

การบัญชี เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา-โดยพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในระดัราคาทั่วไป และการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกา

จากบทก่อนได้กล่าวถึงการแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในราคา-โดยพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงในระดัราคาทั่วไปและการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง ในรายงานทางการเงิน โดยศึกษาจากข้อกำหนดตามแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่ SFAS No.33 ของ FASB ทั้งนี้ใช้เพียงเพราะแถลงการณ์ฉบับนี้มีลักษณะตามข้อกำหนดสนับสนุนให้มีการเปิดเผยถึงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในราคาทั้ง 2 ลักษณะเท่านั้น แต่ยังมีสาเหตุจากการที่หลักการหรือมาตรฐาน ตลอดจนวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา มีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนามาตรฐานทางการบัญชีสำหรับประเทศไทยเป็นอย่างมาก แถลงการณ์และร่างแถลงการณ์ต่าง ๆ เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี ตลอดจนคำวาทที่ใช้อย่างยิ่งและศึกษามากไ้แบบอย่างจากประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นส่วนใหญ่ อาทิเช่น แนวความคิดเกี่ยวกับการแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในราคา จะเห็นได้ว่าทางสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ออกร่างแถลงการณ์ฉบับที่ 28 เรื่อง "การแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงิน" ซึ่งได้รับแบบอย่างจาก SFAS No. 33 ดังกล่าวมาในบทก่อนด้วยเช่นกัน

ฉะนั้นในบทนี้จะได้อธิบายถึงแนวโน้มของการยอมรับและการนำไปปฏิบัติเกี่ยวกับแนวความคิดของการบัญชี เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคาและการเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของแถลงการณ์ SFAS No. 33 ดังกล่าวในประเทศสหรัฐอเมริกา แม้ว่าในข้อเท็จจริงจะมีความแตกต่างกันในหลาย ๆ กรณี ทั้งในระบบเศรษฐกิจ ความเจริญก้าวหน้าและการพัฒนาการด้านธุรกิจและการบัญชีที่ก้าวไกลกว่ารวมทั้งปัญหาต่าง ๆ ที่อาจพบในประเทศสหรัฐอเมริกา จะมีความแตกต่างกันไปจากประเทศไทยในหลาย ๆ ประการ แต่การศึกษาถึงแนวโน้มของการยอมรับและปฏิบัติในประเทศสหรัฐอเมริกาอาจชี้ให้เห็นถึงแนวโน้มของการบัญชี เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา ที่ควรจะเป็นในอนาคต ซึ่งอาจมีผลต่อประเทศไทยในแนวทางเดียวกัน รวมทั้งปัญหาที่พบและการแก้ไขปัญหานั้นก็ยังมีอาจใช้เป็นแนวทางเพื่อศึกษาถึงปัญหาและวิธีการแก้ไขสำหรับประเทศไทยต่อไปได้

หนึ่งในการสรุปผลการศึกษาดังแนวโน้มของการยอมรับและการปฏิบัติสำหรับ  
ประเทศสหรัฐอเมริกาในขณะนี้ ผู้เขียนอาศัยการศึกษารายงานผลการสำรวจและศึกษาวิจัย  
ที่จัดทำโดย

1. คณะกรรมการมาตรฐานบัญชีการเงิน (FASB) ซึ่งศึกษาโดยอาศัยรายงาน  
ทางการเงินประจำปี ค.ศ. 1979 ของกิจการประเภทต่าง ๆ 310 กิจการ  
ประกอบด้วยกิจการอุตสาหกรรม 187 กิจการและกิจการที่มีใบกิจการอุตสาหกรรม  
123 กิจการ โดยการศึกษามุ่งเน้นในความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิด การจัดเตรียมและการเปิดเผย  
ตามข้อกำหนดของ SFAS No. 33<sup>1</sup>

2. Arthur Young & Company ซึ่งทำการสำรวจและศึกษาวิจัยโดยการออกแบบ  
สอบถามไปยังกิจการประเภทต่าง ๆ รวม 294 กิจการ และได้รับความร่วมมือในการ  
ออกแบบสอบถามดังกล่าวกลับคืนมารวม 201 กิจการ (คิดเป็นจำนวน 68%)  
ประกอบด้วยกิจการค้าและอุตสาหกรรม 189 กิจการ และสถาบันการเงิน 12 กิจการ  
ทั้งนี้การสำรวจมุ่งประเด็นเกี่ยวกับความถี่ในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน  
ที่ควรจะได้รับ และแนวทางในการจัดเตรียมและเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของ  
SFAS No. 33 (สำหรับตัวอย่างแบบสอบถามที่ใช้ในการสำรวจที่ไต่ถามไว้ในภาคผนวก ข)<sup>2</sup>

เนื่องจากการสำรวจและศึกษาวิจัยที่จัดทำโดยหน่วยงานทั้ง 2 นี้จัดทำหลังจาก  
ที่แถลงการณ์ SFAS No. 33 ได้มีผลบังคับใช้ โดยมีผลบังคับใช้สำหรับปีการเงินสิ้นสุด  
ณ หรือหลังวันที่ 25 ธันวาคม ค.ศ. 1979 ดังนั้นผลจากการสำรวจและศึกษาวิจัยดังกล่าว  
จึงเป็นผลจากการที่กิจการที่อยู่ภายใต้บังคับของแถลงการณ์ฉบับดังกล่าวได้เริ่มทดลองจัดทำ  
งบประกอบงบการเงินเบื้องต้นตามข้อกำหนดของแถลงการณ์ฉบับนี้แล้ว ฉะนั้นผู้เขียนจึงมีความเห็น  
ว่าผลจากการสำรวจและศึกษาวิจัยตามที่กล่าวถึงในลำดับต่อไปไม่สามารถใช้เป็นแนวทางเพื่อ  
ชี้ให้เห็นถึงแนวโน้มของการยอมรับและแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเตรียมหรือการเปิดเผย  
ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในราคาในรายงานทางการเงิน

ในที่สุดผู้เขียนขอแยกการศึกษาเป็น 5 ส่วน ซึ่งจะกล่าวถึงแต่ละส่วนตามลำดับต่อไปนี้คือ

<sup>1</sup> FASB, Special Report "Example of the Use of FASB Statement No. 33 Financial Reporting and Changing Prices", Stanford, Connecticut, November 1980.

<sup>2</sup> Arthur Young & Company, "Financial Reporting and Changing Prices-A Survey of Preparers' Views and Practices", May 1981.

1. การจัดเตรียมและการเสนอข้อมูล
2. ประโยชน์ที่ได้รับจากการเปิดเผยข้อมูล
3. การยอมรับและแนวโน้มของวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา

**การจัดเตรียมและเสนอข้อมูล**

ตามข้อกำหนดการแสดงผลการดำเนินงาน SFAS No. 33 กำหนดให้กิจการที่อยู่ใต้อำนาจบังคับ มีการเปิดเผยข้อมูลสำหรับปัจจุบัน และสรุป 5 ปีที่ผ่านมา โดยจัดทำเป็นงบประกอบงบการเงินเบื้องต้น ซึ่งจัดทำตามวิธีการบัญชีระบบต้นทุนในอดีต ทั้งนี้ข้อมูลที่เสนอเพื่อการเปิดเผยในงบประกอบงบการเงินเบื้องต้นดังกล่าว จะอาศัยข้อมูลในระบบเงินคงที่และระบบราคาทุนปัจจุบันพร้อมการจัดทำหมายเหตุประกอบคำอธิบายข้อมูลเพิ่มเติมต่อท้ายงบประกอบ อนึ่ง เพื่อประกอบการศึกษาแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเตรียมเพื่อการเปิดเผยข้อมูล ในที่นี้จึงได้แยกการพิจารณาออกเป็น

1. การจัดเตรียมและเสนอข้อมูลในระบบเงินคงที่
2. การจัดเตรียมและเสนอข้อมูลในระบบราคาทุนปัจจุบัน

**การจัดเตรียมและเสนอข้อมูลในระบบเงินคงที่**

ในภาวะเงินเฟ้อซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไปอันมีผลกระทบให้อำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราที่มีการเปลี่ยนแปลงในแนวโน้มที่จะตกต่ำลงเรื่อย ๆ และนั่นก็ก่อให้เกิดข้อมูลต่าง ๆ ในรายงานทางการเงินแสดงอยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ ระดับเดียวกัน จึงกำหนดให้ใช้วิธีการบัญชีระบบเงินคงที่เพื่อปรับข้อมูลทางการเงินตามวิธีการบัญชีระบบต้นทุนในอดีตด้วยวิธีราคาบัญชีทั่วโลกโดยทั่วไป ซึ่งจะหาข้อมูลที่เสนอยังคงเป็นข้อมูลตามต้นทุนในอดีตที่อยู่ในหน่วยบัญชีค่าอันเป็นเงินคงที่ ณ เวลาเดียวกันซึ่งได้แก่ ณ วันที่ในงบการเงินนั่นเอง

จากการเสนอข้อมูลในระบบเงินคงที่โดยอาศัยการปรับข้อมูลด้วยวิธีราคาบัญชีทั่วโลกทั่วไป ได้มีการแสดงความคิดเห็นที่แตกต่างกันในด้านประโยชน์ที่ได้รับและความเหมาะสมในการใช้วิธีนี้ ราคาบัญชีทั่วโลกโดยทั่วไป อันจะเห็นได้จากข้อดีที่แสดงให้เห็นในคำอธิบายประกอบข้อมูลเพิ่มเติมต่อท้ายงบประกอบงบการเงินของกิจการ อาทิเช่น<sup>1</sup>

<sup>1</sup> FASB, Special Report, "Example of the Use of FASB Statement No.33- Financial Reporting and Changing Prices", Stanford, Connecticut, November 1980, p. 52-54.

Shell Oil Company โคนแสดงไว้ว่า

".....ข้อมูลทางการเงินตามต้นทุนในอดีตซึ่งปรับตามการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไป  
ของเงินตราที่เกิดขึ้นโดยอาศัยดัชนีราคาผู้บริโภค เพราะฉะนั้น ผลจากการปรับข้อมูลทางการเงิน  
โคนแสดงอยู่ในหน่วยวัดมูลค่าคงที่ ซึ่ง.....เป็นจำนวนเงินที่มีค่าของเงิน ณ วันที่  
ค.ศ. 1979.....แสดงให้เห็นจากวิธีการดังกล่าวโคนแสดงโคนเห็นถึงการประเมินมูลค่า ราคาทุนทดแทน  
หรือแสดงถึงมูลค่าปัจจุบันใด ๆ ของสินทรัพย์....."

Exxon Corporation โคนแสดงไว้ว่า

"...งบการเงินซึ่งกันความต้นทุนในอดีตซึ่งได้ปรับตามระบบเงินคงที่ที่อยู่ในค่าของเงิน  
ถัวเฉลี่ยของปี 1979 จะแสดงให้เห็นถึงผลกระทบของภาวะเงินเฟ้อในระยะเวลาที่ยาวนาน.....  
การปรับโคนแสดงในหน่วยวัดมูลค่าคงที่ หน่วยเงินคงที่ สามารถทำโดยใช้ดัชนีราคาซึ่งวัดถึงภาวะ  
เงินเฟ้อที่เกิดขึ้น แต่ผลการฉบับที่ 33 เสนอโคนใช้ดัชนีราคาผู้บริโภคโดยทั่วไป เพราะฉะนั้น วิธี  
ตามระบบเงินคงที่ที่จะเริ่มจากข้อมูลตามต้นทุนในอดีตอันเป็นวิธีการปฏิบัติที่ขอมริบกันทั่วไปและปรับอำนาจ  
ซื้อทั่วไปของเงินตราอันเป็นผลจากภาวะเงินเฟ้อด้วยดัชนีราคาผู้บริโภค

Nalco Chemical Company โคนแสดงไว้ว่า

"...การปรับต้นทุนในอดีตโดยใช้ดัชนีราคาผู้บริโภคโดยทั่วไป.....ดัชนีนี้มิได้เป็นถึง  
แสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในต้นทุนสำหรับกิจกรรมอุตสาหกรรม...."

ตัวอย่างของความเห็นต่าง ๆ ข้างต้น ขอมริบโคนแสดงถึงความคึกใจแห่งแนวคิดของการเสนอขอมริบ  
ในระบบเงินคงที่โดยใช้ดัชนีราคาผู้บริโภค เป็นตัวปรับข้อมูลตาม ผลอาจสามารถอะไร เห็นถึงการขอมริบ  
และความคึกใจเห็นได้ในบางส่วนของข้อสรุปไว้ว่า การเสนอขอมริบระบบเงินคงที่ที่เป็นขอมริบหนึ่งทีแสดงโคนเห็น  
ถึงผลกระทบจากการเกิดภาวะเงินเฟ้อ และขอมริบที่แสดงโคนเห็นถึงมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์  
ที่เปลี่ยนแปลงไป ส่วนในคานค้านี้ราคาผู้บริโภคที่ใช้เพื่อปรับขอมริบตามข้อกำหนดของ SFAS No. 33  
สามารถใช้ได้ไม่ว่าในทางปฏิบัติตามใช้ดัชนีราคาที่เหมาะสมที่สุดหรือโคนใดสำหรับขอมริบทุกประเภท

การจัดเตรียมและเสนอขอมริบในระบบราคาทุนปัจจุบัน

ขอมริบกำหนดของ SFAS No. 33 โคนมีการเสนอขอมริบเพื่อเปิดเผยถึงผลกระทบของ  
การเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์เฉพาะอย่าง ซึ่งทำให้สินทรัพย์และบริกรรมราคาทุนในปัจจุบันแตกต่าง

ไปจากต้นทุนในอดีต ทั้งนี้การเปิดเผยดังกล่าวจะกระทำโดยการเสนอข้อมูลในระบบราคาหุ้นปัจจุบัน แต่เนื่องจากความเข้าใจถึงความสำคัญของราคาหุ้นปัจจุบันของสินทรัพย์ซึ่งแสดงการมีได้กำหนดไว้ว่า ราคาหุ้นปัจจุบันของสินค้าซึ่งกิจการเป็นเจ้าของคือราคาหุ้นปัจจุบันของการซื้อสินค้าที่เกี่ยวข้องหรือราคาหุ้นของทรัพยากรที่เจ้าของมีไว้ในกรณีการลบล้างสินค้าที่เกี่ยวข้องของแนวแต่กรณี และราคาหุ้นปัจจุบันของทรัพย์สินโรงงานและอุปกรณ์ อันเป็นสินทรัพย์ถาวรซึ่งกิจการเป็นเจ้าของคือราคาหุ้นปัจจุบันในการจัดซื้อบริการอย่างเดียวกันที่กล่าวจะได้รับจากสินทรัพย์ที่มีอยู่นั้นและที่มาของข้อมูลที่ใช้กับราคาหุ้นปัจจุบันควรสะท้อนให้เห็นถึงวิธีในการจัดหากที่เหมาะสมกับสภาพของกิจการ<sup>1</sup> ฉะนั้นปัญหาคำสำคัญในการจัดเตรียมและเสนอข้อมูลในระบบราคาหุ้นปัจจุบันตามข้อกำหนดของแสดงการฉบับนี้ในทางปฏิบัติ ได้แก่ การประมาณราคาหุ้นปัจจุบันที่เหมาะสมสำหรับสินทรัพย์ อันจะรวมถึงการประมาณถึงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเช่น ต้นทุนสินค้าที่ขาย ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร เป็นต้น แต่ตามแสดงการนี้จะเปิดโอกาสให้ใช้วิธีการต่าง ๆ เพื่อประมาณราคาหุ้นปัจจุบัน เช่น การคิดราคาโดยตรง การใช้ดัชนีราคาซึ่งภายในหรือภายนอกกิจการ การอ้างอิงมูลค่าโดยการเปรียบเทียบ และวิธีอื่น ๆ ที่เหมาะสม แต่ในความจริงทางปฏิบัติในการประมาณราคาหุ้นปัจจุบันในแต่ละวิธีการก็ยังมีปัญหามากและแต่ละวิธีย่อมได้ราคาหุ้นปัจจุบันที่ประมาณกันแตกต่างกันไปเลย ดังนั้นจึงสมควรที่การที่สภาเพื่อนานแนวทางที่เหมาะสมที่สุดสำหรับการประมาณราคาหุ้นปัจจุบันของสินทรัพย์แต่ละประเภท เพื่อให้ได้ราคาหุ้นปัจจุบันที่เหมาะสมเพื่อการเปิดเผยข้อมูลและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

อนึ่งจากการสำรวจและศึกษาวิจัยถึงวิธีการประมาณราคาหุ้นปัจจุบันเพื่อการเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของ SFAS No. 33 ที่ได้มีการจัดทำโดยกิจการต่าง ๆ ซึ่งศึกษาโดยคณะกรรมการมาตรฐานบัญชีการเงิน (FASB) และโดย Arthur Young & Company สามารถแสดงให้เห็นถึงแนวทางในการปฏิบัติของกิจการต่าง ๆ อันพอสรุปได้ดังนี้<sup>2</sup>

1. วิธีการประมาณราคาหุ้นปัจจุบันสำหรับทรัพย์สิน โรงงาน และอุปกรณ์ (สินทรัพย์ถาวร) ขอให้พิจารณาจากตารางที่ 43, 44 ดังต่อไปนี้

<sup>1</sup> FASB, SFAS No. 33, par 57-58, p. 19.

<sup>2</sup> ตารางแสดงผลการสำรวจต่าง ๆ ในหนังสือ เป็นผลการสำรวจโดยการออกแบบสขณณ

จัดทำโดย Arthur Young & Company, "Financial Reporting and Changing Prices-A Survey of Preparers' Views and Practices", May 1981.

ตารางที่ 43 วิธีการ เบื้องต้นเพื่อการประมาณราคาหุ้นปัจจุบันของสินทรัพย์ถาวร<sup>1</sup>

ประเภทของสินทรัพย์ถาวร	การใช้ค่านีราคา			การใช้วิธีการวิเคราะห์						
	ค่านีราคา เฉพาะอย่าง	ค่านีราคา ผู้บริโลก	รวม	การตีราคา โดยตรง	การตีราคา เป็นทางการ	การตีราคา ทอหน่วย	การประเมิน ราคา	การประมาณ มูลค่าเพื่อผล ทางภาษี	อื่น ๆ	รวม
ที่ดิน	22%	27%	49%	6%	0%	2%	24%	14%	5%	51%
อาคาร	73	2	75	1	1	14	4	0	5	25
เครื่องจักรและอุปกรณ์	84	1	85	4	4	1	1	0	5	15

<sup>1</sup>ในที่นี้ได้อาศัยข้อมูลมาเพียงสินทรัพย์สำคัญบางอย่างเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาเท่านั้น

ตารางที่ 44 วิธีการประมาณราคาทุนปัจจุบันภายใต้ราคาทุนทดแทนเพื่อการซื้อและการสร้างสินทรัพย์ใหม่

ประเภทของสินทรัพย์ถาวร	ราคาทุนทดแทนเพื่อการซื้อสินทรัพย์ใหม่		ราคาทุนทดแทนเพื่อการสร้างสินทรัพย์ใหม่	
	การใช้ต้นทุนราคา	การใช้วิธีการวิเคราะห์	การใช้ต้นทุนราคา	การใช้วิธีการวิเคราะห์
ที่ดิน	30%	70%	53%	47%
อาคาร	41	59	84	16
เครื่องจักรและอุปกรณ์	45	55	94	6

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

จากตารางที่ 43 และ 44 ดังกล่าวข้างต้น จะแสดงให้เห็นว่าการประมาณราคาหุ้นปัจจุบันสำหรับสินทรัพย์ถาวรส่วนใหญ่นิยมใช้ดัชนีราคาโดยเฉพาะอย่างยิ่งการใช้ดัชนีราคาเฉพาะอย่าง เพื่อประโยชน์ในการคำนวณ ยกเว้นที่คตินิยมประมาณราคาหุ้นปัจจุบัน โดยการใช้วิธีการวิเคราะห์มากกว่าการใช้ดัชนีราคาเล็กน้อย ทั้งนี้อาจจะสืบเนื่องจากเหตุที่สินทรัพย์ประเภทที่กินปกติการเปลี่ยนแปลงในราคาของที่ดินมักขึ้นอยู่กับปัจจัยเฉพาะหลายประการ และที่ดินเป็นสินทรัพย์ซึ่งไม่มีการสูญสิ้นไปจึงไม่ต้องการทดแทนในตัวของสินทรัพย์เอง ฉะนั้นจึงนิยมใช้วิธีการวิเคราะห์โดยเฉพาะอย่างยิ่งการประเมินราคาและการประมาณมูลค่าเพื่อผลทางภาษีตามลำดับ ส่วนการใช้ดัชนีราคาก็นิยมใช้ดัชนีราคาตัวรวบโลกสูงกว่าดัชนีราคาเฉพาะอย่าง ซึ่ง การประมาณราคาหุ้นปัจจุบันของสินทรัพย์ยังสามารถแบ่งเป็นราคาหุ้นทดแทนเพื่อซื้อสินทรัพย์ใหม่ และราคาหุ้นทดแทนเพื่อสร้างสินทรัพย์ใหม่ จากการสำรวจพบว่ากิจการส่วนใหญ่ (77%) จะใช้ราคาหุ้นทดแทนเพื่อการสร้างสินทรัพย์ใหม่ และอีกเพียง 23% จะใช้ราคาหุ้นทดแทนเพื่อซื้อสินทรัพย์ใหม่เพื่อการแสดงราคาหุ้นปัจจุบัน ซึ่งถ้าพิจารณาการใช้ดัชนีราคาและการใช้วิธีการวิเคราะห์เพื่อการประมาณราคาหุ้นทดแทนทั้ง 2 แบบ ปรากฏว่าส่วนใหญ่นิยมใช้วิธีการวิเคราะห์สำหรับราคาหุ้นทดแทนเพื่อซื้อสินทรัพย์ใหม่ ในขณะที่ส่วนใหญ่นิยมใช้ดัชนีราคาสำหรับราคาหุ้นทดแทนเพื่อการสร้างสินทรัพย์ใหม่ เพราะฉะนั้นจึงอาจสรุปได้โดยสังเขปว่าราคาหุ้นปัจจุบันเพื่อการ เปิด เผย ข้อมูลที่กิจการส่วนใหญ่ ได้จัดทำตามข้อกำหนดของ SFAS No. 33 จะอาศัยราคาหุ้นทดแทนเพื่อการสร้างสินทรัพย์ใหม่ สำหรับทรัพย์สิน โรงงาน และอุปกรณ์ ทั้งนี้ในการประมาณส่วนใหญ่นิยมใช้ดัชนีราคาเพื่อประโยชน์ในการคำนวณแต่ก็มีการใช้วิธีการอื่น ๆ ในการประมาณมากพอสมควรควบคู่กัน

2. วิธีการประมาณราคาหุ้นปัจจุบันของค่าเสื่อมราคาและมูลค่าเสื่อมสิ้นของสินทรัพย์ถาวร จากการประมาณราคาหุ้นปัจจุบันของสินทรัพย์ถาวร ย่อมมีผลสืบเนื่องถึงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรซึ่งแสดงในงบประกอบงบการเงินเบื้องต้นด้วยเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ ค่าเสื่อมราคาและมูลค่าเสื่อมสิ้นย่อมต้องแสดงในราคาหุ้นปัจจุบัน การประมาณราคาหุ้นปัจจุบันของค่าเสื่อมราคาทั้งกล่าว ผลการสำรวจพบว่าส่วนใหญ่นิยมคำนวณโดยอาศัยอัตราค่าเสื่อม



ตามต้นทุนในอดีตอันเป็นความสัมพันธ์ระหว่าง ค่าเสื่อมราคาตามต้นทุนในอดีตกับต้นทุนในอดีต  
ของสินทรัพย์ถาวร เพื่อประโยชน์ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์  
เหล่านั้น

3. วิธีการประมาณราคาทุนปัจจุบันของสินค้ำคงคลังและต้นทุนสินค้าที่ขาย  
แสดงในตารางที่ 45 ต่อไปนี้



ศูนย์วิทยพัรพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

- ตารางที่ 45 วิธีการเบื้องต้นเพื่อการประมาณราคาทุนปัจจุบันของสินค้าคงคลังและต้นทุนสินค้าที่ขาย

วิธีการที่ราคาสินค้าคงคลัง ซึ่งใช้ในงบการเงินเบื้องต้น	วิธีการที่ราคาสินค้าคงคลังซึ่งใช้ เพื่อการปรับมูลค่าตามข้อกำหนด ของ SFAS No.33	จำนวนร้อยละของผู้ตอบถึงวิธีที่ใช้เพื่อปรับมูลค่า	
		สินค้าคงคลัง	ต้นทุนสินค้าที่ขาย
LIFO	LIFO	9%	86%
	FIFO	50	0
	ต้นทุนมาตรฐาน	20	0
	อื่น ๆ	21	14
		100%	100%
FIFO	FIFO	69%	51%
	LIFO	0	11
	ต้นทุนมาตรฐาน	20	17
	อื่น ๆ	11	21
		100%	100%
ต้นทุนถัวเฉลี่ย	ต้นทุนถัวเฉลี่ย	75%	71%
	อื่น ๆ	25	29
		100%	100%

เนื่องจากลักษณะปกติของสินค้า (เช่น วัตถุดิบ สินค้าสำเร็จรูป ฯลฯ) จะมีการหมุนเวียนสูงระหว่างการซื้อสินค้ามาและการใช้หรือขายสินค้าดังกล่าวไป ทำให้สินค้าคงคลังและจำนวนสินค้าที่ขายประกอบด้วยสินค้าซึ่งซื้อเข้ามาในระยะเวลาต่าง ๆ กัน ฉะนั้นการแสดงผลค่าของสินค้าคงคลังและต้นทุนสินค้าที่ขายจึงต้องอาศัยวิธีการที่ราคา อาทิเช่น วิธีการเข้าหลัง-ออกก่อน (LIFO) วิธีการเข้าก่อน-ออกก่อน (FIFO) เป็นต้น ทั้งนี้ การประมาณราคาต้นทุนปัจจุบันของสินค้าคงคลังและต้นทุนสินค้าที่ขายจึงสมควรพิจารณาถึงวิธีการที่ราคาคงกล่าวด้วย จากผลการสำรวจตามที่ปรากฏในตารางที่ 45 ปรากฏว่ากิจการส่วนใหญ่นิยมใช้วิธีการที่ราคาในท่านองเดียวกับที่ใช้ในงบการเงินเบื้องต้น กล่าวคือ ถ้าใช้วิธีการที่ราคาแบบ FIFO ในงบการเงินเบื้องต้น ก็นิยมใช้วิธีการที่ราคาแบบ FIFO ในการคำนวณราคาต้นทุนปัจจุบันสำหรับสินค้าคงคลังและต้นทุนสินค้าที่ขายในงบประกอบงบการเงินเบื้องต้น และถ้าใช้วิธีการที่ราคาแบบต้นทุนจัวเฉลี่ยก็ปรากฏในท่านองเดียวกัน ยกเว้นการใช้วิธีการที่ราคาแบบ LIFO ในงบการเงินเบื้องต้น กลับปรากฏว่าส่วนใหญ่ในการจัดเตรียมข้อมูลความราคาต้นทุนปัจจุบันนิยมคำนวณราคาต้นทุนปัจจุบันของสินค้าคงคลังโดยอาศัยวิธีการที่ราคาแบบ FIFO แทน แต่ยังคงใช้วิธีการที่ราคาแบบ LIFO เพื่อแสดงราคาต้นทุนปัจจุบันของต้นทุนสินค้าที่ขายสืบเนื่องจากตามข้อกำหนดใน SFAS No. 33 ให้อนุโลมว่าต้นทุนสินค้าที่ขายที่วัดในระบบ LIFO อาจใช้เพื่อประมาณราคาต้นทุนปัจจุบันที่ยอมรับใช้ของต้นทุนสินค้าขาย

4. การพิจารณาจำนวนที่จะได้รับคืนที่ต่ำกว่า ตามข้อกำหนดของ SFAS No. 33 กำหนดให้มีการเสนอข้อมูลตามราคาต้นทุนปัจจุบันหรือจำนวนที่จะได้รับคืนที่ต่ำกว่า ทั้งนี้ตามคำจำกัดความของจำนวนที่จะได้รับคืน คือ มูลค่าปัจจุบันของเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์ ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็นมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะขายได้ และมูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสดในอนาคต จากผลการสำรวจปรากฏว่ามีผู้ตอบแบบสอบถามใน ส่วนนี้เพียง 30% เท่านั้น ทั้งนี้ในจำนวนที่มีผู้ตอบมาปรากฏว่ามี 59 กิจการกล่าวว่าได้มีการปรับตามจำนวนที่จะได้รับคืนที่ต่ำกว่า อย่างไรก็ตามเห็นด้วยร่วมกันโดยทั่วไปว่าการประมาณจำนวนที่จะได้รับคืนเพื่อใช้เปรียบเทียบกับราคาต้นทุนปัจจุบันนั้น ทำได้ยากโดยเฉพาะอย่างยิ่งการประมาณมูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสดในอนาคตของสินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขาย

### ประโยชน์ที่ได้รับจากการเปิดเผยข้อมูล

วัตถุประสงค์ในการกำหนดให้มีการ เสนอข้อมูล เพื่อเปิดเผยผลกระทบจากการ เปลี่ยนแปลงในราคาที่มีต่อธุรกิจ ในรายงานทางการเงิน ก็เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมิน ผลในกันต่าง ๆ อันมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจทาง เศรษฐกิจ ได้แก่ การประเมินเงินสหพุน เวียนในอนาคต การประเมินผลการดำเนินงานของธุรกิจ การประเมินการสูญเสียไปของ ประสิทธิภาพการดำเนินงาน และการประเมินการสูญเสียไปของอำนาจซื้อทั่วไป ทั้งนี้ไม่ว่า ผู้ใช้งบการเงินดังกล่าวจะเป็นบุคคลภายในหรือบุคคลภายนอกกิจการก็ตาม และอีกประการหนึ่ง เพื่อป้องกันผลร้ายที่อาจ เกิดต่อธุรกิจและส่วนร่วมเจ้าของข้อมูล เกี่ยวกับผลของการ เปลี่ยนแปลง ในราคาเหล่านี้ อาทิเช่น ต้นทุนของเงินทุน (cost of capital) ของกิจการอาจสูง เกินกว่าที่กิจการจะสามารถใช้ เงินทุนที่มีอย่างมีประสิทธิภาพที่สุด หรือผลการอาจถูกแจกจ่าย ไปอย่าง ไม่มีประสิทธิภาพรวมทั้งหน่วยงานของรัฐซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องในค่านโยบายเศรษฐกิจ อาจขาดข้อมูลที่จำเป็นเพื่อใช้ในการตัดสินใจ ดังนั้น จึงกำหนดให้มีการจัดทำงบประกอบงบ การเงินเบื้องต้นเพื่อเปิดเผยข้อมูลสำหรับปีปัจจุบัน และข้อมูลสรุปสำหรับ 5 ปีที่ผ่านมา โดยมี การแสดงควมมูลค่า 2 แบบ คือ

1. แสดงข้อมูลควมมูลค่าต้นทุนในอดีตระบบ เงินคงที่ เพื่อแสดงถึงผลกระทบของ ระดับราคาโดยทั่วไปที่เปลี่ยนแปลง ไปอันเป็นผลจากการเกิดภาวะเงินเฟ้อ
2. แสดงข้อมูลควมมูลค่าตามราคาทุนปัจจุบัน เพื่อแสดงถึงผลกระทบจากการ เปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์ เฉพาะอย่าง

การพิจารณาถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในทางปฏิบัติ จะเป็น เครื่องชี้ให้เห็นถึงแนวโน้มของการยอมรับและแนวทางในอนาคตของการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว จากผลการสำรวจและการศึกษาวิจัยซึ่งจัดทำโดยคณะอนุกรรมการมาตรฐานบัญชีการเงิน (FASB) และโดย Arthur Young & Company เกี่ยวกับประโยชน์ที่ได้รับจากการเปิดเผย ข้อมูลทางด้านการบริหาร พอสรุปได้ดังนี้กล่าวคือ

เพื่อประโยชน์ในด้านการบริหารของธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นด้านการวางแผนนโยบาย การวางแผน การวัดผล การดำเนินงาน การเลือกกลยุทธ์และการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ

ธุรกิจจากอาศัยข้อมูลเพื่อใช้ประกอบในการพิจารณาสำหรับเรื่องต่าง ๆ ช่างค้น โดยเฉพาะ  
 ในขณะที่เกิดภาวะเงินเฟ้ออันมีผลกระทบต่อธุรกิจ เช่น ในปัจจุบัน ถ้าธุรกิจมีข้อมูลเกี่ยวกับผล  
 กระทบที่เกิดขึ้นย่อมช่วยให้สามารถพิจารณาสำหรับเรื่องต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้องเหมาะสมยิ่งขึ้น  
 ซึ่งการเสนอข้อมูลตามข้อกำหนดของ SFAS No. 33 เป็นแนวทางหนึ่งเพื่อการเปิดเผยข้อมูล  
 ดังกล่าว จากผลของการสำรวจโดยแบบสอบถามเกี่ยวกับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการ  
 เสนอข้อมูลตาม SFAS No. 33 ทั้งส่วนของการเสนอข้อมูลต้นทุนในอัตราระบบเงินคงที่และ  
 การเสนอข้อมูลระบบราคาทุนปัจจุบัน ตามที่ปรากฏในตารางที่ 46 จะสังเกตได้ว่าส่วนใหญ่  
 มีความเห็นว่าจะมีผลทั้ง 2 แบบที่เสนอประโยชน์บ้าง แต่เมื่อพิจารณาในด้านการใช้ข้อมูลซึ่ง  
 รับผิดชอบต่อภาวะเงินเฟ้อเพื่อประโยชน์ทางการบริหารในปัจจุบันโดยการเสนอ  
 ข้อมูลทั้ง 2 แบบพร้อมเปรียบเทียบกับข้อมูลแบบอื่น ๆ สำหรับกิจกรรมในต่าง ๆ ตามที่  
 ปรากฏในตารางที่ 47 จะสังเกตได้ว่ามีเพียงส่วนน้อยที่จะใช้ประโยชน์จากข้อมูลตาม  
 SFAS No. 33 ผู้ใช้ประโยชน์ส่วนใหญ่จะอาศัยข้อมูลแบบอื่น ๆ อย่างไรก็ตามเมื่อเปรียบ  
 เทียบเฉพาะผู้ใช้ประโยชน์จากข้อมูลตาม SFAS No. 33 ปรากฏว่าจะมีผู้ใช้ประโยชน์จาก  
 ข้อมูลส่วนที่เสนอตามระบบราคาทุนปัจจุบันมากกว่าส่วนที่เสนอตามต้นทุนในอัตราระบบเงินคงที่  
 และส่วนใหญ่ในจำนวนนี้เป็นการใช้อย่างจำกัดสำหรับประกอบการพิจารณาในเรื่องต่าง ๆ  
 อย่างไรก็ตามถ้าพิจารณาอย่างกว้าง ๆ ในด้านการเห็นถึงประโยชน์จากการใช้ข้อมูลซึ่ง  
 รับผิดชอบต่อภาวะเงินเฟ้อไม่ว่าจะอาศัยข้อมูลซึ่งจัดทำโดยวิธีใดก็ตาม จะสังเกต  
 ได้ว่ามีจำนวนผู้ใช้ข้อมูลเพื่อประโยชน์สำหรับกิจกรรมต่าง ๆ ในอัตราที่สูงพอสมควร อันอาจจะ  
 กล่าวได้ว่าแนวความคิดในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลและการใช้ประโยชน์จากข้อมูลซึ่งปรับผล  
 กระทบจากภาวะเงินเฟ้อได้เริ่มเป็นที่ยอมรับและแพร่หลายพอสมควร อันเนื่องมาจากการสอบถามถึง  
 ความตั้งใจในการใช้ข้อมูลตามข้อกำหนด SFAS No. 33 เพื่อประโยชน์ทางการ  
 บริหารในอนาคต สำหรับกิจกรรมในต่าง ๆ ตามที่ปรากฏในตารางที่ 48 ปรากฏว่าส่วนใหญ่  
 ไม่มีความตั้งใจจะใช้ประโยชน์จากข้อมูลตามข้อกำหนด SFAS No. 33 และส่วนน้อย  
 ที่ตั้งใจจะใช้ข้อมูลดังกล่าวปรากฏว่ามีความตั้งใจจะใช้ข้อมูลตามราคาทุนปัจจุบันมากกว่าข้อมูล  
 ตามต้นทุนในอัตราระบบเงินคงที่ แต่ก็ยังเป็นเพียงการใช้ประโยชน์อย่างจำกัดเท่านั้น<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Arthur Young & Company, "Financial Reporting and Changing Prices-A Survey of Preparers' Views and Practices", May 1981, p. 8-12.

ตารางที่ 46 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการเสนอข้อมูลตาม SFAS No. 33 (ตัวเลขแสดงถึงจำนวนคำตอบที่ได้รับจากการตอบแบบสอบถาม)

จำนวนที่ได้รับการปรับมูลค่า	มูลค่าต้นทุนในอดีตระบบเงินคงที่				ระบบราคาทุนปัจจุบัน			
	มีประโยชน์มาก	มีประโยชน์บ้าง	ไม่มีประโยชน์	ไม่มีคำตอบ	มีประโยชน์มาก	มีประโยชน์บ้าง	ไม่มีประโยชน์	ไม่มีคำตอบ
1. เงินปันผลกองทุน	57	97	39	5	34	69	46	49
2. ข้อมูลแนวโน้มน่าปี	52	100	45	1	50	98	36	14
3. อัตรารายได้ที่แท้จริง	59	65	69	5	72	65	50	11
4. ราคาตลาดกองทุน	44	85	67	2	21	63	68	46
5. กำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อ	32	106	59	1	27	81	56	34
6. กำไรจากการดำเนินงาน	25	100	72	1	40	104	47	7
7. อัตรากำไรจ่ายเงินปันผล	29	77	81	11	34	84	58	22
8. ผลตอบแทนจากการลงทุน	18	85	82	13	24	92	61	21
9. สินทรัพย์สุทธิ	9	96	90	3	18	118	53	9
10. กำไรหรือขาดทุนสุทธิจากการมีสินทรัพย์	-	-	-	-	12	102	74	10

ตารางที่ 47 การใช้ข้อมูลซึ่งปรับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อเพื่อประโยชน์ทางการบริหาร

กิจกรรม	วิธีการต้นทุนในอดีตระบบเงินคงที่						วิธีการราคาทุนปัจจุบัน					
	มีการใช้ประโยชน์จากข้อมูล				ไม่มีการใช้ประโยชน์จากข้อมูล	ไม่มีค่าตอบ	มีการใช้ประโยชน์จากข้อมูล			ไม่มีการใช้ประโยชน์จากข้อมูล	ไม่มีค่าตอบ	
	ใช้ข้อมูลตาม SFAS No.33		ใช้ข้อมูลแบบอื่น ๆ	รวมจำนวนผู้ใช้ข้อมูล			ใช้ข้อมูลตาม SFAS No.33		ใช้ข้อมูลแบบอื่น ๆ			รวมจำนวนผู้ใช้ข้อมูล
	เป็นส่วนสำคัญ	อย่างจำกัด			เป็นส่วนสำคัญ	อย่างจำกัด						
การตัดสินใจงานงบประมาณการ จ่ายลงทุน	1%	4%	52%	57%	38%	5%	1%	8%	50%	59%	35%	6%
การจ่ายค่าตอบแทนแก่พนักงาน	0	2	47	49	46	5	1	2	46	49	44	7
การตั้งราคาขาย	0	3	44	47	46	7	1	5	44	50	43	7
การประเมินผลที่อาจเกิดขึ้นจาก การรวมกิจการและจากสิ่งที่ได้มา	0	7	34	44	48	8	1	10	38	49	43	8
การวางแผนนโยบายเกี่ยวกับเงินปันผล	1	7	33	41	53	6	1	6	32	39	54	7
การวัดผลการดำเนินงานตามส่วนงาน หรือสายผลิตภัณฑ์	1	4	30	35	58	7	2	5	30	37	55	8
กิจกรรมด้านอื่น ๆ	0	2	4	6	20	74	1	2	4	7	19	74

ตารางที่ 46 การใช้ข้อมูลตามข้อกำหนด SFAS No. 33 เพื่อประโยชน์ทางการบริหารในธนาคาร

กิจกรรม	วิธีการต้นทุนในอดีตระบบเงินคงที่						วิธีการราคาทุนปัจจุบัน					
	มีความตั้งใจจะใช้ออมูล			ยังมีได้ ตัดสินใจ	ไม่มีความตั้งใจ จะใช้ออมูล	ไม่มี คำตอบ	มีความตั้งใจจะใช้ออมูล			ยังมีได้ ตัดสินใจ	ไม่มีความตั้งใจ จะใช้ออมูล	ไม่มี คำตอบ
	เป็นส่วน สำคัญ	อย่างจำกัด	รวมผู้ใช้				เป็นส่วน สำคัญ	อย่างจำกัด	รวมผู้ใช้			
การตัดสินใจกำหนดงบประมาณการจ่าย ลงทุน	2%	10%	12%	24%	58%	6%	4%	19%	23%	26%	45%	6%
การจ่ายค่าตอบแทนแก่พนักงาน	2	5	7	21	67	5	2	9	11	24	59	6
การตั้งราคาขาย	2	6	8	22	65	5	5	13	18	21	55	6
การประเมินผลที่อาจเกิดขึ้นจากการ รวมกิจการและจากสิ่งที่ไม่ได้	2	14	16	26	53	5	3	20	23	26	45	6
การวางนโยบายเกี่ยวกับเงินปันผล	3	13	16	24	54	6	3	16	19	26	48	7
การวัดผลการดำเนินงานตามผลงาน หรือสายผลิตภัณฑ์	3	9	12	23	60	5	6	16	22	24	48	6
กิจกรรมอื่น ๆ	1	1	2	9	20	69	0	2	2	9	18	71



ฉะนั้นตามที่กล่าวมาข้างต้นจึงอาจพอสรุปได้ว่า แม้ทางฝ่ายบริหารของธุรกิจ จะเห็นว่าข้อยกเว้นที่เสนอตามข้อกำหนดของ SFAS No. 33 จะมีประโยชน์อยู่บ้าง แต่ในปัจจุบัน (เวลาของผลการสำรวจ คือ ค.ศ. 1981) ถึงแม้จะมีการจัดเสนอข้อยกเว้นดังกล่าว ในงบการเงินเป็นเวลา 2 ปี คือ สำหรับงบการเงินประจำปี 1979 และ 1980 มาแล้ว ก็ตาม แต่ก็ยังมีได้มีการนำข้อยกเว้นไปใช้ประโยชน์ในด้านการบริหารมากเท่าที่ควร และ ส่วนใหญ่ก็มิได้มีความตั้งใจจะใช้ประโยชน์จากข้อยกเว้นเหล่านั้นในอนาคตอันใกล้ทีเดียว เช่นกัน ฉะนั้น เมื่อพิจารณาในแง่ความสนใจต่อข้อยกเว้นทั้ง 2 แบบที่เสนอตาม SFAS No. 33 ส่วนใหญ่จะให้ความสนใจข้อยกเว้นตามระบบราคาทุนปัจจุบันมากกว่า

ส่วนสาเหตุที่ธุรกิจส่วนใหญ่มีการใช้ประโยชน์จากข้อยกเว้นแบบอื่น ๆ มากกว่าข้อยกเว้นตาม SFAS No. 33 เพื่อประโยชน์ในด้านการบริหาร อาจสืบเนื่องจากหลายสาเหตุ อาทิเช่น<sup>1</sup>

1. ธุรกิจหลายแห่งมีการใช้ข้อยกเว้นเพื่อสะท้อนถึงผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อ โดยวิธีการแบบอื่น ๆ อยู่ก่อนแล้ว
2. การเสนอข้อยกเว้นตามข้อกำหนดของ SFAS No. 33 เป็นวิธีการที่เพิ่มมีการเสนอและจัดทำ จึงยังเป็นวิธีการเสนอข้อยกเว้นที่ใหม่และผู้ใช้ยังไม่คุ้นเคยเพียงพอ
3. ธุรกิจส่วนใหญ่มีความเห็นว่าวัตถุประสงค์เบื้องต้นของการจัดเสนอข้อยกเว้นตามข้อกำหนดของ SFAS No. 33 ก็เพื่อการรายงานแก่บุคคลภายนอกกิจการ ดังนั้นผู้บริหารจึงไม่มั่นใจว่าข้อยกเว้นเหล่านั้นจะเพียงพอเพื่อใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจทางธุรกิจ

นอกจากนี้จากผลการสำรวจโดยแบบสอบถามซึ่งจัดทำโดย Arthur Young & Company เกี่ยวกับการใช้ประโยชน์จากข้อยกเว้นตามข้อกำหนด SFAS No. 33 เพื่อการวิเคราะห์ทางการเงิน ปรากฏผลจากการสำรวจว่ามีผู้ตอบเพียง 11 ราย หรือ

<sup>1</sup>Ibid., p. 10-12.

ประมาณ 6% ซึ่งทอว่ามีกำไรใช้ข้อมูลดังกล่าว เพื่อประกอบการวิเคราะห์ทางการเงิน  
ของธุรกิจ ส่วนสาเหตุที่ไม่มีการนำข้อมูลเหล่านี้มาใช้เพื่อการนี้พอสรุปได้ คือ<sup>1</sup>

1. การเสนอข้อมูลในรูปแบบของงบประกอบงบการเงินเบื้องต้นตามข้อกำหนด  
ขั้นต่ำสุดของ SFAS No. 33 มิได้มีการจัดทำในลักษณะงบประกอบอย่างละเอียด ทำให้  
ขาดรายละเอียดเพื่อประกอบการวิเคราะห์
2. ข้อมูลที่เสนอตามข้อกำหนดของ SFAS No. 33 มีลักษณะซับซ้อนและ  
เข้าใจยาก
3. ในการวิเคราะห์ทางการเงินจำเป็นต้องอาศัยการพิจารณาจากข้อมูล  
ประกอบหลาย ๆ ปี แต่ข้อกำหนดของ SFAS No. 33 เพิ่งมีการจัดทำเพียง 2 ปี คือ  
สำหรับปี ค.ศ. 1979 และ 1980

#### การยอมรับและแนวโน้มของวิธีการบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในราคา

จาก 2 ส่วนแรกเป็นการพิจารณาถึงการยอมรับและแนวโน้มในการจัดเตรียม  
ข้อมูลทั้งในส่วนที่เสนอข้อมูลตามต้นทุนในอัตราระบบเงินคงที่และข้อมูลตามระบบราคาทุน-  
ปัจจุบัน นอกจากนั้นยังได้พิจารณาถึงการยอมรับและแนวโน้มของการใช้ข้อมูลที่เสนอตาม  
ข้อกำหนดของ SFAS No. 33 เพื่อประโยชน์ทางด้านการบริหารและการวิเคราะห์  
ทางการเงิน สำหรับในส่วนนี้จะพิจารณาถึงการยอมรับและแนวโน้มของวิธีการบัญชีเพื่อ  
ประโยชน์ในการเสนอข้อมูลเพื่อเปิดเผยถึงผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อที่เกิดขึ้น สำหรับ  
ประเทศสหรัฐอเมริกา โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของการยอมรับและแนวโน้มของการ  
เสนอข้อมูลตาม SFAS No. 33 ทั้งนี้ จะอาศัยสรุปจากผลการสำรวจควยแบบสอบถาม  
เกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้จัดเตรียมข้อมูลซึ่งจัดทำโดย Arthur Young & Company  
ในทำนองเกี่ยวกับการพิจารณาถึงในคอนคน

<sup>1</sup> Ibid., p. 12.

การยอมรับและแนวโน้มของการเสนอข้อมูลว่าสมควรหรือต้องการจะอาศัยวิธีการบัญชีในรูปแบบใดนั้น ความเชื่อดีหรือความเชื่อที่ว่าข้อมูลที่มีอยู่มีความถูกต้องหรือเหมาะสม เป็นสิ่งที่มีอิทธิพลอย่างยิ่ง อย่างหนึ่งต่อการเลือกวิธีการเปิดเผยข้อมูล จากผลการสำรวจเกี่ยวกับความเชื่อดีของข้อมูลที่เสนอตามต้นทุนในอัตราระบบเงินคงที่และข้อมูลตามระบบราคาทุนปัจจุบันเพื่อการจัดทำงบประภคณ โดยเปรียบเทียบข้อมูลต้นทุนในอัตราระบบเงินคงที่กับงบการเงินเบื้องต้น อันถือได้ว่าเป็นข้อมูลที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ ผลการสำรวจเปรียบเทียบตามที่ปรากฏในตารางที่ 49 จะสังเกตเห็นได้ว่าในความคิดเห็นของผู้จัดทำเตรียมข้อมูลเกี่ยวกับความถูกต้องของข้อมูลทั้ง 2 แบบ เมื่อเทียบกับข้อมูลต้นทุนในอัตราระบบเงินคงที่ที่มีความถูกต้องและเชื่อถือได้บางส่วน ยังเห็นว่าไม่ถูกต้องหรือยังเชื่อถือได้น้อยมาก ทั้งนี้ สืบเนื่องจากหลายสาเหตุ อาทิ เช่น การจัดทำเตรียมข้อมูลทั้ง 2 แบบดังกล่าวมักอาศัยการคำนวณอย่างสั้น ๆ และรวบรวมเกินไป วิธีการประมาณราคาตามข้อกำหนดของ SFAS No. 33 มีความยืดหยุ่นเกินไปโดยเฉพาะเพื่อการประมาณราคาทุนปัจจุบัน ซึ่งแต่ละวิธีการประมาณราคาทุนปัจจุบันได้แตกต่างกันไป เป็นต้น แต่ถาพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างข้อมูลทั้ง 2 แบบ ส่วนใหญ่เห็นว่าข้อมูลตามต้นทุนในอัตราระบบเงินคงที่ที่มีความถูกต้องและเชื่อถือได้มากกว่าข้อมูลระบบราคาทุนปัจจุบัน ทั้งนี้อาจสืบเนื่องจากข้อมูลตามต้นทุนในอัตราระบบเงินคงที่เป็นการปรับข้อมูลจากต้นทุนในอัตราระบบเงินคงที่ที่มีความถูกต้องและเชื่อถือได้ ในขณะที่ข้อมูลระบบราคาทุนปัจจุบันจำเป็นต้องประมาณเข้ามาใหม่

ตารางที่ 49 ความถูกต้องเหมาะสมของการปรับมูลค่าที่มีต่อการแสดงผลกำไร (ราคาทุน)  
จากการดำเนินงาน<sup>1</sup>

	อัตราร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม	
	ต้นทุนในอัตราระบบเงินคงที่	ราคาทุนปัจจุบัน
(เปรียบเทียบกับการเงินเบื้องต้น)		
มีความถูกต้องอย่างมาก	50%	62%
มีความถูกต้องพอควร	43%	37
มีความถูกต้องเพียงพอ	7	1
	<u>100%</u>	<u>100%</u>

<sup>1</sup>Ibid., p. 7.

อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าผลการสำรวจปรากฏว่า อนุมัติลงทุนในอัตราระบบเงินคงที่ จะเป็นที่ยอมรับว่าถูกต้องและเชื่อถือได้มากกว่า อนุมัติระบบราคาทุนปัจจุบันก็ตาม แต่ผลจากการสำรวจในครั้งเดียวกันนี้ กลับปรากฏว่าส่วนใหญ่กลับชมหรือต้องการแสดง อนุมัติระบบราคาทุนปัจจุบันมากกว่า ทั้งปรากฏผลการสำรวจในตารางที่ 50 ซึ่งจะพบว่า ผู้ชม อนุมัติระบบราคาทุนปัจจุบันถึง 53% ของผู้ชมทั้งหมดหรือ 67% เมื่อเปรียบเทียบเฉพาะความชมระหว่างวิธีการทั้ง 2 แบบ

ตารางที่ 50 การสำรวจความชมเกี่ยวกับวิธีการ เสนอ อนุมัติตามข้อกำหนด SFAS No. 33<sup>1</sup>

	อัตราร้อยละ ของผู้ชม	อัตราร้อยละเมื่อเปรียบเทียบ ความชมระหว่าง วิธีการทั้ง 2 แบบ
ชม อนุมัติระบบราคาทุนปัจจุบัน	53%	67%
ชม อนุมัติลงทุนในอัตราระบบเงินคงที่	26	33
	<u>79%</u>	<u>100%</u>
ไม่ชมทั้ง 2 แบบ	16	
ชมทั้ง 2 แบบ	5	
	<u>21%</u>	
	<u>100%</u>	

ทั้งนี้สืบเนื่องจากการ เล็ง เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับมากกว่าจาก อนุมัติระบบราคาทุนปัจจุบัน อาทิเช่น บริษัท Union Carbide ได้แสดงข้อคิดเห็นไว้ในคำอธิบายประกอบ อนุมัติเพิ่มเติมในรายงานทางการเงินประจำปี ค.ศ. 1980 ไว้ว่า<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Ibid., p. 7.

<sup>2</sup> Ibid., p. 7.

".....ระหว่างวิธีการทั้ง 2 แบบ, บริษัทขอวิธีการตามระบบราคาหุ้นปัจจุบัน ..... เป็นวิธีการประมาณที่สมเหตุสมผลเกี่ยวกับกำไรส่วนเกินระหว่างรายได้ปัจจุบันและราคาหุ้นปัจจุบันของสินค้าและบริการ กำไรส่วนเกินดังกล่าวจะมีจำนวนน้อยกว่ากำไรที่อาศัยการเปรียบเทียบตามระบบต้นทุนในอดีต จำนวนผลกำไรสุทธิที่ลดลงเป็นผลสืบเนื่องมาจากจำนวนที่มากขึ้นของค่าเสื่อมราคาและต้นทุนขายภายใต้ระบบราคาหุ้นปัจจุบันระบบเงินคงที่....."

ตามที่กล่าวมาในตอนต้น เป็นการพิจารณาแยกกันระหว่างวิธีการเสนอยุทธวิธีทั้ง 2 แบบตามที่เสนอไว้ใน SFAS No. 33 หลังจากได้มีผลบังคับใช้จนกระทั่งได้มีการสำรวจในครั้งนี้อยู่ 2 ปี แต่ก็ยังมีอยู่ในช่วงของการทดลองเพื่อศึกษาและ FASB กำหนดให้มีการพิจารณาถึงแสดงการดำเนินงานอีกภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี แม้ในขณะที่ทำการสำรวจจะยังไม่แสดงผลจาก FASB ก็ตาม แต่เมื่อได้มีการสอบถามถึงความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีเกี่ยวกับผลสรุปของแสดงการดำเนินงานในคำนำวิธีการบัญชีที่ควรที่จะกำหนดให้ใช้เพื่อเสนอยุทธวิธีดังกล่าว ผลปรากฏว่าประมาณ 60% ของผู้ตอบแบบสอบถามต้องการให้มีการรายงานถึงผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อตามข้อกำหนดของแสดงการดำเนินงานต่อไป ซึ่งในจำนวนนี้ส่วนใหญ่ต้องการให้เลือกใช้เพียงวิธีการใดวิธีการหนึ่งเท่านั้น จึงจะพิจารณาได้จากตารางที่ 51 ซึ่งแม้จะมีได้มีการถามเจาะจงถึงวิธีการที่ต้องการ แต่จากผลการสำรวจในตอนต้นที่กล่าวมาแล้วทำให้อาจเชื่อได้ว่าวิธีการบัญชีระบบราคาหุ้นปัจจุบัน (ซึ่งตามลักษณะของข้อกำหนดในแสดงการดำเนินงานนี้ซึ่งมีการปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไป ณ เวลาเดียวกัน จะเห็นได้ว่าก็คือวิธีการบัญชีระบบราคาหุ้นปัจจุบันระบบเงินคงที่) จะเป็นวิธีการบัญชีที่มีผู้เลือกใช้มากที่สุด

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 51 ความต้องการของผู้จัดเตรียมข้อมูลต่อผลสรุปของ FASB<sup>1</sup>

	<u>อัตราร้อยละของผู้ตอบ</u>
ยังคงใช้ข้อกำหนดตาม SFAS No. 33 ต่อไป	
เลือกใช้เพียง 1 ใน 2 วิธีที่กำหนด	52%
ยังคงใช้ควบคู่กันทั้ง 2 วิธี	<u>8</u>
	60
ใหม่มีการรายงานถึงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลง	
ในราคาโดยอาศัยวิธีการแบบอื่น	26
ไม่ต้องการรายงานถึงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลง	
ในราคา	<u>14</u>
	<u>100%</u>

ซึ่ง ตามที่ไคก่กล่าวถึงผลการศึกษาและการสำรวจจากแบบสอบถามที่มีผู้จัดทำมาในแต่ละส่วนตอนต้น สามารถสรุปถึงแนวโน้มของการยอมรับและแนวทางในการปฏิบัติของวิธีการบัญชี เมื่อมีการ เปลี่ยนแปลงในราคาเพื่อการ เปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินสำหรับประเทศสหรัฐอเมริกา พอดีกล่าวสรุปในที่นี้ไควว่า ส่วนใหญ่เห็นควยที่จะให้มีการ เปิดเผยข้อมูล เกี่ยวกับผลกระทบจากการ เปลี่ยนแปลงในราคา แม้ว่าในขณะที่ทำการสำรวจนั้นจะยังไม่มีการนำข้อมูลที่จัดเตรียมตามข้อกำหนดของ SFAS No. 33 ไปใช้ประโยชน์มากเท่าที่ควรก็ตาม แต่ส่วนใหญ่ทางก็เห็นควยกับลักษณะโดยทั่ว ๆ ไปของการ เปิดเผยตามข้อกำหนดของแฉงการณฉบับนี้เพียงมีการ เสนอแนะเพิ่มเติมให้มีการเลือกใช้วิธีการบัญชีเพียงวิธีเดียว ซึ่งวิธีการบัญชีที่ส่วนใหญ่ชอบได้แก่ วิธีการบัญชีระบบราคาทุนปัจจุบัน เพราะถึงแม้จะเป็นที่ยอมรับว่าข้อมูลที่ได้จะมีความถูกต้องน้อยกว่าข้อมูลตามต้นทุนในอัตร ระบบเงินคงที่ก็ตาม แต่ก็เชื่อว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะ ได้รับจากข้มูลระบบราคาทุนปัจจุบันจะมีมากกว่า ประกอบกับราคาทุนปัจจุบันถึง กล่าวก็ได้มีการ ปรับให้แสดงอยู่

<sup>1</sup> Ibid., p. 13.

ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาเดียวกัน ซึ่งเป็นการคำนึงถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาทั่วไปอยู่แล้ว จึงไม่จำเป็นต้องแสดงซ้ำขึ้นอีก



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย