



บทที่ ๖

ข้อแตกต่างระหว่างการบัญชีต้นทุนในอดีต การบัญชีต้นทุนทดแทนและการบัญชี
เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของ เงินตรา

ในระยะเวลาที่เกิดภาวะเงินเฟ้อ เช่นนี้ นักบัญชีหลายสถาบันต่างก็ เสนอวิธี
การบัญชีต่าง ๆ เพื่อจะเปิดเผยถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาที่มีผลกระทบต่อ
ต่อธุรกิจต่าง ๆ วิธีการบัญชีเหล่านั้นได้แก่^๑

๑. การบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา (General Purchasing Power Accounting) การบัญชีนี้ใช้หน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา เป็นหน่วยวัดมูลค่าโดยการใช้ดัชนีระดับราคาทั่วไป (General price-level index) ปรับมูลค่าต้นทุนในอดีตซึ่งแสดงอยู่ในหน่วยเงินตราของรายการทุกรายการในงบการเงิน ให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ. งวดเวลาปัจจุบัน ซึ่งรายละเอียดต่าง ๆ ดังได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ ๑ ถึงบทที่ ๔

๒. การบัญชีเมื่อปรับข้อมูลให้เป็นมูลค่าปัจจุบัน (Current Value Accounting) วิธีการบัญชีนี้ใช้หน่วยเงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่า และเป็นมูลค่าปัจจุบัน ซึ่งมูลค่าปัจจุบันนี้สามารถพิจารณาได้เป็น ๓ กรณี คือ

ก. Economic Value Accounting วิธีการบัญชีนี้ คือ มูลค่าทาง เศรษฐกิจของธุรกิจใดธุรกิจหนึ่ง สินทรัพย์ประจำจะแสดงอยู่ในมูลค่าปัจจุบันของกระแส เงินสดที่คาดหวังไว้ (Discounted present value of expected cash flow) กล่าวคือในอนาคตสินทรัพย์ประจำนี้จะก่อให้เกิดกระแสเงินสดไหลเข้า (Cash

^๑James E. Parker, "Testing Comparability and Objectivity of Exit Value Accounting," Accounting Review 50 (July 1975): 513.

inflow) และกระแสเงินสดไหลออก (Cash outflow) เป็นจำนวนเท่าไร เป็นระยะเวลาที่ปี และจะคิดลด (Discounted) กระแสเงินสดเหล่านั้นให้อยู่ในมูลค่าปัจจุบันด้วยอัตราผลตอบแทนที่คาดหวังไว้ ผลแตกต่างระหว่างมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดไหลเข้า กับมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดไหลออก ถือเป็นมูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสด ซึ่งจะถือเป็นมูลค่าของสินทรัพย์ประจำนั้น

ข. Replacement Cost Accounting วิธีการบัญชีนี้ คือ การบัญชีต้นทุนทดแทน โดยจะพิจารณาในด้านการซื้อสินทรัพย์ กล่าวคือ ถ้าหากธุรกิจจะซื้อสินทรัพย์ชนิดนั้นในสภาพเดียวกันมาทดแทนในปัจจุบัน ธุรกิจจะต้องเสียเงินตามราคาตลาดปัจจุบัน (Current market price) เป็นจำนวนเท่าไร

ค. Exit Value Accounting วิธีการบัญชีนี้จะเป็นการพิจารณาในด้านการขายสินทรัพย์ กล่าวคือ มูลค่าของสินทรัพย์ที่ยังคงมีอยู่นั้น คือ จำนวนเงินที่ได้รับถ้าหากมีการขายสินทรัพย์นั้นออกไปในปัจจุบัน หลังจากหักต้นทุนที่เกี่ยวข้องแล้ว ซึ่งก็คือ ต้นทุนของการเสียโอกาส (Opportunity cost) ของธุรกิจที่ยังคงใช้สินทรัพย์นั้นอยู่ในปัจจุบัน เช่น กิจการแห่งหนึ่งมีเครื่องจักรที่มีมูลค่าต้นทุนในอดีตตามบัญชี ณ วันสิ้นงวดบัญชีเท่ากับ ๕๐,๐๐๐ บาท แต่ถ้าหากขายไปในวันสิ้นงวดบัญชีนั้นจะขายได้ในราคาสุทธิ ๔๔,๐๐๐ บาท หลังจากหักค่าใช้จ่ายในการขายออกแล้ว ซึ่งถ้าหากใช้วิธีการบัญชีต้นทุนในอดีต เครื่องจักรนี้จะมีมูลค่าเท่ากับ ๕๐,๐๐๐ บาท ณ วันสิ้นงวดบัญชี และถ้าหากใช้ Exit Value Accounting เครื่องจักรนี้จะมีมูลค่าเท่ากับ ๔๔,๐๐๐ บาท ณ วันสิ้นงวดบัญชีและจำนวนนี้ถือเป็นต้นทุนของการเสียโอกาสที่กิจการควรจะได้รับ ถ้าหากขายเครื่องจักรนั้นไปดังนี้ เป็นต้น

วิธีการบัญชีทั้ง ๔ วิธีข้างต้นนี้ มิใช่ทางเลือกในการตัดสินใจว่าวิธีการบัญชีชนิดใดที่จะนำมาใช้ในระยะเวลาที่เกิดการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา หากแต่ว่าเป็นทางเลือกในการพิจารณาสาระสำคัญของ ๒ ประการที่เป็นอิสระจากกัน คือ

๑. หน่วยวัดมูลค่าที่จะนำมาใช้ ในการเปรียบเทียบทรัพยากรชนิดต่าง ๆ

หน่วยวัดมูลค่าในทางบัญชี มี ๒ ชนิดคือ หน่วยเงินตรา (Units of money) และ หน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา (Units of general purchasing power) ซึ่งวิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปนั้น เป็นกระบวนการบัญชีที่เปลี่ยนหน่วยวัดมูลค่าที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบทรัพยากรชนิดต่าง ๆ มาเป็นหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา

๒. ความสัมพันธ์ระหว่างทรัพยากรชนิดต่าง ๆ กับหน่วยวัดมูลค่าที่นำมาใช้

หลังจากได้พิจารณาแล้วว่าจะใช้หน่วยวัดมูลค่าชนิดใดในการเปรียบเทียบทรัพยากรชนิดต่าง ๆ ก็จะมาพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างทรัพยากรชนิดต่าง ๆ กับหน่วยวัดมูลค่า นั้น ซึ่งสามารถพิจารณาได้ดังนี้คือ

ก. มูลค่าที่เกิดขึ้นจริงของทรัพยากรชนิดต่าง ๆ โดยแสดงอยู่ในหน่วยวัดมูลค่าที่เลือกมา นั่นคือ ต้นทุนในอคิตของทรัพยากรชนิดต่าง ๆ นั้น โดยอาจจะอยู่ในหน่วยเงินตรา หรือหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา

ข. มูลค่าปัจจุบัน (Current Value) ของทรัพยากรชนิดต่าง ๆ โดยแสดงอยู่ในหน่วยวัดมูลค่าที่เลือกมา ซึ่งอาจจะเป็นหน่วยเงินตรา หรือหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา นอกจากนี้มูลค่าปัจจุบันนั้นอาจจะเป็นมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดหมายไว้ (Discounted present value of expected cash flow) หรือต้นทุนทดแทน (Replacement cost) ในการซื้อทรัพยากรชนิดนั้นมาทดแทนในปัจจุบัน หรือ ต้นทุนของการเสียโอกาสของธุรกิจที่ยังคงใช้ทรัพยากรนั้นอยู่ในปัจจุบัน (Exit value)

ฉะนั้นคำถามทั้ง ๒ ประการดังกล่าวข้างต้นสามารถจะ เขียนความสัมพันธ์
ได้ดังนี้คือ^๑

รูปที่ ๒

หน่วยวัดมูลค่าที่นำมาใช้ในการเปรียบเทียบทรัพยากรชนิดต่าง ๆ และ
ความสัมพันธ์ระหว่างทรัพยากรชนิดต่าง ๆ กับหน่วยวัดมูลค่าที่นำมาใช้

<u>หน่วยวัดมูลค่าที่นำมาใช้</u>	<u>ความสัมพันธ์ระหว่างทรัพยากรชนิดต่าง ๆ กับหน่วยวัดมูลค่า</u>	
	<u>ต้นทุนในอดีต</u>	<u>มูลค่าปัจจุบัน</u>
หน่วยเงินตรา	๑	๒
หน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา	๓	๔

จากภาพข้างต้นนี้ สามารถอธิบายความหมายได้ดังนี้ คือ

ข้อหมายเลข ๑

เป็นวิธีการบัญชีที่ใช้หน่วยเงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่าและเป็นมูลค่าที่เกิดขึ้น
จริงของทรัพยากรชนิดต่าง ๆ นั่นคือ วิธีการบัญชีต้นทุนในอดีต (Historical cost
accounting)

^๑Paul Rosenfield, "The Confusion Between General Price
-Level Restatement And Current Value Accounting," Journal of
Accountancy 134 (October 1972): 63.

ข้อหมาย เลข ๒

เป็นวิธีการบัญชีที่ใช้หน่วยเงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่าและเป็นมูลค่าปัจจุบันของทรัพยากรชนิดต่าง ๆ นั่นคือ การบัญชีมูลค่าปัจจุบัน (Current Value Accounting) ซึ่งอาจจะเป็น Economic Value Accounting หรือ Replacement Cost Accounting หรือ Exit Value Accounting ดังได้กล่าวไว้ในข้างต้นแล้ว

ข้อหมาย เลข ๓

เป็นวิธีการบัญชีที่ใช้หน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่าและเป็นมูลค่าที่เกิดขึ้นจริงของทรัพยากรชนิดต่าง ๆ นั่นคือ การบัญชีเมื่อปรับข้อมูลให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา (General Purchasing Power Accounting)

ข้อหมาย เลข ๔

เป็นวิธีการบัญชีที่ใช้หน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่าและเป็นมูลค่าปัจจุบัน (Current Value) วิธีการบัญชีนี้นี้เป็นการนำการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา และการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลให้อยู่ในมูลค่าปัจจุบันมาปรับใช้ร่วมกัน ซึ่งในปัจจุบันนี้นักบัญชีหลายท่านและสถาบันการบัญชีหลายแห่งให้ความสนใจอย่างมาก

เนื่องจากการบัญชีต้นทุนทดแทน เป็นวิธีการบัญชีที่มีผู้สนับสนุนให้นำมาใช้อย่างมาก เช่นเดียวกับการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา โดยเฉพาะในระยะเวลาที่เกิดภาวะเงินเฟ้อเช่นนี้ ฉะนั้นจึงควรพิจารณาถึงข้อแตกต่าง ๆ ในลักษณะสำคัญโดยสังเขประหว่างการบัญชีต้นทุนในอดีต การบัญชีต้นทุนทดแทน และการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ซึ่งข้อแตกต่างระหว่างวิธีการบัญชีทั้ง ๓ สามารถพิจารณาออกเป็น ๒ ประเด็นที่สำคัญ คือ

๑. ในแง่การแก้ไขข้อบกพร่องของการบัญชีต้นทุนในอดีตที่เกิดขึ้นเนื่องจาก
การเปลี่ยนแปลงในระดับราคา ข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น คือ

ก. เงินตราซึ่งเป็นหน่วยวัดมูลค่าทางบัญชีมีค่าไม่คงที่ เมื่อมีการ
เปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปในแต่ละงวด อำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราก็จะ เปลี่ยน
แปลงไปด้วย ดังนั้นตัวเลขที่ปรากฏอยู่ในแต่ละรายการในงบการเงินตามการบัญชีต้นทุน
ในอดีต จะเป็นการผสมผสานกันระหว่างข้อมูลทางการเงิน ที่มีอำนาจซื้อทั่วไปที่แตก-
ต่างกันออกไป ผลที่ตามมาก็คือ ข้อมูลเหล่านั้นอาจจะไม่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการ-
เงินเท่าที่ควร โดยเฉพาะในภาวะ เศรษฐกิจการเงินแบบเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นอยู่ใน
ปัจจุบันนี้

การบัญชีต้นทุนทดแทนจะพิจารณาการเปลี่ยนแปลงในราคาของ
รายการใดรายการหนึ่งโดยเฉพาะ มิได้คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป
ดังนั้น ถ้าหากว่าการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปในรอบบัญชีหนึ่ง ๆ มีไม่มากนัก
การบัญชีต้นทุนทดแทนก็สามารถแก้ไขข้อบกพร่องนี้ได้บ้าง โดยการปรับรายการสินทรัพย์
ประจำให้แสดงอยู่ในราคาตลาดปัจจุบันของสินทรัพย์นั้น ถ้าหากมีการซื้อมาทดแทนของ
เดิมในสภาพเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตามก็มิได้แก้ข้อบกพร่องได้ทั้งหมด ตัว เลขตามการ
บัญชีต้นทุนทดแทนนั้นก็ยังมีการผสมผสานของเงินตราที่มีอำนาจซื้อทั่วไปของ เงินตราที่
แตกต่างกันอยู่

การบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรานั้น แก้ไข
ข้อบกพร่องนี้ได้ โดยการปรับข้อมูลตามการบัญชีต้นทุนในอดีต ให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อ
ทั่วไปของเงินตรา ณ. งวดเวลาเดียวกัน

ข. กำไรจากการดำเนินงานเป็นข้อมูลที่ไม่เป็นประโยชน์เท่าที่ควร
แก่ผู้ใช้งบการเงิน กล่าวคือ ตัวเลขทางกำไรที่ปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนตามการ
บัญชีต้นทุนในอดีตนั้น มิได้แสดงถึงความสามารถในการทำกำไรที่แท้จริงของธุรกิจ

เพราะว่าตัวเลขกำไรนั้นมิได้คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมภายนอก คือ การเปลี่ยนแปลงในระดับราคาอันมีผลกระทบต่อการดำเนินงานของธุรกิจ ฉะนั้น จึงควรที่จะแยกผลของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาออกจากกิจกรรมการดำเนินงานตามปกติ ซึ่งตามวิธีการบัญชีต้นทุนทดแทนจะแบ่งกิจกรรมของธุรกิจออกเป็น ๒ ประเภท คือ กิจกรรมการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ (Operating activity) เป็นช่วงระยะเวลาที่ธุรกิจนำเอาสินทรัพย์ที่มีอยู่มาใช้ประโยชน์ คือ นำไปทำการผลิตอันเป็นการเพิ่มมูลค่าในสินค้า และขายสินค้านั้นไปในที่สุด และกิจกรรมการถือสินทรัพย์ (Holding activity) เป็นช่วงระยะเวลาที่ผ่านไปในการถือสินทรัพย์นั้นไว้ในมือ ในระหว่างที่มีการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาของสินทรัพย์นั้น ซึ่งกิจกรรมนี้ไม่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการดำเนินงานปกติของธุรกิจ จากการแบ่งกิจกรรมของธุรกิจออกเป็น ๒ ประเภทนี้ ทำให้กำไรของกิจการแยกพิจารณาออกเป็น ๒ จำนวน คือ

๑ กำไรจากการดำเนินงานปัจจุบัน (Current operating profit) ซึ่งใช้เป็นเกณฑ์วัดประสิทธิภาพในการผลิต และการดำเนินงานของฝ่ายบริหารของธุรกิจ และเป็นจำนวนเงินสูงสุดที่จะจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น โดยยังรักษาระดับการดำเนินงานในขนาดคเหมาะสมระดับปัจจุบัน กำไรนี้เป็นการเปรียบเทียบระหว่างรายได้ปัจจุบันที่ได้จากการขายสินค้า และบริการกับต้นทุนปัจจุบันของปัจจัยในการผลิตที่ก่อให้เกิดรายได้จำนวนนั้น เช่น ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประจำ จะคำนวณจากต้นทุนทดแทนในการซื้อสินทรัพย์ชนิดนั้นมาทดแทนของเดิม โดยที่สมรรถภาพในการใช้งานเหมือนเดิมทุกประการ หรือ เช่น ต้นทุนสินค้าที่ขาย ก็คือ ต้นทุนทดแทนปัจจุบันในการซื้อสินค้าชนิดนั้นมาทดแทนของเดิม ณ วันที่ขายสินค้านั้นออกไป เป็นต้น

๒ กำไรที่เกิดจากการถือสินทรัพย์ชนิดนั้นอยู่ในมือหรือต้นทุนที่ประหยัดได้ (Holding gain or realizable cost saving) อันเป็นผลเนื่องมาจากราคาของสินทรัพย์ชนิดนั้นมีแนวโน้มสูงขึ้น จะประกอบด้วยต้นทุนที่ประหยัด

ได้ของสินทรัพย์ส่วนที่นำมาใช้ประโยชน์ในงวดบัญชีปัจจุบัน (Realized Cost Saving) ซึ่งจะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุน และต้นทุนที่ประหยัดของสินทรัพย์ส่วนที่จะนำไปใช้ประโยชน์ในงวดบัญชีหน้า (Unrealized Cost Saving) ซึ่งอาจจะแสดงเป็นข้อมูลเพิ่มเติมในงบกำไรขาดทุน หรืออาจจะปรากฏอยู่ในงบดุล โดยถือเป็นรายการปรับปรุงส่วนของผู้ถือหุ้น

ตามปกติธุรกิจควรจะหวังกำไรจากการดำเนินงานมากกว่า กำไรที่เกิดจากการเก็งกำไรในสินทรัพย์ ในระยะเวลาที่ราคาสินค้าสูงขึ้น ฉะนั้นการแสวงหากำไรในงวดบัญชีหนึ่งตามการบัญชีต้นทุนทดแทน จะไม่ทำให้เกิดการเข้าใจผิดแก่ผู้ใช้งบการเงิน และอาจจะ เป็นประโยชน์ในการถือ เป็นแนวทางในการตัดสินใจในอนาคต

อนึ่ง ตัวเลขกำไรตามการบัญชีต้นทุนทดแทนนั้น เป็นการแยกตัวเลขกำไรตามการบัญชีต้นทุนในอดีต ออกเป็น ๒ จำนวน คือ กำไรจากการดำเนินงานปัจจุบัน (Current operating profit) และกำไรจากการถือสินทรัพย์ไว้ในมือ อันเป็นส่วนที่นำมาใช้ประโยชน์ในปัจจุบันแล้ว (Realized holding gains) ตัวอย่างเช่น สมมติว่ากิจการแห่งหนึ่งซื้อสินค้าในราคา ๑๐ บาทต่อหน่วย ในงวดบัญชีที่แล้ว บริษัทขายสินค้านั้นในราคา ๑๔ บาทต่อหน่วยในงวดปัจจุบัน แต่ในปัจจุบันถ้าหากจะซื้อสินค้านั้นมาทดแทนจะต้องซื้อในราคา ๑๒ บาทต่อหน่วย ฉะนั้นการเปรียบเทียบระหว่างรายได้ปัจจุบันกับต้นทุนปัจจุบัน จะทำให้ธุรกิจมีกำไรจากการขายสินค้าเท่ากับ ๒ บาทต่อหน่วย (ในที่นี้สมมติว่าไม่มีค่าใช้จ่ายอื่นใด) ซึ่งแสดงถึงกำไรจากการดำเนินงานปัจจุบัน ในขณะที่เดียวกันมีต้นทุนที่ประหยัดได้ของสินค้าหน่วยที่ขายไปเท่ากับ ๒ บาท (๑๒-๑๐ บาท) ดังนั้น ถ้าใช้วิธีการบัญชีต้นทุนทดแทนแล้ว จะแยกกำไรจากการดำเนินงานตามการบัญชีต้นทุนในอดีต ซึ่งเท่ากับ ๔ บาท (๑๔-๑๐ บาท) ออกเป็น ๒ จำนวนคือ กำไรจากการดำเนินงานปัจจุบัน (Current operating profit) ๒ บาท รวมกับต้นทุนที่ประหยัดได้ (Realized cost savings) ๒ บาท เป็น ๔ บาท นอกจากนี้การบัญชีต้นทุนทดแทน จะแสดงข้อมูลเพิ่มเติมอันเป็น

ประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน คือ แสดงว่าต้นทุนที่ประหยัดได้ของสินทรัพย์ที่จะนำไปใช้ประโยชน์ในงวดบัญชีหน้า (Unrealized cost savings) หรือกำไรที่เกิดจากการถือสินทรัพย์ที่คงเหลืออยู่ ณ.สิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน (Unrealized holding gains) แต่สำหรับการบัญชีต้นทุนในอดีตแล้วจะไม่บันทึกข้อมูลดังกล่าว โดยถือตามหลักความระมัดระวัง (Conservatism) คือ จะไม่บันทึกรายได้หรือกำไรที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

สำหรับการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป จะใช้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป เช่นเดียวกับการบัญชีต้นทุนในอดีตในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงาน หากแต่ว่าเป็นการเปรียบเทียบรายได้ที่ปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ.งวดเวลาปัจจุบันกับค่าใช้จ่ายที่ปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ.งวดเวลาปัจจุบันเช่นกัน นอกจากนี้ยังแสดงให้เห็นถึงกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราจากการมีรายการที่เป็นตัวเงินในระหว่างงวดเวลาที่มีการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป (หรือการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา) ซึ่งข้อมูลส่วนนี้จะเป็นประโยชน์ แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจ เนื่องจากกำไรจากการดำเนินงานสุทธิที่คำนวณได้นั้นได้คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปที่เกิดขึ้นอยู่ในระบบ เศรษฐกิจปัจจุบัน

ก. ผู้ใช้งบการเงินมักจะเข้าใจผิดในความหมายของมูลค่าของสินทรัพย์ที่ปรากฏในงบดุล กล่าวคือ ผู้ใช้งบการเงินมักจะเข้าใจผิดว่า มูลค่าของสินทรัพย์ตามการบัญชีต้นทุนในอดีตเป็นต้นทุนปัจจุบันของสินทรัพย์ชนิดนั้น ซึ่งอันที่จริงแล้วมูลค่าของสินทรัพย์ตามการบัญชีต้นทุนในอดีต เป็นมูลค่าที่เกิดขึ้นจริงของสินทรัพย์ คือ เป็นส่วนของต้นทุนในอดีตที่ยังมิได้ตัดจำหน่าย (Unamortized cost) ซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการเกินกว่า ๑ งวดบัญชี แต่สำหรับการบัญชีต้นทุนทดแทนแล้วสามารถแก้ไขปัญหานี้ได้ โดยแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ที่ปรากฏในงบดุลด้วยต้นทุนทดแทนปัจจุบัน คือ มูลค่าที่สามารถจะจัดหาสินทรัพย์ชนิดนั้นมาทดแทนได้ในปัจจุบัน ถ้าหากว่าสินทรัพย์ชนิดนั้นมีจำหน่ายอยู่ในตลาดปัจจุบันก็สามารถจะหาราคาตลาดในปัจจุบันได้ แต่ถ้าหาก

เป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีจำหน่ายในตลาดหรือเลิกผลิตไปแล้ว ก็อาจจะใช้มูลค่าที่ประเมินขึ้นมาโดยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะ (Appraisal value) หรือใช้ดัชนีราคาเฉพาะ (Specific price index) ของสินทรัพย์ที่มีลักษณะประโยชน์ใช้สอยใกล้เคียงกัน มาปรับปรุงต้นทุนในอดีตของสินทรัพย์นั้นแทนก็ได้

สำหรับการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา จะแสดงมูลค่าของสินทรัพย์เก่าที่มีอยู่ด้วยจำนวนเงินที่แสดงถึงอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาปัจจุบัน อย่างไรก็ตามก็คงมีปัญหา เช่น เกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนในอดีต เพราะว่าการเปลี่ยนแปลงในราคาของสินทรัพย์รายการใดรายการหนึ่ง อาจจะมีได้เป็นไปตามแนวทางการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป อาจเปลี่ยนแปลงในทิศทางตรงกันข้าม หรือ เปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกันแต่ในสัดส่วนที่แตกต่างกัน ดังนั้นการนำการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปมาใช้ จะต้องพึงระวังโดยอธิบายให้ผู้ใช้งบการเงิน เข้าใจในหลักการ และขั้นตอนไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างชัดเจน

๒. ในแง่ของลักษณะและวิธีการ จะพิจารณาได้ดังนี้คือ

ก. หน่วยวัดมูลค่า (Unit of Measurement)

การบัญชีต้นทุนในอดีต ใช้หน่วยเงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่าและมูลค่าของสินทรัพย์ที่ปรากฏในงบดุลคือ มูลค่าที่เกิดขึ้นจริงของสินทรัพย์

การบัญชีต้นทุนทดแทน ใช้หน่วยเงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่าและมูลค่าของสินทรัพย์ที่ปรากฏในงบดุลคือ มูลค่าที่สามารถหาซื้อสินทรัพย์ชนิดนั้นมาทดแทนได้ในปัจจุบัน คือ ค่าเนื่องถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์รายการใดรายการหนึ่ง โดยเฉพาะ (Specific price changes)

การบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป ใช้หน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่า และมูลค่าของสินทรัพย์ที่ปรากฏในงบดุล คือ มูลค่าที่เกิดขึ้นจริงของรายการนั้น คือ ค่าเนื่องถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป (General price level changes)

ข. การคำนวณกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน (Net operating profit)

การบัญชีต้นทุนในอดีต ใช้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปในการบันทึกรายได้ คือ ถูตามหลักการเกิดขึ้นของรายได้ (Realization concept) และค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้จำนวนนั้น นอกจากนี้ยังถือหลักความระมัดระวัง (Conservatism) คือจะไม่บันทึกรายได้ หรือกำไรที่จะเกิดขึ้นในอนาคตอันเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา

การบัญชีต้นทุนทดแทน จะแสดงกำไรของกิจการในงวดบัญชีหนึ่ง ๆ ออกเป็น ๒ จำนวนคือ กำไรจากการดำเนินงานปัจจุบัน (Current operating profit) ซึ่งเป็นการเปรียบเทียบระหว่างรายได้ปัจจุบันและต้นทุนปัจจุบันที่ก่อให้เกิดรายได้จำนวนนั้น และกำไรจากการถือสินทรัพย์อยู่ในมืออันเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่นำมาใช้ประโยชน์ในงวดบัญชีปัจจุบัน (Realized holding gains) ซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากราคาของสินทรัพย์ชนิดนั้นมีแนวโน้มสูงขึ้น นอกจากนี้ยังแสดงกำไรจากการถือสินทรัพย์ที่คงเหลืออยู่ ณ สิ้นงวดบัญชีปัจจุบัน (Unrealized holding gains) อันจะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุน หรืออาจจะปรับโดยตรงกับส่วนของเจ้าของในงบดุล

การบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ใช้หลักการบัญชีเช่นเดียวกับการบัญชีต้นทุนในอดีตในการบันทึกรายได้ และค่าใช้จ่าย หากแต่ว่ารายได้และค่าใช้จ่ายนั้นจะปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาปัจจุบัน ด้วยดัชนีราคาทั่วไป นอกจากนี้ยังแสดงถึงกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา จากการมีรายการที่เป็นตัวเงินในระหว่างงวดเวลาที่เกิดการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป อันจะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุน

ข้อแตกต่างระหว่างการบัญชีต้นทุนในอดีต การบัญชีต้นทุนทดแทน และการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ที่กล่าวมาทั้งหมดพอเป็นสังเขปในการป้องกันความเข้าใจผิด และความสับสนที่อาจจะเกิดขึ้นในลักษณะที่แท้จริงของการบัญชีทั้ง ๓