หอสมุดกลาง จุฬาลงกรณมหาวิทยาลัย

บทที่ ๑๐

สรุปและข้อเสนอแนะ

สรุปผลของการศึกษา

ในระบบเศรษฐกิจปัจจุบันระดับราคาสินค้าและบริการทั่วไปมีแนวโน้มสูงขึ้นเรื่อย ๆ ซึ่งทำให้สมมติฐานทางบัญชีที่ว่า เงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่าทางบัญชีที่มีค่าคงที่อาจจะไม่เป็นจริงอีกต่อไป และมีผลทำให้ข้อมูลต้นทุนในอดีตที่ปรากฏอยู่ในงบการเงินประจำปีอาจจะไม่แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่เป็นจริงตามสภาพเศรษฐกิจในขณะนั้น รวมทั้งอาจจะเป็นข้อมูลที่ไม่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจมากเท่าที่ควรด้วย ดังนั้นนักบัญชีโดยส่วนใหญ่เห็นควรที่จะให้มีการจัดทำงบการเงินประกอบกับงบการเงินประจำปีด้วย วิธีการบัญชีที่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาซึ่งการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปเป็นวิธีการบัญชีหนึ่งที่คณะกรรมการมาตรฐานบัญชีการเงิน (FASB) และนักบัญชีทั่วไปในสหรัฐอเมริกาสนับสนุนให้ธุรกิจต่าง ๆ นำมาใช้ในทางปฏิบัติ เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวข้างต้น แต่สำหรับประเทศไทยแล้วการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปยังเป็นเรื่องที่ใหม่และเป็นเรื่องที่ยังไม่ได้รับความสนใจเท่าที่ควร ทั้ง ๆ ที่แนวโน้มของภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทยเพิ่มสูงมากในรอบ ๕ - ๑๐ ปีที่ผ่านมา ด้วยเหตุนี้เองที่ทำให้ผู้เขียนสนใจที่จะศึกษาถึงแนวความคิดและหลักเกณฑ์ของวิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป และศึกษาถึงความเป็นไปได้ที่ธุรกิจต่าง ๆ ในประเทศไทยจะนำวิธีการบัญชีนี้ไปใช้ในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เพื่อที่จะเสนอให้สถาบันทางการบัญชีพิจารณาใช้เป็นแนวทางในการศึกษาการบัญชีนี้ต่อกันไปอย่างกว้างขวาง

จากการศึกษาหลักเกณฑ์ในทางทฤษฎีของการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปตามข้อเสนอแนะของ FASB exposure draft (Dec, 1974) และ APB Statement No.3 (๑๙๖๙) นี้ สามารถสรุปลักษณะในสาระสำคัญของการบัญชีนี้ได้ดังนี้คือ

๑. ยังคงถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป โดยเพียงแต่เปลี่ยนหน่วยวัดมูลค่าทางบัญชีจากหน่วยเงินตรามาเป็นหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาเดียวกัน โดยทั่วไปจะใช้หน่วยอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน เพื่อให้การแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานเป็นไปตามสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบันนั้น จำนวนเงินที่ปรากฏในงบการเงินที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไปมิได้แสดงถึงมูลค่าที่ประเมินได้ ต้นทุนทดแทนหรือมูลค่าปัจจุบันอื่นใดทั้งสิ้น

๒. ต้องเป็นการปรับรายการทุกรายการในงบการเงิน ซึ่งการปรับจะต้องมีการแยกรายการในงบดุลออกเป็นรายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งรายการที่เป็นตัวเงินหมายถึงสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นสิทธิเรียกร้องในจำนวนเงินที่แน่นอนจำนวนเงินตามสิทธิเรียกร้องนั้น มิได้เปลี่ยนไปในระหว่างงวดเงินเฟ้อหรือเงินฝืด และรายการที่ไม่เป็นตัวเงินหมายถึงสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดที่มิได้มีข้อผูกพันธ์ที่จะกำหนดเป็นจำนวนเงินแน่นอนในอนาคตและรวมทั้งรายการอื่นในงบดุลด้วย ทั้งนี้เพื่อคำนวณหากำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีรายการที่เป็นตัวเงิน

๓. กำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีรายการที่เป็นตัวเงินสำหรับงวดบัญชีหนึ่ง ๆ นี้ ถือว่าเกิดขึ้นทั้งจำนวนแล้ว เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป ไม่ใช่เป็นผลมาจากการจำหน่ายรายการที่เป็นตัวเงินนั้นออกไปในช่วงที่เกิดการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป และไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับรายการที่เกิดขึ้นตามมา เช่น การรับและการจ่ายเงินสด เป็นต้น กำไรหรือขาดทุนสุทธิในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการที่เป็นตัวเงินจะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไปแล้ว เว้นแต่

กำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของหุ้นบุริมสิทธิ์ที่เป็นตัวเงินจะปรับโดยตรงกับส่วนของเจ้าของหุ้นสามัญที่ปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปแล้ว แต่อย่างไรก็ตามในการคำนวณกำไรสุทธิต่อหุ้นสามัญ จะต้องนำกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของหุ้นบุริมสิทธิ์ที่เป็นตัวเงินมาพิจารณาด้วย

๔. ตัวปรับรายการในงบการเงินคือ อัตราส่วนระหว่างดัชนีราคาทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบันและดัชนีราคาทั่วไป ณ วันที่เกิดรายการนั้นขึ้น ซึ่งจะใช้ดัชนีราคาชนิดใดเป็นตัวประมาณถึงดัชนีราคาทั่วไปนี้ขึ้นอยู่กับระบบเศรษฐกิจของประเทศนั้น ๆ ว่ามีดัชนีราคาชนิดใดที่สามารถใช้ประมาณถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปหรือการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราภายในประเทศตนได้บ้าง

๕. การเสนอข้อมูลทางการเงินที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปให้เสนอเป็นงบการเงินประกอบกับงบการเงินประจำปี โดยไม่ควรแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบระหว่างข้อมูลที่แสดงถึงอำนาจซื้อทั่วไปกับข้อมูลที่อยู่ในหน่วยของเงินตรา เพราะว่าข้อมูลทั้ง ๒ ชนิดนี้ต่างอยู่ในหน่วยวัดมูลค่าทางบัญชีที่แตกต่างกันไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ แต่ควรจะจัดทำเป็นงบการเงินเปรียบเทียบที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไประหว่างงวดบัญชีก่อน ๆ กับงวดบัญชีปัจจุบัน นอกจากนี้ควรจะมีการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการจัดทำและลักษณะของการบัญชีนี้โดยสรุป เพื่อทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่เกิดความสับสนหรือเข้าใจผิดระหว่างงบการเงินประจำปี และงบการเงินที่จัดทำตามการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป

สำหรับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากงบการเงินที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไปนี้ ประการแรก ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างงวดบัญชีต่าง ๆ ของกิจการหนึ่ง ๆ ได้ดียิ่งขึ้น เพราะงบการเงินเหล่านี้ต่างแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชี ประการที่สอง ทำให้คณะกรรมการบริษัทสามารถกำหนดนโยบายเงินปันผลที่มีผลทำให้กิจการสามารถรักษาไว้ซึ่งระดับการดำเนินกิจการในสภาวะ

ที่ระดับราคาใหม่ได้เปลี่ยนไป โดยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินทุนในวันสุดท้ายของงวดบัญชีเท่ากับอำนาจซื้อทั่วไปของเงินทุนนั้นในวันเริ่มต้นของงวดบัญชีใหม่ ประการที่สามเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินประสิทธิภาพของฝ่ายบริหารและความสามารถในการทำกำไรของธุรกิจตลอดจนการคาดคะเนราคาหุ้นของธุรกิจนั้น ถ้าหากอัตราส่วนทางการเงินที่ใช้ในการวิเคราะห์ซึ่งคำนวณมาจากข้อมูลในอดีตที่ยังมิได้ปรับและข้อมูลในอดีตที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไปแล้วแตกต่างกันอย่างมาก รวมทั้งงบกำไรขาดทุนที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไปปัจจุบันจะให้ผลใกล้เคียงกับภาวะเศรษฐกิจปัจจุบันนั้นมากกว่างบกำไรขาดทุนประจำปีด้วย และประการสุดท้าย เป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารในการวางแผนดำเนินงานกล่าวคือ ข้อมูลต้นทุนในอดีตที่ปรับแล้วจะชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นที่จะต้องปรับราคาขายเพื่อหลีกเลี่ยงในการสูญเสียในอำนาจซื้อหรือการลดลงในกำไรขั้นต้น ความจำเป็นที่จะต้องเปลี่ยนอัตราการหมุนเวียนของสินค้าคงคลัง และเป็นประโยชน์ในการคาดคะเนถึงการเพิ่มขึ้นของต้นทุนวัตถุดิบและแรงงาน ดังนี้เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม นักบัญชีทั้งหลายยังไม่เห็นพ้องต้องกันว่า วิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปจะเป็นวิธีการบัญชีที่เหมาะสมที่สุด ที่จะนำมาใช้ในช่วงที่เกิดภาวะเงินเฟ้อ มีนักบัญชีหลายท่านที่แสดงความเห็นคัดค้านวิธีการบัญชีนี้ ซึ่งข้อคัดค้านเหล่านี้มีส่วนหนึ่งที่แสดงให้เห็นถึงจุดอ่อนหรือจุดที่เป็นปัญหาของวิธีการบัญชีนี้ จุดที่เป็นปัญหาของวิธีการบัญชีนี้คือ

๑. ลักษณะของการบัญชีนี้จะคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปเท่านั้น โดยไม่สนใจถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง ซึ่งอัตราการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปอาจจะมีความสัมพันธ์กับอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างน้อยมาก ซึ่งอาจจะมีผลทำให้ราคาต้นทุนในอดีตที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไปมีราคาสูงกว่า (หรือต่ำกว่า) ราคาปัจจุบันของสินทรัพย์นั้นและอาจจะเกิดผลเสียแก่ผู้ใช้งบการเงินนั้นได้

๒. ยังไม่มีดัชนีราคาทั่วไปที่เหมาะสมและควรแก่การนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการปรับงบการเงิน และดัชนีราคาที่หน่วยงานราชการจัดทำและพิมพ์เผยแพร่นั้น ยังมีข้อบกพร่องอยู่ เช่น มิได้นำเอาการเปลี่ยนแปลงในคุณภาพของสินทรัพย์เข้ามาพิจารณา ตัวอย่างที่ใช้เป็นตัวแทนในการสืบราคาก็ยังไม่ครอบคลุมรายการสินค้าและบริการทั้งหมดที่มีการจำหน่ายในระบบเศรษฐกิจ เป็นต้น

๓. ความล่าช้าในการได้ข้อมูลเกี่ยวกับดัชนีราคาสำหรับงวดบัญชีปัจจุบัน โดยเฉพาะดัชนีราคาของเดือนหรือไตรมาสสุดท้ายของปีนั้น ซึ่งจะมีผลทำให้การจัดทำงบการเงินที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไปล่าช้าไปด้วย นอกจากนี้โดยปกติการจัดทำงบการเงินประจำปีของแต่ละกิจการก็มีปัญหายุ่งยากและกินเวลานานอยู่แล้ว การที่จะมาจัดทำงบการเงินที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไปเป็นงบการเงินประกอบด้วย ก็ยิ่งเพิ่มความล่าช้ามากยิ่งขึ้น ทำให้ไม่สามารถเสนอข้อมูลทางบัญชีแก่ผู้ใช้งบการเงินได้ทันที ผลที่ตามมาก็คือ งบการเงินเหล่านี้ไม่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจได้เท่าที่ควร

๔. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้งบการเงินที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไปปัจจุบันดังกล่าวข้างต้นนี้ ในปัจจุบันยังเป็นที่น่าสงสัยว่าข้อมูลเหล่านี้จะให้ประโยชน์หรือไม่ ทั้งนี้เนื่องจากว่ายังไม่มีหลักฐานปรากฏแน่ชัดว่าการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป จะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน ถึงแม้ว่าจะมีผลงานวิจัยเกี่ยวกับเรื่องนี้ของนักบัญชีหลายท่านก็ตาม แต่ก็ยังไม่สามารถหาข้อสรุปจากผลงานวิจัยเหล่านี้ได้ว่าการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจจริง สาเหตุที่เป็นเช่นนี้ก็เพราะว่า มีผู้ใช้งบการเงินหลายประเภทและในแต่ละประเภทมีความต้องการข้อมูลทางบัญชีที่แตกต่างกันไป ทำให้นักบัญชีไม่สามารถกำหนดรูปแบบของการตัดสินใจและวิธีการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินเหล่านั้นได้แน่นอน

ดังนั้น ในระยะ ๒ - ๓ ปีที่ผ่านมาก็มีนักบัญชีหลายท่านที่เห็นว่าควรจะนำเอาวิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปและวิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลให้เป็นมูลค่าปัจจุบันมาใช้ร่วมกัน เพื่อที่จะแก้ไขจุดอ่อนในวิธีการบัญชีทั้งสอง ดังเช่น กณะกรรมการมาตรฐานบัญชีการเงิน (FASB) ได้ออกแถลงการณ์มาตรฐานบัญชีการเงินฉบับที่ ๓๓ เรื่อง Financial Reporting and Changing Prices เมื่อเดือนกันยายน ๑๙๗๙ ซึ่งเป็นวิธีการบัญชีที่ให้มีการเสนอข้อมูลทางบัญชีทั้งข้อมูลที่อยู่ในมูลค่าปัจจุบันและข้อมูลต้นทุนในอดีตที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไป และก็มีนักบัญชีบางท่านเสนอให้ปรับข้อมูลทางบัญชีให้อยู่ในมูลค่าปัจจุบันก่อนและหลังจากนั้นก็ปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปปัจจุบัน เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตามก็ยังคงเป็นปัญหาถกเถียงกันอีกต่อไปว่าวิธีการบัญชีใหม่นี้จะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์จริงหรือไม่และเป็นวิธีการบัญชีที่เหมาะสมกว่าวิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปหรือวิธีการบัญชีเมื่อปรับให้เป็นมูลค่าปัจจุบันหรือไม่ ถึงแม้ว่าโดยส่วนใหญ่จะเห็นพ้องกันว่า การเสนองบการเงินตามวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตในช่วงที่เกิดภาวะเงินเฟ้อนี้ เป็นการเสนอข้อมูลที่ไม่เพียงพอแก่ผู้ใช้งบการเงินและควรจะรับรู้ถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา (ไม่ว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปหรือการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง) ก็ตาม

สำหรับกรณีในประเทศไทยแล้ว ผลจากการศึกษาวิจัยพบว่า

๑. ในปัจจุบันนี้ บริษัทโดยส่วนใหญ่ยังไม่มีการเสนอข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงการเกิดภาวะเงินเฟ้อประกอบกับงบการเงินประจำปี ไม่ว่าจะเป็นการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป การบัญชีเมื่อปรับข้อมูลให้อยู่ในมูลค่าปัจจุบันหรือการบัญชีอื่นใดก็ตาม ซึ่งผลสรุปดังกล่าวนี้ยังมีข้อจำกัดที่ควรคำนึงถึงคือ เป็นการศึกษาจากรายละเอียดเท่าที่ปรากฏในงบการเงินประจำปีที่เสนอต่อกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์เท่านั้น ซึ่งอันที่จริงแล้วอาจจะมีธุรกิจบางแห่งที่มีการจัดทำข้อมูลทางบัญชีที่ได้คำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อไว้ใช้เฉพาะภายในกิจการเท่านั้น โดยไม่เปิดเผยในงบ

การเงินที่เสนอต่อกรมทะเบียนการค้า เหตุที่ผู้เขียนไม่สามารถทราบรายละเอียดได้มากกว่าข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินที่เสนอต่อกรมทะเบียนการค้านี้ เป็นเพราะว่าฝ่ายบริหารของบริษัทเหล่านั้นมีนโยบายที่จะไม่เปิดเผยรายละเอียดทางด้านบัญชีแก่บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องโดยเด็ดขาดไม่ว่าด้วยกรณีใด ๆ ก็ตาม

อย่างไรก็ตาม ยังมีบริษัท ๒ แห่งที่ให้ความร่วมมือเป็นอย่างดีในการให้ข้อมูลทางบัญชีอื่น ๆ นอกเหนือจากข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินที่เสนอต่อกรมทะเบียนการค้าเท่าที่จะเปิดเผยได้ และเป็นบริษัทที่มีการจัดทำข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อด้วย บริษัทเหล่านั้นได้แก่ บริษัทเชลล์ การผลิต (ประเทศไทย) จำกัด และบริษัทที่ประกอบธุรกิจประเภทการค้าเครื่องใช้ไฟฟ้าและอุปกรณ์ไฟฟ้าต่าง ๆ ซึ่งผู้เขียนไม่สามารถเปิดเผยชื่อได้เพราะว่าเป็นความต้องการของฝ่ายบริหารบริษัทนี้ สาเหตุของการจัดทำข้อมูลทางบัญชีเหล่านี้ของบริษัทเชลล์การผลิตก็เนื่องจาก ฝ่ายบริหารของบริษัทนี้เห็นว่าระดับราคาทั่วไปในประเทศไทยมีแนวโน้มสูงขึ้นเรื่อย ๆ นับแต่เกิดวิกฤตการณ์น้ำมัน ซึ่งทำให้ข้อมูลที่แสดงอยู่ในราคาต้นทุนในอดีตไม่เป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารในการตัดสินใจเท่าที่ควร และสำหรับบริษัทที่ประกอบธุรกิจประเภทการค้าเครื่องใช้ไฟฟ้านี้ นอกจากจะมีเหตุผลเช่นเดียวกับบริษัทเชลล์แล้ว ยังเพื่อเป็นการปฏิบัติให้เป็นไปในแนวเดียวกับบริษัทสมาชิกในเครือเดียวกันในต่างประเทศด้วย ฉะนั้นทั้ง ๒ บริษัทจึงหาทางแก้ไขโดยการจัดทำเป็นงบการเงินประกอบที่คำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อกล่าวคือ บริษัทเชลล์ใช้วิธีการปรับมูลค่าของสินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ประจำ ณ วันสิ้นงวดบัญชีหนึ่ง ๆ ให้แสดงอยู่ในราคาปัจจุบัน ซึ่งราคาปัจจุบันของสินค้าคงเหลือคือผลรวมของราคาต้นทุนของน้ำมันปิโตรเลียมแต่ละชนิดที่ซื้อมาได้ ณ วันสิ้นงวดบัญชีและภาษีอากรของน้ำมันปิโตรเลียมที่คิดตามราคาใหม่ และราคาปัจจุบันของสินทรัพย์ประจำโดยส่วนใหญ่คือราคาที่ประเมินโดยผู้เชี่ยวชาญที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับบริษัทซึ่งจะมีการประเมินขึ้นทุกปี ราคาของสินทรัพย์ประจำส่วนที่เหลือคือมูลค่าที่คำนวณโดยการคูณราคาต้นทุน ณ วันที่ได้สินทรัพย์นั้นมา โดยหักค่าเสื่อมราคา ๑๐% ต่อปีแล้วคูณด้วยอัตราส่วนของดัชนี-

ราคาผู้บริโภคทั่วประเทศถัวเฉลี่ยของปีปัจจุบันต่อดัชนีราคาผู้บริโภคถัวเฉลี่ยของปีที่ได้สินทรัพย์นั้นมา ผลต่างระหว่างราคาปัจจุบันและราคาต้นทุนในอดีตถือเป็นสำรองการ-ปรับระดับราคาสินทรัพย์ สำหรับบริษัทประเภทการค้าไฟฟ้านี้จะปรับค่าของสินค้าคงเหลือ ต้นทุนสินค้าขาย ค่าเสื่อมราคาและสินทรัพย์ประจำของงวดบัญชีหนึ่ง ๆ ให้อยู่ในราคาทดแทน ซึ่งราคาทดแทนของต้นทุนสินค้าขาย คือ ราคามาตรฐานที่กำหนดโดยบริษัทใหญ่ในต่างประเทศ ราคาทดแทนของสินค้าคงเหลือคือราคามาตรฐานหรือราคาสุทธิที่คาดว่าจะขายได้แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ซึ่งราคาสุทธิที่คาดว่าจะขายได้คือราคาขายสินค้านั้นตามปกติหักด้วยค่าใช้จ่ายในการขาย ราคาทดแทนของสินทรัพย์ประจำอาจจะเป็นราคาตลาดปัจจุบัน ราคาที่ประเมินโดยผู้เชี่ยวชาญ หรือราคาทุนที่ปรับด้วยดัชนีราคาสำหรับสินทรัพย์ในกลุ่มที่มีลักษณะคล้ายกัน การจะใช้ราคาใดขึ้นอยู่กับลักษณะของสิน-ทรัพย์แต่ละชนิด และค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประจำก็คำนวณจากราคาทดแทนของสินทรัพย์นั้น ๆ สำหรับผลต่างระหว่างราคาทดแทนสุทธิและราคาทุนทั้งหมดเป็นกำไรฝ่ายทุน สำหรับปัญหาในการจัดทำงบประกอบของบริษัทเชลล์นี้จะไม่ค่อยมีเท่าไรนัก เนื่องจากว่าจ้างบุคคลภายนอกให้เป็นผู้ประเมินมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์โดยส่วนใหญ่ของกิจการ แต่บริษัทประกอบการค้าเครื่องใช้ไฟฟ้าจะประสพปัญหาในด้านมีกำลังคนไม่เพียงพอและขาดคนที่มีความรู้ทางด้านการบัญชีที่เพียงพอ ประกอบกับปริมาณงานได้เพิ่มขึ้นอย่างมาก ซึ่งทางบริษัทกำลังหาทางแก้ไขโดยการนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการจัดทำบัญชีอันอยู่ในระหว่างการพิจารณาว่าเหมาะสมจะนำมาใช้หรือไม่

จะเห็นว่าลักษณะของการปรับรายการของทั้ง ๒ บริษัทดังกล่าวข้างต้นนี้ บริษัทเชลล์มีเพียงการปรับรายการในงบดุลเท่านั้น มิได้ปรับรายการในงบกำไรขาดทุนให้ต่อเนื่องกับการปรับรายการในงบดุล ซึ่งต่างกับบริษัทประกอบการค้าเครื่องใช้ไฟฟ้าซึ่งจะมีการปรับรายการทั้งในงบดุลและงบกำไรขาดทุน ฉะนั้นการปรับรายการของบริษัทเชลล์ไม่สมบูรณ์เท่าที่ควร ควรจะมีการปรับรายการในงบกำไรขาดทุนให้ต่อเนื่องกับการปรับรายการในงบดุลด้วย แต่อย่างไรก็ตามลักษณะของการปรับรายการของทั้ง ๒ บริษัท

เป็นการปรับรายการที่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างเท่านั้น มิได้คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป อันมีผลทำให้เงินตราที่เป็นหน่วยวัดมูลค่าทางบัญชีมีค่าไม่คงที่ ซึ่งมีผลกับทุกรายการในงบการเงิน ดังนั้นทั้ง ๒ บริษัทควรจะมีการปรับทุกรายการในงบการเงินให้อยู่ในหน่วยวัดมูลค่าที่คงที่ คือหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาเดียวกัน ก็จะทำให้การจัดทำงบประกอบที่คำนึงถึงผลของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาสมบูรณ์ยิ่งขึ้นและเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินมากอีกด้วย

๒. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยและหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง (เช่น ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กรมทะเบียนการค้า ฯลฯ) ยังไม่เห็นความสำคัญหรือให้ความสนใจกับการบัญชีเมื่อคำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทย

สำหรับสาเหตุที่แนวความคิดเกี่ยวกับการบัญชีเมื่อคำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อ (หรือภาวะเงินฝืด) ยังไม่เป็นที่สนใจและนำมาใช้ในทางปฏิบัติในวงการธุรกิจและวิชาชีพการบัญชีในประเทศไทยนี้เป็นเพราะว่า ประการแรก การบัญชีของประเทศไทยอยู่ในระหว่างการพัฒนาเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี และหลักการบัญชีที่คำนึงถึงภาวะเงินเฟ้อยังไม่เป็นที่รู้จักทั่วไปในบรรดานักบัญชีในประเทศไทย ประการที่สอง ผู้ใช้งบการเงินยังมีจำนวนจำกัดและให้ความสนใจกับข้อมูลทางบัญชีน้อยมาก ทำให้ขาดการจูงใจที่จะเรียกร้องให้มีการเสนอรายงานการเงินที่คำนึงถึงการเกิดภาวะเงินเฟ้อ และประการสุดท้าย มีบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรหลายประการที่ไม่เป็นการจูงใจให้นำวิธีการบัญชีที่คำนึงถึงผลของภาวะเงินเฟ้อมาใช้

ฉะนั้น ในอนาคตถ้าหากสาเหตุทั้ง ๓ ประการดังกล่าวข้างต้นแก้ไขไปได้ ประกอบกับอัตราการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปของระบบเศรษฐกิจในประเทศไทยมีการเปลี่ยนแปลงไปมากในแต่ละปี ก็ย่อมทำให้สมาคมนักบัญชีฯ และหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องให้ความสนใจถึงผลของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาที่มีต่อการบัญชี และร่วมมือกัน

ในการพิจารณากำหนดวิธีการปฏิบัติทางบัญชี เพื่อแสดงถึงผลกระทบกระเทือนของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาในรายงานการเงิน

ข้อเสนอแนะ

ย่อมเป็นการยากที่จะกล่าวว่า การบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาวิธีใดวิธีหนึ่งโดยเฉพาะเป็นวิธีการบัญชีที่เหมาะสมที่สุดที่ธุรกิจและวิชาชีพการบัญชีในประเทศไทยจะนำมาใช้ในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เนื่องจากว่าการบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคามีอยู่หลายวิธีและแต่ละวิธียังประสพปัญหาบางประการที่ยังไม่อาจให้คำตอบได้ ซึ่งปัญหาเหล่านี้มีผลทำให้เกิดความไม่แน่ใจแก่ฝ่ายบริหารและผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ ในประโยชน์ที่จะได้รับจากการเสนอข้อมูลทางบัญชีด้วยวิธีการบัญชีเหล่านั้น ฉะนั้นก่อนที่จะตัดสินใจว่าควรใช้วิธีการบัญชีใดจึงจะเหมาะสมนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าสมาคมนักบัญชีฯ ควรจะแต่งตั้งคณะกรรมการขึ้นมาชุดหนึ่งอันประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความเข้าใจถึงแนวความคิดของการบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา แล้วดำเนินงานเป็นขั้นตอนดังนี้คือ

๑. ศึกษาและวิจัยถึงผลของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาที่มีต่อการบัญชีและผลต่อการเปลี่ยนแปลงในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินว่ามีมากน้อยเพียงไรสำหรับงบการเงินประจำปีของบริษัทขนาดใหญ่ โดยเฉพาะบริษัทจดทะเบียนหรือรับอนุญาตกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและบริษัทมหาชน เนื่องจากบริษัทเหล่านี้มีบุคคลหลายฝ่ายที่มีส่วนเกี่ยวข้องและบุคคลเหล่านี้โดยส่วนใหญ่จะอาศัยข้อมูลทางบัญชีเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจด้วย

๒. ศึกษาและวิจัยว่าการจะรับรู้ถึงผลของภาวะเงินเฟ้อที่มีต่อการบัญชีด้วยวิธีการบัญชีใดจึงจะเหมาะสมที่สุดสำหรับระบบเศรษฐกิจของประเทศไทย กล่าวคือ วิธีการบัญชีนั้นจะก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติน้อยที่สุดและสามารถเสนอ

ข้อมูลทางบัญชีที่เป็นประโยชน์รวมทั้งเทคนิควิธีการบัญชีที่เป็นที่ยอมรับของนักบัญชีและบุคคลที่เกี่ยวข้องโดยส่วนใหญ่ด้วย นอกจากนี้ควรจะศึกษาวิจัยว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะแสดงความเห็นอย่างไรต่องบการเงินประกอบเหล่านี้ด้วย

๓. ออกร่างแถลงการณ์เกี่ยวกับแนวความคิดของการบัญชีที่จะรับรู้ถึงผลของภาวะเงินเฟ้อที่มีต่อการบัญชีในประเทศไทย เพื่อให้นักบัญชีทั้งหลาย ผู้วิเคราะห์ทางการเงิน ฝ่ายบริหารของธุรกิจต่าง ๆ และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องได้ถกเถียงและแสดงความคิดเห็นต่อวิธีการบัญชีนั้น หลังจากนั้นก็หาข้อยุติและกำหนดออกมาเป็นแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ซึ่งจะเป็นในลักษณะของการเสนอแนะให้บริษัทจดทะเบียนหรือรับอนุญาตกับตลาดหลักทรัพย์และบริษัทมหาชนนำวิธีการบัญชีนี้ไปใช้ในการจัดทำงบการเงินประกอบกับงบการเงินประจำปีเสนอต่อสาธารณชนทั่วไป

๔. หลังจากออกเป็นแถลงการณ์ไปแล้ว ควรจะจัดอบรมเกี่ยวกับวิธีการบัญชีนั้นให้แก่นักบัญชีของบริษัทเหล่านั้นรวมทั้งบุคคลที่สนใจทั่วไป ทั้งนี้เพื่อที่จะให้นักบัญชีเหล่านั้นเข้าใจในลักษณะอันแท้จริงของการบัญชีนั้นและสามารถจัดทำงบการเงินตามแนวความคิดนี้ได้ ตลอดจนเป็นการชี้แจ้งให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทั่วไปได้ทราบถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากการเสนอข้อมูลด้วยวิธีการบัญชีนี้ด้วย

๕. ติดตามผลว่าหลังจากออกแถลงการณ์ไปแล้ว มีบริษัทจดทะเบียนหรือรับอนุญาตและบริษัทมหาชนมากน้อยเพียงไรที่สนใจวิธีการบัญชีนี้ และนำมาจัดทำเป็นงบการเงินประกอบงบการเงินประจำปี ตลอดจนผู้อ่านงบการของบริษัทเหล่านั้นมีความสนใจมากน้อยเพียงไรและมีข้อวิพากย์วิจารณ์ต่อการบัญชีนี้ไปในด้านใดบ้าง ซึ่งอาจจะต้องใช้เวลาติดตาม ๓ - ๔ ปีติดต่อกัน เพื่อที่จะศึกษาต่อไปว่าแนวความคิดของการบัญชีนี้ยังคงสามารถใช้ต่อไปได้หรือไม่ หรืออาจจะต้องมีการปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจที่เปลี่ยนไปหรือปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเมื่อมีการนำไปใช้ในทางปฏิบัติจริง ๆ แล้ว

อนึ่ง การศึกษาวิจัยนี้จะสำเร็จไปได้ด้วยดีจำเป็นจะต้องอาศัยเงินทุน เวลา และความร่วมมือจากผู้ทรงคุณวุฒิในด้านการบัญชี การเงิน และอื่น ๆ ตลอดจนความร่วมมือจากบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตกับตลาดหลักทรัพย์และบริษัทมหาชนด้วย ซึ่งสิ่งเหล่านี้อาจจะเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาในประเทศไทย อย่างไรก็ตามถ้าหากลักษณะการประกอบธุรกิจได้เปลี่ยนจากบริษัทในครอบครัวมาเป็นบริษัทมหาชนเพิ่มขึ้น รวมทั้งภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทยมีแนวโน้มสูงขึ้นเรื่อย ๆ ก็จะทำให้ฝ่ายบริหารและผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ เห็นความสำคัญของการเสนอข้อมูลทางบัญชีที่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาเพิ่มมากยิ่งขึ้น และจะให้ความร่วมมือเป็นอย่างดีต่อสมาคมนักบัญชีฯ ในการศึกษาแนวทางการบัญชีที่เหมาะสมในการนำมาใช้ในช่วงที่เกิดภาวะเงินเฟ้อเช่นนี้

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าความน่าจะเป็นที่นักบัญชีในประเทศไทยโดยส่วนใหญ่จะเสนอแนะให้นำการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปมาใช้ในการปรับงบการเงิน เพื่อรับรู้ถึงผลของภาวะเงินเฟ้อที่มีต่อข้อมูลต้นทุนในตลาด ย่อมมีมากกว่าวิธีการบัญชีต้นทุนปัจจุบัน ทั้งนี้เนื่องจากว่า ลักษณะของการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปนี้เป็นการปรับข้อมูลต้นทุนในอดีตที่บันทึกตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปด้วยดัชนีราคาทั่วไป ซึ่งมูลค่าที่วัดด้วยต้นทุนในอดีตนี้ นักบัญชีทั้งหลายต่างก็ยอมรับว่าเป็นมูลค่าที่อยู่บนพื้นฐานของหลักฐานและข้อเท็จจริงที่จะนำมาพิสูจน์ได้ และดัชนีราคาทั่วไปที่นำมาใช้เป็นตัวปรับก็นำมาจากหน่วยงานราชการที่พยายามจะสร้างดัชนีราคาให้มีความเชื่อถือได้มากที่สุดด้วย แต่สำหรับลักษณะการบัญชีต้นทุนปัจจุบัน มูลค่าปัจจุบันที่วัดได้ซึ่งอาจจะเป็นต้นทุนทดแทน มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ หรือมูลค่าปัจจุบันอื่นใด เป็นมูลค่าที่มีความลำเอียงขึ้นอยู่กับความเห็นของผู้วัดมูลค่าแต่ละคน ทำให้ค่าแปรปรวนของมูลค่าที่วัดได้สูง ซึ่งถือว่ามูลค่าปัจจุบันที่วัดได้นี้มีหลักฐานพิสูจน์ได้น้อยกว่าวิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป

ฉะนั้น ถ้าหากธุรกิจในประเทศไทยมีการเสนองบการเงินประกอบที่ใช้วิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปแล้ว จากการศึกษาเกี่ยวกับดัชนีราคาในประเทศไทย ผู้เขียนเห็นว่าควรใช้ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติเป็นตัวประมาณถึงอัตราการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป เนื่องจากว่าการสร้างดัชนีราคาชนิดนี้จะครอบคลุมรายการสินค้าและบริการทั้งระบบเศรษฐกิจของประเทศ. แต่เนื่องจากดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติมีการคำนวณเป็นรายปีเท่านั้น ทำให้มีข้อมูลเกี่ยวกับดัชนีราคาน้อย จึงเห็นว่าควรใช้ดัชนีราคาขายส่งเป็นตัวประมาณดัชนีราคาทั่วไป มากกว่าดัชนีราคาผู้บริโภค ด้วยเหตุผลที่ว่าการสร้างดัชนีราคาขายส่งมีข้อจำกัดในการให้น้ำหนักถ่วง การสุ่มตัวอย่างสินค้าและตลาดและการเปลี่ยนแปลงในคุณภาพของสินค้าน้อยกว่าการสร้างดัชนีราคาผู้บริโภค นอกจากนี้การสร้างดัชนีราคาขายส่งจะครอบคลุมรายการสินค้าได้มากประเภทกว่าดัชนีราคาผู้บริโภค และราคาที่ใช้ในการคำนวณดัชนีราคาขายส่งเป็นราคาจากโรงงานซึ่งเหมือนกันทั่วประเทศไม่แตกต่างไปตามท้องถิ่นดังเช่นราคาขายปลีก อนึ่งถ้าหากวิธีการสร้างดัชนีราคาขายส่งและดัชนีราคาผู้บริโภคเปลี่ยนแปลงไปจนทำให้เหตุผลของการเสนอแนะให้ใช้ดัชนีราคาขายส่งมากกว่าดัชนีราคาผู้บริโภคไม่เป็นจริงอีกต่อไป นักบัญชีก็จำเป็นจะต้องศึกษาต่อไปว่าควรจะใช้ดัชนีราคาชนิดใดในการประมาณดัชนีราคาทั่วไป อย่างไรก็ตามถ้าหากหน่วยงานราชการมีการคำนวณดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติเป็นรายไตรมาสหรือรายเดือนแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าควรใช้ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาตินี้เป็นตัวปรับข้อมูลต้นทุนในอดีตเพื่อรับรู้ถึงการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินบาท

สำหรับกรณีตัวปรับรายการที่อาจสมมติได้ว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดงวดบัญชีนี้ จากการศึกษาผู้เขียนเห็นว่าควรใช้ตัวปรับที่คำนวณโดยการหาค่าเฉลี่ยของอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ ๑๒ เดือนของงวดบัญชีนั้นแบบมัชฌิมเรขาคณิต ดังสูตรดังนี้คือ

$$\text{ตัวปรับรายการที่เกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดงวดบัญชี} = \sqrt{\frac{\text{ดัชนีราคาทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน}}{\text{ดัชนีราคาทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปีก่อน}}}$$

ด้วยเหตุผลที่ว่า ตัวปรับนี้ได้มาโดยการคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปแบบทบต้นและยังสามารถนำมาใช้ได้กับกรณีที่กิจการมีงวดบัญชีไม่ตรงตามปีปฏิทินด้วย

ฉะนั้น ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่า ข้อเสนอแนะและข้อคิดเห็นที่กล่าวมาทั้งหมดในข้างต้นนี้ จะเป็นแนวทางแก่สมาคมนักบัญชีฯ และบุคคลอื่นที่สนใจในการศึกษาค้นคว้าและวิจัยเกี่ยวกับการบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา เพื่อหาวิธีการ-บัญชีอันเหมาะสมและเป็นที่ยอมรับกันในการนำไปปฏิบัติสำหรับในอนาคตอันใกล้นี้ ซึ่งเมื่อเป็นเช่นนั้นแล้ว ประโยชน์ที่จะได้รับจากการบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาจะปรากฏแก่วงการธุรกิจและวิชาชีพการบัญชีในประเทศไทย

<u>แนวโน้มในอนาคต</u>

นักบัญชีทั้งหลายต่างก็ยังคงมีการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับการบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคากันต่อไปในอนาคต ทั้งนี้เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาของการเปลี่ยนแปลงในค่าของเงิน และการเปลี่ยนแปลงในค่าของสินทรัพย์แต่ละชนิดที่มีต่อการเสนอข้อมูลทางบัญชี อันจะทำให้กิจการต่าง ๆ แสดงฐานะการเงินและการดำเนินงานที่เป็นจริงตามสภาพเศรษฐกิจในขณะนั้น ซึ่งแนวโน้มของแนวทางการบัญชีใหม่นี้จะเป็นในลักษณะของการรวมวิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปและวิธีการบัญชีต้นทุนปัจจุบันเข้าด้วยกัน โดยวิธีการบัญชีใหม่นี้จะเป็นแนวความคิดที่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในค่าของเงินและค่าของสินทรัพย์แต่ละชนิดพร้อมกัน แต่ลักษณะของแนวความคิดใหม่นี้อาจจะแสดงได้หลายวิธีตามความเห็นของนักบัญชีแต่ละท่าน ซึ่งจะต้องทำการศึกษาวิจัยกันอีกต่อไปเช่นกัน อย่างไรก็ตามก็ยังคงมีนักบัญชีบางกลุ่มที่เห็นว่าวิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปและวิธีการบัญชีต้นทุนปัจจุบัน เป็นวิธีการบัญชีที่เหมาะสมและมี

ประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารและผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ แล้ว มิจำเป็นจะต้องค้นหาแนวทางบัญชีใหม่อีก ดังนั้นแนวโน้มในอนาคตของการบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา อาจจะปรากฏออกมาเป็นวิธีการบัญชีหลายลักษณะด้วยกัน เช่นการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป การบัญชีต้นทุนปัจจุบัน การบัญชีต้นทุนปัจจุบันที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไป ฯลฯ ซึ่งการจะตัดสินใจว่าวิธีการบัญชีใดเหมาะสมที่สุดนั้น เป็นความรับผิดชอบของนักบัญชีและหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องที่จะต้องศึกษาต่อไปโดยการทดสอบความสามารถในการนำไปใช้ได้ในทางปฏิบัติ (Test of Feasibility Study) ของวิธีการบัญชีต่าง ๆ ในลักษณะของการเปรียบเทียบกัน และในขณะเดียวกันจะต้องพิจารณาปัจจัยอื่นประกอบด้วย ปัจจัยเหล่านั้นได้แก่ ระบบเศรษฐกิจ การค้าและสังคมของประเทศนั้น ๆ วิวัฒนาการบัญชีของประเทศนั้น ๆ อัตราการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป ข้อกำหนดและบทบัญญัติของกฎหมายต่าง ๆ ที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบันในส่วนที่เกี่ยวข้อง และประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับดังนี้เป็นต้น

นอกจากนี้ ในบางประเทศมีธุรกิจโดยส่วนใหญ่ที่ยกเลิกการจัดทำงบการเงินประจำปีด้วยวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีต โดยการเปลี่ยนมาใช้วิธีการบัญชีเมื่อมีการคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาในการจัดทำงบการเงินประจำปีแทน และสร้างเป็นระบบบัญชีขึ้นมาในกิจการของตนด้วย เช่น ประเทศเนเธอร์แลนด์ กฎหมายภาษีอากรให้สิทธิแก่ธุรกิจในการเลือกวิธีการบัญชีใดก็ได้ที่เห็นว่าการจัดทำงบการเงินด้วยวิธีการบัญชีนั้นสามารถแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ถูกต้องตามควร (true and fair view) ได้ ซึ่งธุรกิจโดยส่วนใหญ่นิยมใช้วิธีการบัญชีต้นทุนทดแทน เป็นต้น ฉะนั้นแนวโน้มในอนาคตของการบัญชีเมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา อาจจะทำให้การบัญชีใหม่นี้เป็นหลักเกณฑ์ที่ยอมรับกันทั่วไปในการนำไปใช้ในทางปฏิบัติ โดยอาจจะเป็นลักษณะของการจัดทำเป็นงบการเงินประกอบกับงบการเงินเดิม หรืออาจจะเป็นลักษณะของการจัดทำเป็นงบการเงินประจำปี โดยยกเลิกใช้วิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตอีกต่อไปก็อาจเป็นได้

ดังนั้น ความจำเป็นที่จะต้องมานะพยายามร่วมกันที่จะกำหนดหลักการที่เป็นแบบแผนเดียวกัน และที่จะยอมรับมาปฏิบัติกันได้โดยทั่วไปในอันที่จะทำให้งบการเงินแสดงถึงฐานะทางเศรษฐกิจและการเงินตามสภาพความเป็นจริงในขณะนั้น ก็ยังคงเป็นสิ่งที่ท้าทายนักบัญชีทั้งหลายสืบต่อไปในอนาคต