



ที่มาของการศึกษา

วัตถุประสงค์เบื้องต้นของการบัญชีและการจัดทำงบการเงิน ก็เพื่อเสนอข้อมูลซึ่งมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจแก่ผู้ใช้งบการเงิน แม้ว่าผู้ใช้งบการเงินจะประกอบไปด้วยบุคคลหลายกลุ่มทั้งบุคคลในภาคเอกชนและในภาครัฐบาล บุคคลทั้งภายในและภายนอกกิจการ ซึ่งผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้มักมีความต้องการข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจในเรื่องต่าง ๆ แตกต่างกันไป แต่อาจสรุปได้ในแนวทางเดียวกัน กล่าวคือ ผู้ใช้งบการเงินย่อมต้องการข้อมูลเพื่อช่วยในการคาดการณ์เปรียบเทียบ และประเมินผลลัพธ์ที่มีมูลค่าเป็นเงินจากการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ โดยทั่วไปการตัดสินใจทางเศรษฐกิจมักเกี่ยวข้องกับอนาคตซึ่งไม่อาจทราบถึงเหตุการณ์ต่าง ๆ ได้อย่างแน่นอน ฉะนั้นการบัญชีซึ่งเป็นระบบของการรวบรวมข้อมูล และงบการเงินอันเป็นรายงานทางการเงิน เพื่อเปิดเผยข้อมูลในรูปแบบของงบดุล งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน รวมทั้งหมายเหตุและประกอบงบการเงิน จึงนับได้ว่าเป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญของผู้ใช้งบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ใช้งบการเงินที่มีขีดจำกัดในอำนาจหน้าที่ ความสามารถหรือแหล่งที่มาในอันที่จะได้รับข้อมูลและผู้ใช้งบการเงินจะใช้เป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจของธุรกิจ

อย่างไรก็ตามกิจกรรมทางเศรษฐกิจของธุรกิจนั้นวันยิ่งทวีความซับซ้อนและแตกต่างกันยิ่งขึ้น สาเหตุสำคัญอย่างหนึ่งได้แก่การเกิดความผันแปรในทางเศรษฐกิจ เช่น การเกิดภาวะเงินเฟ้อหรือการเกิดภาวะเงินฝืด เป็นต้น ซึ่งในปัจจุบันนับแต่สงครามโลกครั้งที่ 2 เป็นต้นมา ได้เกิดภาวะเงินเฟ้อขึ้นทั่วโลก และนับวันยิ่งทวีความรุนแรงขึ้นเรื่อย ๆ ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในราคาสินค้าและบริการต่าง ๆ ในแนวโนมที่สูงขึ้น ในขณะที่เดียวกันอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรากลับลดน้อยลง จากเหตุการณ์อันเป็นผลกระทบจากภาวะการผัน

ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น ทำให้บัญชีและฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องสังเกตเห็นความจำเป็นมากยิ่งขึ้นในการ เสนอข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบจากภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจที่มีต่อธุรกิจ พร้อมกันนี้ยังได้ตระหนักถึงขอบกพร่องบางประการของการบัญชีและการจัดทำงบการเงินอันสืบเนื่องจากข้อสมมติฐานพื้นฐานทางการบัญชี ได้แก่ หลักการใช้หน่วยเงินตราในการบัญชีและหลักการราคาทุน กล่าวคือ ในการบันทึกข้อมูลทางการบัญชีและการจัดทำงบการเงิน จะอาศัยหน่วยเงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่าภายใต้ข้อสมมติที่ว่า หน่วยเงินตรามีค่าคงที่ แต่ในความเป็นจริงหน่วยเงินตรามีค่าไม่คงที่ อันเป็นผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไปทำให้เงินตรามีอำนาจซื้อหรือค่าของเงินเปลี่ยนแปลงไป และจากหลักการราคาทุนที่กำหนดให้มีการบันทึกสินทรัพย์และหนี้สิน โดยถือเกณฑ์ตามราคาทุนอันเป็นผลจากการแลกเปลี่ยนทางการค้าซึ่งเป็นราคาทุนในอรรถของทรัพยากรและภาระผูกพัน เพื่อให้ได้สินทรัพย์ดังกล่าวมา ตามปกติราคาทุนในอรรถมักมีความแตกต่างกันอย่างมากกับราคาทุนในปัจจุบัน อันเป็นผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาของสินค้าและบริการทั่วไปหรือการ เปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์ เฉพาะอย่างที่เกิดขึ้น ดังนั้น การยึดถือ ข้อสมมติพื้นฐานทั้ง 2 ข้อนี้จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาได้ว่า งบการเงินที่จัดทำขึ้นจะสามารถแสดงถึงสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของธุรกิจในปัจจุบันได้มากน้อยเพียงใด และข้อมูลที่เสนอจะยังคงเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเพียงใด ในเมื่องบการเงินประกอบไปด้วยข้อมูลตามราคาทุนในอรรถจากการบันทึกในระยะเวลาต่าง ๆ กัน ซึ่งนอกจากจะแตกต่างกันกับราคาทุนในปัจจุบันแล้ว ข้อมูลเหล่านี้ยังแสดงด้วยหน่วยเงินตราซึ่งอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปที่แตกต่างกันอีกด้วย อันเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงในราคาทั้งการ เปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไปและการ เปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างที่เกิดขึ้นในระบบเศรษฐกิจ

