

สรุปและข้อเสนอแนะ

สรุปผลของการศึกษา

วัตถุประสงค์ของการศึกษาเพื่อเรียบเรียงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ก็เพื่อเป็นการ  
ปูพื้นฐานในการแนะนำแนวทางทางด้านทฤษฎีเบื้องต้นเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระดับ  
ราคาและความจำเป็นในการปรับปรุงหลักการบัญชี. เนื่องจากในปัจจุบันภาวะเศรษฐกิจ  
มีความเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ระดับราคามีแนวโน้มสูงขึ้นทั้งระดับราคาโดยทั่วไป  
และระดับราคาสินค้าเฉพาะอย่าง ดังนั้น จากการบันทึกบัญชีที่หน่วยวัดมูลค่าเป็น  
เงินตราโดยที่ตั้งข้อสมมติว่า เงินตราคือหน่วยวัดมูลค่าทางเศรษฐกิจที่มั่นคงและมีมูลค่า  
คงที่แน่นอน ก็ไม่สามารถยอมรับได้ว่าเป็นจริงดังข้อสมมติดังกล่าวได้อีกต่อไป ทั้งนี้  
เนื่องจากภายใต้การเปลี่ยนแปลงในระดับราคาดังกล่าว อำนาจซื้อของเงินตราก็ย่อม  
มีการเปลี่ยนแปลงไปเช่นเดียวกัน ทางด้านการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาสินค้าเฉพาะ-  
อย่าง หลักการบัญชีต้นทุนในอดีตก็มิได้แสดงมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ที่มีอยู่ ดังนั้นการ  
แสดงฐานะทางการเงิน และผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีดังกล่าว ก็มิได้แสดง  
ฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานอย่างแท้จริงในปัจจุบัน ทั้งนี้ เนื่องจากมูลค่า  
ที่แท้จริงของสินทรัพย์ย่อมเปลี่ยนแปลงไปตามความเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจ  
ดังกล่าวข้างต้น จากความบกพร่องของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามหลักการ-  
บัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป จึงทำให้การวิเคราะห์จากงบการเงินดังกล่าวไม่สามารถ  
ใช้ในการตัดสินใจได้ดีเท่าที่ควร ดังนั้น นักบัญชีทั้งในประเทศและต่างประเทศต่างก็  
พยายามศึกษา ค้นคว้า และวิจัยวิธีการบัญชีที่เหมาะสมและมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน  
มากที่สุด

จากการศึกษาค้นคว้าและวิจัยดังกล่าว สามารถสรุปทางเลือกวิธีการบัญชีได้หลายวิธี ในแต่ละวิธีมีทั้งข้อสนับสนุนและข้อบกพร่องในตัวของมันเอง ดังนั้น ในการที่จะเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งในการใช้ปรับปรุงวิธีการบัญชีอาจจะทำให้เกิดข้อบกพร่องขึ้นได้ ดังนั้นวิธีที่ดีที่สุดคือการนำวิธีการบัญชีหลาย ๆ วิธีมาพิจารณาใช้ร่วมกัน เป็นวิธีการผสมผสานของหลักการบัญชี โดยคำนึงถึงข้อดีและพยายามขจัดปัญหาต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้น ผลที่จะได้รับก็คือหลักการบัญชีที่สามารถแสดงข้อมูลที่ประ โยชน์ที่สุดสำหรับผู้ใช้งบการเงิน

การบัญชีราคาทดแทนหรือราคาทุนปัจจุบันที่ได้นำเสนอในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ก็เป็นการเลือกทางหนึ่งของวิธีการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา วิธีการดังกล่าวมุ่งความสำคัญถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาเฉพาะอย่าง มีการยอมรับกำไรหรือขาดทุนจากการมีสินทรัพย์ไว้ในครอบครอง ซึ่งหลักการยอมรับกำไรหรือขาดทุนจากการมีสินทรัพย์เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายก็ขึ้นอยู่กับทางเลือกต่าง ๆ ซึ่งรวมถึงทางเลือกของแนวความคิดการคำนวณเงินทุนว่าจะใช้วิธีการคำนวณเงินทุนในรูปใดตามที่ใดศึกษามาโดยละเอียดแล้ว ปัญหาเกี่ยวกับการบัญชีราคาทดแทนส่วนใหญ่มักจะอยู่ที่วิธีการประมาณมูลค่าของสินทรัพย์ว่าวิธีการประมาณวิธีใดเป็นวิธีการที่เหมาะสมที่สุด ซึ่งในขณะนี้ก็ยัง ไม่มีข้อยุติระหว่างนักบัญชีที่จะกำหนดวิธีใดให้เป็นวิธีที่จะใช้สำหรับแต่ละธุรกิจใด อย่างไรก็ตามในต่างประเทศได้มีการนำวิธีการบัญชีราคาทดแทนมาทดลองใช้กันอย่างแพร่หลาย ซึ่งปรากฏว่านอกจากปัญหาในการประมาณราคาทดแทนแล้ว การใช้วิธีการบัญชีราคาทดแทนเพียงวิธีเดียวยังมีข้อบกพร่องอันเนื่องมาจากไม่สามารถแสดงผลการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อโดยทั่วไปของเงินตราซึ่งคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงโดยทั่วไปของระดับราคา

หลักการบัญชีอีกวิธีหนึ่งที่เป็นที่นิยมใช้กันในระยะแรกก็คือ หลักการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาโดยทั่วไป วิธีดังกล่าว เป็นวิธีการบัญชีที่สามารถแสดงการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อโดยทั่วไปของเงินตรา ในระยะแรกวิธีการปรับปรุงบัญชีได้ใช้ดัชนีราคาโดยทั่วไปปรับปรุงรายการในงบการเงิน ซึ่งแสดงตามวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีต วิธีการปรับปรุงดังกล่าวได้มีการทดลองใช้ในหลาย ๆ ประเทศเมื่อไม่นานมานี้ แต่ในระยะต่อมาหลังจากที่ได้มีการศึกษาข้อมูลที่ได้รับแล้ว ก็สามารถพบข้อบกพร่องและมีความเห็นว่าการใช้วิธีการบัญชีนี้เพียงวิธีเดียวก็ไม่สามารถให้ข้อมูลที่เพียงพอต่อความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้

ดังที่ได้กล่าวแล้วว่า วิธีการบัญชีแต่ละวิธีมีทั้งข้อดีและข้อบกพร่อง ดังนั้นหากนำวิธีการบัญชีที่นำมาใช้ร่วมกัน ก็อาจจะได้วิธีการบัญชีที่เหมาะสมพอสมควรในการ

เป็นตัวแทน วิธีการบัญชีที่สามารถสะท้อนถึงผลของภาวะเศรษฐกิจได้ ดังนั้นในระยะหลังนี้กับบัญชีต่างก็มุ่งความสนใจถึงการนำวิธีการบัญชีหลาย ๆ วิธีมาใช้รวมกัน โดยได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดทำและเปิดเผยข้อมูลในรูปแบบที่แตกต่างกัน ในบางประเทศยอมรับหลักการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาที่ได้ศึกษาแล้วว่า น่าจะเหมาะสม โดยถือเป็นวิธีการของการบันทึกบัญชีแทนวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตอย่างสิ้นเชิง เช่น ในประเทศเนเธอร์แลนด์ ในบางประเทศมีแนวโน้มที่จะปรับปรุงวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตอย่างสิ้นเชิง เช่น เดียวกัน แต่ก็ยังเกรงว่าอาจจะมีปัญหา จึงได้มีการพัฒนาแบบเป็นขั้นเป็นตอน โดยในระยะแรกอยู่ในขั้นทดลอง และในระยะต่อมาหากได้มีการศึกษาและวิจัยเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องแล้ว ก็อาจจะใช้วิธีการบัญชีใหม่แทนที่วิธีการเดิมเช่นเดียวกัน ตัวอย่างประเทศดังกล่าวได้แก่ ประเทศอังกฤษ และออสเตรเลีย เป็นต้น นอกจากนี้บางประเทศยังคงเห็นความสำคัญของวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตอยู่ แต่ในขณะเดียวกันก็คำนึงถึงความจำเป็นในการเปิดเผยข้อมูลอันมีผลมาจากการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจด้วย ดังนั้น วิธีการบัญชีและหลักการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินจึงแสดงทั้งข้อมูลของวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีต และข้อมูลการเปลี่ยนแปลงในระบับราคา วิธีการแสดงข้อมูลจะยังคงยึดหลักงบการเงินตามวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีต แต่แสดงข้อมูลประกอบงบการเงินดังกล่าวด้วยข้อมูลในปัจจุบัน โดยอาจแสดงเป็นงบประกอบ ข้อมูลประกอบ หมายเหตุประกอบ และตาราง เป็นต้น ประเทศที่นิยมใช้วิธีการดังกล่าวและมีอิทธิพลต่อวิธีการบัญชีในหลาย ๆ ประเทศนี้ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา

สำหรับการบัญชีในประเทศไทย จากการศึกษารายงานที่ 21 ซึ่งแสดงถึงความรุนแรงของภาวะเงินเฟ้อจะเห็นว่าได้รับผลกระทบค่อนข้างที่จะรุนแรงพอสมควร ประกอบกับระเบียบประเพณีทางการบัญชีของประเทศไทยมีลักษณะเป็นอิสระไม่ขึ้นอยู่กับระบบภาษีอากร ดังนั้นจึงได้มีการเริ่มพัฒนาการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระบับราคาขึ้นมาบางส่วนแล้ว ซึ่งการพัฒนาดังกล่าวได้รับอิทธิพลมาจากประเทศสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้ เพราะความสัมพันธ์ทางค่านธุรกิจ และทางค่านความรู้ทางวิชาชีพทางการบัญชี ซึ่งประเทศไทยได้ถือเป็นแบบอย่างมาช้านาน ดังนั้น จากการศึกษารายงานแสดงการณมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่องการแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงิน จึงมีลักษณะที่บรรทัดฐานการบัญชีของ FASB Statement No. 33 ของสหรัฐอเมริกา

นั้นเอง

แต่อย่างไรก็ตาม แม้กระทั่งในปัจจุบันก็ยังไม่สามารถหาข้อยุติลงได้ ในการที่จะสรุปผลว่าวิธีการบัญชีแบบใด เป็นวิธีการที่เหมาะสมที่สุด เพราะเนื่องจากอยู่ในขั้นทดลอง ดังนั้น กาลเวลาจะเป็นเครื่องตัดสินว่าการพัฒนาทางการบัญชีของโลกจะมีแนวโน้มไปในด้านใด

### ข้อเสนอแนะ

สาเหตุประการสำคัญที่ทำให้ผู้เขียนมุ่งความสนใจต่อการพัฒนาทางการบัญชีนี้ ก็เนื่องจากยังเป็นแนวความคิดที่ค่อนข้างใหม่สำหรับประเทศไทย ประกอบกับผู้เขียนมีความเห็นว่าการถึงเวลาแล้วที่นักบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องในธุรกิจ ควรที่จะมุ่งให้ความสำคัญต่อคุณภาพของข้อมูลที่เปิดเผยสำหรับบุคคลภายนอกให้มีคุณภาพที่ดีที่สุดในด้านความถูกต้อง ความที่ควร ของข้อมูล และสามารถที่จะสะท้อนให้เห็นถึงผลของความเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจที่สัมพันธ์กับธุรกิจนั้น ๆ อีกประการหนึ่ง เพื่อเป็นการนำเสนอและปูพื้นฐานให้แก่นักบัญชี ตลอดจนนิสิตและนักศึกษาได้ศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมนอกเหนือไปจากแนวที่เคยปฏิบัติ และในตำราเรียน ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาวิชาชีพทางการบัญชีของประเทศไทย ให้เจริญก้าวหน้าทัดเทียมกับต่างประเทศในอนาคต

สำหรับข้อเสนอแนะที่ผู้เขียนจะได้แสดงความคิดเห็น เป็นเพียงแนวความคิดกว้าง ๆ เกี่ยวกับการพัฒนาทางการบัญชีทั้งในระยะสั้นและระยะยาว ทางด้านการภาษีอากร และตลอดจนทางด้านทัศนคติของนักบัญชีและนักธุรกิจ ก็จะได้นำเสนอตามลำดับดังต่อไปนี้

ทางด้านกรพัฒนาทางการบัญชี การพัฒนาทางการบัญชี เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาของประเทศไทย นับว่าได้มีการเริ่มต้นขึ้นแล้ว ทั้งนี้นับตั้งแต่สมามคนนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ประกาศร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เกี่ยวกับวิธีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว แต่เนื่องจากการบัญชีเกี่ยว

กับการเปลี่ยนแปลงในระบิราคาายังเป็นเรื่องใหม่สำหรับประเทศไทย ดังนั้น จึงต้องมีการพัฒนาแบบค่อยเป็นค่อยไป ทั้งนี้จะต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในอันที่จะต้องปรับปรุงวิธีการ เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวภายใต้สภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบัน ตลอดจนความพร้อมของนักบัญชีและนักธุรกิจ ตลอดจนหน่วยงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะทางความรู้และความสามารถในการจัดเตรียมข้อมูล ดังนั้น การวางแผนการพัฒนาทางการบัญชีอาจแยกพิจารณาเป็น 2 ระยะ คือ ทั้งระยะสั้นและระยะยาว ดังรายละเอียดดังต่อไปนี้

แผนงานในระยะสั้น หลังจากที่ได้มีการออกร่างแถลงการณ์มาตรฐานทางการบัญชี ฉบับที่ 28 ดังกล่าว ควรจะได้มีการดำเนินการดังต่อไปนี้

1. ติดตามผลเพื่อศึกษาถึงความคิดเห็น ตลอดจนข้อเสนอแนะจากนักบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้อง วิธีการศึกษาความคิดเห็นอาจทำได้โดย ทำเป็นแบบสอบถาม เพื่อให้ให้นักบัญชีและฝ่ายบริหารของกิจการ ได้แสดงความคิดเห็น ในแบบสอบถามอาจกำหนดขนาด ประเภทของธุรกิจที่เหมาะสม และเห็นว่าจำเป็นที่จะต้องมีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว ทั้งนี้ เพื่อที่จะทราบแนวความคิด และปัญหาของธุรกิจเหล่านั้นว่ามีความพร้อมหรือไม่ ในการจัดทำข้อมูลเพื่อเปิดเผยในงบการเงิน
2. ขณะเดียวกัน ศึกษาภาวะเศรษฐกิจเกี่ยวกับความรุนแรงของภาวะเงินเฟ้อ แล้วสรุปผลถึงความกระทบกระเทือนดังกล่าวที่มีต่อหลักการบัญชีต้นทุนในอดีต ทั้งนี้ เพื่อเป็นเหตุผลสนับสนุนในการชี้ให้นักบัญชีและนักธุรกิจ เห็นถึงความจำเป็นที่จะต้องมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระบิราคากภายใต้สภาวะของเศรษฐกิจปัจจุบัน
3. หลังจากที่ได้ศึกษาความคิดเห็นแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือทำการประเมินผลศึกษาถึงปัญหาต่าง ๆ แล้วสรุปเพื่อกำหนดขอบเขตการใช้ โดยกำหนดประเภทขนาดของธุรกิจ ตลอดจนวิธีการเตรียมข้อมูลและกำหนดวันที่มีผลบังคับใช้ต่อไป

4. จัดอบรมหรือสัมมนาแก่นักบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ เพื่อที่จะ  
 ใ้ให้นักบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องได้ศึกษา เพื่อความเข้าใจถึงหลักการและวิธีการจัดทำ  
 ข้อมูลซึ่งอาจเกิดปัญหาหากยังขาดความเข้าใจ

แผนงานระยะยาว เนื่องจากการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงใน  
 ระดับราคาเป็นเรื่องใหม่ของไทย ประกอบกับนักบัญชีส่วนใหญ่ยังไม่คุ้นเคยหลัก-  
 การบัญชีดังกล่าว ดังนั้น ในระยะยาวจะต้องมีการพัฒนาทางด้านการบัญชีดังต่อไปนี้

1. ทางการศึกษา ควรจะมีการวางหลักสูตรโดยอาจจะเพิ่มหัวข้อ  
 การบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาในส่วใดส่วหนึ่งของวิชาบังคับของการ  
 ศึกษา ระดับปริญญาตรีสาขาการบัญชี แต่จากการศึกษาถึงรายละเอียดและเนื้อหาของ  
 หลักการบัญชีดังกล่าว ซึ่งมีเนื้อหาค่อนข้างมาก ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรจะต้องเป็น  
 วิชาหนึ่งแยกต่างหาก แต่อย่างไรก็ตามย่อมขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของสถาบันการศึกษาแต่  
 ละแห่งตามความเหมาะสม สาเหตุที่ต้องมีการวางหลักสูตรเพิ่มเติม ก็เพื่อเป็นการปู  
 พื้นฐานสำหรับนักบัญชีที่จะต้องออกไปปฏิบัติหน้าที่ให้ความพร้อมในการจัดทำข้อมูลดังกล่าว

2. ทางการวิจัย ควรมีการวิจัยวิธีการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล  
 เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา โดยศึกษาถึงความเคลื่อนไหวในต่างประเทศ  
 ศึกษาสภาวะแวดล้อมทางเศรษฐกิจ ทักษะคตินักบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ เพื่อที่  
 ให้ได้ทางเลือกที่ดีและเหมาะสมที่สุดในการเปิดเผยข้อมูลสำหรับประเทศไทยในอนาคต

ในการพัฒนาทางการบัญชี บุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น สมาคมนัก-  
 บัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ตลาดหลักทรัพย์ คณะกรรมการควบคุม  
 การประกอบวิชาชีพสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชี กรมสรรพากรหน่วยธุรกิจและนักบัญชี  
 เป็นต้น ซึ่งทั้งหมดนี้จะต้องร่วมมือกันเพื่อความก้าวหน้าในการพัฒนาทางการบัญชีต่อไป

ทางด้านการภาษีอากร หน่วยงานราชการที่ใกล้ชิดกับวิชาชีพทางการบัญชี  
 มากที่สุดหน่วยงานหนึ่งก็คือ กรมสรรพากร จากปัญหาทางด้านภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้

กล่าวไว้ในบทสนทนา ได้กล่าวถึงรายละเอียดของการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี โดยได้ยึดถือหลักการบัญชีต้นทุนในอดีตอย่างเคร่งครัด ภายใต้สถานะเงินเพื่อเงินในปัจจุบัน การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามหลักการบัญชีดังกล่าว จะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับภาระภาษีมากเกินไป ดังนั้น ทางด้านโครงสร้างทางภาษีควรที่จะได้มีการปรับปรุงให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจด้วย

ทางด้านทัศนคติของผู้บริหารธุรกิจ ในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ผู้บริหารมีบทบาทมากในการกำหนดปริมาณและคุณภาพของข้อมูลที่เปิดเผย ผู้บริหารเป็นจำนวนไม่น้อยที่ไม่นิยมให้มีการเปิดเผยข้อมูลมาก เพราะเห็นว่าเป็นเรื่องที่ยากไม่จำเป็นทำให้สิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย แต่หากผู้บริหารหันมาให้ความร่วมมือและสนับสนุน โดยเฉพาะทางด้านการพัฒนาทางการบัญชี เพื่อให้เปิดเผยข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินแล้ว ซึ่งความร่วมมือหรือขอสนับสนุนดังกล่าว รวมถึงการแสดงความคิดเห็นให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อสถาบันที่ทำหน้าที่พัฒนาทางการบัญชี จะทำให้การพัฒนาทางการบัญชี เป็นไปได้อย่างรวดเร็ว และมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ทางด้านนักบัญชี ซึ่งถือเป็นตัวจักรสำคัญในการจัดทำข้อมูลเพื่อเปิดเผยฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ ถึงเวลาแล้วที่นักบัญชีทั้งหลายจะต้องตื่นตัวต่อวิวัฒนาการใหม่ ๆ ทางด้านวิชาชีพทางการบัญชี และพยายามแสวงหาความรู้ความชำนาญและวิชาการใหม่ ๆ เพื่อพัฒนาวิชาชีพทางการบัญชีให้ก้าวหน้าขึ้นไปอีกในอนาคต