



บทที่ ๔

การยอมรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปในงบการเงินสำหรับประเทศไทย

การศึกษาเกี่ยวกับการยอมรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปในงบการเงินสำหรับประเทศไทยนั้น ผู้เขียนจะแยกศึกษาออกเป็น ๔ ส่วนด้วยกันคือ ส่วนแรก เป็นการศึกษาถึงภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทย ซึ่งเป็นสาเหตุที่สำคัญที่อาจจะทำให้ข้อมูลทางบัญชีที่จัดทำด้วยการบัญชีต้นทุนในอดีตไม่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินเท่าที่ควรและทำให้มีการสนใจถึงวิธีการเสนอข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา ส่วนที่ ๒ เป็นการศึกษาถึงแนวทางปฏิบัติของธุรกิจในการเสนอข้อมูลทางบัญชีเมื่อเกิดภาวะเงินเฟ้อในระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ส่วนที่ ๓ เป็นการศึกษาถึงบทบาทของนักบัญชี สถาบันทางการบัญชี และหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องในการเสนอความคิดเห็นหรือให้ความสนใจกับวิธีการบัญชีที่คำนึงถึงการเกิดภาวะเงินเฟ้อ และส่วนที่ ๔ เป็นการศึกษาถึงอุปสรรคต่อการพัฒนาวิธีการบัญชี เมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา

### ภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทย

ภาวะระดับราคาสูงขึ้นหรือภาวะเงินเฟ้อ เป็นปัญหาเรื้อรังของโลก เศรษฐกิจปัจจุบันและยากแก่การแก้ไข ภาวะระดับราคาสูงขึ้นมีหลายขนาดแตกต่างกันตามความรุนแรงของการขึ้นสูงของระดับราคาสินค้า เริ่มตั้งแต่ภาวะระดับราคาสูงขึ้นอย่างอ่อน ซึ่งระดับราคาสินค้าสูงขึ้นช้า ๆ จนถึงภาวะระดับราคาสูงขึ้นอย่างรุนแรง

ซึ่งระดับราคาสินค้าสูงขึ้นรวดเร็วอย่างน่าใจหาย และการพิจารณาถึงอัตราการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาสินค้าทั่วไปนั้น สามารถพิจารณาได้จากดัชนีราคาผู้บริโภค และดัชนีราคาขายส่งของประเทศนั้น ๆ

สำหรับการพิจารณาการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปของประเทศไทยนั้น จะเห็นได้จากตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ ๒๔ ดัชนีราคาผู้บริโภคและอัตราการร้อยละของการเปลี่ยนแปลงสำหรับประเทศไทยของปี พ.ศ. ๒๕๐๘ - ๒๕๒๑

(ต.ค. ๒๕๐๗ = ก.ย. ๒๕๐๘ = ๑๐๐)

<u>ปี</u>	<u>ดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วประเทศ</u>	<u>การเปลี่ยนแปลง (ร้อยละ)</u>
๒๕๐๘	๑๐๐.๘	"
๒๕๐๙	๑๐๕.๘	+๕.๐
๒๕๑๐	๑๐๘.๙	+๕.๓
๒๕๑๑	๑๑๐.๙	+๑.๘
๒๕๑๒	๑๑๓.๖	+๒.๔
๒๕๑๓	๑๑๓.๕	-๐.๑
๒๕๑๔	๑๑๔.๐	+๐.๔
๒๕๑๕	๑๖๙.๖	+๕๐.๙
๒๕๑๖	๑๓๘.๑	+๑๕.๕
๒๕๑๗	๑๗๑.๗	+๒๔.๓
๒๕๑๘	๑๘๐.๘	+๕.๓
๒๕๑๙	๑๘๘.๔	+๔.๒
๒๕๒๐	๒๐๑.๙	+๗.๒
๒๕๒๑	๒๑๘.๘	+๘.๔

ที่มา : กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์

ตารางที่ ๒๕ ดัชนีราคาขายส่งและอัตราร้อยละของการเปลี่ยนแปลงสำหรับประเท-  
ไทยของปี พ.ศ. ๒๕๑๑ - ๒๕๒๑

(๒๕๑๑ = ๑๐๐)

<u>ปี</u>	<u>ดัชนีราคาขายส่งทั่วประเทศ</u>	<u>การเปลี่ยนแปลง (ร้อยละ)</u>
๒๕๑๑	๑๐๐	-
๒๕๑๒	๑๐๓.๓	+๓.๓
๒๕๑๓	๑๐๒.๘	-๐.๕
๒๕๑๔	๑๐๓.๑	+๐.๓
๒๕๑๕	๑๑๑.๒	+๗.๘
๒๕๑๖	๑๓๖.๖	+๒๕.๘
๒๕๑๗	๑๗๖.๑	+๒๘.๘
๒๕๑๘	๑๘๒.๖	+๓.๗
๒๕๑๙	๑๘๙.๘	+๓.๙
๒๕๒๐	๑๙๙.๙	+๕.๓
๒๕๒๑	๒๐๙.๕	+๕.๘

ที่มา : กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์

จะเห็นได้จากตารางข้างต้นว่า ดัชนีราคาผู้บริโภคตั้งแต่ปี ๒๕๐๘  
- ๒๕๑๕ มีค่าเพิ่มสูงขึ้นเรื่อย ๆ ซึ่งอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาระหว่างปี  
๒๕๐๘ - ๒๕๑๕ มีอัตราเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยเท่ากับร้อยละ ๒.๕ ต่อปี และดัชนีราคา  
ขายส่งตั้งแต่ปี ๒๕๑๑ - ๒๕๑๕ มีค่าเพิ่มสูงขึ้นเรื่อย ๆ เช่นกัน ซึ่งมีอัตราเพิ่มขึ้น  
โดยเฉลี่ยระหว่างปี ๒๕๑๑ - ๒๕๑๕ เท่ากับร้อยละ ๑ ต่อปี อัตราเพิ่มขึ้นใน

ดัชนีราคาผู้บริโภคและดัชนีราคาขายส่งนี้เป็นอัตราที่ไม่สูงมากนัก ถือว่าเป็นกรณีปกติ (Normal case) ไม่มีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศเท่าไรนัก ฉะนั้น ในช่วงปี ๒๕๐๔ - ๒๕๑๕ ประเทศไทยค่อนข้างจะมีเสถียรภาพทางด้านระดับราคา ผลที่ตามมาก็คือ เงินบาทซึ่ง เป็นหน่วยวัดมูลค่าทางบัญชีมีค่าค่อนข้างคงที่ และราคา ต้นทุนในอดีตไม่แตกต่างไปจากราคาปัจจุบันเท่าไรนัก ทำให้ข้อมูลทางบัญชีที่เสนอ ด้วยวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตยังคง เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจ เกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป เพียงเล็กน้อยถ้ามีติดต่อกันนานปี ก็จะทำให้เป็นการเปลี่ยนแปลงอย่างมากได้ใน ระยะ เวลาอันยาวนาน และก็อาจจะทำให้ข้อมูลทางบัญชีที่เสนอด้วยวิธีการบัญชีต้นทุน- ในอดีตไม่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเท่าที่ควรก็ได้

สำหรับในปี ๒๕๑๖ เป็นปีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาสินค้าอย่างที่ไม่ เคยปรากฏมาก่อน ระดับราคาสินค้าและบริการต่าง ๆ เริ่มเคลื่อนไหวสูงขึ้น ดัชนี ราคาผู้บริโภคเฉลี่ยในปี ๒๕๑๖ ปรากฏว่าสูงกว่าดัชนีเฉลี่ยของปีที่แล้วร้อยละ ๑๕.๕ เมื่อเทียบระหว่างปี ๒๕๐๔ - ๒๕๑๕ ดัชนีดังกล่าวมีอัตราเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยเพียงร้อยละ ๒.๕ ต่อปี สำหรับดัชนีราคาขายส่งในปีนี้ยิ่งเคลื่อนไหวสูงขึ้นมากกว่าดัชนีราคาผู้บริโภค คือดัชนีเฉลี่ยในปี ๒๕๑๖ สูงกว่าดัชนีเฉลี่ยของปีที่แล้วร้อยละ ๒๖.๘ เมื่อเทียบกับระหว่างปี ๒๕๑๑ - ๒๕๑๕ ซึ่งมีอัตราเพิ่มเฉลี่ยเพียงร้อยละ ๑ ต่อปี การที่ระดับ ราคาสินค้าในระหว่างปี ๒๕๑๖ สูงขึ้นมากเป็นพิเศษนี้ มีสาเหตุมาจากภาวะเงินเฟ้อที่ เกิดขึ้นในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก อันมีผลทำให้วัตถุดิบและสินค้าสำเร็จรูปที่สั่ง เข้า มาจากต่างประเทศมีราคาสูงขึ้น รวมทั้งเป็นผลมาจากการปรับค่าเงินสกุลต่าง ๆ และยังมีสาเหตุมาจากวิกฤตการณ์น้ำมัน ซึ่งเริ่มขึ้นตั้งแต่เดือนตุลาคม ๒๕๑๖ เป็น วิกฤตการณ์ทางเศรษฐกิจที่ถือว่าร้ายแรงที่สุดนับตั้งแต่สงครามโลกครั้งที่ ๒ เพียงชั่ว ระยะเวลา ๑ ปี น้ำมันดิบมีราคาสูงขึ้นประมาณ ๓ เท่าตัวเมื่อเปรียบเทียบกับราคา

น้ำมันดิบของปี ๒๕๑๕ และอาจจะสูงขึ้นอีกต่อไป อันมีผลทำให้ต้นทุนสินค้าสูงขึ้น  
ราคาสินค้านั้นก็สูงขึ้นตามไปด้วย

นับตั้งแต่ปี ๒๕๑๖ ภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทยเริ่มทวีความรุนแรง  
ขึ้น ในปี ๒๕๑๗ ดัชนีราคาผู้บริโภคเพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ ๒๔.๓ เทียบกับอัตราเพิ่ม  
ขึ้นร้อยละ ๑๘.๕ ในปี ๒๕๑๖ และดัชนีขายส่งเพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ ๒๘.๕ เทียบ  
กับอัตราเพิ่มขึ้นร้อยละ ๒๒.๘ ในปี ๒๕๑๖ อย่างไรก็ตามอัตราเพิ่มขึ้นของระดับราคา  
โดยทั่วไปในปี ๒๕๑๘ มีแนวโน้มลดลงจากปี ๒๕๑๗ อย่างเห็นได้ชัดกว่าคือ อัตรา  
เพิ่มของดัชนีราคาสินค้าผู้บริโภคและราคาขายส่งลดลงอย่างเห็นได้ชัดคือ เพิ่มขึ้น  
ร้อยละ ๕.๓ และ ๓.๘ เทียบกับ ๒๔.๓ และ ๒๘.๕ ของปีก่อนตามลำดับ สาเหตุ  
ที่เป็นเช่นนั้นก็เนื่องมาจากการใช้นโยบายทางการเงินที่เข้มงวดในระยะปี ๒๕๑๗  
ซึ่งได้แก่ การควบคุมราคาสินค้าที่จำเป็นแก่การครองชีพ การตรึงอัตราค่าจ้าง  
การควบคุมสินค้านำเข้าโดยเฉพาะสินค้าประเภทฟุ่มเฟือย มาตราการป้องกันการ  
กักตุนสินค้าโดยใช้สินเชื่อนาคารพาณิชย์ โดยการกำหนดให้ธนาคารพาณิชย์จัดทำ  
รายงานการให้กู้ยืมแก่กิจการที่ผลิตและ/หรือค้าสินค้าที่สำคัญ ๆ (เช่น ข้าว  
ข้าวโพด น้ำตาล ฯลฯ) เพื่อให้ธนาคารแห่งประเทศไทยจะได้ติดตามการให้กู้ยืมแก่  
สินค้าสำคัญที่สามารถกักตุนเพื่อเก็งกำไรได้อย่างใกล้ชิดและสามารถดำเนินมาตรการ  
ต่าง ๆ ต่อไปได้ทันต่อเหตุการณ์ ดังนี้ เป็นต้น ต่อมาในปี ๒๕๒๐ ระดับราคาสินค้า  
กลับมีแนวโน้มสูงขึ้นอีก หลังจากเข้าสู่เสถียรภาพเมื่อปีก่อน จะเห็นได้จากดัชนีราคา  
ผู้บริโภคและดัชนีราคาขายส่งเพิ่มขึ้นร้อยละ ๗.๒ และ ๕.๓ เทียบกับร้อยละ ๕.๒  
และ ๓.๘ ของปีก่อนตามลำดับ ทั้งนี้เป็นผลกระทบจากการขึ้นราคาน้ำมันขายปลีก  
อัตราค่าไฟฟ้า และค่าแรงงานขั้นต่ำ ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงนโยบายเกี่ยวกับ  
ราคาสินค้าควบคุมของรัฐบาล สำหรับระดับราคาในปี ๒๕๒๑ ดัชนีราคาผู้บริโภค  
และดัชนีราคาขายส่งเพิ่มขึ้นโดยฉิวเฉลิ้วในอัตราร้อยละ ๘.๕ และ ๕.๘ เทียบกับ  
อัตราเพิ่มร้อยละ ๗.๒ และ ๕.๓ เมื่อปี ๒๕๒๐ ตามลำดับ จะเห็นว่าระดับราคา

ผู้บริโภคได้เพิ่มขึ้นในอัตราสูงกว่าปีก่อนหน้านั้น ซึ่งจัดว่ามีอัตราการเพิ่มค่อนข้างสูงอยู่แล้ว แต่ราคาขายส่งนั้นหากดูจากสถิติดูเหมือนว่าไม่ได้เพิ่มขึ้นมากนัก

ฉะนั้นจากการพิจารณาการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาสินค้าทั่วไประหว่างปี ๒๕๑๖ - ๒๕๒๑ ข้างต้นนี้ จะเห็นได้ว่าโดยตัวเฉลี่ยอัตราการเปลี่ยนแปลงในระดับราคามีค่าสูงกว่าอัตราการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไประหว่างปี ๒๕๐๘-๒๕๑๕ ทั้งนี้เนื่องจากในปี ๒๕๑๖ เป็นต้นมา ราคาน้ำมันมีแนวโน้มสูงขึ้นเรื่อย ๆ และในราวต้นปี ๒๕๒๓ กลุ่มโอเปกก็มีการประกาศขึ้นราคาน้ำมันอีกประมาณ ๓๐ - ๓๕% สำหรับประเทศไทยเมื่อเดือนกุมภาพันธ์ ๒๕๒๓ คณะรัฐบาลก็มีมติให้ขึ้นราคาน้ำมันเชื้อเพลิงชนิดต่าง ๆ อีกประมาณ ๓๓% ซึ่งมีผลทำให้ราคาสินค้าและบริการโดยทั่วไปมีราคาสูงขึ้นไปอีก ผลของการเกิดภาวะเงินเฟ้อดังกล่าวนี้ นอกจากจะมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศแล้ว ยังมีผลกระทบต่อการบัญชีด้วยกล่าวคือ สมมติฐานที่ว่าเงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่าทางบัญชีที่มีค่าคงที่นั้น จะไม่เป็นจริงอีกต่อไปทำให้รายการต่าง ๆ ในงบการเงินแสดงด้วยจำนวนเงินที่มีอำนาจซื้อทั่วไปของเงินบาทที่แตกต่างกัน มิได้อยู่ในหน่วยวัดมูลค่าทางบัญชีเดียวกัน และราคาค่าต้นทุนในอดีตจะมีความเกี่ยวข้องกับสภาวะทางเศรษฐกิจในปัจจุบันน้อยลงทุกที ทำให้ข้อมูลที่ปรากฏอยู่ในงบการเงินที่จัดทำด้วยวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตไม่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินเท่าที่ควร ดังนี้ เป็นต้นด้วยเหตุนี้ นักบัญชีตลอดจนผู้ใช้งบการเงินควรจะได้ตระหนักและเห็นความสำคัญของการเสนอข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป เพื่อที่การแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของธุรกิจเป็นไปตามสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน และเป็นการให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารและบุคคลภายนอกในการตัดสินใจ ฉะนั้นในหัวข้อต่อไปจะเป็นการศึกษาถึงแนวปฏิบัติในปัจจุบันของธุรกิจในการเสนอข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงการเกิดภาวะเงินเฟ้อว่าเป็นเช่นไร และบทบาทของนักบัญชี สถาบันทางการบัญชี และหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องว่ามี

ความสนใจเกี่ยวกับผลกระทบของการเกิดภาวะเงินเฟ้อที่มีต่อการบัญชีมากน้อยเพียงใดตามลำดับ

### แนวทางปฏิบัติของธุรกิจในปัจจุบัน

การศึกษาถึงความเคลื่อนไหวของธุรกิจในประเทศไทยว่าเป็นไปในลักษณะใดสำหรับการเสนอข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงภาวะเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นอยู่ในปัจจุบันนั้น ผู้เขียนทำการศึกษาดังนี้คือ

๑. โดยการศึกษาจากงบการเงินที่เสนอต่อกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ของบริษัทที่สุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive Sampling) ซึ่งเป็นการสุ่มตัวอย่างจากบรรดาบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตตาม พ.ร.บ. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และจากธุรกิจ ๒๐๐ อันดับแรกในประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งเป็นผลงานวิจัยของคณะพาณิชย์ศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย นอกจากนี้ยังรวมถึงบริษัทที่มีการจัดทำข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงการเกิดภาวะเงินเฟ้อ อันเป็นบริษัทที่ได้จากการสอบถามจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงในประเทศไทย

๒. โดยการศึกษาจากรายละเอียดต่าง ๆ ที่ได้จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชีของบริษัทที่ได้จากการสุ่มตัวอย่างในข้อ ๑

ในการศึกษาดังกล่าวข้างต้น ผลจากการศึกษาที่ได้พอสรุปได้ว่า บริษัทโดยส่วนใหญ่ยังไม่มีการเสนอข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงการเกิดภาวะเงินเฟ้อประกอบกับงบการเงินที่จัดทำด้วยวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป อย่างไรก็ตามก็มีบริษัทบางแห่งที่มีการจัดทำข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงการเกิดภาวะเงินเฟ้อ บริษัทเหล่านั้นได้แก่ บริษัทที่ประกอบธุรกิจประเภทการผลิต

น้ำมันปิโตรเลียม คือบริษัทเชลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด และบริษัทที่ประกอบธุรกิจประเภทการค้าเครื่องใช้ไฟฟ้าและอุปกรณ์ไฟฟ้าต่าง ๆ ซึ่งผู้เขียนไม่สามารถเปิดเผยชื่อบริษัทนี้ได้ ทั้งนี้เพราะว่าเป็นความต้องการของฝ่ายบริหารบริษัทนี้

ผลจากการศึกษาขบคุล งบกำไรขาดทุน และหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๑ ของบริษัทเชลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด ดังปรากฏในตารางที่ ๒๖ จะเห็นว่าลักษณะและแนวทางในการเสนอข้อมูลทางบัญชีที่ได้คำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อของบริษัทนี้กล่าวโดยสรุปเป็นดังนี้คือ

๑. รายการที่ปรับ เป็นการปรับเฉพาะบางรายการในงบดุลเท่านั้น คือ สินค้าคงเหลือ และสินทรัพย์ถาวร สำหรับผลของการเกิดภาวะเงินเฟ้อที่มีต่องบกำไรขาดทุนมิได้มีการคำนึงถึง ทั้ง ๆ ที่การปรับรายการสินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวรในงบดุลจะมีผลต่อ เนื่องถึงต้นทุนสินค้าขายและค่าเสื่อมราคาและท้ายสุดก็มีผลต่อการคำนวณกำไรสุทธิ เหตุที่ไม่มีการปรับรายการในงบกำไรขาดทุนเป็นเพราะว่า ประการแรกบริษัทถือว่าส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาสินทรัพย์ถาวรและสินค้าคงเหลือตามราคาตลาด หรือมูลค่าปัจจุบันนี้เป็นกำไรที่ยังมิได้เกิดขึ้นจริง และจะถือเป็นกำไรที่เกิดขึ้นจริงก็ต่อ เมื่อบริษัทได้มีการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นไป และประการสุดท้าย การแสดงส่วนที่เพิ่มขึ้นปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนด้วย จะทำให้เกิดความเข้าใจผิดแก่กรมสรรพากรและอาจจะเรียกเก็บภาษีจากส่วนที่เพิ่มขึ้นด้วย ถึงแม้ว่าจะจัดทำเป็นเพียงงบการเงินประกอบกับงบการเงินประจำปีก็ตาม

นอกจากนี้ เจ้าหน้าที่ระดับสูงทางการบัญชีมีความเห็นว่า ถ้าหากบริษัทนำเอาวิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปไปใช้ในการปรับทุกรายการในงบการเงินแล้ว จะทำให้บริษัทเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มสูงขึ้นและอาจจะไม่คุ้มกับประโยชน์ที่ฝ่ายบริหารของบริษัทจะได้รับจากการใช้ข้อมูลที่ปรับแล้วเหล่านั้น รวมทั้งมีความเห็น



ว่าการจัดหางบดุลเพิ่มเติมตามราคาตลาดหรือตามมูลค่าปัจจุบัน การจัดหางบประมาณประจำปี และการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินที่บริษัทมีการจัดทำอยู่ในปัจจุบันนี้ ก็สามารถให้ข้อมูลที่เพียงพอแก่ฝ่ายบริหารในการตัดสินใจเมื่อพิจารณาพร้อมกับข้อมูลทาง เศรษฐกิจและการเงินของประเทศแล้ว

๒. ลักษณะของการปรับรายการ โดยการตีราคาสินค้าคงเหลือ และสินทรัพย์ถาวรตามราคาตลาดหรือตามมูลค่าปัจจุบัน ซึ่งจะแยกพิจารณาได้ เป็น ๒ ลักษณะคือ

ก. สินค้าคงเหลือ จะแสดงตามราคาตลาดปัจจุบัน คือ ราคาต้นทุนของน้ำมันปิโตรเลียมแต่ละชนิดที่ซื้อมาได้ ณ วันสิ้นงวดบัญชี รวมทั้งมีการคิดภาษีอากรของน้ำมันปิโตรเลียมที่คิดตามราคาใหม่นี้ด้วย ผลรวมของทั้ง ๒ จำนวนคือมูลค่าปัจจุบันของสินค้าคงเหลือ

ข. สินทรัพย์ถาวร โดยส่วนใหญ่ของบริษัทแสดงด้วยราคาตลาดปัจจุบันที่จะทำให้มีสินทรัพย์นั้นขึ้นใหม่ โดยคำนึงถึงสภาพและเปรียบเทียบกับสินทรัพย์ใหม่ชนิดเดียวกันนั้น และหักด้วยค่าเสื่อมราคา ซึ่งราคาใหม่ที่ได้นี้ประเมินขึ้นทุกปีโดยผู้เชี่ยวชาญที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับบริษัท สำหรับสินทรัพย์ถาวร ส่วนที่เหลือแสดงตามมูลค่าปัจจุบันที่คำนวณโดยการถูราคาต้นทุน ณ วันที่ได้สินทรัพย์นั้นมาโดยหักค่าเสื่อมราคา ๑๐% ต่อปีแล้วด้วยอัตราส่วนของดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วประเทศถัวเฉลี่ยของปีปัจจุบันต่อดัชนีราคาผู้บริโภคถัวเฉลี่ยของปีที่ได้สินทรัพย์นั้นมา

รายการที่ปรับและลักษณะของการปรับรายการดังกล่าวข้างต้นนี้ มีข้อควรสังเกตประการหนึ่งคือ เป็นเพียงการปรับรายการสินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวรให้อยู่ในมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ที่ได้คำนึงถึงสภาพของสินทรัพย์นั้นตลอดจนได้เปรียบเทียบกับสินทรัพย์ใหม่ชนิดเดียวกันแล้ว ด้วยวิธีการคำนวณที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะของสินทรัพย์นั้น เท่านั้น ซึ่งอันที่จริงแล้ว ผลของภาวะเงินเฟ้อที่มีต่อการ-

เงินประจำปี ไม่เพียงแต่ราคาต้นทุนในอดีตจะไม่แสดงถึงฐานะของกิจการตามสภาพของเศรษฐกิจปัจจุบันเท่านั้น แต่ยังมีผลทำให้หน่วยวัดมูลค่าทางบัญชีมิได้มีค่าคงที่อีกต่อไป ซึ่งก็ย่อมมีผลกับทุกรายการในงบการเงินใน เมื่อทุกรายการแสดงอยู่ในหน่วยของเงินตราที่มีอำนาจซื้อที่แตกต่างกัน อีกประการหนึ่ง เหตุผลหนึ่งที่บริษัทมิได้ปรับรายการในงบกำไรขาดทุนเพื่อให้ต่อเนื่องกับการปรับรายการในงบดุล เนื่องจากเกรงว่ากรมสรรพากรเกิดความเข้าใจผิดจนทำให้บริษัทถูก เรียกเก็บภาษีจากส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาสินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวรใหม่ ซึ่งก็เป็นเหตุหนึ่งที่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาวิธีการบัญชีที่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาคงจะได้กล่าวต่อไปภายหลัง อย่างไรก็ตามถ้าหากมีการทำเป็นข้อมูลภายในกิจการเพื่อเป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารในการตัดสินใจเพิ่มมากยิ่งขึ้นก็น่าจะทำได้

๓. วิธีการเปิดเผย จะจัดทำเป็นงบการเงินที่เป็นส่วนหนึ่งในงบการเงินประจำปี โดยอยู่ในช่องที่เรียกว่า "งบดุลเพิ่มเติมตามราคาตลาดหรือตามมูลค่าปัจจุบัน" ซึ่งควบคุมไปกับงบดุลเดิม โดยรายการอื่น ๆ จะเหมือนกับรายการในงบดุลเดิม ยกเว้นรายการสินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวรจะแสดงตามราคาตลาดหรือตามมูลค่าปัจจุบัน และสำหรับส่วนที่เพิ่มขึ้น (หรือลดลง) สุทธิทั้งหมดซึ่งเป็นผลต่างระหว่างราคาใหม่ที่เกิดจากการตีราคาสินทรัพย์ตามราคาตลาดหรือมูลค่าปัจจุบันและราคาต้นทุนในอดีตนี้ ให้แสดงอยู่ในบัญชีที่เรียกว่า "สำรองการปรับระดับราคาสินทรัพย์" นอกจากนี้ยังมีการอธิบายไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งเป็นการอธิบายถึงรายการที่ปรับและลักษณะของการปรับโดยสรุป รวมทั้งแสดงความคิดเห็นว่า งบดุลเพิ่มเติมนี้จะทำให้เห็นฐานะของกิจการและมูลค่าของเงินลงทุนของบริษัทได้ใกล้เคียงความจริงกว่าการแสดงตามวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตด้วย

จากการพิจารณาวิธีการเปิดเผยดังกล่าวในงบดุลและหมายเหตุประกอบงบการเงิน (หมายเหตุ ๓) ตารางที่ ๒๖ มีข้อควรสังเกตรวมหลายประการด้วยกันคือ

- การแสดงบุคคลเพิ่มเติมควบคู่ไปกับบุคคลเดิม โดยมิได้กล่าวว่าตัวเลขต่าง ๆ ที่ปรากฏในช่องแรกจัดทำด้วยวิธีการบัญชีใด แต่ในขณะที่ตัวเลขที่ปรากฏในช่องสอง ได้กล่าวว่า เป็นตัวเลขที่แสดงตามราคาตลาดหรือตามมูลค่าปัจจุบัน โดยคาดคิดว่าผู้อ่านงบการเงินคงทราบว่าตัวเลขที่ปรากฏในช่องแรกนั้น เป็นงบดุลเดิมที่จัดทำด้วยวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปนั้น เป็นการไม่ถูกต้องเป็นอย่างยิ่ง ควรจะมีคำอธิบายว่าเป็นงบดุลเดิมที่จัดทำด้วยวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตให้ชัดเจนยิ่งขึ้น มิฉะนั้นผู้อ่านงบการเงินอาจตีความหมายผิดไปจากที่เป็นจริงไปได้

- คำอธิบายถึงวิธีการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ถาวรส่วนที่เหลือว่าใช้ดัชนีอัตราเงินเฟ้อ (Inflation factor) ปรับกับต้นทุนในอดีตของสินทรัพย์นั้น คำว่า "ดัชนีอัตราเงินเฟ้อ" นี้ ผู้อ่านงบการเงินบางท่านอาจจะไม่ทราบว่าหมายถึงอะไร ควรจะมีการอธิบายโดยเจาะจงว่า ดัชนีอัตราเงินเฟ้อนี้คือ อัตราส่วนระหว่างดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วประเทศถ่วงเฉลี่ยของปีปัจจุบันต่อดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วประเทศถ่วงเฉลี่ยของปีที่ได้สินทรัพย์นั้นมา ก็จะทำให้ผู้อ่านงบการเงินเข้าใจดีมากยิ่งขึ้น

- ไม่มีการอธิบายถึงลักษณะของรายการสำรองการปรับระดับราคาสินทรัพย์ว่าเป็นเช่นไร ผู้อ่านงบการเงินโดยเฉพาะผู้ที่ไม่มีความรู้ทางด้านบัญชีมาก่อนก็ไม่สามารถเข้าใจได้ ควรจะมีการอธิบายว่ารายการนี้คือส่วนที่เพิ่มขึ้น (หรือลดลง) สุทธิทั้งหมดซึ่งเป็นผลต่างระหว่างราคาตลาดหรือมูลค่าปัจจุบันและราคาต้นทุนในอดีตของสินทรัพย์นั้น และถือ เป็นกำไรที่เกิดขึ้นจริง เมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นออกไป

- การที่อธิบายว่ามูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ส่วนใหญ่ เป็นราคาประเมินโดยผู้เชี่ยวชาญในการประเมินราคาสินทรัพย์ซึ่ง เป็นผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับบริษัทนี้เป็นผลดีในแง่ที่ว่า เป็นการชี้ให้ผู้อ่านงบการเงินทราบว่า ผู้ประเมินราคานี้มีความอิสระในการคิดคำนวณราคาปัจจุบัน บริษัทมิได้เข้าไปมีส่วนในการกำหนดให้ผู้ประเมินตีราคาปัจจุบันของสินทรัพย์ให้มีมูลค่ามาก ๆ เพื่อแสดงฐานะของกิจการที่ดียิ่งขึ้นมากด้วย

สำหรับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบดุลเพิ่มเติมนี้ เป็นเพียง  
แสดงความเห็นว่าถูกต้องตามวิธีการที่ได้อธิบายไว้ในหมายเหตุ ๓ ของหมายเหตุ  
ประกอบงบการเงินเท่านั้น มิได้แสดงความเห็นเพิ่มเติมต่ออย่างไรว่างงบดุลเพิ่มเติม  
นี้ถูกต้องมากน้อยเพียงไร เมื่อเทียบกับงบดุลเดิม ซึ่งเป็นการป้องกันความเสียหาย  
ที่อาจจะเกิดขึ้นแก่ผู้สอบบัญชานั้นได้ในภายหลัง เพราะถ้าหากผู้ใช้งบการเงินของ  
บริษัทนี้ไปใช้ในการตัดสินใจและเกิดความเสียหายอย่างมาก อาจจะต้องอ้างว่าเป็น  
ความผิดของผู้สอบบัญชี และฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายกลับคืนจากผู้สอบบัญชี

บริษัทเชลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด  
 งบดุล ณ. วันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๒๑

สินทรัพย์	งบดุลเพิ่มเติม ตามราคาตลาด หรือตามมูลค่า ปัจจุบัน		หนี้สินและส่วนของสำนักงานใหญ่	งบดุลเพิ่มเติม ตามราคาตลาด หรือตามมูลค่า ปัจจุบัน	
	บาท	บาท '๐๐๐		บาท	บาท '๐๐๐
สินทรัพย์หมุนเวียน			หนี้สินหมุนเวียน		
เงินสด	๗,๐๐๐.๐๐	๗	เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร	๕,๓๓๐,๐๑๖.๓๖	๕,๓๓๐
ลูกหนี้	๓๓,๕๔๔,๓๖๙.๕๓	๓๓,๕๔๔	เจ้าหนี้อื่น	๒,๕๗๔,๙๑๓.๖๙	๒,๕๗๕
สินค้าคงเหลือ (หมายเหตุ ๒)			ภาษีค้างจ่าย	๖๐,๕๖๘,๙๕๒.๒๕	๖๐,๕๖๙
ผลิตภัณฑ์น้ำมันปิโตรเลียม	๑๒๑,๙๐๕,๓๘๘.๐๐	๑๒๔,๖๙๕	หนี้สินค้างจ่าย	๑๖,๘๔๑,๙๑๓.๘๖	๑๖,๘๔๒
ค่าภาษีอากรผลิตภัณฑ์			รวมหนี้สินหมุนเวียน	๘๕,๓๑๕,๗๙๖.๑๖	๘๕,๓๑๖
น้ำมันปิโตรเลียม	๒๖,๘๒๑,๒๑๕.๖๕	๑๔๘,๗๒๖,๖๐๓.๖๕			
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า	๒,๖๕๔,๓๙๓.๓๑	๒,๖๕๔	ส่วนของสำนักงานใหญ่		
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	๑๘๔,๙๓๒,๓๖๖.๘๙	๑๙๒,๓๙๖	บัญชีสำนักงานใหญ่และบริษัทอื่น		
			ในเครือเดียวกัน	๔๔,๑๓๔,๕๐๙.๙๑	๔๔,๑๓๔
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (หมายเหตุ ๑)			กำไรสะสมของสาขา	๖๕,๓๙๖,๘๖๙.๐๑	๖๕,๓๙๗
อาคารและอุปกรณ์	๒๘,๓๙๗,๔๘๙.๕๙		สำรองการปรับระดับราคาสินทรัพย์	-	๖๒,๘๙๒
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	๑๘,๔๘๒,๖๘๑.๐๐	๙,๙๑๔,๘๐๘.๕๙	รวมส่วนของสำนักงานใหญ่	๑๐๙,๕๓๑,๓๗๘.๙๒	๑๐๙,๕๓๒
รวมสินทรัพย์	๑๙๔,๘๘๗,๑๗๕.๐๘	๒๕๗,๗๓๔	รวมหนี้สินและส่วนของสำนักงานใหญ่	๑๙๔,๘๘๗,๑๗๕.๐๘	๒๕๗,๗๓๕

บริษัท เชลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด  
บัญชีกำไรขาดทุนประจำปีสิ้นสุดเพียงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๖๑

บาท

## รายได้

รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์-

น้ำมันปิโตรเลียม

๘๒๐,๔๐๘,๖๓๘.๕๕

## ค่าใช้จ่าย

ต้นทุนของผลิตภัณฑ์น้ำมันปิโตรเลียม

ที่จำหน่าย

๔๙๔,๓๙๒,๒๘๑.๕๙

ต้นทุนค่าภาษีขาเข้าและภาษีอื่น ๆ

ของผลิตภัณฑ์ที่จำหน่าย

๑๗๑,๖๑๔,๗๔๕.๗๒

ค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร

๒๔,๐๙๐,๗๘๕.๗๔

ดอกเบี้ยจ่าย

๗๖๐,๗๐๔.๓๗

ค่าเสื่อมราคา

๓,๔๔๘,๘๔๔.๐๘

ภาษีเงินได้

๔๔,๓๕๕,๑๔๐.๘๙

ภาษีจำหน่ายเงินกำไร

๑๖,๓๔๙,๒๑๗.๒๕

รวมค่าใช้จ่าย

๗๕๕,๐๑๑,๗๖๙.๕๕

กำไรสุทธิประจำปีสำหรับการจัดสรร

๖๕,๓๙๖,๘๖๘.๐๑

บาท

กำไรยกมา เมื่อวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๖๑ ๘๔,๗๓๒,๓๖๔.๖๐

หัก กำไรจัดสรรระหว่างปี

๘๔,๗๓๒,๓๖๔.๖๐

กำไรสุทธิประจำปี ๒๕๖๑

๖๕,๓๙๖,๘๖๘.๐๑

กำไรสะสม ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๖๑

๖๕,๓๙๖,๘๖๘.๐๑

## บริษัทเชลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด

## หมายเหตุประกอบงบการเงิน

๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๑

๑. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

รายการเปลี่ยนแปลงในระหว่างปี พ.ศ. ๒๕๒๑ มีดังนี้

บาท

ราคาทุน

ยอดสินทรัพย์ ณ วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๒๑	๒๗,๘๗๓,๗๕๑.๒๙
สินทรัพย์เพิ่มระหว่างปี	<u>๕๒๓,๗๓๘.๓๐</u>
ยอดสินทรัพย์ ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๑	<u>๒๘,๓๙๗,๔๘๙.๕๙</u>

ค่าเสื่อมราคาสะสม

ยอด ณ วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๒๑	๑๕,๙๖๐,๐๖๕.๖๔
ค่าเสื่อมราคาเพิ่มระหว่างปี	<u>๒,๕๒๒,๖๑๕.๓๖</u>
ยอด ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๑	<u>๑๘,๔๘๒,๖๘๑.๐๐</u>

๒. สินค้าคงเหลือ - ผลิตภัณฑ์น้ำมันปิโตรเลียม

ผลิตภัณฑ์น้ำมันปิโตรเลียมมีราคาตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า โดยใช้หลักเกณฑ์ "ราคาทุนที่เกิดขึ้นครั้งสุดท้ายที่สุด ถ้าวินิจฉัยก่อน" (Last-in First-out Basis)

๓. การแสดงรายการต่าง ๆ ตามราคาตลาดหรือตามมูลค่าปัจจุบัน

นอกจากวิธีการบัญชีที่บริษัทถือปฏิบัติอยู่ ซึ่งสินทรัพย์และหนี้สินแสดงตามราคาทุน ณ วันที่ได้สินทรัพย์หรือเกิดหนี้สินนั้นขึ้น บริษัทยังได้ทำงบดุลเพิ่มเติมโดย

หมายเหตุประกอบงบการเงิน (ต่อ)

๒๔๒

แสดงสินทรัพย์และหนี้สินตามราคาตลาดหรือตามมูลค่าปัจจุบัน การแสดงรายการต่าง ๆ เช่นนี้เป็นการแสดงให้เห็นฐานะของกิจการและมูลค่าของเงินลงทุนของบริษัทให้ใกล้เคียงความจริงกว่าการแสดงตามราคาทุน ณ วันที่ได้สินทรัพย์หรือเกิดหนี้สินนั้นขึ้น

วิธีการที่บริษัทใช้เพื่อหามูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ถาวรมีดังต่อไปนี้ :-

ก. สินทรัพย์ถาวรส่วนใหญ่ของบริษัทได้รับการประเมินราคาใหม่ในปี พ.ศ. ๒๕๒๑ โดยผู้เชี่ยวชาญในด้านการประเมินราคาสินทรัพย์ซึ่งเป็นผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับบริษัท การประเมินราคาในขณะนั้นได้ประเมินโดยใช้ราคาตลาดปัจจุบันที่จะทำให้มีสินทรัพย์ขึ้นใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคา ทั้งนี้โดยการสังเกตสภาพและเปรียบเทียบกับสินทรัพย์ใหม่ชนิดเดียวกันนั้น ๆ

สินทรัพย์ที่ประเมินใหม่ข้างต้นมีมูลค่า ๖๔ ล้านบาท ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๒๑

ข. สินทรัพย์ถาวรส่วนที่เหลือแสดงราคาโดยใช้ราคาต้นทุน ณ วันที่ได้สินทรัพย์นั้นมา โดยหักค่าเสื่อมราคา ๑๐% ต่อปีและใช้ดัชนีอัตราเงินเฟ้อของแต่ละปีควบคู่กันไป

ดัชนีอัตราเงินเฟ้อ (Inflation Factors) ที่ใช้นี้ได้แสดงให้เห็นใกล้เคียงกับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจซึ่งครอบคลุมในประเทศไทย บริษัทได้ใช้ดัชนีของธนาคารแห่งประเทศไทย สำหรับปี พ.ศ. ๒๕๐๗/๒๕๐๘ ถึงปี พ.ศ. ๒๕๒๑ เพื่อแสดงราคาดังกล่าว

สินทรัพย์ถาวรเหล่านี้ ได้รับการประเมินราคาขึ้นใหม่ตามวิธีดังกล่าวข้างต้นมีมูลค่า ๑ ล้านบาท ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๒๑



หมายเหตุประกอบงบการเงิน (ต่อ)

๒๔๓

นอกจากนี้บริษัทยังได้แสดงราคาของผลิตภัณฑ์น้ำมันปิโตรเลียมตามราคาตลาดปัจจุบัน มูลค่าที่ใช้นี้ถือตามราคาต้นทุนของน้ำมันปิโตรเลียมในแต่ละชนิดที่ซื้อได้ ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๑ สำหรับค่าภาษีอากรของผลิตภัณฑ์น้ำมันปิโตรเลียมก็ได้คำนวณใหม่เช่นเดียวกัน

รายงานของผู้สอบบัญชี

เสนอ กรรมการบริษัทเซลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๒๑ บัญชีกำไรขาดทุนและบัญชีจัดสรรกำไรและขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัทเซลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองกันทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็น แล้ว

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบดุล บัญชีกำไรขาดทุน และบัญชีจัดสรรกำไรและขาดทุน แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๒๑ และผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัทเซลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด โดยถูกต้องตามควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไปซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน

นอกจากนี้ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุลเพิ่มเติมที่แสดงรายการต่าง ๆ ตามราคาตลาดหรือตามมูลค่าปัจจุบัน ซึ่งได้จัดทำขึ้นตามวิธีการที่ได้อธิบายไว้ในหมายเหตุ ๓ ข้าพเจ้าเห็นว่างบดุลเพิ่มเติมนี้แสดงรายการต่าง ๆ ที่ทำขึ้นใหม่จากงบดุลเดิมของบริษัทเซลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด ตามราคาตลาดหรือมูลค่าปัจจุบันของเงินบาท ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๒๑ โดยถูกต้องตามวิธีการที่ได้อธิบายไว้ในหมายเหตุ ๓

ชัยฤทธิ กัทธิเรนทร์

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขที่ ๒๐๒๒

สำนักงานไพรัชวอเตอร์เฮาส์แอนด์โก

กรุงเทพฯ

๑๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๒๒

ที่มา : หอทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์

อนึ่ง ถ้าหากเปรียบเทียบระหว่างบริษัทเชลล์ในประเทศไทย กับบริษัทเชลล์ในประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>๑</sup> จะเห็นว่าทั้ง ๒ บริษัทใช้วิธีการที่ต่างกันกล่าวคือ บริษัทเชลล์ในประเทศสหรัฐอเมริกาคำนึงถึงผลของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป (General Price Level Changes) ซึ่งทำให้หน่วยวัดมูลค่าทางบัญชีมีค่าไม่คงที่ จึงมีการทำให้หน่วยวัดมูลค่ามีค่าคงที่ด้วยการปรับทุกรายการในงบการเงินให้แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบันตามข้อเสนอแนะของ FASB exposure draft (Dec, 1974) สำหรับบริษัทเชลล์ในประเทศไทยคำนึงถึงผลของการเปลี่ยนแปลงราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง (Specific price changes) คือ สินค้ายคงเหลือและสินทรัพย์ถาวรที่ปรากฏในงบดุลเท่านั้น ด้วยการปรับให้แสดงอยู่ในราคาตลาดหรือมูลค่าปัจจุบัน แต่ทั้ง ๒ บริษัทมีลักษณะที่เหมือนกันอยู่อย่างคือ งบการเงินที่คำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อ เป็นเพียงงบการเงินประกอบงบการเงินเดิม เท่านั้น

สำหรับผลจากการศึกษาวิธีการบัญชี ประโยชน์ที่ได้รับและปัญหาในการเสนอรายงานทางการเงินที่ได้คำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อของบริษัทที่ประกอบธุรกิจประเภทการค้า เครื่องใช้ไฟฟ้าและอุปกรณ์การไฟฟ้านี้ สามารถสรุปผลได้ดังนี้คือ

๑. ลักษณะของวิธีการบัญชี เนื่องจากบริษัทนี้เป็นสมาชิกของกลุ่มบริษัทในเครือซึ่งตั้งอยู่ทั่วโลก ดังนั้นวิธีการบัญชีที่คำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อที่บริษัทนี้นำมาใช้เป็นวิธีการที่เสนอแนะให้จัดทำโดยบริษัทใหญ่ในต่างประเทศ เพื่อให้บริษัทสมาชิกทั้งหลายมีการจัดทำในแนวเดียวกัน ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้เป็นดังนี้คือ

---

<sup>๑</sup> งบการเงินของบริษัทเชลล์ในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ในภาคผนวก ก.

ก. รายการที่ปรับ เป็นการปรับรายการต้นทุนสินค้าขาย ค่าเสื่อมราคาประจำงวดบัญชี ทั้ง ๒ รายการมีผลกระทบต่อการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการ และเป็นการปรับรายการสินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวร ณ วันสิ้นงวดบัญชี จะเห็นว่ากิจการนี้มีการคำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อที่มีต่อบุคคลและงบกำไรขาดทุน ต่างกับ บริษัท เซลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด ที่คำนึงถึงเฉพาะงบดุลเท่านั้น

ข. ลักษณะของการปรับรายการ โดยการใช้ราคาทดแทน (Replacement Value) ซึ่งแตกต่างกันออกไปตามแต่ลักษณะของสินทรัพย์นั้น ๆ ซึ่งแยกพิจารณาได้เป็นดังนี้

(๑) ต้นทุนสินค้าขายและสินค้าคงเหลือ ต้นทุนสินค้าขายคำนวณโดยใช้ราคามาตรฐาน (Standard price) ซึ่งเป็นราคาที่กำหนดโดยบริษัทใหญ่ในต่างประเทศที่ส่งให้อยู่เป็นประจำทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนแปลงเพื่อให้แสดงค่าตามระดับราคาที่เปลี่ยนแปลงไป สำหรับราคาทดแทนของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีคือราคามาตรฐาน (Standard price) หรือราคาสุทธิที่อาจขายสินค้านั้นได้ (Net realizable value) แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ซึ่งราคาสุทธิที่อาจขายสินค้านั้นได้คือราคาขายสินค้านั้นตามปกติหักด้วยค่าใช้จ่ายในการขาย

(๒) ค่าเสื่อมราคาและสินทรัพย์ถาวร ในปัจจุบันกิจการมีแต่สินทรัพย์ประเภท เครื่องใช้สำนักงานและอื่น ๆ ส่วนที่ดินและอาคาร กิจการใช้วิธีการเช่าจากผู้อื่นในการดำเนินงาน อย่างไรก็ตามถ้าหากในอนาคตกิจการมีที่ดินและอาคารของตนเอง ทั้งที่ดิน อาคาร และอื่น ๆ ก็จะต้องมีการปรับปรุงสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้นดังนี้คือ

- ที่ดิน ราคาทดแทนปัจจุบันของที่ดิน คือราคาตลาดของที่ดินที่อยู่ในบริเวณที่ใกล้เคียงกัน หรืออาจจะ เป็นราคาที่ประเมินโดยผู้เชี่ยวชาญ และถ้าหากไม่สามารถหาข้อมูลเหล่านั้นได้ ก็ใช้วิธีการปรับราคาทุนของที่ดินนั้นด้วยดัชนีราคาผู้บริโภคของท้องถิ่นนั้น

- อาคาร ราคาทดแทนของอาคารอาจจะคำนวณ  
โดยผู้ออกแบบและวิศวกร หรือจากการสอบถามราคาปัจจุบันจากผู้รับ เหมาย

- ลิขทรัพย์อื่น ๆ ราคาทดแทนของสินทรัพย์นั้น  
คือราคาทุนที่ปรับด้วยดัชนีราคาสำหรับสินทรัพย์ในกลุ่มที่มีลักษณะคล้ายกัน

สำหรับค่าเสื่อมราคาของอาคารและสินทรัพย์อื่น ๆ ที่ต้องมีการคิดค่า  
เสื่อมราคา ก็คำนวณมาจากราคาทดแทนของสินทรัพย์นั้น จนถึงอายุการใช้งานก็จะ  
ได้ค่าเสื่อมราคาสะสมสำหรับนำมาหักจากราคาทดแทนที่คำนวณได้ข้างต้น ตลอดจน  
จะได้ค่าเสื่อมราคาประจำงวดบัญชีนั้นด้วยเช่นกัน สำหรับผลต่างระหว่างราคาทุน  
และราคาทดแทนสุทธิทั้งหมดจะถือ เป็นกำไรฝ่ายทุน แสดงอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้น

ลักษณะของการปรับรายการดังกล่าวข้างต้นนี้ มีข้อควรสังเกตุว่าเป็น  
การปรับรายการที่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์ เฉพาะอย่าง เท่านั้น  
มิได้คำนึงถึงผลที่เงินตราที่เป็นหน่วยวัดมูลค่าทางบัญชีมีค่าไม่คงที่ เนื่องจากการ  
เปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป ซึ่งมีผลกับทุกรายการในงบการเงิน ซึ่งก็เป็นข้อ  
ควรสังเกตุของกรณีบริษัท เซลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด เช่นเดียวกัน

ก. วิธีการเปิดเผย ข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงผลของภาวะเงิน  
เฟ้อดังกล่าวข้างต้น จะจัดทำเป็นรายงานทางการเงินในรูปของงบดุลและงบกำไร  
ขาดทุน ซึ่งถือเป็นข้อมูลสำหรับใช้ภายในกิจการเท่านั้น มิได้มีการจัดทำเป็นงบ  
ประกอบกับงบการเงินประจำปีให้แก่กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์และกรม  
สรรพากร ทั้งนี้เป็นเพราะว่าฝ่ายบริหารถือว่างบการเงินประจำปีที่จัดทำด้วยวิธี  
การบัญชีต้นทุนในอดีตตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป เป็นข้อมูลเท่าที่ทางราชการ  
ต้องการครบถ้วนแล้วและจุดมุ่งหมายในการจัดทำก็เพื่อเป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารใน  
การตัดสินใจ และฝ่ายบริหารถือว่าข้อมูลทางบัญชีเหล่านั้นเป็นความลับของกิจการด้วย  
ตลอดจนเกรงว่าอาจจะมิผลทำให้กิจการต้องเสียภาษีเงินได้เพิ่มขึ้น จะเห็นว่าวิธีการ

เปิดเผยนี้ต่างกับบริษัทเชลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด คือ บริษัทเชลล์มี การจัดทำเป็นงบการเงินประกอบกับงบการเงินประจำปีเสนอต่อกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ อันเป็นประโยชน์แก่ผู้อ่านงบการเงิน พร้อมกับ เป็นข้อมูลภายใน กิจการที่ฝ่ายบริหารนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจด้วย

๒. ประโยชน์ที่ได้รับ รายงานทางการเงินที่จัดทำด้วยวิธีการดังกล่าวข้างต้น มีประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารในการตัดสินใจในด้านต่าง ๆ เช่น

- ในการวิเคราะห์การจ่ายลงทุน
- ในการกำหนดราคาขาย
- ในการกำหนดนโยบายเงินปันผล
- ในการแสวงหาแหล่งเงินทุน เหล่านี้เป็นต้น

๓. ปัญหา ปัญหาที่บริษัทประสบก็คือมีกำลังคนไม่เพียงพอและขาดคนที่ มีความรู้ทางด้านบัญชีอย่างเพียงพอ เนื่องจากการดำเนินงานของกิจการขยายกว้าง ออกไป ทำให้มีปริมาณงานมากยิ่งขึ้น เจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชีนอกจากจะต้องมีการจด- บันทึกรายบัญชีสำหรับการจัดทำงบการเงินประจำปีแล้ว ยังจะต้องมีการจดบันทึกบัญชีสำหรับการ จัดทำงบการเงินที่คำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อด้วย ซึ่งในปัจจุบันนี้ฝ่ายบริหาร ของบริษัทกำลังหาทางแก้ไขปัญหานี้โดยการนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้ในการจัดทำ บัญชี ซึ่งกำลังอยู่ในระหว่างการพิจารณาว่าเหมาะสมที่จะนำมาใช้หรือไม่ อย่างไรก็ตาม ก็ตามถึงแม้บริษัทจะแก้ไขปัญหากำลังคนที่ไม่เพียงพอได้แล้วก็ตาม ก็มิได้หมายความว่า บริษัทจะมีการปรับทุกรายการในงบการเงินด้วยวิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตาม อำนวยข้อดีทั่วไป ทั้งนี้เพราะว่าบริษัทยังคงมีนโยบายการบัญชีที่จะจัดทำงบการเงินที่ คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาด้วยวิธีการบัญชีต้นทุนทดแทน ดังกล่าวข้างต้น นี้ต่อไป เพื่อให้เป็นแนวเดียวกันกับบริษัทสมาชิกของกลุ่มบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ ทั่วโลก

อนึ่ง ผลสรุปของการศึกษาที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นนี้ ยังมีข้อจำกัดที่สำคัญที่ควรคำนึงถึง ข้อจำกัดนั้นก็คือผลสรุปของการศึกษาที่ได้นี้ เป็นเพียงการพิจารณาจากรายละเอียดที่ปรากฏในงบการเงินที่ธุรกิจนั้นจัดทำ เสนอต่อกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ เท่านั้น ซึ่งอันที่จริงแล้ว ธุรกิจบางแห่งอาจจะมีการเสนอข้อมูลทางบัญชีที่ได้คำนึงถึงผลของภาวะเงิน เพื่อแก่ฝ่ายบริหารในระดับต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจก็ได้ เหตุที่ผู้เขียนไม่สามารถจะทราบรายละเอียดได้มากกว่าข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินประจำที่เสนอต่อกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ เป็นเพราะว่า ฝ่ายบริหารของบริษัทเหล่านั้นถือว่าข้อมูลทางบัญชีเหล่านี้เป็นความลับของบริษัท จึงมีนโยบายที่จะไม่เปิดเผยรายละเอียดเหล่านี้แก่บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องโดยเด็ดขาด ไม่ว่าจะด้วยกรณีใด ๆ ก็ตาม อย่างไรก็ตามก็มีบริษัทอยู่ ๒ แห่งด้วยกันที่ให้ความร่วมมือ เป็นอย่างดีในการให้รายละเอียดเท่าที่จะเปิดเผยได้ ซึ่งบริษัททั้ง ๒ แห่ง มีการจัดทำข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงผลของภาวะเงิน เพื่อ ดังได้กล่าวผลสรุปของการศึกษาของ ๒ บริษัทในข้างต้นนี้แล้ว สำหรับสาเหตุที่ธุรกิจโดยส่วนใหญ่ไม่มีการจัดทำข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงผลของภาวะเงิน เพื่อนั้นมีหลายประการดังจะได้อธิบายในภายหลัง

#### บทบาทของนักบัญชี สถาบันทางการบัญชีและหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง

หน้าที่ของนักบัญชีได้ขยายกว้างออกไป มิใช่แต่การจดบันทึก รวบรวม แยกแยะวิเคราะห์และจัดทำรายงานการเงินสำหรับรายการที่เกิดขึ้นในอดีตในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ หากแต่จะต้องเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งส่วนหนึ่งของข้อมูลนี้จะให้แก่ข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงผลของการเกิดภาวะเงินเพื่อ (หรือเงินผิด) ในระบบเศรษฐกิจด้วย ซึ่งสมาคมวิชาชีพการบัญชีและหน่วยงานอื่น (เช่น ตลาดหลักทรัพย์) ในประเทศ

ต่าง ๆ ได้เสนอแนะให้มีการจัดทำข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงผลภาวะเงินเพื่อ (หรือเงินผิด) ด้วยวิธีการบัญชีที่แตกต่างกันออกไป เพื่อเป็นงบประมาณกับงบการเงินประจำปี

สำหรับหน้าที่ของการบัญชีในประเทศไทยก็ได้ขยายตัวออกไปเช่นเดียวกัน นับตั้งแต่มีการจัดตั้งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และการออกพระราชบัญญัติกฎหมายบริษัทมหาชนขึ้นมา สำหรับบทบาทของสมาคมวิชาชีพการบัญชีและหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องในการ เสนอวิธีการบัญชีที่คำนึงถึงผลของการเกิดภาวะเงินเพื่อในระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยที่เกิดขึ้นอยู่ในปัจจุบัน ผู้เขียนทำการศึกษาโดยแยกพิจารณาออกเป็นดังนี้

๑. บทบาทของสมาคมวิชาชีพการบัญชี
๒. บทบาทของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง

#### ๑. บทบาทของสมาคมวิชาชีพการบัญชี

สมาคมวิชาชีพการบัญชีที่เป็นที่รวมของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วประเทศมีแห่งเดียวในประเทศไทยคือ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งสมาคมนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและเผยแพร่ความรู้เกี่ยวกับการบัญชี การสอบบัญชี การบริหารธุรกิจ การภาษีอากร การบริการด้านการบริหาร และความรู้อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ฉะนั้น สมาคมฯ นี้จึงมีบทบาทอย่างมากต่อการพัฒนาการบัญชีในประเทศไทย

จากการศึกษาในเอกสารประกอบการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่

๑ - ๖ ตลอดจนงานแถลงการณ์มาตรฐานบัญชีการเงินฉบับที่ ๑ - ๕ และร่างแถลงการณ์มาตรฐานบัญชีการเงินฉบับที่ ๖ - ๑๔ นั้น จะปรากฏว่าไม่มีหัวข้อใดเลยที่กล่าวถึงการบัญชีเมื่อคำนึงถึงผลของภาวะเงินเพื่อ นอกจากนั้นในบรรดาบทความที่พิมพ์ในวารสารนักบัญชีในรอบ ๑๐ ปีที่ผ่านมา ไม่มีบทความใดเลยที่กล่าวถึงเช่นเดียวกัน



เว้นแต่ปี ๒๕๑๗ มีบทความที่กล่าวถึงการบัญชีเมื่อคำนึงถึงผลของการเปลี่ยนแปลงใน  
ระดับราคา ซึ่งบทความนี้เป็นผลมาจากการประชุมนักบัญชีภาคพื้นเอเชียและแปซิฟิก  
ครั้งที่ ๗ ซึ่งจัดขึ้นในประเทศไทย โดยมีสมาคมนักบัญชี เป็นเจ้าภาพในการจัดงาน  
บทความนั้นคือ *Approach to Price Level Changes in Accounting  
Communication*<sup>๑</sup> ในบทความนี้ได้กล่าวถึงวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการปรับปรุงรายการ  
ในบัญชีตามระดับราคาที่เป็นประเทศต่าง ๆ และประสบการณ์ในประเทศไทยเกี่ยวกับ  
การปรับระดับราคาในทางบัญชี อย่างไรก็ตามตั้งแต่ได้มีการกล่าวถึงในครั้งนั้นแล้ว  
ก็หาได้มีการเคลื่อนไหวหรือให้ความสนใจกับการที่จะศึกษาถึงผลกระทบของภาวะ  
เงินเฟ้อที่มีต่อการบัญชีในประเทศไทย และควรจะแสดงผลกระทบกระเทือนของการ  
เปลี่ยนนี้ในรายงานการเงินด้วยวิธีใดไม่ ทั้ง ๆ ที่สมาคมนักบัญชี มีวัตถุประสงค์  
เพื่อส่งเสริมและเผยแพร่ความรู้เกี่ยวกับการบัญชีในประเทศไทย

## ๒. บทบาทของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง

หน่วยงานอื่นที่มีบทบาทต่อการพัฒนาการบัญชีในประเทศไทย และมีอิทธิพล  
ในการกำหนดวิธีการบัญชีที่ธุรกิจประเภทต่าง ๆ จะต้องปฏิบัติ ได้แก่ ตลาดหลักทรัพย์  
แห่งประเทศไทย กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ และกรมสรรพากร ซึ่ง  
จากการศึกษาบทบัญญัติของกฎหมายและประกาศกฎกระทรวงเท่าที่บังคับใช้อยู่ใน  
ปัจจุบันของหน่วยงานเหล่านี้ ปรากฏว่าไม่มีบทบัญญัติใดเลยที่บังคับหรือแนะนำให้  
ธุรกิจจัดทำรายงานการเงินที่คำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อ ซึ่งอันที่จริงแล้ว หน่วยงาน  
เหล่านี้ควรจะได้รับการศึกษาถึงผลกระทบของภาวะเงินเฟ้อต่อการบัญชีว่ามีมาก  
น้อยเพียงใด และควรจะรับรู้ผลกระทบนี้ด้วยวิธีการบัญชีใด เพื่อให้ผู้อ่านงบการเงิน  
ทราบถึงฐานะและผลการดำเนินงานของธุรกิจต่าง ๆ ตามสภาพเศรษฐกิจใน

<sup>๑</sup>Narong Leusakul et al., "Approach to Price Level in  
Accounting Communication," Accountants Journal 25 (March 1974):  
251-282.

ปัจจุบัน โดยเฉพาะตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ควรจะทำการศึกษาดังเรื่องดังกล่าวอย่างมาก เพื่อที่จะ เสนอแนะให้บริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตจัดทำข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับรายงานการเงินที่ได้คำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อ ซึ่งเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจ เกี่ยวกับการซื้อขายหุ้นของบริษัท เหล่านั้น

ถ้าหากกล่าวโดยสรุปแล้ว การบัญชี เมื่อคำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อ ยังเป็น เรื่องที่ใหม่อยู่สำหรับประเทศไทย ทั้งนี้จะเห็นว่าสมาคมนักบัญชีฯ และหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องยังไม่เห็นความสำคัญหรือให้ความสนใจในเรื่องนี้แต่อย่างไร ทั้ง ๆ ที่เป็นหน่วยงานที่มีบทบาทต่อการพัฒนาการบัญชีในประเทศไทย ซึ่งสาเหตุทำให้จริงเป็น เช่นนั้นมีอยู่หลายประการดังจะได้กล่าวต่อไป

#### อุปสรรคต่อการพัฒนาวิธีการบัญชี เมื่อคำนึงถึงการ เปลี่ยนแปลงในระดับราคา

สาเหตุที่บริษัทโดยส่วนใหญ่ในประเทศไทยยังไม่มี การเสนอรายงานการเงินที่คำนึงถึงการเกิดภาวะเงินเฟ้อ และนักบัญชี สถาบันทางการบัญชีและหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องยังไม่แสดงความ เห็นหรือ เสนอแนะวิธีการบัญชีที่คำนึงถึงการเกิดภาวะเงินเฟ้อนี้ เป็นสิ่งที่ควรพิจารณาเป็นอันดับแรกก่อนที่จะศึกษาถึงความเป็นไปได้ที่ธุรกิจในประเทศไทยจะนำการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปมาใช้ในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เนื่องจากว่า สาเหตุเหล่านั้นถือว่าเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาวิธีการปฏิบัติทางบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเกิดภาวะเงินเฟ้อ (หรือเงินฝืด) ไม่ว่าจะเป็นวิธีการบัญชีต้นทุนปัจจุบัน (Current Cost Accounting) หรือการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป ซึ่งถ้าหากอุปสรรคเหล่านี้สามารถแก้ไขได้ ก็จะเป็นจุดเริ่มต้นที่นักบัญชี สถาบันทางการบัญชี และหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องรวมทั้งธุรกิจต่าง ๆ หันมาสนใจกับวิธีการบัญชีต่าง ๆ ที่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคามากยิ่งขึ้น รวม

ทั้งเป็นจุดเริ่มต้นของการศึกษาถึงความ เป็นไปได้ที่ธุรกิจในประเทศไทยจะนำการบัญชี  
เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปมาใช้ในทางปฏิบัติด้วย

สาเหตุที่แนวความคิดเกี่ยวกับการบัญชีเมื่อเกิดภาวะเงินเฟ้อ (หรือเงินฝืด)  
ยังไม่เป็นที่สนใจและนำมาใช้ปฏิบัติในวงการธุรกิจและวิชาชีพการบัญชีมีดังนี้คือ

๑. การบัญชีของประเทศไทยอยู่ในระหว่างการพัฒนาเกี่ยวกับมาตรฐาน  
การบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชี ตลอดจนหลักการบัญชีที่คำนึงถึงภาวะเงินเฟ้อ  
ยังไม่เป็นที่รู้จักกันแพร่หลายในบรรดานักบัญชีของประเทศไทย

๒. ผู้ใช้งบการเงินยังมีจำนวนจำกัด ทำให้ขาดการสนใจที่จะเรียกร้อง  
ให้มีการเสนอรายงานการเงินที่คำนึงถึงการเกิดภาวะเงินเฟ้อ (หรือเงินฝืด)

๓. มีบทบัญญัติของกฎหมายหลายประการที่ไม่เป็นการจูงใจให้เกิดริษ  
การปฏิบัติทางบัญชีที่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา เช่น มาตรา ๖๕ ทวิ  
(๓) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

#### ๑. การบัญชีของประเทศไทยกำลังพัฒนา

โดยปกติหลักการบัญชีที่ธุรกิจต่าง ๆ ใช้ในการจัดทำงบการเงินเป็นหลัก-  
การบัญชีที่นักบัญชีของธุรกิจนั้นได้รับการศึกษาจากสถาบันศึกษาที่เล่าเรียน ซึ่งก็เป็น  
หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษ โดยถือ  
ปฏิบัติต่อเนื่องกันเรื่อยมา แต่ก็ยังคงมีธุรกิจเป็นจำนวนมากที่จัดทำงบการเงินโดย  
ไม่มีกฎเกณฑ์ที่แน่นอน ตลอดจนการตรวจสอบบัญชีก็ยังไม่มีการปฏิบัติที่แน่นอนเช่นกัน  
ฉะนั้นในรอบ ๕ ปีที่ผ่านมาจนถึงปัจจุบัน สมาคมนักบัญชีฯ และหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง  
จึงได้พยายามที่จะพัฒนามาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี โดยใน  
เบื้องต้นเป็นการพัฒนามาตรฐานการบัญชีในเรื่องเกี่ยวกับข้อสมมติขั้นพื้นฐานทางการ  
บัญชีและหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป ส่วนมาตรฐานการสอบบัญชีก็เป็นเรื่องเกี่ยว  
กับวิธีการตรวจสอบบัญชี มรรยาทของผู้สอบบัญชี และรายงานการสอบบัญชี ทั้งนี้ก็-

เพื่อต้องการให้ธุรกิจต่าง ๆ ได้ใช้เป็นแนวทางในการทำบัญชีและงบการเงินให้ถูกต้องตามควร รวมทั้งรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยธุรกิจเป็นที่เชื่อถือได้มากยิ่งขึ้น อันมีผลทำให้ข้อมูลทางบัญชีที่ปรากฏในงบการเงินเป็นที่เชื่อถือแก่บุคคลหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องในการนำข้อมูลนั้นไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจปัญหาต่าง ๆ ของคน

นอกจากนี้ ถ้าหากเปรียบเทียบความก้าวหน้าในด้านการบัญชีระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษแล้ว ก็จะได้เห็นได้ชัดว่าการบัญชีในประเทศไทยอยู่ในระหว่างการพัฒนา เนื่องจากความก้าวหน้าในทางธุรกิจในประเทศทั้ง ๒ เจริญรวดเร็วกว่าประเทศไทย ประกอบกับความเจริญก้าวหน้าของการบัญชีย่อมเป็นไปในทางเดียวกับความเจริญก้าวหน้าของธุรกิจด้วย

ดังนั้นการบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาจึงยังเป็นเรื่องใหม่ อยู่สำหรับประเทศไทยและมีนักบัญชีเป็นจำนวนมากที่ยังไม่ทราบถึงแนวความคิดนี้ เนื่องจากวิธีการบัญชีนี้เป็นความก้าวหน้าในขั้นที่สูงขึ้นอีกขั้นหนึ่งในด้านการบัญชีในการที่จะทำให้การเสนอข้อมูลทางบัญชีสะท้อนให้เห็นถึงสภาพเศรษฐกิจในขณะนั้น ประกอบกับประเทศไทยอยู่ในระหว่างการพัฒนามาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีให้ทัดเทียมกับนานาประเทศที่มีความก้าวหน้าในด้านการบัญชี

## ๒. ผู้ใช้งบการเงินมีจำนวนจำกัด

เป็นที่ทราบกันดีแล้วว่า บริษัทขนาดใหญ่ในประเทศไทยโดยส่วนใหญ่เป็นบริษัทในครอบครัว การบริหารงานกระทำโดยบุคคลในครอบครัว ถึงแม้ว่าในปัจจุบันจะมีการจัดตั้งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยก็ตาม แต่ก็อยู่ในระหว่างการพัฒนา และถึงแม้จะมี พ.ร.บ.บริษัทมหาชน จำกัด ก็ตาม ก็อยู่ในระหว่างการเริ่มต้น (ประกาศใช้เมื่อวันที่ ๑๘ ธันวาคม ๒๕๒๑) ยังไม่มีการจัดตั้งบริษัทมหาชนมากนัก ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ทำให้ผู้ที่สนใจในผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินของกิจการตลอดจนผู้มีส่วนได้เสียกับหน่วยธุรกิจ

นั้นมีเป็นจำนวนน้อย และการใช้ขงบการเงินก็จำกัดเฉพาะบุคคลภายในธุรกิจนั้น ซึ่งเป็นผู้ที่ใกล้ชิดกับการดำเนินงานของธุรกิจ ย่อมทราบรายละเอียดและความเชื่อถือได้ เกี่ยวกับข้อมูลและตัวเลขสถิติที่จับบันทึกไว้และสรุปผลออกมาในรูปรายงานการเงินต่าง ๆ ได้เป็นอย่างดีแล้ว

นอกจากนี้การใช้ขงบการเงินในประเทศไทย ยังมีหลายท่านที่ปีความสงสัยและไม่เชื่อถือขงบการเงินของบริษัทต่าง ๆ ที่จัดทำโดยผู้อื่น ถึงแม้ว่าสมาคมนักบัญชีฯ จะได้มีการกำหนดมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชีบ้างแล้วก็ตาม แม้แต่ธนาคารและสถาบันการเงินอื่นก็พิจารณาความเชื่อถือในตัวบุคคลและฐานะส่วนบุคคลของผู้ขอู้ก็เป็นส่วนใหญ่ในการประเมินความสามารถในการชำระหนี้และใช้ขงบการเงินเป็นหลักในการพิจารณาเพียงส่วนน้อยเท่านั้น

ฉะนั้น การที่ผู้ใช้ขงบการเงินมีจำนวนน้อย ก็เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่จำกัดความกระตือรือร้นในการที่จะส่งเสริมให้มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีเพื่อปรับระดับราคาในการแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจในขณะนั้น การจัดทำขงบการเงินเป็นเพียงเพื่อกระทำตามบทบัญญัติของกฎหมายเท่านั้น ซึ่งได้แก่การยื่นขงบการเงินต่อกระทรวงพาณิชย์ตามบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และการยื่นขงบการเงินต่อกรมสรรพากรเพื่อชำระภาษีอากร

### ๓. บทบัญญัติของกฎหมาย

ประมวลกฎหมายรัชฎาการที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ห้ามมิให้ตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นเว้นแต่การตีราคาเพิ่มขึ้นนั้น จะกระทำในกรณีที่เกิดการมีกำไรสุทธิอยู่แล้ว ส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาสินทรัพย์ถาวรเพิ่มขึ้นนี้จะถือ เป็นกำไรจากการดำเนินงานปกติ ดังบทบัญญัติมาตรา ๒๕ ทวิ (๓) แห่งประมวลรัชฎาการที่มีว่า "ราคาสินทรัพย์อื่น ๆ นอกจาก (๒) (คือสินค้ำคงเหลือ) ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อสิน-

ทรัพย์นั้นได้ตามปกติ และห้ามมิให้ตีราคาเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่แม้จะมีได้มีการตีราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่"<sup>๑</sup> ฉะนั้น เมื่อกิจการมีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น โดยในปีนั้นกิจการยังมีกำไรสุทธิอยู่ ส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นนี้ให้ถือเป็นกำไรที่พึงต้องเสียภาษีด้วย ดังนั้น ถ้าหากธุรกิจมีการจัดหางบการเงินประกอบ เมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา ซึ่งงบการเงินประกอบนี้เป็นการประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ต่าง ๆ โดยในช่วงที่เกิดภาวะเงินเฟ้อ ระดับราคาสินค้าทั่วไปมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้น เท่ากับเป็นการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ซึ่งเจ้าหน้าที่ภาษีอากรอาจจะถือว่าส่วนของราคาสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นนี้เป็นกำไรที่เกิดขึ้นเนื่องจากการตีราคาสินทรัพย์ตามคำจำกัดความของบทบัญญัติข้างต้นนี้ด้วย จึงเป็นเหตุผลที่ทำให้ธุรกิจต่าง ๆ ไม่มีการเสนอรายงานการเงินที่คำนึงถึงการเกิดภาวะเงินเฟ้อ นอกจากนี้ถึงแม้ว่าจะมีตัวอย่างจากกรณีบริษัทเซลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด ที่มีการจัดหางบดุลเพิ่มเติมตามราคาตลาดหรือตามมูลค่าปัจจุบัน ซึ่งก็มิได้มีการเสียภาษีเงินได้จากส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์นั้นก็ตาม ก็ยังไม่เป็นที่ทราบกันโดยทั่วไปในวงการธุรกิจและวิชาชีพการบัญชีในประเทศไทย ซึ่งยังคงทำให้บทบัญญัติมาตรา ๖๕ ทวิ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นอุปสรรคหนึ่งต่อการยอมรับวิธีการบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคามาใช้ในทางปฏิบัติของประเทศไทยอยู่

นอกจากการปรับราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจะถือเป็นกำไรพึงเสียภาษีเช่นเดียวกับกำไรปกติแล้วการปรับราคาสินทรัพย์ให้ลดน้อยลง (เว้นแต่กรณีสินค้าคงเหลือ) ก็ไม่อาจถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ดังมาตรา ๖๕ ตริ ที่กล่าวว่า<sup>๒</sup>

<sup>๑</sup> อากรณี นารณดิลก, ผู้รวบรวม, ประมวลรัษฎากรพร้อมคำพิพากษาฎีกาโดยย่อ (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์อักษรสาสน์, ๒๕๒๑), หน้า ๘๘.

<sup>๒</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า ๘๘.

รายการต่อไปมิให้ถือ เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ฯลฯ...

(๑๗) ค่าของสินทรัพย์นอกเหนือจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ภายใต้  
บังคับมาตรา ๖๕ ทวิ

ฯลฯ...

สำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือ ประมวลรัษฎากรก็ให้ตีในราคาทุนตามหลัก  
การบัญชีที่รับรองกันทั่วไป เว้นแต่กรณีที่ราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน ก็ยอมให้ตีตามราคา  
ตลาด ดังปรากฏในบทบัญญัติมาตรา ๖๕ ทวิ<sup>๑</sup>

การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดัง  
ต่อไปนี้

ฯลฯ...

(๖) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณ  
ตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้ เป็น  
ราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วยการคำนวณราคา  
ทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณราคาทุนตามหลักเกณฑ์ใดตามวิธีการบัญชีให้  
ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์  
ได้

(๗) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น  
เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้า  
ประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้ามาในประเทศอื่นได้

(๘) ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็น  
เงินตราไทย ตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้น  
แต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนได้ในอัตราทางราชการ ก็ให้คำนวณเป็น  
เงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

ฯลฯ...

<sup>๑</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า ๘๑ - ๘๓.

กล่าวโดยสรุปแล้ว ตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร การปรับราคาสินทรัพย์ เพิ่มขึ้นหรือลดลง มีบทบัญญัติที่เคร่งครัดในส่วนที่เกี่ยวกับการคำนวณกำไรของบริษัท และในกรณีที่ เป็นปัญหาเจ้าหน้าที่ภาษีอากรมักเป็นฝ่ายถูกเสมอ ฉะนั้น บริษัทต่าง ๆ จึงยังไม่นำการบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาไปใช้ในทางปฏิบัติ เพราะเกรงว่าจะเกิดปัญหาทางด้านภาษีอากรกับกรมสรรพากรดังกล่าวข้างต้น

อย่างไรก็ตาม เมื่อนักบัญชีและผู้สอบบัญชีโดยทั่วไปได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีที่ออกแถลงการณ์โดยสมาคมนักบัญชีฯ ก็จะมีผลทำให้งบการเงินเป็นที่เชื่อถือมากขึ้นแก่บุคคลทั่วไป และสมาคมนักบัญชีฯ ก็อาจจะมุ่งมาสนใจกับปัญหาของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาที่มีต่อการบัญชีและวิธีการบัญชี เมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา นอกจากนี้เมื่อตลาดหลักทรัพย์มีความก้าวหน้าเพิ่มมากขึ้น และมีการจัดตั้งบริษัทมหาชนเพิ่มขึ้น ก็จะมีผลทำให้มีความต้องการใช้งบการเงินเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจเพิ่มมากยิ่งขึ้น และเห็นความสำคัญในการจะให้มีการจัดทำงบการเงินประกอบด้วยงบกำไรเงินประจำปีเพื่อแสดงถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินตามระบบเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ในขณะนั้น สำหรับปัญหาในด้านบทบัญญัติประมวลรัษฎากรในการเก็บภาษีอากรจากกำไรฝ่ายทุนนี้ จำเป็นจะต้องทราบถึงความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรที่มีต่อการบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาเสียก่อน ซึ่งปัญหาในด้านกฎหมายนี้อาจจะเป็นอุปสรรคในการยอมรับวิธีการบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาในวงการธุรกิจ อันที่จริงแล้วถ้าหากสมาคมนักบัญชีฯ มีการทำหนังสือชี้แจงไปยังกรมสรรพากร เพื่อชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของการเสนอข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อ เป็นงบประกอบงบการเงินประจำปีต่อสาธารณชนทั่วไป



ซึ่งข้อมูลเหล่านี้จะเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจของบุคคลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องและมีผลต่อการพัฒนาตลาดหลักทรัพย์และการจัดตั้งบริษัทมหาชนในอนาคตอีกด้วย พร้อมทั้งชี้แจงให้ทราบว่า การเสียภาษีอากรของธุรกิจยังคงใช้วิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป และปรับปรุงด้วยรายการต่าง ๆ ตามข้อกำหนดของประมวลรัษฎากร เช่น เดิม ซึ่งเมื่อกรมสรรพากรเข้าใจและเห็นความสำคัญดังกล่าวแล้ว ก็จะทำให้ความร่วมมือในการสนับสนุนให้ธุรกิจต่าง ๆ มีการจัดทำข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อ อันเป็นการพัฒนาการบัญชีในประเทศไทยให้ก้าวหน้าต่อไปอีกระดับหนึ่ง