จากความต้องการในการ เสนอข้อมูลและจากขอบกพร่องของข้อสมมติฐานพื้นฐานตามที่กล่าวมาในข้างต้น ได้มีนักบัญชีและฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องพยายามศึกษาและเสนอแนะวิธีการบัญชีต่าง ๆ ตลอดจนการเสนอข้อมูลแตกต่างกันไป บางเสนอแนะให้ยกเลิกวิธีการบัญชีแบบเดิมซึ่งเป็นวิธีการบัญชีระบบต้นทุนในอดีต (Historical Cost Accounting) โดยให้

ใช้ราคาของบัญชีและบัญชีรับโอนผูกพันแห่งประเทศไทย, "ข้อสมมติฐานพื้นฐานของการบัญชี", มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (มิถุนายน 2522), ข้อ 1 และ 6

หันมาใช้วิธีการบัญชีแบบใหม่ บางก็เพียงแค่เสนอแนะให้มีการจัดทำเพียงหมายเหตุประกอบงบการเงินเพื่อเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเท่านั้น ซึ่งนักบัญชีส่วนใหญ่ยังคงเห็นความสำคัญและประโยชน์ที่ได้รับจากวิธีการบัญชีระบบต้นทุนในอดีต ฉะนั้นการศึกษาและขอเสนอแนะส่วนใหญ่จึงมุ่งในด้าน การจัดทำงบประกอบงบการเงินเบื้องต้นตามวิธีการบัญชีระบบต้นทุนในอดีต โดยวิธีการบัญชี ที่จัดทำงบประกอบดังกล่าวซึ่งเป็นที่สนใจและมีบทบาทอย่างมากในประเทศต่าง ๆ ในปัจจุบัน ได้แก่ วิธีการบัญชีระบบเงินคงที่หรือวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในระดัปราคาทั่วไป

(Constant Dollar Accounting or General Price-Level Accounting)

และวิธีการบัญชีระบบราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost Accounting)

อนึ่ง วิธีการบัญชีระบบเงินคงที่และวิธีการบัญชีระบบราคาทุนปัจจุบันดังกล่าว แม้จะมี จุดมุ่งหมายอย่างเดียวกันในการเสนอข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในราคา แต่วิธีการ บัญชีทั้ง 2 กลับแสดงข้อมูลเพียงด้านใดด้านหนึ่งเท่านั้น กล่าวคือ วิธีการบัญชีระบบเงินคงที่ ให้ความสำคัญเพียงการเปลี่ยนแปลงในระดัปราคาทั่วไป ส่วนวิธีการบัญชีระบบราคาทุนปัจจุบัน ให้ความสำคัญเพียงการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง ซึ่งในความเป็นจริงการ เปลี่ยนแปลงในราคาทั้งสองอย่างจะเกิดขึ้นควบคู่กันไปและต่างก็ความสัมพันธ์ระหว่างกัน ทั้งนี้ เพราะการเปลี่ยนแปลงในระดัปราคาทั่วไป นอกจากแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงในอำนาจ ซื้อทั่วไปหรือค่าของเงินตราแล้วยังสะท้อนให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาของสิ่งต่าง ๆ ซึ่งซื้อได้ด้วยเงิน แต่ราคาของสินทรัพย์แต่ละอย่างก็เปลี่ยนแปลงไปมิได้ขึ้นอยู่กับเฉพาะกับการ เปลี่ยนแปลงในค่าของเงินเท่านั้น แต่ยังคงขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่น ๆ อีกด้วย จึงก่อให้เกิดแนวความคิด ในการเสนอข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในราคา คืออันที่จะเสนอทั้งการเปลี่ยนแปลง ในระดัปราคาทั่วไป และการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง

จากแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 เรื่อง การรายงานทางการเงินกับ การเปลี่ยนแปลงในราคา (Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No.33 "Financial Reporting and Changing Prices") โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standards Board (FASB)) เมื่อเดือนกันยายน พ.ศ. 2522 กำหนดให้จัดทำงบประกอบ-

การเงินเบื้องต้นเพื่อเปิดเผยข้อมูลทั้งการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไป และการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง เพื่อให้นักการเงินที่เสนอสามารถแสดงถึงฐานะทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของธุรกิจ และเสนอข้อมูลซึ่งมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจแก่ผู้ใช้งบการเงิน อันเป็นวัตถุประสงค์เบื้องต้นของงบการเงินได้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

สำหรับประเทศไทยแนวความคิดในการจัดทำประกอบงบการเงินเพื่อเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในราคายังเป็นเรื่องค่อนข้างใหม่ แต่ได้รับการสนับสนุนให้มีการจัดทำเช่นกันโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ออกร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง การแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานทางการเงิน เมื่อวันที่ 30 มกราคม พ.ศ. 2525 ซึ่งมีแนวทางในการจัดทำประกอบงบการเงินเบื้องต้นในทำนองเดียวกับ SFAS No. 33 ของ FASB ประกอบด้วยเหตุผลความทักท้วงมาในข้างต้น ผู้เขียนจึงสนใจใคร่ศึกษาและพยายามค้นคว้าเพื่อเสนอในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ในเรื่องการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา - โดยพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไป และการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง (Accounting for Price Changes - A Consideration of General Price-Level and Specific Price Changes)

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

วัตถุประสงค์ของการศึกษาก็เพื่อศึกษาถึงความเป็นมาของการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา และเสนอแนะวิธีการบัญชีอีกวิธีการหนึ่ง ซึ่งจะให้นักการเงินสามารถแสดงถึงฐานะทางเศรษฐกิจที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุดของกิจการในภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป อันเป็นอีกแนวความคิดหนึ่งนอกเหนือไปจากแนวความคิดในการปรับข้อมูลทางการบัญชี โดยคำนึงถึงเฉพาะการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไป หรือการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างเพียงวิธีการใดวิธีการหนึ่งเท่านั้น ทั้งนี้ จะศึกษาถึงหลักเกณฑ์ในทางทฤษฎี วิธีการจัดทำ ประโยชน์ที่จะได้รับ และความสามารถในการนำวิธีการบัญชีนี้มาใช้ในทางปฏิบัติ ตลอดจนปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นและความเป็นไปได้ที่จะนำวิธีการบัญชีนี้มาใช้ในประเทศไทย

แนว เหตุผลทฤษฎีที่สำคัญหรือสมมติฐาน

การปรับข้อมูล เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาในงบการเงินของกิจการซึ่งจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีระบบต้นทุนในอดีต ด้วยวิธีการที่พิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไปหรือการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง เพียงวิธีการใดวิธีการหนึ่งเพื่อให้งบการเงินสามารถแสดงฐานะทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของกิจการนั้นยังไม่เหมาะสม ทั้งนี้ เพราะการปรับข้อมูลโดยพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไป หรือการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างนั้น วิธีการทั้ง 2 แบบต่างก็เน้นและให้ความสนใจในเรื่องที่ต่างกัน กล่าวคือ การบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไป เน้นในเรื่องการวัดมูลค่าเพื่อรักษาอำนาจซื้อของตัวเงิน ส่วนการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง เน้นในเรื่องการที่ราคาของสินทรัพย์ตามที่ควรจะเป็น ณ เวลาหนึ่ง ดังนั้น การปรับข้อมูลทางการบัญชีโดยพิจารณาแต่เพียงการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไป หรือการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างเพียงอย่างหนึ่งอย่างใด จึงเป็นการมองหรือปรับข้อมูลเพียงด้านเดียวเท่านั้น ฉะนั้น ถ้านำการปรับข้อมูลโดยใช้วิธีการบัญชีทั้ง 2 แบบมารวมกันด้วยวิธีการที่เหมาะสม ก็จะได้วิธีการบัญชีที่สามารถนำมาใช้ปรับข้อมูลทางการเงินเพื่อเปิดเผยให้เห็นถึงฐานะทางเศรษฐกิจที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงในภาวะเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

ขั้นตอนที่ทำการศึกษา

การดำเนินงานในการศึกษา สามารถพิจารณาเป็นขั้นตอนได้ดังนี้

1. ค้นคว้าแนวทฤษฎีและวิธีการจัดทำงบการเงินตามวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา โดยแบ่งแยกการศึกษาวิธีการบัญชีดังกล่าวออกเป็น 4 วิธี ได้แก่ วิธีการบัญชีระบบต้นทุนในอดีต วิธีการบัญชีระบบเงินคงที่ วิธีการบัญชีระบบราคาทุนปัจจุบัน และวิธีการบัญชีระบบราคาทุนปัจจุบันระบบเงินคงที่

2. ค้นคว้าและศึกษาบทความต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับข้อสังเกตข้อคิดเห็นทั้งในลักษณะสนับสนุนและคัดค้าน รวมทั้งข้อเสนอแนะต่าง ๆ ที่มีต่อวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลง

ในราคาโดยพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป และการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง จากวารสารทางการบัญชีทั้งในประเทศและต่างประเทศ

3. คัดลอกข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางในการปฏิบัติและข้อกำหนดเกี่ยวกับการบัญชี เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาจากสถาบันทางการบัญชีจากต่างประเทศ

4. สืบหาข้อมูลเกี่ยวกับอัตราเงินเฟ้อและการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปในประเทศไทย พร้อมทั้งข้อมูลเกี่ยวกับดัชนีราคา จากกรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์ และหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง

5. ศึกษาแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (FASB) ฉบับที่ 33 เรื่อง การรายงานทางการเงินกับการเปลี่ยนแปลงในราคา (SFAS No.33 "Financial Reporting and Changing Prices") และแถลงการณ์ฉบับอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

6. เข้าร่วมการสัมมนาซึ่งจัดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย รวมทั้งสถาบันทางการศึกษาต่าง ๆ

7. สอดถามแนวความคิดรวมทั้งความเคลื่อนไหวต่าง ๆ ของนักบัญชีและธุรกิจในประเทศไทย โดยอาศัยการติดตามผลจากรางแถลงการณ์ ฉบับที่ 28 เรื่อง การแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานทางการเงิน ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และสัมภาษณ์ ดร.เสาวนีย์ สีชฉวีชน ถึงผลการวิจัยเรื่องการปรับงบการเงินเพื่อแสดงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงราคา

8. สรุปผลถึงปัญหาและความเป็นไปได้รวมทั้งแนวทางในการนำวิธีการบัญชี เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาโดยพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป และการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง มาใช้เพื่อการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธุรกิจในประเทศไทย

ข้อจำกัดของการศึกษา

เนื่องจากการบัญชี เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาโดยพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปและการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง ยังเป็นวิธีการใหม่

และเพิ่งมีการเสนอแนะเพื่อการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินสำหรับประเทศไทย ดังนั้นการ
ศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางในการปฏิบัติ และตัวอย่างต่าง ๆ ที่ใช้ประกอบในวิทยานิพนธ์
ฉบับนี้ จึงอาศัยข้อมูลและตัวอย่างในต่างประเทศเป็นส่วนใหญ่

ความสำคัญหรือประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

ในการศึกษาและเรียบเรียงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าการศึกษากลับ
เกี่ยวกับการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาโดยพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในระบับราคา
ทั่วไปและการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง เพื่อเปิดเผยข้อมูลโดยจัดทำเป็นงบ
ประกอบงบการเงินเบื้องต้นจะสามารถอำนวยความสะดวก คือ

1. เพื่อเป็นเอกสารที่ผู้มีความสนใจในเรื่องการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา
ได้ใช้ประกอบการศึกษาอื่นจะทำให้มีความเข้าใจในเรื่องดังกล่าวได้มากขึ้น
2. เพื่อเสนอให้สถาบันทางการบัญชีได้พิจารณาใช้เป็นแนวทางในการศึกษาวิธี
การบัญชีแบบนั้นต่อไปอย่างกว้างขวาง
3. เพื่อเสนอแนวทางในการปรับงบการเงินของธุรกิจในประเทศไทย เมื่อคำนึง
ถึงทั้งการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไป และการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง
4. หากมีการนำวิธีการบัญชีแบบนั้นไปใช้ปรับข้อมูลทางการเงินตามที่ปรากฏในงบ
การเงิน จะทำให้งบการเงินสามารถเสนอข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินได้ดียิ่งขึ้น
โดยเฉพาะในภาวะเศรษฐกิจปัจจุบันซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไป และการเปลี่ยนแปลง
ในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างยังคงจะเป็นอยู่ต่อไป

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย