

สมุดรายวันทั่วไป

19X2	เดบิต บ/ช ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	\$32,000
31 ธ.ค.	เครดิต บ/ช ภาษีเงินได้รอดัดบัญชี	\$12,800
	เครดิต บ/ช กำไรจากการปรับปรุงข้อผิดพลาดของปีก่อน	\$19,200
	บันทึกการปรับปรุงการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา	

จากรายการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาสะสมจะลดลงจาก \$70,000 เหลือ \$44,000 ซึ่งเป็นวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรงการเปลี่ยนแปลงวิธีทางบัญชีจาก Sum-of-the-Years'-Digits มาเป็นวิธีเส้นตรง จะต้องเครดิตบัญชีภาษีเงินได้รอดัดบัญชี 40% ของจำนวนที่ลดลงเนื่องจากแต่เดิมเคยใช้วิธี Sum-of-the-Years'-Digits ไม่ใช่วิธีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ จึงมีผลต่างระหว่างภาษีเงินได้ (ที่สูงกว่า) กับภาษีเงินได้ตามบัญชี (ต่ำกว่า) ยอดเดบิตอยู่จำนวน \$8,000 เมื่อกิจการได้สับเปลี่ยนการคิดค่าเสื่อมราคามาใช้วิธีเส้นตรง ต้องตัดยอดเดบิตให้หมดไป และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนี้จะนำไปแสดงในงบกำไรขาดทุนของปี 19X2 ต่อจากรายการพิเศษดังตัวอย่างต่อไปนี้

ข้อมูลในการเปรียบเทียบงบการเงินมีดังนี้ คือ (The Information is shown in Comparative Statement as Follows)

1.2 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่มีผลกระทบรวม

(Cumulative Effect Type Accounting Change)

การรายงานผลของการเปลี่ยนแปลงในงบการเงินเปรียบเทียบสองปี

(Reporting The Change in Two-Year Comparative Statement)

บริษัท จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม

(หน่วย : US \$)

	<u>19X2</u>	<u>19X1</u>
กำไรก่อนรายการพิเศษ และก่อนผลกระทบรวมของการเปลี่ยนแปลง		
หลักการบัญชี (สมมติ)	\$120,000	\$111,000
รายการพิเศษสุทธิจากภาษี (สมมติ)	\$(30,000)	\$ 10,000
ผลกระทบรวมของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีไปใช้วิธีคิด		
ค่าเสื่อมราคาแบบใหม่		
ที่มีต่อปีก่อนๆ จนถึง 31 ธันวาคม 19X1 (ดูหมายเหตุ ก.)	\$ 20,000	-
กำไรสุทธิ (Net Income)	<u>\$110,000</u>	<u>\$121,000</u>
จำนวนต่อหุ้น :		
กำไรต่อหุ้น (10,000 หุ้น)		
กำไรก่อนรายการพิเศษ และก่อนผลกระทบรวมจากการ		
เปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี	\$ 1.20	\$ 1.11
รายการพิเศษ	\$(0.30)	\$ 0.10
ผลกระทบรวมย้อนหลังของปีก่อนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลง		
หลักการบัญชีเกี่ยวกับการใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาใหม่ที่มีต่อปี		
ก่อนๆ จนถึง 31 ธันวาคม 19X1	\$ 0.20	-
กำไรสุทธิ (Net Income)	<u>\$ 1.10</u>	<u>\$ 1.21</u>
ผลกระทบย้อนหลังเกี่ยวกับการปรับปรุงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาวิธีใหม่		
	<u>19X2</u>	<u>19X1</u>
กำไรก่อนรายการพิเศษ	\$120,000	\$116,000
กำไรต่อหุ้นสามัญ (ก่อนรายการพิเศษ)	<u>\$1.20</u>	<u>\$1.16</u>
กำไรสุทธิ	<u>\$90,000</u>	<u>\$126,000</u>
กำไร (สุทธิ) ต่อหุ้นสามัญ	<u>\$0.90</u>	<u>\$1.26</u>

เพิ่มเติมรายละเอียดกำไรก่อนหักรายการพิเศษได้ดังนี้ คือ :-	\$110,000
กำไรก่อนหักรายการพิเศษ 19X1	
รายการพิเศษของการคิดค่าเสื่อมราคาสะสมวิธีเส้นตรง	
ค่าเสื่อมราคา (19X1) หลังหักภาษี	<u>\$5,000</u>
กำไรก่อนหักรายการพิเศษเพิ่มเติม	<u>\$116,000</u>

คำนวณกำไรสุทธิหลังการบวกหรือหักรายการพิเศษได้ดังนี้คือ :-

	<u>19X2</u>	<u>19X1</u>
กำไรก่อนหักรายการพิเศษ	\$120,000	\$116,000
รายการพิเศษ	<u>\$(30,000)</u>	<u>\$10,000</u>
กำไรสุทธิ	<u>\$90,000</u>	<u>\$126,000</u>

หมายเหตุ ก. การเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ในปี 19X2 โดยในปีก่อนๆ บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรตามวิธีเส้นตรง และมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรใหม่ โดยเริ่มตั้งแต่ปี 19X1 บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีอัตราเร่ง SYD

การเปลี่ยนวิธีบัญชีสำหรับค่าเสื่อมราคาก็เพื่อให้เหมาะสมกับสภาวะการใช้สินทรัพย์และเพื่อให้เป็นไปตามประมวลรัษฎากร การเปลี่ยนแปลงนี้ให้มีผลย้อนหลังไปถึงวันที่ซื้อเครื่องจักร ผลของการเปลี่ยนแปลงทำให้กำไรสุทธิ ปี 19X2 เพิ่มขึ้นโดยประมาณ \$5,000 (หรือ 5 เปอร์เซ็นต์ต่อหุ้น) รายการปรับปรุงเกี่ยวกับผลกระทบรวมการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีจำนวน \$20,000 ได้รวมอยู่ในการคำนวณกำไรสุทธิปี 19X2 จำนวนกำไรก่อนหักรายการพิเศษ กำไรสุทธิและกำไรต่อหุ้นที่ควรจะเป็นถ้าหากคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง โดยแสดงไว้ต่อจากงบกำไรขาดทุนโดยคำนึงถึงผลทางบัญชีของรายการนั้นด้วย

การแสดงตัวเลขในกรณีที่ได้ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาย้อนหลัง ในงบกำไรขาดทุนนั้น เป็นข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบว่า ถ้าหากคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง แต่แรกแล้ว งบการเงินปรากฏอย่างไร ข้อมูลเหล่านี้จะเป็นประโยชน์สำหรับผู้ประเมินความสามารถในการหากำไรของกิจการสำหรับระยะเวลาหนึ่ง ในกรณีที่ไม่ประสงค์จะแสดงข้อมูลเพิ่มเติมในงบกำไรขาดทุนอาจแสดงไว้ในรายละเอียดประกอบหรือหมายเหตุประกอบงบการเงินได้

ควรสังเกตไว้ว่า จำนวน “ประหนึ่งทำใหม่” (pro forma amounts) นี้ ได้ทำขึ้นเสนอเป็นข้อมูลเพิ่มเติมเท่านั้น จำนวนประหนึ่งทำใหม่นี้ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถคำนวณกำไรสุทธิที่ควรจะเป็น หากได้มีการใช้หลักการบัญชีใหม่ย้อนหลังเข้ากับงวดก่อนๆ ด้วย จำนวนประหนึ่งทำใหม่นี้เป็นข้อมูลที่มีประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจในการประเมินแนวโน้มกำไรของบริษัทสำหรับช่วงเวลาหลาย ๆ ปี

1.3 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่มีผลกระทบย้อนหลัง

(Retroactive-Effect Type Accounting Change)

ภายใต้สถานการณ์ที่สำคัญในการเปลี่ยนแปลงของหลักการบัญชีพิเศษ ซึ่งต้องปรับตัวเลขของงวดก่อนย้อนหลัง สถานการณ์โดยทั่ว ๆ ไปรวมทั้งสาเหตุสำหรับการเปลี่ยนแปลงและผลกระทบของกำไรสุทธิและความสัมพันธ์ต่อกัน และสำหรับการเปลี่ยนแปลงในหลักการบัญชีบางอย่าง ควรรอนประโยชน์ที่ได้รับจากการปรับตัวเลขของงวดก่อนย้อนหลัง อาจมีมากกว่าการไม่ปรับย้อนหลัง

ดังนั้น เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเกิดขึ้นควรทำการปรับงบการเงินงวดก่อนๆ ที่เสนอเสียใหม่ การเปลี่ยนแปลงที่นับว่าเข้าข่ายการปรับปรุงดังกล่าวได้แก่

1. การเปลี่ยนแปลงวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าหลัง-ออกก่อนไปใช้วิธีอื่น
2. การเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาว
3. การเปลี่ยนแปลงจากวิธีต้นทุนเต็ม (Full Cost) ไปเป็นวิธี Extrative Industries
4. การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีในงบการเงินของหนังสือชี้ชวน เพื่อออกขายหุ้นให้แก่ประชาชนทั่วไป หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการควบหรือรวมกิจการเสนอต่อผู้ถือหุ้น
5. APB หรือ FASB มีข้อคิดเห็นเกี่ยวกับการแนะนำว่าในการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีอาจจะทำให้เกิดผลย้อนหลังด้วย ตัวอย่างเช่น FASB No. 11 ต้องการวิธีปฏิบัติที่มีผลย้อนหลัง เพื่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ใน “การบัญชีที่ไม่แน่นอน”
6. การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดตามแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่มีผลย้อนหลัง (Retroactive) ดังกล่าว ควรเปิดเผยให้ทราบถึงลักษณะและเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงในงบการเงินสำหรับงวดที่เริ่มมีการเปลี่ยนแปลง นอกจากนั้นควรเปิดเผยสำหรับทุกๆ งวดที่เสนอในงบการเงินงวดปัจจุบันให้ทราบ

ถึงผลของการเปลี่ยนแปลงที่มีต่อกำไรก่อนรายพิเศษ กำไรสุทธิ และกำไรต่อหุ้น การเปิดเผยดังกล่าวอาจแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุน หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อย่างไรก็ตาม ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยผลของการเปลี่ยนแปลงซ้ำอีกในงบการเงินงวดต่อ ๆ มา ดังตัวอย่าง

ตัวอย่างแสดงวิธีการรายงานการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีโดยการปรับงบการเงินของงวดก่อนเสียใหม่

ตัวอย่างที่ 1 ก่อนปี 25x1 บริษัท ไทยก่อสร้าง จำกัด กำหนดคำนวณกำไรจากงานก่อสร้างระยะยาวตามวิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา ในปี 25x1 บริษัทได้เปลี่ยนไปใช้วิธีคิดกำไรตามเปอร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จ เพราะบริษัทเชื่อว่าวิธีใหม่ที่ใช้จะแสดงกำไรที่ถูกต้องกว่าเดิมโดยมีข้อมูลโดยสรุปดังนี้ (เพื่อความสะดวกไม่ต้องคำนึงถึงผลทางภาษี)

กำไรคิดจาก

ปี พ.ศ.	เปอร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จ (บาท)	งานที่เสร็จตามสัญญา (บาท)	เปอร์เซ็นต์งานเสร็จสูงกว่างานเสร็จตามสัญญา (บาท)
ก่อนปี 25x0	9,200,000	8,400,000	800,000
ปี 25x0	2,360,000	2,120,000	240,000
ยอดรวม ณ			
ต้นปี 25x1 =	11,560,000	10,520,000	1,040,000
ปี 25x1	2,400,000	2,200,000	200,000
ยอดรวมทั้งสิ้น	13,960,000	12,720,000	12,400,000

การลงรายการเพื่อบันทึกการเปลี่ยนแปลงในปี 25x1 จะเป็นดังนี้ :-

สมุดรายวันทั่วไป

25x0	เดบิต บ/ช งานก่อสร้างระหว่างทำ	1,040,000	
	เครดิต บ/ช กำไรสะสม (การปรับปรุงงวดก่อน)		1,040,000

ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงข้างต้นปรากฏในงบการเงินเปรียบเทียบดังนี้

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่มีผลย้อนหลัง
การรายงานผลการเปลี่ยนแปลงในงบการเงินเปรียบเทียบสองปี
งบกำไรขาดทุน

	25X1	25X0
	(บาท)	(บาท)
กำไรก่อนรายการพิเศษ (สมมุติ)	3,160,000	2,100,000
รายการพิเศษ (สมมุติ)	(760,000)	(260,000)
กำไรสุทธิ (จากข้อมูลข้างต้น)	2,400,000	2,360,000
จำนวนต่อหุ้น :		
กำไรต่อหุ้น (100,000 หุ้น)		
กำไรก่อนรายการพิเศษ	31.60	21.00
รายการพิเศษ	(7.60)	2.60
กำไรสุทธิ		

งบกำไรสะสม

	25X1	25X0
	(บาท)	(บาท)
ยอดตอนต้นปี ตามที่ได้รายงานไปแล้ว	8,520,000	6,400,000
บวก ปรับปรุงผลสะสมจากการคิดกำไรงานก่อสร้างระยะยาว		
ตามวิธีใหม่ย้อนหลังเข้ากับปีก่อนๆ (หมายเหตุ ก.)	1,040,000	800,000
ยอดต้นปี-ปรับปรุง	9,560,000	7,200,000
บวก กำไรสุทธิ	2,400,000	2,360,000
ยอดปลายปี	11,960,000	9,560,000

หมายเหตุ ก. การเปลี่ยนแปลงการบัญชีงานก่อสร้างระยะยาว ในปี 25x1 บริษัทลงบัญชีเกี่ยวกับรายได้ และค่าใช้จ่ายของงานก่อสร้างระยะยาวตามวิธีเปอร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จ ส่วนในปีก่อนๆ นั้น บริษัทคำนวณรายได้ และค่าใช้จ่ายตามวิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา บริษัทคิดกำไรของงานก่อสร้างระยะยาวตามวิธีใหม่...(ยกเหตุผลสนับสนุนการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี)...ได้มีการปรับงบการเงินปีก่อนๆ ตามวิธีย้อนหลัง ผลของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีดังกล่าวทำให้กำไรของปี 25x1 เพิ่มขึ้น จำนวน 200,000 บาท และกำไรของปี 25x0 เพิ่มขึ้น 240,000 บาท ได้ปรับปรุงยอดกำไรสะสมสำหรับปี 25x0 และ 25x1 ย้อนหลังเพื่อให้เห็นผลของการใช้วิธีบัญชีใหม่แล้ว

ขอให้สังเกตว่า งบการเงินเปรียบเทียบ 2 ปีข้างต้นมีลักษณะแตกต่างกันอย่างมากจากงบการเงินเปรียบเทียบ 2 ปี ประการแรก ไม่จำเป็นต้องทำข้อมูล “ประหนึ่งทำใหม่” อีก หากว่าได้มีการปรับการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีย้อนหลังเข้ากับปีก่อนๆ แล้วกล่าวอีกนัยหนึ่งวิธี “ประหนึ่งทำใหม่” ให้ข้อมูลอย่างเดียวกันกับวิธีปรับตัวเลขย้อนหลัง ประการที่ 2 มีงบกำไรสะสมอยู่ในงบการเงินเปรียบเทียบ 2 ปีด้วยเพื่อแสดงให้เห็นการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อปรับยอดกำไรสะสมต้นงวดเสียใหม่ ในปี 25x0 ได้มีการปรับปรุงยอดกำไรสะสมต้นงวดด้วยจำนวนกำไรตามวิธีเปอร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จสูงกว่ากำไรตามวิธีงานเสร็จตามสัญญาก่อนปี 25x0 ซึ่งมีจำนวนรวม 800,000 บาท ส่วนในปี 25x1 ได้มีการปรับปรุงยอดกำไรสะสมต้นงวดด้วยจำนวน 800,000 บาทบวกเพิ่มจากปี 25x0 จำนวน 24,000 บาท

ขอให้สังเกตว่าตามวิธีที่ 1 ไม่มีการปรับปรุงดังกล่าวข้างต้น ทั้งนี้เพราะว่าได้นำผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงรวมไว้ในงบกำไรขาดทุนเพื่อคำนวณกำไรสุทธิของปีปัจจุบันแล้ว และตามวิธีที่ 1 ไม่มีการปรับงบของงวดก่อนๆ กันใหม่

ตัวอย่างที่ 2 ก่อนปี พ.ศ. 25X4 บริษัท วิสูตร จำกัด คำนวณกำไรจากงานก่อสร้างระยะยาวตามสัญญา ต่อมาในปี 25X4 บริษัทได้เปลี่ยนไปใช้วิธีคำนวณกำไรตามเปอร์เซ็นต์ของงานที่แล้วเสร็จ ทั้งนี้เพราะบริษัทเชื่อว่าวิธีใหม่ที่ใช้จะแสดงกำไรที่ถูกต้องกว่าเดิม ข้อมูลเกี่ยวกับกำไร และการเปลี่ยนแปลงโดยสรุปปรากฏดังนี้

กำไรก่อนภาษีตามวิธี				
ปี พ.ศ.	เปอร์เซ็นต์ของ	งานที่เสร็จ	กำไรสุทธิ (บาท)	รายการพิเศษ (บาท)
	งานที่เสร็จ (บาท)	ตามสัญญา (บาท)		
ก่อน 25X0	1,800,000	1,300,000	-	-
25X0	900,000	800,000	560,000	-
25X1	700,000	1,000,000	700,000	-
25X2	800,000	600,000	420,000	-
25X3	1,000,000	1,100,000	690,000	(80,000)
ยอดรวม ณ ต้นปี				
25X4	5,200,000	4,800,000		
25X4	1,100,000	900,000	770,000	-
ยอดรวมทั้งสิ้น	6,300,000	5,700,000		

กำไรสะสม ณ วันต้นงวดของปี 25X3 และ 25X4 เป็น 17,330,000 บาท และ 18,020,000 บาท ตามลำดับ กำหนดให้บริษัทมีหุ้นสามัญออกอยู่ 1,000,000 หุ้น และอัตราภาษีเท่ากับ 30% งบการเงินเปรียบเทียบสำหรับปี 25X4 จะเป็นดังนี้

บริษัท วิสูตร จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม

	25X4	25X3
	(บาท)	(บาท)
	(ปรับแล้วตามหมายเหตุ ก.) ⁽¹⁾	
กำไรก่อนรายการพิเศษ	770,000	170,000
รายการพิเศษ	-	(80,000)
กำไรสุทธิ	770,000	620,000
จำนวนต่อหุ้น :		
กำไรต่อหุ้น (1,000,000 หุ้น)		
กำไรก่อนรายการพิเศษ	0.77	0.70
รายการพิเศษ	-	(0.08)
กำไรสุทธิ	0.77	0.62

งบกำไรสะสม

	25X4	25X3
	(บาท)	(บาท)
กำไรสะสมต้นงวดตามที่รายงานไว้เดิม	18,020,000	17,330,000
บวก รายการปรับปรุงผลสะสมจากการใช้วิธีใหม่		
ในการคำนวณสัญญาระยะยาว	280,000 ⁽²⁾	350,000 ⁽³⁾
กำไรสะสมต้นงวดซึ่งปรับแล้ว	18,300,000	17,680,000
กำไรสุทธิ	770,000	620,000
กำไรสะสมปลายงวด	19,070,000	18,300,000

(1) กำไรปี 25X3 ตามวิธีเปอร์เซ็นต์งานที่เสร็จ = 1,000,000 บาท หักภาษี 30%

(2) ผลต่างของ 2 วิธี ถึงต้นปี 25X4 เท่ากับ 400,000 บาท หักด้วยภาษี 30%

(3) ผลต่างของ 2 วิธี ถึงต้นปี 25X3 เท่ากับ 500,000 บาท หักด้วยภาษี 30%

หมายเหตุ ก. บริษัทได้บันทึกรายได้ และค่าใช้จ่ายสำหรับสัญญาก่อสร้างระยะยาวสำหรับปี 25X4 ด้วยวิธีเปอร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จ ส่วนในปีก่อนๆ นั้น บริษัทคำนวณรายได้ และค่าใช้จ่ายตามวิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา บริษัทคิดกำไรของงานก่อสร้างระยะยาวตามวิธีใหม่เพื่อ....(ยกเหตุผลสนับสนุนการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี)....ได้มีการปรับปรุงงบการเงินของปีก่อนๆ ตามวิธีใหม่ย้อนหลัง การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีผลต่อกำไรของปี 25X4 และ 25X3 ที่รายงานไว้เดิมดังนี้

	เพิ่ม	ลด
	25X4	25X3
กำไรก่อนรายการพิเศษ	140,000	(70,000)
กำไรต่อหุ้น	0.14	(0.07)

ยอดกำไรสะสมของปี 25X3 และ 25X4 ได้ปรับผลของการเปลี่ยนแปลงไปใช้วิธีใหม่ย้อนหลังเพื่อให้เห็นผลของการใช้วิธีใหม่แล้ว

หมายเหตุ ก. อาจแสดงได้อีกแบบดังนี้

การเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้างระยะยาว

ในปี 25X4 บริษัทได้บันทึกรายได้ และค่าใช้จ่ายสำหรับสัญญาก่อสร้างระยะยาวด้วยวิธีเปอร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จ ส่วนในปีก่อนๆ นั้น บริษัทคำนวณรายได้ และค่าใช้จ่ายตามวิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญาบริษัทคิดกำไรของงานก่อสร้างระยะยาวตามวิธีใหม่เพื่อ....(ยกเหตุผลสนับสนุนการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี)....ได้มีการปรับงบการเงินของปีก่อนๆ ตามวิธีใหม่ย้อนหลังการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีผลต่อกำไรสุทธิที่รายงานไว้เดิมของปี 25X3 และปีก่อนๆ ดังนี้

	25X3	25X2	25X1	25X0
	(บาท)	(บาท)	(บาท)	(บาท)
กำไรสุทธิตามที่รายงานไว้เดิม	690,000	420,000	700,000	560,000
ปรับ ผลการเปลี่ยนหลักบัญชีถ้าหาก ได้มีการใช้มาตั้งแต่แรก	(70,000)	(140,000)	(210,000)	70,000
กำไรสุทธิที่ปรับแล้ว	620,000	560,000	490,000	630,000

จำนวนต่อหุ้น :

กำไรตามที่รายงานไว้เดิม	0.69	0.42	0.70	0.56
ปรับ ผลของการเปลี่ยนหลักบัญชี ถ้าหากให้มีการใช้มาตั้งแต่แรก	(0.07)	0.14	(0.21)	(0.07)
กำไรสุทธิที่ปรับแล้ว	0.62	0.56	0.49	0.63

ทำไม APB จะต้องมีการกำหนดข้อยกเว้นต่างๆเหล่านี้ ถึงแม้ว่าจะมีเหตุผลที่จะแตกต่างกันหลายประการ แต่เหตุผลหลักอย่างหนึ่งนั่นก็คือ การแสดงรายการปรับปรุงยอดสะสมในรอบระยะเวลาการบัญชีของการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจจะมีผลกระทบต่อกำไรสุทธิ

ตัวอย่างเช่น ในปี 19x0 บริษัท Chrysler ได้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ จากวิธี LIFO มาเป็นวิธี FIFO สำหรับการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีนี้ได้ทำการปรับปรุงรายการ ณ ปัจจุบัน บริษัท Chrysler จะต้องทำการปรับปรุงรายการกำไรสุทธิด้วยยอดเงิน \$53,500,000 ซึ่งจะทำการกำไรสุทธิของบริษัท Chrysler ในปี 19x0 นั้น เป็น \$45,900,000 แทนที่จะเกิดผลขาดทุนสุทธิ \$7,600,000

คำอธิบาย ก่อนปี 19x9 Findorf Construction Co., Ltd. บริษัทได้มีการบันทึกบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาว-วิธีรับรู้กำไรเมื่องานเสร็จ (Completed-Contract Method) และในปี 19x9 บริษัทได้เปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีมาเป็นวิธีการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาว-วิธีคิดกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage-of-Completion Method) เพราะว่าทางบริษัท Findorf Construction นั้น เชื่อว่า วิธีนี้จะเหมาะสมสำหรับการคำนวณกำไรสุทธิได้ดีกว่าวิธีเดิม โดยสามารถแสดงวิธีการวิเคราะห์ตามรายการดังนี้

ปี	กำไรสุทธิจาก		ส่วนเกินของวิธีคำนวณตามเปอร์เซ็นต์ของงานที่ทำเสร็จที่มากกว่าวิธีคำนวณตามงานที่เสร็จสมบูรณ์
	วิธีคำนวณตามเปอร์เซ็นต์ของงานที่ทำเสร็จ	วิธีคำนวณตามงานที่เสร็จสมบูรณ์	
ก่อนถึงปี 19x8	\$600,000	\$400,000	\$200,000
ปี 19x8	<u>\$180,000</u>	<u>\$160,000</u>	<u>\$20,000</u>
ผลรวมเมื่อเริ่มต้น			
ของปี 19x9	\$780,000	\$560,000	\$220,000
ระหว่างปี 19x9	<u>\$200,000</u>	<u>\$190,000</u>	<u>\$10,000</u>
รวม	<u><u>\$980,000</u></u>	<u><u>\$750,000</u></u>	<u><u>\$230,000</u></u>

ภาษีมีผลกระทบต่อรายการค้า แต่ไม่ได้แสดงไว้ในการวิเคราะห์ครั้งนี้

การปรับปรุงบัญชีแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงในวิธีการบัญชีในปี 19x9 มีดังนี้ :-

สมุดรายวันทั่วไป

19x9	เดบิต บัญชีงานระหว่างก่อสร้าง	\$220,000	
	เครดิต บัญชีกำไรสะสม (ก่อนระยะเวลาของการปรับปรุง)		\$220,000

ข้อมูลที่แสดงให้เห็นถึงงบเปรียบเทียบมีดังต่อไปนี้

ผลกระทบที่มีผลย้อนหลังจากการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

(Retroactive Effect Type)

การรายงานของการเปลี่ยนแปลงงบเปรียบเทียบระยะเวลา 2 ปี
งบกำไรขาดทุน (Income Statement)

	<u>19X2</u>	<u>19X1</u>
กำไรสุทธิได้ก่อนรายการพิเศษ (โดยประมาณ)	\$230,000	\$170,000
รายการพิเศษ (โดยประมาณ)	<u>\$(30,000)</u>	<u>\$10,000</u>
กำไรสุทธิ (สูงกว่าปกติ)	<u>\$200,000</u>	<u>\$180,000</u>
อัตราส่วนที่แท้จริง (จำนวนต่อหุ้น)		
กำไรต่อหุ้น (100,000) หุ้น		
กำไรก่อนรายการพิเศษ	\$2.30	\$1.70
รายการพิเศษ	<u>\$(.30)</u>	<u>\$.10</u>
กำไรสุทธิ	<u>\$2.00</u>	<u>\$1.80</u>

รายการปรับปรุงกำไรสะสมด้วยผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีมีดังนี้ :-

งบกำไรสะสม

	<u>19X2</u>	<u>19X1</u>
ยอดยกมา ณ ต้นปี	\$1,760,000	\$1,600,000
บวก รายการปรับปรุงที่มีผลกระทบย้อนหลังใน รอบระยะเวลาบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลง มาใช้วิธีการแบบใหม่ (NOTE A)	<u>\$220,000</u>	<u>\$200,000</u>
กำไรสะสมต้นปีหลังปรับปรุง	\$1,980,000	\$1,800,000
กำไรสุทธิ	<u>\$200,000</u>	<u>\$180,000</u>
กำไรสะสมสิ้นปี	<u>\$2,180,000</u>	<u>\$1,980,000</u>

หมายเหตุ : การเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีสำหรับงานรับเหมาก่อสร้างระยะยาว ก่อนปี 19x2 กล่าวคือ เดิมบริษัทบันทึกกำไรและต้นทุนของงานรับเหมาก่อสร้างระยะยาว ตามวิธีคิดกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ และในปี 19x2 บริษัทได้เปลี่ยนมาใช้วิธีคิดกำไรตามส่วนของงานที่ทำเสร็จเนื่องจากเห็นว่าวิธีนี้จะแสดงผลการดำเนินงานของกิจการได้ใกล้เคียงกับความจริงมากกว่าวิธีเดิม และได้ปรับปรุงการเงินปีก่อน เพื่อให้ไปตามวิธีการบัญชีใหม่นี้ แต่ถ้าทำตามวัตถุประสงค์ทางด้านภาษีอากร กิจการยังคงใช้วิธีคิดกำไรเมื่องานเสร็จ ผลการเปลี่ยนแปลงวิธีบัญชีที่ทำให้กำไรสุทธิหลังภาษีของปี 19x2 เพิ่มขึ้น \$10,000 และกำไรสุทธิหลังของปี 19x1 เพิ่มขึ้น \$20,000 ยอดกำไรสะสม ณ วันสิ้นปี 19x1 และ 19x2 ได้ปรับปรุงด้วยผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงวิธีบัญชีนี้

ข้อสังเกต งบการเงินเปรียบเทียบ 2 ปี ที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น มีความแตกต่างที่สำคัญจากงบการเงินที่ได้มีการเปรียบเทียบใน 2 ปีก่อนดังนี้

ประการที่ 1 ไม่มีข้อมูลที่เป็นนัก เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในหลักการบัญชีที่ทำให้เกิดผลย้อนหลัง เพราะว่าในจำนวนรายได้สำหรับงวดก่อนหน้านั้นได้มีการแก้ไขใหม่

พุดอีกนัยหนึ่งก็คือ กรรมวิธีตามรูปแบบที่ได้อธิบายในตอนก่อนหน้านี จะให้ชนิดของข้อมูลที่เหมือนกันกับวิธีการของเหตุการณ์ที่ผ่านไปแล้ว (ก่อนประกาศ) ของส่วนนี้

ประการที่ 2 งบกำไรสะสมได้แสดงรวมอยู่ในงบการเงินเปรียบเทียบ 2 ปีนี้ด้วย ซึ่งจะทำให้เห็นถึงชนิดของการปรับปรุงที่จำเป็นต้องการกล่าวถึงในยอดยกมาของกำไรสะสมอีกครั้งหนึ่งในปี 19x1 ยอดยกมาของกำไรที่คิดตามเปอร์เซ็นต์ของงานที่ทำเสร็จ ซึ่งได้ถูกปรับปรุงให้มีจำนวนที่มากกว่ากำไรที่คิดตามงานที่ทำเสร็จสมบูรณ์ ก่อนถึงปี 19x1 (\$200,000) ในปี 19x2 ยอดยกมาได้ถูกปรับปรุงโดย \$200,000 บวกกับส่วนที่เพิ่มขึ้น \$20,000 ในปี 19x1

1.4 การเปลี่ยนแปลงวิธีตีราคาสินค้าคงเหลือมาใช้วิธีเข้าหลัง-ออกก่อน (CHANGE TO THE LIFO METHOD OF INVENTORY)

ตามความเห็นของ APB ฉบับที่ 20 กล่าวไว้ว่าผลกระทบอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี ควรจะแสดงให้เห็นในงบกำไรขาดทุน ระหว่าง “รายการพิเศษ (Extraordinary Items)” และ “กำไรสุทธิ” ยกเว้นการกล่าวถึงเงื่อนไขที่จะต้องปฏิบัติตามก่อนหน้านี้อแล้ว

นอกจากนั้นวิธีการนี้ไม่สามารถนำมาประยุกต์ใช้ได้เมื่อบริษัทนั้นเปลี่ยนวิธีการตีราคาสินค้าเป็นวิธี LIFO เช่นสถานการณ์ต่อไปนี้ สินค้าคงเหลือในปีฐานภายหลังจากปีที่มีการเปลี่ยนแปลง, การคำนวณยอดสินค้าคงเหลือปลายงวดจะใช้ยอดสินค้าคงคลังต้นงวดในปีที่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดไม่จำเป็นต้องมีการแสดงไว้ในงบกำไร (ขาดทุน) ในก่อนหน้านั้นใหม่ เพราะการคำนวณสินค้าคงเหลือเป็นการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติ ซึ่งกระทบต่อรายได้ของบริษัท

การเปิดเผยผลกระทบจะแสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเฉพาะส่วนที่มีการเปลี่ยนแปลงไว้ในปีที่มีการเปลี่ยนวิธีการคำนวณเท่านั้น และต้องมีการอธิบายเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงจากวิธีการคำนวณเดิมพร้อมกับเหตุผลที่สนับสนุนให้มีจากเปลี่ยนแปลงวิธีตีราคาสินค้าคงเหลือมาใช้วิธี LIFO เช่นตัวอย่างรายงานประจำปีของ American Can Company

AMERICAN CAN COMPANY

งบดุล

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม

(หน่วย : US \$)

	19X4	19X3
สินทรัพย์หมุนเวียน :		
สินค้าคงเหลือ (หมายเหตุ ก.)	\$444,122	\$324,084

หมายเหตุ 2. ณ วันที่ 31 ธันวาคม 19X4 บริษัทได้เปลี่ยนแปลงการบันทึกบัญชีต้นทุนสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (LIFO) เป็นวิธีเข้าหลัง-ออกก่อน (LIFO) ซึ่งจะทำการกำไรขึ้นต่ำสูงขึ้น และให้ผลในการเปรียบเทียบรายได้ และค่าใช้จ่ายได้ดีกว่าวิธีเดิมและทำให้กำไรสุทธิของปี 19X4 มีจำนวนลดลง \$27,618,000 (\$1.56 ต่อหุ้น)

ในทางปฏิบัติหลายบริษัทอนุโลมให้ใช้วิธี LIFO จนกระทั่งสิ้นปี การจัดการเช่นนี้เป็นการเหมาะในการประเมินผลกระทบ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงวิธี LIFO จะปรากฏบนงบการเงินและควรจะคำนวณมูลค่าภาษีด้วย เช่น หลายๆ บริษัทเปลี่ยนมาใช้วิธี LIFO ในปีที่ผ่านมาและหลายแห่ง ทำเช่นนั้นถ้าเกิดเงินเพื่อขึ้น

การบันทึกหมายเหตุนี้ คำนึงถึงความเหมาะสมเท่านั้น การแสดงรายการตามหลักบัญชีที่ยอมรับทั่วไปต้องจัดหาข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ และมากพอ สมบูรณ์บัญชีจะกำหนดการเปลี่ยนแปลงเอง เพื่อให้เกิดประโยชน์มากที่สุด แม้ว่าจริงๆ แล้วยากที่จะนำมาใช้อุปสรรคของการเปลี่ยนแปลง คือ ความไม่แน่นอนของหลักการบัญชี การกำหนดหลักการบัญชี หรือยกเลิกหลักการบัญชีตามมาตรฐานของ FASB แต่อาจจะใช้เอกสารหลักฐานอื่น เช่น คู่มือการสอบบัญชีของ AICPA อาจจะใช้สนับสนุนการเปลี่ยนแปลงได้

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

(CHANGE IN ACCOUNTING ESTIMATE)

การจัดทำงบประมาณทางการเงินต้องมีการคาดเดาเหตุการณ์ และผลกระทบที่จะเกิดในอนาคตซึ่งไม่สามารถทราบล่วงหน้า และไม่สามารถรับรองความแน่นอนได้ เนื่องจากเพียงอาศัยพิจารณาจากประสบการณ์และข้อมูลในอดีต จึงต้องมีการฝึกฝนการตัดสินใจการบัญชีซึ่งประมาณจะเปลี่ยนแปลงไป เช่น เมื่อเกิดเหตุการณ์ใหม่ขึ้น สิ่งที่ได้รับเพิ่ม หรือข้อมูลเพิ่มเติม และข้อมูลต่อไปนี้คือ สิ่งที่ต้องอาศัยการประมาณการทางบัญชี ได้แก่

- การประมาณหนี้สงสัยจะสูญ (Uncollectible Receivables)
- การประมาณสินค้าล้าสมัย (Inventory Obsolescence)
- การประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ และมูลค่าซากของสินทรัพย์ (Useful Lives and Salvage Values of Assets)
- การประมาณทรัพยากรธรรมชาติที่คาดว่าจะขุดได้ (Recoverable Mineral Reserves)
- ระยะเวลาในการได้รับผลประโยชน์โดยแสดงเป็นรายได้อัตถุบัญชี (Periods Benefited by Deferred Costs)
- หนี้สินที่ถือเป็นทุนสำหรับการออกตราสารแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น (Liabilities for Warranty Costs And Income Taxes)

APB Opinion No.20 ได้ให้ความเห็นไว้ว่าการเปลี่ยนแปลงการประมาณทางบัญชีนั้น ควรกระทำต่อไปในอนาคต คือไม่ควรให้มีผลย้อนหลังต่อรายงานที่ทำได้แล้ว และยอดดุลย์คงเหลือยกมาไม่ควรถูกปรับรายการรวมทั้งรายการบัญชีที่เกิดขึ้นในปีก่อนก็ไม่ควรนำมาปรับปรุงด้วย งบการเงินในปีก่อนนั้นไม่ต้องแก้ไขและไม่ต้องแสดงข้อมูลตามอัตราหรือประหนึ่งทำใหม่ (Profoma amount) โดยผลกระทบทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนั้นจะถูกบันทึกไว้ในส่วนของ

1. ปีที่เกิดการเปลี่ยนแปลงขึ้นเท่านั้น เพราะการเปลี่ยนแปลงนั้นจะกระทบเฉพาะผลของการเปลี่ยนแปลงในปีนั้น
2. ปีที่เกิดการเปลี่ยนแปลงและปีต่อๆ ไป ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงจะมีผลกระทบต่อไปในอนาคต

ข้อคิดเห็นดังกล่าวนี้จะประกอบด้วย APB Opinion No.9 และ No.30 ซึ่งการเปลี่ยนแปลงการประมาณการทางบัญชีนั้น เป็นเรื่องที่เกิดขึ้นโดยปกติวิสัย ซึ่งย่อมมีผลต่อการปฏิบัติในทางการบัญชีต่อไป แต่จะไม่มีผลกระทบบย้อนหลัง

การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการประมาณการทางบัญชี จะแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นตามหลักการบัญชี เนื่องจากหลักการบัญชีนั้นจะพิจารณาถึงผลที่เกิดขึ้นย้อนหลัง, การจับคู่ทางบัญชีหรือการปรับปรุงกำไรที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมาที่ไม่เหมาะสม ผลของการกระทบต่าง ๆ นั้นควรจะเกิดขึ้นเฉพาะในช่วงปีปัจจุบันและอนาคตเท่านั้น

ตัวอย่างเช่น ซื้อเครื่องจักรราคาทุน \$20,000 ประมาณอายุการใช้งาน 10 ปี บันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมเป็นเวลา 6 ปี ตามวิธีเส้นตรง วันที่ 1 มกราคม 19x8 มีการประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์มีเพิ่มขึ้นเป็น 16ปี การบันทึกบัญชีในปีที่ 6 หลังจากมีการเปลี่ยนอายุการใช้งาน

การคำนวณหาราคาตามบัญชีของเครื่องจักร :-

เครื่องจักร	<u>\$20,000</u>
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	<u>(12,000)</u>
มูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักร	\$8,000

การบันทึกบัญชีค่าเสื่อมราคาในปี 19x8 เป็นดังนี้ :-

เดบิต บ/ช ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	\$800	
เครดิต บ/ช ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร		\$800
บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร		
จำนวน \$800 คำนวณได้ดังนี้คือ		

$$\text{ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร} = \frac{\text{ราคาตามมูลค่า}}{\text{อายุการใช้งานคงเหลือ}} = \frac{\$20,000 - \$12,000}{16 \text{ ปี} - 6 \text{ ปี}} = \$800$$

ข้อแตกต่างระหว่างการเปลี่ยนแปลงจากการประมาณการทางบัญชี และการเปลี่ยนแปลงจากหลักการทางบัญชีนั้นบางครั้งทำได้ยาก เช่น เมื่อบริษัทเปลี่ยนวิธีการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ซึ่งเดิมถือเป็นค่าใช้จ่ายรอดัดบัญชีเปลี่ยนไปตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น เนื่องจากยังไม่แน่ใจประโยชน์ที่จะได้รับในภายหลังและมีบางรายการอาจจะทำให้เกิดความสับสนว่าใช้วิธีการเปลี่ยนแปลงการประมาณการทางบัญชีหรือวิธีการเปลี่ยนแปลงหลักการทางบัญชีเมื่อไม่สามารถระบุได้อย่างแน่ชัดแล้วให้ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงจากการประมาณการทางบัญชี นอกจากนี้อาจมีความสับสนที่เกิดขึ้นซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกันในการแบ่งแยกระหว่างการเปลี่ยนแปลงจากการประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี แม้ว่าความชัดเจนในการพิจารณาข้อแตกต่างจะมีมากกว่า แต่บางครั้งการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากความผิดพลาดในการใช้ข้อมูลที่สำคัญบางรายการในตอนแรกจะพบว่าเป็นข้อผิดพลาด แต่ถ้าข้อมูลที่