



บทที่ ๕

การจัดทำงบการเงินตามวิธีการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป

หลังจากได้ทำความเข้าใจกับลักษณะของการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราและได้พิจารณาถึงความเหมาะสมของเลขดัชนีราคาที่จะใช้เป็นตัวกะประมาณการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราและ เป็นตัวปรับกันทุนในอดีตแล้ว ต่อจากนั้นก็จะมาศึกษาถึงขั้นตอนหรือวิธีการในการจัดทำงบการเงินตามวิธีการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ซึ่งจะต้องสอดคล้องกับลักษณะของการบัญชีนี้ ในที่นี้จะกล่าวถึงขั้นตอนโดยทั่ว ๆ ไป โดยจะพิจารณาจากข้อเสนอแนะของ APB Statement No. 3 และ FASB exposure draft (Dec, 1974) เนื่องจากสถาบันทั้งสองเสนอแนวความคิดของวิธีการบัญชีนี้ และเป็นสถาบันการบัญชีที่มีชื่อเสียงและเป็นที่ยอมรับในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอื่น ๆ ประกอบกับมีบริษัทต่าง ๆ ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้นำแนวความคิดนี้ไปจัดทำเป็นงบประกอบกับงบการเงินประจำปี อย่างไรก็ตามก็ตามขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินตามวิธีการบัญชีนี้ยังมีข้อโต้แย้งในบางเรื่องในระหว่างนักบัญชีทั้งหลาย ซึ่งจะศึกษาและพิจารณาประกอบกันไปในแต่ละเรื่อง เพื่อให้เกิดความเข้าใจมากยิ่งขึ้น พร้อมกับยกตัวอย่างสมมติแสดงการคำนวณประกอบกันไปด้วย

ตัวอย่าง สมมติว่า เราต้องการปรับงบการเงินของบริษัท สมมติ จำกัด ซึ่งดำเนินงานอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ โดยใช้วิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป ซึ่งขั้นตอนในการปรับจะกล่าวไว้ในเรื่องการปรับรายการในงบดุล การคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการที่เป็นตัวเงิน การปรับรายการในงบกำไรขาดทุน การจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบ การปรับรายการในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในฐานะการเงินตามลำดับโดยมีข้อมูลดังต่อไปนี้



๑. ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติของปีต่าง ๆ เนื่องจากดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติมิได้มีการคำนวณขึ้นทุก ๆ วัน ทุกเดือน ก็จำเป็นต้องใช้ดัชนีราคาของงวดเวลาที่ใกล้เคียงเป็นตัวกะประมาณ เช่น ดัชนีราคาถ้วยเฉลี่ยของไตรมาสที่ ๔ เป็นตัวกะประมาณดัชนีราคา ณ วันสิ้นปี และใช้ดัชนีราคาถ้วยเฉลี่ยตลอดปีเป็นตัวกะประมาณดัชนีราคา ณ วันที่เกิดขึ้นของรายการที่มีลักษณะเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี เป็นต้น

ตารางที่ ๗

ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (GNP Implicit Price Deflator) <sup>๑</sup>			
(ปี ๒๕๐๕ = ๑๐๐)			
ถ้วยเฉลี่ยตลอดปี		ถ้วยเฉลี่ยไตรมาส	
		ไตรมาส	ปี ๒๕๑๕ ปี ๒๕๒๐
ปี ๒๕๐๑	๘๘.๖	ปี ๒๕๑๑	๑๐๘.๘
ปี ๒๕๐๒	๙๐.๘	ปี ๒๕๑๒	๑๑๐.๘
ปี ๒๕๐๓	๙๔.๐	ปี ๒๕๑๓	๑๑๓.๘
ปี ๒๕๐๔	๙๗.๕	ปี ๒๕๑๔	๑๑๗.๖
ปี ๒๕๐๕	๑๐๐.๐	ปี ๒๕๑๕	๑๒๒.๓
ปี ๒๕๐๖	๑๐๑.๖	ปี ๒๕๑๖	๑๒๘.๒
ปี ๒๕๐๗	๑๐๓.๓	ปี ๒๕๑๗	๑๓๕.๒
ปี ๒๕๐๘	๑๐๔.๖	ปี ๒๕๑๘	๑๔๑.๔
ปี ๒๕๐๙	๑๐๕.๘	ปี ๒๕๑๙	๑๔๖.๑
ปี ๒๕๑๐	๑๐๗.๒	ปี ๒๕๒๐	๑๕๔.๓
		ที่ ๑	๑๔๔.๖ ๑๕๐.๐
		ที่ ๒	๑๔๕.๓ ๑๕๒.๖
		ที่ ๓	๑๔๖.๕ ๑๕๕.๗
		ที่ ๔	๑๔๘.๐ ๑๕๘.๘

<sup>๑</sup>Clyde P. Stickney, Handbook of Modern Accounting: Adjustments for Changing Price, 2ed ed. (New York: McGraw-Hill Book Co., 1977), p. 6.

๒. งบดุลเปรียบเทียบระหว่างปี ๒๕๑๔ และ ๒๕๒๐ งบกำไรขาดทุนปี ๒๕๒๐ และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในฐานะการเงินปี ๒๕๒๐

ตารางที่ ๔

บริษัท สมมติ จำกัด

งบดุล

(ตามการบัญชีต้นทุนในอดีต : หน่วย : ๑,๐๐๐ บาท)

	๓๑ ธันวาคม	
	๒๕๒๐	๒๕๑๔
สินทรัพย์		
สินทรัพย์ หนี้สิน		
เงินสด	๑๕๐	๑๒๐
ลูกหนี้ (หักหนี้สงสัยจะสูญ)	๔๐๐	๓๘๐
สินค้าคงเหลือ (ใช้ราคาทุนแบบ FIFO)	๕๒๐	๕๐๐
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า	๕๐	๕๐
รวมสินทรัพย์ หนี้สิน	๑,๑๒๐	๑,๐๕๐
เงินลงทุนในบริษัท เอ จำกัด (ราคาทุน)	๑๖๐	๑๖๐
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์		
ที่ดิน	๘๐	๘๐
อาคาร (หักค่าเสื่อมราคาสะสมแล้ว)	๒๑๐	๒๒๐
อุปกรณ์ (หักค่าเสื่อมราคาสะสมแล้ว)	๕๕๐	๕๒๐
รวมที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	๘๔๐	๘๒๐
รวมสินทรัพย์	<u>๒,๑๒๐</u>	<u>๒,๐๓๐</u>

## ตารางที่ ๔ (ต่อ)

	๓๑ ธันวาคม	
	๒๕๒๐	๒๕๑๙
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
(หน่วย : ๑,๐๐๐ บาท)		
หนี้สิน เก็บสะสม		
เจ้าหนี้การค้า	๑๖๐	๒๑๐
เจ้าหนี้เดินสะพัดอื่น ๆ	<u>๔๐</u>	<u>๖๐</u>
รวมหนี้สินเดินสะพัด	๒๐๐	๒๗๐
รายได้รับล่วงหน้าจากการทำสัญญา รักษาซ่อมแซม	๓๐	๒๐
หนี้สินระยะยาว	๕๐๐	๕๐๐
ภาษีเงินได้รอการตัดจำหน่าย	<u>๒๐</u>	<u>๑๐</u>
รวมหนี้สิน	<u>๗๕๐</u>	<u>๘๐๐</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
หุ้นบุริมสิทธิ์ (๒,๐๐๐ หุ้น ราคาตามมูลค่า ๑๐๐ บาท		
ราคาไถ่ถอนหุ้นละ ๑๐๕ บาท)	๒๐๐	๒๐๐
หุ้นสามัญ (๕๐,๐๐๐ หุ้น ราคามูลค่าหุ้นละ ๑ บาท)	๕๐	๕๐
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	๔๐๐	๔๐๐
กำไรสะสม	<u>๗๐๐</u>	<u>๕๘๐</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>๑,๓๕๐</u>	<u>๑,๒๓๐</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>๒,๑๐๐</u>	<u>๒,๐๓๐</u>

ตารางที่ ๘ (ต่อ)

บริษัท สมมติ จำกัด

งบกำไรขาดทุนและกำไรสะสม

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐

(ตามการบัญชีต้นทุนในอดีต : หน่วย : ๑,๐๐๐ บาท)

รายได้และกำไร

ยอดขายสินค้า	๒,๕๗๘	
รายได้บริการ รักษาซ่อมแซม	๒๒	
กำไรจากการขายอุปกรณ์	<u>๕๐</u>	
รวมรายได้และกำไร		๒,๖๕๐

ค่าใช้จ่าย

ต้นทุนขาย	๑,๙๘๐	
ค่าใช้จ่ายในการขาย บริหาร อื่น ๆ	๒๗๖	
ค่าเสื่อมราคา	๑๒๔	
ดอกเบี้ยจ่าย	๓๐	
ภาษีเงินได้	<u>๑๐๐</u>	
รวมค่าใช้จ่าย		<u>๒,๕๑๐</u>
กำไรสุทธิ		๑๓๐
เงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ		<u>(๑๐)</u>
กำไรของผู้ถือหุ้นสามัญ		๑๒๐
กำไรสะสมต้นปี		<u>๕๘๐</u>
กำไรสะสมปลายปี		<u><u>๗๐๐</u></u>
กำไรสุทธิต่อหุ้นสามัญ		๒.๕๐ บาท

ตารางที่ ๔ (ต่อ)

บริษัท สมมติ จำกัด

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในฐานะการเงิน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐

(ตามการบัญชีต้นทุนในอดีต : หน่วย : ๑,๐๐๐ บาท)

แหล่งได้มาของเงินทุนหมุนเวียน

กำไรสุทธิ ๑๓๐

บวก :

ค่าเสื่อมราคา ๑๒๔

ภาษีเงินได้รอการตัดจำหน่ายส่วนที่เพิ่มขึ้น ๑๐

รายได้รับล่วงหน้าส่วนที่เพิ่มขึ้น ๑๐

รวม ๒๗๔

หัก :

กำไรจากการขายอุปกรณ์ ๔๐

อื่น ๆ ๐

เงินทุนหมุนเวียนที่ได้มาจากการดำเนินงาน ๒๓๔

การขายอุปกรณ์ ๔๐

รวม เงินทุนหมุนเวียนได้มา ๒๙๐

แหล่งใช้ไปของเงินทุนหมุนเวียน

เงินปันผลจ่ายหุ้นบุริมสิทธิ ๑๐

ซื้ออุปกรณ์ ๑๖๐

รวม เงินทุนหมุนเวียนใช้ไป ๑๗๐

เงินทุนหมุนเวียนเพิ่มขึ้น ๑๒๐

วิเคราะห์การเพิ่มขึ้น (ลดลง) ในเงินทุนหมุนเวียน

(หน่วย : ๑,๐๐๐ บาท)

เงินสด	๒๐
ลูกหนี้	๒๐
สินค้า	๒๐
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า	(๑๐)
เจ้าหนี้การค้า	๕๐
เจ้าหนี้อื่น ๆ	<u>๒๐</u>
เงินทุนหมุนเวียนเพิ่มขึ้น	<u><u>๑๒๐</u></u>

๓. ข้อมูลเพิ่มเติมอื่น ๆ ซึ่งจะกล่าวในแต่ละเรื่องที่เกี่ยวข้อง

การปรับรายการในงบดุล

สิ่งแรกที่จะต้องทำในการปรับรายการในงบดุลคือ จะต้องมีการพิจารณารายการแต่ละรายการในงบดุลออก เป็นรายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ตามคำจำกัดความดังได้กล่าวโดยละเอียดในบทที่ ๓ ว่าด้วยลักษณะของการบัญชีนี้ เนื่องจากว่าลักษณะของรายการทั้ง ๒ ประการจะมีวิธีการปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ถ้าหากเป็นรายการที่เป็นตัวเงินจำนวนเงินที่คงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดบัญชีหนึ่ง ๆ จะแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีนั้นอยู่แล้ว ในขณะที่รายการที่ไม่เป็นตัวเงินจำนวนเงินที่คงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดบัญชีหนึ่ง ๆ จะประกอบด้วย จำนวนเงินที่มีอำนาจซื้อทั่วไปของงวดเวลาที่ต่าง ๆ กัน ฉะนั้นขั้นตอนในการปรับรายการในงบดุล ณ งวดบัญชีหนึ่ง ๆ จะแยกพิจารณาเป็นดังนี้คือ

๑. รายการที่เป็นตัวเงิน ณ วันสิ้นงวดบัญชีหนึ่ง ๆ จะแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีนั้นอยู่แล้ว และถ้าหากต้องการปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน ก็จะต้องปรับโดยคูณจำนวนเงินของรายการนั้นด้วยอัตราส่วนระหว่างดัชนีราคา ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบันและดัชนีราคานั้น ณ วันสิ้นงวดบัญชี

กรณีบริษัท สมมติ จำกัด การปรับรายการที่เป็นตัวเงินของปี ๒๕๒๐ สามารถพิจารณาได้ดังนี้

เงินสดและลูกหนี้ (หลังหักหนี้สงสัยจะสูญ)

จำนวนเงินที่คงเหลืออยู่ ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐ จำนวน ๕๑๕๐,๐๐๐ และ ๕๔๐๐,๐๐๐ ตามลำดับมีต้องปรับ เพราะว่าแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ อยู่แล้ว

ข้อสังเกต จะเห็นว่าบัญชีนี้สงสัยจะสูญ (Allowances for Bad Debt) ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงินด้วย เนื่องจากว่าเป็นบัญชีปรับมูลค่า (Valuation Account) ของบัญชีลูกหนี้ ซึ่งบัญชีลูกหนี้ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน และถ้าหากเป็นกรณีการขายผ่อนส่ง บัญชีลูกหนี้ขายผ่อนส่งก็ยังคงถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน เพราะว่า กิจการมีสิทธิเรียกร้องในจำนวนเงินที่คงที่ โดยไม่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป

เจ้าหนี้การค้า เจ้าหนี้เงินสะพัดอื่น ๆ และหนี้สินระยะยาว

จำนวนเงินที่คงเหลืออยู่ ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐ จำนวน ๕๖๖๐,๐๐๐, ๕๔๐,๐๐๐ และ ๕๕๐๐,๐๐๐ ตามลำดับ มีต้องปรับ เพราะว่าแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ อยู่แล้ว



### หุ้นบุริมสิทธิ์<sup>๑</sup>

จำนวน ๕๒๐๐,๐๐๐ ซึ่งหุ้นบุริมสิทธิ์จำนวนนี้ออกจำหน่ายระหว่างปี ๒๕๐๕ ฉะนั้นถ้าหากปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ จะเท่ากับ ๕๒๐๐,๐๐๐  $\times ๑๔๘.๙/๑๐๐ = ๗๖๗๙,๘๐๐$  ซึ่งมีมูลค่ามากกว่าจำนวนเงินที่คำนวณจากราคาไถ่ถอน คือ ๒๐๐ หุ้น  $\times ๑๐๕ = ๒๑๐๐,๐๐๐$  ดังนั้นหุ้นบุริมสิทธิ์จำนวนนี้ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน และแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ คือเท่ากับ ๗๖๗๙,๘๐๐

๒. รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ณ วันสิ้นงวดบัญชีหนึ่ง ๆ ของแต่ละรายการจะประกอบด้วยจำนวนเงินที่มีอำนาจซื้อทั่วไปของงวด เวลาที่แตกต่างกัน จะต้องปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ เวลาเดียวกัน โดยทั่วไปจะปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน สามารถเขียนเป็นสูตรได้ดังนี้คือ

รายการที่  $\times$   $\frac{\text{ดัชนีราคา ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน}}{\text{ดัชนีราคา ณ วันที่เกิดรายการนั้น}}$  = รายการที่อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป  
ต้องการปรับ

ฉะนั้นควรจะต้องมีการบันทึกรายละเอียดของรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งในปีแรกที่นำวิธีการบัญชีนี้มาใช้จะมีความยุ่งยาก แต่ในปีต่อ ๆ มาจะสามารถดำเนินการต่อเนื่องได้โดยไม่ยุ่งยากเท่าไรนัก

สำหรับการปรับรายการบัญชีกำไรสะสมให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของงวดบัญชีปัจจุบัน ก็สามารถทำได้เช่นเดียวกันกับการปรับรายการที่ไม่เป็นตัวเงินอื่น ๆ ใดๆ ก็ตามการวิเคราะห์แต่ละรายการจะมีความยุ่งยากและไม่รวดเร็วเท่าที่ควร ฉะนั้นจึงควรจะใช้วิธีการทางอ้อม คือ วิธี "residual amount or balancing amount" กล่าวคือ จะปรับรายการทุกรายการในงบดุลให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบันยกเว้นบัญชีกำไรสะสม และก็สามารถคำนวณกำไรสะสมที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อ-

<sup>๑</sup>ดูบทที่ ๓ หัวข้อรายการที่เป็นตัวเงิน หน้า ๓๐ ประกอบกันไปด้วย.

ทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน (ถือเป็น residual amount or balancing amount) ตามสูตรดังนี้คือ

กำไรสะสม = สินทรัพย์ - หนี้สิน - ส่วนของผู้ถือหุ้น (ยกเว้นบัญชีกำไรสะสม) ทั้งสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น (ยกเว้นบัญชีกำไรสะสม) ต่างอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ เวลาเดียวกัน นอกจากนี้ยังสามารถแสดงรายละเอียดของบัญชีกำไรสะสมได้คือ กำไรสะสม ณ วันสิ้นงวดบัญชี จะเท่ากับกำไรสะสม ณ วันต้นงวดบัญชี บวกด้วยกำไรสุทธิประจำงวดบัญชี หรือหักด้วยผลขาดทุนประจำงวดบัญชี หักด้วยเงินปันผลจ่ายตลอดจนรายการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) ซึ่งรายการดังกล่าวข้างต้นต่างแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ เวลาเดียวกัน และสามารถจัดทำเป็นงบกำไรสะสมที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปได้

กรณีบริษัทสมมติ จำกัด การปรับรายการที่ไม่เป็นตัวแทนเงินของปี ๒๕๒๐ สามารถทำได้ดังนี้

### สินค้าคงเหลือ

บริษัทที่ราคาสินค้าคงเหลือตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) ทำให้สินค้าคงเหลือปลายปี ๒๕๒๐ ๕๕๒๐,๐๐๐ จะเป็นจำนวนที่ได้จากยอดซื้อที่เกิดขึ้นครั้งหลังสุด ในกรณีตัวอย่างสมมตินี้ ให้สมมติว่าการซื้อสินค้าระหว่างปีเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี และสินค้าคงเหลือจำนวนนี้เกิดจากการซื้อสินค้า ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ จำนวนสินค้าคงเหลือปลายปี ๒๕๒๐ ๕๕๒๐,๐๐๐ มีต้องปรับ เพราะว่าแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ อยู่แล้ว

นอกจากการตีราคาทุนของสินค้าคงเหลือด้วยวิธีเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) ยังมีวิธีอื่น ๆ เช่น

### วิธีเข้าหลังออกก่อน (LIFO)

ราคาทุนที่นำมาใช้คำนวณมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดบัญชีหนึ่ง ๆ คือ ราคาทุนของสินค้าคงเหลือต้นงวดบัญชี ซึ่งอาจจะเกิดจากการซื้อในปีที่แล้วหรือปีอื่น ๆ

ในอดีต และราคาทุนของสินค้าที่เกิดจากการซื้อในงวดแรก ๆ ของงวดบัญชีนั้น ดังนั้น การปรับราคาทุนของสินค้าคงเหลือปลายงวดให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน ก็จำเป็นจะต้องทราบดัชนีราคาของวันต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น หรือดัชนีราคา ณ วันที่ใกล้เคียงก็ได้

### วิธีถัวเฉลี่ย (Average Method)

ราคาทุนที่จะนำมาใช้คำนวณมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดบัญชีหนึ่ง ๆ คือ ราคาทุนถัวเฉลี่ย ซึ่งอาจจะ เป็นวิธีการถัวเฉลี่ยอย่างง่ายหรือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ดังนั้นการปรับราคาทุนของสินค้าคงเหลือปลายงวดให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบันก็จำเป็นจะต้องปรับราคาทุนที่เกิดจากการซื้อในแต่ละครั้งให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบันแล้วจึงนำมาหารราคาทุนถัวเฉลี่ยที่ปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน ซึ่งอาจจะ เป็นวิธีถัวเฉลี่ยอย่างง่ายหรือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักแล้วแต่ว่าแต่เดิมใช้วิธีอย่างไร

### วิธีการกำหนดเป็นรายชิ้น (Specific Method)

มูลค่าของสินค้าคงเหลือปลายงวดบัญชีหนึ่ง ๆ คือ ราคารวมของราคาทุนของสินค้าทุกชิ้นที่ยังคงเหลืออยู่ในกิจการ มักจะ เป็นวิธีที่ใช้กับลักษณะของสินค้าชิ้นใหญ่ และราคาสูง เช่น เครื่องจักร รถยนต์ เป็นต้น ในกรณีนี้กิจการมักจะเก็บบันทึกราคาทุนและวันที่ได้รับของสินค้าแต่ละชิ้น ซึ่งจะทำให้ทราบดัชนีราคา ณ วันที่ได้รับสินค้าแต่ละหน่วย หรือดัชนีราคา ณ วันที่ใกล้เคียง อันจะเป็นประโยชน์ในการปรับรายการนั้น

นอกจากการตีราคาสินค้าคงเหลือในราคาทุนดังกล่าวข้างต้น ยังมีการตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ซึ่งการปรับก็จะต้องปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปคือ จะต้องเป็นการเปรียบเทียบระหว่างราคาทุน

