

การบัญชี เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา - โดยพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในระบิราคาทั่วไปและการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง สำหรับประเทศไทย

ในคอนต้นของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้ศึกษาถึงแนวทฤษฎีและวิธีการปฏิบัติเพื่อการเปิดเผยข้อมูล โดยการจัดทำงบประกอบงบการเงินเบื้องต้นตามวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงราคา โดยได้มุ่งเน้นศึกษาข้อกำหนดและการจัดทำงบประกอบงบการเงินตามแถลงการณ์ SFAS No.33 ของ FASB ในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งกำหนดให้มีการจัดทำงบประกอบงบการเงินเบื้องต้นเพื่อเปิดเผยข้อมูลถึงการเปลี่ยนแปลงในระบิราคาทั่วไปและการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง โดยอาศัยข้อมูลต้นทุนในอดีตระบบเงินคงที่และข้อมูลราคาทุนปัจจุบัน พร้อมทั้งศึกษาถึงแนวโน้มของการยอมรับแถลงการณ์ฉบับดังกล่าวในสหรัฐอเมริกาไว้ในท่อน

ความสนใจต่อการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในราคาที่เกิดขึ้นนั้นมีผลต่อกิจการมิได้จำกัดอยู่เพียงในประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้น แต่ได้รับความสนใจและตระหนักถึงความสำคัญของการเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้จากหลาย ๆ ประเทศทั่วโลก อาทิเช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศแคนาดา ประเทศออสเตรเลีย และประเทศเนเธอร์แลนด์ เป็นต้น ได้มีการสนับสนุนและเสนอแนะวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาซึ่งอาจแตกต่างกันไปในวิธีการบัญชีเพื่อจัดเตรียมข้อมูลหรือแนวทางในการปฏิบัติ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อม ที่ทำของรัฐบาล ความสนใจของผู้ใช้งบการเงิน บทบาทและการศึกษาค้นคว้าของสถาบันทางการบัญชีในแต่ละประเทศ

สำหรับประเทศไทย แนวความคิดเกี่ยวกับการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคายังเป็นเรื่องค่อนข้างใหม่ ความสนใจและการยอมรับเพื่อนำมาปฏิบัติในวงการธุรกิจและวิชาชีพทางการบัญชียังไม่แพร่หลายเท่าที่ควร ทั้งนี้สืบเนื่องจากหลาย ๆ สาเหตุ คือ ภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทย สำหรับระยะเวลาก่อนปี พ.ศ. 2516 ยังไม่รุนแรงมากนักทำให้ยังไม่เห็นความจำเป็นของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบจากการเกิดภาวะเงินเฟ้อที่มีผลต่อธุรกิจ แต่ในช่วง 10 ปี หลังที่ผ่านมากภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทยเริ่มทวีความรุนแรงขึ้นอย่างรวดเร็ว และในอัตราเงินเฟ้อที่ค่อนข้างสูง นับเป็นส่วนสำคัญที่ช่วยกระตุ้นให้นักบัญชีและบุคคลในวงการธุรกิจเริ่มหันมาให้ความสนใจ

และเห็นความสำคัญของการบัญชี เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคามากขึ้นก็จะเห็นได้จากความสนใจของนักบัญชีและบุคคลในวงการธุรกิจในการเข้าร่วมการสัมมนา เรื่อง "ภาวะเงินเฟ้อกับการบัญชี" จัดโดยภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เมื่อวันที่ 4 กรกฎาคม 2524 นอกจากนั้นสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ยังได้ออกร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง "การแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงิน" ซึ่งนับได้ว่าเป็นก้าวสำคัญก้าวหนึ่งของการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับประเทศไทย อย่างไรก็ตามยังมีอุปสรรคสำคัญอีกหลายด้านซึ่งทำให้แนวความคิดดังกล่าวยังไม่แพร่หลายและได้รับความสนใจอย่างเพียงพอเพื่อนำไปปฏิบัติ อาทิเช่น ข้อจำกัดในความรู้ความเข้าใจของแนวความคิดเกี่ยวกับการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา การใช้งบการเงินในขอบเขตจำกัด และบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งในเมื่อนั้นจะได้พิจารณาถึงการยอมรับและอุปสรรคที่มีต่อการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับประเทศไทยตามลำดับต่อไป

ภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทย

การเกิดภาวะเงินเฟ้อในระบบเศรษฐกิจซึ่งมีผลให้ระดับราคาสูงขึ้น ถ้ามีลักษณะไม่รุนแรงโดยระดับราคาสูงขึ้นเล็กน้อยในอัตราที่เพิ่มขึ้นอย่างช้า ๆ การเกิดภาวะเงินเฟ้อในลักษณะเช่นนี้คือได้ว่าเป็นลักษณะปกติทางเศรษฐกิจไม่มีผลกระทบมากนักต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวมแต่ในปัจจุบัณปรากฏว่าการเกิดภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทยต่าง ๆ ทั่วโลก แม้จะมีอัตราการเกิดไม่เท่ากันแต่ต่างก็อยู่ในอัตราที่สูงและมีอัตราการเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว นับเป็นปัญหาเรื้อรังในระบบเศรษฐกิจโดยทั่วไป มีผลให้เงินตราซึ่งเป็นหน่วยวัดมูลค่าทางการบัญชีมีค่าไม่คงที่ อำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราหรือค่าของเงินตราจะเปลี่ยนแปลงไปอยู่ตลอดเวลา ผลแตกต่างในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราสำหรับแต่ละช่วงเวลาที่มีจำนวนค่อนข้างสูง นอกจากนั้นการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภทที่สูงขึ้นด้วย เช่นเดียวกัน เกิดความแตกต่างในมูลค่าของสินทรัพย์สำหรับแต่ละเวลาค่อนข้างมากด้วยเช่นกัน ผลแตกต่างในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราและมูลค่าของสินทรัพย์ดังกล่าวมานี้ได้ว่ามีสาระสำคัญ สมควรมีการ เปิดบัญชีมูลค่าเหล่านี้ไว้ในงบการเงิน เนื่องจากข้อมูลทางการเงินตามที่ปรากฏในงบการเงินตามวิธีการบัญชีระบบต้นทุนในอภิศจะแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ตามราคาทุนในอภิศ ณ วันที่ซื้อหรือได้สินทรัพย์นั้นมา และมีการใช้หน่วยเงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่าทางบัญชี เมื่อเกิดภาวะเงินเฟ้อในระบบเศรษฐกิจเช่นนี้ ทำให้ราคาทุนในอภิศของสินทรัพย์แตกต่าง

ไปอย่างมากจากราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์นั้น ๆ และหน่วยเงินตราที่มีค่าไม่คงที่มีผลทำให้
รายการต่าง ๆ ตามที่แสดงในงบการเงินแสดงด้วยจำนวนเงินในอำนาจซื้อทั่วไปแตกต่างกัน
กัน งบการเงินจึงไม่สามารถแสดงฐานะทางเศรษฐกิจได้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงในปัจจุบัน
ของธุรกิจ ประโยชน์ของงบการเงินอันพึงมีต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน
ย่อมลดน้อยลง ฉะนั้นการเปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงในราคาทั้งการเปลี่ยนแปลง
ในระดับราคาทั่วไปและการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างนับเป็นสิ่งควรแก่การ
สนใจและถือปฏิบัติ ทั้งนี้ควรต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่าย ความสามารถในการจัดเตรียมข้อมูล
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการเปิดเผยข้อมูล และปัจจัยอื่น ๆ ประกอบถึงความเหมาะสม
เพื่อการเปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงในราคาดังกล่าวด้วย

สำหรับภาวะเงินเฟ้อหรือการเปลี่ยนแปลงในราคาสามารถอาศัยการ
พิจารณาจากดัชนีราคา เช่น ดัชนีราคาผู้บริโภค ดัชนีราคาขายส่ง เป็นต้น ในที่นี้เพื่อชี้ให้
เห็นถึงการเกิดภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทย จะขออาศัยดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วไปของ
ประเทศไทย จัดทำโดยกรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์ ดังปรากฏต่อไปนี้
ตารางที่ 52 ดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วไปของประเทศไทย และอัตราการย่อยละเอียดที่เปลี่ยนแปลง

รวมทั้งอัตราเงินเฟ้อที่เพิ่มขึ้นของประเทศไทย สำหรับปี พ.ศ. 2508-
2524

ดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วไปของประเทศไทย *

(พ.ศ. 2519 = 100)

ปี พ.ศ.	ดัชนีราคา	อัตราการย่อยละเอียดที่เปลี่ยนแปลง	อัตราเงินเฟ้อที่เพิ่มขึ้น(%)**
2508	53.4	0.9	
2509	55.5	4.0	
2510	57.9	4.3	
2511	59.0	1.8	
2512	60.4	2.4	
2513	60.3	-0.1	
2514	60.6	0.4	
2515	63.6	4.9	

<u>ปี พ.ศ.</u>	<u>ดัชนีราคา</u>	<u>อัตราร้อยละที่เปลี่ยนแปลง</u>	<u>อัตราเงินเฟ้อที่เพิ่มขึ้น(%)</u>
2516	73.4	15.5	15.6
2517	91.2	24.3	24.3
2518	96.0	5.3	5.3
2519	100.0	4.2	4.2
2520	107.6	7.6	7.2
2521	116.1	7.9	8.5
2522	127.6	9.9	15.0
2523	152.7	19.7	19.7
2524	172.1	12.7	13.8

ที่มา : *กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์

**ข้อมูลเบื้องต้นจากธนาคารแห่งประเทศไทย

จากตารางข้างต้น สามารถพิจารณาถึงภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทยพอสรุปได้ดังนี้ คือ

สำหรับช่วงเวลาปี พ.ศ. 2508 - 2515 ดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วไปของประเทศไทยและอัตราร้อยละที่เปลี่ยนแปลงจะมีลักษณะการเพิ่มขึ้นไม่สูงนัก ดังจะเห็นได้ว่า ในช่วงปีดังกล่าวมีอัตราเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยประมาณร้อยละ 2.5 ต่อปี หรือในช่วงระยะเวลา 7 ปี คือในปี พ.ศ. 2515 มีอัตราการเพิ่มขึ้นของดัชนีราคาผู้บริโภคประมาณร้อยละ 19 จากปี พ.ศ. 2508 ฉะนั้นจึงกล่าวได้ว่าในช่วงเวลาดังกล่าว ประเทศไทยมีภาวะเงินเฟ้อที่ไม่รุนแรงถือได้ว่ามีสภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจปกติซึ่งมีเสถียรภาพเป็นที่น่าพอใจ การเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปและการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างมีไม่มากนัก ดังนั้นอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรามีการเปลี่ยนแปลงไม่มากนัก รวมทั้งราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์มีจำนวนแตกต่างไปจากราคาทุนในอดีตไม่มากนักเช่นเดียวกัน จึงอาจกล่าวได้ว่าความแตกต่างอันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงในราคามีจำนวนไม่มากนักไม่ถือเป็นสาระสำคัญของการเงินซึ่งจัดทำตามวิธีการบัญชีระบบต้นทุนในอดีตยังสามารถแสดงฐานะทางเศรษฐกิจได้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงและยังคงเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้

โขงบการเงิน

สำหรับในชวงเวลาปี พ.ศ. 2516 - 2517 เป็นชวงเวลาที่ภาวะเงินเฟ้อในประเทไทยไค้ทวีความรุนแรงขึ้นมากเมื่อเทียบกับชวงเวลาท่อนหน้านั้น โดยมีอัตราเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยร้อยละ 15.5 และ 24.3 สำหรับปี พ.ศ. 2516 และ 2517 เมื่อเทียบกับปี 2516 ตามลำดับ หรือมีอัตราเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยประมาณร้อยละ 20 ท่อบี ทั้งนี้สืบเนื่องมาจากสาเหตุทั้งภายในและภายนอกประเท อาทิเช่น การลดค่าเงินบาทตามเงินดอลลาร์สหรัฐในเคือณกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2516 การขึ้นราคาข่าน้ำมันโดยกลุ่มประเทผู้ผลิตน้ำมันเพือการส่งออกตั้งแต่เคือณตุลาคม 2516 ซึ่งเป็นสาเหตุสำคัญก่อให้เกิดภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรงขึ้นทั่วโลก สำหรับประเทไทยเองการขึ้นราคาน้ำมันดังกล่าวมีผลต่อประเทไทยทั้งทางตรงและทางอ้อม กล่าวคือ ประเทไทยเป็นประเทที่กำลังพัฒนาซึ่งจำต้องมีการจ่ายสาธารณะและจ่ายเอกชน รวมทั้งมีการลงทุนเพือการอุตสาหกรรมเพือพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมค่อนข้างสูง การขึ้นของราคาน้ำมันดังกล่าวจึงทำให้ประเทไทยต้องซื้อน้ำมัน วัสดุคืบ และสินค้าจากต่างประเทศในราคาสูงชันมาก มีผลให้ต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการต่าง ๆ สูงขึ้นอย่างมากทำให้ระดับราคาในประเทไทยเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว นับไค้ว่าการขึ้นราคาน้ำมันดังกล่าวเป็นวิกฤตการณ์ทางเศรษฐกิจที่ร้ายแรงและมีผลต่อระบบเศรษฐกิจไปทั่วโลก

สำหรับชวงเวลาปี พ.ศ. 2518 - 2522 แม้ค้ช้้นีราคาผู้บริโภคจะยังคงสูงชันเรื่อย ๆ แต่อัตราการเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยจะลดลงเมื่อเทียบกับชวงปี พ.ศ. 2516-2517 โดยจะเพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ 7 ท่อบี อันเป็นผลสืบเนื่องจากการใช้นโยบายทางการเงินอย่างเข้มงวดของรัฐบาลในเรื่องสำคัญ ๆ เช่น การควบคุมการนำเข้าของสินค้าฟุ่มเฟือยและการควบคุมราคาสินค้าที่จำเป็นแก่การครองชีพ การตรึงราคาค่าจ้างและป้องกันการถักคูนสินค้าสำคัญ (เช่น ข้าว ข้าวโพด และน้ำตาล เป็นต้น) ซึ่งช่วยให้อัตราการเพิ่มของค้ช้้นีราคาผู้บริโภคสามารถลดลงไปไค้มาก แม้ต่อมารัฐบาลจะมีการเปลี่ยนแปลงราคาสินค้าควบคุม และมีการเพิ่มค่าจ้างแรงงานขึ้นตำรวมทั้งราคาน้ำมันขายปลีกและอัตราค่าไฟฟ้า ซึ่งมีผลให้ระดับราคาสูงชันอีกก็ตาม

สำหรับชวงเวลาปี พ.ศ. 2523 - 2524 ปรากฏว่าค้ช้้นีราคาผู้บริโภคกลับสูงชันอีกอย่างรวดเร็ว โดยมีอัตราเพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ 16 ท่อบี สาเหตุที่สำคัญสืบเนื่อง

จากการประกาศขึ้นราคาน้ำมันอีกของกลุ่มโอเปค ทำให้รัฐบาลไทยจำต้องประกาศขึ้นราคาน้ำมันอีกประมาณ 33% ในเดือนกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2523 และในระหว่างปี พ.ศ. 2524 ได้มีการประกาศลดค่าของเงินบาทเมื่อเทียบกับเงินดอลลาร์สหรัฐ ทำให้ราคาสินค้าและบริการ โดยทั่วไปมีราคาสูงขึ้นไปอีก

จากผลของภาวะเงินเฟ้อซึ่งเพิ่มสูงขึ้นอย่างรวดเร็วโดยเฉพาะในช่วงตั้งแต่ปี พ.ศ. 2516 เป็นต้นมา ทำให้นักบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเริ่มตระหนักถึงความสำคัญของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในราคาที่เกิดขึ้น เพื่อให้งบการเงินสามารถแสดงฐานะทางเศรษฐกิจได้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงในปัจจุบันของธุรกิจ และสามารถอำนวยความสะดวกต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจแก่ผู้ใช้งบการเงิน

ความสนใจและการยอมรับเกี่ยวกับวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับประเทศไทย

แนวความคิดเกี่ยวกับการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาเป็นเรื่องค่อนข้างใหม่สำหรับประเทศไทยและแนวความคิดดังกล่าวยังไม่แพร่หลายเท่าที่ควร แต่จากภาวะเงินเฟ้อที่เพิ่มสูงขึ้นอย่างรวดเร็วในช่วงเวลาที่ผ่านมาเป็นสิ่งกระตุ้นให้นักบัญชีและบุคคลในวงการธุรกิจได้ตระหนักถึงความจำเป็นและให้ความสนใจต่อวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาเพื่อการเปิดเผยข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจมากยิ่งขึ้นกว่าเดิม แม้ในปัจจุบันจะยังไม่มีข้อกำหนดใด ๆ จากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกำหนดหรือบังคับให้มีการเสนอข้อมูลในส่วนนี้ก็ตาม แต่จากบทบาทของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและจากการศึกษาของบุคคลผู้สนใจในระยะเวลาดังกล่าวอาจสามารถชี้ให้เห็นถึงแนวทางในการปฏิบัติสำหรับประเทศไทยได้ ซึ่งในที่นี้ขอแยกการพิจารณาและสรุปถึงแนวโน้มของแนวทางในการเลือกปฏิบัติจาก

1. บทความ เรื่อง "วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงระดับราคาในรายงานทางบัญชี" โดยนายณรงค์ ลือสกุล อันเป็นบทความหนึ่งเพื่อประกอบการประชุมเรื่องแนวทางพิจารณาการเสนอรายงานทางบัญชีเมื่อระดับของราคาเปลี่ยนแปลง (Approaches to Price-Level Changes in Accounting Communication) ในการประชุมนักบัญชีภาคพื้นเอเชียและแปซิฟิก ครั้งที่ 7 ซึ่งจัดโดยคณะกรรมการฯ ในนามสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย เมื่อเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2516

2. การสัมมนา เรื่อง "ภาวะเงินเฟ้อกับการบัญชี" จัดโดย คณะพาณิชย-
ศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เมื่อวันที่ 4 กรกฎาคม พ.ศ. 2524

3. ร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง "การแสดงผลกระท
ทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงิน" โดยคณะกรรมการมาตรฐานการ
บัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เมื่อวันที่ 30 มกราคม พ.ศ. 2525

4. การสัมมนาถึงผลงานการวิจัย เรื่อง "การปรับงบการเงินเพื่อแสดง
ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงราคา" จาก ดร.เสาวนีย์ สิทธิวัฒน์ อาจารย์ประจำ
สาขาวิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ผู้ทำการวิจัย เมื่อ
วันที่ 16 เมษายน พ.ศ. 2526

1. บทความ เรื่อง "วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงระดับราคาในราย
งานทางการเงินบัญชี" โดย นายณรงค์ ลือสกุล¹ จากบทความนี้ได้กล่าวถึงวิธีปฏิบัติ
เกี่ยวกับการปรับระดับราคาในประเทศต่าง ๆ และประสบการณ์ในประเทศไทยเกี่ยว
กับการปรับระดับราคาในทางบัญชี แม้จะมีได้สรุปหรือสนับสนุนวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยน
แปลงในราคาวิธีใดวิธีหนึ่งโดยเฉพาะก็ตาม แต่ได้ชี้ให้เห็นถึงอุปสรรคที่ทำให้แนวความคิด
เกี่ยวกับการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคายังไม่ได้รับความสนใจและนำมาถือปฏิบัติ
ใน วงการธุรกิจและวิชาชีพการบัญชีในประเทศไทย โดยแบ่งอุปสรรคดังกล่าวออกเป็น

1.1 ภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทย ซึ่งยังไม่รุนแรงจึงทำให้กับบัญชี
และผู้ใช้งบการเงินยังไม่เห็นถึงความจำเป็นถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง
ในราคาตามวิธีการบัญชี-เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา

1.2 การขาดความเข้าใจในวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา

1.3 ผู้ใช้งบการเงินมีจำนวนจำกัด ทำให้ขาดความสนใจในการปฏิบัติตาม
วิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา

1 นายณรงค์ ลือสกุล, "วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงระดับราคาในรายงานทาง
บัญชี", เอกสารวิชาการค่า (พฤศจิกายน 2516) , หน้า 92 - 114

จากอุปสรรคที่กล่าวถึงในบทความนี้โดยเฉพาะในส่วนของภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทย เนื่องจากการประชุมกับบัญชีภาคพื้นเอเชียและแปซิฟิก ครั้งที่ 7 อันเป็นที่มาของบทความประกอบการประชุมครั้งนี้ได้จัดขึ้นในปี พ.ศ. 2516 ซึ่งภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทยช่วงก่อนปี พ.ศ. 2516 ยังไม่รุนแรงและถือได้ว่าเป็นปรากฏการณ์ปกติในประเทศที่กำลังพัฒนา แต่นับจากปี พ.ศ. 2516 เป็นต้นมา ภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทยได้รุนแรงขึ้นเรื่อย ๆ กลายเป็นสิ่งสำคัญในการกระตุ้นให้นักบัญชีและผู้ให้บริการเงินให้ความสนใจและเล็งเห็นถึงความจำเป็นของการปฏิบัติเพื่อเปิดเผยข้อมูลตามวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาตามที่กล่าวมาแล้วในข้างต้นเกี่ยวกับภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทย ส่วนอุปสรรคอื่น ๆ ที่กล่าวถึงในบทความดังกล่าวยังอาจนับได้เป็นอุปสรรคสำคัญในปัจจุบัน ซึ่งจะขอกกล่าวถึงในโอกาสต่อไป

2. การสัมมนา เรื่อง "ภาวะเงินเฟ้อกับการบัญชี" จากการดำเนินการสัมมนาและอภิปรายโดยผู้ทรงคุณวุฒิ อันประกอบด้วยนักบัญชีและบุคคลในวงการธุรกิจ ต่างพยายามชี้ให้เห็นถึงผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นและความจำเป็น รวมทั้งผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในงบการเงิน ส่วนวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาซึ่งจะชี้เพื่อการจัดเตรียมข้อมูลสำหรับการเปิดเผย แม้ในการสัมมนาครั้งนี้จะมีใคร่ ระบุชัดเจนวิธีการใดเป็นวิธีการบัญชีที่เหมาะสมในการปฏิบัติสำหรับประเทศไทย อย่างไรก็ตามผู้เขียนก็คงขอสัง เเกศและขอสรุปโดยอาศัยผลจากการเข้าร่วมทั้งการสัมมนาของผู้เขียนในครั้งนี้ได้ว่าความสนใจส่วนใหญ่ของผู้อภิปรายได้มุ่งประเด็นไปถึงการให้ราคาทุนปัจจุบัน เพื่อแสดงฐานะทางการเงินของธุรกิจและประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการแสดงราคาทุนปัจจุบันในงบการเงินมากกว่าที่จะให้ความสนใจต่อการปรับข้อมูลในงบการเงินตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราที่เปลี่ยนแปลงไป

3. ร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง "การแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงิน" เนื่องจากการที่งบการเงินซึ่งจัดทำขึ้นตามวิธีการบัญชีระบบต้นทุนในอดีตมักไม่มีการระบุถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาของสินทรัพย์และอยู่ภายใต้ข้อสมมุติที่ว่าหน่วยเงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่าที่มีค่าคงที่ ฉะนั้นเมื่อเกิดภาวะเงินเฟ้อที่รุนแรงและต่อเนื่องกันดังเช่นประเทศไทยและประเทศต่าง ๆ

ทั่วโลกประสบอยู่ในปัจจุบัน ทำให้ข้อมูลที่เสนอในงบการเงินมีลักษณะคลุมเครือไม่ชัดเจน
 ประโยชน์ที่ผู้ซึ่งงบการเงินพึงได้รับจึงลดน้อยลง จากการตระหนักถึงปัญหาที่เกิดขึ้นและ
 เล็งเห็นถึงความจำเป็นในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในราคา ทางสมาคม
 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจึงได้เสนอร่างแถลงการณ์ ฉบับที่ 28
 ดังกล่าวขึ้นเมื่อวันที่ 30 มกราคม พ.ศ. 2525 เพื่อเสนอแนะแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยว
 กับการแสดงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงิน อันเป็นการปูพื้นฐาน
 และกระตุ้นให้ผู้เกี่ยวข้องได้พิจารณาและนำไปปรับใช้กับกิจการของตน

แนวทางที่เสนอแนะในร่างแถลงการณ์ ฉบับที่ 28 นี้ ได้ยึดถือมาตรฐานการ
 บัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นหลัก คือ SFAS No.33 ของ FASB เนื่องจาก
 ทางสมาคม ฯ มีความเห็นว่า วิธีการจัดเตรียมและเปิดเผยข้อมูลตามแถลงการณ์ SFAS
 No.33 นั้น ง่ายต่อความเข้าใจและนำไปปฏิบัติ อย่างไรก็ดีความทางสมาคม ฯ ก็ยังคง
 ตระหนักว่าแนวทางปฏิบัติที่เสนอแนะในร่างแถลงการณ์ฉบับที่ 28 เป็นเพียงทางเลือกหนึ่ง
 เท่านั้น ประกอบกับแนวความคิดในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในราคา ยัง
 เป็นแนวความคิดใหม่ซึ่งยังไม่เคยมีการวิจัยหรือทดลองปฏิบัติมาก่อน ดังนั้นทางสมาคมจึงมี
 จุดมุ่งหมายในขั้นต้นเพื่อเป็นเพียงข้อเสนอแนะและอยู่ในขั้นทดลองเท่านั้น ยังไม่ถือเป็นข้อ
 กำหนดหรือข้อบังคับใด ๆ ในการปฏิบัติ พร้อมกันนี้ทางสมาคมฯ ยังเปิดโอกาสให้มีการ
 เสนอแนะหรือเลือกใช้วิธีการ เสนอข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในราคา
 ที่เหมาะสมกว่า เพื่อประโยชน์ในการศึกษาถึงปัญหาที่อาจเกิดขึ้นและเลือกใช้วิธีการบัญชี
 ที่เหมาะสมเพื่อถือเป็นแนวทางปฏิบัติให้เป็นมาตรฐานในเวลาต่อไป

อนึ่งจากการสอบถาม ปรากฏว่านับแต่ที่สมาคมได้ออกร่างแถลงการณ์ฉบับที่ 28
 เมื่อวันที่ 30 มกราคม พ.ศ. 2525 จนกระทั่งถึงปัจจุบัน (สอบถามครั้งสุดท้าย 1 เมษายน
 พ.ศ. 2526) ทางสมาคม ฯ ยังมิได้รับการตอบสนองร่างแถลงการณ์ฉบับนี้ ไม่ว่าจะในด้าน
 การสนับสนุนหรือการคัดค้านรวมทั้งข้อเสนอแนะใด ๆ เพิ่มเติมจากนักบัญชีและวงการธุรกิจ
 อย่างไรก็ตามร่างแถลงการณ์ ฉบับที่ 28 นับได้เป็นก้าวสำคัญในการพัฒนาทางด้านการบัญชี
 ของประเทศไทย และนับได้ว่าเป็นบทบาทสำคัญอย่างเป็นทางการครั้งแรกของทางสมาคมฯ
 ซึ่งเป็นสถาบันสำคัญทางการบัญชีของประเทศไทยในการสนับสนุนและกระตุ้นให้นักบัญชีและ
 บุคคลในวงการธุรกิจได้เห็นความสำคัญและความจำเป็นของการเสนอข้อมูลตามวิธีการบัญชี

เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา

4. การสัมภาษณ์ถึงผลงานทางการวิจัย เรื่อง "การปรับงบการเงินเพื่อแสดงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงราคา" จาก ดร.เสาวนีย์ สีทองจันทร์ ในการสัมภาษณ์ครั้งนี้เน้นถึงผลลัพธ์ที่ได้รับจากการออกแบบสอบถามในหัวข้อ "แนวความคิดเกี่ยวกับการปรับงบการเงินในภาวะเงินเฟ้อ" อันเป็นส่วนหนึ่งของงานวิจัยที่ทำให้ทราบถึงแนวความคิดและการยอมรับในเรื่องดังกล่าวของนักบัญชีและบุคคลในวงการธุรกิจ ผลจากการสัมภาษณ์สามารถสรุปได้ดังนี้

4.1 กิจกรรมที่ให้ความร่วมมือในการตอบแบบสอบถามมีทั้งสิ้น 34 ราย สามารถแบ่งตามประเภทธุรกิจได้เป็น

	<u>จำนวนกิจการ</u>
สถาบันการเงิน	3
อุตสาหกรรม (ผู้ผลิต)	8
ตัวแทน (Agent)	7
กิจการบริการ	4
อื่น ๆ เช่น กิจการรับเหมาก่อสร้าง, กิจการส่งสินค้าออก ฯลฯ	<u>12</u>
รวม	<u>34</u>

4.2 ผลการสอบถามในด้านความคิดเห็นเกี่ยวกับภาวะเงินเฟ้อและการจัดทำงบการเงินของกิจการในปัจจุบัน สามารถสรุปได้ว่า กิจการผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มองเห็นว่าภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทยยังอยู่ในระดับปานกลางแม้จะมีแนวโน้มที่สูงขึ้นก็ตาม และผลกระทบของภาวะเงินเฟ้อที่มีต่อการดำเนินการของกิจการต่างยอมรับว่ามีผลกระทบอยู่บ้าง แต่ไม่มากนัก ส่วนแนวความคิดในเรื่องการจัดทำงบประกอบเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาส่วนใหญ่อยอมรับว่าจะช่วยในการตัดสินใจได้ดีขึ้น แม้จะยังคงมีความเห็นที่ถกเถียงกันอยู่ระหว่างความเพียงพอและความไม่เพียงพอของการเสนอข้อมูลในงบการเงินเบื้องต้นที่จัดทำในภาวะเงินเฟ้อ เช่นปัจจุบันก็ตาม

4.3 ผลการสอบถามในด้านความคิดเห็นเกี่ยวกับการจัดหางบประมาณ เพื่อแสดงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาส่วนใหญเห็นด้วยให้มีการจัดทำแต่ไม่ควรอยู่ใน ลักษณะของข้อกำหนดหรือบังคับให้จัดทำ สมควรขึ้นอยู่กับความสมัครใจและการเห็นถึง ผลประโยชน์ของแต่ละกิจการในการเลือกจะจัดหางบประมาณดังกล่าวหรือไม่ ทั้งนี้การแสดง การเปลี่ยนแปลงในระดับราคาในงบการเงินส่วนใหญ่มองเห็นว่าเป็นวิธีที่ดีที่สุด ได้แก่ การปรับรายการตามระดับราคาสินค้าเฉพาะอย่าง ซึ่งเหตุผลสำคัญที่ใช้สนับสนุนวิธีนี้ว่าดี และเหมาะสมคือการปรับรายการตามระดับราคาโดยทั่วไป ก็คือ การขาดความเชื่อถือ ในดัชนีราคาที่ใช้ปรับรายการและขาดความแน่ใจในประโยชน์ที่จะได้รับ ประกอบกับกิจการ มีความมั่นใจว่าจะสามารถจัดการราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์เฉพาะอย่างได้ถ้าต้องการซึ่ง จะเชื่อถือและได้รับประโยชน์มากกว่า

4.4 สำหรับปัญหาต่าง ๆ ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการปรับระดับราคา ซึ่ง อาจนับเป็นอุปสรรคของวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา จากผลการออกแบบสอบถามปรากฏว่ามีอยู่หลายประการที่สำคัญ อาทิเช่น

- การขาดความเข้าใจถึงสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงในราคา รวมทั้งหลัก เกณฑ์ของวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาซึ่งจะใช้เพื่อการจัดหางบประมาณ
- ในการจัดหางบประมาณเพื่อเปิดเผยข้อมูลก่อให้เกิดต้นทุนและค่าใช้จ่าย เพิ่มขึ้น ซึ่งอาจไม่คุ้มกับประโยชน์ที่จะได้รับ
- ข้อมูลทางการเงินที่ได้ไม่สอดคล้องกับบัญชีของประมวลระเบียบการ

จากการพิจารณาโดยอาศัยการศึกษาจากบทความ การเข้าร่วมสัมมนา ศึกษา จากร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 และผลจากการวิจัยที่มีผู้จัดทำ ตามที่ กล่าวโดยสรุปในข้างต้น สามารถกล่าวโดยสรุปได้ว่าแนวโน้มความคิดเกี่ยวกับวิธีการบัญชี เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาเพื่อเปิดเผยถึงผลกระทบจากการเกิดภาวะเงินเฟ้อจะยังเป็น เรื่องใหม่สำหรับประเทศไทย แต่ก็ได้รับความสนใจจากนักบัญชีและวงการธุรกิจตาม สมควรและคาดว่าจะได้รับความสนใจแพร่หลายยิ่งขึ้นในอนาคตอันใกล้นี้ ทั้งนี้เนื่องจาก บทบาทของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นสถาบันที่มีความ สำคัญยิ่งสถาบันหนึ่งทางการบัญชี ซึ่งจะเป็นกำลังสำคัญในการกระตุ้นให้นักบัญชีและวงการ ธุรกิจให้ความสนใจในเรื่องนี้มากยิ่งขึ้น สำหรับการยอมรับเกี่ยวกับวิธีการบัญชีเมื่อมีการ

เปลี่ยนแปลงในราคาที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย ในปัจจุบันยังไม่อาจกำหนดได้อย่างแน่ชัด เนื่องจากยังอยู่ในขั้นเริ่มต้น **จำเป็นต้องอาศัยการทดลองและการวิจัยเพื่อศึกษาถึงวิธีการบัญชี** ต่าง ๆ และปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้น แม้ว่าตามร่างแถลงการณ์มาตรฐาน ฉบับที่ 28 ของสมาคม จะเสนอแนะตามแนวปฏิบัติของ SFAS No.33 ของ FASB ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยให้มีการเปิดเผยข้อมูลโดยพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปและการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง ก็เป็นเพียงข้อเสนอแนะเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณา เท่านั้น อย่างไรก็ตามจากผลสรุปของการเข้าร่วมสัมมนาและจากผลที่ได้รับจากแบบสอบถาม ของงานวิจัยทำให้เราเชื่อได้ว่าวิธีการบัญชีระบบราคาทุนปัจจุบันอันเป็นวิธีการบัญชีที่พิจารณา ถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างจะมีแนวโน้มเป็นที่ยอมรับมากกว่าวิธีการ บัญชีแบบอื่นสำหรับประเทศไทย

อุปสรรคต่อการพัฒนาวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา

การให้ความสนใจต่อแนวความคิดเกี่ยวกับวิธีการบัญชี เมื่อมีการเปลี่ยนแปลง ในราคา นับได้ว่าเป็นก้าวสำคัญในการพัฒนาทางด้านการบัญชีสำหรับประเทศไทย อย่างไรก็ตาม การพัฒนาทางด้านการบัญชีดังกล่าวจะดำเนินต่อไปได้ก็ต่อเมื่อได้รับความสนใจและนำ มาใช้ปฏิบัติในวงการธุรกิจและวิชาชีพทางการบัญชีกันอย่างแพร่หลาย ก่อให้เกิดการทดลอง และศึกษาถึงความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติรวมทั้งปัญหาที่เกิดขึ้น แต่ในปัจจุบัน ปรากฏว่าแนว ความคิดเกี่ยวกับวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคายังไม่เป็นที่สนใจและนำมาใช้ ปฏิบัติอันเนื่องมาจากสาเหตุหลายประการ กล่าวคือ

1. การขาดความเข้าใจในวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา

วิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคายังเป็นเรื่องใหม่สำหรับ ประเทศไทย ความรู้ความเข้าใจยังอยู่ในแวดวงจำกัด ความสนใจและการพัฒนาในเรื่อง นี้ สำหรับประเทศไทยยังนับได้เป็นเพียงจุดเริ่มต้น เนื่องจากเพิ่งตระหนักถึงภาวะเงินเฟ้อ ที่เริ่มรุนแรงขึ้นในช่วงเวลาไม่นานมานี้ จึงยังไม่มีการศึกษากันอย่างจริงจังถึงสาเหตุและ ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในราคา รวมทั้งวิธีการบัญชีที่เหมาะสม จำเป็นต้องอาศัย เวลา บุคคลและหน่วยงานต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นนักบัญชี บุคคลในวงการธุรกิจ หน่วยงานของ รัฐและเอกชน และสถานศึกษาเพื่อช่วยกันศึกษาและเผยแพร่ความรู้ความเข้าใจอันจะเป็น

ประโยชน์ต่อการพัฒนาทางการบัญชีต่อไป ต่างไปจากหลาย ๆ ประเทศ อาทิเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีการศึกษาและพัฒนาในเรื่องนี้มาเป็นขั้น ๆ ต่อเนื่องกันมาเป็นเวลานาน โดยได้รับความร่วมมือจากหน่วยงานต่าง ๆ เช่น AICPA, FASB และ SEC เป็นต้น

2. ผู้ใช้งบการเงินมีจำนวนจำกัด

จากวัตถุประสงค์เบื้องต้นของงบการเงิน คือ การเสนอข้อมูลซึ่งมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจแก่ผู้ใช้งบการเงิน ทั้งนี้งบการเงินที่เสนอถือได้ว่าเป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญสำหรับช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนให้ดียิ่ง และการบริหารงานในธุรกิจ ฉะนั้นเมื่อเกิดภาวะเงินเฟ้อที่รุนแรงและเรื้อรังมาเป็นเวลานาน ๆ ย่อมทำให้ประโยชน์ของงบการเงินที่มีต่อการตัดสินใจลดน้อยลง จึงก่อให้เกิดแนวความคิดเกี่ยวกับวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาเพื่อประโยชน์ในการเสนอข้อมูลเพิ่มเติม ซึ่งจะ เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจแก่ผู้ใช้งบการเงิน ฉะนั้นจะเห็นได้ว่าผู้ใช้งบการเงินเป็นเป้าหมายของแนวความคิดในเรื่องนี้ ถ้าผู้ใช้งบการเงินมีจำนวนจำกัดยอมทำให้ขาดการสนใจและความกระตือรือร้นในการส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาเพื่อแสดงฐานะทางเศรษฐกิจของธุรกิจให้ถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริง จุดมุ่งหมายในการจัดทำงบการเงินจึงเหลือเพียงเพื่อกระทำตามบทบัญญัติของกฎหมาย ได้แก่ การยื่นงบดุลต่อกระทรวงพาณิชย์ตามบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และการยื่นงบการเงินต่อกรมสรรพากร เพื่อชำระภาษีอากรเท่านั้น

สำหรับประเทศไทยในปัจจุบัน ผู้ใช้งบการเงินยังมีจำนวนจำกัดและผู้ใช้งบการเงินยังขาดความเข้าใจต่อการใช้ประโยชน์จากงบการเงิน สืบเนื่องจากหลายสาเหตุที่สำคัญ อาทิเช่น

2.1 บริษัทขนาดใหญ่ที่มีอยู่ส่วนใหญ่เป็นบริษัทในครอบครัว มีการควบคุมและบริหารงานโดยบุคคลในครอบครัว งบการเงินที่จัดทำจึงมักใช้ประโยชน์เฉพาะภายในบริษัทโดยบุคคลซึ่งมักมีความเข้าใจและทราบรายละเอียดเกี่ยวกับข้อมูลที่ประกอบเข้าเป็นงบการเงินคืออยู่แล้ว ฉะนั้นผู้ใช้งบการเงินจึงอยู่ในวงจำกัดและมักไม่ค่อยเล็งเห็นถึงประโยชน์ที่ได้รับจากงบการเงินเท่าใดนัก

2.2 แม้ในปัจจุบันจะมีการ จัดตั้งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตาม พ.ร.บ. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ.2517 และมีการประกาศใช้ พ.ร.บ. บริษัทมหาชนจำกัด ตั้งแต่วันที่ 18 ธันวาคม 2521 เป็นต้นมาก็ตาม แต่ปรากฏว่าตลาดหลักทรัพย์ที่จัดตั้งขึ้นกลับอยู่ในภาวะซบเซา การลงทุนและการหาเงินทุนโดยการซื้อขายหุ้น ยังมีไม่มากและไม่แพร่หลายเท่าที่ควร และการจัดตั้งบริษัทมหาชนก็ยังไม่มากนัก ทำให้ผู้ ใช้งบการเงินซึ่งได้แก่ผู้สนใจลงทุนและผู้มีส่วนได้เสียในกิจการ เหล่านี้ยังมีจำนวนไม่มากนัก ถ้าเมื่อใดตลาดหลักทรัพย์ได้รับความนิยมและมีการ จัดตั้งบริษัทมหาชนมากขึ้น จะเป็นส่วนสำคัญทำให้มีความต้องการในงบการเงินมากยิ่งขึ้น ซึ่งจะกระตุ้นให้มีความต้องการในวิธีการ บัญชี เมื่อมีการ เปลี่ยนแปลงในราคาด้วย เช่นเดียวกัน

2.3 สืบเนื่องจากการบัญชีของประเทศไทยกำลังอยู่ในขั้นพัฒนา แม้จะ ได้มีการพยายามเพื่อรวบรวมแนวความคิดและหลักการบัญชีต่าง ๆ เพื่อกำหนดเป็นมาตรฐาน การบัญชี และการสอบบัญชี เพื่อให้เป็นแนวทางในการจัดทำบัญชี และงบการเงินได้อย่างถูกต้อง และเป็นที่ยอมรับของบุคคลทั่วไป แต่ในปัจจุบันเริ่มมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีเพียง 5 ฉบับ และมาตรฐานทางการสอบบัญชีเพียง 19 ฉบับ ซึ่งส่วนใหญ่เกี่ยวกับเรื่องวิธีการตรวจสอบบัญชี มารยาทของผู้สอบบัญชีและรายงานการสอบบัญชีแม้จะยังมีร่างแถลงการณ์อีกหลาย ฉบับแต่ก็เป็นเพียงข้อเสนอแนะไม่มีข้อบังคับใช้ ทำให้ยังมีผู้สงสัยในความถูกต้องและความ เชื่อถือได้ของงบการเงินซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้อื่น แม้แต่การใหญ่ยืมเงินของสถาบันการเงิน เช่น ธนาคาร เป็นต้น ก็มักไม่ใช้งบการเงินเป็นหลักในการพิจารณาการให้กู้ยืมหรือวินิจฉัย บัญชีหาที่สำคัญแต่เพียงอย่างเดียว มักมีการคำนึงถึงชื่อเสียงและฐานะส่วนตัวของผู้ประกอบ กวดยเสมอ

3. บทบัญญัติของกฎหมาย

การเสนอข้อมูลตามวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา ไม่ว่าจะ เป็นการพิจารณาถึงการ เปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปและหรือการเปลี่ยนแปลงในราคา สินทรัพย์เฉพาะอย่าง โดยมีจุดประสงค์เพื่อประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ต่าง ๆ ตาม ที่ปรากฏในงบการเงินเบื้องต้น ทั้งนี้นิยมเสนอข้อมูลดังกล่าวในรูปงบประกอบงบการเงิน เบื้องต้น ดังนั้น ในช่วงที่เกิดภาวะเงินเฟ้ออันมีผลให้มีการ เปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป

และการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างมีแนวโน้มที่สูงขึ้นตามอัตราเงินเฟ้อที่สูงขึ้นเรื่อย ๆ มีผลให้งบประมาณการเงินเบื้องต้นที่จัดทำขึ้นมักจะแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ต่าง ๆ สูงกว่ามูลค่าตามต้นทุนในอดีตที่ปรากฏในงบการเงินเบื้องต้น เสมือนหนึ่งเป็นการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น

การตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นหรือลดลง ตามบัญญัติของประมวลกฎหมายรัชฎากรที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน มีบัญญัติที่เคร่งครัดในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณมูลค่าของกิจการ อันอาจมีผลกระทบต่อจำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการต้องชำระ ดังเช่น

บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัชฎากร ที่กล่าวว่า¹

"ราคาสินทรัพย์อื่นนอกจาก (6) (คือสินค้ำคงเหลือ) ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติและห้ามมิให้ตีราคาเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่มีกำไรตีราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่"

และจากบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัชฎากร กล่าวว่า²

"ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาให้หักได้ไม่เกินกว่าอัตราที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาก็กล่าวให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา"

เงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ (3) ดังกล่าว เป็นการห้ามมิให้มีการตีราคาสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่ไม่ใช่สินค้ำคงเหลือของกิจการเพิ่มขึ้นจากราคาตามบัญชี (จากต้นทุนในอดีตของสินทรัพย์ตามที่ปรากฏในงบดุล) ในกรณีที่กิจการมีผลขาดทุน แต่ถ้ากิจการมีกำไรก็อาจตีราคาเพิ่มขึ้นได้ แต่ราคาที่ตีเพิ่มขึ้นจะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีด้วย แต่เมื่อพิจารณาเกี่ยวกับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ กลับปรากฏเงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ (2) กำหนดให้ต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามอัตราที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 22 พ.ศ. 2509) โดยจะต้องหักจากมูลค่าต้นทุนของ

1 ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร, (กรุงเทพฯ . โรงพิมพ์สามเจริญพานิช, 2524), หน้า 161

2 เรื่องเดียวกัน, หน้า 159

สินทรัพย์นั้นเท่านั้น จะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่ราคาเพิ่มขึ้นไม่ได้ ดังนั้นเมื่อมีการเสนอข้อมูลในงบการเงินประกอบตามวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาซึ่งแสดงมูลค่าของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น แม้จุดประสงค์ในการจัดทำงบประกอบขึ้นก็เพื่อให้สามารถแสดงฐานะทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของกิจการเท่านั้น มิได้มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ทบงบการเงินเบื้องต้นตามวิธีการบัญชีระบบต้นทุนในอดีตก็ตาม แต่อาจก่อให้เกิดปัญหาและความไม่มั่นใจว่าเจ้าหน้าที่ทบทวนจะถือว่าราคาสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นนั้น เป็นกำไรที่เกิดขึ้นจากการที่ราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นซึ่งต้องไขค่านวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีหรือไม่

นอกจากนี้ตามบทบัญญัติมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวว่า¹
"รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ
 ฯลฯ....."

(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ราคาต่ำลง ทั้งนี้ภายใต้บังคับ

มาตรา 65 ทวิ

ฯลฯ....."

และบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวว่า²

"ในกรณีโอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าหน้าที่ประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอนให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน"

ในการแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ตามวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาตามปกติในภาวะเงินเฟ้อ มูลค่าที่แสดงมักมีจำนวนสูงกว่าต้นทุนในอดีตของสินทรัพย์เหล่านั้น แต่ในบางกรณีถ้าพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง สินทรัพย์บางอย่างอาจมีมูลค่าปัจจุบันต่ำกว่าต้นทุนในอดีตทั้งนี้สืบเนื่องจากผลกระทบของปัจจัยอื่น ๆ ที่

1 เรื่องเดียวกัน, หน้า 187

2 เรื่องเดียวกัน, หน้า 162

เกี่ยวข้อง จากการพิจารณาเงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ (17) จะพบว่ากรณีที่กิจการ
 ติราคาสินทรัพย์ลดลงโดยยังไม่มีการขายสินทรัพย์ดังกล่าวจริง ผลขาดทุนจากการติราคา
 ลดลงย่อมเป็นรายการที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริงจึงถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีไม่ได้
 และแม้แต่จะมีการโอนหรือขายสินทรัพย์นั้นจริง ผลขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นจะ
 ต้องมีเหตุผลอันสมควรจึงจะถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ มิฉะนั้นเจ้าหน้าที่ภาษีอากรอาจประเมิน
 ใหม่ได้ ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 65 ทวิ (4) จะเห็นได้ว่าในกรณีแสดงมูลค่าของสินทรัพย์
 เพิ่มขึ้น อาจต้องถือเป็นกำไรซึ่งต้องเสียภาษี แต่มูลค่าของสินทรัพย์ที่ลดลงกลับไม่สามารถ
 ถือเป็นค่าใช้จ่ายได้

ส่วนการติราคาสินค้าคงเหลือก็เป็นอีกเรื่องหนึ่งซึ่งมีผลต่อการคำนวณกำไร
 ของกิจการ ประมวลรัษฎากรที่ใช้อยู่บังคับให้คิดถือราคาทุนของสินค้าตามหลักการบัญชีที่รับรอง
 ทั่วไปเป็นเกณฑ์ แต่ถ้านักบัญชีที่มีราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุนก็ให้ติราคาสินค้าคงเหลือตาม
 ราคาตลาดที่ต่ำกว่าได้ ความที่บัญชีไว้ในมาตรา 65 ทวิ ความว่า¹

"การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้
 ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

๑.

(6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของระยะเวลาบัญชี ให้
 คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคา
 สินค้าคงเหลือยกมา สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใด
 ตามวิชาการบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยน
 หลักเกณฑ์ได้

(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น
 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิด

1 เรื่องเดียวกัน, หน้า 165 - 166

เดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

(8) ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนได้อัตราทางราชการ ก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

อาา

อนึ่ง เมื่อกล่าวโดยสรุปเกี่ยวกับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรตามที่กล่าวมาแล้วในข้างต้น ไม่ว่าจะ เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการแสดงมูลค่าของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นหรือลดลงจากราคาต้นทุนในอดีตก็ตาม อาจเป็นสาเหตุให้เกิดกิจการต่าง ๆ เกรงว่าจะเกิดปัญหาทางด้านภาษีอากรอันอาจเป็นเหตุให้ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น ถ้ามีการแสดงข้อมูลตามวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาไม่ว่าจะเลือกพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในระบิราคาทั่วไปและหรือการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง ทำให้ไม่ยากกว่าวิธีการบัญชีดังกล่าวมาใช้ปฏิบัติ

จากอุปสรรคทั้ง 3 ประการตามที่กล่าวข้างต้น ถ้าสามารถแก้ไขได้ก็จะทำให้แนวความคิดเกี่ยวกับวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาไม่ว่าจะเป็นการพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในระบิราคาทั่วไปและหรือการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างก็ตามเป็นที่สนใจและยอมรับ เพื่อนำมาใช้ปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายยิ่งขึ้นสำหรับประเทศไทย ทั้งนี้งานชิ้นแรกที่ต้องกระทำเพื่อแก้ไขอุปสรรคเหล่านี้ ได้แก่การร่วมมือกันของนักบัญชี ผู้สอบบัญชี และสถาบันทางการบัญชีและสถานศึกษาต่าง ๆ เพื่อช่วยให้บุคคลทั่วไปเกิดความเชื่อถือและเข้าใจถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากงบการเงินที่จัดทำ นอกจากนี้เมื่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความก้าวหน้าและมีการจัดตั้งบริษัทมหาชนเพิ่มขึ้น รวมทั้งสามารถแก้ปัญหาทางด้านภาษีโดยสร้างความเข้าใจระหว่างกิจการดัยกรมสรรพากรในแนวทางที่แน่นอนเกี่ยวกับการคำนวณกำไรเพื่อการคำนวณภาษีที่กิจการต้องชำระว่ามูลค่าของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นในงบประกอบงบการเงินตามวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาจะไม่มีผลใด ๆ ต่อการคำนวณภาษี เป็นต้น จะช่วยให้เกิดความต้องการใช้งบการเงินเพื่อช่วยในการตัดสินใจมากขึ้น จะเป็นความจริงใจให้มีการยอมรับและเล็งเห็นถึงความสำคัญของการ

จัดทำประกอบงบการเงินเบื้องต้นเพื่อแสดงฐานะทางเศรษฐกิจใกล้เคียงกับความเป็นจริงของกิจการในสภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงในราคาอยู่เสมอ และช่วยให้กิจการเกิดความมั่นใจในการนำวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคามาใช้ในทางปฏิบัติ



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย