



บทที่ ๒

สาเหตุที่มีแนวความคิดเกี่ยวกับการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป

นับตั้งแต่ช่วงที่เกิดสงครามโลกครั้งที่ ๑ (ค.ศ. ๑๙๑๔ - ๑๙๑๘) ประเทศหลายประเทศต่างประสบปัญหายุ่งยากในเรื่องความไม่มีเสถียรภาพในระดับราคาและในบางประเทศอัตราแลกเปลี่ยนในระดับราคาทั่วไปก่อนข้างสูงจนเป็นที่น่าวิตกของประชาชนในประเทศนั้น นอกจากนี้ในปี ค.ศ. ๑๙๒๓ - ๑๙๓๓ เป็นช่วงที่ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำทั่วโลก ทำให้อัตราแลกเปลี่ยนในระดับราคาทั่วไปยิ่งทวีความรุนแรงเพิ่มขึ้น ซึ่งช่วงเวลาของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปดังกล่าวนี้ไม่ปรากฏว่ามีทฤษฎีการบัญชีใหม่ ๆ ที่พัฒนาขึ้นมา สาเหตุอาจเกิดจากริชาชีพทางการบัญชียังอยู่ในฐานะที่เริ่มก่อตั้ง บทบาทของการบัญชียังอยู่ในวงจำกัด และถึงแม้ว่าจะมีการเสนอแนะวิธีการใหม่ ๆ แต่ก็มิได้มีการพัฒนาหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลง ตลอดจนการวิจัยก็ยังคงอยู่ในระยะเริ่มพัฒนาและเริ่มมีผู้ให้ความสนใจเพิ่มมากขึ้น ในปี ค.ศ. ๑๙๓๖ Mr. Henry Whitcombe Sweeney ได้ศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปที่มีต่อการบัญชีและตีพิมพ์เป็นหนังสือชื่อว่า "Stabilized Accounting" ในหนังสือเล่มนี้ให้ความสนใจกับการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ต่อมาในช่วงปี ค.ศ. ๑๙๓๔ - ๑๙๔๔ เกิดภาวะเงินเฟ้อที่รุนแรงยิ่งขึ้นเรื่อย ๆ และข้อเท็จจริงก็ปรากฏว่า แนวโน้มของระดับราคาทั่วไปในประเทศต่าง ๆ เพิ่มขึ้น ๆ ซึ่งทำให้ความสำคัญของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาที่มีต่อการบัญชีได้รับความสนใจเพิ่มขึ้น

ในประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. ๑๙๖๐ - ๑๙๖๑ คณะกรรมการหลักการบัญชี (Accounting Principles Board : APB) ของสมาคมนักบัญชีแห่ง

สหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) ก็ได้เห็นถึงความสำคัญของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปที่มีต่อการบัญชี จึงได้มอบหมายให้ผู้ชำนาญการฝ่ายวิจัยการบัญชีทำการศึกษาและวิจัยเกี่ยวกับปัญหาที่ และในช่วงปลายปี ค.ศ. ๑๙๖๓ ก็ได้สรุปผลจากการวิจัยออกมาเป็นหนังสือชื่อ Accounting Reserach Study No. 6 : Reporting the Financial Effects of Price-Level Changes ต่อมาในปี ค.ศ. ๑๙๖๔ คณะกรรมการหลัก-การบัญชี (APB) ได้ออกแถลงการณ์ APB Statement No. 3 : Financial Statements Restated for General Price-Level Changes เพื่อต้องการให้ธุรกิจต่าง ๆ มีการจัดท่างบการเงินเพื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปเป็นงบประมาณการเงินที่จัดทำตามการบัญชีต้นทุนในอดีต และในปี ค.ศ. ๑๙๗๔ คณะกรรมการมาตรฐานบัญชีการเงิน (Financial Accounting Standards Board : FASB) ได้ออกแถลงการณ์ฉบับร่างคือ FASB exposure draft (Dec, 1974): Financial Reporting in Unit of General Purchasing Power ซึ่งมีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกับแถลงการณ์ของ APB Statement No. 3 เช่นกัน และเมื่อเดือนกันยายน ค.ศ. ๑๙๗๔ คณะกรรมการมาตรฐานบัญชีการเงิน (FASB) ก็ได้ออกแถลงการณ์ FASB Statement No. 33 : Financial Reporting and Changing Prices เพื่อต้องการให้ธุรกิจขนาดใหญ่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าปัจจุบัน (Current Value) และข้อมูลต้นทุนในอดีตที่ปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาเดียวกัน (Historical Cost Adjusted for General Price-Level Changes)

ในประเทศอังกฤษนั้น ในปี ค.ศ. ๑๙๗๔ The Institute of Chartered Accountants in England and Wales ได้ออกแถลงการณ์ฉบับร่างคือ Provisional Statement of Standard Accounting Practice No. 7 : Accounting for Changes in the Purchasing Power of Money โดยมีมุ่งหวังให้บริษัทต่าง ๆ โดยเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนไว้กับตลาดหลักทรัพย์จัดทำงบการเงินเมื่อปรับข้อมูลตาม

อำนาจซื้อทั่วไป เพื่อเป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหาร ผู้ถือหุ้น และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง แต่มี
 ได้บังคับว่าจะต้องจัดทำได้อย่างไร ซึ่งแถลงการณ์ฉบับร่างนี้ได้ถูกยกเลิกไปในปี
 ค.ศ. ๑๙๗๖ ต่อมาทางรัฐบาลได้ตั้งกรรมการขึ้นมาชุดหนึ่ง เพื่อศึกษาถึงการบัญชีที่จะ
 นำมาใช้ในช่วงภาวะเงินเฟ้อ โดยมี Mr. Francis Sandiland เป็นประธาน-
 กรรมการ และคณะกรรมการชุดนี้ได้ออกรายงานชื่อ "Sandiland Report" ในเดือน
 กันยายน ค.ศ. ๑๙๗๔ ซึ่งเสนอแนะให้ใช้การบัญชีต้นทุนปัจจุบัน (Current Cost
 Accounting) โดยมีต้องมีการปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา โดยให้
 ยกเลิกบัญชีต้นทุนในอดีตทั้งหมด และมาใช้การบัญชีต้นทุนปัจจุบัน ต้องการให้มีการออก
 แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีทางปฏิบัติ (Statement of Standard Accounting
 Practice : SSAP) โดยเร็วที่สุด และต้องการให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
 หรือบริษัทขนาดใหญ่หรือบริษัทอุตสาหกรรมระดับชาติ นำการบัญชีต้นทุนปัจจุบันมาใช้ใน
 ทางปฏิบัติโดยเร็วที่สุดเช่นกัน หลักการของข้อเสนอแนะใน Sandiland Report
 เป็นที่ยอมรับของรัฐบาลและนักวิชาชีพบัญชี ดังนั้นรัฐบาลจึงได้ตั้งกลุ่มที่เรียกว่า
 "Steering Group" ขึ้นมา เพื่อรับผิดชอบในการจัดเตรียมมาตรฐานการบัญชี ต่อมา
 ในเดือนพฤศจิกายน ค.ศ. ๑๙๗๖ Steering Group ก็ได้ออกแถลงการณ์ฉบับร่าง
 ฉบับที่ ๑๘ คือ ED 18 : Current Cost Accounting อย่างไรก็ตาม ข้อเสนอ
 แนะนำของแถลงการณ์ฉบับร่างนี้มีนักบัญชีหลายท่านคัดค้านว่า เป็นหลักการที่ซับซ้อนและการ
 ที่ให้ยกเลิกบัญชีต้นทุนในอดีตทั้งหมดเป็นการไม่เหมาะสม เพราะว่าระบบบัญชีต้นทุน
 ปัจจุบันยังไม่มีทดสอบว่าเหมาะสมที่จะนำมาใช้ในทางปฏิบัติหรือไม่ ฉะนั้นในปี
 ค.ศ. ๑๙๗๗ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (Accounting Standards Committee
 : ASC) ของ The Institute of Chartered Accountants in England
 and Wales ได้ตั้งคณะกรรมการย่อยชุดหนึ่งซึ่งมี Mr. William Hyde เป็นประธาน
 และในเดือนพฤศจิกายน ค.ศ. ๑๙๗๗ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (ASC) ได้ออก
 หนังสือที่เรียกว่า Hyde Guidelines ในหนังสือเล่มนี้เสนอแนะว่าบริษัทที่จดทะเบียน

กับตลาดหลักทรัพย์ควรเสนองบการเงินประกอบ ซึ่งงบการเงินนี้แสดงให้เห็นถึงการปรับปรุง ๓ ประเภท คือ การปรับปรุงค่าเสื่อมราคา (Depreciation Adjustment) การปรับปรุงต้นทุนสินค้าขาย (Cost of Sales Adjustment) และการปรับปรุงรายการหนี้สุทธิที่เป็นตัวเงินสำหรับผลกระทบของเงินเฟ้อ (Gearing Adjustment) ต่อคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (ASC) ได้ออกแถลงการณ์ฉบับร่างฉบับที่ ๒๔ คือ ED 24 : Current Cost Accounting ซึ่งมีวิธีการและลักษณะในทำนองเดียวกับ Hyde Guidelines แต่การปรับปรุงจะเพิ่มอีกหนึ่งประเภทคือ การปรับปรุงเงินทุนหมุนเวียนที่เป็นตัวเงิน (Monetary Working Capital Adjustment) และคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (ASC) ประารถนาเป็นอย่างยิ่งที่จะให้ออกมาเป็นมาตรฐานการบัญชี และให้ธุรกิจนำไปใช้โดยเริ่มถือปฏิบัติสำหรับงวดบัญชีเริ่มต้นวันที่ ๑ มกราคม ๑๙๘๐ เป็นต้นไป ซึ่งในขณะนี้อยู่ในระหว่างการดำเนินงาน

ในประเทศเนเธอร์แลนด์ ได้มีการคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคามาเป็นเวลานานแล้วและทฤษฎีที่แนะนำให้ใช้คือ ทฤษฎีมูลค่าทดแทน (Replacement Value Theory) ซึ่งมีวิธีการคำนวณมูลค่าทดแทนที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะแต่ละชนิดของสินทรัพย์นั้น เช่น ใช้มูลค่าที่ประเมินได้ (Appraisal Value) สำหรับสินทรัพย์ประเภทที่ดิน หรือใช้ดัชนีราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่างเป็นตัวปรับ (Specific Price Index) สำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารและอุปกรณ์ดังนี้ เป็นต้น และมีธุรกิจหลายแห่งที่นำไปใช้ในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เป็นเพราะว่าข้อกำหนดในกฎหมายภาษีอากรนั้นเปิดโอกาสให้ธุรกิจเลือกวิธีการบัญชีในการพิจารณาผลการดำเนินงาน ซึ่งควรจะเป็นวิธีการที่แสดงผลการดำเนินงานตามที่ควร (True and Fair View of the Results of Operation)

นอกจากที่กล่าวมาข้างต้น ก็ยังมีสมาคมนักบัญชีในประเทศต่าง ๆ ที่เริ่มให้ความสำคัญกับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาที่มีต่อการบัญชี ซึ่งวิธีการที่เสนอแนะจะ

แตกต่างกันไปตามลักษณะของระบบ เศรษฐกิจแต่ละประเทศและความก้าวหน้าทางการบัญชีของแต่ละประเทศ

สำหรับการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา (General Purchasing Power Accounting) เป็นวิธีการบัญชีหนึ่งที่เสนอแนะให้นำมาใช้โดยคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา และถ้าหากจะพิจารณาโดยละเอียดแล้ว แนวความคิดของการบัญชีนี้เกิดจากสาเหตุสำคัญ ๒ ประการคือ

๑. บทบาทของนักบัญชีขยายกว้างออกไป
๒. การเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป

บทบาทการบัญชีได้ขยายกว้างออกไป

ในอดีตที่ผ่านมาจะเห็นว่า การดำเนินงานของธุรกิจ เริ่มจากการประกอบกิจการขนาดเล็ก ดำเนินงานโดยอาศัยเงินทุนจากเจ้าของกิจการแต่เพียงผู้เดียว รายการค้าในแต่ละวันไม่มากและไม่ซับซ้อน เจ้าของกิจการสามารถควบคุมดูแลได้อย่างใกล้ชิด ดังนั้นข้อมูลทางบัญชีในยุคนั้นไม่มีความสำคัญเท่าไรนัก ต่อมาเมื่อมีการปฏิวัติอุตสาหกรรมและการติดต่อการค้าระหว่างประเทศเพิ่มขึ้น เทคโนโลยีเจริญก้าวหน้าขึ้น ทำให้ธุรกิจสามารถนำความเจริญก้าวหน้านี้มาใช้ประโยชน์ในด้านการผลิต แต่ก็ต้องอาศัยเงินทุนจำนวนมากและมากเกินกว่าเงินทุนจากเจ้าของกิจการแต่เพียงผู้เดียว จึงทำให้จำเป็นต้องแสวงหาเงินทุนจากแหล่งอื่นเพิ่ม เช่น การกู้ยืมจากบุคคลภายนอก เช่น สถาบันการเงินต่าง ๆ การชักชวนให้ผู้สนใจที่จะมาลงทุนประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันมาร่วมหุ้นลงทุนกัน ตลอดจนการแสวงหาเงินทุนจากประชาชนทั่วไป ดังนั้น การดำเนินกิจการจะเปลี่ยนจากรูปแบบเจ้าของคนเดียวมาเป็นห้างหุ้นส่วน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชน ตามลำดับ และสิ่งที่ตามมาคือ ในแต่ละวันของการประกอบกิจการจะมีรายการค้าเพิ่มมากยิ่งขึ้นและมีความซับซ้อน ฉะนั้นธุรกิจจำเป็นต้องมีการจดบันทึกรายการค้าเหล่านั้น เพื่อเป็นประโยชน์ในการควบคุมดูแลรักษา

สินทรัพย์ของผู้มาลงทุนและรักษาผลประโยชน์ของบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง จะเห็นได้ว่า เมื่อธุรกิจมีการขยายตัวจะทำให้มีบุคคลหลายฝ่ายเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องเพิ่มขึ้น และการตัดสินใจของบุคคลเหล่านี้ก็อาศัยข้อมูลทางการบัญชีเป็นเครื่องมือส่วนหนึ่งที่ใช้ในการตัดสินใจ เช่น การใช้ข้อมูลทางการบัญชีเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ถือหุ้นและบุคคลอื่นในการประเมินประสิทธิภาพในการดำเนินงานของฝ่ายบริหารและความเหมาะสมในการจัดสรรทรัพยากรของธุรกิจ เจ้าหนี้ใช้ข้อมูลทางการบัญชีในการตัดสินใจเกี่ยวกับการคาดคะเนความสามารถของธุรกิจในการจ่ายชำระหนี้ในอนาคต ผู้บริหารแทนเจ้าของกิจการย่อมต้องการข้อมูลทางการบัญชีเพื่อทราบถึงผลการดำเนินงานที่ผ่านมาและเพื่อวางแผนการดำเนินในอนาคตตั้งนี้เป็นต้น ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ทำให้บทบาทของการบัญชีขยายกว้างออกไป กล่าวคือ ในระยะแรกนั้น บทบาทของการบัญชีจะเน้นในเรื่อง Equity Accounting ซึ่งหมายถึงการบัญชีนั้นสามารถทำหน้าที่ในการควบคุมดูแลและรักษาสินทรัพย์ของผู้อื่นที่นำมาลงทุน ตลอดจนรักษาผลประโยชน์ของผู้ลงทุนและบุคคลอื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้อง ในระยะต่อมาบทบาทของการบัญชีจะเน้นในเรื่อง Operating Accounting ซึ่งหมายถึงการบัญชีที่สามารถให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์และข้อมูลที่เกี่ยวข้องในอันที่จะช่วยในการตัดสินใจ เกี่ยวกับการจัดสรรทรัพยากรของบุคคลที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นบุคคลภายในธุรกิจหรือภายนอกธุรกิจนั้นก็ตาม ดังจะเห็นได้จากช่วงระยะเวลา ๒๐ - ๓๐ ปีที่ผ่านมา นักวิชาการบัญชีในประเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะประเทศสหรัฐอเมริกา ได้เสนอวิธีการบัญชีใหม่ ๆ ที่คิดว่าเหมาะสมและสามารถเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการตัดสินใจแก่บุคคลที่เกี่ยวข้องได้ ซึ่งวิธีการบัญชีเหล่านั้นมีทั้งผู้สนับสนุนและผู้คัดค้านด้วยเหตุผลต่าง ๆ กัน วิธีการบัญชีหนึ่งที่มีการเสนอแนะและเป็นวิธีการบัญชีที่น่าสนใจคือ การบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป (General Purchasing Power Accounting) เนื่องจากว่าวิธีการบัญชีนี้สามารถทำหน้าที่ได้ทั้ง Equity Accounting และ Operating Accounting กล่าวคือ เป็นวิธีการบัญชีที่ยังคงใช้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปในการวัดผลการดำเนินงาน

ด้วยต้นทุนในอดีต และเป็นวิธีการบัญชีที่วัดค่าถึงภาวะ เศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน ทำให้สามารถ เสนอข้อมูลในงบการเงินใกล้เคียงกับสภาพ เศรษฐกิจในปัจจุบัน อันเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจ เกี่ยวกับการจัดสรรทรัพยากรของบุคคลที่เกี่ยวข้อง

การเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป

เป็นที่ทราบกันดีแล้วว่า เงินตรา เป็นหน่วยวัดที่นำมาใช้ในทางการบัญชี เพราะว่าการแลกเปลี่ยนหรือการทำกิจกรรมทาง เศรษฐกิจจะมีเงินตรา เป็นสื่อกลาง ในการแลกเปลี่ยน โดยเทียบค่าของสินค้าและบริการทั้งหมดเป็นจำนวนเงิน เกิดผลลัพธ์ขึ้นเป็นอัตราแลกเปลี่ยนในรูปราคา ซึ่งราคาก็คือมูลค่าแลกเปลี่ยนที่แสดงในรูปตัวเงิน (ตัวอย่างเช่น ถ้าสินค้านั้นราคา ๕๐ บาท ก็จะแลกเปลี่ยนกับเงิน ๕๐ บาท) ซึ่งเสถียรภาพทาง เศรษฐกิจในด้านราคาของสินค้าและบริการจะมีค่าไม่คงที่ในแต่ละปี จะมีการเปลี่ยนแปลงในทางที่เพิ่มขึ้นบ้าง ลดลงบ้าง เมื่อราคาถ่วงเฉลี่ยของสินค้าและบริการทั่วไป เพิ่มขึ้น แสดงว่าค่าของเงินลดลง ลักษณะเช่นนี้เรียกว่า เกิดภาวะราคาขึ้น ถ้าหากระดับราคาถ่วงเฉลี่ยของสินค้าและบริการทั่วไปลดลง ค่าของเงินก็จะเพิ่มขึ้นเรียกว่า เกิดภาวะราคาลดลง นั่นคืออำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราไม่คงที่ในวงจรระยะเวลาต่างกัน จึงทำให้เกิดความยุ่งยากในการประเมินค่าทางตัวเลขการเงิน เนื่องจากระยะเวลาใดเวลาหนึ่งข้อมูลทางการเงินจะแสดงค่าของเงินที่แตกต่างกัน เช่น ยอดขายและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในงวดเดือน ไตรมาสของปีเดียวกัน หรือที่เกิดขึ้นในงวดเวลาของปีต่างกัน ซึ่งในช่วงเวลาดังกล่าวจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปในอัตราที่สูง ก็จะมีผลต่อการคำนวณหากกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงาน โดยเฉพาะรายการค่าเสื่อมราคา เพราะสินทรัพย์ประจำเหล่านั้นเข้ามาในวงจรระยะเวลาต่าง ๆ กัน ย่อมทำให้ค่าเสื่อมราคาแสดงค่าของเงินแตกต่างกันด้วย ส่วนต้นทุนขายก็มีผลเช่นเดียวกันแต่มีผลน้อยกว่ารายการค่าเสื่อมราคา เนื่องจากการหมุนเวียนของสินค้าเร็วกว่าสินทรัพย์ประจำ ฉะนั้น ตัวเลขที่แสดงถึงกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่ใช้

วิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตไม่สามารถวัดได้ว่ามีกำไรหรือขาดทุนที่แท้จริงเท่าไร เพราะอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราตอนได้รับรายได้กับตอนจ่ายต้นทุนต่างกัน และการคาดคะเนแนวโน้มการดำเนินงานของธุรกิจในอนาคต โดยการเปรียบเทียบงบการเงินที่จัดทำตามการบัญชีต้นทุนในอดีตจะเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินไม่มากเท่าที่ควร

การพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราให้เป็นที่เข้าใจนั้น จะพิจารณาจากตัวอย่างสมมติของสถานการณ์ต่าง ๆ กันดังนี้คือ

สถานการณ์ ก

ในปี ๒๕+๑ นาย ก ซื้อที่ดินราคา ๒๐,๐๐๐ บาท

ในปี ๒๕+๔ นาย ก ขายที่ดินนั้นไปในราคา ๔๐,๐๐๐ บาท

สมมติว่าอำนาจซื้อทั่วไปของเงินบาทไม่เปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดเวลาที่นาย ก เป็นเจ้าของที่ดินนั้นอยู่ คำถามคือ นาย ก มีกำไรหรือไม่ ก็ย่อมตอบได้ว่ามีกำไรอย่างแน่นอน ทั้งนี้เพราะเงินบาทที่จ่ายกับเงินบาทที่ได้รับต่างอยู่ในเกณฑ์อำนาจซื้อที่เท่ากัน และจากการที่ นาย ก ขายที่ดินได้เงินมา ๔๐,๐๐๐ บาท ทำให้ นาย ก มีอำนาจซื้อเพิ่มขึ้นเป็น ๒ เท่า แต่ถ้าหากสมมติว่าอำนาจซื้อทั่วไปของเงินบาทในระหว่างปี ๒๕+๑ และ ๒๕+๔ ลดลง ๕๐% คำถามที่ว่า นาย ก ได้กำไรหรือไม่นั้น ย่อมเห็นได้ชัดว่า นาย ก มิได้มีอำนาจซื้อเพิ่มขึ้นเลยจากจำนวน ๒๐,๐๐๐ บาทที่เพิ่มขึ้นภายหลังจากการขายที่ดินนั้นไป ซึ่งเป็นการพิจารณาโดยคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อของเงินบาท

สถานการณ์ ข

สมมติกิจการดำเนินงานโดยถือตามเกณฑ์เงินสด กล่าวคือไม่มีการให้สินเชื่อกู้ยืม และกิจการมีสินทรัพย์ประจำชนิดเดียวเท่านั้น สินทรัพย์ประจำชนิดนี้ซื้อมาในราคา ๑๖,๐๐๐ บาท หักค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งาน ๘ ปี และสมมติว่าผลการ

ดำเนินงานเหมือนกันทุกปี งบกำไรขาดทุนและข้อมูลเงินปันผลโดยสรุปตลอดเวลา ๘ ปี นับตั้งแต่เริ่มประกอบกิจการ ปรากฏดังนี้

	ปี								ผลรวมทั้ง ๘ ปี			
	๑	๒	๓	๔	๕	๖	๗	๘				
รายได้จากบริการ	<u>๔๒,๐๐๐</u>								<u>๔๒,๐๐๐</u>	<u>๓๓๖,๐๐๐</u>		
เงินเดือนและค่าจ้าง	๓๐,๐๐๐								๓๐,๐๐๐	๒๔๐,๐๐๐		
ค่าเสื่อมราคา	๒,๐๐๐								๒,๐๐๐	๑๖,๐๐๐		
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	<u>๘,๐๐๐</u>								<u>๘,๐๐๐</u>	<u>๖๔,๐๐๐</u>		
กำไรจากการดำเนินงานสุทธิ	๒,๐๐๐								๒,๐๐๐	๑๖,๐๐๐		
ภาษีเงินได้	<u>๖๐๐</u>								<u>๖๐๐</u>	<u>๔,๘๐๐</u>		
กำไรสุทธิ	<u>๑,๔๐๐</u>	บาท							<u>๑,๔๐๐</u>	บาท	<u>๑๑,๒๐๐</u>	บาท
เงินปันผล	๑,๔๐๐								๑,๔๐๐	๑๑,๒๐๐		

สำหรับงบสรุปของ เงินทุนหมุนเวียนได้มาและใช้ไปของงวด เวลา ๘ ปี เป็นดังนี้

เงินทุนหมุนเวียนได้มา :	006496	บาท
กำไรสุทธิ		๑๑,๒๐๐
บวก ค่าใช้จ่ายที่ไม่มีผลต่อเงินทุนหมุนเวียน :		
ค่าเสื่อมราคา		<u>๑๖,๐๐๐</u>
เงินทุนหมุนเวียนได้มาจากการดำเนินงาน		๒๗,๒๐๐
เงินทุนหมุนเวียนใช้ไป :		
เงินปันผลจ่าย		(๑๑,๒๐๐)
เงินทุนหมุนเวียนเพิ่มขึ้น (ในกรณีนี้คือ เงินสด)		<u>๑๖,๐๐๐</u>

จากงบกำไรขาดทุนแสดงว่า บริษัทมีกำไรสุทธิรวม ๘ ปี จำนวนทั้งสิ้น ๑๑,๒๐๐ บาท และได้จ่ายเงินกำไรสุทธินี้เป็น เงินปันผลให้กับ เจ้าของกิจการทั้งหมด^๑

ถ้าสมมติว่าในระหว่าง ๘ ปีนี้ ระดับราคาทั่วไปเพิ่มขึ้น ๗๐% และสมมติว่า กิจการต้องซื้อสินทรัพย์ประจำมา เปลี่ยนแทนสินทรัพย์เดิมที่หมดอายุการใช้งานและเสื่อมค่าหมดไปแล้ว ราคาซื้อเพื่อเปลี่ยนแทนเท่ากับ ๒๗,๒๐๐ บาท ($๑๖,๐๐๐ \times ๑.๗$)^๒ ราคาดังกล่าวนี้นี้ คือ ค่าของเงินที่จะต้องเพิ่มขึ้น ๗๐% เพื่อให้สามารถเปลี่ยนสินทรัพย์นั้นได้ เพื่อให้กิจการมีเงินซื้อสินทรัพย์นั้นได้ บริษัทจะต้องขอกู้เงินมาอีก ๑๑,๒๐๐ บาท ($\text{฿ } ๒๗,๒๐๐ - \text{฿ } ๑๖,๐๐๐$) หรือมิฉะนั้นก็จะต้องเป็นการเพิ่มทุนขึ้นโดยผู้ถือหุ้น

ในกรณีนี้ฝ่ายจัดการและผู้ถือหุ้นก็ย่อมจะตั้งปัญหาถามว่า

- โดยแท้จริงแล้วในงวด ๘ ปีนี้ กิจการมีกำไรที่แท้จริงหรือไม่ กำไรสุทธิควรจะมีจำนวนรวม ๑๑,๒๐๐ บาท หรือควรจะเป็น - ๐ -

^๑การสมมติว่ากิจการแห่งนี้มีการจ่ายเงินปันผลเท่ากับกำไรสุทธิที่ทำได้ในแต่ละปีนั้น เป็นเพียงข้อสมมติขึ้น เพื่อให้เกิดความเข้าใจอย่างชัดเจนถึงผลของการจ่ายเงินปันผลโดยไม่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา

^๒การปรับข้อมูลต้นทุนในอดีตให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราปัจจุบัน โดยการคูณข้อมูลต้นทุนในอดีตนั้นด้วยอัตราส่วนระหว่างดัชนีราคาทั่วไป ณ วันปัจจุบันต่อดัชนีราคาทั่วไป ณ วันที่เกิดรายการนั้น เช่น ในปีก่อนซื้อสินทรัพย์ประจำราคา ๑๖,๐๐๐ บาท ดัชนีราคาทั่วไป = ๑๐๐ ในปีปัจจุบันระดับราคาทั่วไปเพิ่มขึ้น ๗๐% คือดัชนีราคาทั่วไปในปีปัจจุบัน = ๑๗๐ ถ้าหากสินทรัพย์ประจำนี้แสดงมูลค่าตามอำนาจซื้อทั่วไป ปัจจุบันจะมีมูลค่าเท่ากับ ๒๗,๒๐๐ บาท ซึ่งคำนวณได้จาก $๑๖,๐๐๐ \times \frac{๑๗๐}{๑๐๐}$ เป็นต้น

- การนำค่าเสื่อมราคาที่เกิดจากค่าของเงินตามอำนาจซื้อทั่วไปของปี ๒๕+๑ มาเปรียบเทียบกับรายได้ของปีที่มีค่าของเงินตามอำนาจซื้อทั่วไปในปัจจุบัน เป็นการถูกต้องหรือไม่ และเป็นการถูกต้องกว่าหรือไม่ที่จะนำค่าใช้จ่ายและรายได้ที่แสดงด้วยค่าของเงินตามอำนาจซื้อทั่วไปในปัจจุบันมาเปรียบเทียบกัน

- การแสดงค่าสินทรัพย์ประจำในงบดุลสมควรหรือไม่ที่จะแสดงราคาตามบัญชีสุทธิ (ราคาทุน - ค่าเสื่อมราคาสะสม) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ราคาตามบัญชีสุทธิของสินทรัพย์ประจำนี้แสดงค่าในแต่ละปีด้วยจำนวน ๑๖,๐๐๐ ๑๔,๐๐๐ ๑๒,๐๐๐ ๑๐,๐๐๐ ๘,๐๐๐ ๖,๐๐๐ ๔,๐๐๐ ในงบดุล จะเป็นการสมควรหรือไม่ที่จะนำราคาตามบัญชีสุทธิของสินทรัพย์อื่น ๆ มารวมกันในเมื่อสินทรัพย์เหล่านั้นชื่อมาในปีต่าง ๆ กัน ซึ่งมีค่าของเงินที่แตกต่างกัน และจะเป็นการสมควรกว่าหรือไม่ที่จะทำให้มูลค่าของสินทรัพย์เหล่านั้นแสดงอยู่ในค่าของเงินปัจจุบันเหมือนกัน

สถานการณ์ ค

บัญชีที่ดินที่แสดงต่อไปนี้ จะแสดงในงบดุลปัจจุบันในราคา ๕๐๐,๐๐๐ บาท ปัญหาที่จะพิจารณาก็คือ ฝ่ายจัดการได้ลงทุนด้วยจำนวนเงินที่มีอำนาจซื้อทั่วไปเท่ากันหรือไม่ในที่ดินแต่ละผืน

		ที่ดิน
๒๕+๑	๑๐๐,๐๐๐	
๒๕+๒	๑๐๐,๐๐๐	
๒๕+๓	๑๐๐,๐๐๐	
๒๕+๔	๑๐๐,๐๐๐	
๒๕+๕	<u>๑๐๐,๐๐๐</u>	
	<u>๕๐๐,๐๐๐</u> บาท	

ถ้าหากระดับราคาทั่วไปเพิ่มขึ้นจากปี ๒๕+๑ ถึง ๒๕+๕ ๔๐% โดยเพิ่มขึ้น
ประมาณปีละ ๑๐% จากบัญชีที่ดิน จะเห็นว่าฝ่ายจัดการมิได้ลงทุนด้วยจำนวนเงินที่มี
อำนาจซื้อเดียวกัน ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ักจะตีความว่า ที่ดินมูลค่า
๕๐๐,๐๐๐ บาท นั้น แสดงค่าของเงินตามอำนาจซื้อทั่วไปในปัจจุบัน ซึ่งอันที่จริงแล้ว
ที่ดินนี้มีมูลค่า ๕๙๒,๐๐๐ บาท ถ้าหากแสดงอยู่ในค่าของเงินตามอำนาจซื้อทั่วไปปัจจุบัน

ที่ดิน (ปรับสำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป)^๑

๒๕+๑ (๑๐๐,๐๐๐ x ๑๔๐/๑๐๐)	๑๔๐,๐๐๐
๒๕+๒ (๑๐๐,๐๐๐ x ๑๔๐/๑๑๐)	๑๒๗,๐๐๐
๒๕+๓ (๑๐๐,๐๐๐ x ๑๔๐/๑๒๐)	๑๑๗,๐๐๐
๒๕+๔ (๑๐๐,๐๐๐ x ๑๔๐/๑๓๐)	๑๐๘,๐๐๐
๒๕+๕ (๑๐๐,๐๐๐ x ๑๔๐/๑๔๐)	<u>๑๐๐,๐๐๐</u>
บาท	<u>๕๙๒,๐๐๐</u>

จากการพิจารณาตัวอย่างสมมติดังกล่าวข้างต้น ปัญหาที่ข้อมูลในงบการเงิน
มิได้แสดงฐานะตามสภาพเศรษฐกิจในขณะหนึ่ง ๆ นั้น สามารถแก้ไขได้โดยใช้วิธีการบัญชี
เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ด้วยการทำให้หน่วยวัดมูลค่าทางบัญชีมีค่า
คงที่คือ วัดด้วยหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาเดียวกัน

^๑ปรับโดยการคูณต้นทุนในอดีตของที่ดินด้วยอัตราส่วนระหว่างดัชนีราคาทั่วไป
ของปีปัจจุบันต่อดัชนีราคาทั่วไป ณ วันที่เกิดรายการนั้นขึ้น