

บทที่ .



บทนำ

เรื่องของระคัมราคา เป็นเรื่องที่นักเศรษฐศาสตร์สนใจและเห็นความสำคัญมานานแล้ว นักเศรษฐศาสตร์มองราคาในแง่ของผลประโยชน์ที่ได้รับในอนาคตซึ่งได้เปรียบเทียบมาเป็นค่าปัจจุบันแล้วมีความหมายแตกต่างกับราคาในทางบัญชี นักบัญชีถือว่าราคาสินทรัพย์คือจำนวนเงินที่จ่ายไปเมื่อซื้อสินทรัพย์นั้นมา และหักค่าเสื่อมราคาสะสมจากการใช้สินทรัพย์นั้น ปัจจุบันนักบัญชีต้องยอมรับว่า หลักการคัมราคาของนักเศรษฐศาสตร์ช่วยด้วยเหตุผล เพราะวาระบบเศรษฐกิจปัจจุบันและอนาคต ระคัมราคามีความโน้มเอียงที่จะสูงขึ้นเรื่อย ๆ เป็นผลจากความกดดันทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ การขยายตัวในการลงทุนทางอุตสาหกรรม ความเจริญในด้านการเงินของอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม ตลอดจนการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศต่าง ๆ ฉะนั้นจึงต้องมีวิวัฒนาการทางบัญชีให้เจริญยิ่งขึ้น เพื่อให้สอดคล้องกับความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจ ปัจจุบันมีผู้ให้คำจำกัดความการบัญชีอย่างกว้าง ๆ ว่า "เป็นการช่วยให้การบริหารงานเศรษฐกิจของธุรกิจดำเนินไปได้อย่างราบรื่น" นักบัญชีจึงมีหน้าที่บันทึกรายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเกิดขึ้นกับหน่วยธุรกิจ รวมทั้งการเรียบเรียง จัดแยกประเภทการวิเคราะห์และสรุปรายงานผลสรุปของรายการที่เกิดขึ้นเหล่านั้น รายงานการเงินของบริษัทและธุรกิจต่าง ๆ ซึ่งจัดทำขึ้นตามวิธีการบัญชีแสดงผลกำไรขาดทุน ตลอดจนการปันผลกำไร ฯลฯ มีผลทางการเงินอย่างกว้างขวาง กล่าวคือเป็นการกำหนดราคาของธุรกิจ กำหนดราคาหุ้นของบริษัทจำกัด ทำให้มีการลงทุนต่อไปอย่างมีจุดเกิด ทำให้ระบบเศรษฐกิจดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ รายงานการเงินซึ่งนักบัญชีทำขึ้นนี้ย่อมจะเป็นเอกสารที่มีคุณค่าทางเศรษฐศาสตร์อย่างหนึ่ง และนักเศรษฐศาสตร์หลายท่านกล่าวว่า "วิชาเศรษฐศาสตร์เป็นศาสตร์ที่ค้นหาเหตุผลในการผลิต การแลกเปลี่ยน

และการแบ่งปันสิ่งของที่มีค่า<sup>๒</sup> งานของนักบัญชีกับงานของนักเศรษฐศาสตร์น่าจะมีส่วนช่วยเหลือส่งเสริมซึ่งกันและกัน นักบัญชีควรเป็นผู้วางระบบงานในระดับหน่วยธุรกิจ รวบรวมตัวเลขรายการที่เกิดขึ้นในธุรกิจนั้น ๆ นักเศรษฐศาสตร์เป็นผู้นำตัวเลขในส่วนรวมนั้นไปวิเคราะห์เพื่อวางนโยบายต่อไป

ระดับราคามีผลกระทบกระเทือนถึงการตีราคาสินทรัพย์ประจำมากที่สุด สมัยก่อนสงครามโลกครั้งที่ ๒ การลงทุนประเภทอุตสาหกรรมในประเทศเรามีน้อย บริษัทโดยมากเป็นของชาวต่างประเทศ และทำกิจการโดยส่งสินค้าเข้ามาขายและส่งสินค้าออกไปขายต่างประเทศ การลงทุนประเภทสินทรัพย์ประจำจึงมีเป็นส่วนน้อย จนกระทั่งหลังสงคราม กิจการค้าของประเทศไทยเจริญก้าวหน้าขึ้น มีบริษัทของคนไทยจำนวนมาก และในระยะ ๕ ปีที่ผ่านมาจนถึงปัจจุบัน รัฐบาลได้ส่งเสริมให้มีอุตสาหกรรมในประเทศมากยิ่งขึ้น ฉะนั้นการลงทุนเกี่ยวกับสินทรัพย์ประจำจึงมีมากขึ้น และมีความสนใจในเรื่องการแสดงราคาสินทรัพย์หลายจำพวกด้วยกัน

ผู้ที่สนใจในการแสดงราคาสินทรัพย์ประจำพวกแรกได้แก่ผู้บริหาร เพราะถ้าการแสดงราคาสินทรัพย์ประจำในราคาที่ชอบด้วยเหตุผล ผู้บริหารก็สามารถที่จะหาส่วนร้อยละของกำไรในสินทรัพย์ประจำว่ามีอัตราเท่าไรเทียบกับวงกก่อน ๆ สูงต่ำเพียงไร เพื่อเป็นข้อปรับปรุงผลการดำเนินงานให้ดีขึ้น

ผู้ที่สนใจพวกที่ ๒ ได้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งมีเจตนาถือหุ้นเป็นระยะยาวต้องการให้แสดงราคาสินทรัพย์ให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์อันสมควร เพื่อจะได้รับเงินปันผลสม่ำเสมอ บริษัทใดแสดงว่าฐานะการเงินดี และจ่ายเงินปันผลสม่ำเสมอจะทำให้ราคาหุ้นสูงกว่าราคาที่ตราไว้ ผู้ถือหุ้นสามารถจะขายหุ้นของตนได้สะดวก และเมื่อถึงคราวเลิกกิจการก็จะได้รับเงินเต็มจำนวน แต่ก็มีบางคนต้องการที่จะได้รับผลตอบแทนจากหุ้นที่ลงไปให้มากที่สุดและเร็วที่สุด โดยแสดงราคาสินทรัพย์ให้มากเพื่อประโยชน์ที่จะขายหุ้นของตนได้ในราคาสูง จนกระทั่งเห็นว่าไม่จำเป็นจะต้องตัดค่าเสื่อมราคาก็ได้ ซึ่งอาจจะอ้างเหตุผลว่าเนื่องด้วยราคาสินทรัพย์สูงขึ้นไม่มี

<sup>๒</sup> Boulding, Kenneth E., Economic Analysis, (3rd. Ed., New York: Harper Brothers, 1955) หน้า ๓

ความจำเป็นจะต้องคักค่าเสื่อมราคา ข้ออ้างนี้อาจมีส่วนเป็นความจริงบ้างก็ได้

ผู้ที่สนใจพวกที่ ๓ คือผู้ที่จะให้กู้ยืมเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเมืองไทยพิจารณาสินทรัพย์ประจำว่ามีที่ดิน โรงเรือน ซึ่งพอจะนำมาจำนองเป็นหลักประกันเงินกู้ ฉะนั้นการแสดงราคาสินทรัพย์ประจำก็ย่อมเป็นเครื่องมือเบื้องต้นประกอบการพิจารณาให้กู้ยืม และถ้าหากได้แสดงราคาในงบดุลโดยมีหลักเกณฑ์แล้วก็จะทำให้เกิดความเชื่อถือและบริษัทยอมกู้เงินได้ง่ายขึ้น ผู้ที่ทำงานติดต่อกับธุรกิจใด ๆ หากมีการให้สินเชื่อกันแล้วก็ย่อมจะพิจารณาถึงสินทรัพย์ประจำด้วยว่ามีราคาอย่างไร ควรจะให้สินเชื่อมากน้อยหรือช้าเร็วเพียงใด

จะเห็นได้ว่า การคิดราคาสินทรัพย์เป็นปัญหายุ่งยากมาก เพราะมีผู้สนใจในสินทรัพย์ในแง่ต่าง ๆ กัน และระดับราคาของสินค้าในปัจจุบันก็เปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ สำหรับประเทศที่กำลังพัฒนา เศรษฐกิจ ระดับราคาสินค้าทั่วไปมีความโน้มเอียงที่จะสูงขึ้น ฉะนั้นราคาสินทรัพย์ที่ลงบัญชีไว้ในราคาอดีตจึงต่างกับราคาปัจจุบันมาก ที่เป็นเช่นนี้ก็เนื่องจากระดับราคาเปลี่ยนแปลงไป ราคาสินทรัพย์ในงบดุลของบริษัทต่าง ๆ ที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบันและอดีต เป็นราคาต้นทุนในอดีต (Historical Cost) หมายถึงราคาในวันซื้อสินทรัพย์หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม ซึ่งถือเป็นหลักปฏิบัติกันโดยทั่วไปนั้น จะนำมาใช้เป็นประโยชน์ได้ทุกกรณีก็หาไม่ จะต้องพิจารณาว่าเราทำบัญชีเพื่อประโยชน์อะไรบ้าง ไม่ใช่เพื่อจะให้ทราบว่าต้นทุนเงินที่ลงทุนไปใช้ในการใดบ้างเท่านั้น เพราะว่าปัจจุบันระดับราคาขึ้น ๆ ลง ๆ ถ้าหากจะใช้ราคาค้นทุนในอดีตแล้วผลที่ไ้รับก็จะเป็นผลของอดีต เพราะฉะนั้นผู้ลงทุนก็จะทราบว่าผลของการดำเนินงานหรือค่าของธุรกิจควรจะเป็นเท่าไร ก็ต้องเอามาคิดเป็นราคาปัจจุบัน ซึ่งจะทำให้ยาก และถ้าหากว่าราคาสินทรัพย์แสดงไว้นั้นห่างไกลจากความเป็นจริงมาก ก็จะมีข้อยุ่งยากในการคักค่าเสื่อมราคา โดยเฉพาะทางก้านบริหาร การใช้ราคาค้นทุนในอดีตมีน้อยลงทุกที ในเมื่อราคาสินทรัพย์ยังใช้ราคานั้นอยู่ ผู้บริหารงานและผู้ลงทุนก็พยายามที่จะดูราคาหุ้นมากกว่าการดูงบดุล เพราะงบดุลที่เท่านั้น ทำให้เฉพาะนักบัญชีเท่านั้น คังนั้นเพื่อให้ผู้บริหารงานได้รับประโยชน์จากตัวเลขในบัญชี นักบัญชีจึงต้องพยายามปรับตัวเลขให้เป็นประโยชน์ในก้านบริหารด้วย คังนั้นนักบัญชีจึงมีส่วนช่วยในก้านการบริหารธุรกิจ ในระดับผู้บริหารชั้นสูง เพราะบุคคลเหล่านี้มีความคุ้นเคยกับตัวเลขดี จึงเอาตัวเลขเหล่านี้มาใช้ในการวางแผนได้อย่างละเอียด และราคาที่ใช้ก็ควรจะเป็นราคาปัจจุบัน ไม่ใช่ราคาในอดีต เพราะผู้บริหารจะใช้ตัวเลขเพื่อการ

วางแผนในอนาคต จึงต้องใช้ตัวเลขที่ใกล้กับความจริงในปัจจุบันมากที่สุด

ในสมัยก่อนนักบัญชีสนใจแค่เรื่องบัญชีอย่างเดียว ปัจจุบันการใช้บัญชีได้วิวัฒนาการ ยิ่งขึ้นอีกมาก นักบัญชีได้เริ่มตระหนักว่างานของตนนั้นมากกว่าการทำบัญชีและการรายงาน ขรรมคาเสียแล้ว ฝ่ายบริหารมักจะสอบถามความเห็นเกี่ยวกับ<sup>๗</sup> การวินิจฉัยปัญหาในการบริหาร ธุรกิจด้วย นักบัญชีที่จะทำงานด้านการบัญชีและการบริหารนั้นย่อมไม่สามารถจะปฏิบัติงาน อย่างมีประสิทธิภาพได้ ถ้าหากว่าจะยังสนใจอยู่แต่เพียงบัญชี โดยไม่สนใจกับโลกภายนอก รอบ ๆ ตัวเสียบ้าง การวินิจฉัยปัญหาค่าง ๆ ในการบริหารนั้นเกี่ยวข้องกับเรื่องภายนอก ธุรกิจของคนทั้งสิ้น ดังนั้นนักบัญชีที่ทำงานในหน้าที่นี้จึงจำเป็นต้องมีความรู้รอบคอบที่เกี่ยวกับธุรกิจที่ตนทำงาน ด้านนั้นอยู่ทั้งทางตรงและทางอ้อม เช่น จำเป็นจะต้องทราบรายได้ประชาชาติ ผลผลิตของประเทศ กิจการราคาสินค้า ทางโน้มของเศรษฐกิจ ฯลฯ เพื่อจะปรับตัวเลขในบัญชีให้ตรงกับความเป็นจริงมากที่สุด

### วัตถุประสงค์

เรื่องระดับราคามีใช่เป็นของใหม่สำหรับนักวิเคราะห์ แต่เป็นปัญหาที่ยุ่งยากในยุค ที่ระดับราคาขึ้นลงอยู่ตลอดเวลา ถ้าระยะที่ระดับราคาทั่วไปค่อนข้างคงที่ ซึ่งหมายถึงค่า ของเงินคงที่ตามไปด้วยเช่นนี้ นักวิเคราะห์ย่อมสามารถเปรียบเทียบฐานะทางการเงินของ ธุรกิจได้ง่ายในหน่วยเงินนั้น ตรงกันข้ามหากระดับราคาเคลื่อนไหวผิดปกติ ดังเช่นในระยะ ค.ศ. ๑๙๔๐ - ๑๙๕๐ ผลของการดำเนินงานของธุรกิจ ซึ่งสรุปอยู่ในรูปบัญชีการเงินจะปรากฏ เป็นค่าของเงินที่แตกต่างกัน ฉะนั้นผลที่จะสรุปอยู่ในรูปบัญชีการเงินดังกล่าวจึงเป็น "ผล" ที่ถูกปิดเปลือกจากข้อเท็จจริง และมักจะก่อให้เกิดความเข้าใจผิด<sup>๘</sup>

<sup>๗</sup> Kennedy, Ralph Dale and McMullen, Stewart Yarwood, Financial Statements, Form, Analysis, and Interpretation. (Richard D. Irwin, Inc., Third Edition 1957) หน้า ๓๒๗

ดังนั้นนักบัญชีจึงเริ่มสนใจปัญหาของการเปลี่ยนแปลงของระดับราคา โดยเสนอแนะให้ปรับปรุงตัวเลขในงบการเงิน โดยเฉพาะราคาสินทรัพย์ประจำที่เป็นราคาทุนในอดีตให้เป็นราคาปัจจุบัน เพื่อให้ตัวเลขในงบการเงินถูกต้องยิ่งขึ้น และสามารถเปรียบเทียบกับปีก่อน ๆ ได้ค่อนข้างแน่นอน และมีนักบัญชีบางคนเสนอให้มีการทราดราคาสินทรัพย์ใหม่ทุก ๆ ปี หรือในช่วงเวลาที่เหมาะสม และถ้าได้คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ประจำเสียใหม่ให้สอดคล้องกันด้วยแล้ว ก็จะทำให้รายงานการเงินของธุรกิจมีคุณค่ามากขึ้นอีก เพราะจะเป็นประโยชน์ในการกำหนดนโยบายของธุรกิจในระยะยาวอีกด้วย และปัจจุบันมีธุรกิจขนาดใหญ่บางแห่งในต่างประเทศปฏิบัติค่างานแล้ว แต่ก็มีธุรกิจขนาดใหญ่อีกมากมาย โดยเฉพาะประเทศเรายังมิได้นำมาเป็นหลักปฏิบัติเลย เป็นเพราะยังไม่เห็นความสำคัญของการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาว่ามีผลต่อธุรกิจอย่างไร และอาจจะเห็นว่าเป็นข้อยุ่งยากเสียเวลาและค่าใช้จ่ายมากในการปฏิบัติ วัตถุประสงค์ที่เลือกศึกษาเรื่องนี้ก็เพื่อให้ นักบัญชีเห็นความสำคัญของการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาว่าจะกระทบกระเทือนต่อฐานะการเงิน และผลของการดำเนินงานของธุรกิจอย่างไร เมื่อมีการปรับปรุงบัญชีก็เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาแล้วจะให้ผลอย่างไรก็ต่อธุรกิจบ้าง เมื่อธุรกิจใดสนใจก็สามารถพิจารณาว่าสมควรจะเอามาเป็นหลักปฏิบัติในธุรกิจของตนหรือไม่ และเพื่อให้ธุรกิจได้ยึดถือหลักปฏิบัติที่ถูกต้องทั้งในด้านวิธีการคำนวณราคา หลักการปรับปรุงบัญชีและการแสดงรายการในงบการเงินเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของระดับราคา เมื่อธุรกิจต่าง ๆ ได้ถือหลักปฏิบัติค่างาน ๆ ดังกล่าวแล้ว งบการเงินของธุรกิจก็จะมีคุณค่ายิ่งขึ้น

ขอบเขตของเรื่อง

จะศึกษาถึงปัญหาการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาว่า เป็นผลต่อ ประเพณีการบัญชี และมีผลกระทบกระเทือนต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานอย่างไรบ้าง รายงานในงบการเงินที่ถูกกระทบกระเทือนมากที่สุดได้แก่สินทรัพย์ประจำ และการตีราคาสินค้าคงคลัง โดยเฉพาะว่าจะศึกษาวิธีใดจึงจะสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของระดับราคา หลักการคำนวณราคา การปรับปรุงบัญชี ตลอดจนการปรับตัวเลขในงบการเงินฉบับเดิมของแต่ละปี โดยใช้ดัชนีราคาเป็นเครื่องปรับให้เป็นงบการเงินที่แสดงค่าของเงินปัจจุบัน เพื่อให้เปรียบเทียบกันได้แน่นอนยิ่งขึ้น รวมทั้งเปรียบเทียบข้อดีข้อเสียของการนำระดับราคามาเกี่ยวข้องกับไม่นำมาเกี่ยวข้องกับและสรุปผลพร้อมทั้งข้อเสนอแนะว่าธุรกิจในประเทศไทยควรปฏิบัติตามหรือไม่ และถือหลักปฏิบัติอย่างไร