

แผนบริหารการสอน ประจำบทที่ 1

นโยบายบัญชี

เนื้อหาประจำบท

1. ความหมายและความสำคัญของนโยบายการบัญชี
2. หลักการกำหนดนโยบายการบัญชี
3. การเลือกใช้นโยบายการบัญชี
4. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
5. การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี
6. การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี
7. ผลกระทบของนโยบายการบัญชีต่อรายงานทางการเงิน

วัตถุประสงค์เชิงพฤติกรรม

หลังจากผู้เรียนสำเร็จจากการศึกษาหลักสูตรนี้แล้ว ผู้เรียนจะเป็นผู้มีความรู้ ความสามารถ เกิดคุณลักษณะ ดังนี้

1. เพื่อให้นักศึกษามีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับความหมายและความสำคัญของนโยบายการบัญชี หลักการกำหนดนโยบายการบัญชี การเลือกใช้นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี และผลกระทบของนโยบายการบัญชีต่อรายงานทางการเงิน
2. เพื่อให้นักศึกษาสามารถวิเคราะห์ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับความสำคัญของนโยบายการบัญชี หลักการกำหนดนโยบายการบัญชี การเลือกใช้นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี และผลกระทบของนโยบายการบัญชีต่อรายงานทางการเงินได้
3. เพื่อให้นักศึกษาสามารถสังเคราะห์ความรู้เกี่ยวกับความสำคัญของนโยบายการบัญชี หลักการกำหนดนโยบายการบัญชี การเลือกใช้นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี และผลกระทบของนโยบายการบัญชีต่อรายงานทางการเงินได้
4. เพื่อให้นักศึกษาสามารถนำความรู้เกี่ยวกับความสำคัญของนโยบายการบัญชี หลักการกำหนดนโยบายการบัญชี การเลือกใช้นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี และผลกระทบของนโยบายการบัญชีต่อรายงานทางการเงินไปประยุกต์ใช้ในการเรียน การฝึกประสบการณ์วิชาชีพและการประกอบอาชีพในอนาคตได้

กิจกรรมการเรียนรู้การสอน

1. ศึกษาเอกสารคำสอนรายวิชา รายงานทางการเงินและการวิเคราะห์
2. อาจารย์ผู้สอนบรรยาย พร้อมทั้งยกตัวอย่างประกอบ
3. อาจารย์ผู้สอนให้นักศึกษาซักถาม - ตอบ เพื่อวัดความรู้จากที่อาจารย์ได้สอน
4. ให้นักศึกษาทำคำถามท้ายบทที่ 1

สื่อการเรียนรู้การสอน

1. เอกสารคำสอนรายวิชา รายงานทางการเงินและการวิเคราะห์
2. Power Point
3. คำถามท้ายบทที่ 1

การวัดและประเมินผล

1. วิธีวัดผล

- 1.1 สังเกตพฤติกรรมรายบุคคล
- 1.2 สังเกตพฤติกรรมการทำงานกลุ่ม
- 1.3 ตรวจคำถามท้ายบทที่ 1
- 1.4 สังเกตและประเมินพฤติกรรมด้านคุณธรรม จริยธรรม ค่านิยม และคุณลักษณะ

อันพึงประสงค์

2. เครื่องมือวัดผล

- 2.1 แบบสังเกตพฤติกรรมรายบุคคล
- 2.2 แบบสังเกตพฤติกรรมการทำงานกลุ่ม
- 2.3 คำถามท้ายบทที่ 1
- 2.4 แบบประเมินคุณธรรม จริยธรรม ค่านิยม และคุณลักษณะอันพึงประสงค์ โดยผู้สอน

และผู้เรียน ร่วมกันประเมิน

3. เกณฑ์การประเมินผล

- 3.1 แบบสังเกตพฤติกรรมรายบุคคล เกณฑ์ผ่าน ผู้เรียนต้องมียุทธการประเมินร้อยละ 60

ขึ้นไป

- 3.2 ผู้เรียนต้องเกิดพฤติกรรมทั้ง 3 อย่างครบตามแบบสังเกตพฤติกรรมการทำงานกลุ่ม

จึงถือว่าผ่านเกณฑ์

- 3.3 คำถามท้ายบทที่ 1 เกณฑ์ผ่าน ผู้เรียนต้องตอบคำถามถูกต้องร้อยละ 60 ขึ้นไป

- 3.4 แบบประเมินคุณธรรม จริยธรรม ค่านิยม และคุณลักษณะอันพึงประสงค์ คะแนน

ขึ้นอยู่กับประเมินตามสภาพจริง

บทที่ 1

นโยบายบัญชี

นโยบายการบัญชีถือเป็นแนวทางที่กิจการเลือกใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงิน โดยต้องคำนึงถึงความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ความสามารถในการเปรียบเทียบ และความน่าเชื่อถือของข้อมูล การเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันอาจส่งผลให้ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดที่ปรากฏในรายงานทางการเงินแตกต่างกัน แม้ว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจของกิจการจะไม่เปลี่ยนแปลงก็ตาม ดังนั้น ผู้จัดทำรายงานทางการเงินและผู้ใช้งบการเงินจึงจำเป็นต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการและเหตุผลของการกำหนดนโยบายการบัญชี รวมทั้งผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด ดังนั้น การรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพจึงถือเป็นสิ่งสำคัญของการสื่อสารข้อมูลทางการเงินระหว่างกิจการกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทั้งนักลงทุน เจ้าหนี้ ผู้บริหาร หน่วยงานกำกับดูแล และผู้ใช้ข้อมูลอื่น ๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ คุณภาพของรายงานทางการเงินจึงมิได้ขึ้นอยู่กับความถูกต้องของการบันทึกบัญชีเท่านั้น แต่ยังขึ้นอยู่กับข้อกำหนดและการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสม ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์สำคัญในการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ความหมายและความสำคัญของนโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชีเป็นองค์ประกอบสำคัญของการจัดทำรายงานทางการเงิน เนื่องจากเป็นหลักการและแนวปฏิบัติที่กิจการใช้ในการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมและสอดคล้องกับลักษณะการดำเนินงานของกิจการย่อมส่งผลต่อคุณภาพ ความน่าเชื่อถือ และความสามารถในการเปรียบเทียบของรายงานทางการเงิน ดังนั้น การศึกษาแนวคิด ความหมาย และความสำคัญของนโยบายการบัญชีจึงเป็นพื้นฐานสำคัญสำหรับการทำความเข้าใจการจัดทำและการวิเคราะห์รายงานทางการเงินในลำดับต่อไป ซึ่งมีนักวิชาการได้ให้ความหมายและความสำคัญของนโยบายการบัญชี ดังนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2568) ได้ให้ความหมายของนโยบายการบัญชี (Accounting Policies) ว่าหมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ วิธีปฏิบัติ กฎเกณฑ์ และแนวทางเฉพาะที่กิจการเลือกใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินสะท้อนฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการอย่างเหมาะสม ทั้งนี้ กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีอย่างสม่ำเสมอ และสามารถเปลี่ยนแปลงได้เฉพาะเมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรือเมื่อการเปลี่ยนแปลงทำให้ข้อมูลมีความเกี่ยวข้องและเชื่อถือได้มากขึ้น

ศิลปพร ศรีจันเพชร และคณะ (2564) ได้ให้ความหมายของนโยบายการบัญชีว่าหมายถึง นโยบายการบัญชีเป็นแนวทางที่กิจการกำหนดขึ้นเพื่อใช้ในการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมช่วยให้รายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือ สามารถเปรียบเทียบข้อมูลระหว่างงวดและระหว่างกิจการได้ และสนับสนุนการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

รองเอก วรรณพลฤกษ์ (2561) ได้ให้ความหมายของนโยบายการบัญชีว่าหมายถึง นโยบายการบัญชีเป็นหลักเกณฑ์สำคัญที่กำหนดวิธีการปฏิบัติทางบัญชีของกิจการ โดยเฉพาะการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด ซึ่งต้องดำเนินการตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

เยาวรักษ์ สุขวิบูลย์ (2559) ได้กล่าวว่ามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ได้ให้ความหมายของนโยบายการบัญชี ไว้ดังนี้

นโยบายการบัญชี (Accounting Policies) หมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณี ปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติที่เฉพาะที่กิจการนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

เมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการ เหตุการณ์อื่น หรือสถานการณ์ทางบัญชี นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ปฏิบัติกับรายการดังกล่าว ต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องนั้น

ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยเฉพาะสำหรับรายการ เหตุการณ์อื่น การเงินมีลักษณะดังต่อไปนี้

1. มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน
2. มีความน่าเชื่อถือโดยทำให้งบการเงินของกิจการ
 - 2.1 แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการอย่างเที่ยงธรรม
 - 2.2 สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์โดยไม่คำนึงถึงรูปแบบทางกฎหมาย
 - 2.3 ความเป็นกลางกล่าวคือปราศจากความลำเอียง
 - 2.4 จัดทำขึ้นตามหลักความระมัดระวัง
 - 2.5 มีความครบถ้วนในทุกส่วนที่มีสาระสำคัญ

การใช้ดุลยพินิจนั้นฝ่ายบริหารต้องอ้างอิงและพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ ตามลำดับต่อไปนี้

1. ข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกัน และ

2. คำนียาม เกณฑ์การรับรู้รายการและแนวคิดการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) การใช้ดุลยพินิจ ฝ่ายบริหารอาจพิจารณาจากประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ใช้แนวคิดคล้ายกันกับกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ในการพัฒนามาตรฐานการบัญชี วรรณกรรมทางการเงิน และวิธีปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับในอุตสาหกรรม โดยต้องไม่ขัดแย้งกับแหล่งอ้างอิงข้างต้น ซึ่งเป็นไปตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 8/2549 เรื่องแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีและงบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

International Accounting Standards Board (IASB) (2024) ได้ให้ความหมายของนโยบายการบัญชี ว่าหมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ วิธีปฏิบัติ กฎ และแนวทางเฉพาะที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน หากไม่มีมาตรฐานที่ใช้กับรายการใดโดยตรง ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดนโยบายการบัญชีที่ทำให้ข้อมูลมีความเกี่ยวข้อง (Relevant) และที่น่าเชื่อถือ (Reliable/Faithful Representation) มากที่สุด

Kieso, Weygandt and Warfield (2023) ได้ให้ความหมายของนโยบายการบัญชี ว่าหมายถึง นโยบายการบัญชีเป็นหลักการและวิธีปฏิบัติที่กิจการนำมาใช้ในการจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมีผลต่อการรับรู้รายการการวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อคุณภาพ ความโปร่งใส และความสามารถในการเปรียบเทียบของรายงานทางการเงิน

Penman (2023) ได้ให้ความหมายของนโยบายการบัญชี ว่าหมายถึง นโยบายการบัญชีเป็นเครื่องมือสำคัญในการสะท้อนสาระทางเศรษฐกิจของรายการทางธุรกิจ และมีผลต่อการประเมินคุณภาพกำไร คุณค่าของกิจการ และการตัดสินใจลงทุน ผู้วิเคราะห์งบการเงินจึงต้องพิจารณาความเหมาะสม ความสม่ำเสมอ และผลกระทบของนโยบายการบัญชีควบคู่กับการวิเคราะห์ตัวเลขในงบการเงินเพื่อให้การประเมินผลการดำเนินงานมีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น

Subramanyam (2022) ได้ให้ความหมายของนโยบายการบัญชี ว่าหมายถึง นโยบายการบัญชีเป็นปัจจัยสำคัญที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน เนื่องจากทางเลือกของนโยบายการบัญชีสามารถทำให้ผลกำไร สินทรัพย์ หนี้สิน และอัตราส่วนทางการเงินแตกต่างกันได้ ดังนั้น นักวิเคราะห์งบการเงินจำเป็นต้องเข้าใจนโยบายการบัญชีของกิจการก่อนทำการวิเคราะห์และเปรียบเทียบผลการดำเนินงาน

จากความหมายดังกล่าวข้างต้นสรุปได้ว่านโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ วิธีปฏิบัติ และแนวทางที่กิจการเลือกใช้ในการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินในการจัดทำรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและสะท้อนสาระสำคัญทางเศรษฐกิจของรายการอย่างเหมาะสม ทั้งนี้ การกำหนดนโยบายการบัญชีต้องตั้งอยู่บนหลักความสม่ำเสมอ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และความเป็นตัวแทนอันเที่ยงตรงของข้อมูลเพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ โปร่งใส และสามารถเปรียบเทียบได้ทั้งระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีและระหว่างกิจการ โดยการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่

แตกต่างกันอาจส่งผลต่อการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การเปิดเผยข้อมูล รวมถึงตัวเลขที่ปรากฏในงบการเงิน เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน กำไร และอัตราส่วนทางการเงิน ซึ่งมีผลต่อการประเมินผลการดำเนินงาน มูลค่ากิจการ และการตัดสินใจของนักลงทุน เจ้าหนี้ ผู้บริหาร และผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอื่น ๆ ดังนั้น ผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงินจึงจำเป็นต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และผลกระทบของนโยบายการบัญชี ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด เพื่อให้สามารถวิเคราะห์ ตีความ และใช้ข้อมูลทางการเงินในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ

หลักการกำหนดนโยบายการบัญชี

หลักการกำหนดนโยบายการบัญชีมุ่งให้กิจการเลือกและใช้นโยบายการบัญชีที่สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มีความสม่ำเสมอ โปร่งใส และสะท้อนสาระสำคัญของรายการทางธุรกิจ เพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ น่าเชื่อถือ และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2568) ได้อธิบายว่าการกำหนดนโยบายการบัญชีเป็นกระบวนการที่กิจการเลือกหลักการ หลักเกณฑ์ วิธีปฏิบัติ และแนวทางทางการบัญชีที่เหมาะสมมาใช้ในการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินสะท้อนฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการได้อย่างถูกต้องและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยหลักการกำหนดนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (TAS 8) และ IAS 8 มีสาระสำคัญ ดังนี้

1. ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

หากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดไว้โดยเฉพาะ กิจการต้องกำหนดนโยบายการบัญชีให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานนั้น และไม่สามารถเลือกวิธีอื่นที่ขัดต่อมาตรฐานได้

2. ใช้ดุลยพินิจเมื่อไม่มีมาตรฐานรองรับโดยตรง

หากไม่มีมาตรฐานหรือการตีความที่ครอบคลุมรายการหรือเหตุการณ์นั้น ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดนโยบายการบัญชี โดยคำนึงถึงข้อมูลที่ทำให้งบการเงินมีคุณภาพและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ

3. ข้อมูลต้องมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance)

นโยบายการบัญชีที่กำหนดต้องทำให้ข้อมูลในงบการเงินสามารถช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และคาดการณ์อนาคต รวมทั้งสนับสนุนการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ

4. ข้อมูลต้องเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation)

ข้อมูลที่เกิดจากการใช้นโยบายการบัญชีต้องสะท้อนสาระสำคัญของรายการอย่างครบถ้วน เป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ

5. ใช้นโยบายการบัญชีอย่างสม่ำเสมอ (Consistency)

กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการหรือเหตุการณ์ที่มีลักษณะเหมือนกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อให้สามารถเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินได้

6. คำนึงถึงสาระสำคัญมากกว่ารูปแบบ (Substance over Form)

การกำหนดนโยบายการบัญชีควรสะท้อนสาระทางเศรษฐกิจของรายการมากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย เพื่อให้รายงานทางการเงินแสดงข้อมูลที่ตรงกับความเป็นจริง

7. สามารถเปรียบเทียบได้ (Comparability)

นโยบายการบัญชีควรเอื้อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี และระหว่างกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ

8. เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ (Adequate Disclosure)

กิจการต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่มีนัยสำคัญ รวมถึงเหตุผลและผลกระทบของการเลือกหรือการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจข้อมูลได้อย่างถูกต้อง

IFRS Foundation (2024) ได้อธิบายว่าการกำหนดนโยบายการบัญชี (Determination of Accounting Policies) เป็นกระบวนการที่กิจการเลือกหลักการ วิธีปฏิบัติ หลักเกณฑ์ และแนวทางในการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน เพื่อให้การจัดทำงบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และสามารถสะท้อนฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการได้อย่างถูกต้อง เหมาะสม และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยการกำหนดนโยบายการบัญชีควรเริ่มจากการพิจารณาว่ามีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใดที่กำหนดวิธีปฏิบัติสำหรับรายการนั้นโดยเฉพาะหรือไม่ หากมี กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานนั้นอย่างเคร่งครัด แต่หากไม่มีมาตรฐานหรือการตีความที่ครอบคลุมรายการดังกล่าว ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดนโยบายการบัญชี โดยอาศัยหลักการที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิดในการรายงานทางการเงิน (Conceptual Framework for Financial Reporting) เพื่อให้ข้อมูลที่นำเสนอมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) และเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation)

ซึ่ง IAS 8 กำหนดลำดับการพิจารณาในการกำหนดนโยบายการบัญชีไว้อย่างเป็นระบบ กล่าวคือ กิจการต้องพิจารณามาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องเป็นอันดับแรก หากไม่มีมาตรฐานที่ใช้โดยตรง จึงพิจารณามาตรฐานที่มีลักษณะใกล้เคียง รวมถึงคำนิยาม หลักเกณฑ์การรับรู้ และหลักการวัดมูลค่าที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงิน ทั้งนี้ ผู้บริหารสามารถใช้ข้อมูลจากมาตรฐานการบัญชีของประเทศอื่นหรือแนวปฏิบัติที่ได้รับการยอมรับในระดับสากลเป็นข้อมูลประกอบได้ตราบเท่าที่ไม่ขัดต่อหลักการของหลักการเลือกและเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี นอกจากนี้ หลักการจัดทำและการนำเสนองบการเงิน (Basis of Preparation) (IAS 1) ยังระบุว่า กิจการต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่มีสาระสำคัญ (Material Accounting Policy Information) และอธิบายเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินไว้อย่างชัดเจน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจพื้นฐานของการจัดทำรายงานทางการเงิน รวมทั้งสามารถเปรียบเทียบข้อมูลระหว่างกิจการและระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีได้อย่างเหมาะสม (IFRS Foundation, 2024)

Kieso, Weygandt and Warfield (2023) ได้อธิบายว่านโยบายการบัญชีเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ส่งผลโดยตรงต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน เนื่องจากการเลือกใช้วิธีการบัญชีที่ต่างกันอาจทำให้ผลกำไร สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นมีมูลค่าแตกต่างกัน ดังนั้น การกำหนดนโยบายการบัญชีจึงควรตั้งอยู่บนพื้นฐานของสาระสำคัญทางเศรษฐกิจ (Economic Substance) มากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย (Legal Form) และต้องใช้หลักวิชาชีพในการเลือกวิธีที่สะท้อนเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจได้ดีที่สุด

Penman (2023) ได้อธิบายว่าการกำหนดนโยบายการบัญชีไม่ได้มีเป้าหมายเพียงเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีเท่านั้น แต่ยังต้องสามารถสร้างข้อมูลที่มีคุณค่าต่อการวิเคราะห์กิจการ การประเมินผลการดำเนินงาน และการคาดการณ์กระแสเงินสดในอนาคตของนักลงทุนและผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมจึงช่วยลดความคลาดเคลื่อนของข้อมูลและทำให้การประเมินมูลค่ากิจการมีความแม่นยำมากยิ่งขึ้น

Subramanyam (2022) ได้อธิบายว่าการกำหนดนโยบายการบัญชีควรคำนึงถึงคุณลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน ได้แก่ ความเกี่ยวข้อง ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ความสามารถในการเปรียบเทียบ ความสามารถในการพิสูจน์ยืนยัน ความทันเวลา และความเข้าใจได้ หากนโยบายการบัญชีไม่สามารถตอบสนองคุณลักษณะเหล่านี้ ข้อมูลทางการเงินอาจไม่สามารถสนับสนุนการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ

Schroeder, Clark and Cathey (2022) ได้อธิบายว่าการกำหนดนโยบายการบัญชีเป็นการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพ (Professional Judgment) ซึ่งผู้บริหารต้องคำนึงถึงความสมดุลระหว่างความน่าเชื่อถือของข้อมูล ความสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และความสามารถในการสะท้อนความเป็นจริงของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้ นโยบายการบัญชีที่ดีควรนำไปใช้อย่างสม่ำเสมอในแต่ละงวดบัญชี เว้นแต่มีเหตุผลอันสมควรในการเปลี่ยนแปลงตามที่ IAS 8 กำหนด

ดังนั้น ในบริบทของประเทศไทยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2568) ได้ประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (TFRS/TAS) ที่พัฒนามาบนพื้นฐานของมาตรฐาน IFRS และ IAS เพื่อให้การจัดทำงบการเงินของกิจการไทยเป็นไปตามมาตรฐานสากล ส่งเสริมความโปร่งใส ความน่าเชื่อถือ และความสามารถในการเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินทั้งในประเทศและระหว่างประเทศ

จึงสรุปได้ว่าหลักการกำหนดนโยบายการบัญชีควรตั้งอยู่บนพื้นฐานของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กรอบแนวคิดการรายงานทางการเงิน และการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพอย่างเหมาะสม เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินมีคุณภาพ สะท้อนสาระสำคัญทางเศรษฐกิจ และตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การเลือกใช้นโยบายการบัญชี

การเลือกใช้นโยบายการบัญชีเป็นกระบวนการสำคัญในการจัดทำรายงานทางการเงินโดยกิจการต้องเลือกหลักการและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสม สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงาน

ทางการเงิน และลักษณะของธุรกิจ เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินมีความน่าเชื่อถือ สามารถเปรียบเทียบได้ และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ทางการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2568) ได้กล่าวถึงการเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี ดังนี้

เมื่อกิจการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการเหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ทางบัญชีนโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ปฏิบัติกับรายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องนั้น

มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดนโยบายการบัญชีที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้สรุปว่ามีผลทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและน่าเชื่อถือเกี่ยวกับรายการ เหตุการณ์อื่นและสถานการณ์ที่เป็นอยู่ นโยบายการบัญชีดังกล่าวไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติเมื่อผลกระทบของการถือปฏิบัติดังกล่าวไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม เป็นการไม่เหมาะสมที่จะจัดทำงบการเงินที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หรือไม่แก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินถึงแม้ผลกระทบนั้นจะไม่มีสาระสำคัญ ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลู่วัตถุประสงค์โดยเฉพาะของการนำเสนอฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานการเงิน หรือกระแสเงินสด

มาตรฐานการรายงานทางการเงินใช้เป็นแนวทางสำหรับกิจการในการนำไปปรับใช้ตามความต้องการแนวปฏิบัติดังกล่าวทั้งหมดได้มีการระบุว่าเป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ แนวปฏิบัติที่เป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินถือเป็นข้อบังคับส่วนแนวปฏิบัติที่ไม่เป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่ถือเป็นข้อบังคับสำหรับงบการเงิน

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร (2567) อธิบายว่าการเลือกใช้นโยบายการบัญชีเป็นการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพภายใต้กรอบของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยผู้จัดทำงบการเงินต้องพิจารณาความเหมาะสมของวิธีการบัญชีให้สอดคล้องกับลักษณะของธุรกรรมและสามารถสะท้อนฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดได้อย่างน่าเชื่อถือ

ศิลปพร ศรีจันทพร (2563) อธิบายว่าการเลือกใช้นโยบายการบัญชีต้องตั้งอยู่บนหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยกิจการควรเลือกวิธีการบัญชีที่สามารถสะท้อนสาระสำคัญของรายการทางเศรษฐกิจ มีความสม่ำเสมอในการปฏิบัติและเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบข้อมูลระหว่างกิจการและระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ การเลือกนโยบายการบัญชีควรคำนึงถึงคุณลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินตามกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงินด้วย

Elliott and Elliott (2022) อธิบายว่า การเลือกใช้นโยบายการบัญชีควรให้ความสำคัญกับความสม่ำเสมอ (Consistency) และความสามารถในการเปรียบเทียบ (Comparability) ของข้อมูลทางการเงิน หากกิจการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีโดยไม่มีเหตุผลรองรับ อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินตีความผลการดำเนินงานผิดพลาดและลดความน่าเชื่อถือของรายการทางการเงิน

Alexander and Nobes (2020) อธิบายว่าการเลือกใช้นโยบายการบัญชีเป็นกระบวนการที่กิจการต้องพิจารณาทั้งข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินและลักษณะทางเศรษฐกิจ

ของรายการทางบัญชี เพื่อให้การรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลสะท้อนความเป็นจริงของกิจกรรมทางธุรกิจ และสามารถเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินได้ทั้งในระดับประเทศและระดับนานาชาติ ภายใต้กรอบของ IFRS

Choi (2020) อธิบายการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในยุคของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศควรคำนึงถึงความสอดคล้องกับมาตรฐานสากล ความโปร่งใสในการเปิดเผยข้อมูล และความสามารถในการเปรียบเทียบระหว่างประเทศ เพื่อสนับสนุนการตัดสินใจของนักลงทุนในตลาดทุนโลก

Nobes (2014) อธิบายว่าแม้มาตรฐาน IFRS จะกำหนดหลักเกณฑ์เดียวกันสำหรับทุกประเทศ แต่กิจการในแต่ละประเทศยังคงมีความแตกต่างในการเลือกใช้นโยบายการบัญชี เนื่องจากปัจจัยด้านกฎหมาย วัฒนธรรม ระบบภาษี และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ส่งผลให้ผู้จัดทำงบการเงินต้องใช้ดุลยพินิจอย่างเหมาะสมภายใต้ข้อกำหนดของมาตรฐานสากล

ดังนั้น การเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีเป็นกระบวนการที่ต้องอาศัยทั้งข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กรอบแนวคิดการรายงานทางการเงิน และดุลยพินิจทางวิชาชีพ เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินมีคุณภาพ สะท้อนสาระสำคัญของรายการทางเศรษฐกิจ และตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นการปรับเปลี่ยนหลักการหรือวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือทำให้ข้อมูลทางการเงินมีความเกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น การทำความเข้าใจหลักเกณฑ์และผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจึงมีความสำคัญต่อการจัดทำและการวิเคราะห์รายงานทางการเงินอย่างมีประสิทธิภาพ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2568) ได้กล่าวว่ากิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้น เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

1. เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หรือ
2. ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่

เกี่ยวกับผลกระทบของรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ ที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานการเงิน และกระแสเงินสดของกิจการ

ผู้ใช้งบการเงินมีความต้องการที่จะเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการในรอบระยะเวลาต่างกัน เพื่อระบุถึงแนวโน้มของฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานการเงิน และกระแสเงินสดของกิจการ ดังนั้น กิจการจึงต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีและจากรอบระยะเวลาหนึ่งไปยังรอบระยะเวลาถัดไป เว้นแต่การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะเข้าเงื่อนไขตามข้อ 1 และข้อ 2

กรณีต่อไปนี้ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

1. การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน และ
2. การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2567) กล่าวว่า การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพที่ต้องอยู่ภายใต้กรอบของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และไม่ควรถูกใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารกำไร (Earnings Management) หรือสร้างภาพลักษณ์ของผลการดำเนินงานที่ไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง

ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2563) อธิบายว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีควรเกิดขึ้นเฉพาะเมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนด หรือเมื่อการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้ข้อมูลทางการเงินมีคุณภาพและสะท้อนฐานะการเงินของกิจการได้ดียิ่งขึ้น โดยกิจการต้องใช้นโยบายใหม่อย่างสม่ำเสมอและเปิดเผยผลกระทบอย่างครบถ้วน

รองเอก วรรณพฤษ (2561) อธิบายว่า TAS 8 กำหนดให้กิจการใช้วิธีปรับย้อนหลังเป็นหลัก และต้องเปิดเผยผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อรักษาความสามารถในการเปรียบเทียบของข้อมูลระหว่างงวดบัญชี และเพิ่มความโปร่งใสในการรายงานทางการเงิน

เยาวรักษ์ สุขวิบูลย์ (2559) ได้กล่าวว่า กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

1. เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
2. ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบของรายการ เหตุการณ์อื่นและสถานการณ์ที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ

ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นกระบวนการที่ต้องดำเนินการภายใต้ข้อกำหนดของ IAS 8 หรือ TAS 8 โดยสามารถเปลี่ยนแปลงได้เฉพาะเมื่อมีมาตรฐานใหม่กำหนด หรือเมื่อการเปลี่ยนแปลงทำให้ข้อมูลทางการเงินมีความเกี่ยวข้องและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมมากขึ้น โดยทั่วไปต้องใช้วิธีปรับย้อนหลัง พร้อมเปิดเผยข้อมูลและผลกระทบอย่างครบถ้วน เพื่อรักษาความน่าเชื่อถือ ความโปร่งใส และความสามารถในการเปรียบเทียบของงบการเงิน

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นการปรับปรุงประมาณการเดิมจากข้อมูลหรือสถานการณ์ใหม่ที่เกิดขึ้น โดยมีใช้การแก้ไขข้อผิดพลาดหรือการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การทำความเข้าใจหลักเกณฑ์และผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีจึงมีความสำคัญต่อการจัดทำรายงานทางการเงินที่สะท้อนข้อมูลได้อย่างเหมาะสมและเป็นปัจจุบัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2568) ได้กล่าวถึงการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีว่ากิจการอาจจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหากสภาพแวดล้อมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประมาณการทางบัญชีเปลี่ยนแปลง หรือเป็นผลมาจากข้อมูลใหม่ หรือพัฒนาการใหม่ หรือประสบการณ์ที่เพิ่มขึ้น โดยธรรมชาติแล้วการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีไม่เกี่ยวกับรอบระยะเวลาก่อนและไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

ผลกระทบต่อประมาณการทางบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงข้อมูลนำเข้าหรือการเปลี่ยนแปลง เทคนิคการวัดค่าถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี เว้นแต่เป็นผลจากการแก้ไขข้อผิดพลาดสำหรับรอบระยะเวลาก่อน

การเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดมูลค่าถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ในกรณีที่เป็นการยากที่จะแยกความแตกต่างว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ให้ถือว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

IFRS Foundation (2024) ได้อธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (Changes in Accounting Estimates) หมายถึง การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หรือการปรับจำนวนการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ อันเป็นผลมาจากข้อมูลใหม่ เหตุการณ์ใหม่ หรือประสบการณ์เพิ่มเติมที่กิจการได้รับภายหลังจากการจัดทำงบการเงินในงวดก่อน การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่ได้เกิดจากข้อผิดพลาดในการบันทึกบัญชี แต่เป็นผลจากการทบทวนข้อมูลที่มีอยู่เดิมร่วมกับข้อมูลใหม่ ทำให้ประมาณการเดิมไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน จึงจำเป็นต้องปรับปรุงประมาณการเพื่อให้งบการเงินสะท้อนฐานะการเงินและผลการดำเนินงานได้อย่างเหมาะสม

เนื่องจากการจัดทำรายงานทางการเงินต้องอาศัยการประมาณการในหลายรายการ เช่น ค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (Expected Credit Loss: ECL) ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ อายุการใช้งานของสินทรัพย์ มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ ประมาณการหนี้สินจากการรับประกันสินค้า หรือประมาณการภาระผูกพันจากคดีความ ผู้บริหารจึงต้องใช้ดุลยพินิจและข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่ ณ วันที่จัดทำงบการเงิน เพื่อให้ประมาณการดังกล่าวมีความสมเหตุสมผลและเชื่อถือได้ (IASB, 2018; IFRS Foundation, 2024)

โดย IAS 8 กำหนดว่าการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลมาจากข้อมูลใหม่ หรือพัฒนาการใหม่ มิใช่การแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดก่อน ดังนั้น เมื่อมีหลักฐานเพิ่มเติมที่ทำให้กิจการเห็นว่าประมาณการเดิมไม่เหมาะสม กิจการต้องปรับปรุงประมาณการดังกล่าวเพื่อให้สะท้อนสภาพเศรษฐกิจและสถานการณ์ปัจจุบันได้ดียิ่งขึ้น (IFRS Foundation, 2024)

นอกจากนั้น ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (Conceptual Framework for Financial Reporting) ยังอธิบายว่าการประมาณการเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการรายงานทางการเงินที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ เนื่องจากรายการทางบัญชีหลายรายการไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างแน่นอน การใช้ประมาณการที่สมเหตุสมผลจึงไม่ทำให้ข้อมูลทางการเงินด้อยคุณภาพ トラาใดที่ประมาณการนั้นตั้งอยู่บนข้อมูลที่เชื่อถือได้และมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ (IASB, 2018)

สาเหตุของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีมักเกิดจากปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

1. การได้รับข้อมูลใหม่ที่ไม่เคยทราบมาก่อน
2. การเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจหรือสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ
3. การเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีหรือวิธีการผลิต
4. การเปลี่ยนแปลงของกฎหมายหรือข้อกำหนดทางบัญชี
5. ประสบการณ์ที่เกิดขึ้นจริงแตกต่างจากที่เคยประมาณไว้
6. การประเมินความเสี่ยงใหม่ของฝ่ายบริหาร

หลักการรับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลงประมาณการ

IAS 8 กำหนดว่า การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีให้รับรู้แบบเปลี่ยนไปข้างหน้า (Prospective Application) กล่าวคือ รับรู้ผลกระทบในงวดปัจจุบันและงวดในอนาคตที่ได้รับผลกระทบ โดยไม่ปรับย้อนหลัง (No Retrospective Restatement) เนื่องจากประมาณการเดิมจัดทำขึ้นจากข้อมูลที่ดีที่สุด ณ ขณะนั้น จึงไม่ถือว่าเป็นความผิดพลาด (IFRS Foundation, 2024) หากการเปลี่ยนแปลงมีผลเฉพาะงวดปัจจุบัน ให้รับรู้ผลกระทบในงวดปัจจุบันเท่านั้น แต่หากมีผลต่อหลายงวด เช่น การเปลี่ยนอายุการใช้งานของสินทรัพย์ ให้รับรู้ผลกระทบทั้งในงวดปัจจุบันและงวดในอนาคต

ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

ตัวอย่างของรายการที่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ได้แก่

1. การเปลี่ยนอายุการใช้งานของอาคารหรือเครื่องจักร
2. การเปลี่ยนมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์
3. การปรับค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (ECL)
4. การปรับประมาณการหนี้สินจากการรับประกันสินค้า
6. การเปลี่ยนประมาณการการรื้อถอนและฟื้นฟูสินทรัพย์

การเปิดเผยข้อมูล

เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กิจการควรเปิดเผย

1. ลักษณะของประมาณการที่เปลี่ยนแปลง
2. เหตุผลของการเปลี่ยนแปลง
3. ผลกระทบที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบัน
4. ผลกระทบในอนาคต (หากสามารถประมาณได้)

เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผลของการเปลี่ยนแปลงและสามารถประเมินผลกระทบต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการได้อย่างเหมาะสม

Kieso, Weygandt and Warfield (2023) อธิบายว่า การประมาณการทางบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพ เนื่องจากกิจกรรมทางธุรกิจจำนวนมากไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างแน่นอน การปรับประมาณการเมื่อได้รับข้อมูลใหม่จึงเป็นเรื่องปกติและช่วยเพิ่มคุณภาพของรายงานทางการเงิน

Penman (2023) อธิบายว่าการเปลี่ยนแปลงประมาณการสะท้อนการเรียนรู้ของกิจการจากข้อมูลที่เกิดขึ้นจริง ทำให้งบการเงินสามารถสะท้อนมูลค่าทางเศรษฐกิจของสินทรัพย์และหนี้สินได้ใกล้เคียงความเป็นจริงมากขึ้น และช่วยให้การคาดการณ์ผลการดำเนินงานในอนาคตมีความแม่นยำยิ่งขึ้น

Subramanyam (2022) อธิบายว่าการรับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลงประมาณการแบบ Prospective Application ช่วยรักษาความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางบัญชี เนื่องจากไม่ทำให้ข้อมูลในอดีตซึ่งจัดทำขึ้นจากข้อมูลที่ดีที่สุดในขณะนั้นเปลี่ยนแปลงไป และยังสะท้อนผลของข้อมูลใหม่อย่างเหมาะสม

Schroeder, Clark and Cathey (2022) อธิบายว่าการประมาณการทางบัญชีเป็นองค์ประกอบสำคัญของการรายงานทางการเงิน เพราะช่วยให้กิจการสามารถรับรู้รายการที่ยังไม่มีความแน่นอนได้ อย่างไรก็ตาม การประมาณการควรตั้งอยู่บนข้อมูลที่เป็นกลาง มีหลักฐานสนับสนุน และสามารถอธิบายเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงได้อย่างโปร่งใส

Alexander and Nobes (2020) ให้ความเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีไม่ใช่การแก้ไขข้อผิดพลาด แต่เป็นการปรับปรุงการประเมินจากข้อมูลใหม่ ซึ่งเป็นลักษณะปกติของการรายงานทางการเงินภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ

ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีจึงเป็นกลไกสำคัญที่ช่วยให้รายงานทางการเงินมีความทันสมัย สอดคล้องกับข้อมูลและสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป โดยยังรักษาความน่าเชื่อถือ ความโปร่งใส และความสามารถในการใช้ประโยชน์ของข้อมูลทางการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี

การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีเป็นกระบวนการปรับปรุงข้อมูลทางการเงินที่เกิดขึ้นจากความผิดพลาดในการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอ หรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของรอบระยะเวลาที่ผ่านมา เพื่อให้รายงานทางการเงินมีความถูกต้อง น่าเชื่อถือ และเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การทำความเข้าใจหลักเกณฑ์และวิธีการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีจึงมีความสำคัญต่อการรักษาคุณภาพและความสามารถในการเปรียบเทียบของข้อมูลทางการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2568) ได้กล่าวถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศว่าการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี (Correction of Prior Period Errors) เป็นกระบวนการแก้ไขข้อมูลทางบัญชีที่เกิดจากการรับรู้ การวัดมูลค่า การจัดประเภทรายการ การนำเสนอ หรือการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ถูกต้องในงบการเงินของงวดก่อน ซึ่งข้อผิดพลาดดังกล่าวเกิดจากการละเลยหรือการใช้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง ทั้งที่ข้อมูลนั้นมีอยู่หรือสามารถหาได้อย่างสมเหตุสมผล วันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่ ข้อผิดพลาดทางบัญชีแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี เนื่องจากไม่ได้เกิดจากข้อมูลใหม่หรือเหตุการณ์ใหม่ แต่เกิดจากความผิดพลาดในการใช้ข้อมูลหรือการปฏิบัติที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) ข้อผิดพลาดของงวดก่อน (Prior Period Errors) อาจเกิดจากความผิดพลาดในการคำนวณ การใช้หลักการบัญชีที่ไม่ถูกต้อง การตีความข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีผิดพลาด การมองข้ามหรือไม่บันทึกรายการทางบัญชี การใช้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง ตลอดจนการทุจริต (Fraud) ซึ่งส่งผลให้งบการเงินไม่สามารถสะท้อนฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการได้อย่างถูกต้องและเชื่อถือได้ (IFRS Foundation, 2024)

ประเภทของข้อผิดพลาดทางบัญชี

ข้อผิดพลาดทางบัญชีที่พบได้บ่อย ได้แก่

1. ข้อผิดพลาดจากการคำนวณ (Mathematical Errors) เช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคาผิด หรือการรวมยอดบัญชีผิด
2. ข้อผิดพลาดจากการบันทึกบัญชี (Recording Errors) เช่น บันทึกรายการข้าม บันทึกรายการตกหล่น หรือบันทึกผิดบัญชี
3. ข้อผิดพลาดจากการใช้หลักการบัญชี (Errors in Applying Accounting Policies) เช่น ใช้นโยบายการบัญชีที่ไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
4. ข้อผิดพลาดจากการตีความมาตรฐาน (Misinterpretation of Accounting Standards) เช่น การตีความข้อกำหนดของมาตรฐานบัญชีผิด
5. ข้อผิดพลาดจากการทุจริต (Fraud or Intentional Misstatement) เช่น การจงใจแสดงรายได้หรือค่าใช้จ่ายไม่ถูกต้องเพื่อบิดเบือนผลการดำเนินงาน

หลักการแก้ไขข้อผิดพลาด

IAS 8 กำหนดว่า เมื่อกิจการพบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อน จะต้องแก้ไขโดยใช้ วิธีปรับย้อนหลัง (Retrospective Restatement) เพื่อให้งบการเงินเสมือนว่าไม่เคยเกิดข้อผิดพลาดดังกล่าวมาก่อน วิธีการแก้ไขประกอบด้วย

1. ปรับปรุงตัวเลขเปรียบเทียบของงวดก่อนที่นำมาแสดงในงบการเงิน
2. ปรับยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นของงวดแรกสุดที่สามารถปรับได้
3. เผยแผ่ลักษณะของข้อผิดพลาด สาเหตุของข้อผิดพลาด และผลกระทบต่อแต่ละรายการในงบการเงิน

หากไม่สามารถปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ (Impracticable) กิจการต้องปรับข้อมูลตั้งแต่งวดแรกที่สามารถดำเนินการได้ พร้อมทั้งเปิดเผยเหตุผลที่ไม่สามารถปรับย้อนหลังได้ (IFRS Foundation, 2024)

การเปิดเผยข้อมูล

เมื่อมีการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ ได้แก่

1. ลักษณะของข้อผิดพลาด
2. สาเหตุของข้อผิดพลาด

3. จำนวนเงินที่ปรับปรุงของแต่ละรายการในงบการเงิน
4. ผลกระทบต่อกำไรต่อหุ้น (ถ้ามี)
5. เหตุผลที่ไม่สามารถปรับย้อนหลังได้ (หากมี)

การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผลของการแก้ไข และสามารถประเมินผลกระทบต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการได้อย่างถูกต้อง

ผลกระทบของนโยบายการบัญชีต่อรายงานทางการเงิน

นโยบายการบัญชีมีผลโดยตรงต่อการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงิน การเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมและสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินจะช่วยให้รายงานทางการเงินมีความถูกต้อง น่าเชื่อถือ และสามารถเปรียบเทียบได้ อันเป็นประโยชน์ต่อการวิเคราะห์และการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่ม

นโยบายการบัญชี (Accounting Policies) เป็นหลักการ แนวปฏิบัติ ข้อตกลง กฎเกณฑ์ และวิธีการที่กิจการเลือกใช้ในการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การกำหนดนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมและสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินมีผลโดยตรงต่อคุณภาพ ความน่าเชื่อถือ และความสามารถในการเปรียบเทียบของรายงานทางการเงิน เนื่องจากนโยบายการบัญชีเป็นพื้นฐานของการจัดทำงบการเงินทุกฉบับ หากกิจการเลือกใช้นโยบายที่ไม่เหมาะสมหรือใช้ไม่สม่ำเสมอ อาจทำให้ข้อมูลทางการเงินคลาดเคลื่อนและส่งผลกระทบต่อตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน (IFRS Foundation, 2024) มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 8 เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และใช้อย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการหรือเหตุการณ์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มีมาตรฐานกำหนดหรืออนุญาตให้ใช้วิธีการที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ เพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินสะท้อนฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการได้อย่างถูกต้องและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) (IFRS Foundation, 2024)

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ได้ระบุว่าวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินคือการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และผู้มีส่วนได้เสียในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยข้อมูลดังกล่าวต้องมีคุณลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน ได้แก่ ความเกี่ยวข้อง (Relevance) และความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) รวมทั้งต้องมีคุณลักษณะเชิงคุณภาพเสริม ได้แก่ ความสามารถในการเปรียบเทียบ (Comparability) ความสามารถในการพิสูจน์ยืนยัน (Verifiability) ความทันเวลา (Timeliness) และ ความเข้าใจได้ (Understandability) ดังนั้น นโยบายการบัญชีจึงเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการบรรลุคุณลักษณะดังกล่าวของรายงานทางการเงิน (International Accounting Standards Board [IASB], 2018)

ผลกระทบของนโยบายการบัญชีต่อรายงานทางการเงิน

1. ผลกระทบต่อคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน

นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมช่วยให้ข้อมูลทางการเงินมีคุณภาพสูง สะท้อนรายการทางเศรษฐกิจได้อย่างครบถ้วน เป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้ข้อมูลในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในทางกลับกันหากกิจการเลือกใช้นโยบายที่ไม่เหมาะสม อาจทำให้ข้อมูลมีความเอนเอียงและลดความน่าเชื่อถือของงบการเงิน (IASB, 2018)

2. ผลกระทบต่อฐานะการเงิน

การเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันอาจทำให้มูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น วิธีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ การรับรู้ค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น หรือวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา ล้วนส่งผลต่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และฐานะการเงินของกิจการ

3. ผลกระทบต่อผลการดำเนินงาน

นโยบายการบัญชีมีผลต่อการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย ส่งผลให้กำไรหรือขาดทุนสุทธิของกิจการแตกต่างกัน เช่น การเลือกวิธีคิดค่าเสื่อมราคา การประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ หรือการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง อาจทำให้ผลประกอบการของแต่ละงวดแตกต่างกัน แม้ว่ารายการทางเศรษฐกิจจะเหมือนกันก็ตาม

4. ผลกระทบต่อความสามารถในการเปรียบเทียบ

การใช้นโยบายการบัญชีอย่างสม่ำเสมอช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของกิจการในแต่ละงวด และเปรียบเทียบกับกิจการอื่นได้อย่างมีประสิทธิภาพ หากมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี กิจการต้องเปิดเผยเหตุผลและผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงตามข้อกำหนดของ IAS 8 เพื่อรักษาความสามารถในการเปรียบเทียบของข้อมูล

5. ผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ นักลงทุน นักวิเคราะห์ และหน่วยงานกำกับดูแลต่างใช้ข้อมูลจากรายงานทางการเงินในการประเมินความสามารถในการทำกำไร สภาพคล่อง ความเสี่ยง และมูลค่าของกิจการ ดังนั้น หากนโยบายการบัญชีทำให้ข้อมูลมีความถูกต้อง โปร่งใส และเชื่อถือได้ ก็จะช่วยลดความไม่แน่นอนในการตัดสินใจและเพิ่มประสิทธิภาพของตลาดทุน

6. ผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือและการกำกับดูแลกิจการ

การกำหนดนโยบายการบัญชีที่สอดคล้องกับมาตรฐานและเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ ช่วยเสริมสร้างความโปร่งใส ความรับผิดชอบ และธรรมาภิบาลของกิจการ (Corporate Governance) ส่งผลให้ผู้ลงทุนและผู้มีส่วนได้เสียเกิดความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินมากยิ่งขึ้น

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร (2567) อธิบายว่าการกำหนดนโยบายการบัญชีที่สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ช่วยลดความคลาดเคลื่อนของข้อมูล เพิ่มประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน และเสริมสร้างความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงิน

ศิลปพร ศรีจันเพชร (2563) อธิบายว่านโยบายการบัญชีเป็นเครื่องมือสำคัญในการกำหนดแนวทางการจัดทำงบการเงิน หากกิจการกำหนดนโยบายที่เหมาะสมและปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ จะช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือ ความโปร่งใส และความสามารถในการเปรียบเทียบของข้อมูลทางการเงิน

รองเอก วรรณพฤกษ์ (2561) อธิบายว่าการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นข้อกำหนดที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจหลักเกณฑ์ที่กิจการใช้ในการรับรู้วัดมูลค่า และนำเสนอรายการทางบัญชี ซึ่งส่งผลให้การตีความข้อมูลเป็นไปอย่างถูกต้อง

Kieso, Weygandt and Warfield (2023) อธิบายว่านโยบายการบัญชีเป็นรากฐานของการจัดทำงบการเงิน เนื่องจากมีผลต่อการรับรู้และการวัดมูลค่าของรายการทางบัญชีทุกประเภท การเลือกใช้นโยบายที่เหมาะสมจึงช่วยเพิ่มคุณภาพและความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน

Penman (2023) กล่าวว่านโยบายการบัญชีมีผลต่อการวิเคราะห์งบการเงินและการประเมินมูลค่ากิจการ เนื่องจากวิธีการรับรู้และวัดมูลค่าที่แตกต่างกันอาจทำให้อัตราส่วนทางการเงินและผลการดำเนินงานแตกต่างกัน ผู้วิเคราะห์จึงควรทำความเข้าใจนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ก่อนตีความข้อมูล

Schroeder, Clark and Cathey (2022) อธิบายว่า การเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่มีสาระสำคัญในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นองค์ประกอบสำคัญของการรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพ เพราะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจพื้นฐานของการจัดทำงบการเงินและสามารถประเมินผลกระทบของนโยบายที่กิจการเลือกใช้ได้

สรุปได้ว่านโยบายการบัญชีมีผลกระทบโดยตรงต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน ทั้งในด้านการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งส่งผลต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน กระแสเงินสด และอัตราส่วนทางการเงินของกิจการ อีกทั้งยังมีผลต่อความสามารถในการเปรียบเทียบ ความน่าเชื่อถือ และการตัดสินใจของผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และผู้มีส่วนได้เสียตามหลักการของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด และกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินกิจการจึงควรเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสม สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องอย่างครบถ้วน เพื่อให้รายงานทางการเงินสะท้อนสถานะทางเศรษฐกิจที่แท้จริงและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ดังตาราง 1.1

ตาราง 1.1 สรุปสาระสำคัญของนโยบายบัญชีและแนวคิดที่เกี่ยวข้อง

หัวข้อ	สาระสำคัญ	มาตรฐาน/ แนวคิดที่เกี่ยวข้อง
1. ความหมายและความสำคัญของนโยบายการบัญชี	นโยบายการบัญชีเป็นหลักการและวิธีปฏิบัติในการรับรู้ วัดมูลค่า นำเสนอ และเปิดเผยข้อมูล เพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพและน่าเชื่อถือ	IAS 8, Conceptual Framework

ตาราง 1.1 (ต่อ)

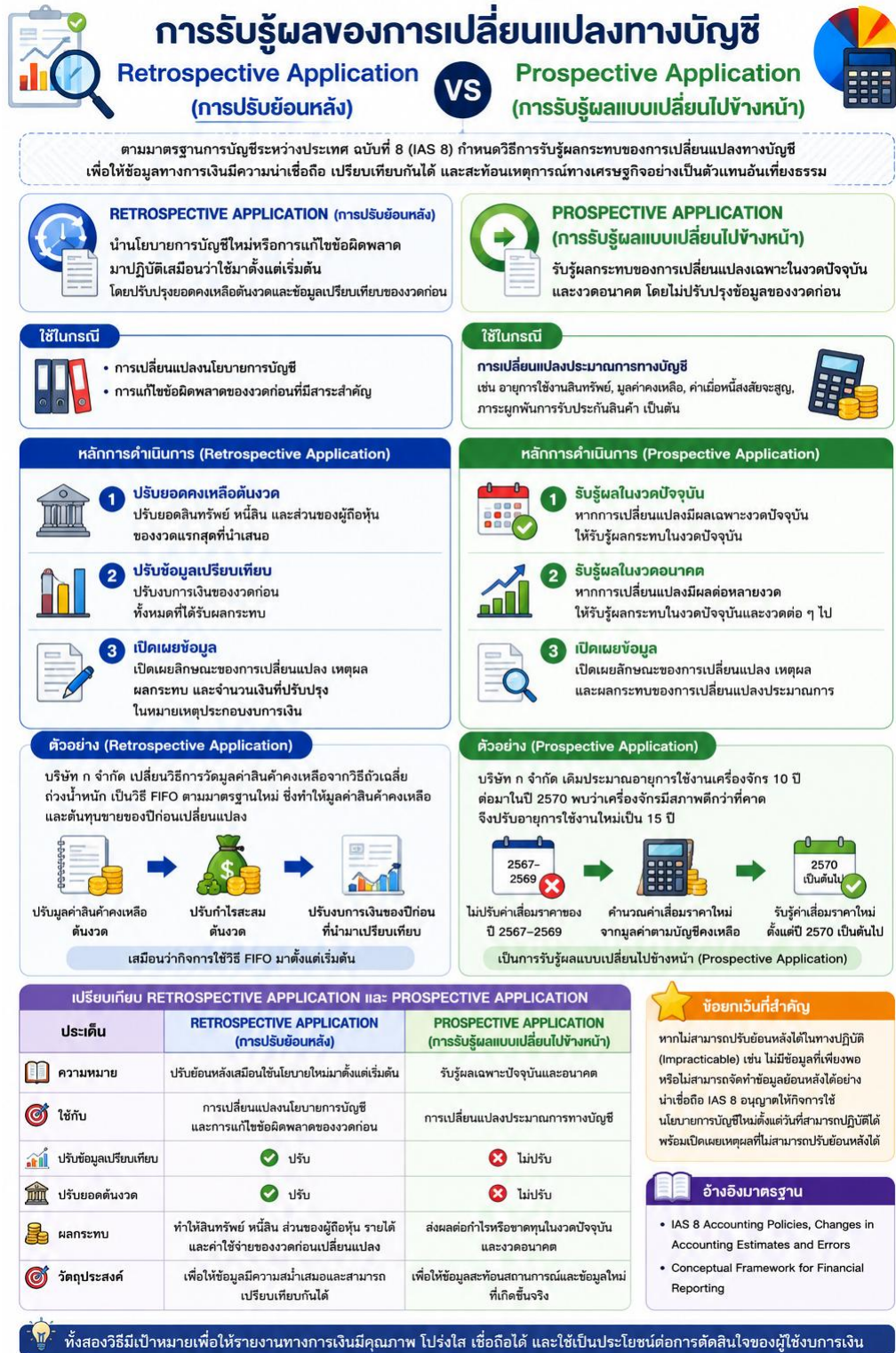
หัวข้อ	สาระสำคัญ	มาตรฐาน/ แนวคิดที่เกี่ยวข้อง
2. หลักการกำหนดนโยบายการบัญชี	เลือกนโยบายที่สอดคล้องกับมาตรฐาน ใช้ดุลยพินิจเมื่อไม่มีมาตรฐานเฉพาะ และคำนึงถึงความเสี่ยงของการตัดสินใจ ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม และความสม่ำเสมอ	IAS 8, IAS 1, Conceptual Framework
3. การเลือกใช้นโยบายการบัญชี	เลือกวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมกับลักษณะธุรกิจ ใช้อย่างสม่ำเสมอ และเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ	IAS 8
4. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	เปลี่ยนได้เมื่อมาตรฐานกำหนด หรือทำให้ข้อมูลมีความเกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือมากขึ้น โดยทั่วไปใช้การปรับปรุงย้อนหลัง	IAS 8
5. การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	เกิดจากข้อมูลหรือเหตุการณ์ใหม่ ไม่ใช่ข้อผิดพลาด รับรู้ผลแบบการปรับใช้หลักการใหม่ตั้งแต่วันที่ประกาศใช้เป็นต้นไป	IAS 8
6. การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี	แก้ไขข้อผิดพลาดของงวดก่อนด้วยการปรับงบการเงินย้อนหลังและเปิดเผยผลกระทบอย่างครบถ้วน	IAS 8
7. ผลกระทบของนโยบายการบัญชีต่อรายงานทางการเงิน	ส่งผลต่อการรับรู้ การวัดมูลค่า กำไร สิ้นทรัพย์หนี้สิน ความสามารถในการเปรียบเทียบ และการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน	IAS 8, Conceptual Framework

ที่มา : พกามาต บุตรสาลี (2569)

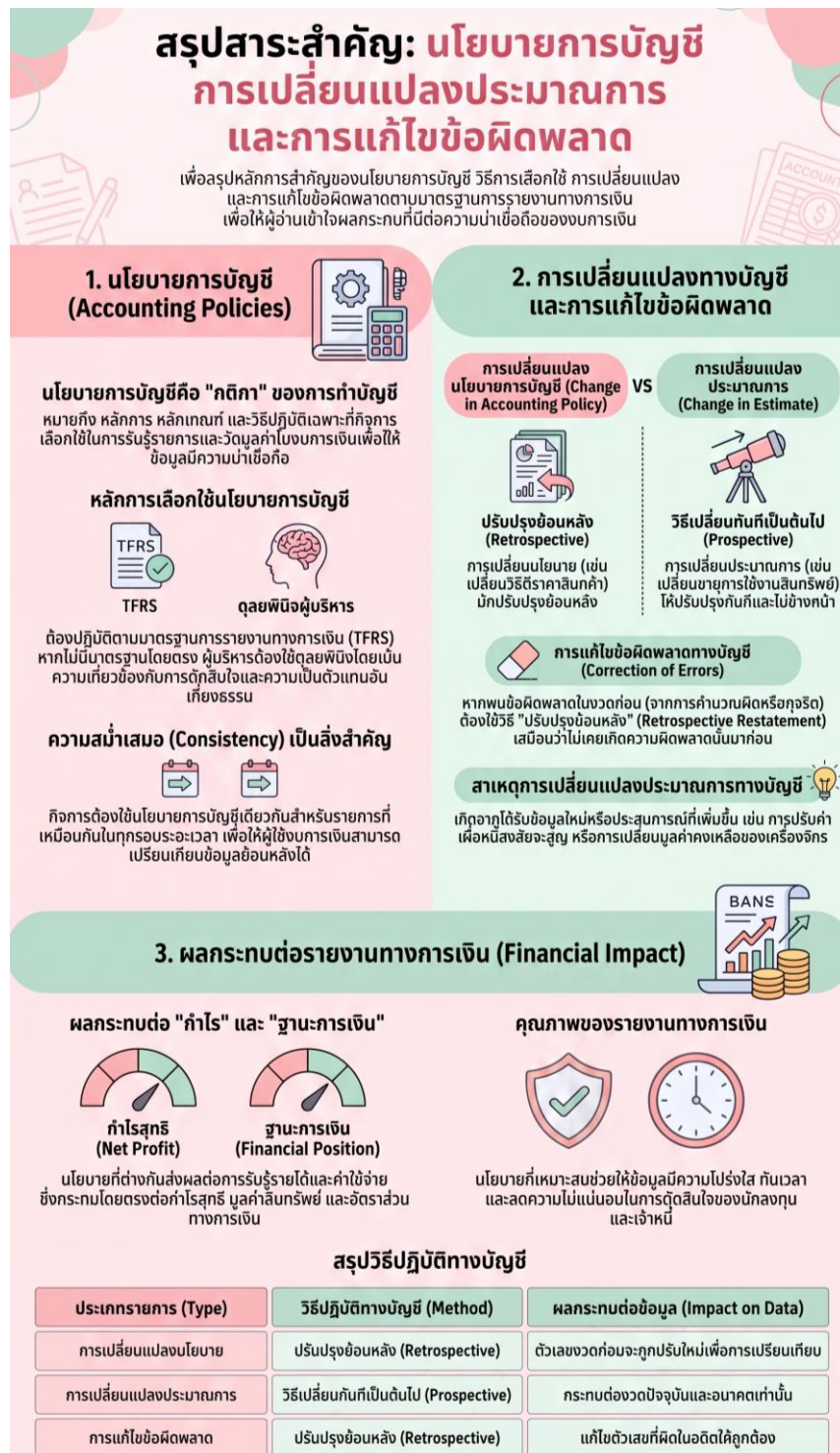
สรุปท้ายบท

นโยบายการบัญชีถือเป็นหลักเกณฑ์ วิธีปฏิบัติ และแนวทางที่กิจการเลือกใช้ในการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินในการจัดทำรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การกำหนดและเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมีบทบาทสำคัญต่อคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน เนื่องจากช่วยให้ข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม มีความน่าเชื่อถือ และสามารถเปรียบเทียบได้ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีและระหว่างกิจการ ซึ่งการกำหนดนโยบายการบัญชีต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยคำนึงถึงลักษณะของรายการทางธุรกิจ สาระสำคัญของรายการ และคุณลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน หากไม่มีมาตรฐานรองรับโดยตรง ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมและก่อให้เกิดข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบ

การเงิน ทั้งนี้ กิจการควรใช้นโยบายการบัญชีอย่างสม่ำเสมอ และเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่มีนัยสำคัญในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างครบถ้วน ดังนั้น กิจการอาจจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนด หรือเมื่อการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้ข้อมูลทางการเงินมีความเกี่ยวข้องและเชื่อถือได้มากยิ่งขึ้น ขณะที่การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นการปรับปรุงค่าประมาณจากข้อมูลหรือสถานการณ์ใหม่ ซึ่งแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี ส่วนการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขข้อมูลที่ไม่ถูกต้องจากระยะเวลาที่ผ่านมาให้สะท้อนข้อมูลที่ถูกต้องตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยนโยบายการบัญชีส่งผลกระทบต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน กระแสเงินสด และการเปิดเผยข้อมูลของกิจการ รวมทั้งมีอิทธิพลต่อการวิเคราะห์งบการเงิน การประเมินผลการดำเนินงาน และการตัดสินใจของผู้บริหาร นักลงทุน เจ้าหนี้ และผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและผู้ใช้งบการเงินจึงควรมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการกำหนด การเลือกใช้ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีเพื่อให้สามารถจัดทำ วิเคราะห์ และใช้ข้อมูลทางการเงินได้อย่างถูกต้อง มีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินในปัจจุบัน ซึ่งสรุปได้ดังภาพที่ 1.1-1.2



ภาพที่ 1.1 สรุปสาระสำคัญของนโยบายบัญชี
ที่มา : พงมามาต บุตรสาลี (2569)



ภาพที่ 1.2 สรุปสาระสำคัญ: นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการ และการแก้ไขข้อผิดพลาด

ที่มา : พกามาศ บุตรสาลี (2569)

คำถามท้ายบทที่ 1

จงตอบคำถามต่อไปนี้

1. จงอธิบายความหมายของนโยบายการบัญชี และยกตัวอย่างนโยบายการบัญชีที่กิจการสามารถเลือกใช้ได้
2. เพราะเหตุใดนโยบายการบัญชีจึงมีความสำคัญต่อการจัดทำรายงานทางการเงิน
3. นโยบายการบัญชีมีบทบาทอย่างไรในการเพิ่มคุณภาพและความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน
4. หลักการกำหนดนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินมีสาระสำคัญอย่างไร
5. หากไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินรองรับรายการทางบัญชีโดยตรง ผู้บริหารควรกำหนดนโยบายการบัญชีโดยยึดหลักการใด
6. เพราะเหตุใดกิจการจึงควรใช้นโยบายการบัญชีอย่างสม่ำเสมอในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี
7. ปัจจัยใดบ้างที่ควรนำมาพิจารณาในการเลือกใช้นโยบายการบัญชี
8. การเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันอาจส่งผลต่อการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าอย่างไร
9. จงยกตัวอย่างรายการทางบัญชีที่สามารถเลือกใช้นโยบายการบัญชีได้มากกว่าหนึ่งวิธี พร้อมอธิบายผลกระทบที่เกิดขึ้น
10. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหมายถึงอะไร และสามารถดำเนินการได้ในกรณีใด
11. เพราะเหตุใดการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจึงต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
12. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีส่งผลกระทบต่อความสามารถในการเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินอย่างไร
13. การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีอย่างไร
14. จงยกตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่พบได้ในทางปฏิบัติ
15. การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีมีผลกระทบต่อกำไรของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีอย่างไร
16. ข้อผิดพลาดทางบัญชีเกิดขึ้นจากสาเหตุใดบ้าง
17. การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีควรดำเนินการอย่างไร
18. หากกิจการไม่แก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี จะส่งผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินอย่างไร
19. จงวิเคราะห์ผลกระทบของการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ
20. หากท่านเป็นนักวิเคราะห์งบการเงิน จะพิจารณานโยบายการบัญชีของกิจการก่อนตัดสินใจลงทุนอย่างไร พร้อมอธิบายเหตุผล

เอกสารอ้างอิงบทที่ 1

- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2567). *ทฤษฎีการบัญชี*. ทีพีเอ็น เพรส.
- เยาวรักษ์ สุวิบูลย์. (2559). *รายงานการเงินและการวิเคราะห์งบการเงิน*. (พิมพ์ครั้งที่ 7). ทีพีเอ็น เพรส.
- รองเอก วรรณพลักษ์. (2561). *มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด: วิธีการปรับย้อนหลังหรือวิธี เปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป*. มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร, เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และอนุวัฒน์ ภัคดี. (2564). *รายงานทางการเงินและการวิเคราะห์งบการเงิน*. ทีพีเอ็น เพรส.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร, เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และอนุวัฒน์ ภัคดี. (2562). *รายงานทางการเงินและการวิเคราะห์*. (พิมพ์ครั้งที่ 1). สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2563). *การบัญชีชั้นกลาง 1*. ทีพีเอ็น เพรส.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2568). *มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*. สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2568). *มาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย (TFRS/TAS)*. สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.
- Alexander, D., & Nobes, C. (2020). *Financial Accounting: An International Introduction*. (7thed.). Pearson.
- Choi, F. D. S. (2020). *International Finance and Accounting Handbook*. (4thed.). Wiley.
- Elliott, B., & Elliott, J. (2022). *Financial Accounting and Reporting*. (20thed.). Pearson.
- IFRS Foundation. (2024). *IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*.
- International Accounting Standards Board. (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board. (2024). *IAS 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. IFRS Foundation.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2023). *Intermediate Accounting*. (18thed.). Wiley.
- Nobes, C. (2014). *Accounting: A Very Short Introduction*. Oxford University Press.
- Penman, S. H. (2023). *Financial Statement Analysis and Security Valuation*. (7thed.). McGraw-Hill.ผ

Schroeder, R. G., Clark, M. W., & Cathey, J. M. (2022). *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*. (13thed.). Wiley.

Subramanyam, K. R. (2022). *Financial Statement Analysis*. (13thed.). McGraw-Hill.