

แนวโน้มของการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคาในประเทศไทย

ในบทก่อนได้ศึกษาถึงความเคลื่อนไหวของประเทศต่าง ๆ ทางด้านการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคา จะเห็นได้ว่าแต่ละประเทศมีโครงสร้างและแนวความคิดแตกต่างกัน ซึ่งย่อมขึ้นอยู่กับระเบียบประเพณีทางการบัญชี ความรุนแรงของภาวะเงินเฟ้อ ตลอดจนนโยบายของหน่วยราชการและสถาบันทางการบัญชี สำหรับเนื้อหาในบทนี้จะได้อธิบายถึงแนวโน้มของประเทศไทยทางด้านการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคา โดยจะพิจารณาถึงความรุนแรงของภาวะเงินเฟ้อ ลักษณะและโครงสร้างทางการบัญชี ตลอดจนความเคลื่อนไหวต่าง ๆ ของประเทศไทย การบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคาสำหรับประเทศไทยนับว่ายังเป็นเรื่องที่ค่อนข้างใหม่ แต่อย่างไรก็ตามนักบัญชีก็ยังให้ความสนใจและเห็นความสำคัญของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเพื่อให้ได้ข้อมูลที่มิใช่ประโยชน์แก่ผู้เข้าชมที่สุด โดยเฉพาะภายใต้ภาวะเงินเฟ้อเช่นในปัจจุบัน ดังนั้นเมื่อวันที่ 30 มกราคม 2525 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จึงได้ประกาศร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่องการแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงิน ซึ่งนับเป็นก้าวแรกของการบัญชีทางด้านการบัญชีเกี่ยวกับภาวะเงินเฟ้อของประเทศไทย คงจะได้ศึกษารายละเอียดในภายหลัง

ความรุนแรงของภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทย

เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าภาวะเงินเฟ้อยังคงเป็นปัญหาทางเศรษฐกิจของโลกในปัจจุบัน โดยไม่มีท่าทีว่าจะยุติลงไปอย่างรวดเร็วในอนาคต สำหรับประเทศไทยได้รับผลกระทบจากภาวะดังกล่าวและเรื้อรังมาเป็นเวลานาน สาเหตุใหญ่เนื่องมาจาก

การนำเข้ของปัจจัยการผลิตต่าง ๆ ซึ่งมีราคาสูงขึ้น ปัจจัยการผลิตที่สำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งน้ำมันและผลิตภัณฑ์จากน้ำมัน ซึ่งมีผลกระทบต่อจากวิกฤตการณ์น้ำมันในปี พ.ศ. 2516 - 2517 กลุ่มประเทศผู้ผลิตน้ำมันเพื่อส่งออกหรือกลุ่มประเทศโอเปก ได้ประกาศปรับราคาน้ำมันดิบจากบาเรลละ 2.59 ดอลลาร์สหรัฐ เมื่อต้นปี พ.ศ. 2516 มาเป็นบาเรลละ 11.46 ดอลลาร์สหรัฐ ในปี พ.ศ. 2517 ทำให้ต้นทุนการผลิตสูงขึ้นกว่าร้อยละ 340 และยิ่งไปกว่านั้นยังได้มีการปรับราคาน้ำมันอีก 2 - 3 ครั้ง ซึ่งเมื่อต้นปี พ.ศ. 2524 ราคาน้ำมันดิบสูงขึ้นเป็นบาเรลละ 32 ดอลลาร์สหรัฐ นับว่าปัจจุบันประเทศไทยจึงเป็นประเทศที่กำลังพัฒนาและกำลังขยายผลิตภัณฑ์ทั้งทางเกษตรและอุตสาหกรรม กำลังได้รับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อไม่ยอมไปกว่าประเทศอื่น ๆ ประกอบกับรัฐบาลก็ยังไม่สามารถควบคุมหรือยับยั้งอัตราเพิ่มของภาวะเงินเฟ้อในปัจจุบันได้อย่างดีเท่าที่ควร

ในการที่จะทราบถึงความเปลี่ยนแปลงในระดั้บราคา ดัชนีราคาเป็นเครื่องมือในการชี้ให้เห็นถึงความเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ในปัจจุบันดัชนีราคาของประเทศไทยที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลายและเป็นที่ยอมรับกันคือ ดัชนีราคาดีกรมเศรษฐกิจพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์เป็นผู้จัดทำ ซึ่งได้แก่ ดัชนีราคาผู้บริโภคของประเทศไทยโดยเฉลี่ย ดัชนีราคาขายส่งโดยเฉลี่ย เป็นต้น โดยทั่วไปแล้วดัชนีราคาผู้บริโภคโดยเฉลี่ยทั่วประเทศจะเป็นเครื่องชี้ถึงความรุนแรงของภาวะเงินเฟ้อได้โดยดูจากอัตราร้อยละของส่วนที่เปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจแสดงได้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 21 ดัชนีราคาผู้บริโภคและอัตราร้อยละที่เปลี่ยนแปลงของประเทศไทย

ปี พ.ศ. 2508 - 2524

ดัชนีราคาผู้บริโภคโดยเฉลี่ยทั่วประเทศ

พ.ศ. 2509 = 100

<u>ปี พ.ศ.</u>	<u>ดัชนีราคา</u>	<u>อัตราร้อยละ ที่เปลี่ยนแปลง</u>
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
2516	73.4	15.5
2517	91.2	24.3
2518	96.0	5.3
2519	100.0	4.2
2520	107.6	7.6
2521	116.1	7.9
2522	127.6	9.9
2523	152.7	19.7
2524	172.1	12.7

ที่มา : กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์

จากการพิจารณาคดัชนีราคาผู้บริโภคโดยเฉลี่ยทั่วประเทศและอัตราร้อยละ  
ที่เปลี่ยนแปลงจากรางข้างต้นอาจสรุปได้ดังต่อไปนี้ .

ปี พ.ศ. 2508 - 2515 ช่วงระยะ 7 ปีนี้ถือว่าเป็นช่วงระยะปกติเนื่องจาก  
ดัชนีราคาผู้บริโภคมีอัตราการเพิ่มขึ้นไม่สูงมาก ซึ่งเมื่อคิดโดยเฉลี่ยแล้วเพิ่มขึ้นเพียง  
อัตราร้อยละ 2 - 3 เท่านั้น คือเพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ 19 จากปี พ.ศ. 2508  
ระยะนี้เป็นช่วงที่ระดับราคาเพิ่มขึ้นไม่มาก ดังนั้นการแสวงหาผลกำไรของสินทรัพย์ หนี้สิน  
หรือฐานะทางการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการในงบการเงิน นับว่าใกล้เคียง  
ความจริงพอสมควรหากใช้หลักการบัญชีต้นทุนในอดีต แม้อาจมีส่วนแตกต่างอยู่บางแต่  
ส่วนต่างก็นับไม่ถึงเป็นสาระสำคัญ

ปี พ.ศ. 2516 - 2517 ในช่วงระยะ 2 ปีนี้ จะเห็นว่าดัชนีราคาผู้-  
บริโภคเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว ในปี พ.ศ. 2517 เพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 43 เมื่อเทียบ  
จากปี พ.ศ. 2515 ซึ่งโดยเฉลี่ยแล้วในช่วงระยะเวลา 2 ปี อัตราการเพิ่มขึ้นโดย  
เฉลี่ยต่อปีประมาณร้อยละ 20 - 22 ซึ่งนับว่าเป็นอัตราการเพิ่มขึ้นที่สูงมาก สาเหตุ  
ที่ทำให้ระดับราคามีอัตราสูงขึ้นอย่างรวดเร็ว เนื่องมาจากสิ่งที่ได้กล่าวมาแล้ว คือ  
กลุ่มประเทศที่ผลิตน้ำมันเพื่อส่งออกได้ขึ้นราคาน้ำมันดิบถึงประมาณ 3 เท่าตัว นับตั้งแต่  
เดือนตุลาคม พ.ศ. 2516 เป็นต้นมา ประกอบกับเป็นช่วงที่มีการปรับค่าของเงินสกุล  
ต่าง ๆ จึงทำให้ระดับราคาเพิ่มขึ้นด้วย

ปี พ.ศ. 2518 - 2519 ในระยะเวลา 2 ปีนี้ อัตราการเพิ่มขึ้นของ  
ดัชนีราคาผู้บริโภคเริ่มลดลงบ้าง เมื่อเทียบดัชนีราคาของปี พ.ศ. 2519 กับปี พ.ศ. 2517  
เพิ่มขึ้นเพียงร้อยละ 10 หรือเฉลี่ยเพิ่มขึ้นต่อปี ในอัตราประมาณร้อยละ 5 เท่านั้น  
สาเหตุที่อัตราการเพิ่มขึ้นของดัชนีราคาผู้บริโภคลดลงในช่วงระยะ 2 ปีนี้ เนื่องมาจาก  
รัฐบาลได้ใช้นโยบายทางการเงินบางอย่าง เพื่อควบคุมภาวะเศรษฐกิจในช่วงปี พ.ศ. 2517  
ซึ่งวิธีการดังกล่าวได้แก่ การควบคุมการนำเข้าของสินค้าฟุ่มเฟือย การควบคุมราคาสินค้า

ที่จำเป็นในการบริโภค การตรึงอัตราค่าจ้างแรงงาน ตลอดจนมาตรการป้องกันการค้ากัก  
 ขุนสินค้าที่สำคัญ ๆ บางอย่างเช่น ข้าว ข้าวโพด น้ำตาล เป็นต้น

ปี พ.ศ. 2520 - 2524 ในช่วง 5 ปีหลังนี้ อัตราการเพิ่มขึ้นของดัชนี  
 ราคาผู้บริโภคกลับมีแนวโน้มสูงขึ้นอีก ทั้งนี้เนื่องจากปี พ.ศ. 2520 ได้มีการปรับอัตรา  
 ค่าไฟฟ้าและค่าแรงขั้นต่ำให้สูงขึ้น นอกจากนี้การเปลี่ยนแปลงนโยบายทางด้านราคาสินค้า  
 ควบคุมของรัฐบาล และการเพิ่มขึ้นของราคาขายปลีกของน้ำมันมีผลทำให้ระดับราคาสูง  
 ขึ้น และยิ่งเมื่อเดือนกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2523 รัฐบาลได้ประกาศให้ขึ้นราคาน้ำมันเชอ-  
 เพลิงอีกประมาณ 33% สาเหตุเนื่องจากกลุ่มโอเปกได้ประกาศขึ้นราคาน้ำมันดิบอีก  
 จากผลกระทบอันนี้ทำให้ดัชนีราคาผู้บริโภคของปี พ.ศ. 2523 เพิ่มขึ้นจากปี พ.ศ. 2522  
 ถึงร้อยละ 19.7 อัตราการเพิ่มขึ้นของปี พ.ศ. 2524 เมื่อเปรียบเทียบกับปี พ.ศ. 2519  
 เพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 72 หรือเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยต่อปีประมาณร้อยละ 12 - 14 ซึ่งนับว่าสูง  
 เมื่อเทียบกับช่วงเวลาอื่น คือ ระหว่างปี พ.ศ. 2518 - 2519

จะเห็นได้ว่านับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2516 เป็นต้นมา ประเทศไทยเป็นประเทศ  
 หนึ่งที่ได้รับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อค่อนข้างมากเมื่อเทียบกับช่วงปี พ.ศ. 2508 -  
 2515 ดังนั้น เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นการเปลี่ยนแปลง  
 ที่ค่อนข้างจะมีสาระสำคัญ โดยเฉพาะสำหรับรายการบางรายการในงบการเงิน เช่น  
 สินค้า และสินทรัพย์ถาวร ตลอดจนหน่วยวัดเงินตราที่มีค่าไม่คงที่อีกต่อไป ดังนั้นการบัญชี  
 ซึ่งอาศัยหลักข้อมูลการบัญชีต้นทุนในอดีต จึงควรที่จะได้มีการเปลี่ยนแปลง ในการเปลี่ยน  
 แปลงดังกล่าวจะต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินในการนำไปใช้อย่าง  
 มีประสิทธิภาพมากขึ้น และต้องคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ประกอบเช่น ค่าใช้จ่าย และ  
 ความสามารถในการจัดเตรียมข้อมูลดังกล่าวด้วย

## ลักษณะและโครงสร้างทางการบัญชีของประเทศไทย

ลักษณะและโครงสร้างทางการบัญชีของแต่ละประเทศย่อมมีความแตกต่างกัน สาเหตุของความแตกต่างนั้นก็เนื่องมาจาก ระบบเศรษฐกิจ กฎหมายหรือนโยบาย รัฐบาลตลอดจนสภาพแวดล้อมอื่น ๆ ที่แตกต่างกัน จากการศึกษาความเคลื่อนไหวในทางประเทศ ทางด้านการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคาในบทความจะเห็นได้ว่า ลักษณะและโครงสร้างทางการบัญชีมีอิทธิพลต่อการพัฒนาทางการบัญชีอย่างมาก ลักษณะและโครงสร้างดังกล่าวได้แก่ ระเบียบหรือประเพณีทางการบัญชี การวางหลักการบัญชีและมาตรฐานการบัญชี และที่สำคัญก็คือ สถาบันทางการบัญชีและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง สำหรับประเทศไทยลักษณะโครงสร้างทางการบัญชีอาจพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

ระเบียบหรือประเพณีทางการบัญชี ระเบียบหรือประเพณีทางการบัญชีที่ปฏิบัติกันในแต่ละประเทศสามารถแบ่งได้ 2 ลักษณะคือ ระเบียบหรือประเพณีที่ถูกระบุกำหนดโดยกฎหมาย เช่น กฎหมายภาษีอากร การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ในลักษณะนี้จะตรงตามหลักการบัญชีภาษีอากร จะแตกต่างจากนั้นไม่ได้ ส่วนอีกลักษณะหนึ่ง คือ การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินแยกต่างหากจากระบบภาษีอากร ลักษณะดังกล่าวจะมีสถาบันวิชาชีพทางการบัญชีเป็นผู้กำหนดรูปแบบและวิธีการเปิดเผยข้อมูลอย่างอิสระ โดยอาศัยหลักความถูกต้องตามที่ควร สำหรับประเทศไทยอยู่ในลักษณะหลัง คือการบัญชีการเงินกับการบัญชีภาษีอากรได้แยกกันอย่างสิ้นเชิง ดังนั้น หากมีการพิจารณาการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาวะการเงินเพื่อโดยวิธีการบัญชีวิธีใดวิธีหนึ่งหรือหลาย ๆ วิธี รวมกันย่อมมีปัญหาน้อยกว่าลักษณะแรก

หลักการบัญชีและมาตรฐานทางการบัญชี เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศกำลังพัฒนา เมื่อเทียบกับประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่น อังกฤษ สหรัฐอเมริกา หลักการบัญชีของประเทศไทยยังล้าหลังกว่ามากตามความก้าวหน้าของธุรกิจ แต่เดิมหลักการบัญชีที่ใช้ในประเทศไทยยังไม่ได้กำหนดหลักการหรือมาตรฐานที่แน่นอน วิธีการปฏิบัติทางการ

บัญชีใช้อ้างอิงจากตำราเรียน ซึ่งได้รับแบบอย่างมาจากทั้งประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา ต่อมาเมื่อไม่นานมานี้สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้รวบรวมแนวความคิดและหลักการบัญชีต่าง ๆ ออกมาเป็นมาตรฐานการบัญชีและสอบบัญชีขึ้น ในปัจจุบันมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้มีทั้งหมดเพียง 5 ฉบับ มาตรฐานการสอบบัญชีทั้งหมด 12 ฉบับ นอกนั้นเป็นร่างแถลงการณ์ ซึ่งร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีปัจจุบันมีถึงฉบับที่ 28 และร่างแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีถึงฉบับที่ 20 นอกจากนี้ยังมีร่างมาตรฐานแนวความคิดทางการบัญชีการเงินเพิ่มขึ้นอีก 4 ฉบับ นับว่าการบัญชีของประเทศไทยกำลังอยู่ในขั้นพัฒนา เช่น เกี่ยวกับความเจริญก้าวหน้าของธุรกิจ

แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะได้มีการพัฒนามาตรฐานทางการบัญชีขึ้นมาบ้างแล้ว แต่มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวก็ยังอาศัยหลักการบัญชีของอังกฤษและสหรัฐอเมริกา เป็นแบบอย่าง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในระยะหลัง หลักการบัญชีของสหรัฐอเมริกามีบทบาทในการวางมาตรฐานของไทยอย่างมาก โดยเฉพาะร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 เกี่ยวกับการแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงิน ได้นำหลักการจาก FASB Statement No. 33 ของสหรัฐอเมริกามาใช้เป็นส่วนใหญ่ ดังจะกล่าวรายละเอียดในหัวข้อต่อไป

สถาบันทางการบัญชีและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง สถาบันทางการบัญชียังเป็นตัวจักรสำคัญในการพัฒนาทางด้านวิชาชีพทางการบัญชี ประเทศที่มีการปฏิบัติงานทางการบัญชีอย่างเป็นอิสระไม่ขึ้นอยู่กัระบบภาษี เช่น อังกฤษหรือสหรัฐอเมริกา สถาบันทางการบัญชีจะมีบทบาทมากในการกำหนดหลักการและรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน สำหรับประเทศไทยก็มีลักษณะในทำนองเดียวกัน คือสถาบันทางการบัญชีเป็นผู้กำหนดหลักการทางการบัญชีต่าง ๆ ข้อแตกต่างของสถาบันทางการบัญชีของประเทศไทย อาจแตกต่างกับในต่างประเทศอยู่บ้าง โดยเฉพาะในสหรัฐอเมริกาของประเทศไทยคณะกรรมการของแต่ละสถาบันส่วนใหญ่ประกอบด้วยบุคคลในกลุ่มเดียวกัน ตัวอย่างเช่น สมาคมนักบัญชี

และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย มีคณะกรรมการที่ประกอบไปด้วยบุคคลในสถาบัน หรือหน่วยงานอื่น ๆ เช่น จากคณาจารย์ในมหาวิทยาลัย จากกระทรวงพาณิชย์ จากคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี จากสำนักงานสอบบัญชีบางแห่ง ตลาดหลักทรัพย์และบุคคลอื่น ๆ เป็นต้น ดังนั้น จากความสัมพันธ์ขององค์ประกอบในแต่ละสถาบันดังกล่าว จึงทำให้การออกแถลงการณ์ หรือวางหลักเกณฑ์แนวทางการปฏิบัติงานทางวิชาชีพการบัญชีมีลักษณะไปในทางเดียวกัน ไม่มีความแตกต่างกันมาก แต่ในต่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสหรัฐอเมริกาวิชาชีพทางการบัญชีมีลักษณะอยู่ในวงกว้างมากกว่าของประเทศไทย สาเหตุเนื่องมาจากสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศใหญ่ การปกครองแบ่งออกเป็นรัฐ ๆ แต่ละรัฐก็มีกฎหมายแตกต่างกันออกไป สถาบันทางการบัญชีแม้จะมีสถาบันกลาง เช่น AICPA, FASB หน่วยงาน SEC เป็นต้น แต่สถาบันเหล่านี้ทำงานอย่างเป็นอิสระ เพราะผู้บริหารหรือคณะกรรมการแยกต่างหากจากกัน ดังนั้น ในการวางกำหนดกฎเกณฑ์การปฏิบัติงานทางการบัญชีบางครั้งอาจจะขัดแย้งกันเองได้

สำหรับสถาบันทางการบัญชีและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องที่สำคัญ ๆ ของประเทศไทยอาจแยกได้ดังต่อไปนี้

1. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เป็นสถาบันที่ตั้งขึ้นเมื่อ พ.ศ. 2491 เพื่อส่งเสริมและเผยแพร่ความรู้เกี่ยวกับการบัญชีในประเทศไทยรวมทั้งการสอบบัญชี การบริหารธุรกิจ การภาษีอากร การบริการด้านการบริหารและความรู้อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง สมาคมนับว่าเป็นสถาบันที่สำคัญในการพัฒนาทางการบัญชีของประเทศไทยอย่างมาก ได้วางมาตรฐานทางการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี จีตือบรมและสัมมนาปัญหาต่าง ๆ ทางด้านบัญชี ปัจจุบันสมาคมฯ ประกอบไปด้วยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี คณะอนุกรรมการมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คณะอนุกรรมการภาษีอากร คณะอนุกรรมการบัญชีบริหาร คณะอนุกรรมการพัฒนาวิชาชีพ และคณะอนุกรรมการหารายได้



2. คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) เป็นคณะกรรมการที่ถูกจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มีหน้าที่ควบคุมการปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากนี้ยังให้คำแนะนำปรึกษาแก่มหาวิทยาลัยหรือสถานศึกษาในการศึกษาวิชาชีพสอบบัญชี

3. สถานศึกษา ได้แก่ มหาวิทยาลัย หรือสถานศึกษาเกี่ยวกับวิชาชีพทางการบัญชี ปัจจุบันสถานศึกษานับว่ามีบทบาทสำคัญในการพัฒนาทางการบัญชีอย่างมาก เพราะเป็นแหล่งรวบรวมความรู้และผลิตบุคคลผู้มีประสิทธิภาพในการประกอบวิชาชีพทางการบัญชี ในต่างประเทศ เช่น ประเทศนิวซีแลนด์ ยังต้องอาศัยการวิจัยทางการบัญชีจากมหาวิทยาลัยเป็นเครื่องวางแนวทางปฏิบัติงานทางการบัญชี สำหรับประเทศไทยสถาบันทางการบัญชีต่าง ๆ จะต้องประกอบด้วยคณาจารย์ของสาขาวิชาการบัญชีร่วมอยู่ด้วย

4. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นหน่วยงานที่ตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2517 เป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย แต่ไม่อยู่ในข่าย ต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ตลาดหลักทรัพย์มีหน้าที่เป็นสื่อกลางการซื้อขายหุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ดังนั้นตลาดหลักทรัพย์จึงมีบทบาทมากในการกำหนดรูปแบบการจัดหางบการเงินเพื่อเปิดเผยแก่ผู้ลงทุน เช่นเดียวกับตลาดหลักทรัพย์ในต่างประเทศ

5. กรมสรรพากร นับเป็นหน่วยราชการที่มีบทบาทต่อธุรกิจอย่างมาก โดยเฉพาะทางด้านภาษีอากร แต่เนื่องจากระเบียบหรือประเพณีทางการบัญชีของไทยไม่ขึ้นอยู่กับระบบภาษีอากร ดังนั้นการเปิดเผยรายการในงบการเงินจึงไม่จำเป็นต้องสอดคล้องกับการบัญชีภาษีอากรแต่อย่างใด ดังนั้น หากมีการนำวิธีการบัญชีเกี่ยวกับภาวะเงินเพื่อวิธีใดวิธีหนึ่งหรือหลาย ๆ วิธีมาใช้ ก็ไม่น่าที่จะกระทบกระเทือนต่อ

บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันแต่อย่างไร หากการคำนวณภาษีของกิจการยังคงถือหลักตามประมวลรัษฎากรอยู่

ลักษณะและโครงสร้างทางการบัญชีของประเทศไทยอีกประการหนึ่งที่น่าสนใจคือ การบัญชีของประเทศไทยยังอยู่ในวงแคบ ทั้งนี้ เนื่องจากเศรษฐกิจของไทยประกอบด้วยธุรกิจขนาดเล็ก ส่วนใหญ่เป็นธุรกิจแบบครอบครัว ความสำคัญทางด้านกา  
เปิดเผยข้อมูลในงบการเงินจึงน้อยเมื่อเทียบกับประเทศอื่น ๆ ดังนั้นการพัฒนาทางด้านการบัญชีจึงเป็นไปได้ค่อนข้างมาก แต่อย่างไรก็ตามเป็นที่คาดว่าในอนาคตกิจการขนาดใหญ่ ซึ่งมีผู้ถือหุ้นจำนวนมากอาจจะมีจำนวนมากขึ้น ทั้งนี้นับตั้งแต่การประกาศพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด เมื่อวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2521 และเมื่องบการเงินเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับผู้ใช้เป็นจำนวนมากแล้ว แนวทางปฏิบัติทางการบัญชีของประเทศอาจพัฒนาให้ก้าวหน้าทัดเทียมต่างประเทศได้

#### การแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงินของประเทศไทย

ผลกระทบอันเนื่องมาจากความรุนแรงของภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทยทำให้กับบัญชีได้ตระหนักถึงความเปลี่ยนแปลงราคาที่จะมีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ดังนั้นคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จึงได้ประกาศร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่องการแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงิน เมื่อวันที่ 30 มกราคม พ.ศ. 2525 วิธีการในร่างแถลงการณ์ดังกล่าว ได้ใช้วิธีการทำนองเดียวกับสหรัฐอเมริกา คือ FASB Statement No. 33 การที่สมาคมฯ ได้ประกาศร่างแถลงการณ์นี้มาตลอดปีประสงค์เพื่อเสนอเป็นแนวทางในการปฏิบัติ และเพื่อเป็นการแนะนำและกระตุ้นให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสนใจและพิจารณาปรับปรุงในงบการเงินของตน เนื่องจากแนวความคิดดังกล่าวค่อนข้างเป็นแนวความคิดใหม่ของประเทศไทย ประกอบกับยังไม่มี

การทดลองหรือวิจัยวิธีการอื่น ๆ มาก่อน ดังนั้นร่างแถลงการณ์ฉบับนี้ ทางสมาคมฯ  
ยังไม่ถือเป็นข้อบังคับใด ๆ โดยถือเป็นเพียงแนวทางปฏิบัติในชั้นทดลองเท่านั้น ทั้งนี้  
เพราะอาจมีปัญหาในทางปฏิบัติสำหรับธุรกิจบางประเภท

การที่สมาคมฯ ได้ให้หลักการเปิดเผยข้อมูลในรูปแบบเดียวกับของสหรัฐฯ  
นั้น เนื่องจากสหรัฐฯ เป็นประเทศที่มีความก้าวหน้าทางธุรกิจสูงสุดประเทศหนึ่ง ประกอบ  
กับได้มีการนำหลักการบัญชีที่ใช้ในสหรัฐฯ มาใช้ในประเทศไทย คือ ถือเป็นแบบอย่าง  
มาช้านานแล้ว เหตุผลประการที่สำคัญคือ วิธีการเปิดเผยของสหรัฐฯ เกี่ยวกับผลกระทบ  
ของการเปลี่ยนแปลงราคานั้นเป็นที่เข้าใจง่าย และง่ายต่อการปฏิบัติ แต่อย่างไรก็ตาม  
ทางสมาคมฯ ได้เปิดโอกาสให้นักบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องได้แสดงความคิดเห็นเพื่อเสนอแนะ  
วิธีการอื่น ๆ ที่เห็นว่าเหมาะสม ทั้งนี้เพื่อที่จะได้นำมาพิจารณาในการวางรูปแบบที่มี  
มาตรฐานเดียวกันต่อไป

สำหรับสาระสำคัญในร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง การ  
แสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงินอาจพิจารณาโดยสรุปได้ดัง  
ต่อไปนี้

ขอบเขตของการใช้ ร่างแถลงการณ์ฉบับนี้ยังไม่มีกำหนดขอบเขตและ  
ยังถือว่าเป็นเพียงแนวทางปฏิบัติชั้นทดลองเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตามจะต้องมีการศึกษา  
เพิ่มเติมแล้วนำมาพิจารณาเป็นมาตรฐานทางการบัญชีในอนาคต

วิธีการเปิดเผยข้อมูล ให้แสดงข้อมูลเป็นข้อมูลประกอบงบการเงินซึ่งจัดทำ  
ตามวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีต ข้อมูลประกอบดังกล่าวอาจแสดงเป็นงบประกอบงบการเงิน  
ตารางประกอบ หมายเหตุประกอบ เป็นต้น

รายการที่เปิดเผย ในร่างแถลงการณ์มีความเห็นว่ากิจการควรเปิดเผย  
รายการทั้งสำหรับปีการเงินปัจจุบัน และข้อมูลประกอบสรุป 5 ปี และจะต้องมีหมายเหตุ

ยอดขายข้อมูลประกอบดังกล่าว ซึ่งหมายเหตุยอดขายข้อมูลประกอบนี้เป็นการแสดง ข้อมูล การคำนวณส่วนแตกต่าง และข้อมูลอื่น ๆ เพื่ออธิบายที่มาหรือวิธีการจัดเตรียมข้อมูล ประกอบ รายละเอียดของข้อมูลประกอบทั้งสำหรับปีการเงินปัจจุบันและข้อมูลประกอบ สรุปรูป 5 ปี มีดังต่อไปนี้

รายการสำหรับปีการเงินปัจจุบัน :-

ก. กำไรจากการดำเนินงาน

- ระบบเงินคงที่
- ระบบราคาทุนปัจจุบัน

วิธีการแสดงกำไรจากการดำเนินงานดังกล่าวอาจแสดงได้ 2 วิธี คือ แสดงไว้ในรูปของงบกำไรขาดทุน ซึ่งแสดงรายได้ ค่าใช้จ่าย กำไรและขาดทุน หรืออีกวิธีหนึ่งคือแสดงในรูปของการกระทบยอด โดยกระทบจากกำไรจากการดำเนินงานตามวิธีต้นทุนในอดีต แล้วปรับด้วยรายการปรับปรุงตามระบบเงินคงที่ และระบบ ราคาทุนปัจจุบัน

ข. กำไรหรือขาดทุนจากอำนาจซื้อของสิ่งที่เป็นตัวเงินสุทธิ ซึ่ง จำนวนนี้จะต้องไม่นำไปรวมกับกำไรจากการดำเนินงานตามปกติ

ค. กำไรหรือขาดทุนจากการมีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ (Holding gains of losses) เช่น ของคงคลัง ทรัพย์สิน โรงงาน และอุปกรณ์ทั้งก่อนและ หลังผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อโดยทั่วไป

ข้อมูลประกอบสรุปรูป 5 ปี

ก. ยอดขายสุทธิและรายได้อื่น ๆ จากการดำเนินงาน

ข. ข้อมูลในราคาทุนในอดีตระบบเงินคงที่สำหรับรายการต่อไปนี้

- กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงาน
- สินทรัพย์สุทธิเมื่อสิ้นปี
- กำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อของสิ่งที่เป็นตัวเงินสุทธิ

ค. ข้อมูลในราคาทุนปัจจุบัน (ยกเว้นสำหรับปีที่ข้อมูลไม่รวมอยู่ใน  
การเปิดเผยของปีปัจจุบันคือ กรณีที่ไม่เปิดเผยกำไรจากการดำเนินงาน ในระบบราคา  
ปัจจุบันเนื่องจากกำไรจากการดำเนินงานทั้ง 2 วิธีไม่แตกต่างกันมากนัก) สำหรับราย  
การต่อไปนี้

- กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงาน
- กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานต่อหุ้น
- สินทรัพย์สุทธิเมื่อสิ้นปี
- การเพิ่มขึ้นหรือลดลงในราคาทุนปัจจุบันของของคงคลัง  
ทรัพย์สิน โรงงานและอุปกรณ์ ซึ่งคำนึงถึงภาวะเงินเฟ้อแล้ว

ง. ข้อมูลอื่น ๆ

- เงินปันผลต่อหุ้นสามัญ
- ราคาตลาดต่อหุ้นสามัญเมื่อสิ้นสุดปีการเงิน

หลักการวัดมูลค่า หลักการวัดมูลค่าในที่นี้หมายถึง หน่วยวัดมูลค่าของ  
รายการในข้อมูลประกอบ ซึ่งแยกพิจารณาได้ 2 ระบบคือ

1. ระบบเงินคงที่ คือรายการตามวิธีต้นทุนในอภิตที่ปรับด้วยดัชนี  
ราคาผู้บริโภคโดยทั่วไป ซึ่งวิธีนี้ก็คือวิธีการบัญชีต้นทุนในอภิตที่ใช้หน่วยวัดมูลค่าเป็น  
อำนาจซื้อของเงินตราหรือเป็นตัวเงินคงที่นั่นเอง

2. ระบบทุนปัจจุบัน ระบบนี้สามารถใช้หน่วยวัดได้ 2 วิธี คือ  
หน่วยวัดที่เป็นเงินตราหรือที่เรียกว่า ระบบเงินในนาม ซึ่งการประมาณมูลค่าใช้ราคา

ทุนปัจจุบัน ส่วนหน่วยวัดก็คือ เงินตรา หรืออาจใช้หน่วยวัดที่เป็นอำนาจซื้อของ เงินตรา หรือระบบเงินคงที่ โดยวิธีนี้หลักการประมาณมูลค่าใช้ราคาทุนปัจจุบัน แต่หน่วยวัดมูลค่าใช้ระบบเงินคงที่คือปรับด้วยดัชนีราคาโดยทั่วไปด้วย สำหรับร่างแถลงการณ์แนบมาให้ใช้วิธีหลัง นั่นคือใช้ระบบทุนปัจจุบันที่ใช้ระบบเงินคงที่เป็นหน่วยวัดมูลค่า หรืออาจจะกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า การใช้ระบบทุนปัจจุบัน และระบบเงินคงที่รวมกันนั่นเอง

### ราคาที่ใช้ประมาณมูลค่าสินทรัพย์ สำหรับรายการที่เป็นของคงคลัง

ทรัพย์สิน โรงงานและอุปกรณ์ ไม่ว่าจะใช้ราคาทุนในอดีตระบบเงินคงที่หรือราคาทุนปัจจุบัน ไม่ว่าจะระบบเงินในนามหรือระบบเงินคงที่ ราคาของสินทรัพย์ดังกล่าวจะต้องไม่สูงกว่ามูลค่าที่จะได้รับตอบแทนหรือได้รับคืน (Recoverable amount) ซึ่งจำนวนหรือมูลค่าที่จะได้รับคืนในที่นี้หมายถึงมูลค่าปัจจุบันของ เงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์ ตามที่เฝ้าดูไว้ในอนาคตอื่น ๆ มูลค่าที่จะได้รับคืนอาจวัดได้จากมูลค่าสุทธิที่อาจจะขายสินทรัพย์นั้นได้ ได้แก่ จำนวนเงินสดหรือสิ่งหักเหที่คาดว่าจะได้รับจากการขายสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการขาย กรณีนี้ใช้วัดสำหรับสินทรัพย์ที่กำลังจะถูกขาย เช่น สินค้า หรือสินทรัพย์อื่นที่ต้องการขาย นอกจากนี้จำนวนที่จะได้รับคืนนี้อาจวัดได้จากมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดสุทธิที่ได้รับในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์นั้น โดยนำอัตราส่วนลดปรับการไหลเข้าสุทธิของเงินสดในอนาคตให้เป็นค่าปัจจุบัน ดังนั้น อาจสรุปได้ว่า

ก. มูลค่าของสินทรัพย์ราคาทุนในอดีตระบบเงินคงที่ คือมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างราคาต้นทุนในอดีตของสินทรัพย์ที่ปรับด้วยดัชนีราคาโดยทั่วไป กับจำนวนที่จะได้รับคืน ณ วันที่วัด

ข. มูลค่าของสินทรัพย์ราคาทุนปัจจุบัน คือมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างราคาทุนปัจจุบัน กับจำนวนที่จะได้รับคืน ณ วันที่วัด

ดังนั้น จะเห็นได้ว่ามูลค่าของสินทรัพย์ที่ประมาณจะต้องมีมูลค่าไม่สูงกว่าจำนวนที่จะได้รับคืนไม่ว่าจะใช้วิธีใดก็ตาม ณ วันที่วัด

การประมาณราคาหุ้นปัจจุบันของสินทรัพย์ ในการคำนวณหรือประมาณราคา-  
 ทุนปัจจุบันของสินทรัพย์ ซึ่ง ได้แก่ สินค้าหรือของคงคลัง ทรัพย์สิน โรงงานและอุปกรณ์  
 ในร่างแถลงการณ์ได้แนะนำให้ใช้วิธีการประมาณราคา 2 วิธี คือ

ก. การใช้ดัชนีราคา ดัชนีราคาที่ใช้นี้อาจได้มาจากภายนอกหรือ  
 จากภายในกิจการเอง และจะต้อง เป็นดัชนีราคา เฉพาะสำหรับสินทรัพย์นั้น ๆ

ข. การคิดราคาโดยตรง วิธีนี้อาจประมาณจากราคาปัจจุบันตาม  
 ใบสำคัญ จากบัญชีราคาจากผู้ขายส่งหรือราคาจากผู้ขายได้ตั้งไว้ อื่น ๆ หรือต้นทุนในการ  
 ผลิตมาตรฐานที่ประกอบด้วยต้นทุนในราคาปัจจุบัน เช่น วัสดุคิบบ ค่าแรง และค่าใช้จ่าย  
 ในราคาทุนปัจจุบัน เป็นต้น ทั้งนี้ หากเป็นสินทรัพย์ถาวร จะต้องรวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ  
 ที่จะทำให้สินทรัพย์นั้นสามารถใช้งานได้ เช่น ค่าติดตั้ง ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่จำเป็น เป็นต้น

กำไรหรือขาดทุนจากการมีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ เนื่องจากในร่างแถลงการณ์  
 นี้สนับสนุนให้ใช้ราคาทุนปัจจุบันระบบเงินคงที่ ดังนั้น กำไรหรือขาดทุนจากการมีกรรมสิทธิ์  
 ในสินทรัพย์ก็คือผลต่างระหว่างราคาทุนปัจจุบันกับราคาทุนในอดีตปรับด้วยค่าเฉลี่ยของเงิน  
 คงที่ ณ วันที่มีการจำหน่ายหรือวันสิ้นงวด

นอกจากสาระสำคัญดังกล่าวข้างต้นแล้ว ในร่างแถลงการณ์ดังกล่าวยังได้  
 กล่าวถึงรายละเอียดของรายการต่าง ๆ เช่น ลักษณะของรายการที่เป็นตัวเงินและไม่  
 เป็นตัวเงิน ความหมายของค่าต่าง ๆ ตลอดจนตัวอย่างในภาคผนวกซึ่งถือเป็นเพียง  
 ส่วนประกอบเพื่อเสนอแนะแยกต่างหากจากร่างแถลงการณ์ดังกล่าวเท่านั้น

เนื่องจากร่างแถลงการณ์ฉบับนี้เป็นเพียงขั้นทดลอง เท่านั้น ดังนั้นจึงยังไม่มี  
 การกำหนดขอบเขต เช่น ขนาดของธุรกิจ หรือขนาดของความสำเร็จของรายการในงบ  
 การเงินที่จะต้องเปิดเผย ซึ่งในสหรัฐฯ ตาม FASB Statement No. 33 ได้กำหนด  
 ขอบเขตของกิจการและจำนวนมูลค่าของสินทรัพย์ที่มีขนาดใหญ่ และมีวันบังคับใช้ ซึ่งแตก  
 ต่างจากร่างแถลงการณ์ของสมาคมบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย ส่วนเนื้อหา  
 หรือหลักการใหญ่ ๆ ที่สำคัญอื่น ๆ ร่างแถลงการณ์ ฉบับที่ 28 ก็ใช้หลักการของสหรัฐฯ

เป็นส่วนใหญ่ (สำหรับรายละเอียดของร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 นี้จะศึกษาได้จากภาคผนวก จ.)

### การยอมรับการบัญชี เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคาในประเทศไทย

เป็นที่ยอมรับว่าภาวะเศรษฐกิจของประเทศไทยปัจจุบันได้รับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อค่อนข้างรุนแรง และนักบัญชีบางท่านก็เริ่มตระหนักถึงผลกระทบดังกล่าว อันมีผลถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน แต่ก็มีนักบัญชีตลอดจนผู้ดำเนินธุรกิจเป็นจำนวนมากไม่น้อยที่ยังไม่เห็นความสำคัญและความจำเป็นของการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคาดังกล่าว จากการศึกษาลักษณะและโครงสร้างทางการบัญชีของประเทศไทย จะเห็นว่า มีทั้งข้อสนับสนุนและอุปสรรคในการพัฒนาวิชาชีพทางการบัญชี ข้อสนับสนุนคือระเบียบประเพณีทางการบัญชีของประเทศไทย มีได้ขึ้นอยู่กับระบบภาษีอากร การวางหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติขึ้นอยู่กับสมาคมนักบัญชีซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระ การจัดทำงบการเงินและการเปิดเผยขึ้นอยู่กับหลักความถูกต้องตามที่ควร ดังนั้นการพัฒนาหลักการบัญชีใหม่ ๆ จึงเป็นไปได้โดยสะดวก ทางด้านอุปสรรคซึ่งได้แก่ความก้าวหน้าทางธุรกิจอันมีผลมาถึงความก้าวหน้าทางการบัญชีของประเทศไทย ปัจจุบันยังอยู่ในขั้นกำลังพัฒนา ซึ่งได้มีการรวบรวมและวางมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีใหม่หลักเกณฑ์ไปในแนวเดียวกัน ดังนั้น หลักการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคาจึงถือเป็นเรื่องใหม่ และยังไม่เป็นที่รู้จักของนักบัญชีเท่าใดนัก ประกอบกับบริษัทขนาดใหญ่ในประเทศไทยมีจำนวนไม่มากและส่วนใหญ่เป็นบริษัทในครอบครัว แมว่าจะมีพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนสนับสนุนก็ตาม แต่ก็ยังอยู่ในขั้นพัฒนาจึงทำให้จำนวนบริษัทขนาดใหญ่ที่เป็นบริษัทมหาชนอย่างแท้จริงมีจำนวนน้อย จากผลดังกล่าวจึงทำให้กลุ่มผู้ใช้งบการเงินอยู่ในวงจำกัด โดยเฉพาะผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนในกิจการมีจำนวนน้อย ดังนั้น จึงทำให้ขาดความกระตือรือร้นในการพัฒนาวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี



จากการพิจารณาข้อสนับสนุนและอุปสรรคของการพัฒนาการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคาคงกลางข้างต้นทำให้เห็นว่าอุปสรรคต่าง ๆ มีผลกระทบอย่างมากที่ทำให้ธุรกิจส่วนใหญ่ ตลอดจนนักบัญชียังไม่เห็นความสำคัญของข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคาคงกลาง แต่อย่างไรก็ตามมีบางบริษัทที่ให้ความสนใจ และจัดทำงบการเงินตามหลักการคงกลางบ้างแล้ว แต่การจัดทำยังอยู่ในวงแคบ เช่น จัดทำขึ้นเพื่อใช้ทางด้านบริหารเท่านั้น ยังไม่มีนโยบายเปิดเผยในงบการเงิน เป็นต้น จากการศึกษาโดยการสอบถามบริษัทต่าง ๆ ในประเทศไทยบางบริษัท อาจสรุปแนวโน้มการยอมรับหลักการบัญชีการเปลี่ยนแปลงราคาของธุรกิจในประเทศไทยได้ตามลักษณะของธุรกิจดังต่อไปนี้ -

1. บริษัทที่ตั้งขึ้นโดยคนไทย บริษัทคงกลางหมายถึง บริษัทที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งก่อตั้งโดยคนไทย ลักษณะของกิจการส่วนใหญ่จะเป็นลักษณะบริษัทในครอบครัว ดังนั้นตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นคือ ยังไม่มีความเคลื่อนไหวใด ๆ อย่างมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการยอมรับหลักการบัญชีคงกลาง ทั้งนี้ สาเหตุเนื่องจากผู้ใช้งบการเงินอยู่ในวงจำกัด และนักบัญชี ตลอดจนนักธุรกิจของไทยยังคงคุ้นเคยกับหลักการบัญชีต้นทุนในอดีต เพราะได้ถือปฏิบัติติดต่อกันเป็นเวลานาน

2. บริษัทที่ต่างประเทศมาลงทุนในประเทศไทย บริษัทต่าง ๆ เหล่านี้ มักจะมีบริษัทใหญ่หรือบริษัทแม่อยู่ในต่างประเทศ เช่น บริษัทจากประเทศอังกฤษ สหรัฐอเมริกา เนเธอร์แลนด์ ออสเตรเลีย เป็นต้น บริษัทเหล่านี้นอกจากจะต้องจัดเตรียมงบการเงินเพื่อเปิดเผยรายการทางการเงินบัญชีตามหลักการบัญชีของประเทศไทยแล้ว หน่วยบัญชีของแต่ละบริษัทจะต้องส่งข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินให้บริษัทแม่ในต่างประทศด้วย ในกรณีที่ประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่นั้น ได้มีหลักเกณฑ์การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาวะเงินเฟ้อ การจัดเตรียมข้อมูลก็จะต้องให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ดังกล่าวด้วย ในทางปฏิบัติบริษัทต่างประเทศดังกล่าวนี้มีทางเลือกปฏิบัติได้หลายวิธี ตัวอย่างเช่น

ก. การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม วิธีนี้เป็นการจัดทำงบการเงินเพิ่มเติม โดยถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินตามวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีต งบประ-  
 กอบนี้จะเป็นงบการเงินเปรียบเทียบ ซึ่งแสดงข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าปัจจุบันของรายการ  
 ในงบการเงิน และการเปิดเผยถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการทางการเงิน โดยมีผู้สอบ-  
 บัญชีรับรองความถูกต้องของข้อมูลดังกล่าวด้วย ตัวอย่างบริษัทดังกล่าวได้แก่ บริษัท  
 เซลล์การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทของอังกฤษ ลักษณะการเปิดเผย  
 จะมุ่งบุคคลเพิ่มเติม<sup>1</sup> ตามราคาตลาดหรือตามมูลค่าปัจจุบัน โดยแสดงเปรียบเทียบขนาน  
 ไปกับข้อมูลตามวิธีปกติ ส่วนงบกำไรขาดทุนยังคงเหมือนเดิม รายการที่แตกต่างจาก  
 รายการตามปกติในงบดุล ได้แก่ การประมาณราคาปัจจุบันของสินทรัพย์คงเหลือและ  
 สินทรัพย์ถาวรสุทธิ ส่วนแตกต่างอันเนื่องมาจากการที่ราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจะแสดง  
 เป็นสำรองการปรับระดับราคาสินทรัพย์ในส่วนของสำนักงานใหญ่ นอกจากนี้ในหมายเหตุ  
 ประกอบงบการเงินยังได้อธิบายรายละเอียดของข้อมูลดังกล่าวเกี่ยวกับวิธีการ เพื่อ  
 หามูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ด้วย ซึ่งโดยทั่วไปคือราคาทุนปัจจุบันหรือราคาทดแทนของ  
 สินทรัพย์โดยคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างเท่านั้น

ข. การจัดเตรียมข้อมูลสำหรับใช้ภายในกิจการเท่านั้น วิธีนี้เป็น  
 วิธีที่บริษัทต่างประเทศส่วนใหญ่นิยมใช้ สาเหตุเนื่องจากบริษัทเหล่านั้นมีนโยบายการ  
 เปิดเผยมูลค่าที่กำหนดในกฎข้อบังคับเท่านั้น จะไม่เปิดเผยข้อมูลนอกเหนือไปจากที่  
 จำเป็น ทั้งนี้อาจเป็นเพราะเห็นว่าเป็นการยุ่งยากและไม่จำเป็น ซึ่งหากมีการเปิดเผย  
 ข้อมูลอาจต้องมีการเพิ่มค่าใช้จ่ายทั้งทางด้านการจัดเตรียมข้อมูล และการรับรองความ  
 ถูกต้องของข้อมูลโดยผู้สอบบัญชี ดังนั้น บริษัทเหล่านั้นนิยมจัดทำข้อมูลเพื่อไว้ใช้ทางภายใน



บริหาร เช่น ทางด้านการกำหนดราคาขาย การหาแหล่งเงินทุน การกำหนดนโยบาย-  
เงินปันผล และการวิเคราะห์การจ่ายลงทุน เป็นต้น นอกจากนี้ข้อมูลดังกล่าวจะต้อง  
จัดเตรียมให้บริษัทแม่ในต่างประเทศ เพื่อนำข้อมูลนั้นไปใช้ประกอบการทำงบการเงินรวม  
ซึ่งต้องยึดถือหลักการบัญชีและ หลักการเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของประเทศนั้น ข้อมูล  
เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในราคาของสินทรัพย์ส่วนใหญ่จะถือเป็นความลับของบริษัท วิธี  
การหาราคาหุ้นปัจจุบันของสินทรัพย์ ในบางบริษัทใช้บริการของผู้เชี่ยวชาญทางการตีราคา  
ซึ่งปัจจุบันในประเทศไทยมีเพียงบริษัทเดียว คือ บริษัทเอเชียนแอมเพรสเชิล จำกัด  
บางครั้งบริษัทแม่ในต่างประเทศอาจกำหนดดัชนีราคาที่ใช้กันในกลุ่มบริษัทเดียวกันทั่วโลก  
ทั้งนี้แล้วแต่ลักษณะและวิธีการของแต่ละบริษัทตลอดจนแนวปฏิบัติของประเทศของตนด้วย

แม้ว่าความเคลื่อนไหวของธุรกิจในประเทศไทย เกี่ยวกับการบัญชี เมื่อมีการ  
เปลี่ยนแปลงในระดับราคาจะมีมากเฉพาะในกลุ่มบริษัทของต่างประเทศเท่านั้น แต่มีได้  
หมายความว่าผู้บริหารของบริษัทคนไทยไม่สนใจข้อมูลเกี่ยวกับราคาหุ้นปัจจุบันของสิน-  
ทรัพย์ เพราะได้มีการประเมินราคาสินทรัพย์ของกิจการเช่นกัน แต่มีได้มีวัตถุประสงค์  
เพื่อเปิดเผย โดยมีวัตถุประสงค์ทางด้านอื่น โดยเฉพาะทางด้านบริหาร เช่น นโยบาย  
การกำหนดวงเงินประกันสินทรัพย์ การกู้เงินโดยนำสินทรัพย์ไปค้ำประกันเงินกู้ เป็นต้น  
ซึ่งการตัดสินใจดังกล่าวจะต้องอาศัยข้อมูลเกี่ยวกับราคาหุ้นปัจจุบันของสินทรัพย์ทั้งสิ้น

#### ปัญหาทางด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล

หลักการคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักภาษี มีหลักเกณฑ์ในประมวลรัษฎากรบาง  
ประการที่ไม่สนับสนุนให้มีการตีราคาสินทรัพย์อื่นที่มีใช้สินค้า ไม่ว่าจะเป็นการตีราคา  
เพิ่มขึ้น หรือลดราคาลง ข้อกำหนดดังกล่าวมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

กรณีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวล  
รัษฎากรได้กำหนดไว้ว่า

"ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) (คือสินค้า) ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้น ใดก็ตามปกติ และห้ามมิให้ราคาเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่มีได้มีการตีราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่"

และตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509 ว่าด้วย การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน มาตรา 5 ได้กำหนดไว้ว่า

"การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 ให้หักได้ตามอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินดังต่อไปนี้ แต่ตามวิธีการทางบัญชีซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้อยู่นักต่ำกว่าอัตราดังกล่าว ก็ให้หักเพียงเท่าอัตราตามวิธีทางการบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้อยู่นั้น"

ราคา

จะเห็นได้ว่าตามมาตรา 65 ทวิ (3) ไม่ยอมให้ตีราคาสินทรัพย์ (ยกเว้นสินค้า) เพิ่มขึ้น แต่ยอมให้ตีราคาเพิ่มขึ้นได้หากว่ากิจการยังคงมีกำไรสุทธิอยู่ แม้จะยังไม่ได้ตีราคาเพิ่มขึ้น แต่ถ้ามียุทธขาดทุนสุทธิอยู่ก่อนที่จะตีราคาสินทรัพย์ จะตีราคาเพิ่มขึ้นไม่ได้ ยิ่งไปกว่านั้นส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวจะต้องนำมารวมเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีด้วย ทั้งนี้ เนื่องจากกำไรจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นไม่ได้ถูกกำหนดให้ยกเว้นภาษีในพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากรเลย ส่วนตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509 ว่าด้วยการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน มาตรา 5 การคำนวณค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาให้หักในอัตราร้อยละที่กำหนดของมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน ดังนั้น หากมีการตีราคาสินทรัพย์ขึ้นมาใหม่ การคำนวณค่าเสื่อมราคาเพื่อถือเป็นรายจ่ายจะใช้ราคาสินทรัพย์ที่ตีราคาขึ้นมาใหม่เป็นหลักในการคำนวณค่าเสื่อมราคาไม่ได้ ต้องใช้ราคาต้นทุนเท่านั้น

ดังนั้นในกรณีที่ราคาสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินค้าเพิ่มขึ้นนั้น ตามประมวลรัษฎากร ยอมให้ตีราคาเพิ่มขึ้นได้ในกรณีที่ก่อนตีราคาก็การยังคงมีกำไรสุทธิอยู่เท่านั้น และกำไร จากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษี ส่วน สินทรัพย์ที่ราคาเพิ่มขึ้นการคิดค่าเสื่อมราคาหรือค่าสึกหรอจะคำนวณจากราคาที่เพิ่มขึ้น ไม่ได้ ต้องใช้ราคาต้นทุนของสินทรัพย์เท่านั้น

กรณีที่ลดราคาสินทรัพย์ลง ตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เกี่ยวกับรายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (17) ไว้ว่า

"รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

๑. ....

(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ราคาต่ำลง ทั้งนี้ภายใต้บังคับ

มาตรา 65 ทวิ"

๑. ....

จะเห็นได้ว่าสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินค้าหากที่ราคาต่ำลงแล้ว ขาดทุนจากการที่ ราคาตกลงจะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

นอกจากนี้การตีราคาสินค้าคงเหลือ หลักการบัญชีที่ประมวลรัษฎากรยอมให้ ใช้หลักบัญชีที่รับรองทั่วไปคือราคาทุน แต่ถรราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุนก็ให้ตีราคาตลาด ดังที่ได้อ้างไว้ในมาตรา 65 ทวิ (6) (7) (8) เกี่ยวกับเงื่อนไขการคำนวณกำไร สุทธิและขาดทุนสุทธิดังต่อไปนี้

"การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

๑. ....

(6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณ ตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างไรจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้า

คง เหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย การคำนวณราคาหุ้นตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณราคาหุ้นตามหลักเกณฑ์ใดตามวิธีการบัญชีที่ใช้หลักนั้นตลอดไป เว้นแต่ จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

(7) การคำนวณราคาหุ้นของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงราคาหุ้นของสินค้าประเภทและชนิด เดียวกันที่ส่งเข้ามาในประเทศอื่นได้

(8) ถ้าราคาหุ้นของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทย ตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนได้ในอัตราทางราชการ ก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น"

อาลา.....

ตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรข้างตน นี้ว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่เคร่งครัด กับหลักการบัญชีต้นทุนในอดีต ประกอบกับการตีความในกฎหมายไม่สนับสนุนให้ธุรกิจปรับมูลค่าของสินทรัพย์ตามมูลค่าปัจจุบัน เพราะเกรงว่าจะต้องเพิ่มภาระภาษี แต่หากพิจารณา ทางเลือกในการเปิดเผยข้อมูลมูลค่าปัจจุบัน การเปิดเผยโดยการแสดงประกอบ รายการเพิ่มเติม หมายเหตุประกอบ หรือตารางประกอบงบการเงินตามวิธีต้นทุนในอดีต ก็จะได้ทั้งข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการเปิดเผยในงบการเงิน และก็ไม่เกี่ยวข้องกับการภาษีอากรด้วย ทั้งนี้เนื่องจากมิได้มีการปรับรายการในบัญชีจริง คือไม่ถือเป็นรายการทางการบัญชีที่ต้องมีการบันทึก และอีกประการหนึ่งระเบียบและระเบียบแห่งการบัญชีของประเทศไทย มีลักษณะแตกต่างหากจากระบบภาษี ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม โดยที่การคำนวณภาษียังคงใช้หลักการบัญชีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้แล้ว ก็ไม่น่าที่จะมีปัญหาแต่อย่างไร

หากพิจารณาทางด้านโครงสร้างทางภาษีของประเทศไทย ซึ่งโดยทั่วไป บิดหลักการบัญชีต้นทุนในอดีตเพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี สาเหตุที่บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เกรงครัดตามหลักการบัญชีดังกล่าวก็เนื่องจาก หลักการบัญชีต้นทุนในอดีตมีหลักฐานที่เป็นเอกสารสนับสนุนรายการทางการบัญชี การกำหนดบทบัญญัติของรัษฎากรให้มีใหม่ของทางให้ธุรกิจหลักเลี้ยงภาษี ซึ่งทัศนคติของ นักธุรกิจในประเทศไทยส่วนใหญ่เกี่ยวกับการภาษีก็คือ การประหยัดภาระภาษีให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ ดังนั้น ฝ่ายเรียกเก็บภาษีจึงต้อง เกรงครัดและหลักเลี้ยงปัญหาที่จะเกิดขึ้นเนื่องจากสาเหตุดังกล่าว

แต่อย่างไรก็ตาม ภายใต้ภาวะเงินเฟ้อในปัจจุบันซึ่งไม่มีท่าทีว่าจะยุติลง ในระยะอันสั้น การคำนวณภาษีโดยใจหลักการบัญชีต้นทุนในอดีตอาจไม่เป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเท่าใดนัก ดังนั้น หากมีการปรับปรุงระบบภาษีอากรให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ และความเป็นจริง โดยคำนึงถึงความเป็นธรรมทั้ง 2 ฝ่ายแล้ว ปัญหาทางด้านภาษีอากรอาจคลี่คลายได้มากกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

การพัฒนาทางการบัญชี เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคาในประเทศไทย แม้ว่าจะเป็นเพียงการเริ่มต้น และยังเป็นเรื่องที่ค่อนข้างใหม่สำหรับประเทศไทย แต่อย่างน้อยที่สุดก็เป็นการแสดงถึงความก้าวหน้าทางวิชาชีพก้าวหน้าหนึ่งของการบัญชีของไทย หากได้มีการศึกษาและวิจัยถึงปัญหาต่าง ๆ ตลอดจนได้ขจัดปัญหาต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นได้แล้ว ก็นับว่าการบัญชีของประเทศไทยมีไต่ค้อยไปกว่าประเทศอื่น ๆ เท่าไรนัก