

วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอตัณัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

ข้อ 1 ต้นทุนมาตรฐาน

บริษัทมีต้นทุนมาตรฐานของสินค้าต่อ 1 หน่วยผลิตดังนี้

| ต้นทุน | หน่วยนับ | จำนวนหน่วย | ราคาต่อหน่วย | ต้นทุน |
|-------------------|----------|------------|--------------|--------|
| วัตถุดิบ | กิโลกรัม | 20 | 4 | 80 |
| ค่าแรงงาน | ชั่วโมง | 3 | 20 | 60 |
| ค่าใช้จ่ายการผลิต | ชั่วโมง | 3 | 8 | 24 |
| รวม | | | | 164 |

ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ตามงบประมาณ 9,000 บาท

ที่กำลังการผลิตปกติ 3,000 ชั่วโมงต่องวด สำหรับงวดนี้ บริษัทผลิตได้จริง 900 หน่วย มีต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในงวดนี้ วัตถุดิบซื้อเข้ามา 20,000 กก @ 3 บาท เบิกใช้ไป 17,500 กก

ค่าแรงงาน 2,800 ชั่วโมง ชั่วโมงละ 22 บาท

ค่าใช้จ่ายการผลิต โดยแบ่งเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร 15,000 บาท และ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 9,800 บาท

- ให้ทำ
1. ผลต่างวัตถุดิบ
 2. ผลต่างค่าแรงงาน
 3. ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิต (วิเคราะห์ 4 ผลต่าง)

แนวตอบคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตมาตรฐานผันแปรและคงที่ต่อหน่วย

| | |
|---|-------|
| ค่าใช้จ่ายในการผลิตต่อหน่วย | 8 บาท |
| หัก ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ต่อหน่วย (งบประมาณ 9,000 บาท / หาร ชม.ผลิต ปกติ 3,000 ชม.) | 3 บาท |
| ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปรต่อหน่วย | 5 บาท |

ผลต่างวัตถุดิบ

คำนวณผลต่างราคาซื้อวัตถุดิบ

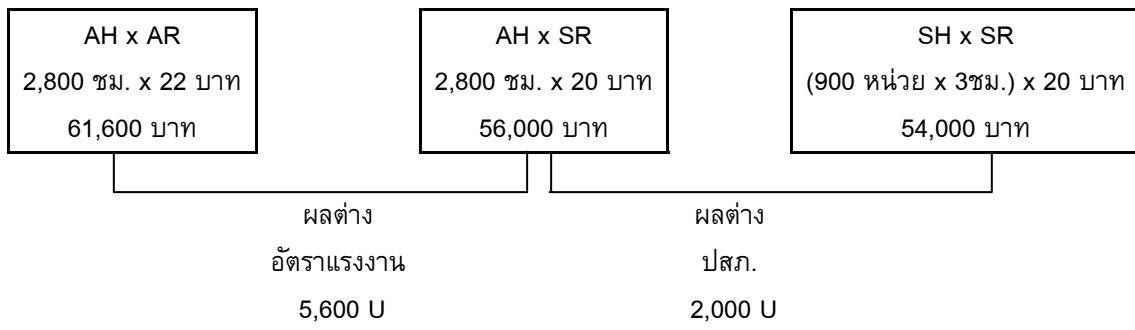
$$\begin{aligned}
 \text{ผลต่างราคาซื้อวัตถุดิบ} &= (AQ \times AP) - (AQ \times SP) \\
 &= (20,000 \text{ กก.} \times 3 \text{ บาท}) - (20,000 \text{ กก.} \times 4 \text{ บาท}) \\
 &= 20,000 \text{ F}
 \end{aligned}$$

คำนวณผลต่างปริมาณการใช้วัตถุดิบ

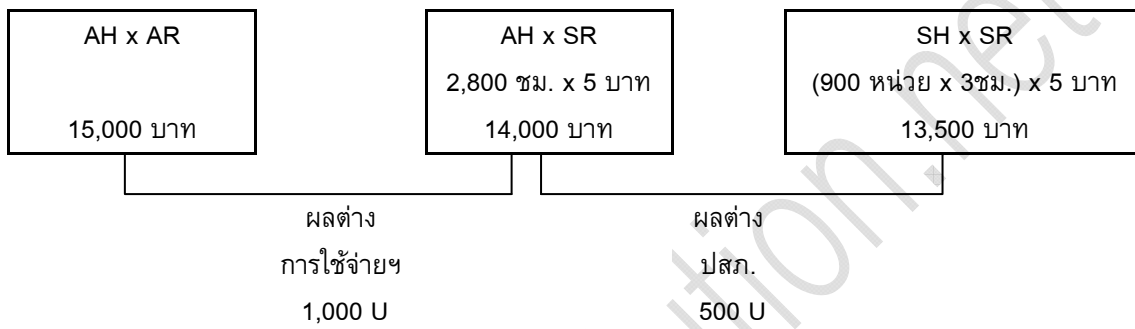
$$\begin{aligned}
 \text{ผลต่างปริมาณการใช้วัตถุดิบ} &= (AQ \times SP) - (SQ \times SP) \\
 &= (17,500 \text{ กก.} \times 4 \text{ บาท}) - ((900 \times 20 \text{ กก.}) \times 4 \text{ บาท}) \\
 &= 2,000 \text{ F}
 \end{aligned}$$

หมายเหตุ หากจำนวนซื้อและจำนวนเบิกใช้ไม่เท่ากัน การคำนวณผลต่างราคา จะต้องใช้ "จำนวนซื้อ" ส่วนการคำนวณผลต่างปริมาณ จะต้องใช้ "จำนวนใช้" ในการคำนวณ

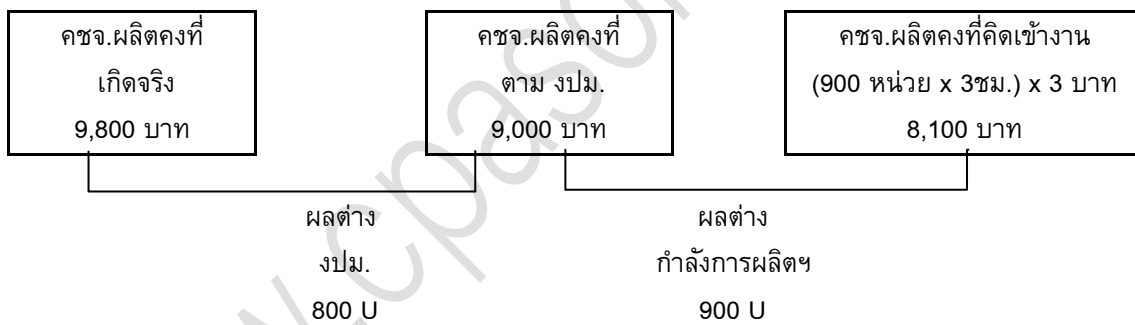
ผลต่างค่าแรงงาน



ผลต่างค่าใช้จ่ายในการผลิตขั้นแปร



ผลต่างค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่



สรุปผลต่างๆ

| <u>ประเภทผลต่าง</u> | <u>จำนวนเงิน</u> | |
|---------------------------|------------------|----------|
| ผลต่างวัตถุประสงค์ | | |
| ผลต่างราคาซื้อ | 20,000 | F |
| ผลต่างปริมาณการใช้ | 2,000 | F |
| รวม | | 22,000 F |
| ผลต่างค่าแรงงานทางตรง | | |
| ผลต่างอัตรา | 5,600 | U |
| ผลต่างประสิทธิภาพ | 2,000 | U |
| รวม | | 7,600 U |
| ผลต่างคชจ.ในการผลิตผันแปร | | |
| ผลต่างการใช้จ่าย | 1,000 | U |
| ผลต่างประสิทธิภาพ | 500 | U |
| รวม | | 1,500 U |
| ผลต่างคชจ.ในการผลิตคงที่ | | |
| ผลต่างงบประมาณ | 800 | U |
| ผลต่างกำลังการผลิต | 900 | U |
| รวม | | 1,700 U |
| รวมผลต่างงบประมาณทั้งสิ้น | | 11,200 F |

ข้อ 2 เรื่องสัญญาก่อสร้าง

บจ.แชนม์ จ้าง บจ.แก้วสรร ทำการก่อสร้าง มูลค่าตามสัญญา 200 ล้านบาท เป็นระยะเวลาแล้วเสร็จ โดย แก้วสรร สามารถแจ้งหนี้ให้กับ บจ.แชนม์ ได้ทุกปี และแชนม์ จะจ่ายชำระค่าก่อสร้างเมื่อมีการส่งมอบงานแล้วเสร็จตามสัญญา โดยให้ข้อมูลมาดังนี้

| เงินที่เรียกเก็บ | ปีที่ 1 | ปีที่ 2 | ปีที่ 3 | ล้านบาท |
|------------------|---------|---------|---------|---------|
| | 50 | 60 | 90 | ล้านบาท |

ต้นทุนค่าก่อสร้างทั้งโครงการ 180 ล้านบาท โดยมีต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง

| | ปีที่ 1 | ปีที่ 2 | ปีที่ 3 | ล้านบาท |
|--|---------|---------|---------|---------|
| | 45 | 54 | 81 | ล้านบาท |

มูลค่าปัจจุบันของเงินสด 1 บาทที่จะได้รับในอีก x ปีข้างหน้า

| ปี | มูลค่าปัจจุบัน (อัตราคิดลด 8.5%) |
|----|----------------------------------|
| 0 | 1.000 |
| 1 | 0.922 |
| 2 | 0.849 |

ให้คำนวณ การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างเป็นปีๆ และรายได้ค่าดอกเบี้ย เป็นรายปี และ บันทึกบัญชีการรับรู้รายได้และ ต้นทุนค่าก่อสร้าง

แนวตอบ

ม.บ.ช. 37 เรื่องการรับรู้รายได้ ย่อหน้าที่ 10 ระบุว่า “โดยส่วนใหญ่ สิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจะอยู่ในรูปของเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสด และจำนวนรายได้คือ จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าๆ ที่กิจการได้รับหรือค้ำรับ อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่ได้รับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าๆ ในทันที มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอาจมีมูลค่า น้อยกว่าจำนวนเงินสดรับหรือค้ำรับที่ระบุไว้ โดยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนจะเท่ากับเงินทั้งสิ้นที่ได้รับในอนาคต มาคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น” (ซึ่งโดยปกติจะเป็นอัตราดอกเบี้ยตลาด) ดังนั้น ในเมื่อกิจการสมควรได้รับเงิน ค่าก่อสร้างตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จเป็นรายงวด แต่กิจการกลับได้รับค่าตอบแทนเมื่อสร้างเสร็จ ดังนั้น จึงต้องนำ มูลค่าที่สมควรจะได้รับคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบัน ดังแผนภาพแสดงความเข้าใจต่อไปนี้

| ปี | 0 | 1 | 2 | 3 |
|------------|---|----|----|----|
| สมควรจะได้ | 0 | 50 | 60 | 90 |
| แต่ได้จริง | 0 | 0 | 0 | 90 |

Diagram showing cash flows: At year 0, 0. At year 1, 50 (received) and 0 (paid). At year 2, 60 (received) and 0 (paid). At year 3, 90 (received) and 90 (paid). Arrows indicate the flow of 50 from year 1 to year 2, and 60 from year 2 to year 3.

จึงต้องคิดลดยอดเงิน 60 ล้าน และ 50 ล้านบาท กลับไปเป็นมูลค่าปัจจุบัน ณ สิ้นปีที่ 2 และสิ้นปีที่ 1 ตามลำดับตาม การคำนวณดังนี้

| ยอดเงินวางบิล | ได้เข้าไป | ตัวคูณ | มูลค่าปัจจุบัน |
|---------------|-----------|--------|----------------|
| 50 | 2 ปี | 0.8495 | 42.47 |
| 60 | 1 ปี | 0.9217 | 55.30 |
| 90 | - ปี | 1.0000 | 90.00 |
| 200 | | | 187.77 |

และสามารถคำนวณดอกเบี้ยที่รับรู้แต่ละปีได้ดังนี้

| ปีที่ | ยอดเงินวางบิล | มูลค่าปัจจุบัน | ยอดดอกเบี้ยที่รับรู้ในปีที่ (ล้านบาท) | | |
|-------|---------------|----------------|---------------------------------------|------|------|
| | | | 1 | 2 | 3 |
| 1 | 50.00 | 42.47 | - | 3.61 | 3.92 |
| 2 | 60.00 | 55.30 | - | - | 4.70 |
| 3 | 90.00 | 90.00 | - | - | - |
| รวม | 200.00 | 187.77 | - | 3.61 | 8.62 |

$$3.61 = 42.47 \times 8.5\%$$

$$3.92 = (42.47 + 3.61) \times 8.5\%$$

$$4.70 = 55.30 \times 8.5\%$$

และสามารถคำนวณการรับรู้รายได้จากสัญญาก่อสร้างในแต่ละปีได้ดังนี้

| | (หน่วย : ล้านบาท) | | |
|---|-------------------|---------|---------|
| | ปีที่ 1 | ปีที่ 2 | ปีที่ 3 |
| จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น (มูลค่าปัจจุบัน) | 187.77 | 187.77 | 187.77 |
| ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน | 45.00 | 99.00 | 180.00 |
| ต้นทุนการก่อสร้างที่คาดว่าจะต้องจ่ายจนกระทั่งงานแล้วเสร็จ | 135.00 | 81.00 | - |
| ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น | 180.00 | 180.00 | 180.00 |
| กำไรที่ประมาณไว้ | 7.77 | 7.77 | 7.77 |
| ขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง | 25.0% | 55.0% | 100.0% |