ที่ปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบันนั้น และราคาตลาด แล้วพิจารณาว่ามูลค่าใดต่ำกว่า กรณีราคาตลาดต่ำกว่า ก็จะบันทึกในราคาตลาดและผลแตกต่างระหว่างราคาทุนที่ปรับแล้วกับราคาตลาดถือเป็นผลขาดทุนซึ่งเป็นส่วนหนึ่งในการคำนวณต้นทุนขาย อย่างไรก็ตาม สินค้าบางชนิด เช่น สินค้าเกษตรกรรม ทรัพยากรธรรมชาติซึ่งมีราคาตลาดแน่นอน ส่วนใหญ่จะตีราคาสินค้าคงเหลือในราคาที่เราคาดว่าจะได้รับการขายสินค้านั้นในวันสิ้นงวดบัญชีนั่น ดังนั้นมูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดจะแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีนั่นอยู่แล้ว อย่างไรก็ตามก็ได้หมายความว่ารายการนั้นเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน เนื่องจากราคาตลาดของสินค้าเหล่านั้นไม่คงที่ตลอดไป

จากที่กล่าวมาข้างต้น เป็นกรณีสินค้าที่ซื้อจากบุคคลภายนอกมาจำหน่าย ถ้าหากเป็นสินค้าที่กิจการผลิตเอง จะมีความยุ่งยากเพิ่มขึ้นในการปรับ เนื่องจากว่าต้นทุนของสินค้าแต่ละหน่วยผลิตจะประกอบด้วย ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน ซึ่งต่างอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปที่แตกต่างกัน ดังนั้นในการปรับต้นทุนสินค้าคงเหลือปลายงวด ก็จะต้องปรับต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายโรงงานให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ เวลาเดียวกัน ตามลักษณะการเกิดขึ้นของแต่ละรายการเหล่านั้น

### ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า

บริษัทสมมติ จำกัด มีค่าใช้จ่ายล่วงหน้า ๕๔๐,๐๐๐ ประกอบด้วย

- วัสดุสำนักงานคงเหลือจำนวน ๕๓๐,๐๐๐ สมมติว่าเท่ากับยอดซื้อในระหว่างปี ๒๕๒๐ และถือว่าเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา = ๑๕๔.๓)
- ค่าเบี้ยประกันภัย สมมติว่าเกิดขึ้นในเดือนพฤษภาคมของแต่ละปี และถูกตัดจำหน่ายภายใน ๑๒ เดือน โดยนับตั้งแต่เดือนมิถุนายนของปีนั้น สำหรับปี ๒๕๒๐ มีค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าคงเหลืออยู่ ๕๑๐,๐๐๐ (ดัชนีราคา = ๑๕๒.๖) ฉะนั้นการปรับค่าใช้จ่ายล่วงหน้าของปี ๒๕๒๐ เป็นดังนี้

	ต้นทุนในอดีต	ตัวปรับ	จำนวนเงินที่แสดงอำนาจซื้อ ทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐
วัสดุสำนักงาน	๓๐,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๔.๓	๓๐,๘๘๔
ค่าเบี้ยประกันภัย	๑๐,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๒.๖	๑๐,๔๑๓
	๔๐,๐๐๐ บาท		๔๑,๓๐๗ บาท

### เงินลงทุนในบริษัท เอ จำกัด

ราคาหุ้น ๕๑๖๐,๐๐๐ ลงทุนในระหว่างปี ๒๕๑๔ (ดัชนีราคา = ๑๑๗.๖)  
ปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา = ๑๕๘.๘) ได้ดังนี้

$$๕๑๖๐,๐๐๐ \times \frac{๑๕๘.๘}{๑๑๗.๖} = ๕๒๑๖,๑๕๐$$

ข้อสังเกต ถ้าหากบริษัทสมมติ จำกัด มีส่วนได้เสียในบริษัท เอ จำกัด  
ไม่ต่ำกว่า ๒๐% บัญชีเงินลงทุนนี้มักจะบันทึกโดยวิธีส่วนทุน (Equity Method)  
กล่าวคือ จะบันทึกเงินลงทุนโดยคำนวณจากสินทรัพย์สุทธิของบริษัท เอ จำกัด ตามสิทธิ  
ส่วนได้เสียของตนภายใต้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป ดังนั้นการปรับเงินลงทุนให้อยู่  
ในอำนาจซื้อทั่วไปก็จำเป็นต้องปรับงบการเงินของบริษัท เอ จำกัด ให้อยู่ในอำนาจ-  
ซื้อทั่วไปด้วย

### สินทรัพย์ประจำ

ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ บริษัทสมมติ จำกัด มีที่ดิน ๕๘๐,๐๐๐ เกิดจากการซื้อ  
ในระหว่างปี ๒๕๐๑ ซึ่งเป็นปีแรกที่เปิดดำเนินการ (ดัชนีราคา = ๘๔.๖) และ  
ตลอดช่วงปี ๒๕๐๑ - ๒๕๒๐ ไม่มีรายการเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใดเลย ฉะนั้นการปรับ  
ให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา = ๑๕๘.๘) เป็นดังนี้  
 $๕๘๐,๐๐๐ \times \frac{๑๕๘.๘}{๘๔.๖} = ๕๑๔๑,๘๗๔$

สำหรับบัญชีอาคารซึ่งอาคารนี้ก่อสร้างในปี ๒๕๐๑ แต่ว่าจ่ายชำระเงินใน  
ระหว่างปี ๒๕๐๒ (ดัชนีราคา = ๘๐.๘) จำนวน ๕๔๐๐,๐๐๐ สมมติคิดค่าเสื่อมราคา

แบบเส้นตรงอายุใช้งาน ๔๐ ปี จะเน้นการปรับอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐  
เป็นดังนี้คือ

	ต้นทุนในอดีต	ตัวปรับ	จำนวนเงินที่แสดงอำนาจซื้อ ทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐
ราคาทุน	๕๐๐,๐๐๐	๑๕๘.๘/๕๐.๘	๖๕๘,๒๓๐
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(๑๕๐,๐๐๐)	๑๕๘.๘/๕๐.๘	(๓๓๒,๑๓๔)
มูลค่าตามบัญชีสุทธิ	๒๑๐,๐๐๐ บาท		๓๒๖,๐๙๖ บาท

นอกจากนี้การคำนวณค่าเสื่อมราคาสะสมสามารถคำนวณได้อีกวิธีหนึ่งคือ  
คำนวณค่าเสื่อมราคาจากราคาทุนที่ปรับแล้ว ๕๖๕,๒๓๐ ปีละ ๕๑๗,๔๘๐.๗๕  
(๕๖๕,๒๓๐/๔๐ ปี) อาคารนี้ถูกใช้งานมา ๑๕ ปี จะเน้นค่าเสื่อมราคาสะสม  
ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ประมาณเท่ากับ ๕๓๓๒,๑๓๔ (๕๑๗,๔๘๐.๗๕ x ๑๕ ปี)

สำหรับบัญชีอุปกรณ์ที่คงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ สามารถปรับได้ดังนี้

ปีที่ ได้รับ	ต้นทุนในอดีต		ตัวปรับ	จำนวนเงินที่แสดงอำนาจซื้อ ทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐	
	ต้นทุน	ค่าเสื่อม ราคาสะสม <sup>๑</sup>		ต้นทุน	ค่าเสื่อม ราคาสะสม
๒๕๐๘	๒๖๐,๐๐๐	๑๔๘,๕๐๐	๑๕๘.๘/๑๐๕.๘	๓๙๐,๔๙๑	๒๒๔,๕๓๓
๒๕๑๔	๔๗๐,๐๐๐	๓๐๕,๕๐๐	๑๕๘.๘/๑๑๗.๖	๖๓๕,๐๕๙	๔๑๒,๗๘๘
๒๕๑๗	๒๔๐,๐๐๐	๑๐๕,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๓๕.๒	๒๘๒,๐๗๑	๑๒๓,๔๐๖
๒๕๒๐	๑๖๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐*	๑๕๘.๘/๑๕๕.๗	๑๖๓,๒๘๘	๒๐,๔๑๑
	บาท ๑,๑๓๐,๐๐๐	๕๘๐,๐๐๐		บาท ๑,๕๗๐,๘๐๘	๗๘๑,๑๓๘
มูลค่าตามบัญชีสุทธิ	๕๕๐,๐๐๐ บาท			๖๘๘,๙๗๐ บาท	

<sup>๑</sup> คิคค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรง

\* อุปกรณ์นี้ซื้อเข้ามาเมื่อเดือนกันยายน มีอายุการใช้งาน ๔ ปี และคิคค่าเสื่อมราคาในปีที่ซื้อ  
มา ๖ เดือน

รายได้รับล่วงหน้าจากการทำสัญญารักษาย่อมแซม

จำนวนที่คงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ สามารถปรับได้ดังนี้ (ถือว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี)

<u>ปีที่เกิดขึ้น</u>	<u>ต้นทุนในอดีต</u>	<u>ตัวปรับ</u>	<u>จำนวนเงินที่แสดงอยู่ใน อำนาจซื้อทั่วไป ณ วัน- สิ้นปี ๒๕๒๐</u>
๒๕๑๙ (ดัชนีราคา=๑๔๖.๑)	๖,๐๐๐	๑๕๘.๙/๑๔๖.๑	๖,๕๒๖
๒๕๒๐ (ดัชนีราคา=๑๕๔.๓)	<u>๒๕,๐๐๐</u>	๑๕๘.๙/๑๕๔.๓	<u>๒๔,๗๑๖</u>
	<u>๓๐,๐๐๐ บาท</u>		<u>๕๑,๒๔๒ บาท</u>

ภาษีเงินได้รอการตัดจำหน่าย

จำนวน ๕๒๐,๐๐๐ ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ เป็นจำนวนภาษีที่ประหยัดได้อันเกิดขึ้นเนื่องจากบริษัทใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์แบบอัตราเร่งในการเสียภาษีเงินได้ แทนการใช้วิธีเส้นตรงในการจัดท่างบการเงินประจำปี ซึ่งเป็นจำนวนที่สะสมมาในอดีตและถือเป็นรายการที่เกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี สามารถปรับได้ดังนี้

<u>ปี</u>	<u>ต้นทุนในอดีต</u>	<u>ตัวปรับ</u>	<u>จำนวนเงินที่แสดงอยู่ใน อำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐</u>
๒๕๑๗ (ดัชนีราคา=๑๓๕.๒)	๒,๐๐๐	๑๕๘.๙/๑๓๕.๒	๒,๓๕๑
๒๕๑๘ (ดัชนีราคา=๑๔๑.๔)	๕,๐๐๐	๑๕๘.๙/๑๔๑.๔	๕,๖๑๙
๒๕๑๙ (ดัชนีราคา=๑๔๖.๑)	<u>๓,๐๐๐</u>	๑๕๘.๙/๑๔๖.๑	<u>๓,๒๖๓</u>
คงเหลือ ๓๑ ธ.ค. ๒๕๑๙	๑๐,๐๐๐		๑๑,๒๓๓
๒๕๒๐ (ดัชนีราคา=๑๕๔.๓)	<u>๑๐,๐๐๐</u>	๑๕๘.๙/๑๕๔.๓	<u>๑๐,๒๙๘</u>
คงเหลือ ๓๑ ธ.ค. ๒๕๒๐	<u>๒๐,๐๐๐ บาท</u>		<u>๒๑,๕๓๑ บาท</u>

๑ ในที่นี้เป็นการสมมติว่ากฎหมายในประเทศที่บริษัทนี้ดำเนินกิจการอยู่ อนุญาตให้ใช้การคิดอัตราค่าเสื่อมราคาแบบอัตราเร่งสำหรับอุปกรณ์ในการเสียภาษีเงินได้

อนึ่ง นักบัญชีบางกลุ่มมีความเห็นว่าภาษีเงินได้รอกการตัดจำหน่ายเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน คือ เป็นหนี้สินที่มีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายในอนาคต โดยมีข้อสมมติว่า อัตราภาษีเงินได้ปัจจุบันจะคงที่ตลอดไปในอนาคต เมื่อเป็นเช่นนั้นก็ถือว่าเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน อย่างไรก็ตาม APB Opinion No.11<sup>๑</sup> ถือว่าภาษีเงินได้รอกการตัดจำหน่ายมิใช่หนี้สินทางภาษีที่จะต้องชำระในอนาคต แต่เป็นจำนวนภาษีที่ประหยัดได้ กล่าวคือจำนวนที่ปรากฏในบัญชีนี้เกิดจากการคำนวณที่ใช้อัตราภาษีในอดีตมากกว่าอัตราภาษีในปัจจุบัน ฉะนั้นบัญชีนี้ถือเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน จะต้องปรับจำนวนภาษีที่ประหยัดได้ให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน ซึ่งตามข้อเสนอแนะของ APB Statement No.3 และ FASB exposure draft (Dec, 1974) มีความเห็นเช่นเดียวกับ APB Opinion No.11 และให้ถือว่าภาษีเงินได้รอกการตัดจำหน่ายเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

#### หุ้นสามัญและส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ

บริษัทจดทะเบียนหุ้นสามัญ ๕๕๐,๐๐๐ และออกจำหน่ายในระหว่างปี ๒๕๐๑ (ค.ช.มีราคา = ๘๔.๖) โดยมีส่วนเกินมูลค่าหุ้นเท่ากับ ๕๕๐,๐๐๐ ฉะนั้นสามารถปรับได้ดังนี้คือ

	ต้นทุนในอดีต	ตัวปรับ	จำนวนเงินที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อ ทั่วไป ณ สิ้นปี ๒๕๒๐
หุ้นสามัญ	๕๐,๐๐๐	๑๕๘.๙/๘๔.๖	๘๘,๖๗๒
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	๕๐๐,๐๐๐	๑๕๘.๙/๘๔.๖	๘๐๙,๓๒๘
	๕๕๐,๐๐๐ บาท		๘๙๘,๐๐๐ บาท

<sup>๑</sup>American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board, APB Opinion No.11: Accounting for Income Taxes. (New York: AICPA, 1967), par. 35.



### กำไรสะสม

ใช้วิธี "residual amount or balancing amount" กล่าวคือ  
 กำไรสะสม = สินทรัพย์ทั้งหมด - หนี้สินทั้งหมด - ส่วนของผู้ถือหุ้น (ยกเว้นกำไร  
 สะสม) โดยมูลค่าของสินทรัพย์ทั้งหมดที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐  
 เท่ากับ ๕๒,๕๑๖,๒๓๘ หนี้สินทั้งหมดที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐  
 เท่ากับ ๕๗๕๒,๗๗๓ และส่วนของผู้ถือหุ้นอันได้แก่ ผลรวมของหุ้นบุริมสิทธิ์ที่เป็นตัวเงิน  
 หุ้นสามัญและส่วนเกินมูลค่าหุ้นที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ เท่ากับ  
 ๕๑,๐๐๘,๐๔๗ (๕๒๑๐,๐๐๐ + ๕๗๘๘,๐๔๗) ฉะนั้น กำไรสะสม ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐  
 ที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ เท่ากับ ๕๗๔๕,๔๑๘  
 (๕๒,๕๑๖,๒๓๘ - ๕๗๕๒,๗๗๓ - ๕๑,๐๐๘,๐๔๗) นอกจากนี้ยังสามารถคำนวณหา  
 รายละเอียดของกำไรสะสม ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ได้ โดยจัดทำเป็นงบกำไรสะสมซึ่ง  
 จะกล่าวต่อไป (ดูหน้า ๑๒๑)

จากการปรับรายการดังกล่าวข้างต้น สามารถจัดทำเป็นงบดุล ณ วันสิ้นปี  
 ๒๕๒๐ ที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ได้ดังนี้คือ

ตารางที่ ๔

บริษัทสมมติ จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐

จำนวนเงินแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐

สินทรัพย์	<u>บาท</u>
<b>สินทรัพย์ เดิมสะพัด</b>	
เงินสด	๑๕๐,๐๐๐
ลูกหนี้ (หักหนี้สงสัยจะสูญแล้ว)	๕๐๐,๐๐๐
สินค้าคงเหลือ (ใช้ราคาทุนแบบ FIFO)	๕๒๐,๐๐๐
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า	<u>๕๑,๓๐๗</u>
รวมสินทรัพย์ เดิมสะพัด	๑,๑๐๑,๓๐๗
เงินลงทุนในบริษัท เอ จำกัด (ราคาทุน)	<u>๒๑๖,๑๕๐</u>
<b>ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</b>	
ที่ดิน	๑๕๑,๘๗๕
อาคาร (หักค่าเสื่อมราคาสะสมแล้ว)	๓๖๗,๐๕๖
อุปกรณ์ (หักค่าเสื่อมราคาสะสมแล้ว)	<u>๖๘๕,๗๗๐</u>
รวมที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	<u>๑,๑๙๔,๗๐๑</u>
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<u><u>๒,๕๑๖,๒๓๔</u></u>
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	
<b>หนี้สิน เดิมสะพัด</b>	
เจ้าหนี้การค้า	๑๖๐,๐๐๐
เจ้าหนี้เดิมนสะพัดอื่น ๆ	<u>๕๐,๐๐๐</u>
รวมหนี้สิน เดิมสะพัด	๒๑๐,๐๐๐

ตารางที่ ๔ (ต่อ)

๔๕

	<u>บาท</u>
รายได้รับล่วงหน้าจากการทำสัญญา รักษาซ่อมแซม	๓๑,๒๔๒
หนี้สินระยะยาว	๔๐๐,๐๐๐
ภาษีเงินได้รอการตัดจำหน่าย	<u>๒๑,๕๓๑</u>
รวมหนี้สิน	<u>๗๕๒,๗๗๓</u>
<b>ส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	
หุ้นบุริมสิทธิ์ (๒,๐๐๐ หุ้น ราคาตามมูลค่าหุ้นละ ๑๐๐ บาท ราคาไถ่ถอนหุ้นละ ๑๐๕ บาท)	๒๑๐,๐๐๐
หุ้นสามัญ (๕๐๐,๐๐๐ หุ้น ราคามูลค่าหุ้นละ ๐ บาท)	๘๘,๖๗๒
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	๗๐๙,๓๗๕
กำไรสะสม	<u>๗๕๕,๔๑๘</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>๑,๗๖๓,๔๖๕</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>๒,๕๑๖,๒๓๘</u>

การวิเคราะห์รายการที่เป็นตัวเงินเพื่อคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไป

กำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีรายการที่เป็นตัวเงิน เป็นการเพิ่มขึ้นหรือลดลงในอำนาจซื้อทั่วไป อันเป็นผลมาจากการมีสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน และหรือหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นตัวเงินในระหว่างที่มีการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป และการคำนวณกำไรหรือขาดทุนนี้จะแยกพิจารณาออกเป็นประเภทตามลักษณะของรายการที่เป็นตัวเงิน กล่าวคือโดยทั่วไป รายการที่เป็นตัวเงินสามารถจัดประเภทได้ ๔ ประเภทคือ

๑. เงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงิน (Net Monetary Working Capital Items) เป็นผลต่างระหว่างสินทรัพย์เคลื่อนที่ที่เป็นตัวเงิน (Monetary

Current Assets) และหนี้สินเดินสะพัดที่เป็นตัวเงิน (Monetary Current Liabilities)

๒. หนี้สินระยะยาวที่เป็นตัวเงิน (Long-term Monetary Debts)
๓. ทุนบุริมสิทธิ์ที่เป็นตัวเงิน
๔. อื่น ๆ (ถ้ามี) นอกเหนือจากที่กล่าวไว้ในข้อ ๑ - ๓

กำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีรายการที่เป็นตัวเงินประเภทที่ ๑, ๒ และ ๔ ข้างต้น จะเป็นส่วนหนึ่งในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิประจำงวดบัญชีหนึ่ง ๆ สำหรับกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีรายการที่เป็นตัวเงินประเภทที่ ๓ จะปรับโดยตรงกับส่วนของเจ้าของหุ้นสามัญและเป็นส่วนหนึ่งในการคำนวณกำไรต่อหุ้นสามัญ อนึ่ง การแยกพิจารณากำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปเป็นประเภทดังกล่าวข้างต้น จะเป็นการเปิดเผยข้อมูลที่เด่นชัดและเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินมากยิ่งขึ้น ฉะนั้น ขั้นตอนในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีรายการที่เป็นตัวเงินของงวดบัญชีหนึ่ง ๆ สามารถแยกพิจารณาตามประเภทของรายการที่เป็นตัวเงินได้ดังนี้คือ

#### เงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงิน

วิธีการคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการนี้มีดังนี้คือ

๑. คำนวณหาเงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงินต้นงวดบัญชี โดยพิจารณาจากงบดุลประจำปี กล่าวคือ เป็นผลต่างระหว่างสินทรัพย์เดินสะพัดและหนี้สินเดินสะพัดที่เป็นตัวเงินต้นงวด ซึ่งทั้ง ๒ จำนวนต่างแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีที่แล้ว

๒. วิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงในเงินทุนหมุนเวียนที่เป็นตัวเงินระหว่างงวดบัญชี โดยพิจารณาได้จากรายการในงบกำไรขาดทุนประจำปี ได้แก่อยอดซื้อที่เกี่ยวข้องกับเงินสดถ้าหากซื้อเป็นเงินสด หรือเกี่ยวข้องกับเจ้าหนี้การค้าถ้าหากซื้อเชื่อ ทั้งเงินสดและเจ้าหนี้การค้าก็คือ รายการที่เป็นตัวเงิน ยอดขายที่เกี่ยวข้องกับเงินสด

ถ้าหากขายเงินสด หรือเกี่ยวข้องกับลูกหนี้การค้า ถ้าหากขายเชื่อ ทั้งเงินสดและ  
ลูกหนี้การค้าก็คือรายการที่เป็นตัวเงิน และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับเงินสด  
ถ้าหากจ่ายเงินสด หรือเกี่ยวข้องกับเจ้าหนี้อื่น ๆ หรือค่าใช้จ่ายกว้างจ่าย ถ้าหากรับ  
บริการเชื่อ ทั้งเงินสดค่าใช้จ่ายค้างจ่ายและเจ้าหนี้อื่น ๆ ก็คือรายการที่เป็นตัวเงิน  
เป็นต้น นำรายการเปลี่ยนแปลงเหล่านี้มาบวกหรือหักออกจากเงินทุนหมุนเวียนสุทธิ  
ที่เป็นตัวเงินต้นงวดบัญชี กล่าวคือ จะบวกด้วยรายการเปลี่ยนแปลงที่เป็นการเพิ่มเงิน  
ทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงิน (คือเพิ่มสินทรัพย์เดินสะพัดที่เป็นตัวเงิน หรือลดหนี้สิน  
เดินสะพัดที่เป็นตัวเงิน) และหักออกด้วยรายการเปลี่ยนแปลงที่เป็นการลดเงินทุนหมุน  
เวียนสุทธิที่เป็นตัวเงิน (คือลดสินทรัพย์เดินสะพัดที่เป็นตัวเงิน หรือเพิ่มหนี้สินเดินสะพัด  
ที่เป็นตัวเงิน) หลังจากนั้นก็จะได้เงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงินปลายงวดบัญชี ซึ่ง  
จะเท่ากับผลต่างระหว่างสินทรัพย์เดินสะพัดและหนี้สินเดินสะพัดที่เป็นตัวเงิน ณ ปลาย  
งวดบัญชีอันเป็นตัว เลขที่ได้จากงบดุลประจำปี และเป็นจำนวนเงินที่อยู่ในอำนาจซื้อ  
ทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีนั้นแล้ว

๓. ตัว เลขที่ได้จากขั้นตอนที่ ๑ และ ๒ ข้างต้น จะแสดงอยู่ในอำนาจ-  
ซื้อทั่วไปที่แตกต่างกัน ฉะนั้นจะปรับรายการเหล่านั้นให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ  
เวลาเดียวกัน โดยทั่วไปจะปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน  
สามารถเขียนเป็นสูตรได้ดังนี้

$$\text{รายการที่-} \quad \times \quad \frac{\text{ดัชนีราคา ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน}}{\text{ดัชนีราคา ณ วันที่เกิดรายการนั้น}} = \text{รายการที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อ}$$

$$\text{ต้องการปรับปรุง} \quad \text{ทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน}$$

หลังจากนั้นแล้วก็จะได้เงินทุนหมุนเวียนสุทธิปลายงวดบัญชีที่ควรจะเป็นที่แสดงอยู่ในอำนาจ-  
ซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน

๔. จำนวนกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่  
เป็นตัวเงินในระหว่างงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไป โดยหาผลต่าง  
ระหว่างเงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงินปลายงวดบัญชีที่ควรจะเป็นคือตัว เลขที่ได้จาก

ข้อ ๓ และ เงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงินปลายงวดบัญชีที่ได้จากงบดุลประจำปี  
 ทั้ง ๒ จำนวนต่างก็อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีนั้น หรือ ณ วันสิ้นงวด  
 บัญชีปัจจุบันแล้วแต่กรณี กล่าวคือจะเกิดผลขาดทุนสุทธิในอำนาจซื้อทั่วไปในระหว่าง  
 ที่เกิดภาวะเงินเฟ้อ ถ้าหากกิจการมีสินทรัพย์เดินสะพัดที่เป็นตัวเงินมากกว่าหนี้สิน  
 เดินสะพัดที่เป็นตัวเงิน ทำให้กิจการมีผลขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีสินทรัพย์  
 เดินสะพัดที่เป็นตัวเงินมากกว่ากำไรในอำนาจซื้อทั่วไปที่เกิดจากหนี้สินเดินสะพัดที่  
 เป็นตัวเงิน ในทำนองเดียวกันจะเกิดกำไรในอำนาจซื้อทั่วไปในระหว่างงวดเงิน-  
 เฟ้อ ถ้าหากกิจการมีหนี้สินเดินสะพัดที่เป็นตัวเงินมากกว่าสินทรัพย์เดินสะพัดที่เป็น  
 ตัวเงิน ทำให้กิจการมีกำไรที่เกิดจากการมีหนี้สินเดินสะพัดที่เป็นตัวเงินมากกว่าผล  
 ขาดทุนที่เกิดจากการมีสินทรัพย์เดินสะพัดที่เป็นตัวเงิน สำหรับในกรณีที่เกิดภาวะเงิน-  
 เฟ้อก็จะเกิดผลในทางตรงกันข้ามกับผลที่เกิดจากภาวะเงินเฟ้อ

กรณีบริษัทสมมติ จำกัด ยังมีข้อมูลเพิ่มเติมอื่น ๆ ที่ควรทราบ ซึ่งจะเป็น  
 ประโยชน์ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของ เงินทุนหมุนเวียนสุทธิ  
 ที่เป็นตัวเงิน ซึ่งมีดังนี้คือ

- ยอดขายสินค้าและยอดซื้อสินค้าทั้งหมด เกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี
- ในเดือนกรกฎาคม ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา = ๑๕๕.๗) มีการขายอุปกรณ์  
 เป็นเงิน ๕๕๖,๐๐๐ และซื้ออุปกรณ์พิเศษในระหว่างเดือนกันยายน ๒๕๒๐ (ดัชนี  
 ราคา = ๑๕๕.๗) เป็นเงิน ๕๖๐,๐๐๐
- ได้รับเงินล่วงหน้าจากการทำสัญญารักษาคอมแซมกับลูกค้าใน  
 ระหว่างปี ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา = ๑๕๕.๓) เท่ากับ ๕๓๒,๐๐๐
- ในระหว่างปี ๒๕๒๐ มียอดซื้อสินค้าเท่ากับ ๕๒,๐๐๐,๐๐๐ และยอดซื้อ  
 วัสดุสำนักงานเท่ากับ ๕๓๐,๐๐๐ (คือจำนวนที่คงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ตามข้อ-  
 สมมติที่กล่าวไว้แล้วในเรื่องการปรับรายการในงบดุล)

- ในเดือนพฤษภาคม ๒๕๒๐ บริษัทจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยเป็นจำนวน ๕๒๔,๐๐๐ มียอดคงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ เท่ากับ ๕๑๐,๐๐๐ และถือเป็นค่าใช้จ่ายของปี ๒๕๒๐ เท่ากับ ๕๑๔,๐๐๐ (๕๒๔,๐๐๐ - ๕๑๐,๐๐๐)
- ในระหว่างปี ๒๕๒๐ บริษัทมีค่าใช้จ่ายในการขาย บริหาร และอื่น ๆ นอกเหนือจากค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับวัสดุสำนักงานและภาษีสินทรัพย์เท่ากับ ๕๒๑๒,๐๐๐ และสมมติว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี (ดัชนีราคา = ๑๕๔.๓)
- บริษัทมีภาระในการชำระภาษีเงินได้แก่กรมสรรพากรสำหรับกำไรสุทธิของปี ๒๕๒๐ เป็นจำนวนประมาณ ๕๕๐,๐๐๐ และสมมติว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี (ดัชนีราคา = ๑๕๔.๓) และเมื่อนำมารวมกับจำนวนภาษีเงินได้ที่ประหยัดได้ของปี ๒๕๒๐ จำนวน ๕๑๐,๐๐๐ (ซึ่งบันทึกอยู่ในบัญชีภาษีเงินได้รอการตัดจำหน่าย) จะเท่ากับ ๕๑๐๐,๐๐๐

การคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐ ของบริษัทนี้ เป็นดังนี้คือ

#### ตารางที่ ๑๐

##### บริษัทสมมติ จำกัด

กระต่ายทำการคำนวณหา เงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงิน

	๓๑ ธ.ค.	
	ปี ๒๕๒๐	ปี ๒๕๑๙
เงินสด	๑๕๐,๐๐๐	๑๒๐,๐๐๐
ลูกหนี้ (หลังหักหนี้สงสัยจะสูญ)	<u>๔๐๐,๐๐๐</u>	<u>๓๘๐,๐๐๐</u>
รวมสินทรัพย์เดินสะพัดที่เป็นตัวเงิน	<u>๕๕๐,๐๐๐</u>	<u>๕๐๐,๐๐๐</u>
เจ้าหนี้การค้า	๑๖๐,๐๐๐	๒๑๐,๐๐๐
เจ้าหนี้อื่น ๆ	<u>๕๐,๐๐๐</u>	<u>๖๐,๐๐๐</u>
รวมหนี้สินเดินสะพัดที่เป็นตัวเงิน	<u>๒๐๐,๐๐๐</u>	<u>๒๗๐,๐๐๐</u>
เงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงิน	๓๕๐,๐๐๐ บาท	๒๓๐,๐๐๐ บาท

## ตารางที่ ๑๑

บริษัทสมมติ จำกัด  
การคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของ  
เงินตราของเงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงิน  
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐

	ต้นทุนในอดีต (บาท)	ตัวปรับ	จำนวนหลังปรับ (บาท)
เงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงิน-			
คงเหลือต้นปี	๒๓๐,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๘.๐๐	๒๔๖,๘๓๙
เพิ่มเงินทุนหมุนเวียนสุทธิ			
ยอดขาย	๒,๕๗๘,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๕.๐๓	๒,๖๕๔,๘๕๕
รายได้ค่าบริการรักษาซ่อมแซม	๓๒,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๕.๐๓	๓๒,๙๕๔
ยอดขายอุปกรณ์	๕๖,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๕.๐๗	๕๗,๐๕๑
รวม	<u>๒,๖๖๖,๐๐๐</u>		<u>๒,๗๔๔,๙๖๐</u>
ลดเงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงิน			
ยอดซื้อสินค้า	๒,๐๐๐,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๕.๐๓	๒,๐๕๙,๖๒๔
ยอดซื้อวัสดุสำนักงาน	๓๐,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๕.๐๓	๓๐,๘๙๔
ค่าเบี้ยประกันภัย	๒๔,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๒.๖	๒๔,๙๙๑
ค่าใช้จ่ายในการขาย บริหารอื่น ๆ	๒๑๒,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๕.๐๓	๒๑๘,๓๒๐
ดอกเบี้ยจ่าย	๓๐,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๕.๐๓	๓๐,๘๙๔
ภาษีเงินได้จ่าย	๘๐,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๕.๐๓	๘๒,๖๘๓
เงินปันผลจ่าย	๑๐,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๕.๐๓	๑๐,๒๙๘
ซื้ออุปกรณ์	<u>๑๖๐,๐๐๐</u>	๑๕๘.๘/๑๕๕.๐๗	<u>๑๖๓,๒๘๘</u>
รวม	<u>๒,๕๕๖,๐๐๐</u>		<u>๒,๖๓๐,๙๙๒</u>
เงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงินคง-			
เหลือปลายปี	<u>๓๕๐,๐๐๐</u>		<u>๓๖๐,๙๐๗</u>
ขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา-			
ของเงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัว-			
เงิน (๓๖๐,๙๐๗ - ๓๕๐,๐๐๐ บาท)			<u>๒๐,๙๐๗</u>



ซึ่งขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของเงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงินนี้ จะปรากฏในงบกำไรขาดทุน เพื่อคำนวณหากำไรหรือขาดทุนสุทธิประจำงวดบัญชี ปี ๒๕๒๐ เมื่อมีการคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป

### หนี้สินระยะยาวที่เป็นตัวเงิน

การคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการนี้ สามารถทำได้ดังนี้

๑. หนี้สินระยะยาวที่เป็นตัวเงินต้นงวดบัญชีที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของงวดบัญชีที่แล้ว และรายการเปลี่ยนแปลงหนี้สินระยะยาวที่เป็นตัวเงินในระหว่างงวดบัญชี เช่น รายการก่อหนี้สินนั้นเพิ่มขึ้น หรือรายการจ่ายชำระหนี้สินนั้น เป็นต้น จะต้องปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน สามารถเขียนเป็นสูตรได้ดังนี้

รายการที่ ดัชนีราคา ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน รายการที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อ  
ต้องการปรับ  $\times$  ดัชนีราคา ณ วันที่เกิดรายการนั้น = ทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน

หลังจากนั้นจะได้หนี้สินระยะยาวที่เป็นตัวเงิน ณ วันสิ้นงวดบัญชีที่ควรจะเป็นที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน

๒. ค่ารวมกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีหนี้สินระยะยาวที่เป็นตัวเงิน โดยหาผลต่างระหว่างหนี้สินระยะยาวที่เป็นตัวเงินปลายงวดบัญชีคือตัวเลขที่ได้จาก ข้อ ๑ และหนี้สินระยะยาวที่เป็นตัวเงินปลายงวดบัญชีดังปรากฏในงบดุลประจำปี ทั้ง ๒ จำนวนต่างแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน กล่าวคือ จะเกิดผลกำไรในอำนาจซื้อทั่วไปในระหว่างที่เกิดเงินเพื่อ เนื่องจากหนี้สินนั้นจะจ่ายคืนในช่วงเวลาที่เงินมีอำนาจซื้อทั่วไปน้อยกว่าช่วงเวลาที่ก่อหนี้สินนั้น และจะมีผลขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปในระหว่างที่เกิดเงินฝืด เนื่องจากหนี้สินจำนวนนั้น

จะจ่ายชำระคืนในช่วงเวลาที่เงินมีอำนาจซื้อทั่วไปมากกว่าช่วงเวลาที่ยกหนี้สิน  
นั้น

กรณีบริษัทสมมติ จำกัด มีหนี้สินระยะยาวที่เป็นตัวเงิน ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐  
เท่ากับ ๕๕๐๐,๐๐๐ ที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๑๙ (ดัชนีราคา  
= ๑๔๘.๐) และไม่มีรายการเปลี่ยนแปลงต่อหนี้สินจำนวนนั้นในระหว่างปี ๒๕๒๐  
ฉะนั้น สามารถคำนวณหากำไรหรือขาดทุนได้ดังนี้

	ต้นทุนในอดีต	ตัวปรับ	จำนวนที่ปรับตามอำนาจซื้อ- ซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐
หนี้สินคงเหลือ ๓๑-๑๒-๒๕๑๙	๕๐๐,๐๐๐	๑๔๘.๙/๑๔๘.๐	๕๓๖,๘๒๔
รายการเปลี่ยนแปลงใน- ระหว่างปี ๒๕๒๐	-		-
หนี้สินคงเหลือ ๓๑-๑๒-๒๕๒๐	๕๐๐,๐๐๐ บาท		๕๓๖,๘๒๔
หนี้สินระยะยาวที่แสดงอยู่ใน อำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ที่คงเหลืออยู่ ณ ๓๑-๑๒-๒๕๒๐			๕๐๐,๐๐๐
กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปจาก การมีหนี้สินระยะยาวที่เป็น ตัวเงิน			๓๖,๘๒๔ บาท

ซึ่งกำไรในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีหนี้สินระยะยาวที่เป็นตัวเงินนี้จะปรากฏในงบกำไร  
ขาดทุน เพื่อคำนวณหากำไรหรือขาดทุนสุทธิประจำปี ๒๕๒๐ เมื่อมีการคำนึง  
ถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป

### หุ้นบุริมสิทธิ์ที่เป็นตัวเงิน<sup>๑</sup>

กิจการที่มีหุ้นบุริมสิทธิ์ที่เป็นตัวเงินในระหว่างเงินเพื่อ จะมีกำไรในอำนาจซื้อทั่วไป เนื่องจากว่าหุ้นบุริมสิทธิ์นั้นจะไถ่คืนในช่วงที่เงินมีอำนาจซื้อทั่วไปน้อยกว่าช่วงที่ก่อให้เกิดหุ้นบุริมสิทธิ์นั้น สำหรับการคำนวณจะมีขั้นตอนเช่นเดียวกับกรณีหุ้นระยะยาวที่เป็นตัวเงินดังกล่าวข้างต้น

กรณีบริษัทสมมติ จำกัด มีหุ้นบุริมสิทธิ์ ณ วันสิ้นปี ๒๕๑๙ เท่ากับ ๕๒๐๐,๐๐๐ ซึ่งหุ้นนี้จำหน่ายในระหว่างปี ๒๕๐๕ (ดัชนีราคา = ๑๐๐) ถ้าหากปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๑๙ (ดัชนีราคา = ๑๔๔.๐) จะเท่ากับ ๕๒๔๖,๐๐๐ ( $๕๒๐๐,๐๐๐ \times ๑๔๔/๑๐๐$ ) ซึ่งมีมูลค่ามากกว่าจำนวนที่คำนวณจากราคาไถ่ถอนคืน คือ ๕๒๑๐,๐๐๐ (๒,๐๐๐ หุ้น  $\times$  ๕๑๐๕) ดังนั้นหุ้นบุริมสิทธิ์จำนวนนี้ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงินและแสดงอยู่่ออำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๑๙ เท่ากับ ๕๒๑๐,๐๐๐ และในระหว่างปี ๒๕๒๐ ไม่มีรายการเปลี่ยนแปลงในหุ้นบุริมสิทธิ์นี้ ฉะนั้นสามารถคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปสำหรับปีสิ้นสุดปี ๒๕๒๐ ได้ดังนี้

	<u>ต้นทุนในอดีต</u>	<u>ตัวปรับ</u>	<u>จำนวนเงินที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐</u>
ยอดคงเหลือ ๓๑-๑๒-๒๕๑๙	๒๑๐,๐๐๐	๑๔๔.๐/๑๔๔	๒๒๕,๕๖๖
รายการเปลี่ยนแปลงใน-			
ระหว่างปี ๒๕๒๐			
ยอดคงเหลือ ๓๑-๑๒-๒๕๒๐	๒๑๐,๐๐๐ บาท		๒๒๕,๕๖๖ บาท

<sup>๑</sup>ดูบทที่ ๓ หัวข้อรายการที่เป็นตัวเงิน หน้า ๓๐ ประกอบกันไปด้วย

หุ้นบุริมสิทธิ์ที่เป็นตัวเงินที่แสดงอยู่

ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี

๒๕๒๐ ที่คงเหลืออยู่ ณ

๓๑-๑๒-๒๕๒๐

๒๑๐,๐๐๐

กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมี

หุ้นบุริมสิทธิ์

๑๔,๔๖๖ บาท

ซึ่งกำไรในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีหุ้นบุริมสิทธิ์นี้ จะปรับโดยตรงกับส่วนของ เจ้าของหุ้นสามัญ และเป็นส่วนหนึ่งในการคำนวณกำไรต่อหุ้นสามัญของปี ๒๕๒๐ เมื่อมีการคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป

อนึ่ง ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการที่เป็นตัวเงินอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กล่าวไว้แล้วในเรื่องเงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงินหนี้สินระยะยาวที่เป็นตัวเงิน และหุ้นบุริมสิทธิ์ที่เป็นตัวเงินข้างต้นนี้แล้ว ก็จะมีลักษณะการคำนวณในทำนองเดียวกันเช่นกัน

#### การปรับรายการในงบกำไรขาดทุน

รายการต่าง ๆ ที่ปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุน ที่จัดทำตามการบัญชีต้นทุนในอดีต ต่างแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของงวดเวลาที่แตกต่างกัน ฉะนั้นควรปรับรายการเหล่านั้นให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ เวลาเดียวกัน คือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน โดยการคูณจำนวนนั้นด้วยอัตราส่วนระหว่างดัชนีราคา ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน และดัชนีราคา ณ วันที่เกิดรายการนั้น อย่างไรก็ตามการปรับรายการบางรายการมี-จำเป็นจะต้องปรับรายละเอียดทั้งหมดของรายการนั้นที่เกิดขึ้นอยู่ทุก ๆ วัน เนื่องจาก



ลักษณะการเกิดของรายการบางรายการ เช่น รายได้ ค่าใช้จ่าย สามารถสมมติได้ว่าจำนวนทั้งหมดของรายการนั้นเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดงวดบัญชี ก็ให้ถือว่าดัชนีราคา ณ วันที่เกิดรายการนั้นขึ้นคือดัชนีราคาตัวเฉลี่ยของงวดบัญชีนั้น หรือในบางครั้งอาจจะสมมติว่าจำนวนเงินของรายการนั้นในแต่ละไตรมาสเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดไตรมาสนั้นก็ให้ถือว่าดัชนีราคา ณ วันที่เกิดรายการนั้น คือ ดัชนีราคาตัวเฉลี่ยของไตรมาสนั้น ฉะนั้นจะเห็นได้ว่าข้อสมมติของรายการเหล่านั้นจะขึ้นอยู่กับลักษณะของแต่ละกิจการที่แตกต่างกันออกไป

ถ้าไรที่คำนวณตามวิธีการบัญชีนี้ จะแตกต่างไปจากถ้าไรที่คำนวณตามวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตมากน้อยขนาดใดขึ้นอยู่กับปัจจัยดังนี้คือ

๑. อัตราการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป
๒. อายุตัวเฉลี่ยของสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการนั้น
๓. สัดส่วนของรายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

#### อัตราการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป

อัตราการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปยิ่งมีมากเท่าใด ก็ยิ่งมีผลต่อกำไรมากยิ่งขึ้นเท่านั้น ตัวอย่างเช่น จากตาราง จะเห็นว่าค่าเสื่อมราคาที่ปรับแล้วมีค่าเป็น ๒๓๔% (โดยประมาณ) ของค่าเสื่อมราคาที่ยังมิได้ปรับในปีที่ ๔ ของการใช้สินทรัพย์นั้น ซึ่งแตกต่างกันมาก ที่เป็นเช่นนั้นก็เนื่องมาจากอัตราภาวะเงินเฟ้อเพิ่มสูงขึ้นเรื่อย ๆ ในที่นี้สมมติว่าเพิ่มขึ้น ๑๐% ต่อปี เมื่อเป็นเช่นนั้นก็จะส่งผลทำให้กำไรที่ปรับแล้วแตกต่างจากกำไรที่ยังมิได้ปรับเพิ่มมากยิ่งขึ้น

	ปีที่นับตั้งแต่ปีที่ซื้อมา <sup>๑</sup>		
	๓	๖	๙
สินทรัพย์ราคาทุน-ยังมีได้ปรับ	๑๐๐,๐๐๐	๑๐๐,๐๐๐	๑๐๐,๐๐๐
ค่าเสื่อมราคาสะสม-ยังมีได้ปรับ	๓๐,๐๐๐	๖๐,๐๐๐	๙๐,๐๐๐
ค่าเสื่อมราคา-ยังมีได้ปรับ	๑๐,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	๑๐,๐๐๐
สินทรัพย์ราคาทุน-ปรับแล้ว*	๑๓๓,๐๐๐	๑๓๓,๐๐๐	๑๓๓,๐๐๐
ค่าเสื่อมราคาสะสม-ปรับแล้ว*	๓๙,๙๓๐	๑๐๖,๒๙๔	๑๐๖,๒๙๔
ค่าเสื่อมราคา-ปรับแล้ว*	๑๓,๓๑๐ บาท	๑๓,๓๑๐ บาท	๑๓,๓๑๐ บาท

\*จำนวนที่ยังมีได้ปรับคูณด้วย  $(๑.๑๐)^n$  ,  $n$  = จำนวนปีที่นับตั้งแต่ปีที่ซื้อมาและสมมติว่าอัตราภาวะเงินเฟ้อเพิ่มขึ้น ๑๐% ต่อปี

#### อายุถัวเฉลี่ยของสินทรัพย์และหนี้สิน

สินทรัพย์และหนี้สินยังมีอัตราหมุนเวียนช้าเท่าใด ยิ่งมีความแตกต่างในระหว่างตัวเลขของงบการเงินที่ปรับแล้วและงบการเงินที่ยังมีได้ปรับ ในทางตรงกันข้าม สินทรัพย์และหนี้สินยังมีอัตราหมุนเวียนรวดเร็วมากเท่าไร รายการเหล่านั้นจะแสดงอยู่ในจำนวนเงินที่มีอำนาจซื้อทั่วไปปัจจุบันหรือใกล้เคียงกับปัจจุบันมากยิ่งขึ้น ดังนั้นผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปที่มีต่องบการเงินของกิจการหนึ่ง ๆ จะแตกต่างกันออกไปตามลักษณะของการดำเนินงานของกิจการนั้น เช่น เปรียบเทียบระหว่างธุรกิจประเภทค้าปลีกของชำ (Retail grocery) และอุตสาหกรรมเหล็ก จะเห็นว่ากิจการประเภทค้าปลีกของชำจะมีสินทรัพย์ประจำไม่มากนัก สินทรัพย์ส่วนใหญ่เป็นสินค้าซึ่งจะมีการหมุนเวียนทุก ๆ วันหรือทุก ๆ อาทิตย์

<sup>๑</sup>Micheal H. Granof, Financial Accounting Principles and Issues. (New Jersey: Prentice-Hall, 1977); p. 600.

