



NATIONAL AND
INTERNATIONAL
**SRIPATUM
UNIVERSITY**
CONFERENCE
2018

SPU
SRIPATUM
UNIVERSITY

SPUCON | 2018

20 DECEMBER

Sripatum University, Bangkok, Thailand

การประชุมวิชาการระดับชาตินานาชาติ

มหาวิทยาลัยศรีปทุม ครั้งที่ 13 ประจำปี 2561
เรื่อง วิจัยและนวัตกรรมเพื่อประเทศไทย 4.0

**The 13th National and International
Sripatum University Conference (SPUCON 2018) :
Research and Innovations for Thailand 4.0**

คณะกรรมการจัดงานประชุมวิชาการระดับชาตินานาชาติ มหาวิทยาลัยศรีปทุม
ครั้งที่ 13 ประจำปี 2561

1. ที่ปรึกษา

(1) อธิการบดี	ที่ปรึกษา
(2) ที่ปรึกษามหาวิทยาลัย	ที่ปรึกษา
(3) รองอธิการบดี	ที่ปรึกษา
(4) ผู้ช่วยอธิการบดี	ที่ปรึกษา

2. คณะกรรมการจัดประชุม

(1) รองศาสตราจารย์ ดร.ณรงค์ อยู่ถนอม	ประธาน (มหาวิทยาลัยศรีปทุม)
(2) ศาสตราจารย์ ดร.ประภาส จงสิตย์วัฒนา	กรรมการ (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย)
(3) ศาสตราจารย์ ดร.ไพฑูรย์ สินลารัตน์	กรรมการ (มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต)
(4) ศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์ กนกนุกุลชัย	กรรมการ (สถาบันเทคโนโลยีแห่งเอเชีย)
(5) ศาสตราจารย์ ดร.ศุภชัย ขาวะประภาษ	กรรมการ (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย)
(6) ศาสตราจารย์กิตติคุณ เดชา บุญค้ำ	กรรมการ (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย)
(7) ศาสตราจารย์เกษมสันต์ วัฒวรรณ	กรรมการ (ศาลแรงงานกลาง)
(8) ศาสตราจารย์นวลจันทร์ ทศนชัยกุล	กรรมการ (มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์)
(9) รองศาสตราจารย์ ดร.กาญจนา แก้วเทพ	กรรมการ (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย)
(10) Prof. Dr.Howard W Combs	กรรมการ (San José State University, USA)
(11) Prof. Dr.Marina Vayndorf-Sysoeva	กรรมการ (Sholokhov Moscow State University for the Humanities, Russia)
(12) Prof. Dr.Yoshida Masami	กรรมการ (Chiba University, Japan)
(13) Prof. Dr.YoungHwan Kim	กรรมการ (Pusan National University, Republic of Korea)
(14) Dr.en C.E.T. Juan José Contreras Castillo	กรรมการ (Universidad de Colima, Mexico)
(15) Dr.Daniel Tan Tiong Hok	กรรมการ (Taylor's Education Group, Malaysia)
(16) รองศาสตราจารย์ ดร.สุบิน ชูระรัช	เลขานุการ (มหาวิทยาลัยศรีปทุม)

3. คณะกรรมการอำนวยการ

(1) รองอธิการบดี (รองศาสตราจารย์ ดร.ณรงค์ อยู่ถนอม)	ประธาน
(2) รองอธิการบดี วิทยาเขตชลบุรี (ดร.บุษบา ชัยจินดา)	รองประธาน
(3) รองอธิการบดี (ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิรัช เลิศไพฑูรย์พันธ์)	รองประธาน
(4) ผู้ช่วยอธิการบดีทุกคน	กรรมการ
(5) คณบดีทุกคณะ	กรรมการ
(6) ผู้อำนวยการสำนักวิชาศึกษาทั่วไป	กรรมการ
(7) ผู้อำนวยการวิทยาลัยนานาชาติ	กรรมการ

(8)	ผู้อำนวยการกลุ่มงานทุกกลุ่ม	กรรมการ
(9)	รองคณบดีบัณฑิตวิทยาลัย วิทยาเขตชลบุรี	กรรมการ
(10)	ผู้อำนวยการหลักสูตรทุกหลักสูตร	กรรมการ
(11)	ผู้อำนวยการศูนย์ส่งเสริมและพัฒนางานวิจัย	เลขานุการ

4. คณะกรรมการพิจารณาผลงาน

(1)	รองศาสตราจารย์ ดร.สุบิน ยุระรัช	ประธาน
(2)	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ฐิตาภรณ์ สันจรรย์ศักดิ์	รองประธาน
(3)	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ประเสริฐ สัทธจิรพัฒน์	กรรมการ
(4)	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุพัฒนพร เกษราพงศ์	กรรมการ
(5)	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปราณี มณีรัตน์	กรรมการ
(6)	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สิรินธร สันจินดาวงศ์	กรรมการ
(7)	ผู้ช่วยศาสตราจารย์วรากร ไข่มวงค์	กรรมการ
(8)	ดร.นันทพล กาญจนวัฒน์	กรรมการ
(9)	ดร.ชานนท์ วาสิน	กรรมการ
(10)	นางนิภาวรรณ พุทธสงกรานต์	เลขานุการ
(11)	ดร.วสวัตดี สุตินุญณ์	ผู้ช่วยเลขานุการ
(12)	นางสาวอรกัญญา สุขแก้ว	ผู้ช่วยเลขานุการ

5. คณะกรรมการประชาสัมพันธ์ ศิลปกรรม จัดพิมพ์เอกสาร และจัดทำรายงานสืบเนื่อง

การประชุมวิชาการ (CD-Proceedings)

(1)	ผู้อำนวยการกลุ่มงานกิจการสัมพันธ์	ประธาน
(2)	ผู้อำนวยการสำนักงานประชาสัมพันธ์	รองประธาน
(3)	บุคลากรสำนักงานประชาสัมพันธ์ทุกคน	กรรมการ
(4)	บุคลากรงานกราฟิกและศิลปกรรมทุกคน	กรรมการ
(5)	บุคลากรโรงพิมพ์ทุกคน	กรรมการ
(6)	นางสาวกรองทอง หงษ์สินลี	เลขานุการ

6. คณะกรรมการจัดทำและดูแล Website การประชุมวิชาการ

(1)	ผู้อำนวยการศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร	ประธาน
(2)	เจ้าหน้าที่ศูนย์ ICT ทุกคน	กรรมการ
(3)	นายวิรุฬห์ ศัสตุระ	เลขานุการ

7. คณะกรรมการฝ่ายอาคารและสถานที่

(1)	นายภาณุภูมิ อรรถกรศิริโพธิ์	ประธาน
(2)	นายปิยะศักดิ์ รัตนภักดี	รองประธาน
(3)	นายเสกสรรค์ เสี่ยงเพราะ	กรรมการ
(4)	นายสมบุญ แสงอินทร์	กรรมการ
(5)	นายวิรุฬห์ เกตุอ่วม	กรรมการ
(6)	นายเสน่ห์ เข้มพรหมมา	กรรมการ

(7)	นายสมหมาย เขี่ยมสถาน	กรรมการ
(8)	นายถวัลย์ศักดิ์ กลัดเขียว	กรรมการ
(9)	นายอานนท์ บุญสอน	กรรมการ
(10)	นางสาวทัศนีย์ ยิ่งประทานพร	กรรมการ
(11)	นายประคอง ฤกษ์เปรมปรี	กรรมการ
(12)	นางสาวสุพัตรา ปันไสว	เลขานุการ
(13)	นายธงชัย เขี่ยมทอง	ผู้ช่วยเลขานุการ
(14)	นางวิมล ชมจำปี	ผู้ช่วยเลขานุการ

8. คณะกรรมการฝ่ายจัดเลี้ยง

(1)	กณบดีวิทยาลัยการท่องเที่ยวและบริการ	ประธาน
(2)	นางราณี อมรินทร์รัตน์	กรรมการ
(3)	นางสาวดวงเดือน อาจสมบุญ	กรรมการ
(4)	นางสาวพีรยา สุกิจเจ	กรรมการ
(5)	นางสาวเพชรพรรณ มีกุศล	กรรมการ
(6)	นายนครินทร์ ทั้งทอง	กรรมการ
(7)	นางสาวเกวลิณ อินทร์มูลน้อย	กรรมการ
(8)	นางสาวขวัญลดา สาระนาค	กรรมการ
(9)	นางสาวนิชาภัทร์ ดิวงค์	กรรมการ
(10)	นางเดือนใจ ศรีชะฎา	กรรมการและเลขานุการ
(11)	นางจันทร์สม พุทธวงษ์	ผู้ช่วยเลขานุการ
(12)	นางสาวทัศนีย์ ยิ่งประทานพร	ผู้ช่วยเลขานุการ

9. คณะกรรมการฝ่ายบริการเทคโนโลยี แสง เสียง โสตทัศนูปกรณ์

(1)	ผู้อำนวยการกลุ่มงานบริการเทคโนโลยี	ประธาน
(2)	ผู้อำนวยการศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร	รองประธาน
(3)	ผู้อำนวยการศูนย์มีเดีย	รองประธาน
(4)	เจ้าหน้าที่ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารทุกคน	กรรมการ
(5)	เจ้าหน้าที่ศูนย์มีเดียทุกคน	กรรมการ
(6)	ผู้ช่วยผู้อำนวยการศูนย์มีเดีย ด้านงานผลิต	เลขานุการ

10. คณะกรรมการฝ่ายต้อนรับ ลงทะเบียน และประเมินผล

(1)	ผู้อำนวยการสำนักวิชาศึกษาทั่วไป	ประธาน
(2)	ผู้ช่วยศาสตราจารย์อานาจ วังจีน	รองประธาน
(3)	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมเกียรติ กรวยสวัสดิ์	กรรมการ
(4)	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธนภณ สมหวัง	กรรมการ
(5)	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ปรีชา สุภวงค์	กรรมการ
(6)	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ธัญกร คำแวง	กรรมการ
(7)	ผู้ช่วยศาสตราจารย์มนนภา เทพสุด	กรรมการ

(8)	ว่าที่ ร.ต.สมเกียรติ แสงอรุณเฉลิมสุข	กรรมการ
(9)	นางสาวอัมรินทร์ชญาณ์ อนันตกานนท์	กรรมการ
(10)	นางสาวพิมพ์พร ฟองหล้า	กรรมการ
(11)	นางสาวพรณี บุญสุยา	กรรมการ
(12)	นายพิชัย แซ่มสา	กรรมการ
(13)	นางวันเพ็ญ ลงยันต์	กรรมการ
(14)	นางสาวกัลยา คงอนุมัติ	กรรมการ
(15)	นางสาวมณีนรัตน์ เกตุไสว	กรรมการ
(16)	นางสาวเพ็ญประภา สุวรรณะ	กรรมการ
(17)	นางสาวภัทรภรณ์ ศรีบุญย์	กรรมการ
(18)	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ชนิษฐา ชัยรัตนาวรรณ	กรรมการและเลขานุการ

11. คณะกรรมการฝ่ายพิธีการ

(1)	ดร.ไพบุลย์ สุขวิจิตร บาร์	ประธาน
(2)	ดร.ถาวร ทิศทองคำ	กรรมการ
(3)	นางสาวสุทธิชา เพชรวีระ	กรรมการ
(4)	นางสาวรัตติยา กิลกริส	กรรมการและเลขานุการ

รายนามผู้ทรงคุณวุฒิพิจารณาบทความ

การประชุมวิชาการระดับชาตินานาชาติ มหาวิทยาลัยศรีปทุม ครั้งที่ 13 ประจำปี 2561

ศาสตราจารย์ ดร.สุทัศน์ ยุกต์	มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ
ศาสตราจารย์ พล.ต.ทพ.รังษิณ บุญคุ้ม	มหาวิทยาลัยเวสเทิร์น
ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.จำเนียร จวงตระกูล	Far East University, South Korea
รองศาสตราจารย์ จรินทร์ เทศวานิช	มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
รองศาสตราจารย์ ไฉไล สักดิวงษ์	มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
รองศาสตราจารย์ ชื่นจิตต์ แจ่มเจนนิก	มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
รองศาสตราจารย์ ดร.กาญจนา แก้วเทพ	จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
รองศาสตราจารย์ ดร.กิตติภูมิ รอดสิน	มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ
รองศาสตราจารย์ ดร.กิติ ชยะกุลศิริ	มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีสุรนารี
รองศาสตราจารย์ ดร.กรรชิต ทะกอง	มหาวิทยาลัยนเรศวร
รองศาสตราจารย์ ดร.จรัสดาว อินทรทัศน์	มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี
รองศาสตราจารย์ ดร.จินตนา สายทองคำ	สถาบันบัณฑิตพัฒนศิลป์
รองศาสตราจารย์ ดร.ธัญญา วสุศรี	มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี
รองศาสตราจารย์ ดร.ธนาคม สุนทรชัยนาคแสง	มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ
รองศาสตราจารย์ ดร.บรรจบ บรรณรุจิ	มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย
รองศาสตราจารย์ ดร.บุญศรี พรหมมาพันธุ์	มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
รองศาสตราจารย์ ดร.ประพนธ์ เจียรกุล	มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
รองศาสตราจารย์ ดร.ปรียานุช อภิภูณโยภาส	มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
รองศาสตราจารย์ ดร.เปี่ยมกร หวังมหาพร	มหาวิทยาลัยศรีปทุม
รองศาสตราจารย์ ดร.รุ่งรัศมี บุญดาว	มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี
รองศาสตราจารย์ ดร.วิจิตร กิณเรศ	สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง
รองศาสตราจารย์ ดร.ศรัณย์ วรรณนัจฉริยา	มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
รองศาสตราจารย์ ดร.สชาติพร พงศ์วัชร	มหาวิทยาลัยราชภัฏภูเก็ต
รองศาสตราจารย์ ดร.สุนีย์ เหมาะประสิทธิ์	มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ
รองศาสตราจารย์ ดร.สุบิน ยุระรัช	มหาวิทยาลัยศรีปทุม
รองศาสตราจารย์ ดร.อรอนพ จินะวัฒน์	มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
รองศาสตราจารย์ นกสินธุ์ แผลงสร	มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ
รองศาสตราจารย์ นฤมล ปิ่นโต	มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
รองศาสตราจารย์ นิภา ศรีไพโรจน์	มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ
รองศาสตราจารย์ รุ่งฤดี แผลงสร	มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ
รองศาสตราจารย์ สดภาพร ชาดาคม	มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ
รองศาสตราจารย์ เอกธิดา เสริมทอง	มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กาญจนา มีศิลปิกัย	มหาวิทยาลัยศรีปทุม

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กุลวรา สุวรรณพิมล
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ขนิษฐา ชัยรัตนาวรรณ
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ขนิษฐา วงษ์สีดาแก้ว
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ชญาณิสวรรค์ โคโนะ
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ชลอ จารุสุทธีรักษ์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ชุมพล ขวงไย
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ชูชัย สุจิวิกรกุล
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ณคุณ ธรณินิธิญาณ
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ณัฐพร ขววงเงิน
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เทพฤทธิ์ บัณฑิตวัฒนาวงศ์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธนวรรณ แสงสุวรรณ
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.นิพัทธ์ จงสวัสดิ์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ประณต บุญไชยอภิสิทธิ์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ประภาพรณ เกษราพงศ์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ประเสริฐ สิริจิรพัฒน์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปราณี มณีรัตน์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พิมพ์ระวี ไรจน์รุ่งสัคย์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พุดพงษ์ สุขสว่าง
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วรรณัน ปัตตประกร
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วรลักษณ์ วงศ์โดยหวัง สิริเจริญ
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วราภรณ์ ไทยมา
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิไล ลีมถาวรานันต์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิศิษฐ์ ลิ้มสมบุญชัย
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิริรัตน์ พ่วงแสงสุข
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เสวตฉัตร ศรีสุรัตน์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมเกียรติ กรวยสวัสดิ์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมบูรณ์ สาระพัค
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สิรินธร สินจินดาวงศ์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุพักตรา สุทธิสุภา
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุพัฒนตรา เกษราพงศ์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุวรรณณี จรรยาพูน
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อนุพงศ์ อวิรุทธา
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อภิภา ปรัชญพฤทธิ
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อมรา ติรศิริรัตน์
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อศม์เดช วานิชชินชัย
 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ นวรัตน์ ภักดีคำ

มหาวิทยาลัยราชภัฏภูเก็ต
 มหาวิทยาลัยศรีปทุม
 มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ
 มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ
 มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
 สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง
 มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี
 มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
 มหาวิทยาลัยราชภัฏพระนคร
 มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
 มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
 มหาวิทยาลัยราชภัฏพระนคร
 มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
 มหาวิทยาลัยศรีปทุม
 มหาวิทยาลัยศรีปทุม
 มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี
 มหาวิทยาลัยบูรพา
 มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
 มหาวิทยาลัยศิลปากร
 มหาวิทยาลัยศรีปทุม
 มหาวิทยาลัยบูรพา
 มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
 มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร
 มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ
 มหาวิทยาลัยศรีปทุม
 มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
 มหาวิทยาลัยศรีปทุม
 มหาวิทยาลัยศิลปากร
 มหาวิทยาลัยศรีปทุม
 สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าเจ้าคุณทหารลาดกระบัง
 มหาวิทยาลัยศรีปทุม
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
 มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ
 มหาวิทยาลัยมหิดล
 มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ พ.ศ.อ.ดร.มีชัย สีเจริญ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ อภิรติ โสพฤ
ดร.กฤษ เอี่ยมฐานนท์
ดร.เกรียงไกร ตังจะหลุย
ดร.ชาติ วรกุลพิพัฒน์
ดร.ธงชัย จีระดิษฐ์
ดร.ธนภูมิ อติเวทิน
ดร.นิธมน รัตนะรัต
ดร.ประกอบ ชาติภักต์
ดร.พีร วงศ์อุปราช
ดร.พุฒิพงศ์ หุ่นโตภาพ
ดร.ภาสวรรณ สุนทรารักษ์
ดร.มณฑิลา เครือสุวรรณ
ดร.วรกร แซ่มเมืองปัก
ดร.วสวัตต์ สุตินุญามณี
ดร.วิษณุกร ทองหล่อ
ดร.สุภกร ปุญญฤทธิ์
ดร.สิทธิชัย เค้นตรี
ดร.สุริย์ฉาย พลวัน
พ.ศ.อ. ดร.คมสัน สุขมาก
อาจารย์สุชาญวดี กิ่งแก้ว

โรงเรียนนายร้อยตำรวจ
มหาวิทยาลัยราชภัฏพระนคร
กระทรวงเกษตรและสหกรณ์
มหาวิทยาลัยศรีปทุม
ศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ
บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน)
มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร
มหาวิทยาลัยบูรพา
สำนักงานอัยการพิเศษฝ่ายคดีล้มละลาย 1
มหาวิทยาลัยมหิดล
มหาวิทยาลัยศรีปทุม
บริษัท เพรสซิเดนท้ออโตโมบิล จำกัด
มหาวิทยาลัยศรีปทุม
มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ
มหาวิทยาลัยมหิดล
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ
มหาวิทยาลัยศรีปทุม
สำนักงานตำรวจแห่งชาติ
มหาวิทยาลัยศรีปทุม

สารบัญบทความ (ต่อ)

หน้า

โมเดลเชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการใช้สารสนเทศทางการบัญชีที่ส่งผลต่อความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจ SMEs ของไทย	449
นันทรัตน์ นามบุรี มหาวิทยาลัยราชภัฏยะลา.....	449
การวางแผนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับธุรกิจให้เช่าสังหาริมทรัพย์ด้วยวิธีการแยกทำสัญญา	459
พิเชษฐ์ โสภางษ์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	459
การวางแผนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยการกระจายรายได้	466
พิเชษฐ์ โสภางษ์, สุวรรณ รุ่งจตุรงค์, รมิดา คงเขตวนิช มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	466
การประเมินความพึงพอใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานครต่อการให้บริการตรวจสอบบัญชี	474
มิตร ทองกาบ, สุนันท์ สดโกสุม มหาวิทยาลัยนอร์ทกรุงเทพ.....	474
มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด : วิธีการปรับย้อนหลังหรือวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป	484
รองเอก วรรณพฤษย์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	484
ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราส่วนกระแสเงินสดกับความสามารถในการทำกำไรของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหารที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	494
วนาลี ชันเงิน, พรพิไล นวกิจเจริญยิ่ง, เมธสิทธิ์ พูลดี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์....	494
ความสัมพันธ์ระหว่างการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกับคุณภาพงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	504
สุวรรณ รุ่งจตุรงค์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	504
ผลกระทบของการกำกับดูแลกิจการกับการบริหารความเสี่ยงด้านสินเชื่อบริษัทการเงินที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	514
อุบลพันธ์ ทวีผล มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	514
ภาวะผู้นำที่มีผลต่อความผูกพันต่อองค์กรของบุคลากรในอุตสาหกรรมเคมีภัณฑ์	523
กฤติกา เตโช, ประพันธ์ ชัยกิจอุราใจ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	523
พฤติกรรมการใช้สื่อสังคมออนไลน์ ของนักศึกษามหาวิทยาลัยศรีปทุม	533
กัลยารัตน์ ธีระธนชัยกุล, ประเสริฐ สิทธิจิรพัฒน์, อรณัฐ แสงทองสุข, ญัฐนิ การโพธิ์, ศุภวิชญ์ นิมศิริ, โชติกา เขมวีรวงศ์, อนัญญา พัฒนพงศ์สุกุล มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	533
ปัจจัยด้านทัศนคติ ปัจจัยด้านส่วนประสมทางการตลาด และการยอมรับเทคโนโลยีที่มีผลต่อการตัดสินใจซื้อรถยนต์ไฟฟ้าของประชาชนในกรุงเทพมหานครและปริมณฑล	542
กานต์ ภักดีสุข, ชุตินาวดี ทองจีน มหาวิทยาลัยกรุงเทพ.....	542
สภาพแวดล้อมในองค์กรที่มีผลต่อพฤติกรรมความเป็นสมาชิกที่ดีขององค์กรของบุคลากรในสำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์	551
จิตติมาภรณ์ จำชู, ประพันธ์ ชัยกิจอุราใจ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	551
คุณภาพชีวิตในการทำงานที่มีผลต่อพฤติกรรมความเป็นสมาชิกที่ดีขององค์กรของบุคลากรในมหาวิทยาลัย	561
ชนม์ชนันท์ วิเศษสมบัติ, ประพันธ์ ชัยกิจอุราใจ, พีระพงษ์ กิติเวชโกภาวัฒน์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม.....	561

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
: วิธีการปรับย้อนหลังหรือวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป
TAS 8 (revised 2017) Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates
and Errors: Retrospective or Prospective Approach

ผู้ช่วยศาสตราจารย์รองเอก วรรณพฤษ
คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม
E-mail: rong-ek.va@spu.ac.th

บทคัดย่อ

ในกรณีที่กิจการมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด กิจการจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ซึ่งโดยทั่วไปการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาดให้ใช้วิธีปรับย้อนหลัง สำหรับการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ทั้งนี้กิจการต้องบันทึกบัญชีให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีเพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

คำสำคัญ: นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ข้อผิดพลาด วิธีปรับย้อนหลัง วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

ABSTRACT

When entity changes in accounting policy, changes accounting estimates and errors, TAS 8 (adjusted 2017): changes in accounting policy, changes accounting estimates and errors must be applied in selecting and applying accounting policies, accounting for changes in estimates and reflecting corrections of prior period errors. TAS 8 states that changes in accounting policies and corrections of errors are generally accounted for on a retrospective basis, whereas changes in accounting estimates are generally accounted for on a prospective basis. The accounting must be followed the accounting standard for comparative financial reporting in order to provide useful accounting information for decision-making of financial statements' users.

KEYWORDS: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates, Errors, Retrospective Approach, Prospective Approach

1. บทนำ

ในการดำเนินธุรกิจผู้บริหารอาจมีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีในแต่ละงวดบัญชี ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงวิธีการตราสินค้าคงเหลือหรือวิธีการรับรู้รายได้ การเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ หรือ การแก้ไขข้อผิดพลาดในกรณีที่มีการบันทึกการไม่ถูกต้องอย่างมีสาระสำคัญ การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีต่างๆดังกล่าวนี้สามารถแบ่งเป็นเป็นการเปลี่ยนแปลงในลักษณะใดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 และจะต้องใช้วิธีการทางบัญชีอย่างไรเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีเกิดขึ้น เพื่อให้งบการเงินแสดงรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง สะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

2. วัตถุประสงค์

- (1) เพื่อให้มีความเข้าใจเกี่ยวกับการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
- (2) เพื่อให้มีความเข้าใจในการเลือกใช้วิธีปรับย้อนหลัง หรือวิธีการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

3. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ได้ระบุถึงวิธีทางปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงการทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎ และวิธีปฏิบัติเฉพาะที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2560)

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หมายถึง การเปลี่ยนแปลงหลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎ และวิธีปฏิบัติเฉพาะที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด กล่าวว่า กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดหรืออนุญาตเป็นการเฉพาะให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้ปฏิบัติดังกล่าวได้ กิจการต้องเลือกและใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการแต่ละประเภท

กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้น เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังนี้

1. เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

2. ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบของรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ

ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เช่น การเปลี่ยนวิธีการคำนวณสินค้าคงเหลือ (วิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือ วิธีถัวเฉลี่ย) การเปลี่ยนวิธีการรับรู้รายได้ การเปลี่ยนวิธีการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย เป็นต้น ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ระบุว่า 1) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อนและ 2) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการ เหตุการณ์อื่นหรือสถานการณ์ที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เช่น การเริ่มนำนโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ด้วยราคาที่ตีใหม่ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการปรับมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

รายการบัญชีบางรายการกิจการอาจไม่สามารถวัดมูลค่าของรายการได้อย่างถูกต้องแน่นอน เนื่องจากมีความไม่แน่นอนในการดำเนินธุรกิจ ผู้บริหารกิจการต้องมีการใช้ดุลพินิจเพื่อประมาณการรายการบัญชีดังกล่าว ตัวอย่างของรายการบัญชีที่กิจการต้องใช้การประมาณการ เช่น การประมาณการจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ มูลค่าสินค้าล้าสมัย มูลค่าชุดธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน มูลค่าคงเหลือ อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์และรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่าภาระผูกพันจากการรับประกัน เป็นต้น ทั้งนี้ หากมีสถานการณ์ปัจจุบันที่เปลี่ยนแปลงไปและส่งผลกระทบต่อประมาณการรายการดังกล่าว กิจการสามารถเปลี่ยนแปลงประมาณการดังกล่าวได้ โดยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ได้ให้คำจำกัดไว้ว่า การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี คือ การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือหนี้สินหรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และประเมินประโยชน์และภาระผูกพันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลจากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีประสบการณ์เพิ่มเติมจากเดิม การเปลี่ยนแปลงประมาณการจึงไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด อย่างไรก็ตามในบางครั้งอาจเกิดความลำบากในการพิจารณาว่าการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่เกิดขึ้นเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ในกรณีที่กิจการไม่สามารถแยกความแตกต่างดังกล่าวได้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ระบุว่ากิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีพร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลตามความเหมาะสม ซึ่งผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และงวดต่อ ๆ ไปหากมีผลกระทบต่อดังกล่าว

สำหรับการเปิดเผยข้อมูลในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณทางบัญชีกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ 1) ลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบต่องบการเงินสำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีต่อไป เว้นแต่ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบได้ และ 2) หากกิจการไม่เปิดเผยผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคตเนื่องจากไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต่องวดบัญชีในอนาคตได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ระบุว่าข้อผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอข้อมูลหรือการเปิดเผยองค์ประกอบของงบการเงินที่ไม่ถูกต้อง งบการเงินที่จัดทำขึ้นจะถือว่าไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหากงบการเงินนั้นมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญหรือในบางกรณีอาจมีข้อผิดพลาดที่ไม่มีสาระสำคัญแต่ตั้งใจทำขึ้นเพื่อทำให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดตามที่ฝ่ายบริหารต้องการ

กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญอาจเกิดขึ้นจากการบันทึกบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี การบันทึกจำนวนเงินผิดพลาด การละเว้นไม่ได้บันทึกรายการบัญชี หรือการทุจริตหรือไม่รอบคอบ ซึ่งในบางกรณีกิจการอาจพบและดำเนินการแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าวทันทีที่งบการเงินจะได้รับการอนุมัติเผยแพร่ แต่ในบางกรณีกิจการอาจพบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงวดบัญชีถัดไปซึ่งข้อผิดพลาดเหล่านี้จะถูกแก้ไขโดยปรับงบการเงินที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบในงบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไป

นิติกร สุวรรณศิลป์ และคณะ (2559) ได้ให้ตัวอย่างรายการข้อผิดพลาดที่เกี่ยวข้องกับรายการสินทรัพย์ประกอบด้วยเงินสด ลูกหนี้การค้า ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมกรรมการ สินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เช่น

- กรณียอดคงเหลือบัญชีเงินสดมีจำนวนมากกว่าจำนวนเงินสดคงเหลือที่มีอยู่จริง อาจเกิดจาก เช่น บันทึกจำนวนเงินสดที่นำมาลงทุนมากกว่าจำนวนทุนจดทะเบียน หรือมีการจ่ายชำระหนี้เป็นเงินสดแต่ไม่มีการบันทึกบัญชีการจ่ายชำระหนี้ เป็นต้น
- ยอดคงเหลือของบัญชีลูกหนี้การค้ามีจำนวนน้อยกว่าจำนวนลูกหนี้การค้าที่มีอยู่จริง อาจเกิดจาก กิจการไม่ได้บันทึกลูกหนี้การค้าจากการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ เป็นต้น
- ยอดคงเหลือของบัญชีสินค้าคงเหลือมีจำนวนมากกว่าจำนวนสินค้าที่มีอยู่จริง อาจเกิดจากกิจการมีการขายสินค้าแต่ไม่มีการบันทึกการขายดังกล่าว เป็นต้น
- ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมกรรมการสูงกว่าความเป็นจริง อาจเกิดจาก กรณีกิจการมีการรับชำระหนี้ด้วยเงินสด แต่ไม่ได้บันทึกการขายการรับชำระหนี้ดังกล่าว เป็นต้น
- สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนไม่มีอยู่จริง อาจเกิดจากเกิดการสูญหายแต่กิจการยังไม่ได้ตัดจำหน่ายออกจากบัญชี หรือ กิจการไม่ได้บันทึกการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ณ วันขาย เป็นต้น

4. วิธีการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วิธีการปรับย้อนหลัง

วิธีการปรับย้อนหลัง คือ การแก้ไขการรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยจำนวนเงินขององค์ประกอบของงบการเงินงวดก่อนเสมือนหนึ่งข้อผิดพลาดในงวดก่อนไม่เคยเกิดขึ้น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2560)

หากกิจการทำการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงวดก่อน มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ระบุว่ากิจการต้องใช้วิธีการปรับย้อนหลัง เสมือนว่ากิจการได้ใช้นโยบายการบัญชีดังกล่าวมาโดยตลอด รวมทั้งต้องแก้ไขงบการเงินย้อนหลังตั้งแต่งวดบัญชีที่เกิดข้อผิดพลาดดังกล่าว

กรณีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ระบุว่ากรณีที่เกิดการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากการเริ่มนำข้อกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติ และเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง หรือกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีด้วยความสมัครใจ กิจการต้องปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงนั้น ยกเว้นกรณีที่กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวด หรือไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ กิจการต้องปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในส่วนของผู้ถือหุ้นที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงบการเงินงวดแรกสุดและแต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบเสมือนว่าได้มีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด

ทั้งนี้หากกิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติในการระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้น ณ วันต้นงวดของงวดปัจจุบัน จากการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงวดก่อนๆ ได้ กิจการต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบเพื่อแสดงถึงการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยใช้วิธีเปลี่ยนวันที่เป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้

กรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 ระบุว่า กิจการต้องทำการปรับงบการเงินย้อนหลังในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาดโดย

- ปรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบเสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีก่อนที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น หรือ
- หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ กิจการต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ กิจการต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นสำหรับงวดแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (อาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน) อย่างไรก็ตามหากกิจการไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดปัจจุบันที่เกิดจากข้อผิดพลาดที่มีต่องบการเงินของงวดบัญชีก่อนๆ ได้ กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดโดย

ปรับปรุงข้อมูลที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

ทั้งนี้ สุฎฐิภา รักประสูติ (2560) ได้ศึกษาสาเหตุและลักษณะข้อมูลในการปรับงบการเงินย้อนหลัง ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (กลุ่มทรัพยากร กลุ่มเทคโนโลยี และกลุ่มธุรกิจการเงิน) พบว่า สาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลัง มากที่สุดในงบการเงินปี 2557-2558 คือสาเหตุจากการปรับใช้มาตรฐานฉบับใหม่ รองลงมาเกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี สำหรับสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลังเฉพาะปี 2558 จำแนกตามขนาดของบริษัทพบว่าบริษัทกลุ่มตัวอย่างขนาดเล็กมีการปรับงบการเงินย้อนหลังมากกว่าบริษัทกลุ่มตัวอย่างขนาดใหญ่ โดยพบมากที่สุดในสาเหตุการปรับใช้มาตรฐานฉบับใหม่(45%) รองลงมาเกิดจากความผิดพลาด (18%) และสาเหตุการปรับงบการเงินย้อนหลังน้อยที่สุดเกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี (9%) สำหรับบริษัทกลุ่มตัวอย่างขนาดใหญ่พบสาเหตุการปรับใช้มาตรฐานใหม่มากที่สุด (23%) รองลงมาเกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี (13%) และไม่พบการปรับงบย้อนหลังจากสาเหตุจากความผิดพลาดในบริษัทกลุ่มตัวอย่างขนาดใหญ่

ตัวอย่างวิธีการปรับย้อนหลัง

บริษัท วรรณดี จำกัด ซื้อเครื่องจักรราคา 500,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 โดยมีนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาวิธีเส้นตรง อายุการใช้งานโดยประมาณ 10 ปี ไม่มีมูลค่าคงเหลือ โดยในปี 25X2 พบว่ามีการบันทึกค่าเสื่อมราคาประจำปี 25X1 ผิด

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและข้อมูลกำไรสะสมเปรียบเทียบปี 25X2 และ ปี 25X1 ก่อนการปรับปรุงเป็นดังนี้

	บริษัท วรรณดี จำกัด	
	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	(บาท)
	ปี 25X2	ปี 25X1
ขาย	520,000	450,000
ค่าใช้จ่าย		
- อื่น ๆ	(250,000)	(223,750)
- ค่าเสื่อมราคา	(50,000)	(25,000)
กำไรก่อนภาษีเงินได้	220,000	201,250
ภาษีเงินได้ 20%	(44,000)	(40,250)
กำไรสำหรับปี	176,000	161,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	-	-
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	<u>176,000</u>	<u>161,000</u>

บริษัท วรรณดี จำกัด		
	ข้อมูลกำไรสะสม (บาท)	
	ปี 25X2	ปี 25X1
กำไรสะสมต้นปี	351,000	200,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	176,000	161,000
เงินปันผลจ่าย	(10,000)	(10,000)
กำไรสะสมปลายปี	<u>512,000</u>	<u>351,000</u>

ค่าเสื่อมราคาต่อปี = $500,000/10 = 50,000$ บาทต่อปี

จากงบการเงินจะพบว่าการบันทึกค่าเสื่อมราคาในปี 25X1 ไม่ถูกต้อง คือกิจการบันทึกไว้ต่ำไปอยู่ 25,000 บาท
กิจการต้องทำการแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น และจะต้องทำการปรับงบย้อนหลัง โดย

รายการปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาด ณ 31 ธันวาคม 25X2

เดบิต	กำไรสะสม	20,000	
	ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	5,000	
	เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม	25,000

จัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและข้อมูลกำไรสะสมเปรียบเทียบหลังรายการปรับปรุงได้ดังนี้

บริษัท วรรณดี จำกัด		
	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บาท)	
	ปี 25X2	ปี 25X1
ขาย	520,000	450,000
ค่าใช้จ่าย		
- อื่น ๆ	(250,000)	(223,750)
- ค่าเสื่อมราคา	(50,000)	(50,000)
กำไรก่อนภาษีเงินได้	220,000	176,250
ภาษีเงินได้ 20%	(44,000)	(35,250)
กำไรสำหรับปี	176,000	141,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	-	-
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	<u>176,000</u>	<u>141,000</u>

บริษัท วรรณดี จำกัด

	ข้อมูลกำไรสะสม (บาท)	
	ปี 25X2	ปี 25X1
กำไรสะสมต้นปี	351,000	200,000
+/- รายการปรับปรุง	(20,000)	-
กำไรสะสมต้นปีหลังปรับปรุง	331,000	200,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	176,000	141,000
เงินปันผลจ่าย	(10,000)	(10,000)
กำไรสะสมปลายปี	<u>497,000</u>	<u>331,000</u>

วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

มาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับที่ 8 ระบุว่า การเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หมายถึง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยที่เป็นการใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการค้าเหตุการณ์และสถานการณ์อื่นหลังจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง

กิจการต้องรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป โดยนำการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการ และสถานการณ์ที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี รวมทั้งกิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กิจการไม่สามารถกำหนดจำนวนที่ต้องใช้ในการปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติอย่างสมเหตุสมผล

สำหรับกิจการที่นำวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปมาถือปฏิบัติ กิจการต้องถือว่าเหตุการณ์ทางบัญชีมีผลกระทบต่อการเงินนับตั้งแต่วันที่เหตุการณ์ทางบัญชีนั้นเกิดขึ้น กิจการไม่ต้องทำการปรับปรุงใด ๆ ในงบการเงินของงวดก่อน

ตัวอย่างที่อาจมีความสับสนว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีตาม Adam Deller (2018) เช่น

- การเปลี่ยนแปลงอายุการใช้งานสินทรัพย์ซึ่งส่งผลกระทบต่อการคำนวณค่าเสื่อมราคา ในกรณีดังกล่าวเมื่อกิจการมีข้อมูลที่ทำให้อายุการใช้งานเปลี่ยนแปลงไป ถือว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการ กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ใหม่ตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงอายุการใช้งานสินทรัพย์ดังกล่าว
- การเปลี่ยนแปลงนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาจากวิธีหนึ่งเป็นอีกวิธีหนึ่ง เช่นจากวิธีเส้นตรงเป็นวิธีขอลดลง ในกรณีดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีใหม่ตั้งแต่วันที่เกิดการเปลี่ยนแปลงนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ดังกล่าว

- สำหรับในกรณีที่กิจการมีการเปลี่ยนแปลงการแสดงค่าเสื่อมราคาในงบการเงิน เช่น หากกิจการมีการเปลี่ยนการแสดงรายการค่าเสื่อมราคาในต้นทุนขาย เป็นแสดงรายการค่าเสื่อมราคาในส่วนของการใช้จ่ายในการดำเนินงาน ในกรณีนี้กิจการต้องทำการปรับงบการเงินย้อนหลัง เนื่องจากถือเป็นเรื่องการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในเรื่องการนำเสนองบการเงิน

อย่างไรก็ตามในกรณีที่กิจการมีการเปลี่ยนแปลงอายุการใช้งานของสินทรัพย์หรือการเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคานั้น กิจการจะสามารถใช้วิธีการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปได้สำหรับกรณีที่การเปลี่ยนแปลงนั้นเกิดจากการที่กิจการได้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ทำให้พบว่าต้องทำการเปลี่ยนแปลงเพื่อให้ได้ข้อมูลทางการบัญชีที่เหมาะสมกว่าเดิม ทั้งนี้หากกิจการเปลี่ยนแปลงเพราะเดิมประมาณการอายุการใช้งานของสินทรัพย์ไว้ผิดพลาดหรือเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ไม่เหมาะสมตั้งแต่ต้น ในกรณีนี้ควรจะถือเป็นข้อผิดพลาดทางการบัญชีของกิจการซึ่งต้องทำการปรับงบย้อนหลัง

ตัวอย่างวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

บริษัท นภาพร จำกัด ซื้อรถบรรทุกเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ในราคา 330,000 บาท ประมาณอายุการใช้งานทั้งสิ้น 10 ปี ไม่มีมูลค่าคงเหลือ กิจการมีนโยบายให้คิดค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรง ต่อมาต้นปี 25X3 กิจการได้ประมาณอายุการใช้งานใหม่ว่ารถบรรทุกจะมีอายุการใช้งานทั้งสิ้นเป็น 12 ปี

คำนวณราคาตามบัญชีของเครื่องจักร ณ ต้นปี 25X3

ราคาทุนของเครื่องจักร	330,000 บาท
ค่าเสื่อมราคาปี 25X1 (330,000/10)	(33,000) บาท
ค่าเสื่อมราคาปี 25X2 (330,000/10)	(33,000) บาท
ราคาตามบัญชี ณ ต้นปี 25X3	<u>264,000 บาท</u>

คำนวณค่าเสื่อมราคาปี 25X3 ตามวิธีเส้นตรง

ค่าเสื่อมราคาปี 25X3	= 264,000 / 10 ปี
	= 26,400 บาท

บันทึกค่าเสื่อมราคาปี 25X3

เดบิต ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	26,400	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร		26,400

การแสดงค่าเสื่อมราคาในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน) เปรียบเทียบ

จะเห็นว่าค่าเสื่อมราคาปี 25X2 ที่นำมาแสดงในงบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบไม่ต้องแก้ไข เนื่องจากการเปลี่ยนอายุการใช้งานสินทรัพย์ ถือเป็นการเปลี่ยนประมาณการทางการบัญชี สามารถใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปโดย

	ปี 25X3	ปี 25X2
	(บาท)	(บาท)
ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	26,400	33,000

5. สรุป

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีประกอบด้วย การเปลี่ยนแปลงนโยบายทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด ซึ่งโดยทั่วไปการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้ใช้วิธีปรับย้อนหลัง สำหรับการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ดังนี้ :-

การบัญชี	วิธีการปรับย้อนหลัง	วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป	หมายเหตุ
การเปลี่ยนนโยบายการบัญชี	✓		หากกิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี		✓	
การแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ	✓		หากกิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

6. ข้อเสนอแนะ

ผู้ที่สนใจเรื่องการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีอาจทำการศึกษาเชิงประจักษ์วิธีการทางบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีและข้อผิดพลาดและผลกระทบที่มีต่องบการเงินเพิ่มเติม โดยศึกษาจากงบการเงินของภาคธุรกิจ ในอุตสาหกรรมต่างๆ ทั้งนี้อาจเปรียบเทียบความแตกต่างการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีในอุตสาหกรรมที่แตกต่างกัน

7. เอกสารอ้างอิง

- กัลยาณี กิตติจิตต์. 2541. **การบัญชีขั้นสูง**. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ เอช. เอ็น.กรุ๊ป จำกัด.
- กัลยาณี กิตติจิตต์. 2546. **การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด**. กรุงเทพมหานคร.
- ทัศนีย์นารถ ลิ้มสุทธีวันภูมิ. 2558. **การบัญชีขั้นสูง 1**. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยกรุงเทพ.
- นิตติกร สุวรรณศิลป์ พงนิษฐ์ ดวงปัญญา วิญชัย อุ่นอดิเรกกุล สิทธิชัย ลิมาพร และอรอนงค์ สัตยารักษ์. 2559. **การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี เพื่อสะท้อนสภาพที่แท้จริงของกิจการ**. วารสารหาไใหญ่วิชาการ 14(2) ก.ค. - ธ.ค. 2559. หน้า 211-227.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด**. สืบค้นวันที่ 29 กรกฎาคม 2561 จาก [file:///C:/Users/zo/Downloads/TAS_8_revised_2560%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/zo/Downloads/TAS_8_revised_2560%20(3).pdf)
- สุฎีกา รักประสูติ. 2560. **สาเหตุและลักษณะข้อมูลในการปรับงบการเงินย้อนหลัง ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (กลุ่มทรัพยากร กลุ่มเทคโนโลยี และกลุ่มธุรกิจการเงิน)**. **สุทธิปริทัศน์** ปีที่ 31 ฉบับที่ 99 กรกฎาคม-กันยายน 2560. หน้า 221-232.
- Adam Deller. 2018. IAS 8 looks to allow retrospective application of new accounting policies without restating prior financials. สืบค้นวันที่ 9 พฤศจิกายน 2561 จาก <https://www.accaglobal.com/sr/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/deller-jul18cpd.html>.