บทที่ 1

บทนำ

หอสมุดกลาง สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ที่มาของการศึกษา

งานขั้นสุดท้ายของการบัญชีคือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอันประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ตลอดจนหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในการเปิดเผยข้อมูลในรูปแบบดังกล่าว ก็เพื่อที่จะแสดงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน การเปลี่ยนแปลงในฐานะการเงินของกิจการในเวลาใดเวลาหนึ่ง เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินอันประกอบด้วย ฝ่ายบริหาร ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ผู้ที่จะลงทุนในกิจการ และบุคคลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจนั้นได้ใช้ข้อมูลต่าง ๆ ในการตัดสินใจ

• ในการจัดทำงบการเงินจะต้องมีมาตรฐานในการบันทึกรวบรวมและนำเสนอข้อมูล ตลอดจนจะต้องมีข้อสมมติขั้นมูลฐานของการบัญชี เพื่อเป็นแนวทางในทางบัญชีให้มีลักษณะเดียวกัน เพื่อประโยชน์ทางด้านการวิเคราะห์และเปรียบเทียบของแต่ละหน่วยธุรกิจในระบบเศรษฐกิจ ข้อสมมติขั้นมูลฐาน และมาตรฐานของการบัญชีได้ถูกกำหนดขึ้นและได้ยึดถือปฏิบัติกันมาเป็นเวลานาน แต่เนื่องจากภาวะเศรษฐกิจของโลกในปัจจุบันนับตั้งแต่หลังสงครามโลกครั้งที่ 2 เป็นต้นมาตกอยู่ในภาวะเงินเฟ้อ และภาวะเงินเฟ้อยิ่งทวีความรุนแรงมากขึ้น ซึ่งคาดว่าจะมีอยู่ในระบบเศรษฐกิจต่อไปอีกเป็นเวลานาน ยิ่งวิกฤตการณ์น้ำมันของกลุ่มประเทศโอเปคในการขึ้นราคาน้ำมันเพื่อผลทั้งทางด้านการเมืองและเศรษฐกิจ ก็ยิ่งทำให้ภาวะเงินเฟ้อทวีความรุนแรงมากยิ่งขึ้น ผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาสินค้าและบริการต่าง ๆ นักบัญชีเป็นจำนวนมากได้เริ่มตระหนักถึงความเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจอันมีผล

ต่อมาตรฐาน และข้อสมมติฐานขั้นมูลฐานของการบัญชีบางข้อและเห็นว่าควรจะต้องมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจดังกล่าว

✓ ตามข้อสมมติฐานขั้นมูลฐานของการบัญชี[1] ข้อ 1 ได้กล่าวถึงหลักการใช้หน่วยเงินตราในการวัดมูลค่าทางการบัญชีไว้ว่า "การบัญชีให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เกี่ยวข้องข้อมูลทางการบัญชีอาจเป็นพรรณาโวหารก็ได้ แต่ข้อมูลดังกล่าวจะให้ความหมายไม่ชัดเจนเท่าข้อมูลที่เป็นตัวเลขเนื่องจาก <u>หน่วยเงินตราใช้เป็นสื่อในการแลกเปลี่ยน และทำหน้าที่เป็นหน่วยวัดราคา</u> ดังนั้นนักบัญชีจึงใช้หน่วยเงินตราในการวัดผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ" และข้อสมมติฐานขั้นมูลฐานของการบัญชี ข้อ 6 ได้กล่าวถึงหลักราคาทุนไว้ว่า "ตามหลักราคาทุน การบันทึกสินทรัพย์และหนี้สิน ถือเกณฑ์ราคาทุนเดิม ซึ่งหมายถึงราคาอันเกิดจากการแลกเปลี่ยน ราคาทุนเป็นราคาที่เหมาะสมกว่าราคาอื่น ๆ เพราะราคาทุนเป็นราคาที่แน่นอน และสามารถคำนวณได้อย่างตรงไปตรงมา ไม่ขึ้นอยู่กับความเห็นของแต่ละคนซึ่งอาจแตกต่างกันได้ <u>อย่างไรก็ตามการใช้ราคาทุนเป็นเกณฑ์ก็มีข้อเสียหลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ระดับราคาสินค้าเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก</u> ในกรณีที่มีการใช้ราคาอื่นมิใช่ราคาทุนควรเปิดเผยให้ทราบด้วย"

จากข้อสมมติฐานขั้นมูลฐานของการบัญชีทั้ง 2 ข้อข้างต้น ทำให้นักบัญชีเห็นข้อบกพร่องของข้อสมมติดังกล่าว ตามข้อสมมติ ข้อ 1 ที่กล่าวถึง เงินตราทำหน้าที่เป็นหน่วยวัดราคา โดยถือว่าเป็นหน่วยวัดมูลค่าที่มีค่าคงที่โดยไม่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาที่แท้จริงในปัจจุบัน และจากข้อสมมติขั้นมูลฐานของการบัญชี ข้อ 6 ได้กล่าวถึงข้อบกพร่องของราคาต้นทุนในกรณีที่ระดับราคาสินค้าเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก เช่นใน

---

[1]สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, "ข้อสมมติขั้นมูลฐานของการบัญชี", มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 มิถุนายน 2522, หน้า 2 – 3.

ปัจจุบัน จากข้อบกพร่องของข้อสมมติขั้นมูลฐานทั้งสองข้อนี้ ทำให้นักบัญชีหลาย ๆ กลุ่ม โดยเฉพาะกลุ่มประเทศในยุโรป และอเมริกาได้พยายามคิดหาวิธีการบัญชีเกี่ยวกับภาวะเงินเฟ้อ (Inflation Accounting) ขึ้นหลายวิธีด้วยกัน และวิธีที่นิยมใช้ได้แก่ การบัญชีที่มีการปรับด้วยระดับราคาโดยทั่วไป (Accounting for General Price Level Changes) และการบัญชีราคาทดแทน หรือการบัญชีต้นทุนทดแทนปัจจุบัน (Current Replacement Cost Accounting) ทางด้านการนำเสนอข้อมูลได้มีความคิดเห็นแตกต่างกัน บางกลุ่มได้เสนอให้เลิกใช้หลักการบัญชีเดิมทั้งหมด และใช้หลักการบัญชีใหม่แทน แต่บางกลุ่มไม่เห็นด้วย โดยนักบัญชีส่วนใหญ่ยังคงเห็นด้วยกับหลักการบัญชีต้นทุนในอดีต และหน่วยวัดเงินตราอย่างเดิม แต่ให้เสริมข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา ไม่ว่าจะในรูปของรายการที่ปรับด้วยระดับราคาโดยทั่วไปหรือการใช้ราคาทดแทนเป็นงบการเงินประกอบงบการเงินเดิม

สำหรับประเทศไทยการบัญชีเกี่ยวกับภาวะเงินเฟ้อเป็นเรื่องค่อนข้างใหม่ แต่ก็มีนักบัญชีหลายท่านได้ตระหนักถึงผลกระทบของภาวะเงินเฟ้อกับการนำเสนอข้อมูลทางการเงินในปัจจุบันขึ้นบ้างแล้ว สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ออกร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี เรื่องการแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงินแล้วเมื่อวันที่ 30 มกราคม 2525 ประกอบกับผู้เขียนเองก็มีความสนใจถึงเรื่องดังกล่าว โดยเฉพาะเรื่องการใช้ราคาทดแทนในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งเป็นวิธีหนึ่งที่นิยมในยุโรป อเมริกา รวมทั้งออสเตรเลีย จึงทำให้ผู้เขียนได้พยายามค้นคว้าและศึกษาเพื่อนำเสนอในการเรียบเรียงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<u>วัตถุประสงค์ของการศึกษา</u>

วัตถุประสงค์ของการศึกษาก็เพื่อที่จะแสดงถึงความสำคัญในการนำเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เช่น ผู้บริหาร ผู้ลงทุนในกิจการและบุคคลอื่น ๆ ในการตัดสินใจอันจะมีผลต่อแนวโน้มของการดำเนินงานในอนาคตภายใต้การเปลี่ยนแปลง

ของระดับราคา ซึ่งยังคงจะดำเนินต่อไปอีกเป็นเวลายาวนาน ผู้เขียนมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะนำเสนอวิธีการบัญชีเกี่ยวกับราคาทดแทนตามความเห็นต่าง ๆ ทั้งตามแนวทฤษฎี และแนวปฏิบัติในการเปิดเผยในงบการเงินซึ่งกำหนดใช้ในต่างประเทศอันจะเป็นแนวทางในการเปลี่ยนแปลงวิธีการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินในประเทศไทย ทั้งนี้ผู้เขียนได้มุ่งศึกษาถึงปัญหาต่าง ๆ วิธีการจัดทำ ข้อดีและข้อเสียตลอดจนประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้วิธีการดังกล่าว

แนวเหตุผลทฤษฎีที่สำคัญหรือสมมติฐาน

การเปลี่ยนแปลงในระดับราคาอันมีผลเนื่องมาจากภาวะเงินเฟ้อในปัจจุบันทำให้ระดับราคาของสินค้าเปลี่ยนแปลงโดยมีแนวโน้มสูงขึ้น การบันทึกรายการโดยเฉพาะอย่างยิ่งรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์โดยใช้หลักการบัญชีต้นทุนในอดีตไม่อาจจะแสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของธุรกิจได้อย่างแท้จริงในปัจจุบัน การใช้การบัญชีราคาทดแทนหรือการบัญชีต้นทุนทดแทน โดยปรับมูลค่าของสินทรัพย์ให้มีมูลค่าปัจจุบันจะเป็นวิธีหนึ่งที่ช่วยให้การใช้งบการเงินมีความหมายขึ้น

ขั้นตอนของการศึกษา

ในการศึกษาเพื่อนำเสนอเป็นวิทยานิพนธ์ ได้ดำเนินงานตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. ค้นคว้าแนวทฤษฎีเกี่ยวกับการบัญชีราคาทดแทนโดยศึกษาจากตำราต่าง ๆ ทางการบัญชี

2. ศึกษาและค้นคว้าความเห็นต่าง ๆ ของนักบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีราคาทดแทนทางด้านปัญหาต่าง ๆ ข้อสนับสนุน ข้อคัดค้าน ตลอดจนข้อเสนอแนะของนักบัญชีที่มีต่อการบัญชีราคาทดแทน โดยศึกษาจากบทความในวารสารทางการบัญชีทั้งในประเทศและต่างประเทศ

3. ติดต่อขอข้อมูลเกี่ยวกับกฎข้อบังคับและแนวปฏิบัติของสถาบันทางการบัญชีในต่างประเทศ โดยได้รับข้อมูลจากประเทศเนเธอร์แลนด์ สหรัฐอเมริกา แคนาดา ออสเตรเลียและอังกฤษ

4. สอบถามแนวความคิดตลอดจนความเคลื่อนไหวต่าง ๆ ของนักบัญชีและผู้สอบบัญชี จากสำนักงานสอบบัญชีและหน่วยงานราชการที่สำคัญในประเทศไทย

5. ขอข้อมูลเกี่ยวกับดัชนีราคา จากกรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวง-พาณิชย์ และคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

6. สรุปผลถึงปัญหาทั้งข้อดีข้อเสีย การพิจารณาว่าสมควรจะนำวิธีการนี้มาใช้ในประเทศไทยหรือไม่ และเสนอแนะแนวทางที่จะใช้ราคาทดแทนในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธุรกิจในประเทศไทย

ข้อจำกัดหรือขอบเขตของการศึกษา

เนื่องจากการบัญชีราคาทดแทนเป็นวิธีที่ใหม่สำหรับประเทศไทย ดังนั้นการ-ศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับแนวปฏิบัติ และการแสดงตัวอย่างต่าง ๆ ที่ใช้ในการเรียบเรียงวิทยานิพนธ์นี้ จึงแสดงถึงตัวอย่างในต่างประเทศเป็นส่วนใหญ่ เพราะในต่างประเทศได้มีการเคลื่อนไหวและศึกษากันอย่างกว้างขวางในกลุ่มนักบัญชี และสถาบันทางการบัญชีทางด้านการบัญชีเกี่ยวกับภาวะเงินเฟ้อนี้ สำหรับในประเทศไทยมีบางบริษัทเท่านั้นที่ใช้ข้อมูลเกี่ยวกับภาวะเงินเฟ้อ แต่ก็ใช้เฉพาะทางด้านบริหารเท่านั้น

ความสำคัญหรือประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

ในการศึกษาและเรียบเรียงวิทยานิพนธ์นี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าแนวความคิดเกี่ยวกับการใช้หลักบัญชีราคาทดแทนในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินจะมีประโยชน์ต่อสถาบันทางการบัญชี สถาบันทางการศึกษา ตลอดจนหน่วยราชการต่าง ๆ ในประเทศ-ไทยเพื่อใช้เป็นแนวทางในการศึกษา และพิจารณาดำเนินการปรับปรุงการเสนองบการเงินของธุรกิจในประเทศไทยให้เหมาะสมกับภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบัน และจากการเสนอ

แนวทางดังกล่าว หากมีการยอมรับราคาทดแทนมาใช้ในการเปิดเผยข้อมูลโดยได้ขจัดปัญหาต่าง ๆ ที่จะเกิดขึ้นจากการใช้วิธีการดังกล่าว เช่น การกำหนดวิธีการคำนวณราคาทดแทนหรือวิธีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เป็นต้น จนเป็นที่น่าพอใจแล้วในความคิดของผู้เขียนคาดว่าจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถตัดสินใจได้ดีขึ้นภายใต้สถานการณ์ซึ่งระดับราคามีแนวโน้มสูงขึ้นอย่างเช่นในปัจจุบัน

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย