

บทที่ 7

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

และการวิเคราะห์ข้อผิดพลาดทางบัญชี

(ACCOUNTING CHANGES AND ERROR ANALYSIS)

บทที่ 7

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีและการวิเคราะห์ข้อผิดพลาดทางบัญชี (ACCOUNTING CHANGES AND ERROR ANALYSIS)

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เมื่อนักศึกษาศึกษาบทนี้แล้ว นักศึกษาสามารถ

1. ทราบการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี (ACCOUNTING CHANGES)
2. ทราบความแตกต่างในชนิดของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี (Types of Accounting Changes) ว่ามีลักษณะอย่างไรและแบ่งออกเป็นกี่ชนิดอะไรบ้าง
3. ชนิดของข้อผิดพลาด และวิธีการการวิเคราะห์ข้อผิดพลาด (Error Analysis) ที่เกิดขึ้น
4. สามารถจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบ (Preparation of Comparative Statement)

บทที่ 7

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีและการวิเคราะห์ข้อผิดพลาดทางบัญชี (ACCOUNTING CHANGES AND ERROR ANALYSIS)

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี (ACCOUNTING CHANGES)

หัวข้อต่อไปนี้เกิดขึ้นในการจัดทำงบการเงินของกิจการเสมอ ได้แก่

“บริษัท Aeronautical พยายามปรับปรุงประมาณการอายุการใช้งานของเครื่องบินโบอิง 747”

“บริษัทที่มีแนวความคิดที่จะเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชี โดย Computer Communications INC,”

“กิจการจะเกิดผลขาดทุนมากกว่า 20 ล้านดอลลาร์ ถ้าไม่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชี”

แม้จะมีรายงานการเปลี่ยนแปลงหน่วยพื้นที่ขายที่คืนขาดดุล 8.2 ล้าน จะเป็นผลให้เกิดผลขาดทุนจากการดำเนินงาน ในทางปฏิบัติการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีเกิดขึ้นเพราะว่าในช่วงเวลาที่จัดทำงบการเงิน (Financial Statement) มักจะมีเหตุการณ์ และสถานการณ์ในอนาคตที่สำคัญๆ อาจยังเป็นที่ยังสงสัยอยู่ หรือยังอยู่ในภาวะการณ์ที่ไม่แน่นอน โดยต้องใช้เวลาสักระยะหนึ่งจึงสามารถทราบได้ว่ามีรายการอะไรบ้างที่จะต้องทำการปรับปรุง เพื่อให้ได้ข้อมูลทางการเงินที่เหมาะสมถูกต้อง ในสถานการณ์ดังกล่าว นักบัญชีต้องพิจารณาว่าจะบันทึกการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีใดบ้าง เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถวิเคราะห์ให้เกิดความเข้าใจรายการเกี่ยวกับรายงานทางการเงินด้วย และจะแสดงให้เห็นถึงการเปรียบเทียบรายงานทางการเงินและการสรุปผลทางการเงินในอดีตที่ผ่านมาว่ามีผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีในรูปแบบต่างๆ เพื่อให้ได้ข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้องในสถานการณ์ดังกล่าว คือจะต้องพิจารณาว่ามีบัญชีอะไรบ้างที่จะต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถวิเคราะห์และเข้าใจรายงานทางการเงินนั้นด้วย โดยแสดงหมายเหตุโดยละเอียดตามลักษณะของการเปลี่ยนแปลง สำหรับชนิดของความแตกต่างในการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีมี

1. การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี (Accounting Changes)
2. การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีให้ถูกต้อง

อย่างไรก็ดีกำไรสุทธิและฐานะการเงินของกิจการอาจมีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละงวดซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวนี้จะมีผลกระทบต่อประโยชน์ของข้อมูลต่างๆ ในอดีตที่กิจการใช้สำหรับวิเคราะห์ถึงแนวโน้ม และทำการปิดบังผลการปฏิบัติงานที่ไม่ดีของฝ่ายบริหารด้วย ด้วยเหตุนี้ นักบัญชีจึงควรมีความระมัดระวังว่า

1. กิจการควรจะทำกรปรับปรุงข้อมูลทางบัญชี เมื่อไร และอย่างไร และ
2. การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีจะปรากฏในงบการเงินอย่างไร ทั้งนี้เพื่อให้งบการเงินของงวดที่เสนอมานำไปใช้เปรียบเทียบกันได้กับงบการเงินของงวดอื่น

ความแตกต่างในชนิดของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

(THE DIFFERENT TYPES OF ACCOUNTING CHANGE)

ก่อนที่ APB แสดงความเห็นฉบับที่ 20 เรื่อง “การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี” (สิงหาคม 1971) จะพิมพ์ออกจำหน่าย บริษัทหลายแห่งจะมีการจัดทำรายงานการแสดงผลการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่แตกต่างกันออกไปตามที่เห็นสมควร ซึ่งการเปลี่ยนแปลงนี้กระทำได้อำมีหลักฐานที่สามารถแสดงให้เห็นว่าการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีมีความสำคัญในเหตุการณ์นั้นๆ) หรือเหตุการณ์ที่เหมือนกันในอดีตมาใช้ในปัจจุบัน เช่น เมื่อบริษัทเหล็กกล้าได้เปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวร จากวิธีอัตราเร่ง (Accelerated) มาใช้วิธีเส้นตรง (Straight-line) แทนนั้น ผลของการเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคา แสดงให้เห็นถึงวิธีการที่แตกต่างกันของแต่ละบริษัท ยอดที่เพิ่มขึ้นระหว่างการคิดค่าเสื่อมราคานั้น ได้มีการบันทึกบัญชีไว้แล้ว และจะบันทึกอะไร จึงจะสามารถทำให้มีผลต่อยอดของงบกำไรขาดทุนของรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับปีที่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการดังกล่าวด้วย ในทำนองเดียวกันในอนาคตการเปลี่ยนแปลงสามารถยกเลิกได้ และไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ยังยาก และซับซ้อนอีกต่อไป หากใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรง (Straight-line) หรือบริษัทสามารถใช้วิธีง่ายๆ โดยย้อนกลับไปปรับปรุงงบการเงินของงวดบัญชีก่อน โดยเปลี่ยนไปใช้การคิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรงอย่างสม่ำเสมอ เมื่อเลือกวิธีปฏิบัติเช่นนี้แล้ว จะเห็นว่า การเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี และระหว่างวิธีการของแต่ละบริษัทนั้น จะมีความแตกต่างลดน้อยลง และมีผลต่อข้อมูลที่ถูกต้องบังไว้ในอดีตจะสำแดงออกมา

ขั้นตอนแรกที่ APB จะทำคือ ทำให้หมดข้อสงสัยในความแตกต่างของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติโดยแยกได้ดังนี้

ก. ชนิดของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี (Type of Accounting Change)

ตามความเห็นของ APB Opinion ฉบับที่ 20 ได้จำแนกชนิดของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีภายในเป็น 3 ประเภท คือ

I. การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี (Changes in Accounting Principle)

หมายถึง การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี หรือวิธีการบัญชีที่รับรองทั่วไปอย่างหนึ่ง ไปใช้หลักการบัญชี หรือวิธีการบัญชีอีกอย่างหนึ่ง ซึ่งเป็นที่รับรองทั่วไปเช่นกัน เช่น การเปลี่ยนแปลง

วิธีคิดต้นทุนสินค้าคงเหลือจากวิธี FIFO ไปเป็นวิธี LIFO และการเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาจากวิธีเส้นตรง (Straight Line Method) เป็นวิธีอัตราเร่ง (Accelerated Method)

II. การเปลี่ยนแปลงการประมาณการทางบัญชี (Changes in Accounting Estimate)

หมายถึง การเปลี่ยนแปลงอันเนื่องมาจากเมื่อมีเหตุการณ์ใหม่เกิดขึ้น หรือเมื่อมีประสบการณ์มากขึ้น หรือเมื่อได้ข้อมูลเพิ่มขึ้น เช่น การเปลี่ยนแปลงในประมาณการค่าเสื่อมราคาอายุการใช้งานของสินทรัพย์ถาวรซึ่งมีผลต่อการคิด

III. การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน (Changes in Reporting Entity)

หมายถึง การเปลี่ยนแปลงรายงานทางการเงินของหน่วยงานหนึ่งที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงรายงานทางการเงินของหน่วยงานอื่นด้วย เช่น มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชี และวิธีการรวมทางบัญชีเกี่ยวกับบริษัทย่อย และเงินลงทุนในบริษัทย่อย ทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนแปลงบริษัทในกลุ่มซึ่งรวมกันเป็นกิจการที่เสนอรายงานจะมีลักษณะแตกต่างไปจากเดิมเหมือนกัน ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงการจัดทำรายงานทางการเงินของแต่ละสาขาย่อยมาเป็นการจัดทำรายงานทางการเงินในรูปของการจัดทำงบการเงินรวม (Consolidated Financial Statement)

IV. การแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินที่ได้ออกไป หรือ

ข. การแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินที่ได้ออกไปแล้ว ไม่ใช่การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี (Correction of an Error in Previously Issued Financial Statements not an Accounting Change)

ข้อผิดพลาดในงบการเงินอาจเกิดจากความผิดพลาดทางตัวเลขคณิตศาสตร์และหลักการทางบัญชี ข้อผิดพลาดในการใช้มาตรฐานการบัญชี หรือการมองข้ามข้อเท็จจริงเกี่ยวกับระยะเวลาของงบการเงินที่จัดทำขึ้นเรียบร้อยแล้ว หรือการใช้ข้อเท็จจริงซึ่งมีอยู่ ณ วันทำงบการเงินผิดไป ส่วนการเปลี่ยนแปลงในประมาณการนั้น เป็นผลจากการได้ข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาขึ้นในภายหลัง ซึ่งทำให้มีการเข้าใจปัญหาดีขึ้น และสามารถใช้ดุลยพินิจได้ดีขึ้น ดังนั้นการแก้ไขข้อผิดพลาดจึงต่างกับการเปลี่ยนแปลงประมาณการ การเปลี่ยนจากหลักการบัญชีหนึ่งซึ่งไม่เป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมาใช้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เป็นการแก้ไขข้อผิดพลาดอย่างหนึ่งตามวัตถุประสงค์นี้ ตัวอย่างเช่น การใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือของธุรกิจค้าปลีกผิด

การเปลี่ยนแปลงจะถูกแบ่งตามประเภทที่กล่าวข้างต้น เพราะว่าลักษณะของแต่ละประเภทจำเป็นต้องใช้วิธีการที่แตกต่างในการบันทึกเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงรายการในงบการเงิน สำหรับแต่ละรายการจะถูกอธิบายแยกจากกัน เพื่อจะตรวจสอบหาสาเหตุของข้อผิดพลาดทางการเงิน

การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี

(Changes in Accounting Principle)

สำหรับการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชื่อนั้น เกิดจากการเลือกใช้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปอย่างหนึ่ง ซึ่งมีความแตกต่างจากหลักที่ใช้ก่อนแล้ว และสำหรับวัตถุประสงค์ในการจัดทำรายงาน คำว่า “หลักการบัญชี” นอกจากจะหมายถึงความรวมถึงหลัก และวิธีปฏิบัติทางบัญชีแล้วยังรวมถึงวิธีการใช้หลัก และวิธีปฏิบัติดังกล่าวด้วย ลักษณะสำคัญของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีเป็นเรื่องเกี่ยวกับทางเลือกในหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอยู่มากกว่าหนึ่งอย่าง อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์ 2 อย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี คือ (ก) การเลือกใช้หลักการบัญชีเป็นการริเริ่มเพื่อบันทึกเหตุการณ์ หรือรายการธุรกิจซึ่งเกิดขึ้นเป็นครั้งแรก หรือเป็นรายการซึ่งก่อนนั้นไม่มีผลที่ถือว่ามีความสำคัญ และ (ข) การเลือกใช้หลักการบัญชี หรือการปรับขยายหลักการบัญชี ทั้งนี้เพราะเหตุการณ์หรือรายการธุรกิจมีลักษณะแตกต่างในเนื้อหาอย่างเห็นได้ชัดจากที่ได้เกิดขึ้นก่อนแล้ว

การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีมีหลายวิธีและมีความแตกต่างกัน ได้แก่

1. การเปลี่ยนแปลงหลักการตีราคาสินค้าคงเหลือจากวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Average) ไปเป็นวิธีเข้าหลังออกก่อน (Lifo)
2. การเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรที่ได้ลงบัญชีไว้แล้วจากวิธีอัตราเร่ง (Accelerated Depreciation) ไป เป็นวิธีเส้นตรง (Straight-line Method)
3. การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีของกิจการก่อสร้างเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างระยะยาว เช่น เปลี่ยนจากวิธีคิดกำไรเมื่องานเสร็จตามสัญญา (Completed Contract Method) มาเป็นวิธีคิดกำไรตามเปอร์เซ็นต์ของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of Completion Method)

ลักษณะพิเศษอย่างหนึ่งของการบัญชีคือ ความแน่นอนไม่มีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี ความสอดคล้องกับหลักการบัญชี รวมถึงนโยบาย ระเบียบปฏิบัติของรอบระยะเวลาบัญชี แต่อย่างไรก็ตามในสถานการณ์บางอย่าง กิจการอาจปรับปรุงแก้ไข โดยการนำเอาหลักการบัญชีที่ดีกว่ามาใช้ก่อนที่ AICPA จะได้ออก APB Opinion No. 20 นั้น นักบัญชีต่างก็มีวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกันไปเป็นต้นว่า ผลกระทบต่อกำไรอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตั้งแต่ปีก่อนๆ จนถึงปัจจุบัน จะนำมาแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุน หรืออาจจะทำงบการเงินปีก่อนเสียใหม่ โดยใช้หลักการบัญชีใหม่ เพื่อให้เปรียบเทียบกับปีปัจจุบันได้ การเลือกใช้วิธีการใดวิธีการหนึ่งข้างต้นย่อมจะเป็นผลทำให้งบการเงินของแต่ละปี ของกิจการนั้นเปรียบเทียบกับกันไม่ได้ และไม่อาจนำมาเปรียบเทียบกับกิจการอื่นได้เช่นกัน

และในการตรวจสอบต้องใช้ความระมัดระวังโดยทำตามโอกาสที่เหมาะสม เพื่อให้การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นตามความเป็นจริง

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีไม่ใช่พิจารณาที่ผลลัพธ์จากการนำเอาหลักการใหม่มาใช้ เช่น (1) การคิดค่าเสื่อมราคาจากการตีราคาทรัพย์สินใหม่ ซึ่งแตกต่างจากวิธีการคิดค่าเสื่อมราคากับสินทรัพย์ถาวรเดิมหรือที่มีอยู่แล้ว ลักษณะนี้ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับหลักการบัญชี (2) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ซึ่งเกิดขึ้นในอดีตและมีจำนวนไม่มาก แต่ปัจจุบันกลายเป็นจำนวนเงินที่มาก และให้มีการผ่อนชำระเป็นงวดๆก็ไม่ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับหลักการบัญชี ถ้าหลักการบัญชานั้นไม่ใช่หลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไปหรือการนำหลักการบัญชีที่ผิดไปใช้โดยเปลี่ยนแปลงจากหลักการบัญชีที่ไม่ถูกต้อง ให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไปว่าเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี เช่น การเปลี่ยนแปลงจากวิธีการบันทึกจาก CASH BASIS มาเป็น ACCRUAL BASIS ซึ่งถือว่าเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี เช่นเดียวกับการที่กิจการหักราคาซากของสินทรัพย์ตอนที่คำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธี Double-declining depreciation และต่อมาก็เปลี่ยนแปลงมาเป็นวิธีการไม่นำราคาซากมาคำนวณ

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (CHANGE IN ACCOUNTING ESTIMATE)*⁽¹⁾

การเปลี่ยนแปลงในประมาณการที่ใช้ในทางบัญชานั้น เป็นผลมาจากกิจการต้องเสนองบการเงินเป็นงวดๆ ซึ่งในการจัดทำงบการเงินต้องอาศัยการประมาณการผลของเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ตัวอย่างของรายการที่ต้องทำประมาณการได้แก่ ลูกหนี้ที่อาจเก็บเงินไม่ได้ ความล้าสมัยของสินค้าคงเหลือ งวดเวลาที่พึงได้ประโยชน์จากรายจ่ายรอดัดบัญชีอายุการใช้งานและมูลค่าซากของสินทรัพย์เสื่อมราคาได้ ค่าประกัน คุณภาพ จำนวนทรัพยากรธรรมชาติที่พึงได้รับ เป็นต้น ซึ่งกิจการไม่อาจคาดคะเนเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตและผลของเหตุการณ์นั้นได้อย่างถูกต้อง และด้วยความมั่นใจ ดังนั้นในการทำประมาณการจึงต้องใช้ดุลยพินิจ เหตุผลดังกล่าวนี้ การประมาณการทางบัญชีจะเปลี่ยนแปลงไปเมื่อมีเหตุการณ์ใหม่เกิดขึ้น เมื่อมีประสบการณ์มากขึ้น หรือเมื่อได้ข้อมูลเพิ่มเติม

อย่างไรก็ตามการเปลี่ยนแปลงประมาณการที่ถูกกระทบด้วยการเปลี่ยนแปลง ในหลักการบัญชีในบางครั้งก็เป็นการยากที่จะแยกแยะระหว่างการเปลี่ยนแปลงในหลักการบัญชีกับการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ตัวอย่างเช่น กิจการอาจเปลี่ยนจากวิธีรอดัดบัญชีแล้วตัด

*⁽¹⁾ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย “มาตรฐานการบัญชี รวมเล่ม” กรกฎาคม 2539 ฉบับที่

จ่ายเป็นงวดๆ ไปใช้วิธีบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีเมื่อรายจ่ายเกิดขึ้น ทั้งนี้เพราะประโยชน์อันพึงจะได้รับในอนาคตจากรายจ่ายนั้นเกิดไม่แน่นอนขึ้น ดังนั้นการที่กิจการเปลี่ยนมาเลือกใช้วิธีบัญชีใหม่ส่วนหนึ่งหรือทั้งหมด ก็ด้วยเหตุผลเพราะมีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับประโยชน์ในอนาคตที่คาดไว้ ในบางครั้งผลของการเปลี่ยนแปลงในหลักการบัญชีไม่อาจแยกจากผลของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีได้ การเปลี่ยนแปลงประเภทนี้ต้องปรับปรุงแก้ไขประมาณการอยู่เสมอๆ ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงข้างต้นจึงถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการ (ไม่ใช้การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี)

การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน (CHANGE IN REPORTING ENTITY)

เนื่องด้วยมีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีชนิดพิเศษอย่างหนึ่งซึ่งมีผลทำให้งบการเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงานแตกต่างไปจากเดิมมาก ซึ่งการเปลี่ยนแปลงประเภทนี้มีไม่มากส่วนใหญ่ได้แก่ (ก) มีการเสนองบการเงินรวมแทนที่จะจัดทำงบการเงินของแต่ละกิจการ (ข) มีการเปลี่ยนแปลงบริษัทย่อยหนึ่งๆ ในกลุ่ม ทำให้งบการเงินรวมเปลี่ยนไป (ค) มีการเปลี่ยนแปลงบริษัทซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินรวมนั้น และ (ง) มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีและวิธีการรวมทางบัญชีเกี่ยวกับบริษัทย่อยและเงินลงทุนในบริษัทย่อย ทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนแปลง สำหรับบริษัทในกลุ่มซึ่งรวมกันเป็นกิจการที่เสนอรายงานจะมีลักษณะที่แตกต่างไปจากเดิม ทั้งนี้เพราะในการรวมธุรกิจบางอย่างลักษณะอาจมีผลให้เกิดกิจการที่เสนอรายงานแตกต่างไปจากเดิมเหมือนกัน

การแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินที่ได้ออกไปแล้ว

ข้อผิดพลาดในงบการเงินอาจเกิดจากความผิดพลาดทางคณิตศาสตร์ ข้อผิดพลาดในการใช้มาตรฐานการบัญชี หรือการมองข้ามข้อเท็จจริง หรือการใช้ข้อเท็จจริงซึ่งมีอยู่ ณ วันทำงบการเงินผิดไป ส่วนการเปลี่ยนแปลงในประมาณการนั้นเป็นผลจากการได้ข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาขึ้นในภายหลัง ซึ่งทำให้มีการเข้าใจปัญหาดีขึ้น และสามารถใช้ดุลยพินิจได้ดีขึ้น ดังนั้นการแก้ไขข้อผิดพลาดจึงต่างกับการเปลี่ยนแปลงประมาณการ การเปลี่ยนจากหลักการบัญชีหนึ่งซึ่งไม่เป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมาใช้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาดอย่างหนึ่ง

ความเห็นต่าง ๆ เกี่ยวกับการจัดทำรายงานแสดงการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี

สำหรับปัญหาที่สำคัญในการจัดทำรายงานแสดงการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชานั้น ผู้บริหารควรจะพิจารณาว่าควรหรือไม่ที่จะปรับงบการเงินของงวดก่อนๆ ที่อยู่ในงบการเงินปัจจุบันเพื่อแสดงให้เห็นถึงการใช้หลักการบัญชีใหม่ย้อนหลัง ความเห็นต่าง ๆ เกี่ยวกับปัญหาเหล่านี้อาจสรุปให้เห็นได้ดังนี้ คือ

(1) โดยปกติหลักการบัญชีที่กิจการใช้ควรถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอทุกงวดบัญชีที่ทำ เพื่อเสนอในงบการเงินเปรียบเทียบ แต่ถ้ากิจการใช้หลักการบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับรายการที่มีลักษณะเดียวกันในงบการเงินที่กิจการต้องเสนอสำหรับงวดต่างๆ อาจเป็นเหตุให้มีการแปลความหมายเกี่ยวกับแนวโน้มของกำไรและข้อมูลอื่น ซึ่งต้องใช้ในการเปรียบเทียบผิดพลาดไปได้ เหตุนี้กิจการควรใช้หลักการบัญชีเดียวกันในการเสนองบการเงินงวดปัจจุบันและงวดก่อนๆ ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่ถ้ากิจการที่เสนองบการเงินทำการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี ก็ควรจะทำกรปรับงบการเงินของงวดก่อนๆ ที่อยู่ในงบการเงินปีปัจจุบันใหม่

(2) ในการปรับงบการเงินของงวดต่างๆ เสียใหม่อาจมีผลทำให้ประชาชนเสื่อมศรัทธาในงบการเงิน และทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความสับสนได้ ดังนั้น จึงควรถือว่างบการเงินซึ่งได้ทำขึ้นโดยถือเกณฑ์หลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไปในขณะนั้นถูกต้องแล้วไม่ต้องเปลี่ยนแปลงอะไรอีก ยกเว้นจะมีการเปลี่ยนแปลงในหน่วยงานที่เสนอรายงาน หรือมีการแก้ไขข้อผิดพลาด

(3) การปรับงบการเงินของงวดก่อนเสียใหม่สำหรับการเปลี่ยนแปลงบางประเภท ทำให้กิจการเสียค่าใช้จ่ายสูง และบางครั้งอาจทำไม่ได้ ยกตัวอย่าง อาจมีข้อมูลไม่เพียงพอที่จะทำการปรับงบการเงินของงวดก่อนเสียใหม่ หากพิจารณาเปลี่ยนวิธีคำนวณกำไรของงานก่อสร้างระยะยาว จากวิธีคิดกำไรเมื่องานเสร็จตามสัญญาไปใช้วิธีคิดกำไรตามเปอร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จ

(4) การปรับงบการเงินของงวดก่อนเสียใหม่ สำหรับการเปลี่ยนแปลงบางอย่างต้องใช้ข้อสมมติบางประการ ซึ่งอาจให้ผลลัพธ์ที่แตกต่างไปจากที่ควรจะเป็นหากได้มีการใช้หลักเกณฑ์ใหม่นั้นมาแล้วในงวดก่อนๆ ตัวอย่าง หากมีการเปลี่ยนแปลงการตีราคาสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าก่อน-ออกก่อนไปใช้วิธีเข้าหลัง-ออกก่อน ก็อาจสมมติได้ว่าสินค้าคงเหลือปลายงวดที่เพิ่งสิ้นสุดไปนั้นเป็นสินค้าคงเหลือต้นงวดของงวดปัจจุบันด้วย ตามวิธีเข้าหลัง-ออกก่อน ผลลัพธ์ย้อนหลังตามข้อสมมติดังกล่าวอาจแตกต่างจากผลลัพธ์ ซึ่งสมมติว่าได้มีการใช้วิธีเข้าหลัง-ออกก่อนมาตั้งแต่ต้น

มาตรฐานการบัญชีและการรายงาน^{*(2)}

เหตุผลที่สนับสนุนให้มีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี

ในการจัดทำงบการเงินนั้น มีข้อสมมติที่สำคัญว่า หลักการบัญชีใดเมื่อกิจการได้ใช้ไปครั้งหนึ่งแล้วก็ไม่ควรมีการเปลี่ยนแปลงสำหรับเหตุการณ์และรายการธุรกิจอย่างเดียวกัน การใช้หลักการบัญชีโดยสม่ำเสมอสำหรับแต่ละงวดจะมีผลทำให้งบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช่มากยิ่งขึ้น ทั้งนี้จะช่วยในการวิเคราะห์และการทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อมูลเปรียบเทียบทางด้านการบัญชี เหตุนี้ข้อสมมติที่ว่ากิจการไม่ควรเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี ก็อาจมีข้อยกเว้นได้ถ้าหากว่ากิจการสามารถยกเหตุผลสนับสนุนได้ว่าหลักการบัญชีที่เลือกไว้แล้วนั้นเป็นหลักการบัญชีที่ดีกว่า หลักการบัญชีตามแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ซึ่งสร้างหลักการบัญชีขึ้นมาใหม่โดยแถลงว่าเป็นหลักการบัญชีที่ดีกว่าเดิม หรือออกมาเพื่อยกเลิกหลักการบัญชีเฉพาะหนึ่งๆ เป็นเหตุผลสนับสนุนที่เพียงพออย่างหนึ่งในการเปลี่ยนแปลงการบัญชี สำหรับการเปลี่ยนแปลงอื่นๆ ภาวะในการพิสูจน์ยังคงอยู่กับกิจการที่เสนอการเปลี่ยนแปลง

การรายงานการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี

ลักษณะและเหตุผลที่มีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีและผลที่มีต่อกำไรควรเปิดเผยไว้ในงบการเงินในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง และกิจการควรอธิบายเหตุผลไว้ให้ชัดเจนว่าทำไมหลักการบัญชีเลือกใหม่จึงเป็นหลักที่ดีกว่า โดยทั่วไปเหตุผลที่ยกมาสนับสนุนการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีได้แก่

1. เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ใช้โดยทั่วไปในอุตสาหกรรม
2. ทำให้มีการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ดีขึ้น
3. เพื่อให้สอดคล้องกับวิธีการบัญชีที่ใช้อยู่กับส่วนงานอื่นๆ ของกิจการ และถึงแม้ว่าจะมีความคิดเห็นขัดแย้ง แต่ความเห็นที่ว่า
 1. ประชาชนจะเสื่อมศรัทธาในงบการเงิน หากมีการปรับงบการเงินของงวดก่อนๆ เสียใหม่
 2. หลักการบัญชีควรถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอในงบการเงินเปรียบเทียบ ซึ่งนับว่าเป็นปัจจัยสำคัญที่สนับสนุนให้มีการรายงานการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี

^{*(2)} สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีขึ้นอนุญาตแห่งประเทศไทย “มาตรฐานการบัญชี รวมเล่ม” กรกฎาคม 2539 (พิมพ์ที่บริษัท พี.เอ.ลิฟวิ่ง จำกัด) หน้า 42-45.

มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับเรื่องนี้สรุปได้ดังนี้ การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีส่วนใหญ่ควรลงบัญชี โดยนำผลสะสมของการเปลี่ยนไปใช้หลักการบัญชีใหม่ไปรวมคำนวณกำไรสุทธิของงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง ผลสะสมดังกล่าวคำนวณได้โดยใช้วิธีคำนวณย้อนหลัง

อย่างไรก็ตาม มีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีพิเศษบางอย่างซึ่งควรรายงานให้ทราบ โดยการปรับงบการเงินของงวดก่อนๆ เสียใหม่

สำหรับการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีทุกอย่าง ยกเว้นหลักการบัญชีพิเศษ ซึ่งต้องปรับตัวเลขของงวดก่อนย้อนหลังการเปลี่ยนแปลงที่มีผลต่อกำไรก่อนรายการพิเศษ และผลต่อการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และรายงานการเปลี่ยนแปลงที่เสนอรายงานให้ใช้มาตรฐานดังต่อไปนี้

(ก) งบการเงินของงวดก่อนๆ ที่เสนอไว้เพื่อการเปรียบเทียบในงบการเงินงวดปัจจุบันควรแสดงดังเช่นที่ได้รายงานไว้แต่เดิม

(ข) ควรนำผลสะสมของการเปลี่ยนไปใช้หลักการบัญชีใหม่ที่มีต่อจำนวนกำไรสะสม ณ วันต้นงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง ไปรวมคำนวณกำไรสุทธิของงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น

(ค) ควรเปิดเผยให้ทราบถึงผลของการใช้หลักการบัญชีใหม่ที่มีต่อกำไรก่อนรายการพิเศษ กำไรสุทธิ และกำไรต่อหุ้นที่เกี่ยวข้องของงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง

(ง) กำไรก่อนรายการพิเศษและกำไรสุทธิซึ่งคำนวณตามเกณฑ์ “ประหนึ่งทำใหม่” ควรแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับทุกงวดที่เสนอในงบการเงินของงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง ประหนึ่งว่าได้มีการใช้หลักการบัญชีที่เลือกใช้ใหม่นี้สำหรับงวดก่อนๆ ที่ถูกกระทบ

ดังนั้น กำไรก่อนรายการพิเศษและกำไรสุทธิ (ไม่รวมการปรับปรุงผลสะสม) สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงควรแสดงตามเกณฑ์หลักการบัญชีใหม่ที่เลือกใช้

สำหรับผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี จำนวนที่แสดงในงบกำไรขาดทุน สำหรับผลสะสมของการเปลี่ยนไปใช้หลักการบัญชีใหม่ได้แก่ ผลต่างระหว่าง (1) จำนวนกำไรสะสม ณ วันต้นงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงกับ (2) จำนวนกำไรสะสมที่ควรรายงาน ณ วันเดียวกันนั้น หากได้มีการใช้หลักการบัญชีใหม่ย้อนหลังไปสำหรับทุกๆ งวดที่ถูกกระทบ โดยคำนึงถึงแต่เฉพาะผลโดยตรงของการเปลี่ยนแปลงและผลของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องเท่านั้น และกิจการก็ควรแสดงจำนวนผลสะสมไว้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างหัวข้อ “รายการพิเศษ” และ “กำไรสุทธิ” ผลสะสมนี้ไม่ใช่รายการพิเศษ แต่ควรรายงานในลักษณะเดียวกันกับรายการพิเศษ ข้อมูลต่อหุ้นที่แสดงในงบกำไรขาดทุน ควรรวมผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีต่อหุ้นด้วย

และสำหรับผลประหนึ่งทำใหม่ของการใช้หลักการบัญชีใหม่ย้อนหลัง สำหรับกำไรก่อนรายการพิเศษและกำไรสุทธิ ควรแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุน กำไรก่อนรายการพิเศษและ

กำไรสุทธิต่อหุ้นซึ่งได้คำนวณขึ้นตามเกณฑ์ประหนึ่งทำใหม่ควรแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนด้วย หากไม่มีที่พอ จำนวนต่อหุ้นดังกล่าวอาจแสดงไว้ให้ชัดเจนในงบย่อต่างหาก หรือแสดงแบบเป็นช่องๆ ในหมายเหตุประกอบงบการเงินพร้อมด้วยแสดงการอ้างอิงถึงกันไว้ ในกรณีดังกล่าว ควรแสดงจำนวนกำไรต่อหุ้นจริงซ้ำอีก เพื่อการเปรียบเทียบจำนวนประหนึ่งทำใหม่ควรแสดงไว้ในทั้งงบการเงินปัจจุบันและอนาคตสำหรับทุกงวดที่เสนอ ซึ่งเป็นงวดก่อนการเปลี่ยนแปลง และเป็นงวดที่ถูกกระทบด้วยการเปลี่ยนแปลงนั้น หากมีการเสนองบกำไรขาดทุนสำหรับงวดปัจจุบัน เท่านั้นควรเปิดเผยจำนวนที่เกิดขึ้นจริงและจำนวนประหนึ่งทำใหม่ และข้อมูลต่อหุ้นที่เกี่ยวข้อง สำหรับงวดก่อนไว้ด้วย

นอกจากนี้ สำหรับขั้นตอนที่สำคัญในการคำนวณและรายงานผลสะสมและจำนวน ประหนึ่งทำใหม่ของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี อาจแสดงเป็นตัวอย่างโดยใช้การเปลี่ยนแปลง วิธีคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เดิมที่ได้ลงบัญชีไว้แล้ว ดังนี้

(1) ควรระบุให้ชัดเจนว่าสินทรัพย์เสื่อมราคาประเภทใดที่เป็นสินทรัพย์ที่จะเปลี่ยนวิธี คิดค่าเสื่อมราคา (“ประเภทของสินทรัพย์” ในที่นี้หมายถึงลักษณะตัวสินทรัพย์โดยทั่วไป)

(2) ควรคำนวณเสียใหม่ซึ่งจำนวนค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์เดิมที่ลงบัญชีไว้แล้ว ณ วันต้นงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง โดยคำนวณย้อนหลังไปโดยใช้ค่าเสื่อมราคาวิธีใหม่ ถัดจากนั้น ควรปรับปรุงค่าเสื่อมราคาเสียใหม่โดยคำนวณหาผลต่างระหว่างจำนวนค่าเสื่อมราคาที่คำนวณ ได้ใหม่กับจำนวนที่ได้ลงบัญชีไว้แล้ว

(3) ผลสะสมที่มีต่อจำนวนกำไรสะสม ณ วันต้นงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งได้แก่ จำนวนปรับปรุงที่คำนวณได้จาก (ข) ข้างต้น ควรแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนของงวดที่มีการ เปลี่ยนแปลง

(4) จำนวนประหนึ่งทำใหม่ คำนวณขึ้นโดยสมมติว่าได้มีการใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคา วิธีใหม่ย้อนหลังเข้ากับงบการเงินงวดก่อนๆ ที่เสนอในงบงวดปัจจุบัน และทำการปรับปรุง รายการอื่นซึ่งคำนวณโดยถือเกณฑ์กำไรรวมทั้งภาษีที่เกี่ยวข้อง

อย่างไรก็ตามในการตัดค่าเสื่อมราคา การสูญสิ้นหรือการตัดจ่าย (เรียกรวมในที่นี้ว่า การตัดจ่าย) มีหลายวิธี ในการเลือกวิธีตัดจ่ายสำหรับสินทรัพย์เฉพาะหนึ่งๆ มีปัจจัยที่ต้อง พิจารณาหลายอย่าง ปัจจัยดังกล่าวอาจเปลี่ยนได้แม้สำหรับสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน ตัวอย่าง บริษัทอาจใช้วิธีใหม่ในการตัดจ่ายสินทรัพย์เสื่อมราคาหนึ่งๆ ได้ และใช้วิธีดังกล่าวสำหรับสินทรัพย์ ประเภทเดียวกันที่ซื้อเพิ่มในภายหลังทั้งหมด แต่ยังคงใช้วิธีเดิมในการตัดจ่ายสินทรัพย์ประเภท เดียวกันที่ได้มาและลงบัญชีไว้แล้ว การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงหลักการ บัญชี จึงไม่ต้องมีการปรับปรุงชนิดที่ได้กล่าวไว้แล้ว แต่ควรเปิดเผยให้ทราบถึงลักษณะของการ

เปลี่ยนแปลงในวิธีที่ใช้ และผลของการเปลี่ยนแปลงที่มีต่อกำไรก่อนรายการพิเศษ และกำไรสุทธิของงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง รวมทั้งกำไรต่อหุ้นที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม หากมีการใช้วิธีใหม่ในการตัดจ่ายกับสินทรัพย์ประเภทเดียวกันที่ได้มาและลงบัญชีไว้แล้ว การกระทำดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีซึ่งต้องมีการปรับปรุงหาผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงและต้องใช้วิธีการที่กล่าวมาแล้ว แต่ผลสะสมที่ไม่อาจคำนวณได้ ในบางครั้งการคำนวณผลที่มีต่อกำไรสะสม ณ วันต้นงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีไม่สามารถทำได้ กรณีดังกล่าวก็ควรเปิดเผยให้ทราบถึงผลของการเปลี่ยนแปลงที่มีต่อผลการดำเนินงานของงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง (รวมทั้งข้อมูลต่อหุ้น) และอธิบายให้ทราบถึงสาเหตุที่ไม่ลงบัญชีเกี่ยวกับผลสะสม และสาเหตุที่ไม่เปิดเผยจำนวนประหนึ่งทำใหม่สำหรับปีก่อนๆ ตัวอย่างของการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีประเภทนี้ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงการตีราคาสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน ไปใช้วิธีเข้าหลัง-ออกก่อน เป็นต้น ซึ่งข้อยุ่งยากดังกล่าวได้อธิบายไว้แล้ว

ในการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีพิเศษซึ่งต้องปรับตัวเลขของงวดก่อนย้อนหลัง สำหรับการเปลี่ยนแปลงในหลักการบัญชีบางอย่าง ประโยชน์ที่ได้จากการปรับตัวเลขของงวดต่างๆ ย้อนหลังอาจมีมากกว่าการไม่ปรับย้อนหลัง ดังนั้น เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเกิดขึ้นควรมีการปรับงบการเงินงวดก่อนๆ ที่เสนอเสียใหม่ การเปลี่ยนแปลงที่เข้าข่ายการปรับปรุงดังกล่าวได้แก่

- (1) การเปลี่ยนแปลงวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าหลัง-ออกก่อนไปใช้วิธีอื่น
- (2) การเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาว
- (3) การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีในงบการเงินของหนังสือชี้ชวนเพื่อออกขายหุ้นให้แก่ประชาชนทั่วไป หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการควบหรือรวมกิจการเสนอต่อผู้ถือหุ้น
- (4) การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดตามแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี ควรเปิดเผยให้ทราบถึงลักษณะและเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงในงบการเงินสำหรับงวดที่เริ่มมีการเปลี่ยนแปลง นอกจากนั้นควรเปิดเผยสำหรับทุกๆ งวดที่เสนอในงบการเงินงวดปัจจุบัน ให้ทราบถึงผลของการเปลี่ยนแปลงที่มีต่อกำไรก่อนรายการพิเศษ กำไรสุทธิ และกำไรต่อหุ้น การเปิดเผยดังกล่าวอาจแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อย่างไรก็ตามไม่จำเป็นต้องเปิดเผยผลของการเปลี่ยนแปลงซ้ำอีกในงบการเงินงวดต่อๆ มา

I. การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี

1.1 ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงตามหลักบัญชี

ข้อแนะนำสำหรับการพิจารณาผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีมี 3 วิธี ดังนี้คือ

1.1.1 วิธีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่มีผลย้อนหลังปีก่อนในอดีต (Retro active)

ตามวิธีนี้ให้คำนวณผลการเปลี่ยนแปลงหลัก หรือวิธีการบัญชีที่มีต่องบการเงินของปีก่อน ทำให้มีการปรับปรุงรายการที่มีผลย้อนหลัง โดยทำการปรับปรุงสำหรับรายการในงบการเงินปีก่อน ด้วยวิธีการทางบัญชีแบบใหม่ การแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินปีก่อน ด้วยวิธีการทางบัญชีแบบใหม่การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีวิธีนี้จะเป็นการแก้ไขหลักการทางบัญชีใหม่ ซึ่งจะสามารถใช้เปรียบเทียบกับงบการเงินของปีปัจจุบันได้ ถ้าไม่ใช้วิธีนี้ งบการเงินก่อนปีที่มีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี จะให้หลักการบัญชีเดิมส่วนงบการเงินปีปัจจุบันจะใช้หลักการบัญชีใหม่และจะแสดงยอดที่มีผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่มีต่อปีก่อนๆ โดยจะมีการแสดงการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีให้เห็นถึงการปรับปรุงยอดสะสมไว้ในบัญชีกำไรขาดทุน และในปีถัดมาที่จะจัดทำรายการในงบการเงินโดยใช้หลักการบัญชีแบบใหม่ที่ต้อง ซึ่งจะต้องแสดงยอดสะสมของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีนั้น คำถามก็มีอยู่ว่า เราจะมั่นใจได้อย่างไรว่ารายการในงบการเงินนั้นถูกต้องหรือไม่ และเป็นการใช้หลักการทางบัญชีที่สามารถใช้เปรียบเทียบกันได้หรือไม่ ความสม่ำเสมอถือว่าเป็นสิ่งสำคัญสำหรับใช้ในการพิจารณาแนวโน้มของกำไรและความสัมพันธ์ทางการเงินที่จำเป็นต่อธุรกิจ

1.1.2 วิธีการบันทึกการเปลี่ยนแปลงในปีปัจจุบัน (Currently)

ตามวิธีนี้ให้คำนวณว่าการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีมีผลกระทบต่อการคำนวณกำไรปีก่อนๆ รวมทั้งสิ้นเป็นจำนวนเท่าใด แล้วให้นำไปแสดงในงบกำไรขาดทุนของปีปัจจุบันระหว่างหัวข้อ “รายการพิเศษ (Extraordinary Items)” กับ “กำไรสุทธิ (Net Income)” ผู้ที่นิยมใช้วิธีนี้ให้เหตุผลว่า การแก้ไขงบการเงินปีก่อนจะทำให้ผู้ลงทุนขาดความเชื่อถือ ซึ่งในบางกรณีผู้ใช้งบการเงินก็ได้ตัดสินใจไปแล้ว โดยใช้ตัวเลขตามงบการเงินที่ทำไว้แต่เดิม

การจัดทำงบการเงินปีก่อนเสียใหม่จะทำให้เกิดความสับสนและความไม่แน่ใจว่า การตัดสินใจที่กระทำได้แต่เดิมนั้นถูกต้องหรือไม่ตามข้อมูลใหม่นี้ ในบางกรณีอาจเกิดปัญหาในแง่กฎหมาย เช่น บริษัทได้ประกาศเงินปันผลแล้วโดยถือว่ากิจการมีกำไร แต่เมื่อคำนวณกำไรตามหลักการบัญชีใหม่แล้วปรากฏว่ากำไรไม่พอจ่ายเงินปันผลเป็นต้น ในบางกรณีอาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เช่น การจัดทำงบการเงินใหม่ต้องสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายสูงหรืออาจเป็นโอกาสให้ผู้บริหารงานเลือกแสดงการเปลี่ยนแปลงที่มีผลในด้านดี ในปีปัจจุบันหรือปีต่อไป ส่วนการเปลี่ยนแปลงที่มีผลทางลบจะนำไปปรับปรุงกับปีก่อนก็ได้

1.1.3 วิธีบันทึกการเปลี่ยนแปลงในปีปัจจุบันและปีต่อไปตามที่คาดการณ์ไว้

(Prospectively)

ตามวิธีนี้ถือว่าการคาดคะเนจะไม่มีผลทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในรายงานทางการเงินสำหรับปีก่อน ทั้งนี้สิ่งที่เปิดเผยนั้นตามวิธีนี้ไม่ต้องปรับปรุงกำไรของปีก่อนด้วย ผลของการเปลี่ยนแปลงหลักหรือวิธีการบัญชี และให้การเปลี่ยนแปลงนี้มีผลเฉพาะในปีปัจจุบัน และปีต่อ ๆ ไปเท่านั้น ผู้นิยมวิธีนี้ให้เหตุผลว่า เมื่อผู้บริหารได้เสนองบการเงินต่อผู้ลงทุน และผู้ใช้งบการเงินโดยวิธีบัญชีเดิมที่ได้กำหนด ได้ว่าเป็นวิธีที่เหมาะสมแล้ว ก็ถือว่าเป็นยุติ ผู้บริหารไม่อาจแก้ไขงบการเงินปีก่อนๆ โดยใช้หลักการบัญชีใหม่ๆ ดังนั้นตามวิธีนี้จึงไม่มีการปรับปรุงกำไรด้านผลกระทบของหลักการบัญชีที่มีผลต่อกำไรของปีก่อนๆ และในเมื่อผู้บริหารเห็นว่าหลักหรือวิธีการบัญชีเดิมไม่เหมาะสมและสมควรที่จะใช้หลักหรือวิธีการบัญชีใหม่แทนหลักการหรือวิธีการบัญชีเดิม ก็เป็นการตัดสินใจใหม่ตามข้อมูลใหม่ที่ได้รับ จึงสมควรที่จะนำมาใช้ในปีปัจจุบันและปีต่อ ๆ ไปเท่านั้น การนำผลกระทบต่อกำไรในปีก่อนมาปรับปรุงกับกำไรปีปัจจุบันเป็นวิธีที่มีเหตุและผลเพราะเป็นรายการที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงานของปีปัจจุบันแต่อย่างใด

APB Opinion No. 20 ได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับเรื่องการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี โดยถือตามชนิดของการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ซึ่งจำแนกได้เป็น 3 ลักษณะคือ

1. การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีผลกระทบรวม (Cumulative-Effect Type Accounting Change)
2. การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่มีผลย้อนหลัง (Retroactive-Effect Type Accounting Change)
3. การเปลี่ยนไปใช้วิธีราคาสินค้าคงเหลือแบบเข้าหลัง-ออกก่อน (Change to LIFO Method of Inventory)

1.2 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่มีผลกระทบรวม (Cumulative Effect Type Accounting Change)

ความคิดเห็นทางการเงินของ APB หมายเลข 20 จะเป็นเครื่องชี้ให้เห็นในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีโดยทั่วไปแล้ว ควรบันทึกผลการเปลี่ยนแปลงในปีที่มีผลกระทบเปลี่ยนแปลงดังนี้

1. ผลกระทบรวมต่อกำไรของปีก่อน ให้นำมาแสดงในงบกำไรขาดทุนของปีปัจจุบันระหว่างหัวข้อ รายการพิเศษทางบัญชี (Extraordinary Items) กับกำไรสุทธิ (Net Income) ผลกระทบรวมนี้ไม่ใช่รายการพิเศษ แต่ให้แสดงไว้ต่างหากสุทธิจากภาษีเช่นเดียวกัน ในกรณีบันทึกเป็นรายการพิเศษ

2. รายการในงบการเงินของปีก่อนจะนำมาแสดงรวมไว้สำหรับการเปรียบเทียบ

3. กำไรสุทธิก่อนหักรายการพิเศษ และกำไรสุทธินั้นจะนำมาคำนวณโดยใช้หลักการประเมินทางการบัญชีและควรแสดงให้เห็นในงบกำไรขาดทุนที่นำเสนอในรอบระยะเวลาทั้งหมด แต่ถ้ามีหลักการใหม่ๆ ที่เป็นที่ยอมรับก็สามารถนำมาแสดงผลได้ รายงานความสัมพันธ์ของข้อมูลกำไรต่อหุ้น สรุปการประเมินทางบัญชีมีหลักการ 2 อย่างด้วยกัน

(1) ผลกระทบโดยตรงของการเปลี่ยนแปลง และ

(2) การปรับปรุงที่ไม่ได้ตรงรองให้รอบคอบในรายการบัญชี โดยยึดหลักตามกำไรก่อนหักภาษีหรือกำไรสุทธิ (เช่น กำไรจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายและค่าธรรมเนียม) ซึ่งจะถูกรับถ้าหลักใหม่ที่สามารถใช้ได้ปฏิบัติตาม ในงวดระยะเวลาก่อน และมีความสัมพันธ์กับภาษีเงินได้

เพื่อเป็นการให้ข้อมูลเพิ่มเติมต่อจากงบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบที่จัดทำขึ้นตามข้อ 1 และ 2 ให้เพิ่มเติมข้อมูลเกี่ยวกับกำไรพิเศษและกำไรสุทธิที่ควรจะเป็น รวมทั้งกำไรต่อหุ้น ถ้าหากว่าใช้หลักการบัญชีใหม่สำหรับงบกำไรขาดทุนของทุกปีที่ปรากฏเปรียบเทียบอยู่นั้น คือทำ Proforma data ให้ผู้ใช้งบได้ทราบ Proforma นี้รวมผลกระทบโดยตรงของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่มีต่อการคำนวณกำไรของแต่ละปี และรายการคำนวณจากเกณฑ์กำไรที่ถูกกระทบจากการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี ในกรณีงบกำไรขาดทุนปีปัจจุบันเพียงปีเดียว ควรแสดง Proforma data ของปีก่อนรวมทั้งกำไรต่อหุ้นเป็นการเพิ่มเติมด้วย

ตัวอย่างเช่น ณ ต้นปี 19x2 บริษัท ABC ตัดสินใจเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาจากวิธีผลรวมของจำนวนปี Sum-of-the-years'-digits มาเป็นวิธีเส้นตรง (Straight Line) สำหรับเครื่องจักรของบริษัท ซึ่งเครื่องจักรนี้ซื้อมาในปี 19x0 ในราคาทุน \$100,000 และมีอายุการใช้งาน 4 ปีการคิดค่าเสื่อมราคาทั้งสองวิธีและสรุปผลต่างได้ดังนี้ คือ

ปี	ค่าเสื่อมราคาตามวิธี	ค่าเสื่อมราคา	ผลต่าง	ภาษีเงินได้	ผลกระทบต่อ
	Sum-of-the-year'-digits	ตามวิธีเส้นตรง			กำไร
				40%	(สุทธิจากภาษี)
19x0	\$40,000	\$25,000	\$15,000	\$6,000	\$9,000
19x1	30,000	25,000	5,000	2,000	3,000
	70,000	50,000	20,000	8,000	12,000

ในวันต้นปี 19x2 ซึ่งเป็นวันเริ่มใช้วิธีแบบเส้นตรง บริษัท ABC จะลงรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปดังนี้คือ