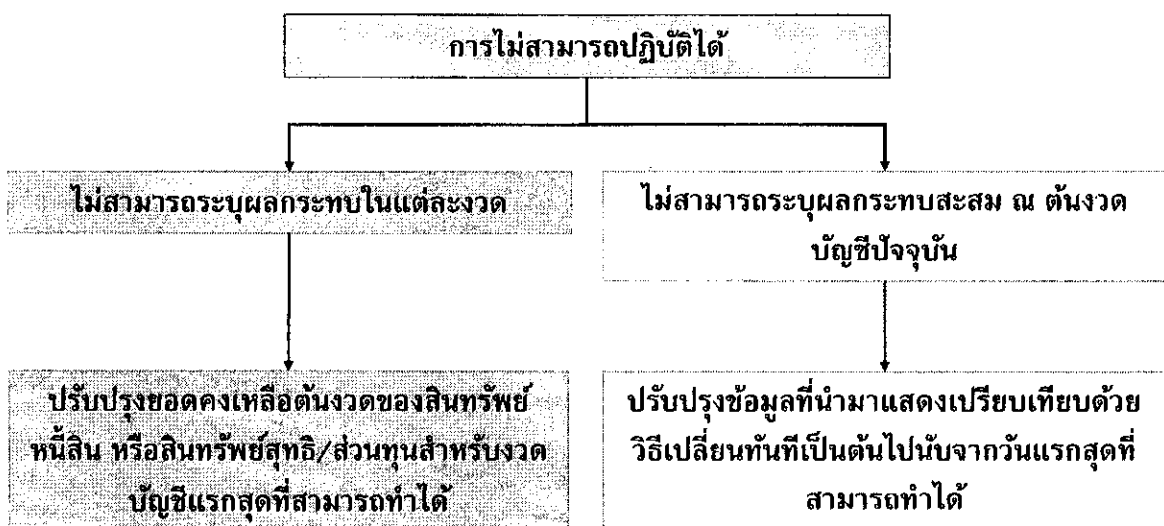
ค่าเสื่อมราคา	ปี ๒๕๕๖	ปี ๒๕๕๗ - ๒๕๕๘	ปี ๒๕๕๙ - ๒๕๖๐
- ก่อนเปลี่ยนแปลง การ	๕,๐๐๐.๐๐	๑๐,๐๐๐.๐๐	๑๐,๐๐๐.๐๐
- หลังเปลี่ยนแปลง การ	๘,๖๑๑.๑๑	๑๗,๒๒๒.๒๒	-
ผลต่างเพิ่มขึ้น (ลดลง)	๓,๖๑๑.๑๑	๗,๒๒๒.๒๒	(๑๐,๐๐๐.๐๐)

การแก้ไขข้อผิดพลาด

เมื่อหน่วยงานพบข้อผิดพลาดและทำรายการปรับปรุงเพื่อแก้ไขบัญชีให้ถูกต้อง หากเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดปีปัจจุบัน การแก้ไขก็สามารถปรับบัญชีสินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้ หรือค่าใช้จ่ายในงวดปีปัจจุบันได้ตามปกติ แต่หากข้อผิดพลาดเกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนปีปัจจุบันต้องปฏิบัติดังนี้

- ๑) ข้อผิดพลาดที่ไม่มีสาระสำคัญ ให้หน่วยงานแก้ไขข้อผิดพลาดไว้ในรายได้หรือค่าใช้จ่ายสำหรับงวดปัจจุบันที่พบข้อผิดพลาด
- ๒) ข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ ให้หน่วยงานแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญโดยปรับปรุงแก้ไขรายได้สูง (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย ในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น ซึ่งก็คือ นอกจากปรับปรุงกับรายได้สูง(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมา ณ ต้นปีปัจจุบันแล้ว ยังต้องปรับปรุงบัญชีที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายในงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ เสมือนว่าได้แก้ไขข้อผิดพลาดในงวดที่เกิดข้อผิดพลาดนั้นขึ้น หรือปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนทุนในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ หากข้อผิดพลาดเกิดขึ้นก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเปรียบเทียบ

การระบุผลกระทบที่มีต่อการเงินงวดก่อนอาจมีข้อจำกัดเช่นเดียวกับกรณีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หากทำไม่ได้หน่วยงานต้องปฏิบัติในลักษณะเดียวกับกรณีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ดังแผนผังด้านล่าง



ตัวอย่างการแก้ไขข้อผิดพลาด

ในปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๕ หน่วยงานมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในโครงการค้นคว้าวิจัยเพื่อพัฒนาชุดตรวจสอบสารเสพติดในกระแสเลือดใช้เป็นต้นแบบ เพื่อขยายผลไปพัฒนาต่อให้เหมาะกับการใช้งานจริงในภาคปฏิบัติต่อไป เป็นจำนวนเงิน ๓ ล้านบาท แต่หลังจากจบโครงการ วันที่ ๓๐ มิถุนายน ๒๕๕๕ ได้ข้อสรุปว่าชุดตรวจสอบต้นแบบที่ได้ยังขาดความแน่นอนในการวัดผล ต้องค้นคว้าและพัฒนาต่อไปอีก แต่หน่วยงานตั้งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นสินทรัพย์ เพื่อรอทยอยตัดเป็นค่าใช้จ่ายในอนาคตอีก ๓ ปี เนื่องจากเห็นว่ามูลค่าโครงการสูง ไม่ควรตัดเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนทันที แต่หลังจากผ่านไป ๑ ปี (สิ้นปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๖) โครงการพัฒนาต้นแบบต่อเนื่องถูกระงับไป หน่วยงานจึงเปลี่ยนมาตัดจำหน่ายมูลค่าโครงการที่เหลือเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนทันที

การบันทึกบัญชีในปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๕ มีดังต่อไปนี้

๑) บันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นสินทรัพย์

เดบิต สินทรัพย์	๓,๐๐๐,๐๐๐
เครดิต เงินสด	๓,๐๐๐,๐๐๐

๒) บันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๕

เดบิต ค่าเสื่อมราคา (๓,๐๐๐,๐๐๐ * ๓/๓๖)	๒๕๐,๐๐๐
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม	๒๕๐,๐๐๐

การบันทึกบัญชี สำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๖ หากสามารถปรับปรุงบัญชีสำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๕ ได้ควรบันทึกบัญชีดังนี้

๑) บันทึกกลับรายการจากสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่าย

เดบิต ค่าใช้จ่าย	๓,๐๐๐,๐๐๐
เครดิต สินทรัพย์	๓,๐๐๐,๐๐๐

๒) บันทึกกลับรายการค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม	๒๕๐,๐๐๐
เครดิต ค่าเสื่อมราคา	๒๕๐,๐๐๐

หากปิดงวดบัญชีแล้ว ไม่สามารถกลับไปแก้ไขได้ ให้ทำการปรับปรุงบัญชีในปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๖ ดังนี้

๑) กลับรายการสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายในปี ๒๕๕๕ ทั้งจำนวน

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม	๒๕๐,๐๐๐
รายได้สูง (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม	๒,๗๕๐,๐๐๐
เครดิต สินทรัพย์	๓,๐๐๐,๐๐๐

งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๕ และ ๒๕๕๖ (เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้อง) แสดงดังต่อไปนี้

หน่วยงานภาครัฐ
งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน (เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้อง)
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๖ และ ๒๕๕๕

หมายเหตุ	(หน่วย: ล้านบาท)	
	๒๕๕๖	๒๕๕๕ (ปรับปรุงแล้ว)
ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา		๓,๐๐๐,๐๐๐
ค่าเสื่อมราคา		-
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสุทธิ		๓,๐๐๐,๐๐๐

หน่วยงานภาครัฐ
งบแสดงฐานะการเงิน (เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้อง)
ณ วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๖ และ ๒๕๕๕

หมายเหตุ	(หน่วย: ล้านบาท)	
	๒๕๕๖	๒๕๕๕ (ปรับปรุงแล้ว)
ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ (ครุภัณฑ์)		-
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม		-
รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม		(๒,๓๕๐,๐๐๐)

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับการแก้ไขข้อผิดพลาดตามโจทย์ตัวอย่าง เป็นดังนี้

หมายเหตุ xx - การแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดก่อน

ในปี ๒๕๕๖ หน่วยงานพบว่าสินทรัพย์ที่บันทึกไว้จากผลงานของโครงการวิจัยอุปกรณ์ชุดตรวจสอบสารเสพติดในกระแสเลือด ในปี ๒๕๕๖ มียอดสูงเกินไปเนื่องจากยังไม่สามารถนำมาใช้งานได้จริง ผลกระทบของรายการดังกล่าว ทำให้ปี ๒๕๕๕ มียอดสินทรัพย์สูงเกินไป ๓ ล้านบาท และค่าใช้จ่ายสุทธิต่ำเกินไปจำนวน ๒.๓๕ ล้านบาท หน่วยงานจึงต้องปรับปรุง รายได้สูง(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาต้นปี ๒๕๕๖ จำนวน ๒.๓๕ ล้านบาท และปรับปรุงรายการในงบการเงินปี ๒๕๕๕ ที่แสดงเปรียบเทียบ ให้เสมือนหน่วยงานได้บันทึกรายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายมาตั้งแต่ต้น

งบแสดงส่วนเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๖ และ ๒๕๕๕ แสดงดังต่อไปนี้

หน่วยงานภาครัฐ

งบแสดงส่วนเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน (เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้อง)
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๖ และ ๒๕๕๕

(หน่วย : ล้านบาท)

หมายเหตุ	ทุน	รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย สะสม	องค์ประกอบอื่น ของสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน	รวม สินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๕ - ตามที่รายงานไว้เดิม				
	ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาดปีก่อน	(๒,๗๕๐,๐๐๐)		
	ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี			
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๕ - หลังการปรับปรุง				
	การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนสำหรับปี ๒๕๕๖	(๒,๗๕๐,๐๐๐)		
	กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน			
	รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด			
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๖				