(หน่วย : ล้านบาท)

| | <u>จำนวนสะสมจนปัจจุบัน</u> | <u>จำนวนที่รับรู้ในปีก่อน</u> | <u>จำนวนที่รับรู้ปีนี้</u> |
|-------------------|----------------------------|-------------------------------|----------------------------|
| ปีที่ 1 | | | |
| รายได้ | 46.94 | 0 | 46.94 |
| ต้นทุนค่าก่อสร้าง | 45.00 | 0 | 45.00 |
| กำไร | 1.94 | 0 | 1.94 |
| ปีที่ 2 | | | |
| รายได้ | 103.27 | 46.94 | 56.33 |
| ต้นทุนค่าก่อสร้าง | 99.00 | 45.00 | 54.00 |
| กำไร | 4.27 | 1.94 | 2.33 |
| ปีที่ 3 | | | |
| รายได้ | 187.77 | 103.27 | 84.50 |
| ต้นทุนค่าก่อสร้าง | 180.00 | 99.00 | 81.00 |
| กำไร | 7.77 | 4.27 | 3.50 |

การบันทึกบัญชีสัญญาก่อสร้าง และรับรู้ดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้อง

| | <u>ปี 1</u> | <u>ปี 2</u> | <u>ปี 3</u> |
|-------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| งานระหว่างก่อสร้าง | 45.00 | 54.00 | 81.00 |
| เงินสด, เจ้าหนี้, ฯลฯ | 45.00 | 54.00 | 81.00 |
| ลูกหนี้สัญญาก่อสร้าง | 50.00 | 60.00 | 90.00 |
| เงินเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง | 42.47 | 55.30 | 90.00 |
| รายได้ดอกเบี้ยรอดตัดบัญชี | 7.53 | 4.70 | - |
| รายได้ดอกเบี้ยรอดตัดบัญชี | - | 3.61 | 8.62 |
| ดอกเบี้ยรับ | - | 3.61 | 8.62 |
| เงินสด | - | - | 200.00 |
| ลูกหนี้สัญญาก่อสร้าง | - | - | 200.00 |

| | ปี 1 | ปี 2 | ปี 3 |
|-------------------------------|-------|-------|--------|
| งานระหว่างก่อสร้าง | 1.94 | 2.33 | 3.50 |
| ต้นทุนก่อสร้าง | 45.00 | 54.00 | 81.00 |
| รายได้ตามสัญญาก่อสร้าง | 46.94 | 56.33 | 84.50 |
| เงินเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง | | | 188.77 |
| งานระหว่างก่อสร้าง | | | 188.77 |

ข้อ 3 เรื่องเหตุการณ์ภายหลังวันที่โงบการเงิน

ต่อไปนี้เป็นข้อมูลทางการเงินของบริษัทตี๋ จำกัด

หน่วยบาท

| | สินทรัพย์ | หนี้สิน | ส่วนเจ้าของ | กำไรสุทธิ | ค่าใช้จ่าย |
|---------|-----------|---------|-------------|-----------|------------|
| ปี 2549 | 200,000 | 30,000 | 900,000 | 45,555 | 20,000 |
| ปี 2550 | 300,000 | 50,000 | 1,000,000 | 55,000 | 40,000 |

โดยผู้ตรวจสอบภายในพบรายการผิดพลาดที่เกิดขึ้นในปี 2551 ดังนี้

1. สินค้าคงเหลือปลายปี 2549 สูงไป 6,000
สินค้าคงเหลือปลายปี 2550 ต่ำไป 5,500
2. บันทึกประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับการฟ้องร้องค่าความเสียหายไว้ในปี 2549 3,500 บาท โดยคดีสิ้นสุดในปี 2551 ซึ่งศาลสั่งให้กิจการจ่ายค่าชดเชยจำนวน 2,500 บาท
3. สิทธิบัตร 12,000 บาท ได้มาเมื่อต้นปี 2549 มีอายุการใช้ประโยชน์ 6 ปี บริษัทไม่เคยมีการตัดจำหน่าย สิทธิบัตรดังกล่าวเลย
4. อุปกรณ์การขนย้ายที่มีอายุการใช้งาน 5 ปี ไม่มีซาก ราคา 15,000 บาท ได้มาเมื่อต้นปี 2549 บริษัทใช้วิธีการคิดราคาแบบผลรวมจำนวนปี ในปี 2551 บริษัทเปลี่ยนวิธีการคำนวณเป็นวิธีเส้นตรง

ให้ทำ

1. บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับปี 2551
2. แสดงรายงานการเงินสำหรับปี 2549 และ 2550 หลังการปรับปรุงของบัญชีทั้ง 4 ประเภท หากกิจการต้องการนำมาเปรียบเทียบกับรายงานปี 2551
3. ให้ออกเหตุผลที่ทำให้กิจการต้องเปลี่ยนนโยบายการบัญชี

แนวตอบ**1) การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับปี 2551**

รายการที่ 1 ติราคาสินค้าคงเหลือผิดพลาด

รายการนี้ถือเป็นข้อผิดพลาดทางการบัญชี จึงต้องทำการแก้ไขข้อผิดพลาดกับกำไรสะสมต้นปี ดังนี้

| แสดงผลกระทบจากสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ผิดพลาด | ผลกระทบต่อกำไรสุทธิ/กำไรสะสม สูงไป (ต่ำไป) | | |
|--|---|---------|-------|
| | 2549 | 2550 | 2551 |
| สินค้าปลายงวด 49 สูงไป 6,000 บาท | 6,000 | (6,000) | |
| สินค้าปลายงวด 50 ต่ำไป 5,500 บาท | | (5,500) | 5,500 |

31 ธค. 2551

ต้นทุนขาย 5,500
กำไรสะสม 5,500
(ปรับปรุงกำไรสะสมเนื่องจากติราคาสินค้าต้นงวดผิดพลาด)

รายการที่ 2 ศาลพิพากษาเกี่ยวกับคดีความฟ้องร้อง

รายการนี้ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี เนื่องจาก ในปี 2549 ที่บันทึกประมาณการหนี้สินนั้น บริษัทได้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนที่น่าจะเกิดขึ้นมากที่สุดแล้ว การที่ศาลสั่งให้จ่ายค่าเสียหายน้อยกว่าที่ได้ตั้งประมาณการไว้ นั่นจึงถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการ ที่เป็นเรื่องปกติของการจัดทำบัญชี จึงไม่ต้องปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังแต่อย่างใด โดยบันทึกบัญชี ณ วันที่จ่ายชำระค่าเสียหายตามคำพิพากษาดังต่อไปนี้

31 ธค. 2551

ประมาณการหนี้สินจากคำพิพากษา 3,500
เงินสด 2,500
ผลกำไรจากการปรับประมาณการหนี้สินฯ 1,000
(บันทึกการชำระค่าเสียหายและรับรู้ผลกำไรจากการปรับประมาณการหนี้สินฯ)

รายการที่ 3 ไม่ได้ตัดจำหน่ายสิทธิบัตรที่ได้มาต้นปี 2549

รายการนี้ถือเป็นข้อผิดพลาดทางการบัญชี จึงต้องทำการแก้ไขข้อผิดพลาดกับกำไรสะสมต้นปี ตามการบันทึกบัญชีต่อไปนี้

31 ธค. 2551

กำไรสะสม (12,000 บาท / 6 ปี x 2 ปี) 4,000
สิทธิบัตรตัดจ่าย (12,000 บาท / 6 ปี x 1 ปี) 2,000
สิทธิบัตร 6,000
(บันทึกการตัดจำหน่ายสิทธิบัตร)

รายการที่ 4 เปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์การขนย้ายจากวิธีผลรวมจำนวนปี เป็นวิธีเส้นตรง

ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ม.บข. 32 ย่อหน้าที่ 51) วิธีคำนวณจึงต้องหามูลค่าตามบัญชี ณ ต้นปี
ที่เปลี่ยน และนำมูลค่าตามบัญชีดังกล่าวหักประมาณการค่าซาก เพื่อหามูลค่าที่เสื่อมค่าได้มาคำนวณค่าเสื่อมราคาตาม
วิธีเส้นตรงต่อไป ทั้งนี้ กิจการไม่ต้องปรับงบการเงินย้อนหลังแต่อย่างใด

มูลค่าตามบัญชี ณ ต้นปี 2551 ซึ่งเป็นปีที่เปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคา เท่ากับ 6,000 บาท ตามการคำนวณต่อไปนี้

| การคำนวณมูลค่าตามบัญชี / ค่าเสื่อมราคาตามวิธีผลรวมจำนวนปี | | | | |
|---|---------|------------|----------------|----------------|
| ปี | สัดส่วน | ค่าเสื่อมฯ | ค่าเสื่อมฯสะสม | มูลค่าตามบัญชี |
| ต้นปี 2549 | | | | 15,000 |
| ปลายปี 2549 | 5/15 | 5,000 | 5,000 | 10,000 |
| ปลายปี 2550 | 4/15 | 4,000 | 9,000 | 6,000 |
| ปลายปี 2551 | 3/15 | 3,000 | 12,000 | 3,000 |
| ปลายปี 2552 | 2/15 | 2,000 | 14,000 | 1,000 |
| ปลายปี 2553 | 1/15 | 1,000 | 15,000 | - |

โดยอายุการใช้งานของเครื่องจักรเหลืออีก 3 ปี ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาต่อปีนับจากปี 2551 – 2553 จึงเท่ากับปีละ 2,000 บาท (6,000 บาท / 3 ปี)

31 ธค. 2551

ค่าเสื่อมราคา (6,000 บาท / 3 ปี)

2,000

ค่าเสื่อมราคาสะสม

2,000

(บันทึกการตัดค่าเสื่อมราคา)

2) แสดงรายงานการเงินสำหรับปี 2549 และ 2550 หลังการปรับปรุงของบัญชีทั้ง 4 ประเภท หากกิจการต้องการนำมาเปรียบเทียบกับรายงานปี 2551

กระดาษทำการปรับปรุงรายการ

| | ปี 2549 ตามรายงาน | เดบิต | เครดิต | งบการเงินปี 49 หลังปรับปรุง |
|---|-------------------|-----------|------------|-----------------------------|
| สินทรัพย์ | 200,000 | | 6,000 (1) | 192,000 |
| | | | 2,000 (2) | |
| หนี้สิน | 30,000 | | | 30,000 |
| ส่วนเจ้าของ | 900,000 | | | 900,000 |
| กำไรสุทธิ | 45,555 | 6,000 (1) | | 39,555 |
| ค่าใช้จ่าย | 20,000 | 2,000 (2) | | 22,000 |
| | | | | |
| | ปี 2550 ตามรายงาน | เดบิต | เครดิต | งบการเงินปี 50 หลังปรับปรุง |
| สินทรัพย์ | 300,000 | 5,500 (3) | 4,000 (4) | 301,500 |
| หนี้สิน | 50,000 | | | 50,000 |
| ส่วนเจ้าของ | 1,000,000 | 6,000 (3) | | 992,000 |
| | | 2,000 (4) | | |
| กำไรสุทธิ | 55,000 | | 11,500 (3) | 66,500 |
| ค่าใช้จ่าย | 40,000 | 2,000 (4) | | 42,000 |
| | | | | |
| (1) ปรับปรุงสินค้าปลายงวดที่สูงเกินไป | | | | |
| (2) ตัดจ่ายสิทธิบัตรที่ไม่เคยตัดจ่ายเลย 1 ปี @ 2,000 บาท | | | | |
| (3) ปรับปรุงสินค้าต้นงวดที่สูงเกินไป และสินค้าปลายงวดที่ต่ำเกินไป | | | | |
| (4) ตัดจ่ายสิทธิบัตรที่ไม่เคยตัดจ่ายเลย 2 ปี @ 2,000 บาท | | | | |

งบการเงินปี 2549 และ ปี 2550 ที่นำมาเปรียบเทียบกับงบการเงินปี 2551

งบการเงินหลังปรับปรุง

| | ปี 2549 | ปี 2550 |
|-------------|---------|---------|
| สินทรัพย์ | 192,000 | 301,500 |
| หนี้สิน | 30,000 | 50,000 |
| ส่วนเจ้าของ | 900,000 | 992,000 |
| กำไรสุทธิ | 39,555 | 66,500 |
| ค่าใช้จ่าย | 22,000 | 42,000 |

3) เหตุผลที่ทำให้กิจการต้องเปลี่ยนนโยบายการบัญชี

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุงปี 2550) เรื่องการนำเสนองบการเงิน และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 ได้ระบุให้กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้น 1) เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีหรือการตีความมาตรฐานการบัญชี หรือ 2) ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบของรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ

อย่างไรก็ตาม กรณีที่ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี คือ 1) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน และ 2) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการค้า เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อนหรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