มักจะไม่ค่อยให้สินเชื่อกแก่ลูกค้า ดังนั้นบัญชีลูกหนี้จะไม่มี รวมทั้งหนี้สินก็จะมีจำนวนน้อย ฉะนั้น โดยส่วนมากสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการประเภทนั้น จะเป็นจำนวนที่มีอำนาจซื้อทั่วไปในปัจจุบันหรือใกล้เคียงปัจจุบัน ฉะนั้นการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปจะมีผลกระทบต่องบการเงินไม่มากนัก

สำหรับอุตสาหกรรมเหล็กจะมีสินทรัพย์ประจำซึ่งมีมูลค่ามาก ได้แก่ ที่ดิน โรงงาน เครื่องจักรซึ่งมีอายุการใช้งานเป็นเวลานาน ผลที่ตามมาก็คือ สัดส่วนโดยส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ประจำและค่าเสื่อมราคานั้น จะแสดงอยู่ในจำนวนเงินที่มีอำนาจซื้อทั่วไปในอดีตมาหลายปีแล้ว ฉะนั้นถ้าหากระดับราคาทั่วไปเพิ่มสูงขึ้น การปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปปัจจุบัน จะมีผลทำให้มูลค่าของสินทรัพย์ประจำและค่าเสื่อมราคา มีจำนวนสูงขึ้นมาก ดังนี้ เป็นต้น

#### สัดส่วนของรายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

สัดส่วนของรายการที่เป็นตัวเงินสุทธิ (Net Monetary Items) ยังมีมากเท่าใด กำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปยังมีมากเท่านั้น เช่น บริษัทที่มีอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นสูงคือ ประกอบกิจการโดยการกู้ยืมมากกว่าการนำเงินลงทุนจากเจ้าของมาลงทุนเอง ฉะนั้นในช่วงที่เกิดภาวะเงินเฟ้อก็จะทำให้มีกำไรในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีหนี้สินที่เป็นตัวเงินมากยิ่งขึ้น และทำให้กำไรสุทธิสูงขึ้นตามไปด้วย เป็นต้น

กรณีบริษัทสมมติ จำกัด การปรับรายการในงบกำไรขาดทุนสำหรับปี ๒๕๖๐ สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้คือ

รายได้

ยอดขายสินค้าซึ่งสมมติว่าเกิดขึ้นเมื่อเดือนธันวาคม ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา  
= ๑๕๔.๓) ปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา = ๑๕๘.๙)  
ได้ดังนี้

$$฿๒,๕๗๘,๐๐๐ \times \frac{๑๕๘.๙}{๑๕๔.๓} = ฿๒,๖๕๔,๘๕๕$$

รายได้จากการให้บริการรักษาซ่อมแซมตามสัญญาที่ทำไว้ เป็นส่วนของจำนวน  
เงินที่ได้รับล่วงหน้าจากการทำสัญญาในปีต่าง ๆ กัน และสามารถปรับได้ดังนี้คือ  
(ควรจะพิจารณาการปรับรายได้รับล่วงหน้าจากการทำสัญญา รักษาซ่อมแซม ณ วันสิ้นปี  
๒๕๒๐ ดังปรากฏในเรื่องการปรับรายการในงบดุล)

รายได้ในปี ๒๕๒๐ ที่เกิด จากสัญญาที่ทำในปีต่าง ๆ* <u>ต้นทุนในอดีต</u>	<u>ตัวปรับ</u>	จำนวนเงินที่แสดงอยู่ในอำนาจ ซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐	
๒๕๑๘ (ดัชนีราคา=๑๕๑.๔)	๒,๐๐๐	$\frac{๑๕๘.๙}{๑๕๑.๔}$	๒,๖๔๘
๒๕๑๙ (ดัชนีราคา=๑๕๖.๑, ฿๑๘,๐๐๐-฿๖,๐๐๐)	๑๒,๐๐๐	$\frac{๑๕๘.๙}{๑๕๖.๑}$	๑๓,๐๕๑
๒๕๒๐ (ดัชนีราคา=๑๕๔.๓, ฿๓๒,๐๐๐-฿๒๔,๐๐๐)	<u>๘,๐๐๐</u>	$\frac{๑๕๘.๙}{๑๕๔.๓}$	<u>๘,๒๓๘</u>
รวม	<u>๒๒,๐๐๐ บาท</u>		<u>๒๓,๕๓๗ บาท</u>

\*รายได้รับล่วงหน้า ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ประกอบด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการทำสัญญา  
ในปีต่าง ๆ ดังนี้คือ

<u>ปี</u>	<u>ต้นทุนในอดีต</u>
๒๕๑๘	๒,๐๐๐
๒๕๑๙	<u>๑๘,๐๐๐</u>
	<u>๒๐,๐๐๐ บาท</u>



### ต้นทุนสินค้าขาย

บริษัทีราคาสินค้าคงเหลือแบบเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) ทำให้สินค้าคงเหลือจะตีราคาที่เกิดขึ้นจากการซื้อในครั้งล่าสุดประกอบกับสมมติว่ายอดซื้อที่เกิดขึ้นสมำเสมอตลอดปี ฉะนั้นสินค้าคงเหลือปลายปี ๒๕๑๙ แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๑๙ (ดัชนีราคา = ๑๔๘.๐) และสินค้าคงเหลือปลายงวดปี ๒๕๒๐ แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา = ๑๕๘.๙) ด้วยลักษณะดังกล่าวข้างต้น สามารถปรับต้นทุนขายได้ดังนี้

	ต้นทุนในอดีต	ตัวปรับ	จำนวนเงินที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐
สินค้าคงเหลือต้นปี ๒๕๒๐	๕๐๐,๐๐๐	๑๕๘.๙/๑๔๘	๕๓๖,๘๒๘
บวก ยอดซื้อระหว่างปี ๒๕๒๐*	<u>๒,๐๐๐,๐๐๐</u>	๑๕๘.๙/๑๕๘.๓	<u>๒,๐๕๙,๖๒๔</u>
สินค้าที่ขาย	๒,๕๐๐,๐๐๐		๒,๕๙๖,๔๔๘
หัก สินค้าคงเหลือปลายปี ๒๕๒๐	<u>๕๒๐,๐๐๐</u>	๑๕๘.๙/๑๕๘.๙	<u>๕๒๐,๐๐๐</u>
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>๑,๙๘๐,๐๐๐ บาท</u>		<u>๒,๐๗๖,๔๔๘ บาท</u>

\*สมมติว่าเกิดขึ้นสมำเสมอตลอดปี ๒๕๒๐ ดังนั้น ดัชนีราคา ณ วันที่เกิดรายการนี้คือ ดัชนีราคาถัวเฉลี่ยของปี ๒๕๒๐

กรณีดังกล่าวข้างต้น เป็นกรณีสินค้าที่ซื้อมาจำหน่ายเอง ถ้าหากเป็นสินค้าที่ผลิตจำหน่ายเอง จะมีการคำนวณต้นทุนการผลิตก่อน ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายโรงงานอื่น ๆ การปรับต้นทุนวัตถุดิบทางตรงจะมีลักษณะ เช่นเดียวกับการปรับต้นทุนสินค้าขายดังกล่าวข้างต้น การปรับค่าแรงงานทางตรงโดยการคูณจำนวนนั้นด้วยอัตราส่วนระหว่างดัชนีราคา ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน

และดัชนีราคา ณ วันที่เกิดรายการนั้น สำหรับการปรับค่าใช้จ่ายโรงงานอื่น ๆ ก็โดยการคูณจำนวนนั้นด้วยอัตราส่วนระหว่างดัชนีราคา ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบันและดัชนีราคา ณ วันที่เกิดรายการนั้น ซึ่งดัชนีราคา ณ วันที่เกิดขึ้นของรายการจะขึ้นอยู่กับว่าค่าใช้จ่ายเหล่านั้นประกอบด้วยค่าใช้จ่ายอะไรบ้าง เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า และลักษณะการเกิดขึ้นของค่าใช้จ่ายเหล่านั้นว่าเป็นเช่นไร

### ค่าใช้จ่ายในการขาย บริหาร และอื่น ๆ

สามารถปรับได้ดังนี้

	ต้นทุนในอดีต	ตัวปรับ	จำนวน เงินที่แสดง อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐
<u>วัสดุสำนักงาน</u>			
ตัดจำหน่ายจากค่าใช้จ่ายล่วงหน้าต้นปี ๒๕๒๐			
ตามข้อสมมติคือยอดซื้อที่เกิดขึ้นในระหว่างปี ๒๕๑๔ (ดัชนีราคา = ๑๔๖.๑)	๓๕,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๔๖.๑	๓๕,๐๖๖
<u>ค่าเบี่ยประกันภัย</u>			
ตัดจำหน่ายจากค่าใช้จ่ายล่วงหน้า			
- ของจำนวนที่จ่ายไปในพฤษภาคม ปี ๒๕๑๔ คงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นปี ๒๕๑๔ (ดัชนีราคา = ๑๔๕.๓)	๑๕,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๔๕.๓	๑๖,๔๐๔
- ของจำนวนที่จ่ายในพฤษภาคม ปี ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา = ๑๕๒.๖)	๑๔,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๒.๖	๑๔,๕๗๘
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ซึ่งสมมติว่าเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา = ๑๕๔.๓)	๒๑๒,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๕๔.๓	๒๑๘,๓๒๐
รวม	๒๗๖,๐๐๐ บาท		๒๘๗,๓๖๘ บาท

ค่าเสื่อมราคา

สามารถปรับได้ดังนี้

ปีที่ ได้รับ	ต้นทุนในอดีต			ตัวปรับ	ค่าเสื่อมราคาทีแสดง อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐
	ราคาทุน	ค่าเสื่อมราคา ปี ๒๕๒๐	อายุ ใช้งาน		
<u>อาคาร</u>					
๒๕๐๒	๔๐๐,๐๐๐	๑๐,๐๐๐	๔๐	๑๕๘.๘/๘๐.๘	๑๗,๘๘๑
<u>อุปกรณ์</u>					
๒๕๐๘	๒๖๐,๐๐๐	๑๓,๐๐๐	๒๐	๑๕๘.๘/๑๐๕.๘	๑๙,๕๒๕
๒๕๑๒	๘๐,๐๐๐	๔,๐๐๐	๑๐*	๑๕๘.๘/๑๑๐.๘	๕,๗๓๒*
๒๕๑๔	๔๗๐,๐๐๐	๔๗,๐๐๐	๑๐	๑๕๘.๘/๑๑๗.๖	๖๓,๕๐๖
๒๕๑๗	๒๕๐,๐๐๐	๓๐,๐๐๐	๘	๑๕๘.๘/๑๓๕.๒	๓๔,๒๕๙
๒๕๒๐	๑๖๐,๐๐๐	<u>๒๐,๐๐๐</u>	๔*	๑๕๘.๘/๑๔๕.๗	<u>๒๐,๔๑๑*</u>
		<u>๑๒๔,๐๐๐ บาท</u>			<u>๑๖๑,๙๑๔ บาท</u>

\*คิดค่าเสื่อมราคาเป็นเวลา ๖ เดือนสำหรับปีที่เข้ามาและปีที่จำหน่ายออกไป

ดอกเบี้ยจ่าย

สมมติว่าการตั้งค้างจ่ายของดอกเบี้ยเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี ๒๕๒๐ สามารถปรับได้ดังนี้

$$฿๓๐,๐๐๐ \times ๑๕๘.๘/๑๕๕.๓ = ฿๓๐,๘๘๔$$

ภาษีเงินได้

สมมติว่าการตั้งค้างจ่ายของภาษีเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี ๒๕๒๐ สามารถปรับได้ดังนี้

$$฿๑๐๐,๐๐๐ \times ๑๕๘.๘/๑๕๕.๓ = ฿๑๐๒,๔๘๑$$

กำไรจากการขายอุปกรณ์

สามารถปรับได้ดังนี้

	<u>ต้นทุนในอดีต</u>	<u>ตัวปรับ</u>	<u>จำนวนเงินที่แสดง อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐</u>
รายได้จากการขายในระหว่าง			
ปี ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา = ๑๔๕.๗)	<u>๕๖,๐๐๐</u>	๑๕๘.๘/๑๔๕.๗	<u>๕๗,๑๕๑</u>
ราคาทุนของอุปกรณ์ซื้อในระหว่าง			
ปี ๒๕๑๒ (ดัชนีราคา = ๑๑๐.๘)	๘๐,๐๐๐	๑๕๘.๘/๑๑๐.๘	๑๑๔,๖๒๖
ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(๖๔,๐๐๐)</u>	๑๕๘.๘/๑๑๐.๘	<u>(๙๑,๗๐๑)</u>
ราคาตามบัญชี	<u>๑๖,๐๐๐</u>		<u>๒๒,๙๒๕</u>
กำไรจากการขายอุปกรณ์	<u>๔๐,๐๐๐</u> บาท		<u>๓๔,๓๒๖</u> บาท

กำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการที่เป็นตัวเงิน

ซึ่งได้แสดงรายละเอียดการคำนวณไว้ในเรื่องการวิเคราะห์รายการที่เป็นตัวเงิน เพื่อคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไป สามารถสรุปผลได้ดังนี้

ขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่-

เป็นตัวเงิน = ๕๒๐,๘๐๗

กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของหนี้สินระยะยาวที่เป็น-

ตัวเงิน = ๕๓๖,๘๒๕

กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของทุนบุริมสิทธิที่เป็นตัวเงิน = ๕๑๕,๕๔๖

เงินปันผลจ่ายของหุ้นบุริมสิทธิ์

สมมติว่าการประกาศจ่ายและการจ่ายเงินปันผล เกิดขึ้นสมมติ สมมติตลอดปี ๒๕๒๐ จาamarณปรับได้ดังนี้  $฿๑๐,๖๐๐ \times \frac{๑๕๘.๘}{๑๕๘.๓} = ฿๑๐,๒๘๘$

จากการปรับรายการดังกล่าวข้างต้น สามารถจัดทางบกกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุด ๒๕๒๐ ที่แสดงอยู่ในงบการเงินข้อต่อไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ได้ดังนี้

ตารางที่ ๑๒

บริษัทสมมติ จำกัด	
งบกำไรขาดทุน	
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐	
(จำนวนเงินแสดงอยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ วันสิ้นสุดปี ๒๕๒๐)	
	<u>บาท</u>
รายได้และกำไร	
ยอดขายสินค้า	๒,๖๕๔,๘๕๕
รายได้จากการบริการ รักษาซ่อมแซม	๒๓,๕๓๗
กำไรจากการขายอุปกรณ์	๓๔,๒๒๖
กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของหนี้สินระยะยาว*	<u>๓๖,๘๒๔</u>
รวมรายได้และกำไร	<u>๒,๗๕๙,๔๔๒</u>
ค่าใช้จ่ายและขาดทุน	
ต้นทุนขาย	๒,๐๗๖,๔๔๘
ค่าใช้จ่ายในการขาย บริหาร อื่น ๆ	๒๘๗,๓๖๘
ค่าเสื่อมราคา	๑๖๑,๙๑๔
ดอกเบี้ยจ่าย	๓๐,๘๙๔
ภาษีเงินได้	๑๐๒,๘๘๑
ขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของเงินทุน	
หมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงิน*	<u>๖๐,๕๐๗</u>
รวมค่าใช้จ่ายและขาดทุน	<u>๒,๖๘๐,๕๑๒</u>

ตารางที่ ๑๒ (ต่อ)

	๑๑๔
	<u>บาท</u>
กำไรสุทธิ	๖๘,๔๓๐
เงินปันผลจ่ายหุ้นบุริมสิทธิ	(๑๐,๒๔๘)
กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของหุ้นบุริมสิทธิ	<u>๖๕,๑๘๒</u>
กำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นสามัญ	<u>๗๔,๐๔๔</u>
กำไรสุทธิต่อหุ้นสามัญ	๑.๕๘บาท

\*โดยปกติมักจะแสดงเป็นยอดรวมกันสุทธิ ไว้ในรายการที่เรียกว่า กำไรหรือขาดทุนสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงิน

การจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบ

ในการสีการนำงบการเงินของปีก่อน ๆ มาเปรียบเทียบกับงบการเงินของงวดบัญชีปัจจุบัน ก็ควรจะต้องปรับรายการในงบการเงินเหล่านั้นให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ เวลาเดียวกันคือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน ฉะนั้น ควรจะต้องปรับรายการในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ๆ และงวดบัญชีปัจจุบันซึ่งยังคงแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปที่แตกต่างกันอยู่ให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน ตามวิธีการดังกล่าวไว้โดยละเอียดในเรื่องการปรับรายการในงบดุล การวิเคราะห์ค่าความหากำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการที่เป็นตัวเงิน และการปรับรายการในงบกำไรขาดทุน

ถ้าหากเป็นกรณีที่รายการในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ๆ แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีก่อน ๆ อยู่แล้ว การจะนำงบการเงินเหล่านั้นมาเปรียบเทียบกับงบการเงินของงวดบัญชีปัจจุบันที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน ก็ควรจะต้องปรับรายการในงบการเงินของงวดก่อน ๆ เหล่านั้นให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน โดยใช้วิธี "roll forward"

หมายเหตุการปรับข้อมูลที่อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันก่อน ๆ ให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน วิธีการปรับก็โดยการคูณแต่ละจำนวนด้วยอัตราส่วนระหว่างดัชนีราคาทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบันและดัชนีราคา ณ วันสิ้นงวดบัญชีก่อน ๆ หรือ

$$= \text{จำนวนเงินที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีก่อน}$$

$$\times \frac{\text{ดัชนีราคา ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน}}{\text{ดัชนีราคา ณ วันสิ้นงวดบัญชีก่อน}}$$

กรณีบริษัทสมมติ จำกัด จะแสดงการจัดทำงบดุลเปรียบเทียบระหว่างปี ๒๕๑๙ และปี ๒๕๒๐ เท่านั้น ส่วนงบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบนั้นจะไม่ขอลงมาถึง เนื่องจากไม่มีข้อมูลของงบการเงินของปี ๒๕๑๙ และปี ๒๕๑๘ อย่างไรก็ตามถ้าหากมีข้อมูลดังกล่าวก็สามารถจัดทำได้ตั้งขึ้นตอนต่าง ๆ ที่กล่าวโดยละเอียดแล้วข้างต้น

การจัดทำงบดุลเปรียบเทียบของบริษัทสมมติ จำกัด ระหว่างปี ๒๕๑๙ และปี ๒๕๒๐ จะปรับรายการในงบดุลทั้ง ๒ ปีให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ งบดุลของปี ๒๕๒๐ ได้ปรับแล้วดังกล่าวในเรื่องการปรับรายการในงบดุล สำหรับการปรับรายการในงบดุลของปี ๒๕๑๙ ก็สามารถทำได้ในทำนองเดียวกันคือ

๑. รายการที่เป็นตัวเงิน ณ วันสิ้นปี ๒๕๑๙ แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๑๙ แล้ว (ดัชนีราคา = ๑๔๘) จะปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปี ๒๕๒๐ ได้ดังนี้

เงินสด	₹๑๒๐,๐๐๐	$\times \frac{๑๔๘.๕}{๑๔๘}$	=	₹๑๒๘,๘๓๘
ลูกหนี้	₹๓๘๐,๐๐๐	$\times \frac{๑๔๘.๕}{๑๔๘}$	=	₹๔๐๓,๕๘๖
เจ้าหนี้การค้า	₹๒๑๐,๐๐๐	$\times \frac{๑๔๘.๕}{๑๔๘}$	=	₹๒๒๕,๔๖๖
เจ้าหนี้อื่น ๆ	₹๖๐,๐๐๐	$\times \frac{๑๔๘.๕}{๑๔๘}$	=	₹ ๖๔,๔๑๙
หนี้สินระยะยาว	₹๕๐๐,๐๐๐	$\times \frac{๑๔๘.๕}{๑๔๘}$	=	₹๕๓๖,๘๒๘
หุ้นบุริมสิทธิ	₹๒๑๐,๐๐๐	$\times \frac{๑๔๘.๕}{๑๔๘}$	=	₹๒๒๕,๔๖๖

๒. รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ณ วันสิ้นปี ๒๕๑๔ สามารถปรับได้ดังนี้

### สินค้าคงเหลือ

การตีราคาสินค้าคงเหลือแบบเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) ทำให้สินค้าคงเหลือปี ๒๕๑๔ จำนวน ๕๕๐๐,๐๐๐ เป็นจำนวนที่ได้จากการซื้อครั้งสุดท้าย ในกรณีนี้ผมคิดว่า การซื้อเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี ๒๕๑๔ และสินค้าคงเหลือจำนวนนี้เกิดจากการซื้อ ณ วันสิ้นปี ๒๕๑๔ ด้วยเหตุผลดังกล่าวสินค้าคงเหลือปลายปี ๒๕๑๔ จำนวน ๕๕๐๐,๐๐๐ แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๑๔ อยู่แล้ว (ดัชนีราคา = ๑๔๘.๐) จะปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ได้ดังนี้

$$๕๕๐๐,๐๐๐ \times ๑๔๘.๘/๑๔๘.๐ = \text{฿}๕๓๖,๘๒๘$$

### ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า

สามารถปรับได้ดังนี้คือ

	<u>ต้นทุนในอดีต</u>	<u>ตัวปรับ</u>	<u>จำนวนเงินที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐</u>
วัสดุสำนักงาน	๓๕,๐๐๐	๑๔๘.๘/๑๔๖.๑	๓๘,๐๖๖
ภาษีสินทรัพย์	๑๕,๐๐๐	๑๔๘.๘/๑๔๕.๓	๑๖,๔๐๔
	<u>๕๐,๐๐๐ บาท</u>		<u>๕๔,๔๗๐ บาท</u>

ข้อสมมติเกี่ยวกับลักษณะทั้ง ๒ รายการดังกล่าวไว้แล้วในการปรับรายการในงบดุลข้างต้นนี้แล้ว

### เงินลงทุนในบริษัท เอ จำกัด

เป็นรายการที่เกิดขึ้นในปี ๒๕๑๔ (ดัชนีราคา = ๑๑๗.๖) สามารถปรับได้ดังนี้คือ

$$๕๑๖๐,๐๐๐ \times ๑๔๘.๘/๑๑๗.๖ = \text{฿} ๖๑๖,๑๔๐$$



สินทรัพย์ประจำ

ที่ดินซื้อในระหว่างปี ๒๕๐๑ (ดัชนีราคา = ๘๕.๖) สามารถปรับได้ดังนี้

$$๒๘๐,๐๐๐ \times ๑๕๘.๕/๘๕.๖ = ๒๑๕๑,๘๗๕$$

อาคารก่อสร้างและจ่ายชำระในระหว่างปี ๒๕๐๒ (ดัชนีราคา = ๙๐.๙)

สามารถปรับได้ดังนี้

	<u>ต้นทุนในอดีต</u>	<u>ตัวปรับ</u>	<u>จำนวนเงินที่แสดงอยู่ในอำนาจ-</u> <u>ซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐</u>
ราคาทุน	๔๐๐,๐๐๐	๑๕๘.๕/๙๐.๙	๖๘๕,๒๓๐
ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(๑๘๐,๐๐๐)</u>	๑๕๘.๕/๙๐.๙	<u>(๓๑๔,๖๕๓)</u>
ราคาตามบัญชี	<u>๒๒๐,๐๐๐</u> บาท		<u>๓๗๐,๕๗๗</u> บาท

อุปกรณ์ที่คงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นปี ๒๕๑๙ สามารถปรับได้ดังนี้

<u>ปีที่</u> <u>ได้รับ</u>	<u>ต้นทุนในอดีต</u>		<u>ตัวปรับ</u>	<u>จำนวนเงินที่แสดงอยู่ในอำนาจ-</u> <u>ซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐</u>	
	<u>ราคาทุน</u>	<u>ค่าเสื่อมราคา</u> <u>สะสม</u>		<u>ราคาทุน</u>	<u>ค่าเสื่อมราคา</u> <u>สะสม</u>
๒๕๐๙	๒๖๐,๐๐๐	๑๓๖,๕๐๐	๑๕๘.๕/๑๐๕.๘	๓๙๐,๔๙๑	๒๐๕,๐๐๘
๒๕๑๒	๘๐,๐๐๐	๖๐,๐๐๐	๑๕๘.๕/๑๑๐.๙	๑๑๔,๖๒๖	๘๕,๙๖๙
๒๕๑๔	๔๗๐,๐๐๐	๒๕๘,๕๐๐	๑๕๘.๕/๑๑๗.๖	๖๓๕,๐๕๙	๓๔๙,๒๘๓
๒๕๑๗	<u>๒๔๐,๐๐๐</u>	<u>๗๕,๐๐๐</u>	๑๕๘.๕/๑๓๕.๒	<u>๒๘๒,๐๗๑</u>	<u>๘๘,๑๕๗</u>
รวม	<u>๑,๐๕๐,๐๐๐</u> บาท <u>๕๓๐,๐๐๐</u> บาท			<u>๑,๕๒๒,๒๔๗</u> บาท <u>๗๒๘,๕๐๗</u> บาท	
ราคาตามบัญชี	<u>๕๒๐,๐๐๐</u> บาท			<u>๖๙๓,๗๔๐</u> บาท	

รายได้รับล่วงหน้าจากการทำสัญญาบริการ รักษาซ่อมแซม

จำนวน ๕๒๐,๐๐๐ ซึ่งเกิดขึ้นจากการทำสัญญาในปีต่าง ๆ กันและสามารถปรับได้ดังนี้

<u>ปีที่ทำสัญญา</u>	<u>ต้นทุนในอดีต</u>	<u>ตัวปรับ</u>	<u>จำนวนเงินที่แสดงอยู่ใน อำนาจซื้อทั่วไป ณ วัน- สิ้นปี ๒๕๒๐</u>
๒๕๑๘ (ดัชนีราคา=๑๔๑.๔)	๓,๐๐๐	๑๕๘.๕/๑๔๑.๔*	๒,๒๔๘
๒๕๑๙ (ดัชนีราคา=๑๕๖.๑)	<u>๑๘,๐๐๐</u>	๑๕๘.๕/๑๕๖.๑*	<u>๑๘,๕๗๗</u>
	<u>๒๑,๐๐๐</u> บาท		<u>๒๑,๘๒๕</u> บาท

\*ถือว่า เกิดขึ้นสม่าเสมอตลอดปี

ภาษีเงินได้รอกการตัดจำหน่าย

จำนวน ๕๑๐,๐๐๐ สามารถปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ได้เท่ากับ ๕๑๑,๒๓๓ ดังแสดงการคำนวณไว้แล้วในเรื่องการปรับรายการในงบดุล หัวข้อการปรับภาษีเงินได้รอกการตัดจำหน่าย

หุ้นสามัญและส่วนเกินมูลค่าหุ้น

จำนวน ๕๕๐,๐๐๐ และ ๕๔๐๐,๐๐๐ ตามลำดับ ปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ได้เท่ากับ ๕๘๘,๖๗๖ และ ๕๗๐๔,๓๓๕ ตามลำดับ มีจำนวนรวมเท่ากับ ๕๗๙๓,๐๑๑ ดังแสดงการคำนวณไว้แล้วในเรื่องการปรับรายการในงบดุล หัวข้อการปรับรายการหุ้นสามัญและส่วนเกินมูลค่าหุ้น

กำไรสะสม

ใช้วิธี "residual amount or balancing amount" ฉะนั้น กำไร-  
สะสม ณ วันสิ้นปี ๒๕๑๙ ที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ได้โดยใช้  
สมการดังนี้คือ

$$\begin{aligned} \text{กำไรสะสม} &= \text{สินทรัพย์ทั้งหมด} - \text{หนี้สินทั้งหมด} - \text{ส่วนของผู้ถือหุ้น (ยกเว้นกำไรสะสม)} \\ &= \text{฿} ๒,๕๖๔,๖๐๐ - ๘๕๙,๗๖๗ - (๒๒๕,๕๖๖ \text{ ๙} + ๗๘๘,๐๔๗) \\ &= \text{฿} ๖๘๑,๓๒๐ \end{aligned}$$

หลังจากการปรับรายการในงบดุลปี ๒๕๑๙ และปี ๒๕๒๐ ให้อยู่ในอำนาจซื้อ  
ทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ดังกล่าวข้างต้นแล้ว สามารถจัดทำเป็นงบดุลเปรียบเทียบ  
และงบกำไรสะสม ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ซึ่งแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐  
ได้ดังนี้

ตารางที่ ๑๓

## บริษัทสมมติ จำกัด

## งบดุล

จำนวนเงินแสดงอยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ วันสิ้นสุทปี ๒๕๒๐

	๓๑ ธันวาคม	
	๒๕๒๐	๒๕๑๙
สินทรัพย์	บาท	บาท
สินทรัพย์ เงินสด	๑๕๐,๐๐๐	๑๒๔,๘๓๘
ลูกหนี้ (หักหนี้สงสัยจะสูญแล้ว)	๕๐๐,๐๐๐	๔๐๗,๘๘๖
สินค้าคงเหลือ (ตีราคาทุนแบบ FIFO)	๕๒๐,๐๐๐	๕๓๖,๘๒๔
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า	๔๑,๓๐๗	๕๔,๕๗๐

	๓๑ ธันวาคม	
	๒๕๖๐	๒๕๖๑
	บาท	บาท
รวมสินทรัพย์เคลื่อนที่	๑,๑๐๑,๓๐๗	๑,๑๒๘,๑๑๘
เงินลงทุนในบริษัท เอ จำกัด (ราคาทุน)	๒๑๖,๑๕๐	๒๑๖,๑๕๐
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์		
ที่ดิน	๑๔๑,๘๗๕	๑๔๑,๘๗๕
อาคาร (หักค่าเสื่อมราคาสะสมแล้ว)	๓๖๗,๐๕๖	๓๘๔,๕๗๗
อุปกรณ์ (หักค่าเสื่อมราคาสะสมแล้ว)	๖๘๘,๗๗๐	๖๘๓,๘๔๐
รวมที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	๑,๑๙๗,๗๐๑	๑,๒๑๐,๒๙๒
รวมสินทรัพย์	๒,๕๑๖,๒๓๘	๒,๕๖๔,๖๐๐
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สินเคลื่อนที่		
เจ้าหนี้การค้า	๑๖๐,๐๐๐	๒๒๕,๔๖๖
เจ้าหนี้เคลื่อนที่อื่น ๆ	๕๐,๐๐๐	๖๔,๔๑๙
รวมหนี้สินเคลื่อนที่	๒๑๐,๐๐๐	๒๘๙,๘๘๕
รายได้รับล่วงหน้าจากการทำสัญญา รักษาซ่อมแซม	๓๑,๒๔๒	๒๑,๘๒๕
หนี้สินระยะยาว	๕๐๐,๐๐๐	๕๓๖,๘๒๔
ภาษีเงินได้รอการตัดจำหน่าย	๒๑,๕๓๑	๑๑,๒๓๓
รวมหนี้สิน	๗๕๒,๗๗๓	๘๕๙,๗๖๗
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
หุ้นบุริมสิทธิ์ (๒,๐๐๐ หุ้น ราคาตามมูลค่าหุ้นละ ๑๐๐ บาท ราคาไถ่ถอนหุ้นละ ๑๐๕ บาท)	๒๑๐,๐๐๐	๒๒๕,๔๖๖
หุ้นสามัญ (๕๐,๐๐๐ หุ้น ราคาตามมูลค่าหุ้นละ ๑ บาท)	๘๘,๖๗๒	๘๘,๖๗๒
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	๗๐๘,๓๓๕	๗๐๘,๓๓๕

ตารางที่ ๑๓ (ต่อ)

๑๒๑

	๓๑ ธันวาคม	
	๒๕๒๐	๒๕๑๙
กำไรสะสม	<u>๗๕๕,๔๑๘</u>	<u>๖๘๑,๓๒๐</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>๑,๗๖๓,๔๖๕</u>	<u>๑,๗๐๔,๘๓๓</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>๒,๕๑๖,๒๓๘</u>	<u>๒,๕๖๕,๖๐๐</u>

ตารางที่ ๑๔

บริษัทสมมติ จำกัด

งบกำไรสะสม

ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐

แสดงอยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐

กำไรสะสมต้นปี	<u>๖๘๑,๓๒๐</u>
กำไรสุทธิประจำปี	๖๘,๔๓๐
กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของหุ้นบุริมสิทธิ์	๑๕,๔๖๖
เงินปันผลจ่ายของหุ้นบุริมสิทธิ์	<u>(๑๐,๒๕๘)</u>
กำไรสะสมปลายปี	<u>๗๕๕,๔๑๘</u>

การปรับรายการในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในฐานะการเงิน

ขั้นตอนในการปรับรายการในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในฐานะการเงิน จะสามารถทำได้ง่ายมากยิ่งขึ้นหลังจากได้มีการปรับรายการในงบดุลและงบกำไร-ขาดทุนแล้ว กล่าวคือ สามารถจัดทำงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในฐานะการเงินที่แสดง อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ เวลาเดียวกัน ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป โดยพิจารณา

จากรายการต่าง ๆ ในงบกำไรขาดทุนระยะงบทดที่ปรับแล้ว ตามข้อเสนอแนะของ APB Statement No.3 และ FASB exposure draft (Dec, 1974) นั้น มิได้มีความต้องการที่จะให้มีการจัดทำงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในฐานการเงินที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ซึ่งอันที่จริงแล้วควรจะมีการจัดทำเนื่องจากว่า โดยปกติแล้วงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในฐานการเงินก็เป็นข้อมูลหนึ่งที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของบุคคลที่เกี่ยวข้อง และรายการเหล่านั้นก็ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปเช่นกัน รวมทั้งขั้นตอนในการจัดทำก็ไม่ยุ่งยาก เพราะว่าได้มีการปรับรายการในงบดุลและงบกำไรขาดทุนอยู่แล้ว

กรณีบริษัทสมมติ จำกัด สามารถปรับรายการในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในฐานการเงินสำหรับปีสิ้นสุดปี ๒๕๒๐ ให้แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ได้ดังนี้

ตารางที่ ๑๔

บริษัทสมมติ จำกัด	
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในฐานการเงิน	
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐	
จำนวนเงินแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ วันสิ้นสุดปี ๒๕๒๐	
	<u>บาท</u>
แหล่งได้มาของเงินทุนหมุนเวียน	
กำไรสุทธิ	๖๘,๙๓๐
บวก	
ค่าเสื่อมราคา	๑๖๑,๙๑๔
ภาษีเงินได้รอการตัดจำหน่ายส่วนที่เพิ่มขึ้น	๑๐,๒๕๘ <sup>๑)</sup>
รายได้รับล่วงหน้าส่วนที่เพิ่มขึ้น	<u>๔,๔๑๗<sup>๑)</sup></u>
รวม	๒๔๐,๕๑๙

ตารางที่ ๑๕ (ต่อ)

๑๒๓

	<u>บาท</u>
หัก	
กำไรจากการขายอุปกรณ์	๓๔,๒๒๖
กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของหนี้สินระยะยาว	<u>๓๖,๘๒๔<sup>๒</sup></u>
เงินทุนหมุนเวียนที่ได้มาจากการดำเนินงาน	๑๗๙,๕๐๘
การขายอุปกรณ์	<u>๕๗,๑๕๑</u>
รวม เงินทุนหมุนเวียนได้มา	<u>๒๓๖,๖๖๐</u>
แหล่งใช้ไปของเงินทุนหมุนเวียน	
เงินปันผลจ่ายหุ้นบุริมสิทธิ	๑๐,๒๙๘
ซื้ออุปกรณ์	<u>๑๖๓,๒๘๘</u>
รวม เงินทุนหมุนเวียนใช้ไป	<u>๑๗๓,๕๘๖</u>
เงินทุนหมุนเวียนเพิ่มขึ้น	<u><u>๖๓,๐๗๔</u></u>
วิเคราะห์การเพิ่มขึ้น (ลดลง) ในเงินทุนหมุนเวียน	<u>บาท</u>
เงินสด	๑๑,๑๖๒
ลูกหนี้	(๗,๙๘๖)
สินค้า	(๑๖,๘๒๔)
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า	(๑๓,๑๖๓)
เจ้าหนี้การค้า	๖๕,๔๖๖
เจ้าหนี้อื่น ๆ	<u>๒๔,๔๑๘</u>
เงินทุนหมุนเวียนเพิ่มขึ้น	<u><u>๖๓,๐๗๔*</u></u>

<sup>๑</sup> เป็นตัวเลขที่ได้จากงบดุล เปรียบเทียบที่แสดงอยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐

<sup>๒</sup> เป็นรายการที่ไม่มีผลกระทบต่อเงินทุนหมุนเวียนคือ มิได้ก่อให้เกิดเงินทุนหมุนเวียนเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด จึงนำไปหักออกจากเงินทุนหมุนเวียนที่ได้จากการดำเนินงานสำหรับกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของเงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่

เป็นตัวเงินจะมีผลกระทบต่อเงินทุนหมุนเวียนที่ได้จากการดำเนินงาน จึงมีต้องปรับปรุง และกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของหุ้นบุริมสิทธิ์ที่เป็นตัวเงินเป็นรายการที่ปรับโดยตรงกับส่วนของเจ้าของ จึงมีต้องปรับปรุง

\* รายละเอียดของตัวเลขเหล่านี้ได้มาจากงบดุลเปรียบเทียบ ที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ วันสิ้นปี ๒๕๖๐

### การปรับรายการบางรายการที่มีความซับซ้อน

จากตัวอย่างสมมติที่กล่าวมาข้างต้น เป็นการแสดงวิธีการปรับขึ้นพื้นฐาน เพื่อให้เกิดความเข้าใจในขั้นตอนต่าง ๆ และต่อจากนี้จะเป็นการแสดงการปรับรายการในกรณีที่มีความซับซ้อนเพิ่มขึ้น

### การขายผ่อนส่ง

ถ้าเป็นกรณีกิจการขายผ่อนส่ง การบันทึกรายได้จะถือตามเกณฑ์ขายผ่อนส่ง (Installment Sales Basis) กล่าวคือ กำไรจากการขายผ่อนส่งเกิดขึ้นตาม ส่วนของยอดขายที่เก็บเงินได้ในแต่ละปี ฉะนั้นบัญชีกำไรขั้นต้นจากการขายผ่อนส่งรอการตัดจำหน่าย (Deferred gross profit on installment sales) โดยทั่วไปถือเป็นรายได้รอการตัดจำหน่ายปรากฏในงบดุล และเนื่องจากการกำหนดกำไรขั้นต้นจากการขายผ่อนส่งเป็นการเปรียบเทียบระหว่างราคาขายผ่อนส่งกับต้นทุนของสินค้าที่ขายผ่อนส่ง ซึ่งแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปที่แตกต่างกัน ดังนั้นการปรับกำไรขั้นต้นจากการขายผ่อนส่งรอการตัดจำหน่ายจะเป็นการปรับราคาขายและต้นทุนขายให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ เวลาเดียวกัน ดังตัวอย่างดังนี้

สมมติว่ากิจการแห่งหนึ่งซื้ออุปกรณ์มาเมื่อวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๖๐ (ดัชนีราคา = ๑๐๐) เป็นเงิน ๘๐๐ บาท ต่อมาเมื่อวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๖๐ ได้ขาย



อุปกรณ์นี้ไปในลักษณะการขายผ่อนส่ง (ค้ำยมีราคา = ๑๑๐) การคำนวณหากกำไรขั้นต้น และการปรับให้แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐ จะปรากฏดังนี้

	<u>ต้นทุนในอดีต</u>	<u>ตัวปรับ</u>	<u>จำนวนที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐</u>
ราคาขาย	๑,๐๐๐	๑๑๐/๑๑๐	๑,๐๐๐
ต้นทุนขาย	<u>(๘๐๐)</u>	๑๑๐/๑๐๐	<u>(๘๘๐)</u>
กำไรขั้นต้น	<u>๒๐๐ บาท</u>		<u>๑๒๐ บาท</u>

และถ้าหากสมมติต่อไปว่าได้รับชำระจากลูกหนี้ผ่อนส่ง จำนวน ๔๐๐ บาท เมื่อวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๑ (ค้ำยมีราคา = ๑๒๕) การปรับกำไรขั้นต้นจากการขายผ่อนส่ง รอกการตัดจำหน่ายที่คงเหลืออยู่ ณ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๑ เป็นดังนี้

	<u>ต้นทุนในอดีต</u>	<u>จำนวนที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๑</u>
กำไรขั้นต้น ๑ มกราคม ๒๕๒๑		
- ต้นทุนในอดีต	๒๐๐	
- จำนวนที่ปรับ (๑๒๐ x ๑๒๕/๑๑๐)		๑๓๖.๓๖
หัก การตัดจำหน่ายไปเป็นกำไรสำหรับงวด		
ปีสิ้นสุด ๒๕๒๑ ตามส่วนของเงินที่ได้รับชำระ		
- ต้นทุนในอดีต (๒๐๐ x ๔๐๐/๑๐๐๐)	(๘๐)	
- จำนวนที่ปรับ (๑๓๖.๓๖ x ๔๐๐/๑๐๐๐)		(๕๔.๕๔)
กำไรขั้นต้น ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๑	<u>๑๒๐ บาท</u>	<u>๘๑.๘๒ บาท</u>

ฉะนั้น กำไรขั้นต้นจากการขายแผ่นส่งรอกการตัดจำหน่ายจำนวน ๑๒๐ บาท ณ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๖๑ แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๖๑ ด้วยจำนวน ๘๑.๘๒ บาท

### หนี้สินระยะยาวประเภทหุ้นกู้

หนี้สินระยะยาวประเภทหุ้นกู้ถือว่าเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน เนื่องจากเป็นข้อผูกพันที่จะต้องจ่ายเงินจำนวนแน่นอนเมื่อครบกำหนดอายุหุ้นกู้ กรณีที่ออกจำหน่ายหุ้นกู้โดยมีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ (discount on bonds) หรือส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ (premium on bonds) ซึ่งบัญชีทั้ง ๒ นี้ ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงินด้วย เนื่องจากเป็นบัญชีที่เกี่ยวข้องกับบัญชีหุ้นกู้ ฉะนั้นยอดคงเหลือของบัญชีหุ้นกู้และบัญชีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ (หรือบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้) ณ วันสิ้นงวดบัญชี จะแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีนั้นไว้แล้ว และมีกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากบัญชีนั้นด้วย จากตัวอย่างบริษัทสมมติ จำกัด ที่กล่าวมาข้างต้น จะเป็นกรณีที่เป็นการออกจำหน่ายหุ้นกู้ในราคาเท่ากับมูลค่าหุ้น (par value) จึงไม่มีส่วนลดมูลค่าหุ้นหรือส่วนเกินมูลค่าหุ้น ฉะนั้นในที่นี้จะยกตัวอย่างสำหรับกรณีที่มีการจำหน่ายหุ้นกู้โดยมีส่วนลดมูลค่าหุ้น

### ตัวอย่าง

กิจการแห่งหนึ่งออกจำหน่ายหุ้นกู้ในราคา ๘๒๘,๔๑๔ บาท เมื่อวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๖๐ (ดัชนีราคา = ๑๔๘) ราคาตามมูลค่าหุ้นเท่ากับ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท อัตราดอกเบี้ย ๘% จ่ายปีละ ๒ ครั้ง (คือวันที่ ๑ มกราคม และ ๑ กรกฎาคม ของทุกปี) อายุหุ้นกู้ ๒๐ ปี อัตราดอกเบี้ยแท้จริง (effective interest) ๑๐% ดัชนีราคาตัวเฉลี่ยสำหรับงวดครึ่งปีแรก ๒๕๖๐ เท่ากับ ๑๔๑.๓ และสำหรับงวดครึ่งปีหลัง ๒๕๖๐ เท่ากับ ๑๔๗.๓ ดัชนีราคา ณ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๖๐ เท่ากับ ๑๔๘.๘

จะเห็นว่า เป็นการออกจำหน่ายโดยมีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้เท่ากับ ๑๗๑,๕๘๖ บาท ( $฿๑,๐๐๐,๐๐๐ - ฿๘๒๘,๔๑๔$ ) ซึ่งวิธีการตัดจำหน่ายส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้หรือส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้มี ๒ วิธีคือ

๑. วิธีเส้นตรง (Straight-Line Method) เป็นการตัดจำหน่ายด้วยจำนวนที่เท่ากันทุกงวดบัญชี อันเป็นผลให้ดอกเบี้ยจ่ายมียอดเท่ากันทุกงวด

๒. วิธีดอกเบี้ยทบต้น (Effective Interest Method) เป็นการตัดจำหน่ายไปยังบัญชีดอกเบี้ยจ่าย เพื่อให้ดอกเบี้ยจ่ายมีจำนวนเท่ากับจำนวนเงินที่คำนวณจากอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (effective interest) ของมูลค่าตามบัญชีหุ้นกู้

ฉะนั้น การคำนวณหากำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของบัญชีหุ้นกู้และบัญชีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้รวมทั้งบัญชีดอกเบี้ยค้างจ่าย ตลอดจนการปรับรายการดอกเบี้ยจ่าย สำหรับงวดบัญชีสิ้นสุด ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐ พิจารณาเป็นลำดับได้ดังนี้

๑. กรณีตัดส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ด้วยวิธีเส้นตรง

- กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของบัญชีหุ้นกู้เท่ากับ ๗๓,๖๔๘ บาท  
( $฿๑,๐๐๐,๐๐๐ - ๑,๐๐๐,๐๐๐ \times ๑๕๘.๘/๑๔๘$ )
- ขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของบัญชีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ สามารถคำนวณได้ดังนี้

	ต้นทุนในอภิศ	ตัวปรับ	จำนวนเงินที่ปรับ ตามอำนาจซื้อทั่วไป ไป ณ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐
๑ มกราคม ๒๕๒๐	๑๗๑,๕๘๖	๑๕๘.๕/๑๕๘	๑๘๔,๒๒๓
หัก ตัดจำหน่ายไปยังบัญชีดอกเบี้ยจ่าย			
ครั้งปีแรก (๕๑๗๑,๕๘๖/๔๐)	(๔,๒๕๐)	๑๕๘.๕/๑๕๑.๓	(๔,๕๐๕)
ครั้งปีหลัง (๕๑๗๑,๕๘๖/๔๐)	(๔,๒๕๐)	๑๕๘.๕/๑๕๗.๓	(๔,๓๓๔)
๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐		<u>๑๖๓,๐๐๖ บาท</u>	๑๗๕,๓๘๔
ส่วนลดมูลค่าหุ้น ณ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐			
ซึ่งแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ ๓๑			
ธันวาคม ๒๕๒๐			<u>(๑๖๓,๐๐๖)</u>
ขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของบัญชีส่วน			
ลดมูลค่าหุ้น			<u>๑๒,๓๗๘ บาท</u>

ดังนั้นกำไรในอำนาจซื้อทั่วไปสุทธิของบัญชีหุ้นกู้และบัญชีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้

เท่ากับ ๖๑,๒๗๑ บาท (๕๗๓,๖๔๕ - ๕๑๒,๓๗๔)

- กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของบัญชีดอกเบี้ยค้างจ่าย สามารถคำนวณได้

ดังนี้ ดอกเบี้ยจ่ายงวดครั้งปีแรกและครั้งปีหลัง เท่ากับ ๕๐,๐๐๐ บาท (๕% x ๑,๐๐๐,๐๐๐

x ๑/๒)

ดังนั้นกำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของครั้งปีแรกเท่ากับ ๒,๐๐๔ บาท

(๕๕๐,๐๐๐ x ๑๕๘.๕/๑๕๑.๓ - ๕๕๐,๐๐๐) และของงวดครั้งปีหลังเท่ากับ ๕๐๗

บาท (๕๕๐,๐๐๐ x ๑๕๘.๕/๑๕๗.๓ - ๕๕๐,๐๐๐) ฉะนั้นกำไรในอำนาจซื้อทั่วไป

ของงวดบัญชีปี ๒๕๒๐ เท่ากับ ๒,๕๑๑ บาท (๕๒,๐๐๔ + ๕๕๐๗)

- การปรับบัญชีดอกเบี้ยจ่าย เป็นดังนี้

	จำนวนเงินที่แสดงอยู่ ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ		
	ต้นทศในอดีต	ตัวปรับ	วันสิ้นปี ๒๕๒๐
งวดครึ่งปีแรก (๔๐,๐๐๐+๔,๒๕๐)	๔๔,๒๕๐	๑๕๘.๘/๑๕๑.๓	๔๖,๕๑๕
งวดครึ่งปีหลัง (๔๐,๐๐๐+๔,๒๕๐)	๔๔,๒๕๐	๑๕๘.๘/๑๕๗.๓	๔๔,๗๔๑
ดอกเบี้ยจ่ายประจำปี ๒๕๒๐	๔๔,๕๕๐ บาท		๕๑,๒๕๖ บาท

ฉะนั้นรายการดอกเบี้ยจ่ายที่แสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุนที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ จะแสดงด้วยจำนวนเงิน ๕๑,๒๕๖ บาท

จากการคำนวณข้างต้นนี้ ถ้าหากพิจารณาผลสุทธิจากการออกจำหน่ายหุ้นกู้ประจำปี ๒๕๒๐ นี้ จะปรากฏผลดังนี้

	จำนวนเงินที่แสดงอยู่ ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ	
	ต้นทศในอดีต	วันสิ้นปี ๒๕๒๐
ดอกเบี้ยจ่าย	๔๔,๕๕๐	๕๑,๒๕๖
กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปสุทธิของบัญชีหุ้นกู้ และบัญชีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้	-	(๖๑,๒๗๑)
กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของดอกเบี้ยค้างจ่าย	-	(๒,๔๑๖)
รวม	๔๔,๕๕๐ บาท	๒๗,๕๖๙ บาท

๒. กรณีการตัดส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ด้วยวิธีดอกเบี้ยทบต้น

- กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของบัญชีหุ้นกู้เท่ากับ ๗๓,๖๔๙ บาท การคำนวณเช่นเดียวกับกรณีที่ ๑
- ขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของบัญชีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ สามารถคำนวณได้ดังนี้

	จำนวนเงินที่ปรับ		จำนวนเงินที่ปรับ ตามอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐
	ต้นทุนในอดีต	ตัวปรับ	
๑ มกราคม ๒๕๒๐	๑๗๑,๕๘๖	๑๕๘.๘/๑๔๘	๑๘๔,๒๒๓
หัก ตัดจำหน่ายไปยังบัญชีดอกเบี้ยจ่าย			
เครื่องปีแรก	(๑,๘๒๑) <sup>๑</sup>	๑๕๘.๘/๑๕๑.๓	(๑,๔๙๒)
เครื่องปีหลัง	(๑,๔๙๒) <sup>๒</sup>	๑๕๘.๘/๑๕๗.๓	(๑,๕๐๗)
๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐	๑๖๘,๖๗๓ บาท		๑๘๑,๒๒๔
ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ ณ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐			
ที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ ๓๑			
ธันวาคม ๒๕๒๐			(๑๖๘,๖๗๓)
ขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของบัญชีส่วน			
ลดมูลค่าหุ้นกู้			๑๒,๕๕๑ บาท

<sup>๑</sup> ดอกเบี้ยจ่ายประจำงวดครึ่งปีแรกต้องแสดงอยู่ในจำนวน ๔๑,๔๒๑ บาท ซึ่งเกิดจากอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (๑๐%) ของราคาตามบัญชีของหุ้นกู้ (คือ ๘๒๘,๔๑๔ บาท) แต่ดอกเบี้ยจ่ายให้ผู้ถือหุ้นกู้เท่ากับ ๔๐,๐๐๐ บาท ของงวดครึ่งปีแรก ฉะนั้นผลต่าง ๑,๔๒๑ บาท (๘๔๑,๔๒๑ - ๘๔๐,๐๐๐) จะเป็นจำนวนตัดจำหน่ายออกจากส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้มายังบัญชีดอกเบี้ยจ่าย

<sup>๒</sup> ดอกเบี้ยจ่ายประจำงวดครึ่งปีหลังต้องแสดงอยู่ในจำนวน ๔๑,๔๙๒ บาท ซึ่งเกิดจากอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (๑๐%) ของราคาตามบัญชีของหุ้นกู้ (คือ ๘๘๒๘,๔๑๔ + ๘๑,๔๒๑) แต่ดอกเบี้ยจ่ายให้ผู้ถือหุ้นกู้เท่ากับ ๔๐,๐๐๐ บาท ฉะนั้นผลต่าง ๑,๔๙๒ บาท (๘๘๑,๔๙๒ - ๘๘๐,๐๐๐) เป็นจำนวนที่ตัดจำหน่ายจากส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้มายังบัญชีดอกเบี้ยจ่าย

ดังนั้นกำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของบัญชีหุ้นกู้และส่วนลดมูลค่าหุ้นเท่ากับ

๖๑,๐๕๘ บาท (๘๗๓,๖๘๙ - ๘๑๒,๕๕๑)

- ๕ - กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของบัญชีดอกเบี้ยค้างจ่ายเท่ากับ ๒,๔๑๖ บาท  
การคำนวณเช่นเดียวกับกรณีที่ ๑
- การปรับรายการดอกเบี้ยจ่ายเป็นดังนี้

	ต้นทุนในอดีต	ตัวปรับ	จำนวนเงินที่แสดง อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐
งวดครึ่งปีแรก (๒๕๐,๐๐๐+๒๑,๕๒๑)	๔๑,๕๒๑	๑๔๘.๘/๑๕๑.๓	๔๓,๕๐๒
งวดครึ่งปีหลัง (๒๕๐,๐๐๐+๒๑,๕๙๒)	๔๑,๕๙๒	๑๔๘.๘/๑๕๗.๓	๔๑,๕๑๔
ดอกเบี้ยจ่ายประจำปี ๒๕๒๐	๘๒,๘๑๓ บาท		๘๕,๕๑๖ บาท

ฉะนั้น รายการดอกเบี้ยจ่ายที่แสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุนที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ จะแสดงด้วยจำนวนเงิน ๘๕,๕๑๖ บาท

จากการคำนวณข้างต้นนี้ ถ้าหากพิจารณาผลสุทธิจากการจำหน่ายหุ้นประจำงวดบัญชีปี ๒๕๒๐ จะปรากฏผลดังนี้

	ต้นทุนในอดีต	จำนวนเงินที่แสดง อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐
ดอกเบี้ยจ่าย	๘๒,๘๑๓	๘๕,๕๑๖
กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของบัญชีหุ้นกู้ และส่วนลด- มูลค่าหุ้นกู้	-	(๖๑,๐๙๘)
กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของดอกเบี้ยค้างจ่าย	-	(๒,๕๐๖)
รวม	๘๒,๘๑๓ บาท	๒๑,๙๐๒ บาท

ข้อสังเกต จะเห็นว่าผลสุทธิจากการจำหน่ายหุ้นกู้ระหว่างการโยกย้ายบัญชีต้นทุนในอดีต และการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป จะปรากฏผลที่แตกต่างกัน

มาก ซึ่งจะมากน้อยขนาดไหนขึ้นอยู่กับวิธีการตัดจำหน่ายบัญชีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ และ อัตราการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป

สำหรับกรณีการออกจำหน่ายหุ้นกู้โดยมีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ ก็จะมีลักษณะการปรับรายการและการคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการที่เป็นตัวเงินในทำนองเดียวกับกรณีการออกจำหน่ายหุ้นกู้โดยมีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้

### สัญญาเช่าสินทรัพย์

กรณีการเช่าสินทรัพย์มาใช้ในการดำเนินงาน การบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้ามา มี ๒ วิธีคือ

๑. แสดงค่าเช่าประจำงวดเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ถ้าหากเป็นการเช่าเพื่อใช้ (Operating Leases)

๒. จะบันทึกสิทธิในการเช่าและหนี้สินตามสัญญาเช่า ถ้าหากเป็นการเช่าเพื่อซื้อ (Financing Leases)

ต่อไปนี้จะแสดงวิธีการปรับรายการทั้ง ๒ วิธี

### ตัวอย่าง

กิจการแห่งหนึ่งเช่าสินทรัพย์มาเมื่อวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา = ๑๔๘) อายุสัญญาเช่า ๑๐ ปี ค่าเช่าปีละ ๑๐,๐๐๐ บาท ค่าเช่านี้ผู้ให้เช่าคิดคำนวณโดยใช้อัตราดอกเบี้ย ๘% ต่อปี ดัชนีราคาถัวเฉลี่ยของปี ๒๕๒๐ เท่ากับ ๑๕๔.๓ และดัชนีราคา ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ เท่ากับ ๑๕๘.๔

#### ๑. กรณีเป็นสัญญาเช่าเพื่อใช้

จะปรับเพียงรายการค่าเช่าประจำปี ๑๐,๐๐๐ บาท เช่น ค่าเช่าปี ๒๕๒๐ จะแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปด้วยจำนวนเงินเท่ากับ ๑๐,๒๙๘ บาท ( $10,000 \times \frac{158.4}{154.3}$ ) โทษสมมติว่ามีการบันทึกค่าเช่าสมำเสมอตลอดปี ๒๕๒๐





## ๒. กรณีเป็นสัญญาเช่าเพื่อซื้อ

กิจการบันทึกสิทธิการเช่าและหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยจำนวนมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าที่ต้องจ่ายในภายหน้าคือ เป็นการคิดลดค่าเช่าจำนวน ๑๐,๐๐๐ บาท ด้วยอัตราดอกเบี้ย ๘% ระยะเวลาเช่า ๑๐ ปีมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน ณ วันที่ทำสัญญาเช่า (คือ ๑ มกราคม ๒๕๒๐) ซึ่งเท่ากับ ๖๗,๑๐๑ บาท ( $฿๑๐,๐๐๐ \times ๖.๗๑๐๑$ )

ในกรณีนี้จะเห็นได้ว่าบัญชีสิทธิการเช่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน เนื่องจากราคาสินทรัพย์ที่เช่ามิได้คงที่ สำหรับหนี้สินตามสัญญาเช่านั้นเป็นภาระผูกพันที่แน่นอนตามสัญญาเช่ามิได้เปลี่ยนแปลงไปเมื่อระดับราคาทั่วไปเปลี่ยนแปลง ฉะนั้นหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน การปรับรายการมีลักษณะเช่นเดียวกับที่กล่าวมาแล้ว ในที่นี้จะแสดงการคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของหนี้สินตามสัญญาเช่า และการปรับรายการบัญชีดอกเบี้ยจ่ายตามภาระสัญญาเช่า ตลอดจนบัญชีสิทธิตามสัญญาเช่าตัดจำหน่ายของงวดบัญชีสิ้นสุดปี ๒๕๒๐

- ดอกเบี้ยจ่ายจำนวน ๕,๓๖๘ บาท ( $๘\% \times ฿๖๗,๑๐๑$ ) จะแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ เท่ากับ ๕,๕๒๘ บาท ( $฿๕,๓๖๘ \times ๑.๑๕๔.๘ / ๑.๑๕๔.๓$ ) โดยสมมติว่าการบันทึกดอกเบี้ยจ่ายเกิดขึ้นสม่ำเสมอ (ซึ่งดอกเบี้ยจ่ายนี้เกิดขึ้นเนื่องจากภาระตามสัญญาเช่าเพื่อซื้อ และเป็นจำนวนเงินที่ผู้ให้เช่าคิดเป็นเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าประจำปีอยู่แล้ว ฉะนั้นตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป ผู้เช่าจะบันทึกดอกเบี้ยจ่ายโดยเดบิตบัญชีดอกเบี้ยจ่ายและเครดิตหนี้สินตามสัญญาเช่า)

- บัญชีสิทธิตามสัญญาเช่าตัดจำหน่ายจำนวน ๖,๗๑๐ บาท ( $฿๖๗,๑๐๑ / ๑๐$  ปี) โดยสมมติว่าเป็นการตัดจำหน่ายแบบเส้นตรงตามอายุสัญญาเช่า จะแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ด้วยจำนวนเงิน ๗,๒๐๘ บาท ( $฿๖,๗๑๐ \times ๑.๑๕๔.๘ / ๑.๑๕๔$ )

---

๑ตัวเลข ๖.๗๑๐๑ เป็นตัวเลขที่ได้จากการเปิดตารางสำเร็จรูปทางการเงิน โดยระยะเวลาเท่ากับ ๑๐ ปี และอัตราดอกเบี้ยที่จะคิดลดมาเป็นมูลค่าปัจจุบันเท่ากับ ๘%

- กำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของบริษัทนี้สิ้นตามสัญญา เข้า  
สามารถคำนวณได้ดังนี้

	ต้นทุนในอดีต	ตัวปรับ	จำนวนเงินที่ปรับตาม อำนาจซื้อทั่วไป ณ วัน- สิ้นปี ๒๕๒๐
๑ มกราคม ๒๕๒๐	๖๗,๐๐๑	๑๔๘.๘/๑๔๘	๗๒,๐๔๓
บวก ปรับปรุงดอกเบี้ยจ่าย (๘% X ๖๗,๐๐๑)	๕,๓๖๘	๑๔๘.๘/๑๔๘.๓	๕,๕๒๘
๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐	๗๒,๔๖๙ บาท		๗๗,๕๗๑
หนี้สิ้นตามสัญญาเข้า ณ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐ ที่แสดงอยู่ ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วัน สิ้นปี ๒๕๒๐			(๗๒,๔๖๙)
กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของ หนี้สิ้นตามสัญญาเข้า			๕,๑๐๒ บาท

รายการที่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

ตามข้อเสนอแนะของ FASB exposure draft (Dec, 1974) ถือว่า  
สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ถือเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน เนื่องจาก  
จากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศจะมีการเปลี่ยนแปลงได้ในอนาคต ฉะนั้น  
การปรับรายการเหล่านี้จะมีลักษณะ เช่นเดียวกับรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็น  
ตัวเงินดังกล่าวมาแล้ว อย่างไรก็ตามรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงินที่เป็น  
เงินตราต่างประเทศนั้น ควรแสดงตามจำนวนเงินที่คำนวณจากอัตราแลกเปลี่ยน  
เงินตราต่างประเทศ ณ วันสิ้นงวดบัญชี (หรืออัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ  
ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป) ซึ่งผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่คำนวณจาก  
อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศที่ต่างกัน ถือเป็นกำไรหรือขาดทุนจาก

การเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ จะเน้นถ้าหากปรับรายการ  
เหล่านั้นให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ เวลาเดียวกันแล้วมีมูลค่าแตกต่างไปจากจำนวนเงิน  
ที่คำนวณตามอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ณ วันสิ้นงวดบัญชี (อัตราแลกเปลี่ยน  
ปัจจุบัน) ควรจะแสดงด้วยจำนวนเงินที่คำนวณตามอัตราแลกเปลี่ยนนั้น และให้ถือว่าผล-  
ต่างนั้นเป็นกำไรหรือขาดทุน ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่ปรับ  
ตามอำนาจซื้อทั่วไป

ต่อไปนี้จะแสดงการปรับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

ตัวอย่าง

กิจการแห่งหนึ่งในประเทศไทย ภูเงินจากต่างประเทศเป็นจำนวนเงิน  
\$๑๐๐ เมื่อวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา = ๑๐๐) อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ภู  
คือ \$๑ เท่ากับ ๒๐ บาท ฉะนั้นกิจการมีหนี้สินผูกพันธจำนวน ๒,๐๐๐ บาท และใน  
ระหว่างปี ๒๕๒๐ ไม่มีการจ่ายชำระหนี้แต่อย่างใด และสมมติว่าอัตราแลกเปลี่ยนคงที่  
ตลอดปี ๒๕๒๐ ดังนั้น ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ (ดัชนีราคา = ๑๑๐) กิจการมีหนี้สินที่เป็น  
เงินตราต่างประเทศจำนวน ๒,๐๐๐ บาท (\$๑๐๐) ถ้าหากปรับให้เป็นอำนาจซื้อทั่วไป  
ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ แล้ว จะแสดงด้วยจำนวน ๒,๒๐๐ บาท ( $๒,๐๐๐ \times ๑๑๐/๑๐๐$ )  
อย่างไรก็ตาม เมื่อเปรียบเทียบกับจำนวน ๒,๐๐๐ บาท แล้วควรแสดงหนี้สินที่เป็นตัวเงิน  
ด้วยจำนวน ๒,๐๐๐ บาท ในงบดุลที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไป และผลต่าง ๒๐๐ บาท  
( $๒,๒๐๐ - ๒,๐๐๐$ ) ถือเป็นกำไร แต่มีใช้กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปดังเช่นรายการ  
ที่เป็นตัวเงินหากแต่เป็นกำไรอื่น ๆ ที่เกิดจากการปรับให้ต้นทุนในอดีตที่ปรับตามอำนาจ-  
ซื้อทั่วไปให้แสดงอยู่ในจำนวนเงินที่คำนวณตามอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ณ  
วันสิ้นงวดบัญชีนั้น

ต่อมาสมมติว่าอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ คือ  
\$๑ เท่ากับ ๒๑ บาท ฉะนั้นหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ \$๑๐๐ ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐  
จะแสดงเป็นเงิน ๒,๑๐๐ บาท ( $๑๐๐ \times ๒๑$ ) ฉะนั้นเมื่อเปรียบเทียบกับหนี้สินที่  
ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ ซึ่งเท่ากับ ๒,๒๐๐ บาท แล้วควรแสดง

จำนวนหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศด้วยจำนวน ๒,๑๐๐ บาท ในงบดุลที่ปรับตาม  
 อำนาจซื้อทั่วไป และผลต่าง ๑๐๐ บาท (฿๒,๒๐๐ - ฿๒,๑๐๐) ถือเป็นกำไร ซึ่งถ้า  
 หากพิจารณาแยกกำไรส่วนนี้แล้วจะเห็นว่าประกอบด้วย ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลง  
 ในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศจำนวน ๑๐๐ บาท (฿๓,๑๐๐ - ฿๒,๐๐๐)  
 และกำไรอื่น ๆ จำนวน ๒๐๐ บาท (฿๒,๒๐๐ - ฿๒,๐๐๐) ซึ่งการแสดงออกเป็น  
 ๒ จำนวนเช่นนี้จะ เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินมากยิ่งขึ้น

#### การจัดทำงบการเงินรวมกรณีมีบริษัทสาขาหรือบริษัทย่อยในต่างประเทศ

กรณีที่มีการดำเนินกิจการโดยมีสาขาหรือบริษัทย่อยในต่างประเทศ (Foreign  
 branches or Subsidiaries company) ก็จำเป็นจะต้องมีการจัดทำงบการเงินรวม  
 (Combined or Consolidated Statements) ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป  
 โดยถือว่าบริษัทสำนักงานใหญ่หรือบริษัทแม่ สาขาหรือบริษัทย่อยเหล่านั้น เป็นหน่วยงานทาง  
 บัญชีเดียวกัน (Single Accounting Entity) ฉะนั้น ถ้าหากมีการนำการบัญชีเมื่อ  
 ปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปมาใช้ในการจัดทำงบการเงินรวม ก็จะมีปัญหาเกิดขึ้นว่า  
 งบการเงินของบริษัทสาขาหรือบริษัทย่อยในต่างประเทศที่จะนำมารวมกับงบการเงินของ  
 บริษัทแม่ควรจะทำอย่างไร ซึ่งสามารถพิจารณาได้เป็น ๒ ทางเลือกคือ

๑. จะปรับรายการในงบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศให้อยู่ใน  
 อำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราต่างประเทศนั้น สำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป  
 ของต่างประเทศนั้น หรือการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราต่างประเทศ  
 ครั้นแล้วจึงแปลงรายการเหล่านั้นให้เป็นเงินตราภายในประเทศของบริษัทแม่ด้วยอัตรา  
 แลกเปลี่ยนเงินตราระหว่างประเทศปัจจุบัน (current foreign exchange rate)  
 เรียกวิธีการนี้ย่อ ๆ ว่า "first restate, then translate"

๒. จะแปลงรายการในงบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศให้อยู่ในหน่วยเงินตราภายในประเทศของบริษัทแม่ด้วยอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราระหว่างประเทศที่เหมาะสมภายใต้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป ครั้นแล้วจะปรับรายการเหล่านั้นให้เป็นอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราภายในประเทศของบริษัทแม่ สำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปของประเทศที่บริษัทแม่ดำเนินกิจการอยู่ เรียกวิธีนี้ย่อ ๆ ว่า "first translate, then restate"

การตัดสินใจจะใช้ทางเลือกรหัสที่ ๑ หรือรหัสที่ ๒ ในการจัดทำงบการเงินรวม นั้น ควรจะพิจารณาว่า ในแต่ละทางเลือกเหล่านั้นสามารถดำเนินไปได้โดยสอดคล้องกับลักษณะของหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้หรือไม่คือ<sup>๑</sup>

๑. ลักษณะหนึ่งที่สำคัญของการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป คือ การปรับข้อมูลต้นทุนในอดีตให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของประเทศเดียว ณ เวลาเดียวกันเท่านั้น นั่นคือ การทำให้หน่วยวัดมูลค่ามีหน่วยเดียวกันและมีค่าคงที่ด้วย

ภายใต้ทางเลือกที่ ๑ นี้ งบการเงินของบริษัทย่อยจะปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของประเทศที่บริษัทนั้นดำเนินกิจการอยู่ด้วยดัชนีราคาทั่วไปของประเทศนั้น ๆ ครั้นแล้วจะแปลงให้เป็นเงินตราภายในประเทศของบริษัทแม่ด้วยอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราระหว่างประเทศปัจจุบัน จากนั้นจึงมาจัดทำงบการเงินรวมกับงบการเงินของบริษัทแม่ที่ปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราภายในประเทศแล้ว ฉะนั้นจะเห็นได้ว่า ทางเลือกนี้เป็นการใช้หน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของประเทศหลายประเทศคือ เป็นการใช้หน่วยวัดมูลค่าที่แตกต่างกันหลายหน่วย ซึ่งเป็นการไม่สอดคล้องกับลักษณะของการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปดังกล่าวข้างต้น นอกจากนี้

<sup>๑</sup>Paul Rosenfield, "General Price-Level Accounting and Foreign Operation," Journal of Accountancy 131 (February 1971):61-64.

การดำเนินการตามทางเลือกที่ ๑ นี้ จะเป็นเหตุทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิดในความหมายของรายการที่ปรากฏในงบการเงินรวม และการเปรียบเทียบงบการเงินรวมระหว่างปีต่าง ๆ ก็ไม่สามารถทำได้

สำหรับทางเลือกที่ ๒ นั้น งบการเงินของบริษัทย่อยแต่ละแห่งจะแปลงให้เป็นเงินตราภายในประเทศของบริษัทแม่ด้วยอัตราแลกเปลี่ยนเปลี่ยนแปลงเงินตราระหว่างประเทศที่เหมาะสมตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป ครั้นแล้วจะปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราภายในประเทศ ด้วยกษนิราคาทั่วไปของประเทศที่บริษัทแม่ดำเนินกิจการอยู่หลังจากนั้นจึงนำมาจัดทำงบการเงินรวม กับงบการเงินของบริษัทแม่ที่ปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราภายในประเทศแล้ว ฉะนั้นจะเห็นได้ว่าทางเลือกที่ ๒ นี้เป็นการใช้หน่วยวัดมูลค่าหน่วยเดียวกันและมีค่าคงที่คือ ใช้หน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราภายในประเทศ ณ เวลาเดียวกัน ซึ่งสอดคล้องกับลักษณะของการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปดังกล่าวข้างต้น และสามารถเปรียบเทียบงบการเงินรวมระหว่างปีต่าง ๆ ได้

๕. การจัดทำงบการเงินรวม (Combined or Consolidated Statements) นั้นจะต้องมีการแปลง (translation) งบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศให้เป็นเงินตราภายในประเทศของบริษัทแม่ โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราระหว่างประเทศตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป จะเห็นได้ว่าภายใต้ทางเลือกที่ ๑ และ ๒ นั้น รายการทุกรายการในงบการเงินรวมจะแปลงให้เป็นเงินตราภายในประเทศของบริษัทแม่ ซึ่งก็สอดคล้องกับลักษณะดังกล่าวข้างต้น

จากการพิจารณาหลักเกณฑ์ ๒ ประการข้างต้น ก็จะได้เห็นว่าทางเลือกที่ ๒ คือ "first translate, then restate" เป็นทางเลือกที่ควรจะนำมาใช้เนื่องจากว่าผลการดำเนินงานตามวิธีการนี้จะสอดคล้องกับลักษณะของการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป และการจัดทำงบการเงินรวม นี้คือเหตุผลที่ APB Statement

No.3 แนะนำให้ใช้วิธี "first translate, then restate" ในการจัดทำงบการเงินรวมดังมีข้อความดังนี้คือ<sup>๑</sup>

...งบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ ครั้งแรกจะแปลงให้เป็นเงินตราภายในประเทศของบริษัทแม่โดยใช้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป และจากนั้นจะปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราภายในประเทศ สำหรับการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราภายในประเทศ

ซึ่ง FASB exposure draft (Dec, 1974) ก็มีความเห็นเช่นเดียวกับข้อความใน APB Statement No.3 ข้างต้นนี้ด้วย

#### ข้อโต้แย้งในการใช้ดัชนีราคา

จากการพิจารณาขั้นตอนในการปรับรายการในงบการเงินดังกล่าวโดยละเอียดข้างต้นนี้ จะเห็นได้ว่าจำเป็นต้องมีการคำนวณดัชนีราคาของทุก ๆ วัน ซึ่งในทางปฏิบัติไม่มีหน่วยงานใดจัดทำ เพราะว่าประโยชน์ที่ได้รับไม่คุ้มกับค่าใช้จ่ายที่สูญเสียไปเป็นจำนวนมากและอีกประการหนึ่ง การศึกษาแนวโน้มการเคลื่อนไหวของระดับราคาทั่วไป จะพิจารณาเป็นช่วงระยะเวลาหนึ่งมีใช้วันต่อวัน ฉะนั้นจะมีการคำนวณดัชนีราคาเป็นการถัวเฉลี่ยรายเดือน ถัวเฉลี่ยรายไตรมาส ถัวเฉลี่ยรายครึ่งปี และถัวเฉลี่ยรายปี นอกจากนี้หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับดัชนีราคานั้น ได้แก่ หน่วยงานราชการ ซึ่งการคำนวณจะมีลักษณะเป็นไปตามปฏิทินกล่าวคือ ดัชนีราคาถัวเฉลี่ยรายเดือน ตั้งแต่เดือนมกราคม ถึง ธันวาคม ถัวเฉลี่ยไตรมาส คือ ไตรมาสที่ ๑ (มกราคม - มีนาคม) ไตรมาสที่ ๒ (เมษายน - มิถุนายน) ไตรมาสที่ ๓ (กรกฎาคม - กันยายน) และไตรมาสที่ ๔ (ตุลาคม - ธันวาคม) ถัวเฉลี่ยรายครึ่งปีคือ ครึ่งปีแรก

<sup>๑</sup>AICPA, APB, APB Statement No.3, par. 45.

(มกราคม - มิถุนายน) ครึ่งปีหลัง (กรกฎาคม - ธันวาคม) และตัวเฉลี่ยรายปีคือ ตัวเฉลี่ยตั้งแต่มกราคม - ธันวาคม เมื่อเป็นเช่นนั้นก็จำเป็นจะต้องใช้ดัชนีราคาของงวดเวลาที่ใกล้เคียงแทน ซึ่งขึ้นอยู่กับงวดเวลาการคำนวณของดัชนีราคาชนิดที่จะนำมาใช้เป็นตัวปรับ

กรณีตัวอย่าง บริษัทสมมติ จำกัด ซึ่งดำเนินกิจการในประเทศสหรัฐอเมริกา จะเห็นว่าใช้ดัชนีราคา ณ. วันใกล้เคียงแทน เป็นต้นว่า ใช้ดัชนีราคาตัวเฉลี่ยของไตรมาสที่ ๔ ของปีปัจจุบัน กระทบมาถนัดดัชนีราคา ณ. วันสิ้นปีปัจจุบัน เนื่องจากว่าดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (GNP Implicit Price Deflator) ในประเทศสหรัฐอเมริกามีการคำนวณเป็นตัวเฉลี่ยรายไตรมาส และรายปีตามปีปฏิทิน นอกจากนี้การปรับรายการบางรายการที่เกิดขึ้นสมำเสมอตลอดปี APB Statement No.3 และ FASB exposure draft (Dec, 1974) แนะนำให้ใช้ตัวปรับดังนี้ คือ

ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติตัวเฉลี่ยของไตรมาสที่ ๔  
ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติตัวเฉลี่ยตลอดของปี

โดยสมมติว่าเป็นการปรับสำหรับระยะเวลา ๖ เดือน จะเห็นว่าตัวปรับข้างต้นนี้สามารถใช้ได้กับกิจการที่มีงวดบัญชีตามปีปฏิทิน แต่ถ้าหากกิจการใดมีงวดบัญชีแตกต่างไปจากปีปฏิทินแล้ว ก็ไม่สามารถคำนวณหาตัวปรับสำหรับปรับรายการที่เกิดขึ้นสมำเสมอตลอดงวดบัญชีได้ เนื่องจากว่าดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติตัวเฉลี่ยของงวดบัญชียังไม่มี แต่ดัชนีราคาตัวเฉลี่ยของงวดบัญชีตามปีปฏิทินเท่านั้น ดังนั้นจึงเป็นข้อจำกัดหนึ่งของการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา



นอกจากนี้ Davidson และ Weil<sup>๑</sup> ไม่เห็นด้วยกับข้อเสนอแนะของ APB และ FASB โดยกล่าวว่าตัวปรับนี้มีข้อบกพร่องในแง่ที่ว่า เป็นการปรับรายการเพียง ๔ เดือนครั้งเท่านั้น เนื่องจากว่าดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติถัวเฉลี่ยของไตรมาสที่ ๔ เป็นการถัวเฉลี่ยระดับราคาของไตรมาสที่ ๔ คือเป็นดัชนีราคา ณ วันที่ ๑๕ พฤศจิกายน มิใช่วันที่ ๓๑ ธันวาคม และดัชนีราคาถัวเฉลี่ยของปีเป็นการถัวเฉลี่ยระดับราคาสำหรับปี คือ เป็นดัชนีราคา ณ วันที่ ๓๐ มิถุนายน ฉะนั้นการปรับรายการที่เกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี เป็นการถัวเฉลี่ยจากวันที่ ๓๐ มิถุนายน - ๑๕ พฤศจิกายน ประมาณ ๔ เดือนครั้งเท่านั้น ด้วยเหตุผลดังกล่าว เขาจึงเสนอแนะตัวปรับสำหรับรายการที่เกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดงวดบัญชี ดังนี้คือ

๑. จำนวนหาอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ ๑๒ เดือนของงวดบัญชีหนึ่ง ๆ

๒. จำนวนหาอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ ๖ เดือนของงวดบัญชีหนึ่ง ๆ โดยการหาค่าถัวเฉลี่ยของอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ ๑๒ เดือนของงวดบัญชีนั้น ซึ่งการหาค่าถัวเฉลี่ยนี้อาจจะเป็นการหาค่ามัชฌิมเลขคณิต (คือสมมติว่าอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาเป็นแบบธรรมดา คือ simple interest) หรือเป็นการหาค่ามัชฌิมเรขาคณิต (คือ สมมติว่าอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาเป็นแบบทบต้น คือ compound interest) ซึ่ง Davidson และ Weil สนับสนุนให้ใช้วิธีการหาค่าถัวเฉลี่ยแบบมัชฌิม เรขาคณิต

ต่อจากนี้จะเป็นการยกตัวอย่างเพื่อให้เกิดความเข้าใจเพิ่มขึ้น คือ จากข้อมูลดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติของบริษัทสมมติจำกัดข้างต้น สำหรับปี ๒๕๑๕ และปี ๒๕๒๐ มีดังนี้คือ

---

<sup>๑</sup>Sidney Davidson and Roman L. Weil, "Inflation Accounting: What Will General Price Level Adjusted Income Statement Show?," Financial Analyst Journal 31 (Jan - Feb 1975): 27-31.

ถั่วเฉลี่ยรายไตรมาส	วันที่	ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติ	
		ปี ๒๕๑๙	ปี ๒๕๒๐
๑	๑๔ ก.พ.	๑๔๔.๖	๑๕๐.๐
๒	๑๔ พ.ค.	๑๔๕.๓	๑๕๒.๖
๓	๑๔ มิ.ย.	๑๔๖.๕	๑๕๔.๗
๔	๑๔ พ.ย.	๑๔๘.๐	๑๕๘.๙
ถั่วเฉลี่ยของปี	๑ มี.ย.	๑๔๖.๑	๑๕๔.๓

ถ้าหากคำนวณหาตัวปรับตามข้อเสนอแนะของ APB และ FASB สำหรับรายการที่เกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี ๒๕๒๐ (ในที่นี่สมมติว่าเป็นงวดบัญชีตามปีปฏิทิน) เป็นดังนี้<sup>๑</sup>

$$\begin{aligned}
 \text{ตัวปรับ} &= \frac{\text{ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติของไตรมาสที่ ๔}}{\text{ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติถั่วเฉลี่ยของปี}} \\
 &= \frac{๑๕๘.๙}{๑๔๖.๑} \\
 &= ๑.๐๒๕๘
 \end{aligned}$$

ถ้าหากคำนวณตัวปรับตามข้อเสนอแนะของ Davidson และ Weil จะเป็นดังนี้

<sup>๑</sup> ถ้าหากคำนวณอีกวิธีหนึ่งก็คือ ทำอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาถั่วเฉลี่ยสำหรับ

๖ เดือนของปี ๒๕๒๐

$$= \frac{\text{ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติของไตรมาสที่ ๔}}{\text{ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติของปี ๒๕๒๐}} - ๑ = \frac{๑๕๘.๙}{๑๕๔.๓} - ๑ = ๒.๙๘\%$$

ฉะนั้นตัวปรับสำหรับรายการที่เกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี ๒๕๒๐ คือ ๑.๐๒๕๘ (๑ + ๒.๙๘%)

๑. อัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ ๑๒ เดือน ของงวดบัญชีปี ๒๕๒๐

จะเท่ากับ

$$\frac{\text{ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติไตรมาสที่ ๔ ของปีนี้}}{\text{ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติไตรมาสที่ ๔ ของปีที่แล้ว}} - ๑ = \frac{๑๔๘.๐๔}{๑๔๘} - ๑ = ๗.๓๖\%$$

๒. อัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ ๖ เดือน ของงวดบัญชีนั้น

พิจารณาได้เป็น ๒ วิธีคือ

ก. ถัวเฉลี่ยแบบมีขั้วนิยม เลขคณิต

อัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ ๖ เดือนของงวดบัญชี

ปี ๒๕๒๐

$$\begin{aligned} &= ๐.๕ \left( \frac{\text{ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติไตรมาสที่ ๔ ของปี ๒๕๒๐}}{\text{ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติไตรมาสที่ ๔ ของปี ๒๕๑๙}} - ๑ \right) \\ &= ๐.๕ \times ๗.๓๖\% \\ &= ๓.๖๘\% \end{aligned}$$

ฉะนั้นตัวปรับสำหรับปรับรายการที่ เกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี ๒๕๒๐ คือ ๑.๐๓๖๘

$$(๑ + ๓.๖๘\%)$$

ข. ถัวเฉลี่ยแบบมีขั้วนิยม เรขาคณิต

อัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ ๖ เดือนของงวดบัญชี

ปี ๒๕๒๐

$$\begin{aligned} &= \sqrt{\frac{\text{ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติไตรมาสที่ ๔ ของปี ๒๕๒๐}}{\text{ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติไตรมาสที่ ๔ ของปี ๒๕๑๙}} - ๑} \\ &= \sqrt{(๑ + ๗.๓๖\%) - ๑} \\ &= ๓.๖๑\% \end{aligned}$$

ฉะนั้นตัวปรับสำหรับปรับรายการที่เกิดขึ้นสมำเสมอตลอดปี ๒๕๒๐ คือ ๑.๐๓๖๑

$$(๑ + ๓.๖๑\%)$$

ตัวปรับสำหรับปรับรายการที่เกิดขึ้นสมำเสมอตลอดปี ๒๕๒๐ ที่คำนวณด้วยวิธีต่าง ๆ กันข้างต้น จะเห็นว่ามีความแตกต่างกันไม่มากนัก (เปรียบเทียบระหว่าง ๑.๐๒๔๔, ๑.๐๓๖๑ และ ๑.๐๓๖๑) อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างในตัวปรับที่คำนวณด้วยวิธีทั้ง ๓ จะเพิ่มมากยิ่งขึ้น ถ้าหากอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาทั่วไปเพิ่มมากยิ่งขึ้น เช่นกัน

จากข้อเสนอแนะของ Davidson และ Weil นี้สามารถแก้ไขข้อจำกัดในเรื่องที่กิจการมีงวดบัญชีแตกต่างไปจากปีปฏิทินได้ด้วย กล่าวคือ สมมติว่ากิจการแห่งหนึ่งมีงวดบัญชีระหว่าง ๑ พฤษภาคมของปีหนึ่ง ถึง ๓๐ เมษายนของอีกปีหนึ่ง ฉะนั้นจะใช้ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติของไตรมาสที่ ๒ เป็นตัวกะประมาณดัชนีราคา ณ วันสิ้นงวดบัญชี และจากข้อมูลดัชนีราคาของปี ๒๕๑๔ และปี ๒๕๒๐ ข้างต้น สามารถคำนวณหาอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ ๖ เดือนของงวดบัญชีนี้แบบ เรขาคณิตได้

$$= \sqrt{\frac{\text{ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติไตรมาสที่ ๒ ของปี ๒๕๒๐}}{\text{ดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติไตรมาสที่ ๒ ของปี ๒๕๑๔}}} - ๑$$

$$= \sqrt{\frac{๑๔๒.๔}{๑๔๕.๓}} - ๑$$

$$= ๒.๕๔\%$$

ฉะนั้นตัวปรับรายการที่เกิดขึ้นสมำเสมอตลอดงวดบัญชีนี้คือ ๑.๐๒๕๔ (๑ + ๐.๐๒๕๔) ดังนี้

เป็นต้น และถ้ากล่าวโดยสรุปแล้ว ตัวปรับรายการที่เกิดขึ้นสมำเสมอตลอดงวดบัญชีตามข้อเสนอแนะของ APB และ FASB นั้นมีข้อจำกัดดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรใช้ตัวปรับที่คำนวณด้วยการถัวเฉลี่ยอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ ๑๒ เดือน

ของงวดบัญชีหนึ่ง ๆ แบบมีขลิมเรขาคณิตตามข้อเสนอแนะของ Davidson และ Weil เพราะเป็นการมองถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาแบบทบต้น ทำให้ได้ค่าใกล้เคียงกับสภาพเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในงวดบัญชิตันั้น ๆ

กรณีประเทศไทย ถ้าหากจะนำวิธีการบัญชีนี้มาใช้ ดัชนีราคาขายส่ง เป็นดัชนีราคาที่เหมาะสม (ดังกล่าวไว้แล้วในบทที่ ๕) ซึ่งกองระดับราคา กรมเศรษฐกิจ-พาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์ เป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการคำนวณและพิมพ์เผยแพร่ ซึ่งพิมพ์เผยแพร่เป็นรายเดือนและรายปี จะเห็นว่าจะมีข้อมูลเกี่ยวกับดัชนีราคาในแต่ละปีมากกว่ากรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา (ซึ่งมีเพียงดัชนีราคาผลิตภัณฑ์ประชาชาติ เป็นรายไตรมาสและรายปีเท่านั้น) ทำให้สามารถเลือกดัชนีราคา ณ วันที่ใกล้เคียงกับวันที่เกิดขึ้นของรายการค้าต่าง ๆ เหล่านั้นได้ดียิ่งขึ้น เช่น ใช้ดัชนีราคาถ้วยเฉลี่ยของเดือนธันวาคมของปีปัจจุบัน เป็นตัวกะประมาณดัชนีราคา ณ. วันสิ้นปีปัจจุบัน เป็นต้น สำหรับการพิจารณาถึงตัวปรับสำหรับรายการที่สมมติว่าเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดงวดบัญชิตันั้น ควรพิจารณาถึงความแตกต่างในอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ ๖ เดือนของงวดบัญชิตันั้นมีมากน้อยขนาดไหน เมื่อใช้วิธีการคำนวณที่แตกต่างกัน ซึ่งมีผลกระทบต่อตัวปรับในภายหลัง ดังนั้น จากข้อมูลเกี่ยวกับดัชนีราคาขายส่งสำหรับประเทศไทยของปี ๒๕๑๗ - ๒๕๒๑ (ตารางที่ ๔) สามารถนำมาคำนวณหาอัตราการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปสำหรับ ๖ เดือนของปี ๒๕๑๗ - ๒๕๒๑ ได้ดังนี้คือ

ตารางที่ ๑๖

อัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ ๖ เดือนของงวดบัญชีหนึ่ง ๆ (ในที่นี้  
เป็นงวดบัญชีตามปีปฏิทิน) ที่แตกต่างกัน ๓ วิธี คือ

(๑) (ดัชนีราคาขายส่งของ เดือนธันวาคม / ดัชนีราคาขายส่งประจำปี) - ๑

(๒)  $\sqrt{\text{ดัชนีราคาขายส่งของ เดือนธันวาคมปีนี้} / \text{ดัชนีราคาขายส่งของ เดือนธันวาคมปีที่แล้ว}}$  - ๑

(๓)  $0.5 / \text{ดัชนีราคาขายส่งของ เดือนธันวาคมปีนี้} / \text{ดัชนีราคาขายส่งของ เดือนธันวาคมปีที่แล้ว}$  - ๑

ปี	อัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ ๖ เดือน ของงวดบัญชีหนึ่ง ๆ			อัตราการเปลี่ยนแปลงในราคา สำหรับ ๑๒ เดือนของงวดบัญชี หนึ่ง ๆ *
	วิธีที่ (๑)	(๒)	(๓)	
๒๕๑๗	๑.๙๓%	๘.๘๕%	๙.๒๔%	๑๘.๔๘%
๒๕๑๘	๒.๕๒	๒.๑๒	๒.๑๔	๔.๒๙
๒๕๑๙	๐.๑๔	๐.๗๔	๐.๗๕	๑.๕๐
๒๕๒๐	๒.๐๐	๒.๔๑	๓.๐๑	๖.๐๓
๒๕๒๑	๑.๔๓	๑.๙๒	๒.๐๙	๔.๑๗

\*  $\frac{\text{ดัชนีราคาขายส่งของ เดือนธันวาคมปีนี้}}{\text{ดัชนีราคาขายส่งของ เดือนธันวาคมปีที่แล้ว}}$  - ๑

ที่มา : กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์, กระทรวงพาณิชย์

จากการคำนวณข้างต้น จะเห็นว่าการหาอัตราการเปลี่ยนแปลงในราคาสำหรับ  
๖ เดือนของงวดบัญชีหนึ่ง ๆ ตามวิธีที่ ๒ และ ๓ ให้ผลที่ไม่แตกต่างกันมากนัก แต่ระหว่าง  
วิธีที่ ๑ กับ ๒ (หรือ ๓) ให้ผลแตกต่างกันมาก ฉะนั้นการปรับรายการที่เกิดขึ้นสมควร

ตลอดงวดบัญชีหนึ่ง ๆ ควรใช้ตัวปรับที่คำนวณด้วยการหาค่าเฉลี่ยอัตราการเปลี่ยนแปลง  
 ในราคาสำหรับ ๑๒ เดือนของงวดบัญชีหนึ่ง ๆ แบบมีขลิบเรขาคณิต ซึ่งเป็นการกะประ-  
 มายที่ได้คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาแบบทบต้น และยังสามารถนำมาใช้กับกิจการ  
 ที่มีงวดบัญชีไม่ตรงตามปีปฏิทิน

### การเสนอข้อมูลทางการเงินที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป

การเสนอข้อมูลทางการเงินที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปให้เสนอเป็นข้อมูล  
 ประกอบกับงบการเงินประจำปี โดยจัดทำเป็นงบการเงินประกอบอันได้แก่ งบดุลและ  
 งบกำไรขาดทุน และควรเสนอให้เป็นที่ชัดเจนและเข้าใจง่าย ดังเช่นข้อเสนอของ  
 FASB exposure draft (Dec, 1974) ซึ่งเสนอแนะว่า ข้อมูลที่อยู่ในงบกำไรขาด-  
 ทุนที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไปสำหรับแต่ละงวดบัญชีอย่างน้อยที่สุดควรจะต้องแสดงรายละเอียด  
 ข้อมูลดังต่อไปนี้<sup>๑</sup>

๑. รายได้ทั้งหมด
๒. ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์
๓. กำไรขาดทุนสุทธิในอำนาจซื้อทั่วไปของสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงิน  
 (ได้แก่ กำไรหรือขาดทุนสุทธิในอำนาจซื้อทั่วไปของ เงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงิน  
 และกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของหนี้สินระยะยาวที่เป็นตัวเงิน)
๔. กำไรจากการดำเนินงาน เป็นจำนวนกำไรที่ได้รวมกำไรหรือขาดทุน  
 ในอำนาจซื้อทั่วไปของสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงินแล้ว แต่เป็นกำไรก่อนรายการพิเศษ
๕. กำไรสุทธิ

<sup>๑</sup>FASB, Financial Reporting in Units of General Purchasing Power - Exposure Draft, par. 54.

๖. กำไรสุทธิต่อหุ้นสามัญ เป็นการคำนวณจะนำเงินปันผลที่ให้แก่ผู้ถือหุ้น-  
บุริมสิทธิ์ที่ปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปนั้นไปหักจากกำไรสุทธิ และนำกำไรหรือขาดทุน  
ในอำนาจซื้อทั่วไปของหุ้นบุริมสิทธิ์ที่เป็นตัวเงินไปบวกหรือหักออกด้วย เช่นกัน

๗. เงินสดปันผลต่อหุ้นสามัญ

สำหรับข้อมูลที่ปรากฏในงบดุลที่ปรับแล้วแต่ละงวดบัญชีอย่างน้อยที่สุดควรจะ  
แสดงรายละเอียดข้อมูลดังนี้<sup>๑</sup>

๑. สิ้นค้าคงเหลือ
๒. เงินทุนหมุนเวียน (ผลต่างระหว่างสินทรัพย์ เดินสะพัดลบหนี้สิน เดินสะพัด)
๓. ยอดรวมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังหักค่าเสื่อมราคาสะสมแล้ว
๔. ยอดรวมของสินทรัพย์ทั้งหมด
๕. ยอดรวมของส่วนผู้ถือหุ้น

นอกจากนี้ยังมีนักบัญชีบางท่านเห็นว่า กำไรหรือขาดทุนสุทธิในอำนาจซื้อทั่วไปของ  
สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงินนั้น ควรจะแสดงให้เห็นเป็น ๒ จำนวนคือ กำไรหรือ  
ขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของ เงินทุนหมุนเวียนที่เป็นตัวเงิน และกำไรหรือขาดทุนในอำนาจ  
ซื้อทั่วไปของหนี้สินระยะยาวที่เป็นตัวเงิน รวมทั้งควรจัดท่างบกระทบยอดระหว่างยอด-  
กำไรสุทธิที่อยู่ในหน่วยเงินตราและกำไรสุทธิที่อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวด-  
บัญชีปัจจุบัน ซึ่งงบกระทบยอดนี้จะแสดงรายละเอียดถึงการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อ  
ทั่วไปในระหว่างปีที่มีต่อผลการดำเนินงานของกิจการ เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินมักเข้า-  
ใจคิดว่า กำไรหรือขาดทุนสุทธิในอำนาจซื้อทั่วไปของสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงิน  
เป็นยอดที่แสดงถึงผลกระทบทั้งหมดของการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไป<sup>๒</sup>

<sup>๑</sup>Ibid., par. 55.

<sup>๒</sup>American Institute of Certified Public Accountants, The Accounting Responses to Changing Prices: Experimentation with Four Models. (New York: AICPA, 1979), p. 19.



สำหรับ APB Statement No.3<sup>๑</sup> เสนอแนะว่าไม่ควรแสดงข้อมูลเปรียบเทียบระหว่างข้อมูลที่แสดงถึงอำนาจซื้อทั่วไปกับข้อมูลที่อยู่ในหน่วยเงินตราสำหรับงวดบัญชีหนึ่ง ๆ เพราะว่าข้อมูลทั้ง ๒ ชนิดต่างอยู่ในหน่วยวัดมูลค่าทางบัญชีที่แตกต่างกันไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ และได้เสนอแนะว่าควรจัดหางบการเงินเปรียบเทียบระหว่างงวดบัญชีก่อน ๆ กับงวดบัญชีปัจจุบัน นอกจากนี้ควรจัดหางบกำไรสะสมเพื่อแสดงรายละเอียดของยอดกำไรสะสมปลายงวดบัญชีคือ แสดงให้เห็นถึงกำไรสะสมต้นงวดบัญชี กำไรสุทธิประจำงวดบัญชี และรายการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจำนวนเงินของรายการเหล่านั้นต่างแสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน

สำหรับการสังเกตและงบกำไรขาดทุนที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของบริษัทสมมติ จำกัด จะเห็นว่าแสดงรายละเอียดของข้อมูลมากกว่าที่ FASB exposure draft (Dec, 1974) เสนอแนะ อย่างไรก็ตามถ้าหากจะจัดหางบดุลและงบกำไรขาดทุน ตามข้อเสนอแนะของ FASB exposure draft (Dec, 1974) และจัดหางบกระทบยอดกำไรตามข้อเสนอแนะในผลงานวิจัยเกี่ยวกับ The Accounting Responses to Changing Prices: Experimentation with Four Models ของสมาคมนักบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกา (AICPA) สามารถจัดทำได้ดังนี้

<sup>๑</sup>AICPA, APB, APB Statement No.3, pars. 47, 49.

ตารางที่ ๑๗

บริษัทสมมติ จำกัด

งบดุล เปรียบเทียบ

ณ สิ้นปี ๒๕๑๙ และ ๒๕๒๐

(จำนวนเงินแสดงอยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐)

	๓๑ ธันวาคม	
	๒๕๒๐	๒๕๑๙
	<u>บาท</u>	<u>บาท</u>
สินทรัพย์ เงินสะพัด	๑,๑๐๑,๓๐๗	๑,๑๒๘,๑๑๘
หนี้สิน เงินสะพัดและภาษีเงินได้รอการตัดจำหน่าย	<u>(๒๒๑,๕๓๑)</u>	<u>(๓๐๑,๑๑๘)</u>
	<u>๘๗๙,๗๗๖</u>	<u>๘๒๗,๐๐๐</u>
เงินลงทุนในบริษัท เอ จำกัด	๒๑๖,๑๙๐	๒๑๖,๑๙๐
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (หลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม)	๑,๑๙๘,๗๔๑	๑,๒๒๐,๒๙๒
	<u>๑,๔๑๔,๙๓๑</u>	<u>๑,๔๓๖,๔๘๒</u>
รายได้รับล่วงหน้าจากการทำสัญญารักษาซ่อมแซม	(๓๑,๒๕๒)	(๒๑,๘๒๕)
หนี้สินระยะยาว	<u>(๕๐๐,๐๐๐)</u>	<u>(๕๓๖,๘๒๔)</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้นทั้งหมด	<u>๑,๗๖๓,๕๖๔</u>	<u>๑,๗๐๔,๘๓๓</u>

ตารางที่ ๑๘

บริษัทสมมติ จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐

(จำนวนเงินแสดงอยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐)

	<u>บาท</u>
ยอดขายสินค้าและรายได้จากการรักษาซ่อมแซม	๒,๖๗๘,๓๘๒
กำไรจาก การขายอุปกรณ์	๓๔,๒๒๖
กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของหนี้สินระยะยาว	<u>๓๖,๘๒๔</u>
รายได้ทั้งหมด	<u>๒,๗๔๙,๔๓๒</u>
ต้นทุนขาย	๒,๐๗๖,๔๔๘
ค่าเสื่อมราคา	๑๖๑,๙๑๔
ภาษีเงินได้	๑๐๒,๘๘๑
ค่าใช้จ่ายในการขาย บริหาร และอื่น ๆ	๓๑๘,๒๖๒
ขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของ	
เงินทุนหมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงิน	<u>๒๐,๘๐๗</u>
ค่าใช้จ่ายทั้งหมด	<u>๒,๖๘๐,๔๑๒</u>
กำไรสุทธิ	๖๘,๙๓๐
เงินปันผลจ่ายหุ้นบุริมสิทธิ์	(๑๐,๒๘๘)
กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของหุ้นบุริมสิทธิ์	<u>๑๔,๘๖๖</u>
กำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นสามัญ	<u>๗๔,๐๘๘</u>
กำไรสุทธิต่อหุ้นสามัญ	๑.๔๘

ตารางที่ ๑๔

บริษัทสมมติ จำกัด

งบกระทบยอดกำไร

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๐

	<u>บาท</u>
กำไรสุทธิตามงบกำไรขาดทุนที่อยู่ในหน่วย เงินตรา	<u>๑๓๐,๐๐๐</u>
เพิ่มขึ้น (ลดลง) จากการปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไป	
ของเงินตรา ณ วันสิ้นสุดปี ๒๕๒๐	
ยอดขายและรายได้จากการรักษาซ่อมแซม	๗๘,๓๔๒
กำไรจากการขายอุปกรณ์	(๕,๗๗๔)
ต้นทุนขาย	(๙๖,๔๕๘)
ค่าเสื่อมราคา	(๓๗,๔๑๔)
ภาษีเงินได้	(๒,๙๘๑)
ค่าใช้จ่ายในการขาย บริหาร และอื่น ๆ	(๑๒,๒๖๒)
ขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของ เงินทุน	
หมุนเวียนสุทธิที่เป็นตัวเงิน	(๒๐,๙๐๗)
กำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของหนี้สินระยะยาว	<u>๓๖,๘๒๔</u>
ผลกระทบสุทธิทั้งหมดที่มีต่อกำไรขาดทุน*	<u>(๖๑,๐๗๐)</u>
กำไรสุทธิตามงบกำไรขาดทุนที่แสดงอยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไป	
ของเงินตรา ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐	<u>๖๘,๙๓๐</u>

\* การหายอดผลกระทบที่ยังงบกำไรขาดทุนนี้ เป็นการหาผลต่างระหว่างยอดที่ปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นปี ๒๕๒๐ และยอดที่ยังมิได้ปรับซึ่งอยู่ในหน่วยของเงินตราของรายการนั้น ๆ

การเสนอข้อมูลที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไปควรจะรวมถึงคำอธิบายเกี่ยวกับพื้นฐานในการเตรียมข้อมูลเหล่านั้นด้วย ซึ่งใน FASB exposure draft (Dec. 1974) มิได้ให้รายละเอียดเกี่ยวกับคำอธิบายที่ควรเปิดเผย แต่อย่างไรก็ตามใน APB Statement No. 3<sup>๑</sup> ได้กล่าวถึงแนวทางในการอธิบายเกี่ยวกับพื้นฐานในการจัดเตรียมข้อมูลที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไป โดยจัดทำเป็นหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ปรับตามอำนาจซื้อทั่วไป คำอธิบายเหล่านั้นควรรวมถึงประเด็นที่สำคัญดังนี้

๑. งบการเงินที่แสดงอยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปนั้น เป็นเพียงงบประกอบกับงบการเงินประจำปีเท่านั้น

๒. จำนวนเงินทั้งหมดของรายการทุกรายการในงบการเงินแสดงอยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไป ณ เวลาเดียวกัน โดยการใช้ดัชนีราคาที่แสดงถึงการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไป

๓. กำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการที่เป็นตัวเงินเป็นการแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของภาวะเงินเฟ้อหรือเงินฝืดที่มีต่อสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงิน

๔. ใช้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปในการจัดทำงบการเงินที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป เช่นเดียวกับหลักการบัญชีที่นำมาใช้ในการจัดทำงบการเงินประจำปี

๕. จำนวนเงินที่ปรากฏอยู่ในงบการเงินมิได้แสดงถึงมูลค่าที่ประเมินขึ้นมา (Appraisal Value) ต้นทุนทดแทน (Replacement Cost) หรือมูลค่าปัจจุบันใด ๆ ทั้งสิ้น

๖. งบการเงินของงวดบัญชีก่อน ๆ ที่แสดงอยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป เป็นการจัดทำขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์ในการเปรียบเทียบกับงบการเงินของงวดบัญชีปัจจุบันที่ปรับแล้ว มิได้เปลี่ยนแปลงข้อมูลต้นทุนในอดีตในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ๆ ไม่ว่าใน

<sup>๑</sup>Ibid., par. 43.

ทางใด ๆ เป็นแต่เพียงปรับข้อมูลเท่านั้นให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ณ วันสิ้นงวดบัญชี  
ปัจจุบันเท่านั้น

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพื้นฐานในการจัดเตรียมข้อมูลที่แสดงอยู่ในอำนาจ  
ซื้อทั่วไป จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่เกิดความสับสนและเข้าใจผิดระหว่างงบการเงิน  
ประจำปีและงบการเงินที่จัดทำตามวิธีการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป