

การบัญชีราคาทดแทน



ประวัติความเป็นมา

จากการศึกษาในบทก่อนได้แสดงถึงวิธีการบัญชีเกี่ยวกับมูลค่าปัจจุบัน ซึ่งมีหลายวิธีด้วยกัน ลักษณะใหญ่ ๆ ของวิธีการบัญชีดังกล่าวสามารถสรุปได้เป็น 2 ด้านคือ ทางด้านมูลค่าต้นทุนในปัจจุบัน กับทางด้านมูลค่าขายในปัจจุบัน ถ้าพิจารณาทางด้านมูลค่าต้นทุนในปัจจุบัน หมายถึง มูลค่าในการหาสินทรัพย์เข้ามาแทนสินทรัพย์ที่มีอยู่ ว่าควรจะมีมูลค่าต้นทุนเท่าไร แต่ถาพิจารณาทางด้านมูลค่าขายในปัจจุบันแล้ว จะพิจารณามูลค่าของกิจการที่มีต่อผู้ถือหุ้น ดังนั้น ในการเลือกใช้วิธีการใดวิธีการหนึ่ง จะต้องพิจารณาถึงคุณลักษณะของแต่ละแนวความคิดและข้อจำกัดต่าง ๆ ด้วย

สำหรับการบัญชีราคาทดแทนหรือต้นทุนทดแทน (Replacement Cost Accounting) หรืออาจเรียกการบัญชีมูลค่าทดแทน (Replacement Value Accounting) หรือการบัญชีต้นทุนปัจจุบัน (Current Cost Accounting) ล้วนรวมถึงราคาทุนในการหาสินทรัพย์มาทดแทน ซึ่งอาจจะเป็นการซื้อหรือผลิตขึ้นมาใหม่ วิธีการบัญชีนี้เป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีเกี่ยวกับมูลค่าปัจจุบัน ซึ่งดูเหมือนกับเป็นแนวความคิดใหม่ แต่ความจริงแล้วการบัญชีราคาทดแทนไม่ใช่ของใหม่ จุดเริ่มต้นของแนวความคิดนี้มาจาก Dr. Theodore Limperg ซึ่งเป็น ศาสตราจารย์ ทางด้านเศรษฐศาสตร์การบริหาร ของ University of Amsterdam ในประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยได้เริ่มนิยมใช้ในทางบัญชีอย่างแพร่หลาย มาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1918 และเป็นวิธีการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป บริษัทฟิลลิปส์ ซึ่งเป็นบริษัทชั้นนำทางด้านอิเล็กทรอนิกส์ ของเนเธอร์แลนด์ก็ใช้วิธีนี้ในการปฏิบัติทางการบัญชี ต่อมาเมื่อภาวะเงินเฟ้อยิ่งทวีความรุนแรง

ชั้นเรื่อย ๆ กลุ่มประเทศอื่น ๆ ได้เริ่มสังเกตเห็นข้อบกพร่องของการบัญชีต้นทุนในอดีต เนื่องจากไม่สามารถวัดผลการดำเนินงานที่แท้จริงได้ภายใต้การเปลี่ยนแปลงของระดับราคา และได้พยายามค้นคว้าวิจัยวิธีการบัญชีต่าง ๆ ในการแก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าว การบัญชีราคาทดแทนหรือทุนทดแทนก็เริ่มมีบทบาทขึ้นทั้งในยุโรป อเมริกา ออสเตรเลีย และอื่น ๆ ยกตัวอย่างเช่น คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา Security Exchange Committee (SEC) ได้ประกาศบังคับใช้ Accounting Series R Release No. 190 (ASR No. 190) เมื่อวันที่ 23 มีนาคม ค.ศ. 1976 ในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับราคาทดแทนในสินทรัพย์ที่เป็นสินค้าคงเหลือ ต้นทุนขาย สินทรัพย์ถาวร รวมทั้งการตัดค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมสิ้นของสินทรัพย์ถาวรด้วย โดยแสดงเป็นหมายเหตุในงบการเงินของกิจการบางกิจการหรือในประเทศอังกฤษ คณะกรรมการมาตรฐานบัญชีได้ออก Exposure Draft No. 24 (E.D. 24) เกี่ยวกับการใช้การบัญชีทุนปัจจุบันหรือทุนทดแทนในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน โดยแสดงเป็นงบบประกอบกับงบการเงินตามวิธีการเดิม คือ การบัญชีต้นทุนในอดีต โดยได้เริ่มใช้เมื่อวันที่ 1 มีนาคม ค.ศ. 1980 นอกจากนี้ยังมีอีกหลายประเทศที่เริ่มให้ความสนใจเกี่ยวกับการนำวิธีการบัญชีนี้นมาใช้ในปัจจุบัน¹

ประวัติโดยย่อของ Dr. Theodore Limperg²

Limperg ได้เริ่มต้นการทำงานของเขาเองร่วมกับเพื่อน 2 คน ในการปฏิบัติงานทางด้านการศึกษาบัญชีและการสอบบัญชี ตั้งแต่อายุยังไม่ถึง 21 ปี นอกจากนั้นเขายังเป็นอาจารย์ที่มีความสามารถในการสอน ตลอดจนเป็นผู้นำกลุ่มทางวิชาชีพในเนเธอร์แลนด์ แนวความคิดของ Limperg เกี่ยวกับวิชาชีพการบัญชีและสอบบัญชี

¹กูยาลละเอียดยุติเพิ่มเติม บทที่ 4 ของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

²Abram May - Theodore Limperg and his Theory of Values and Costs, Abacus, September, 1966.

นับว่าท้าวท้าวบุคคลในรุ่นเดียวกัน เพราะเขาได้นำวิธีการทางวิทยาศาสตร์มาใช้ โดยนำวิธีการมาใช้ร่วมกับหลักเศรษฐศาสตร์ เนื่องจากแนวความคิดของเขาแตกต่างจากแนวความคิดเดิม จึงเป็นปัญหาขัดแย้งกันระหว่างคนรุ่นเก่าและคนรุ่นใหม่ ของคณะกรรมการสถาบันทางการบัญชีสมัยนั้นจนทำให้ Limperg ต้องแยกออกจากสถาบัน และได้รวบรวมลูกศิษย์ของเขาเองจัดตั้งสมาคมนักบัญชีแห่ง เนเธอร์แลนด์ขึ้น ในปี ค.ศ. 1906 แนวความคิดของเขาเป็นที่นิยมกันมากในกลุ่มนักบัญชีและผู้สอบบัญชีหนุ่ม ๆ ที่มีความคิดก้าวหน้า ในปี ค.ศ. 1918 จึงได้มีการรวมสถาบันทางการบัญชีทั้ง 2 สถาบันเข้าด้วยกัน และได้ยึดถือแนวความคิดของ Limperg เป็นหลักปฏิบัติในประเทศเนเธอร์แลนด์ตั้งแต่นั้นมา Limperg ได้มีส่วนร่วมในสถาบันต่าง ๆ โดยเฉพาะทางด้านบริหารทั้งในประเทศและระหว่างประเทศ ด้วยความสามารถของเขาสถาบันการบริหารระหว่างประเทศ (The International Management Institute) จึงได้มอบรางวัล Wallace Clark Award ให้แก่เขา ในช่วงเวลาหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 สงบลงแล้ว Limperg เสียชีวิตในปี ค.ศ. 1962 เมื่อเขามีอายุได้ 82 ปี ตลอดเวลา 60 ปี เขาได้อุทิศเวลาและความสามารถของเขาให้แก่สังคม ความคิดของเขาค่อนข้างลึกซึ้ง เพราะได้นำปัจจัยต่าง ๆ มาผสมผสานกันระหว่างวิชาการและหลักเศรษฐศาสตร์ เขาพยายามชี้ให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างบทบาทขององค์กรและต้นทุนขององค์กร ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกับรายได้ในการที่จะวัดประสิทธิภาพของการจัดการ และเรื่องที่สำคัญทางด้านการศึกษา คือการบัญชีราคาทดแทน

แนวทฤษฎีการบัญชีราคาทดแทน

การบัญชีราคาทดแทนถือเป็นวิธีการบัญชีอีกชั้นหนึ่ง เมื่อเทียบกับวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตเดิมที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ตามความคิดเห็นของนักการบัญชีทั่วไป การบัญชีราคาทดแทนค่อนข้างที่จะเป็นเรื่องใหม่ของวิวัฒนาการทางการบัญชี จึงได้มีการแสดงความเห็นกันอย่างแพร่หลายทั้งที่เห็นด้วยและไม่เห็นด้วย บางครั้งก็มีการ

เพิ่มเติมแนวความคิดใหม่ ๆ แตกต่างกันออกไปอีก ซึ่งในบทก่อนได้มีการวิเคราะห์ถึงแนวความคิดต่าง ๆ ตลอดจนข้อดีและข้อเสีย ของแต่ละแนวความคิดอันมีผลถึงหลักการบัญชีราคาทดแทนด้วย สำหรับแนวทฤษฎีการบัญชีราคาทดแทนที่จะเสนอในหัวข้อต่อไปนี้ ผู้เขียนได้นำแนวทฤษฎีของ Limperg มาประกอบกับข้อสมมติฐานขั้นมูลฐานบางข้อของการบัญชีตามมาตรฐานของการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ซึ่งเป็นข้อสนับสนุนแนวความคิดของ Limperg โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักการ เกิดขึ้นของรายได้ และหลักการจับคู่ ค่าใช้จ่ายกับรายได้ ซึ่งจะกล่าวโดยละเอียดต่อไป

สำหรับแนวทฤษฎี การบัญชีราคาทดแทนนั้น จะได้แยกศึกษาถึงข้อสมมติฐานพื้นฐานอันมีผลต่อวิธีการบัญชีราคาทดแทนตามแนวความคิดดังกล่าวข้างต้น และได้แสดงวิธีการบัญชีราคาทดแทน ตลอดจนยกตัวอย่างประกอบโดยละเอียด

1. ข้อสมมติฐานขั้นพื้นฐาน

1.1 การเปลี่ยนแปลงในระดับราคาสินค้าเฉพาะอย่าง การบัญชีราคาทดแทน ตามแนวความคิดนี้จะเน้นถึงความสำคัญของการเปลี่ยนแปลงระดับราคาสินค้าเฉพาะอย่างอันมีผลทำให้ราคาของสินทรัพย์ที่มีใช้ตัวเงิน ซึ่งประกอบด้วยสินค้า สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน เช่น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มีราคาแตกต่างไปจากราคาต้นทุนในอดีต ประกอบกับการเปลี่ยนแปลงทางค่านเทคโนโลยีก็มีผลกระทบทำให้ระดับราคาสินค้าเฉพาะอย่างดังกล่าวเปลี่ยนแปลง

1.2 หลักการใช้หน่วยเงินตรา เนื่องจากหน่วยเงินตราถูกใช้เป็นสื่อในการแลกเปลี่ยนและทำหน้าที่เป็นหน่วยวัดราคา นอกจากนี้การใช้หน่วยวัดเงินตรายังเป็นที่เข้าใจในหมู่นักบัญชีและผู้ใช้รายงานต่าง ๆ ดังนั้น ตามแนวความคิดดังกล่าวจึงใช้หน่วยวัดเงินตราเป็นหน่วยวัดมูลค่า

1.3 หลักการราคาทุน ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ใช้หลักการราคาทุนเดิม หรือราคาต้นทุนในอดีต เพราะเป็นราคาที่แน่นอนและสามารถคำนวณได้อย่างตรงไป

ตรงมา แต่เนื่องจากราคาทุนเดิมหรือราคาต้นทุนในอดีต มีข้อจำกัดโดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีที่ระดับราคาสินค้าเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก เช่นในปัจจุบัน ฉะนั้นตามแนวความคิดของการบัญชีราคาทดแทนนี้ จึงใช้หลักการราคาทุนปัจจุบัน ซึ่งหมายถึงราคาทุนทดแทนในปัจจุบันนั่นเอง

1.4 หลักการเกิดขึ้นของรายได้ โดยทั่วไปแล้วนักบัญชีจะลงบันทึกว่า รายได้ใดเกิดขึ้นแล้วต่อเมื่อสามารถบรรลุเงื่อนไข 2 ข้อ ดังต่อไปนี้คือ

- ก. กระบวนการก่อให้เกิดรายได้สำเร็จแล้ว หรือ ถือว่าได้สำเร็จแล้ว
- ข. การแลกเปลี่ยนได้เกิดขึ้นแล้ว

ตามหลักของการเกิดขึ้นของรายได้ดังกล่าวข้างต้น หมายถึง เมื่อมีการแลกเปลี่ยนจำหน่ายโอนสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าแล้ว กระบวนการก่อให้เกิดรายได้เริ่มตั้งแต่การทำให้มีสินค้าและบริการจนสามารถแลกเปลี่ยนมูลค่าของสินค้าและบริการให้กับลูกค้าได้ จึงจะยอมรับการเกิดขึ้นของรายได้ ตามแนวทฤษฎีของ Limpert ก็เช่นเดียวกันกับหลักการเกิดขึ้นของรายได้ คือการเพิ่มขึ้นในมูลค่าของสินทรัพย์ อันเนื่องมาจากการตีราคาเพิ่มสูงขึ้นตามราคาทดแทน จะยังไม่ถือเป็นรายได้จนกว่าจะมีการจำหน่ายหรือขายสินทรัพย์ดังกล่าว แต่จะถือเป็นส่วนที่เพิ่มส่วนของผู้ถือหุ้นในรูปของบัญชีรับมูลค่า ไม่ใช่กำไรสะสม และเมื่อมีการตัดจำหน่ายหรือขายสินทรัพย์นั้น ก็จะยอมรับการเพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์เป็นรายได้ตามส่วนที่ได้มีการตัดจำหน่าย หรือขายสินทรัพย์ไปเท่านั้น จะเห็นว่าวิธีการดังกล่าว ได้ยึดหลักความระมัดระวังไว้ด้วย

1.5 หลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ โดยทั่วไปหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ จะมีการบันทึกรายได้ตามหลักการเกิดขึ้นของรายได้ก่อน ต่อจากนั้นจึงเอาค่าใช้จ่ายไปจับคู่กับรายได้ โดยคำนึงถึงว่าค่าใช้จ่ายที่ยอมรับในแต่ละงวดนั้นได้ก่อให้เกิดรายได้ที่ยอมรับนั้นด้วย ผลต่างที่ได้จากการจับคู่คือกำไร หลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ของการบัญชีราคาทดแทนก็เช่นเดียวกัน แต่มีความหมายลึกซึ้งกว่าตรงที่ว่า รายได้ที่

เกิดขึ้นในงวด ซึ่งเป็นรายได้ปัจจุบันได้จับคู่กับค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าใช้จ่ายในปัจจุบัน โดยคำนึงถึงทุนปัจจุบันมากกว่าทุนในอดีตตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ตัวอย่างเช่น ยอดขายแสดงราคาขายปัจจุบัน 100 บาท ราคาต้นทุนในอดีต 60 บาท ราคาต้นทุนปัจจุบัน 80 บาท ถ้าไรตามหลักบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปจะแสดงกำไร 40 บาท แต่ตามหลักของการบัญชีราคาทดแทนจะแสดง 20 บาท กรณีนี้กำไรที่แสดง 20 บาท จะเป็นการกำไรที่มีความหมายมากกว่า

1.6 หลักการคำนวณต้นทุน แนวความคิดการคำนวณต้นทุนเป็นแนวความคิดที่มีการวิจัยกันว่าสามารถแยกพิจารณาได้ 3 แนวความคิด ได้แก่ แนวความคิดการคำนวณต้นทุนในรูปเงินตรา แนวความคิดการคำนวณต้นทุนในรูปอำนาจซื้อโดยทั่วไปของเงินตรา และแนวความคิดการคำนวณต้นทุนในรูปกำลังการผลิต ซึ่งได้ศึกษาโดยละเอียดในบทก่อนแล้ว สำหรับแนวทฤษฎีการบัญชีราคาทดแทนในบทนี้ เป็นแนวความคิดเบื้องต้นโดยจะพิจารณาแนวความคิดการคำนวณต้นทุนในรูปเงินตรา ซึ่งในทางปฏิบัติอาจเลือกใช้แนวความคิดอื่น ๆ ได้ตามความเหมาะสม

2. วิธีการบัญชีราคาทดแทน

จากข้อสมมติพื้นฐานเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาสินค้าเฉพาะอย่าง การใช้ราคาทดแทนหรือต้นทุนทดแทนจะมุ่งให้ความสำคัญกับสินทรัพย์ที่มีใช้ตัวเงิน ซึ่งได้แก่ สินค้า และสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน ผลต่างระหว่างราคาทดแทนกับราคาต้นทุนในอดีตเป็นปัญหาหนึ่งในการคำนวณรายได้ Limpert ได้ให้คำอธิบายถึงวัตถุประสงค์ของการคำนวณรายได้ว่าเป็นการคำนวณรายได้ที่ผู้ลงทุนสามารถได้รับจากการลงทุนที่เขาได้ลงไป ดังนั้น การเพิ่มขึ้นของทุนหรือสินทรัพย์ ซึ่งเป็นส่วนที่ก่อให้เกิดรายได้ก็ยังถือเป็นส่วนที่เป็นทุนไม่ใช่รายได้ เพราะสินทรัพย์ดังกล่าวยังสามารถใช้งานต่อไปได้ คือยังไม่ตัดจำหน่ายหรือขาย ดังนั้นทฤษฎีดังกล่าวอาจสรุปได้ดังนี้

2.1 กำไรจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการขายหรือจำหน่าย ดังนั้น หลักการยอมรับรายได้ ก็ถือหลักเช่นเดียวกัน คือ จะถือเป็นรายได้ต่อเมื่อมีการขายหรือจำหน่าย

เท่านั้น หลักการอันนี้ตรงกับข้อสมมติขั้นพื้นฐาน ข้อ 1.4 เกี่ยวกับหลักการเกิดขึ้นของรายได้อีก

2.2 กรณีที่ราคาทุนทดแทน สูงกว่าราคาต้นทุนในอดีต ส่วนที่เพิ่มขึ้นนี้ จะไม่ถือเป็นกำไรไม่ว่าจะเป็นส่วนของสินค้าที่ขายแล้วหรือยังไม่ขายก็ตาม คำว่า กำไรในที่นี้หมายถึงราคาขายหักด้วยราคาต้นทุน จึงจะถือเป็นกำไร แต่ราคาที่เพิ่มขึ้นนี้ไม่ได้เกิดจากการขายแต่เกิดขึ้นจากการตีราคา ดังนั้น จึงไม่สามารถถือเป็นกำไรได้ตามความหมายนี้

2.3 กรณีที่ราคาทุนทดแทนต่ำกว่าราคาต้นทุนในอดีต ส่วนที่ต่ำกว่านี้จะถือเป็นขาดทุนทันที

จากแนวทฤษฎีที่สรุปข้างต้นของ Limperg ยังคงยึดถือหลักความระมัดระวัง ซึ่งเป็นแนวความคิดขั้นพื้นฐานทางการบัญชีเกี่ยวกับการตีราคาสินทรัพย์ และจากหลักการดังกล่าว สามารถนำมาพิจารณาเป็นหลักการบัญชีราคาทดแทนได้ดังต่อไปนี้คือ

ก. กรณีที่ราคาสินทรัพย์ตามราคาทุนทดแทน มีมูลค่าสูงกว่าราคาต้นทุนในอดีต ส่วนแตกต่างนั้นจะบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต สินทรัพย์ (สินค้า, สินทรัพย์ถาวร)

เครดิต บัญชีปรับมูลค่าสินทรัพย์ (Revaluation Account)
หรือกำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้
(Unrealized Holding Gains)

บัญชีปรับมูลค่าสินทรัพย์นี้ ถือเป็นรายการที่เป็นทุนไม่ถือเป็นรายได้ จะแสดงทางด้านเครดิตในส่วนของผู้ถือหุ้น สำหรับบันทึกบัญชีบางท่านอาจเรียกบัญชีนี้เป็นบัญชีกำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้ และบัญชีนี้จะถูกตัดจำหน่ายออกตามส่วนของสินทรัพย์ที่จำหน่ายหรือขายโดยจะบันทึกบัญชีดังนี้คือ

เดบิต กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้ หรือ บัญชีปรับมูลค่า

เครดิต กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ถือเป็นรายได้
(Realized Holding Gains)

ข. กรณีที่ราคาสินทรัพย์ตามราคาหุ้นทดแทนมีมูลค่าต่ำกว่าราคา
ต้นทุนในอดีตตามแนวทฤษฎี ข้อ 2.3 Limperg จะถือว่าส่วนที่ต่ำกว่านี้เป็นขาดทุนทันที
ดังนั้น การบันทึกบัญชีจะแสดงดังต่อไปนี้

เดบิต ขาดทุนจากการมีสินทรัพย์ (Holding Loss Account)

เครดิต สินทรัพย์ (สินค้า, สินทรัพย์ถาวร)

จากแนวความคิดข้างต้น จะเห็นว่าใช้หลักความระมัดระวังในการยอมรับส่วน
ขาดทุน เมื่อที่ราคาสินทรัพย์ต่ำกว่าราคาต้นทุนในอดีต ซึ่งสอดคล้องกับวิธีการที่ราคา
สินค้าแบบราคาหุ้นหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า โดยจะยอมรับกำไรจากการ
ที่ราคาตามส่วนของสินค้าที่ขายได้ แต่จะถือเป็นขาดทุนทันทีที่ราคาสินค้าต่ำกว่าราคาหุ้น
ไม่ว่าจะในสินค้าที่ขายได้หรือในสินค้าที่ยังขายไม่ได้ก็ตาม

อย่างไรก็ตามมีนักบัญชีบางคนไม่เห็นด้วยกับแนวความคิดนี้ เพราะเห็นว่า
ใช้หลักความระมัดระวังมากเกินไปจนละเลยหลักของการยอมรับรายได้และค่าใช้จ่าย
การที่สินทรัพย์มีราคาตกลง ส่วนที่ลดลงไม่ควรจะถือเป็นขาดทุนทั้งหมด ควรจะใช้หลัก
เดียวกับการยอมรับรายได้คือถือเป็นขาดทุนเฉพาะส่วนของสินทรัพย์ที่ขายหรือตัดจำหน่าย
เท่านั้น เช่น กรณีที่เป็นสินค้า จะยอมรับขาดทุนเฉพาะส่วนของสินค้าที่ขายออกไปในงวด
นั้น หรือในกรณีที่สินทรัพย์ถาวรก็จะยอมรับขาดทุนจากการที่ราคาสินทรัพย์เฉพาะส่วน
ที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในรูปค่าเสื่อมราคา กรณีเช่นนี้เป็นการกระจายผลขาดทุนตามส่วน
ของการใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์ ซึ่งน่าจะสมเหตุสมผลมากกว่า¹

¹ Meigs, Johnson, Keller, "Replacement Cost and Financial Reporting," Advanced Accounting, New York: McGraw-Hill Book Co., 1966, Chapter 16, pp. 536-538.

ดังนั้น ในตัวอย่างที่จะแสดงต่อไปนี้ ผู้เขียนได้เลือกวิธีการยอมรับกำไรหรือขาดทุน จากการมีสินทรัพย์ตามส่วนของการยอมรับรายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดบัญชี ควบคู่เหตุผลดังกล่าวข้างต้น

ตารางที่ 12

ตัวอย่างการบัญชีราคาทดแทน

งบบุคณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 ของบริษัท ก. จำกัด แสดงรายการตามวิธีการบัญชีต้นทุนในอีกตั่งต่อไปนี้

บริษัท ก. จำกัด

งบบุคณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523

สินทรัพย์

		<u>บาท</u>
เงินสด		50,000.-
สินค้า (1,200 หน่วย ๆ ละ 48 บาท)		57,600.-
ที่ดิน		70,000.-
อาคาร	125,000.-	
<u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>41,667.-</u>	83,333.-
อุปกรณ์	32,000.-	
<u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>16,000.-</u>	<u>16,000.-</u>
รวมสินทรัพย์		<u>276,933.-</u>
	<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>	
เจ้าหนี้		30,000.-
ทุนเรือนหุ้น		200,000.-
กำไรสะสม		<u>46,933.-</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>276,933.-</u>

ข้อมูลเพิ่มเติม

1) บริษัทฯ ขายสินค้าเป็นเงินสดในราคาหน่วยละ 100 บาท ยอดขายของปี 2524 มีดังต่อไปนี้

ไตรมาสที่ 1	100,000.- บาท
ไตรมาสที่ 2	125,000.- บาท
ไตรมาสที่ 3	90,000.- บาท
ไตรมาสที่ 4	180,000.- บาท

2) มีการซื้อสินค้าเป็นเงินสด ระหว่างปี 2524 ดังรายละเอียดต่อไปนี้

	<u>จำนวนหน่วย</u>	<u>ราคาทุนต่อหน่วย</u>	<u>ราคาทดแทนสินค้าไตรมาส</u>
ไตรมาสที่ 1	1,000	60	62
ไตรมาสที่ 2	2,000	64	63
ไตรมาสที่ 3	2,500	60	60
ไตรมาสที่ 4	1,000	68	65

3) ค่าใช้จ่ายยกเว้นค่าเสื่อมราคาและภาษีมีรายละเอียดดังนี้

ไตรมาสที่ 1	10,000.- บาท
ไตรมาสที่ 2	11,500.- บาท
ไตรมาสที่ 3	4,750.- บาท
ไตรมาสที่ 4	14,000.- บาท

4) การบัญชีต้นทุนเกี่ยวกับสินค้าหลักเข้าที่หลังออกกอง

ราคาทุนทดแทนของสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 ราคาหน่วยละ 61 บาท

5) ราคาของที่ดิน ระหว่างปี 2524 ไม่มีการเปลี่ยนแปลง

6) การคำนวณราคาทุนทดแทนของอาคาร ไร่คั้งนี้ราคาของสิ่งปลูกสร้าง โดยแสดงรายละเอียดการคำนวณดังต่อไปนี้

	<u>ดัชนีราคา</u>	<u>การคำนวณ</u>	<u>ราคาทุนทดแทน</u>
ณ วันซื้อ	100	-	125,000.-
ณ 31 ธันวาคม 2523	120	125,000 X 120/100	150,000.-
2524 - สิ้นไตรมาสที่ 1	125	150,000 X 125/120	156,250.-
สิ้นไตรมาสที่ 2	130	156,250 X 130/125	162,500.-
สิ้นไตรมาสที่ 3	135	162,500 X 135/130	168,750.-
สิ้นไตรมาสที่ 4	130	168,750 X 140/135	175,000.-

7) การคำนวณราคาทุนทดแทน ของอุปกรณ์ใช้ดัชนีราคาของอุปกรณ์ โดยแสดงรายละเอียดการคำนวณดังต่อไปนี้

	<u>ดัชนีราคา</u>	<u>การคำนวณ</u>	<u>ราคาทุนทดแทน</u>
ณ วันซื้อ	100	-	32,000.-
ณ 31 ธันวาคม 2523	125	32,000 X 125/100	40,000.-
2524 - สิ้นไตรมาสที่ 1	127.5	40,000 X 127.5/125	40,800.-
สิ้นไตรมาสที่ 2	130	40,800 X 130/127.5	41,600.-
สิ้นไตรมาสที่ 3	132.5	41,600 X 132.5/130	42,400.-
สิ้นไตรมาสที่ 4	135	42,400 X 135/132.5	43,200.-

8) มีการตั้งบัญชีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจ่ายทุกสิ้นไตรมาส ในอัตรา 50% ของกำไรสุทธิ ซึ่งรวมกำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยอมรับเป็นรายได้ (Realized Holding Gain)

9) เจ้าหนี้ จำนวน 30,000 บาท ไม่เปลี่ยนแปลงตลอดปี 2524

10) อายุใช้งาน โดยประมาณของอาคาร 50 ปี ของอุปกรณ์ 25 ปี การคำนวณค่าเสื่อมราคาใช้วิธีเส้นตรง ไม่มีราคาเก็บ

11) หลักการยอมรับกำไรหรือขาดทุนจากการมีสินทรัพย์ ใช้หลักการยอมรับเฉพาะส่วนที่ใช้ประโยชน์ในเวลานั้น ๆ

จากข้อมูลข้างต้น งบดุลของบริษัท ก. จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 ตามวิธีการบัญชีต้นทุนในอสังหาริมทรัพย์ สามารถปรับปรุงให้แสดงรายการตามวิธีการบัญชีราคาตลาดแทน โดยการปรับปรุงรายการดังต่อไปนี้

เดบิต	สินค้า	(1,200 × (61 - 48))	15,600.-
	อาคาร	(150,000 - 125,000)	25,000.-
	อุปกรณ์	(40,000 - 32,000)	8,000.-
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร		8,333.-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์		4,000.-
	กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้		36,267.-

จากรายการปรับปรุงดังกล่าว งบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 ของบริษัท ก. จำกัด ตามวิธีการบัญชีราคาตลาดแทนจะแสดงดังต่อไปนี้

ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บริษัท ก. จำกัด
งบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523

สินทรัพย์

		<u>บาท</u>
เงินสด		50,000.-
สินค้า (1,200 หน่วย ๆ ละ 61)		73,200.-
ที่ดิน		70,000.-
อาคาร	150,000.-	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>50,000.-</u>	100,000.-
อุปกรณ์	40,000.-	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>20,000.-</u>	<u>20,000.-</u>
รวมสินทรัพย์		<u>313,000.-</u>

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

เจ้าหนี้		30,000.-
ทุนเรือนหุ้น		200,000.-
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้		36,276.-
กำไรสะสม		<u>46,933.-</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>313,200.-</u>

ในปี 2524 รายการบัญชีสำหรับไตรมาสแรก โดยเปรียบเทียบการบัญชีต้นทุน-
ในอดีตกับการบัญชีราคาทดแทนมีดังต่อไปนี้

รายการ	การบัญชีต้นทุนในอดีต		การบัญชีราคาทดแทน	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	100,000		100,000	
ขาย		100,000		100,000
สินค้า	60,000		60,000	
เงินสด		60,000		60,000
ค่าใช้จ่าย	10,000		10,000	
เงินสด		10,000		10,000
สินค้า			3,200	
อาคาร			6,250	
อุปกรณ์			800	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร				2,083
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์				400
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ ได้ถือเป็นรายได้				7,767
สินค้า				
2,200 หน่วย ๆ ละ 62			136,400	
หัก สินค้าคงงวด	73,200			
ซื้อ	60,000		133,200	
กำไรจากการมีสินทรัพย์			3,200	

อาคาร

150,000	125/120	156,250
<u>หัก</u>	<u>มูลค่าตอนต้นงวด</u>	<u>150,000</u>
	กำไรจากการมีสินทรัพย์	<u>6,250</u>
	ค่าเสื่อมราคาสะสม (156,250 X 33.333%)	<u>52,083</u>

อุปกรณ์

40,000 X	127.5/125	40,800
<u>หัก</u>	<u>มูลค่าตอนต้นงวด</u>	<u>40,000</u>
	กำไรจากการมีสินทรัพย์	<u>800</u>
	ค่าเสื่อมราคาสะสม (40,800 X 50%)	<u>20,400</u>

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายการ	การบัญชีต้นทุนในอภิต		การบัญชีราคาทดแทน	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
ค่าเสื่อมราคา	945		1,189	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร		625		781
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์		320		408
ต้นทุนขาย	60,000		62,000	
สินค้า		60,000		62,000
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้			2,244	
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ถือเป็นรายได้				2,244
$(1,189-945) + (62,000-60,000) = 2,244$				
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	14,528		14,528	
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย		14,528		14,528
ขาย	100,000		100,000	
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ถือเป็นรายได้			2,244	
ต้นทุนขาย		60,000		62,000
ค่าใช้จ่าย		10,000		10,000
ค่าเสื่อมราคา		945		1,189
ภาษีเงินได้นิติบุคคล		14,528		14,528
กำไรสะสม		14,527		14,527

งบกำไรขาดทุนและงบดุล สำหรับงวดไตรมาสแรกสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2524

จะแสดงรายการดังต่อไปนี้

บริษัท ก. จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับงวด 3 เดือน สิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2524

	บาท	
	<u>การบัญชีต้นทุนในอดีต</u>	<u>การบัญชีราคาทุน</u>
ขาย	100,000	100,000
ต้นทุนขาย	60,000	62,000
ค่าใช้จ่าย	10,000	10,000
ค่าเสื่อมราคา	<u>945</u> <u>70,945</u>	<u>1,189</u> <u>73,189</u>
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน	29,055	26,811
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ถือเป็นรายได้	—	<u>2,244</u>
กำไรสุทธิก่อนภาษีเงินได้	29,055	29,055
ภาษีเงินได้	<u>14,528</u>	<u>14,528</u>
กำไรสุทธิ	<u>14,527</u>	<u>14,527</u>

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บริษัท ก. จำกัด
งบดุล ณ วันที่ 31 มีนาคม 2524

	<u>บาท</u>	
<u>สินทรัพย์</u>	<u>การบัญชีต้นทุนในอดีต</u>	<u>การบัญชีราคาทดแทน</u>
เงินสด	80,000	80,000
สินค้าคงเหลือ	57,600	74,400
ที่ดิน	70,000	70,000
อาคาร	125,000	156,250
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>42,292</u>	<u>82,708</u>
อุปกรณ์	32,000	40,800
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>16,320</u>	<u>15,680</u>
รวมสินทรัพย์	<u>305,988</u>	<u>347,778</u>
<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>		
เจ้าหนี้	30,000	30,000
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย	14,528	14,528
ทุนเรือนหุ้น	200,000	200,000
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้		41,790
กำไรสะสม	<u>61,460</u>	<u>61,460</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>305,988</u>	<u>347,778</u>

รายการบัญชีสำหรับไตรมาสที่ 2 แสดงดังต่อไปนี้

รายการ	การบัญชีต้นทุนในอภิศัก		การบัญชีราคาทดแทน	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	125,000		125,000	
ขาย		125,000		125,000
สินค้า	128,000		128,000	
เงินสด		128,000		128,000
ค่าใช้จ่าย	11,500		11,500	
เงินสด		11,500		11,500
อาคาร			6,250	
อุปกรณ์			800	
สินค้า				800
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร				2,115
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์				408
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้				3,727
สินค้า				201,600
3,200 หน่วย ๆ ละ 63				201,600
หัก สินค้าคงงวด		74,400		
ซื้อ		128,000		202,400
กำไร (ขาดทุน) จากการมีสินทรัพย์				<u>(800)</u>

อาคาร

156,250 X 130/125	162,500
หัก มูลค่าเมื่อต้นงวด	<u>156,250</u>
กำไรจากการมีสินทรัพย์	<u>6,250</u>
ค่าเสื่อมราคาสะสม (162,500 X 33.833%)	<u>54,979</u>

อุปกรณ์

40,800 X 130/127.5	41,600
หัก มูลค่าเมื่อต้นงวด	<u>40,800</u>
กำไรจากการมีสินทรัพย์	<u>800</u>
ค่าเสื่อมราคาสะสม (41,600 X 51%)	<u>21,216</u>

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายการ	การบัญชีต้นทุนในอภิศึก		การบัญชีราคาทดแทน	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
ค่าเสื่อมราคา	945		1,229	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร		625		813
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์		320		416
ต้นทุนขาย	80,000		78,750	
สินค้า		80,000		78,750
ขาดทุนจากการมีสินทรัพย์			966	
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถึงเป็นรายได้				966
(1,229-945) + (78,750-80,000)				
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	16,278		16,278	
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย		16,278		16,278
ขาย	125,000		125,000	
ต้นทุนขาย		80,000		78,750
ค่าใช้จ่าย		11,500		11,500
ค่าเสื่อมราคา		945		1,229
ขาดทุนจากการมีสินทรัพย์				966
ภาษีเงินได้นิติบุคคล		16,278		16,278
กำไรสะสม		16,277		16,277

งบกำไรขาดทุนและงบดุล สำหรับงวดไตรมาสที่ 2 สิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2524
จะแสดงดังต่อไปนี้

บริษัท ก. จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับงวด 3 เดือน สิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2524

	บาท	
	<u>การบัญชีต้นทุนในอดีต</u>	<u>การบัญชีราคาทุนแทน</u>
ขาย	125,000	125,000
ต้นทุนขาย	80,000	78,750
ค่าใช้จ่าย	11,500	11,500
ค่าเสื่อมราคา	<u>945</u>	<u>1,229</u>
	<u>92,445</u>	<u>91,479</u>
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน	32,555	33,521
ขาดทุนจากการมีสินทรัพย์	<u>-</u>	<u>966</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้	32,555	32,555
ภาษีเงินได้	<u>16,278</u>	<u>16,278</u>
กำไรสุทธิ	<u>16,277</u>	<u>16,277</u>

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



บริษัท ก. จำกัด
งบดุล ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2524

สินทรัพย์	บาท		
	การบัญชีต้นทุนในอดีต	การบัญชีราคาตลาดแทน	
เงินสด	65,500	65,500	
สินค้าคงเหลือ	105,600	122,850	
ที่ดิน	70,000	70,000	
อาคาร	125,000	162,500	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>42,917</u>	<u>82,083</u> 55,792	106,708
อุปกรณ์	32,000	41,600	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>16,640</u>	<u>15,360</u> 21,632	<u>19,968</u>
รวมสินทรัพย์	<u>338,543</u>	<u>385,026</u>	
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
เจ้าหนี้	30,000	30,000	
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย	30,806	30,806	
ทุนเรือนหุ้น	200,000	200,000	
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถึงเป็นรายได้			46,483
กำไรสะสม	<u>77,737</u>	<u>77,737</u>	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>338,543</u>	<u>385,026</u>	

วิเคราะห์กำไรขาดทุนจากการมีสินทรัพย์สำหรับไตรมาสที่ ๒

	<u>บาท</u>
สินค้าคงเหลือต้นงวดตามราคาตลาด	74,400
ซื้อ - ราคาทุน	<u>128,000</u>
สินค้ามีไว้ขาย	202,400
ราคาทดแทนของสินค้ามีไว้ขาย	<u>201,600</u>
ขาดทุนจากการมีสินทรัพย์	<u><u>800</u></u>
ขาดทุนจากการมีสินทรัพย์ประกอบด้วย	
สินค้าคงเหลือตามราคา ณ 31 มีนาคม 2524 = $1,200 \times 62$	74,400
สินค้าคงเหลือตามราคา ณ 30 มิถุนายน 2524 = $1,200 \times 63$	<u>75,600</u>
กำไรจากการมีสินทรัพย์	1,200
ซื้อ - ราคาทุน	128,000
ซื้อ - ราคา ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2524 = $2,000 \times 63$	<u>126,000</u>
ขาดทุนจากการมีสินทรัพย์	<u><u>2,000</u></u>
ขาดทุนจากการมีสินทรัพย์ (สุทธิ)	<u><u>800</u></u>
ต้นทุนขาย = $1,250 \times 64$	80,000
ราคาต้นทุนทดแทน = $1,250 \times 63$	<u>78,750</u>
ขาดทุนจากการมีสินทรัพย์	<u><u>1,250</u></u>

รายการบัญชีสำหรับไตรมาสที่ 3 แยกดังต่อไปนี้

รายการ	การบัญชีต้นทุนในอคิด		การบัญชีราคาทดแทน	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	90,000		90,000	
ขาย		90,000		90,000
สินค้า	150,000		150,000	
เงินสด		150,000		150,000
ค่าใช้จ่าย	4,750		4,750	
เงินสด		4,750		4,750
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้			1,361	
อาคาร			6,250	
อุปกรณ์			800	
สินค้า				5,850
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร				2,145
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์				416
สินค้า				267,000
4,450 หน่วย ๆ ละ 60				
หัก สินค้าคงเหลือ		122,850		
ซื้อ		<u>150,000</u>		<u>272,850</u>
ขาดทุนจากการมีสินทรัพย์				<u>5,850</u>

อาคาร

$162,500 \times 135/130$	168,750
หัก มูลค่าคงเหลือ	<u>162,500</u>
กำไรจากการมีสินทรัพย์	<u>6,250</u>
ค่าเสื่อมราคาสะสม ($168,750 \times 34.333\%$)	<u>57,937</u>

อุปกรณ์

$41,600 \times 132.5/130$	42,400
หัก มูลค่าคงเหลือ	<u>41,600</u>
กำไรจากการมีสินทรัพย์	<u>800</u>
ค่าเสื่อมราคาสะสม ($42,400 \times 52\%$)	<u>22,048</u>

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายการ	การบัญชีต้นทุนในอสังหาริมทรัพย์		การบัญชีราคาทดแทน	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
ค่าเสื่อมราคา	945		1,268	
ค่าเสื่อมราคาสถาปัตยกรรม-อาคาร		625		844
ค่าเสื่อมราคาสถาปัตยกรรม-อุปกรณ์		320		424
ต้นทุนขาย	54,000		54,000	
สินค้า		54,000		54,000
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้			323	
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ถือเป็นรายได้				323
(1,268 - 945) + (54,000 - 54,000)				
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	15,153		15,153	
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย		15,153		15,153
ขาย	90,000		90,000	
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ถือเป็นรายได้			323	
ต้นทุนขาย		54,000		54,000
ค่าใช้จ่าย		4,750		4,750
ค่าเสื่อมราคา		945		1,268
ภาษีเงินได้นิติบุคคล		15,153		15,153
กำไรสะสม		15,152		15,152

งบกำไรขาดทุนและงบดุล สำหรับไตรมาสที่ 3 แสงกิ่งทองนี้

บริษัท ก. จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับงวด 3 เดือน สิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 2524

	บาท	
	<u>การบัญชีต้นทุนในอัตร</u>	<u>การบัญชีราคาต้นทุน</u>
ขาย	90,000	90,000
ต้นทุนขาย	54,000	54,000
ค่าใช้จ่าย	4,750	4,750
ค่าเสื่อมราคา	<u>945</u>	<u>1,268</u>
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน	30,305	29,982
กำไรจากการมีสินทรัพย์ถาวรเป็นรายได้	<u>—</u>	<u>323</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษี	30,305	30,305
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	<u>15,153</u>	<u>15,153</u>
กำไรสุทธิ	<u>15,152</u>	<u>15,152</u>

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บริษัท ก. จำกัด
งบดุล ณ วันที่ 30 กันยายน 2524

			บาท
<u>สินทรัพย์</u>	<u>การวัดขึ้นทุนในอดีต</u>		<u>การวัดขึ้นราคาทดแทน</u>
เงินสด		750	750
สินค้า		201,600	213,000
ที่ดิน		70,000	70,000
อาคาร	125,000		168,750
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	43,542	81,458	58,781
อุปกรณ์	32,000		42,400
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	16,960	15,040	22,472
รวมสินทรัพย์		<u>368,848</u>	<u>413,647</u>
	<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>		
เจ้าหนี้		30,000	30,000
ภาษีเงินได้ที่บุคคลค้างจ่าย		45,959	45,959
ทุนเรือนหุ้น		200,000	200,000
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้			44,799
กำไรสะสม		<u>92,889</u>	<u>92,889</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>368,848</u>	<u>413,647</u>

รายการบัญชีสำหรับไตรมาสที่ 4 แสดงดังต่อไปนี้

รายการ	การบัญชีต้นทุนในอดีต		การบัญชีราคาทดแทน	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	180,000		180,000	
ขาย		180,000		180,000
สินค้า	68,000		68,000	
เงินสด		68,000		68,000
ค่าใช้จ่าย	14,000		14,000	
เงินสด		14,000		14,000
สินค้า			14,750	
อาคาร			6,250	
อุปกรณ์			800	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร				2,177
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์				424
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้				19,199
สินค้า				295,750
4,550 หน่วย ๆ ละ 65				
หัก สินค้าคงเหลือ		213,000		
สุทธิ		<u>68,000</u>		<u>281,000</u>
กำไรจากการมีสินทรัพย์				<u>14,750</u>

อาคาร

168,750 X 140/135

175,000

หัก มูลค่านงวค

168,750

กำไรจากการมีสินทรัพย์

6,250

ค่าเสื่อมราคาสะสม (175,000 X 34.833%)

60,958

อุปกรณ์

42,400 X 135/132.5

43,200

หัก มูลค่านงวค

42,400

กำไรจากการมีสินทรัพย์

800

ค่าเสื่อมราคาสะสม (43,200 X 53%)

22,896

ศูนย์วิทยพัทยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายการ	การบัญชีต้นทุนในอดีต		การบัญชีราคาทดแทน	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
ค่าเสื่อมราคา	945		1,307	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร		625		875
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์		320		432
ต้นทุนขาย	116,000		117,000	
สินค้า		116,000		117,000
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถึงเป็นรายได้			1,362	
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ถือเป็นรายได้				1,362
(1,307-945) + (117,000-116,000)				
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	24,528		24,528	
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย		24,528		24,528
ขาย	180,000		180,000	
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ถือเป็นรายได้			1,362	
ต้นทุนขาย		116,000		117,000
ค่าใช้จ่าย		14,000		14,000
ค่าเสื่อมราคา		945		1,307
ภาษีเงินได้นิติบุคคล		24,528		24,528
กำไรสะสม		24,527		24,527

งบกำไรขาดทุนและงบดุล สำหรับไตรมาสที่ 4 แสดงดังต่อไปนี้

บริษัท ก. จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับงวด 3 เดือน สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2524

	บาท	
	<u>การบัญชีต้นทุนในอดีต</u>	<u>การบัญชีราคาตลาดแทน</u>
ขาย	180,000	180,000
ต้นทุนขาย	116,000	117,000
ค่าใช้จ่าย	14,000	14,000
ค่าเสื่อมราคา	<u>945</u>	<u>1,307</u>
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน	49,055	47,693
กำไรจากการมีสินทรัพย์	<u>-</u>	<u>1,362</u>
กำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้	49,055	49,055
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	<u>24,528</u>	<u>24,528</u>
กำไรสุทธิ	<u>24,527</u>	<u>24,527</u>

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บริษัท ก. จำกัด
งบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2524

	บาท	
<u>สินทรัพย์</u>	<u>การบัญชีต้นทุนในอดีต</u>	<u>การบัญชีราคาหักแทน</u>
เงินสด	98,750	98,750
สินค้า	153,600	178,750
ที่ดิน	70,000	70,000
อาคาร	125,000	175,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>44,167</u>	<u>80,833</u>
อุปกรณ์	32,000	43,200
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>17,280</u>	<u>23,328</u>
รวมสินทรัพย์	<u>417,903</u>	<u>480,539</u>
<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>		
เจ้าหนี้	30,000	30,000
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย	70,487	70,487
ทุนเรือนหุ้น	200,000	200,000
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถึงเป็นรายได้		62,636
กำไรสะสม	<u>117,416</u>	<u>117,416</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>417,903</u>	<u>480,539</u>

บริษัท ก. จำกัด

งบพิสูจน์ยอดกำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2524

	บาท		
	<u>ราคาทุน</u>	<u>ราคาทบทวน</u>	<u>กำไรจากการ มีสินทรัพย์</u>
สินค้าคงเหลือปลายงวด (ราคาต้นทุน หน่วยละ 65 บาท) 2,750 หน่วยประกอบด้วย สินค้าคงเหลือต้นงวด 1,200 หน่วย ๆ ละ			
48 บาท	57,600	78,000	
คงเหลือจากการซื้อในไตรมาสที่ 1 =			
750 หน่วย ๆ ละ 64 บาท	48,000	48,750	
คงเหลือจากการซื้อในไตรมาสที่ 2 =			
800 หน่วย ๆ ละ 60 บาท	<u>48,000</u>	<u>52,000</u>	
รวม 2,750 หน่วย =	<u>153,600</u>	<u>178,750</u>	25,150
อาคาร	125,000	175,000	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>44,167</u>	<u>61,833</u>	
ราคาตามบัญชี	<u>80,833</u>	<u>113,167</u>	32,334
อุปกรณ์	32,000	43,200	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>17,280</u>	<u>23,328</u>	
ราคาตามบัญชี	<u>14,720</u>	<u>19,872</u>	5,152
รวมกำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้			<u>62,636</u>

การคิดค่าเสื่อมราคาย้อนหลัง (Backlog depreciation)

การคิดค่าเสื่อมราคาย้อนหลัง หมายถึง ค่าเสื่อมราคาสะสมต้นงวดสูงชันเนื่องจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นในงวดปัจจุบัน แต่การบันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมเมื่อปีก่อน ๆ ไม่ได้ปรับปรุงส่วนที่เพิ่มขึ้นนี้ ดังนั้น จึงต้องมีการปรับค่าเสื่อมราคาย้อนหลัง จากโจทย์ ตัวอย่างอุปกรณ์แสดงราคาของแต่ละไตรมาสที่รายละเอียดดังนี้

ตารางที่ 13 ตัวอย่างการคำนวณค่าเสื่อมราคาย้อนหลัง

	1 ม.ค. 2524	สิ้นไตรมาสที่			
	ก.พ.	1	2	3	4
ราคาพหุแทน	40,000	40,800	41,600	42,400	43,200
คิดค่าเสื่อมราคาแล้ว	50%	51%	52%	53%	54%
ค่าเสื่อมราคาสะสม	20,000	20,808	21,632	22,472	23,328
<u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคาที่ยันหักไว้แล้ว					
- ค่าเสื่อมราคาสะสมต้นงวด	16,000	20,000	20,808	21,632	22,472
- ค่าเสื่อมราคาที่ยันหักเพิ่ม	-	408	416	424	432
	16,000	20,408	21,224	22,056	22,904
ค่าเสื่อมราคาย้อนหลัง	4,000	400	408	416	424

- การบันทึกค่าเสื่อมราคาย้อนหลังสามารถบันทึกได้ 2 วิธีคือ

วิธีที่ 1 ถือเป็นส่วนที่นำไปลดกำไรสะสมต้นงวด สาเหตุที่นำไปลดกำไรสะสมเนื่องจากการคิดค่าเสื่อมราคางวดก่อนต่ำเกินไป จึงทำให้กำไรสะสมแสดงยอดสูงเกินไป ดังนั้น จึงนำไปลดกำไรสะสม โดยเก็บที่กำไรสะสม และเครดิตค่าเสื่อมราคาสะสมเฉพาะส่วนที่ต้องปรับย้อนหลังเท่านั้น¹

¹ ศึกษาตัวอย่างจากภาคผนวก ง.

วิธีที่ 2 ถือเป็นส่วนลดยของกำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถึงเป็นรายได้ หรือเป็นส่วนลดยของบัญชีส่วนปรับมูลค่า จากในตัวอย่าง ใ้ใช้วิธีนี้โดยลงรายการพร้อมกับการปรับมูลค่าสินทรัพย์ เช่น การปรับปรุงรายการเมื่อสิ้นไตรมาสที่ 4 แสดงดังต่อไปนี้ (เฉพาะอุปกรณ)

เดบิต	อุปกรณ	800	
	เครดิต		ค่าเสื่อมราคาสะสม
			424
			กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถึงเป็นรายได้
			376

วิธีนี้ถือว่า สินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นสุทธิควรจะเป็นกำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถึงเป็นรายได้ เพราะเป็นส่วนที่ยังไม่ตัดจำหน่ายและถือว่าค่าเสื่อมราคาในงวดก่อนที่คิดค่าเกินไป ได้ชดเชยกับการยอมรับกำไรจากการมีสินทรัพย์ในส่วนที่ใช้งานและตัดค่าเสื่อมราคาแล้ว ดังนั้นกำไรสะสมในงวดก่อนจึงไม่กระทบกระเทือน

วิธีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

วิธีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินในที่นี้จะมุ่งพิจารณาถึงรูปแบบต่าง ๆ ของงบการเงินที่จัดเตรียมโดยให้หลักการบัญชีราคาทดแทน เนื่องจากได้มีความเห็นและแนวความคิดแตกต่างกันในกลุ่มนักบัญชี จึงยากที่จะกำหนดรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง เป็นรูปแบบมาตรฐานในทางปฏิบัติ จากตัวอย่างวิธีการบัญชีราคาทดแทนข้างต้นก็อาจจัดเป็นอีกรูปแบบหนึ่งของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินซึ่งได้อาศัยหลักวิธีการบัญชีทุนในอดีตเป็นแนวปฏิบัติโดยเฉพาะ หลักการเปิดเผยรายได้และรายจ่ายที่ยอมรับและไม่ยอมรับอย่างเคร่งครัดโดยรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงจะแสดงในงบกำไรขาดทุน ซึ่งส่วนที่เป็นกำไรหรือขาดทุนนี้จะโอนไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นกำไรสะสม ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบระหว่างวิธีการบัญชีทุนในอดีตกับวิธีการบัญชีราคาทดแทนตามแนวความคิดดังกล่าว ผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิจะไม่แตกต่างกันเลย แต่จะแตกต่างกันเฉพาะกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานเท่านั้น

เนื่องจากในบทก่อนได้ศึกษาถึงแนวความคิดเกี่ยวกับการดำรงทุนในรูปต่าง ๆ ได้แก่ การดำรงเงินทุนในรูปเงินตรา การดำรงเงินทุนในรูปกำลังการผลิต และการดำรงเงินทุนในรูปอำนาจซื้อของเงินตรา แนวความคิดดังกล่าวมีลักษณะที่แตกต่างกัน ซึ่งจะมีผลถึงการกำหนดรูปแบบของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินด้วย สำหรับการศึกษาวិธีการ-เปิดเผยข้อมูลในงบการเงินในเรื่องการดำรงเงินทุน ผู้เขียนจะมุ่งความสนใจในแนวความคิดการดำรงเงินทุนในรูปเงินตรา และแนวความคิดการดำรงเงินทุนในรูปกำลังการผลิต ส่วนแนวความคิดการดำรงเงินทุนในรูปอำนาจซื้อของเงินตรา¹ เป็นวิธีการที่ซับซ้อนกว่าสองแนวความคิดแรก จากตัวอย่างงบการเงินของ บริษัท ก. จำกัด งบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2524 และ งบกำไรขาดทุน สำหรับไตรมาสที่ 4 สิ้นสุดวันเดียวกันอาจแสดงตามรูปแบบของทั้งสองแนวความคิดได้ดังต่อไปนี้

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹ศึกษาแนวความคิดการดำรงเงินทุนในรูปอำนาจซื้อของเงินตรา เพิ่มเติมใน

ตารางที่ 14

บริษัท ก. จำกัด

งบกำไรขาดทุนและกำไรสะสม

สำหรับงวดไตรมาสสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 2524

(การบัญชีราคาทดแทน-แนวความคิดการคำนวณเงินทุนในรูปเงินตรา)

		<u>บาท</u>
ขาย		180,000.-
ทุนขาย		<u>117,000.-</u>
กำไรขั้นต้น		63,000.-
ค่าใช้จ่าย		
ค่าเสื่อมราคา	1,307.-	
ค่าใช้จ่ายอื่น	<u>14,000.-</u>	<u>15,307.-</u>
กำไรจากการดำเนินงาน		47,693.-
ภาษีเงินได้นิติบุคคล		<u>24,528.-</u>
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน		23,165.-
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ถือเป็นรายได้		
จากสินค้าที่ขาย	1,000.-	
จากการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร	<u>362.-</u>	<u>1,362.-</u>
กำไรสุทธิที่ยอมรับเป็นรายได้แล้ว		24,527.-
กำไรจากการมีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถือเป็นรายได้		
จากสินค้าคงเหลือปลายงวด	25,150.-	
จากสินทรัพย์ถาวรที่ยังไม่ตัดค่าเสื่อมราคา	<u>37,486.-</u>	<u>62,636.-</u>
กำไรสุทธิ (ราคาทดแทน)		87,163.-
กำไรสะสมต้นงวด		<u>92,889.-</u>
กำไรสะสมปลายงวด		<u>180,052.-</u>

ตารางที่ 15

บริษัท ก. จำกัด

งบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2524

(การบัญชีราคาตลาดแทน-แนวความคิดการดำรงเงินทุนในรูปเงินตรา)

สินทรัพย์		บาท
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสด		78,750.-
" " " "		
สินค้า		178,750.-
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน		277,500.-
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์		
ที่ดิน		70,000.-
อาคาร	175,000.-	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	61,833.-	113,167.-
อุปกรณ์	43,200.-	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	23,328.-	19,872.-
รวมที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์		203,039.-
รวมสินทรัพย์		480,539.-
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สินหมุนเวียน		
เจ้าหนี้		30,000.-
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย		70,487.-
รวมหนี้สิน		100,487.-
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนเรือนหุ้น		200,000.-
กำไรสะสม		180,052.-
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น		380,052.-
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		480,539.-

ตารางที่ 16

บริษัท ก. จำกัด

งบกำไรขาดทุนและกำไรสะสม

สำหรับงวดไตรมาส สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2524

(การบัญชีราคาทดแทน-แนวความคิดการคำนวณเงินทุนในรูปกำลังการผลิต)

	<u>บาท</u>
ขาย	180,000.-
ต้นทุนขาย	<u>117,000.-</u>
กำไรขั้นต้น	63,000.-
ค่าใช้จ่าย	
ค่าเสื่อมราคา	1,307.-
ค่าใช้จ่ายอื่น	<u>14,000.-</u>
กำไรจากการดำเนินงาน	47,693.-
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	<u>24,528.-</u>
กำไรสุทธิ	23,165.-
กำไรสะสมต้นงวด	<u>92,889.-</u>
กำไรสะสมปลายงวด	<u>116,054.-</u>

หมายเหตุ การคิดค่าเสื่อมราคาขออนหลังตามตัวอย่างนี้ถือเป็นส่วนลดของกำไรจากการ
มีสินทรัพย์ที่ยังไม่ถึงเป็นรายได้

ตารางที่ 17

บริษัท พ. จำกัด

งบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2524

(การบัญชีราคาทดแทน-แนวความคิดการดำรงเงินทุนในรูปกำลังการผลิต)

<u>สินทรัพย์</u>	<u>บาท</u>	
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสด		98,750.-
สินค้า		<u>178,750.-</u>
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน		<u>277,500.-</u>
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์		
ที่ดิน		70,000.-
อาคาร	175,000.-	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>61,833.-</u>	113,167.-
อุปกรณ์	43,200.-	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>23,328.-</u>	<u>19,872.-</u>
รวม ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์		<u>203,039.-</u>
รวมสินทรัพย์		<u>480,539.-</u>
	<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>	
หนี้สินหมุนเวียน		
เจ้าหนี้		30,000.-
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย		<u>70,487.-</u>
รวมหนี้สิน		<u>100,487.-</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนเรือนหุ้น		200,000.-
กำไรสะสม		116,054.-
ส่วนปรับมูลค่า (กำไรจากการมีสินทรัพย์)		
- ส่วนที่ยอมรับเป็นรายได้	1,362.-	
- ส่วนที่ยังไม่ยอมรับเป็นรายได้	<u>62,636.-</u>	<u>63,998.-</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>380,052.-</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>480,539.-</u>

เมื่อสามารถกำหนดรูปแบบของงบการเงินตามวิธีการบัญชีราคาทดแทนแล้ว
วิธีการเปิดเผยข้อมูลสามารถกระทำได้หลายวิธีด้วยกัน ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

1. การใช้วิธีการบัญชีราคาทดแทนอย่างสมบูรณ์ วิธีนี้เป็นการใช้การบัญชีราคา-
ทดแทน โดยยึดถือเป็นหลักบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป โดยใช้แทนที่หลักการบัญชีต้นทุนในอดีต
ทั้งหมด

2. การใช้ข้อมูลการบัญชีราคาทดแทนเป็นรายละเอียดประกอบงบการเงิน
ที่ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนในอดีต วิธีนี้หลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไปยังคงยึดหลักการบัญชี
ต้นทุนในอดีต แต่การบัญชีราคาทดแทนถือเป็นข้อมูลประกอบเพิ่มเติม ซึ่งวิธีการเปิดเผย
อาจแสดงได้ 2 วิธีคือ

2.1 แสดงเป็นหมายเหตุท้ายงบการเงิน วิธีนี้งบการเงินยังคงรูปแบบ
เดิมทุกประการ แต่เพิ่มเติมหมายเหตุท้ายงบการเงินถึงรายการที่สำคัญที่จะใช้การบัญชี
ราคาทดแทน เช่น ราคาสินทรัพย์ถาวรที่มีมูลค่าปัจจุบัน ต้นทุนขายมูลค่าปัจจุบัน เป็นต้น

2.2 แสดงงบการเงินที่ใช้หลักการบัญชีราคาทดแทนคู่ขนานไปกับงบ-
การเงินที่ใช้หลักการบัญชีต้นทุนในอดีต วิธีนี้จะให้ข้อมูลเปรียบเทียบของหลักการบัญชีทั้ง
สองวิธี และสามารถให้ข้อมูลที่สมบูรณ์กว่าวิธีอื่น ๆ

วิธีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินดังกล่าวข้างต้น ได้มีการนำมาทดลองใช้
บ้างแล้ว สำหรับวิธีแรกนั้นในประเทศเนเธอร์แลนด์ได้นิยมใช้กันอย่างกว้างขวาง แต่นัก-
บัญชีส่วนใหญ่ยังคงเคยชินกับหลักการบัญชีต้นทุนในอดีตและขณะเดียวกันก็เห็นความสำคัญ
ของการบัญชีราคาทดแทน ดังนั้นจึงมักเลือกวิธีการเปิดเผยโดยถือเป็นรายละเอียดประกอบ
งบการเงินตามวิธีต้นทุนในอดีต โดยเฉพาะการแสดงเป็นงบคู่ขนานไปกับหลักการบัญชีเดิม

วิธีการคำนวณราคาทดแทน

การใช้ราคาทดแทนหรือทุนทดแทนในการตีราคาสินทรัพย์ มีหลายวิธีด้วยกัน
ทั้งนี้ เนื่องจากลักษณะของสินทรัพย์ในแต่ละธุรกิจ มีความแตกต่างกัน ซึ่งความแตกต่าง

กันนี้อาจแตกต่างกันทางด้านชนิด การแบ่งแยกหน้าที่ การจัดหมวดหมู่ การควบคุมภายใน หรือลักษณะของสินทรัพย์ที่เป็นแบบพิเศษเฉพาะของกิจการนั้น ๆ เป็นต้น ดังนั้น วิธีการคำนวณเพื่อที่ราคาสินทรัพย์ขึ้นมาใหม่ ต้องคำนึงถึงลักษณะต่าง ๆ ของสินทรัพย์เป็นปัจจัยประกอบด้วย ในการประมาณราคาสินทรัพย์ตามราคาทดแทนหรือทุนปัจจุบันนี้ มูลค่าที่ประมาณจะต้องไม่เกินมูลค่าที่จะได้รับตอบแทน (Recoverable amount) ซึ่งถามองทางด้านสินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขาย เช่น สินค้า มูลค่าที่จะได้รับตอบแทนจะหมายถึง มูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะขายได้ ถ้าถามองทางด้านสินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อใช้ในกิจการ เช่น สินทรัพย์ถาวร มูลค่าที่จะได้รับตอบแทนจะหมายถึง ค่าปัจจุบันสุทธิของเงินสดที่จะได้รับในอนาคต (Net present value of future cash flows)¹ สาเหตุที่ต้องมีการกำหนดมูลค่าที่จะได้รับตอบแทนของสินทรัพย์เป็นการใช้หลักความระมัดระวัง เพื่อมิให้ที่ราคาสินทรัพย์สูงเกินไป ซึ่งในการที่ราคาสินทรัพย์ด้วยราคาทดแทนเป็นไปได้ว่าราคาที่สูงกว่ามูลค่าที่จะได้รับตอบแทน ดังนั้น หลักในการที่ราคาสินทรัพย์จึงเลือกราคาที่ต่ำกว่าระหว่าง ราคาทดแทนกับมูลค่าที่จะได้รับตอบแทน

วิธีการประมาณราคาทดแทนของสินทรัพย์สามารถคำนวณได้ 3 วิธีด้วยกันคือ²

1. การประมาณด้วยการที่ราคาโดยตรง (Direct pricing)
2. การประมาณโดยการอ้างอิง (Reference pricing หรือ Functional pricing)
3. การประมาณโดยใช้ดัชนีราคา (Indexing)

¹The Canadian Institute of Chartered Accountants, Accounting Research Committee, "Current Cost Accounting" Proposed Accounting Recommendations, December 1979, Appendix C. Implementation Guidance, paragraph C5, p. 43-44.

²Davidson and weil. Handbook of Cost Accounting, New York: McGraw-Hill Book Co., 1978. Chapter 27.

1. การประมาณควยการตีราคาโดยตรง (Direct pricing)

การตีราคาโดยตรงนี้ จะต้องสามารถตีราคาได้ทั้งราคาทดแทนและมูลค่า-
 สุทธิที่คาดว่าจะขายได้ของสินทรัพย์นั้น ๆ เพื่อนำมาเปรียบเทียบกัน ในการประมาณควยวิธีนี้
 อาจประมาณได้จากราคาตลาดของสินทรัพย์ในปัจจุบัน ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่มีลักษณะเหมือน ๆ
 กัน พอจะหาได้ในท้องตลาด ราคาตลาดดังกล่าวอาจได้มาจากราคาตามใบกำกับสินค้า
 ราคาตามใบสั่งซื้อ หรือการตั้งราคาของผู้ขาย เป็นต้น ในบางกรณีอาจจะต้องตีราคา
 โดยตรง โดยใช้วิศวกรผู้เชี่ยวชาญในการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งอาจเป็นสินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะ
 ไม่สามารถสืบหาราคาจากท้องตลาดได้ หรืออาจประมาณจากการผลิตสินค้าของกิจการเอง
 ในปัจจุบันกรณีที่เป็นสินค้าที่ผลิตอยู่เป็นต้น การตีราคาโดยตรงนี้อาจนำมาพัฒนาใช้ได้อีกวิธี
 หนึ่งคือ การประมาณราคาต่อหน่วย (Unit pricing) วิธีนี้จะรวมต้นทุนต่าง ๆ ที่เป็น
 ส่วนประกอบของสินทรัพย์ต่อหน่วย เช่น วัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เมื่อได้
 ประมาณราคาต่อหน่วยแล้ว ก็ใช้ราคาต่อหน่วยนี้คูณจำนวนหน่วยของสินทรัพย์ที่เป็นกลุ่ม ๆ
 ที่มีลักษณะเหมือนกัน ตัวอย่างในกรณีที่ประมาณราคาของอาคาร อาจจะประมาณต้นทุนก่อสร้าง
 เป็นตารางฟุต และนำต้นทุนต่อตารางฟุตคูณด้วยพื้นที่ที่กิจการเป็นเจ้าของ เป็นต้น

2. การประมาณโดยการอ้างอิง (Reference pricing หรือ Functional pricing)

การประมาณราคาสินทรัพย์โดยวิธีนี้ เป็นการประมาณโดยอาศัยความสัมพันธ์
 อ้างอิงถึงสินทรัพย์อื่น ๆ ที่พอจะเปรียบเทียบได้ ซึ่งวิธีการดังกล่าวอาจอ้างถึงกำลังการ-
 ผลิตของสินทรัพย์อื่น เช่น เครื่องจักร เครื่องหนึ่งมีราคาทดแทนในขณะนี้ 5 ล้านบาท มีกำลัง
 การผลิต 500 หน่วยต่อวัน ในการประมาณราคาทดแทนของ เครื่องจักรอีกเครื่องหนึ่ง ซึ่ง
 ผลิตสินค้าชนิดเดียวกับ เครื่องจักร เครื่องแรก อาจใช้กำลังการผลิตอ้างอิงในการคำนวณได้
 ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ราคาทดแทนตามกำลังการผลิต} &= \frac{5,000,000}{500} \\ &= 10,000 \text{ บาทต่อหน่วยต่อวัน} \end{aligned}$$

หากเครื่องจักรที่ต้องการจะประมาณมีกำลังการผลิต 100 หน่วยต่อวัน ราคาทดแทนของเครื่องจักรนี้จะเท่ากับ 1,000,000 บาท คือ 100 หน่วยต่อวันคูณด้วยราคาทดแทน 10,000 บาทต่อหน่วยต่อวัน เป็นต้น

จะสังเกตได้ว่าวิธีนี้เป็นการอ้างอิงโดยใช้ความสัมพันธ์เส้นตรง (Linear relationship) ระหว่างต้นทุนกับกำลังการผลิต ซึ่งข้อสมมติดังกล่าวยังคงเป็นปัญหาที่ถกเถียงกันอยู่ในปัจจุบันว่า เป็นข้อสมมติที่ถูกตอหรือไม่ หากราคาทดแทนของสินทรัพย์ที่ใช้อ้างอิงนั้นเป็นราคาของสินทรัพย์ที่มีกำลังการผลิตสูงกว่าสินทรัพย์ที่มีอยู่ และอีกประการหนึ่งคือปัญหาของการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี ในบางครั้งสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นใหม่ในปัจจุบัน มีการพัฒนาทางด้านคุณภาพจนสามารถมีกำลังการผลิตที่เท่ากันหรือสูงกว่าสินทรัพย์เดิมที่มีอยู่โดยที่ต้นทุนของสินทรัพย์ต่ำกว่า ยกตัวอย่างเช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ ซึ่งในปัจจุบันมีประสิทธิภาพดีกว่าและราคาต่ำกว่า เครื่องคอมพิวเตอร์รุ่นก่อน ๆ กรณีเช่นนี้วิธีการประมาณโดยอาศัยความสัมพันธ์หรืออ้างอิงอย่างเดียว อาจไม่เหมาะสม วิธีแก้ก็คืออาจต้องนำต้นทุนที่ประหยัดได้ของสินทรัพย์ใหม่นี้เข้ามารวมในการประมาณราคาสินทรัพย์เก่าที่มีอยู่ด้วยจึงจะสมเหตุสมผล

3. การประมาณโดยใช้ดัชนีราคา (Indexing)

การประมาณโดยใช้ดัชนีราคาต่างกับสองวิธีแรกเนื่องจาก สองวิธีแรกเป็นการตีราคาสินทรัพย์เป็นรายชิ้น แต่การใช้ดัชนีราคาเป็นเครื่องประมาณมูลค่าสินทรัพย์โดยมองทางด้านการเปลี่ยนแปลงราคาแบบรวมๆ คือไม่เฉพาะเจาะจง การประมาณโดยวิธีนี้เป็น การประมาณถึงระดับราคาของสินทรัพย์ในอดีตว่าจะมีมูลค่าในปัจจุบันเท่าไร ดัชนีราคาเป็นเครื่องมือในการวัดการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาของสินค้าและบริการ

โดยใช้วิธีการเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักราคาสินค้าหรือบริการนั้น ๆ เพื่อให้ได้อัตราส่วน และอัตราส่วนดังกล่าวจะเป็นเครื่องชี้ถึงความสัมพันธ์ของระดับราคาที่มีต่อกลุ่มของสินค้าหรือบริการนั้น ๆ ในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยทั่วไปแล้วดัชนีราคามักจะกำหนดปีฐาน ซึ่งจะให้มีระดับราคาเป็น 100100

เนื่องจากดัชนีราคามี 2 ชนิด คือ ดัชนีราคาสินค้าโดยทั่วไป และดัชนีราคาสินค้าเฉพาะอย่าง ซึ่งดัชนีราคาสินค้าโดยทั่วไปเป็นตัว เลขที่แสดงถึงการ เปลี่ยนแปลงของระดับราคาสินค้าหลายชนิด โดยคำนวณตามวิธีทางสถิติแล้วด้ว เฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ดังนั้น ดัชนีราคาสินค้าโดยทั่วไปจึงสามารถแสดงถึงการ เปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อของเงินตราได้ ส่วนดัชนีราคาสินค้าเฉพาะอย่าง เป็นตัว เลขที่แสดงถึงการ เปลี่ยนแปลงของระดับราคาสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่ง โดยการสุ่มตัวอย่างราคาสินค้าชนิดนั้น ๆ แล้วด้วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ดัชนีราคาสินค้าเฉพาะอย่างไม่สามารถแสดงอำนาจซื้อของเงินตราได้ แต่เป็นเพียงตัว เลขที่แสดงถึงการ เปลี่ยนแปลงของสินค้าหรือบริการชนิดใดชนิดหนึ่ง เท่านั้น

ในการประมาณราคาสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งในอดีตให้มีมูลค่าในปัจจุบันจากลักษณะของดัชนีราคาทั้ง 2 ชนิดจะเห็นได้ว่า ดัชนีราคาสินค้าเฉพาะอย่างเหมาะสมที่จะใช้ เป็นเครื่องมือในการ ประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ในการปรับราคาของสินทรัพย์ ให้เป็นราคาทุนในปัจจุบัน ซึ่งจะคำนวณได้ตามสูตรต่อไปนี้

$$\text{ราคาทดแทนปีปัจจุบัน} = \text{ราคาทุนที่ซื้อ} \times \frac{\text{ดัชนีราคาปีปัจจุบัน}}{\text{ดัชนีราคาปีที่ซื้อสินทรัพย์}}$$

กรณีที่มีการปรับราคาทดแทนต่อเนื่องกัน ในการคำนวณราคาทดแทนในปัจจุบันไม่จำเป็นต้องใช้ราคาทุนที่ซื้อมาคำนวณตามสูตรข้างต้นก็ได้ วิธีการคำนวณใช้ราคาทดแทนปีก่อน หรือ งวดก่อนที่คำนวณไว้แล้วมาคำนวณดังสูตรต่อไปนี้

$$\text{ราคาทดแทนปีปัจจุบัน} = \text{ราคาทดแทนปีก่อน} \times \frac{\text{ดัชนีราคาปีปัจจุบัน}}{\text{ดัชนีราคาปีก่อน}}$$

ตัวอย่างสมมติว่า ต้นทุนเครื่องจักร เมื่อต้นปี พ.ศ. 2501 เท่ากับ 50,000 บาท
ดัชนีราคาของเครื่องจักรและวิธีการคำนวณราคาทดแทนของปี พ.ศ. 2502 และ
พ.ศ. 2503 จะเป็นดังนี้

ตารางที่ 18 การคำนวณราคาทดแทนโดยใช้ดัชนีราคาเฉพาะอย่าง

<u>ต้นปี (พ.ศ.)</u>	<u>ดัชนีราคา</u>	<u>จำนวน</u>	<u>ราคาทดแทน</u>
2501	100 (ปีฐาน)	$50,000 \times 100/100$	50,000
2502	200	$50,000 \times 200/100$	100,000
2503	250	$100,000 \times 250/200$	125,000

การใช้ดัชนีราคาสินค้าเฉพาะอย่างประมาณมูลค่าปัจจุบันสิ่งที่ต้องคำนึงถึงคือ
ชนิดของดัชนีราคาจะต้องมีความสัมพันธ์โดยตรงกับสินทรัพย์นั้น นอกจากนี้การจัดทำ
ดัชนีราคาซึ่งอาจได้จากแหล่งภายนอก เช่น หน่วยงานราชการ สมาคม หรือสถาบันต่าง ๆ
หรือจากภายในกิจการเอง โดยที่กิจการมีหน่วยงานเฉพาะเพื่อจัดทำดัชนีราคา ดัชนีราคา
ที่ได้มานี้จะต้องทันกับเวลาในการทางการเงินด้วย

ปัญหาอีกประการหนึ่ง เกี่ยวกับการใช้ดัชนีราคาเฉพาะอย่างในการคำนวณมูลค่า
ปัจจุบันของสินทรัพย์ คือ หากมีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีแล้ว การใช้ดัชนีราคานี้
จะไม่สามารถแสดงมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์อย่างสมเหตุสมผล เพราะการทำดัชนี
ราคาสินค้าเฉพาะอย่าง แสดงเพียงแนวโน้มโดยเฉลี่ยของราคาสินค้าประเภทนั้น ๆ เท่านั้น
มิได้คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีดังกล่าวด้วย การใช้ดัชนีราคาเฉพาะอย่าง
จึงเหมาะสำหรับการประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ในกรณีที่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงทาง
เทคโนโลยีอย่างมาก หรือเหมาะสำหรับการประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ในช่วง
ระยะเวลาสั้น ๆ ที่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี
ของสินทรัพย์นั้น

ในทางปฏิบัติกิจการใดกิจการหนึ่งอาจใช้วิธีการคำนวณเพื่อประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์มากกว่าหนึ่งวิธีก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของสินทรัพย์ของกิจการ สินทรัพย์บางชนิดอาจสามารถคำนวณได้หลายวิธี ซึ่งผลที่ได้แต่ละวิธีอาจแตกต่างกัน ดังนั้น การคำนวณหลาย ๆ วิธีสำหรับสินทรัพย์ชนิดเดียวกันอย่างน้อยก็อาจช่วยในการทดสอบความถูกต้องของการประมาณมูลค่าสินทรัพย์ แต่ก็ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการประมาณประกอบด้วย ในบางกิจการอาจไม่จำเป็นต้องประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ด้วยตนเอง เนื่องจากมีบุคคลภายนอกสามารถประมาณมูลค่าสินทรัพย์ให้ เช่น กิจการที่รับบริการหรือประเมินมูลค่าสินทรัพย์ หรือผู้เชี่ยวชาญต่าง ๆ ที่ให้บริการทางด้านนี้โดยเฉพาะ เป็นต้น

ขั้นตอนการคำนวณราคาทดแทนของสินทรัพย์

การที่กิจการตัดสินใจใช้วิธีการบัญชีราคาทดแทนเป็นส่วนหนึ่งในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ย่อมขึ้นอยู่กับนโยบายของฝ่ายจัดการ ตลอดจนกฎข้อบังคับของรัฐบาลหรือสถาบันต่าง ๆ ของแต่ละประเทศ ในบางประเทศไม่จำเป็นต้องบันทึกวิธีการบัญชีราคาทดแทนเพิ่มขึ้นจากการบันทึกตามวิธีทุนในอดีต การบันทึกบัญชียังคงถือปฏิบัติเช่นเดิมเพียงแต่มีการคำนวณราคาทดแทนของสินทรัพย์เฉพาะอย่างเท่านั้น ในการกำหนดขั้นตอนการคำนวณราคาทดแทนจะสามารถช่วยให้ผู้ปฏิบัติสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและในการกำหนดขั้นตอนนี้จะต้องยึดหลักในการให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่สมเหตุสมผลและประหยัดค่าใช้จ่ายมากที่สุด ขั้นตอนดังกล่าวอาจแยกพิจารณาได้ ๒ กรณี คือ สินค่างานเหลือและสินทรัพย์ถาวร ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

สินค้า ในการคำนวณราคาทดแทนของสินค่างานเหลือจะต้องมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. กำหนดขอบเขต การกำหนดขอบเขตของปัญหาในที่นี้ เป็นการพิจารณาถึงมูลค่าทางเศรษฐกิจของสินค้าว่า มีสาระสำคัญหรือไม่ โดยทั่วไปแล้วฝ่ายจัดการจะเป็นผู้กำหนด หรืออาจถูกกำหนดโดยหน่วยราชการหรือสถาบันต่าง ๆ ที่เป็นผู้ออกกฎข้อบังคับให้เปิดเผยข้อมูลโดยวิธีการบัญชีราคาทดแทน

2. จัดกลุ่มของสินค้า หลังจากที่ได้อธิบายแล้วว่าสินค้ามีมูลค่าทางเศรษฐกิจอย่างมีสาระสำคัญแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือ การจัดกลุ่มของสินค้าที่มีลักษณะเหมือนกันเข้าด้วยกัน ทั้งนี้ เพื่อที่จะนำดัชนีราคาสินค้าเฉพาะอย่างมาบรรยายการเคลื่อนไหวของสินค้าแต่ละชนิดสาเหตุที่ใช้วิธีปรับแก้ดัชนีราคาเพราะวิธีดังกล่าวเหมาะสมสำหรับรายการที่มีลักษณะเหมือนกันและเป็นวิธีที่ประหยัดกว่าวิธีอื่น ๆ ในการจัดกลุ่มของสินค้าจะต้องคำนึงถึงลักษณะและระบบของการบันทึกบัญชี กรณีที่เป็นกิจการซื้อสินค้ามาขายมักจะไม่มีปัญหา แต่จะมีปัญหาสำหรับกิจการที่ผลิตสินค้าเพื่อขายและสินค้ามีเป็นจำนวนมาก วิธีการจัดแบ่งกลุ่มของสินค้าอาจแบ่งตามแผนกหรือโรงงานหรือสายการผลิต ในการจัดแบ่งตามสายการผลิตหากมีการใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน ระบบต้นทุนมาตรฐานนั้น ต้องเป็นต้นทุนปัจจุบันที่สมเหตุสมผล ซึ่งสามารถวิเคราะห์ผลต่างได้อย่างสมเหตุสมผลด้วยเช่นเดียวกัน และขณะเดียวกันถ้ามีการวิเคราะห์ผลต่างเป็นงวด ๆ เช่น งวดไตรมาสหรืองวดหกเดือน กรณีเช่นนี้จะต้องมีการคำนวณราคาทุนทดแทนสำหรับสินค้าคงเหลือปลายงวดและต้นทุนขายด้วย อีกประการหนึ่งในกรณีที่ต้นทุนสินค้าสามารถคำนวณได้จากต้นทุนต่าง ๆ ซึ่งได้แก่ ต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานต่าง ๆ กรณีเช่นนี้จะเป็นการง่ายหากคำนวณราคาทดแทน โดยการจัดกลุ่มสินค้าที่มีส่วนประกอบของต้นทุนที่เหมือนกัน ๆ กัน ซึ่งจะง่ายกว่าหากแยกตามวัตถุดิบ งานระหว่างทำและสินค้าสำเร็จรูป

3. เลือกดัชนีราคา การเลือกดัชนีราคามักจะนิยมใช้สำหรับสินค้าที่มีเป็นจำนวนมาก ๆ หลังจากที่ได้มีการจัดกลุ่ม สิ่งที่จะต้องทำต่อไปคือ หาดัชนีราคาที่เหมาะสม ดัชนีราคานี้อาจจะได้มาจากดัชนีราคาที่หน่วยราชการหรือสถาบันต่าง ๆ ได้จัดทำและเผยแพร่ในวงการธุรกิจ เช่น ดัชนีราคาขายส่ง โดยเลือกเอาดัชนีราคาเฉพาะสินค้านั้น ๆ โดยพิจารณาถึงลักษณะของสินค้าที่มีอยู่กับสินค้าที่ใช้คำนวณดัชนีราคาจะต้องมีลักษณะใกล้เคียงกัน ในบางกรณีหากสินค้าที่กิจการผลิตนี้เป็นสินค้าที่มีลักษณะเฉพาะตัวหรือไม่สามารถหาดัชนีราคาเฉพาะอย่างจากภายนอกได้อย่างเหมาะสม กิจการ

อาจมีหน่วยงานภายในจัดเตรียมดัชนีราคาใช้ในกิจการเองก็ได้ แต่อย่างไรก็ตามการ
ใช้ดัชนีราคาจากภายนอกจะช่วยประหยัดรายจ่ายได้มากกว่าการจัดทำเอง ดังนั้น
การตัดสินใจใช้ดัชนีราคา จึงขึ้นอยู่กับความสมเหตุสมผลของดัชนีราคาและค่าใช้จ่ายใน
การจัดเตรียมข้อมูลนั้น ๆ ควบ

4. การสุ่มตัวอย่าง กรณีที่กิจการมีสินค้าหลายชนิดหรือสินค้าแต่ละ
ชนิดมีจำนวนมาก ในการประมาณราคาหรือบางครั้งสำหรับกิจการที่กองการจัดทำดัชนี
ราคาขึ้นเอง การประมาณราคาสินค้าและการเตรียมดัชนีราคาสำหรับกิจการดังกล่าว
อาจต้องอาศัยการสุ่มตัวอย่างสินค้า เพียงบางส่วนในจำนวนหลาย ๆ ส่วนขึ้นมาประมาณ
ราคาใหม่ และถือเป็นตัวแทนของสินค้าที่มีอยู่ ดังนั้น การสุ่มตัวอย่างจะต้องเลือกตัวอย่าง
ที่มีลักษณะคล้าย ๆ กับสินค้าที่มีอยู่เป็นส่วนใหญ่ วิธีการสุ่มตัวอย่างในทางสถิติมีหลายวิธี
ด้วยกัน ซึ่งต้องศึกษาถึงลักษณะของวิธีสุ่มตัวอย่างนั้นกับลักษณะของสินค้า การวัดความ
เปลี่ยนแปลงของราคาโดยเทียบเป็นเปอร์เซ็นต์ของตัวอย่างที่เลือกก็อาจจะถือเป็นดัชนี
ราคาสินค้าชนิดนั้น ๆ ได้ควบ

5. การใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการคำนวณราคาทดแทน กรณีนี้เป็น
กรณีที่เกิดเนื่องจากการสุ่มตัวอย่าง บางครั้งการสุ่มตัวอย่างอาจมีตัวอย่างมากจึงต้องมี
การวางโปรแกรมสำหรับคำนวณราคาและความเปลี่ยนแปลงของราคาในสินค้าดังกล่าว
สิ่งที่เป็นข้อมูลป้อนเข้าไปในเครื่อง ได้แก่ ปริมาณและต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าที่ขาย
ตลอดปี ต้นทุนขายซึ่งเป็นต้นทุนปัจจุบันของสินค้าที่สุ่มตัวอย่างจะถือเป็นต้นทุนขายของสินค้า
ที่ขายในงวดนั้น กรณีนี้ควรมีการทำทุก ๆ งวดไตรมาส เพราะราคาสินค้าอาจ
เปลี่ยนแปลงในระยะอันสั้น

การใช้ข้อมูลช่วยการสุ่มตัวอย่างและการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์จะช่วยลดจำนวน
งานลงในกรณีที่มีการผลิตสินค้ามากชนิดและแต่ละชนิดมีมูลค่ามาก ๆ แต่อย่างไรก็ตามจะ
ต้องศึกษาให้ละเอียดทั้งวิธีการสุ่มตัวอย่าง การวางโปรแกรม ตลอดจนการเลือกข้อมูล
เพื่อให้ได้ผลการคำนวณที่ค่อนข้างใกล้เคียงกับความจริงมากที่สุด

สินทรัพย์ถาวร

เนื่องจากสินทรัพย์ถาวรของแต่ละกิจการ มีหลายชนิด แต่ละชนิดย่อมมีลักษณะแตกต่างกัน ดังนั้น การคำนวณราคาทดแทนของสินทรัพย์อาจใช้มากกว่าหนึ่งวิธี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะ หน้าที่ และสถานที่ตั้งของสินทรัพย์นั้น ๆ ในการพิจารณาว่าวิธีใดสมควรในการประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ สิ่งที่ต้องคำนึงถึงเรื่องแรก ได้แก่ สิ่งดังต่อไปนี้

1. ประเภทของธุรกิจ เช่น เป็นกิจการประเภทอุตสาหกรรมหรือซื้อสินค้ามาขาย หรือธุรกิจให้บริการ เป็นต้น สินทรัพย์ถาวรของธุรกิจแต่ละประเภทย่อมแตกต่างกัน ธุรกิจประเภทอุตสาหกรรมย่อมมีสินทรัพย์ถาวรเป็นจำนวนมากกว่าธุรกิจประเภทอื่น ทั้งนี้โดยเปรียบเทียบระดับของขนาดกิจการที่มีขนาดใกล้เคียงกัน
2. สินทรัพย์ที่ไม่มีประโยชน์หรือไม่มีบทบาทในการดำเนินงานของกิจการอีกต่อไป เช่น เครื่องจักรที่ล้าสมัยถึงแม้จะยังคงใช้งานได้ แต่เนื่องจากกิจการมีเครื่องจักรใหม่ที่ใช้งานได้ดีกว่า จึงเลิกใช้สินทรัพย์ดังกล่าว เป็นต้น กรณีนี้ต้องแยกต่างหากจากสินทรัพย์ที่ใช้งาน
3. กำลังคนในกิจการที่สามารถจัดเตรียมข้อมูลในการประมาณราคาสินทรัพย์ได้ตามวิธีที่เหมาะสม ตลอดจนช่วยฝ่ายจัดการในการวางนโยบายการเปิดเผยข้อมูล
4. รูปแบบของการบันทึกรายการสินทรัพย์ ได้แก่ รายละเอียดการได้สินทรัพย์มา เช่น ปื้ชื่อ ราคาทุน การจัดกลุ่มสินทรัพย์เช่นจัดตามชนิดของสินทรัพย์ หรือตามอายุใช้งานของสินทรัพย์ เป็นต้น
5. ความสามารถในการให้ข้อมูลในการประมาณราคาสินทรัพย์จากแหล่งภายนอก เช่น ราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์ชนิดเดียวกับสินทรัพย์ที่มีอยู่ ซึ่งอาจได้จากแหล่งผลิตสินทรัพย์นั้น ๆ หรือจากการที่ราคาโดยตรงจากวิศวกร หรือผู้เชี่ยวชาญในการที่ราคา หรือต้นทุนต่อหน่วยโดยปกติของผลิตภัณฑ์ เป็นต้น

6. ค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการจัดเตรียมข้อมูลเพื่อประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์

แต่ละวิธี

สิ่งต่าง ๆ ข้างต้นเป็นปัจจัยที่จะต้องพิจารณาประกอบ หลักในการพิจารณาคือ จะต้องซ้จักปัญหาต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่สมเหตุสมผลประหยัดค่าใช้จ่ายที่สุด

ต่อไปนี้เป็นรายละเอียดของการใช้วิธีการ ประมาณราคาทดแทนของสินทรัพย์ถาวร ภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ ¹

1. วิธีการประมาณโดยตรง เหมาะสำหรับในกรณีดังต่อไปนี้

1.1 ถ้าสินทรัพย์ที่จะประมาณราคาทดแทนเป็นสินทรัพย์ที่ไม่เหมือนกับสินทรัพย์อื่น ๆ มีลักษณะเฉพาะตัว

1.2 ถ้ามีการปรับปรุงกำลังการผลิตของสินทรัพย์ใหม่ให้ดีกว่าสินทรัพย์เก่าอย่างมาก คือ มีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี

1.3 ถ้าไม่สามารถทราบข้อมูลเกี่ยวกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น เช่น ปีที่ได้มา หรือต้นทุนของสินทรัพย์ เป็นต้น

1.4 ถ้าข้อมูลในการประมาณราคาโดยตรงสามารถหามาได้ เช่น จากหน่วยงานของกิจการเอง หรือจากสถาบัน หรือวิศวกรผู้ชำนาญในการประมาณราคา เป็นต้น

2. วิธีต้นทุนต่อหน่วยของสินทรัพย์ เหมาะสำหรับในกรณีดังต่อไปนี้

2.1 เป็นวิธีสำหรับประมาณต้นทุนของอาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยคำนวณเป็นต้นทุนต่อหน่วย เช่น ตารางฟุต ตาราง เมตร เป็นต้น

2.2 อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างจะต้องไม่เกี่ยวข้องกับหรือเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ต่าง ๆ อันเป็นกำลังการผลิตที่สำคัญของกิจการ อาคารและสิ่งปลูกสร้างนั้นจะต้องเป็นอิสระในการใช้งาน

¹ Warren Chippindale and Phillip L. DeFliese. Current Value Accounting, A Practical Guide for Business. New York: Cooper & Lybrand. AMACOM. 1977, p. 11.

2.3 อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างสามารถจัดอยู่ในมาตรฐานของอาคาร และสิ่งปลูกสร้างทั่ว ๆ ไป ซึ่งสามารถใช้ต้นทุนต่อหน่วยที่ถูกกำหนดขึ้นโดยทั่วไปอันเป็น ข้อมูลที่สามารถจะหามาได้

3. วิธีใช้ดัชนีราคา เหมาะสำหรับในกรณีดังต่อไปนี้

3.1 ต้องเป็นที่แน่ใจได้ว่า ดัชนีราคาสินค้าเฉพาะอย่างที่น่ามาใช้ เหมาะสมและสามารถนำมาใช้ในการประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ได้ โดยไม่ทำให้เกิดข้อผิดพลาดจนเป็นสาระสำคัญ

3.2 จะต้องไม่มีการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยีอย่างมาก เพราะจะทำให้การใช้ดัชนีราคาไม่ถูกต้องในการประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์

3.3 ในการใช้ดัชนีราคาประมาณมูลค่าใช้ได้ดีกรณีที่เกิดกิจการมีสินทรัพย์ เป็นจำนวนมาก และมีระบบการควบคุมสินทรัพย์ที่ดี

3.4 กรณีที่ต้นทุนค่าติดตั้งสินทรัพย์ เช่น ค่าติดตั้งเครื่องจักร หรือ ค่าติดตั้งอุปกรณ์ที่มีมูลค่าสูง การใช้ดัชนีราคาเฉพาะค่าติดตั้ง แยกต่างหากจากราคา ของสินทรัพย์จะช่วยให้การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์สมเหตุสมผลยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ยังมีวิธีการประมาณมูลค่าของสินทรัพย์วิธีอื่นโดยการประมาณต้นทุน ของสินทรัพย์ต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ที่ผลิตได้ โดยตั้งข้อสมมติว่าหากต้องการผลิตสินค้า 1 หน่วยจะต้องใช้ต้นทุนของสินทรัพย์นั้น มีมูลค่าเท่าไร โดยมากจะใช้ในการประมาณ มูลค่าของอาคารที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของ ขบวนการผลิต วิธีนี้มีข้อจำกัดตรงที่ว่า การประมาณ ต้นทุนสินทรัพย์ เป็นต้นทุนของอาคารที่ต้องใช้ในการผลิตสินค้า 1 หน่วย นี้จะต้องมีแหล่ง ข้อมูลที่ได้จากภายนอก เช่น จากสมาคมอุตสาหกรรม สถาบันทางการค้าต่าง ๆ หรือ จากหน่วยราชการ เป็นต้น ซึ่งเป็นข้อมูลที่ค่อนข้างจะหายาก และไม่เป็นที่นิยมกัน

ข้อพิจารณาตามการดำเนินงานในการจัดเตรียมข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีราคาทดแทน

เมื่อพิจารณาเห็นความจำเป็นในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีราคาทดแทนในงบการเงิน ไม่ว่าจะเปิดเผยเพราะฝ่ายจัดการเห็นความสำคัญ หรือเพราะต้องปฏิบัติตามกฎข้อบังคับของหน่วยงาน หรือสถาบันต่าง ๆ สิ่งที่ยุ่ฝ่ายจัดการจะต้องพิจารณา คือ จะเริ่มคนของการดำเนินงานเพื่อเปิดเผยข้อมูลตามวิธีดังกล่าว ดังนั้น ในหัวข้อต่อไปนี้จะกล่าวถึงแนวปฏิบัติและลักษณะของการดำเนินงานบางอย่าง เกี่ยวกับสินทรัพย์เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ข้อพิจารณาในการดำเนินงานดังกล่าวอาจแยกได้ดังต่อไปนี้

1. กำหนดโครงสร้างการปฏิบัติงานเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีราคาทดแทน ซึ่งจะต้องพิจารณาถึง
 - 1.1 คณะทำงานที่รับผิดชอบ
 - 1.2 ระบบการจัดการและการควบคุมภายใน
 - 1.3 นโยบายทางการบัญชี
2. ศึกษาการใช้ดัชนีราคา
3. ศึกษาถึงวิธีการบันทึกและการควบคุมของสินทรัพย์เฉพาะอย่าง เช่น

สินค้า สินทรัพย์ถาวร

ข้อพิจารณาดังกล่าวอาจศึกษาโดยละเอียดได้ดังต่อไปนี้

1. กำหนดโครงสร้างการปฏิบัติงาน การกำหนดโครงสร้างของการปฏิบัติงานเป็นขั้นตอนเบื้องต้นในการดำเนินงาน เพื่อให้ได้มาซึ่งการปฏิบัติงานทางการบัญชีและการจัดการโดยอาศัยข้อมูลการบัญชีราคาทดแทน โครงสร้างการปฏิบัติงานประกอบด้วย
 - 1.1 คณะทำงานที่รับผิดชอบ ในการจัดเตรียมข้อมูลต่าง ๆ จะต้องมีการกำหนดตัวบุคคลที่รับผิดชอบ คณะบุคคลที่จะต้องรับผิดชอบนี้มีหน้าที่เตรียมแผนงานซึ่งแผนงานดังกล่าวจะต้องมีจุดมุ่งหมาย เช่น แผนงานนี้เพื่อการทำงบประมาณ การราย-

งานเกี่ยวกับผลกำไร การตั้งราคา และข้อมูลอื่น ๆ ซึ่งต้องนำข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าปัจจุบัน หรือมูลค่าทุนทดแทนมาใช้ อันมีผลมาจากภาวะเงินเฟ้อ นอกจากนี้คณะทำงานดังกล่าว จะต้องมีหน้าที่ในการสำรวจความต้องการของฝ่ายบริหารว่า ระบบงานที่เป็นอยู่สามารถ ช่วยฝ่ายบริหารในการตัดสินใจได้หรือไม่

คณะทำงานที่รับผิดชอบควรประกอบด้วย ผู้แทนจากฝ่ายต่าง ๆ ได้แก่ ฝ่ายบัญชี ฝ่ายผลิต ฝ่ายจัดซื้อ วิศวกรโรงงาน ฝ่ายวางแผนทางการเงิน ผู้ตรวจสอบบัญชีภายใน และบุคคลภายนอกอื่น ๆ เช่น ผู้สอบบัญชีอิสระ ผู้เชี่ยวชาญทางด้านประเมินราคาสินทรัพย์ หรือวิศวกรการก่อสร้าง เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อช่วยในการแนะแนวทางปฏิบัติ เพราะบุคคลภายนอกย่อมมีประสบการณ์มากกว่า เพราะได้เห็นตัวอย่างจากหลาย ๆ กิจกรรม

1.2 ระบบของการจัดการและการควบคุมภายใน หลักของการจัดการ และการควบคุมทางด้านบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่าข้อมูลที่สำคัญที่สุดและถูกต้องตามที่ควร สิ่งที่สำคัญในการพิจารณาสารบบแยกได้ดังต่อไปนี้

ก. ระบบบัญชี จะต้อง เป็นระบบที่สามารถให้ข้อมูลที่ต้องการ และการแยกประเภทบัญชีสามารถแบ่งแยกได้อย่างละเอียดและมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการวัดผลการดำเนินงาน และฐานะทางการเงินของกิจการ

ข. การควบคุมภายใน พิจารณาว่าการควบคุมภายในเดิมที่ปฏิบัติอยู่สามารถที่จะปรับปรุงให้เข้ากับระบบใหม่ได้หรือไม่

ค. การบันทึกบัญชีย่อย บัญชีย่อยซึ่งถือเป็นส่วนประกอบของบัญชีคุมยอด เช่น บัญชีย่อยสินทรัพย์ถาวร สินค้า เป็นต้น บัญชีย่อยดังกล่าวได้บันทึกตามวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีตและสามารถที่จะปรับเป็นข้อมูลการบัญชีราคาทดแทนได้เมื่อต้องการ

ง. การคำนวณ วิธีการคำนวณราคาทุนทดแทนของสินทรัพย์ ซึ่งมีหลายวิธีตามที่ได้กล่าวมาแล้วจะต้องมีการตรวจสอบและทบทวนถึงความเหมาะสม และถูกต้องในการคำนวณสินทรัพย์ชนิดนั้น ๆ

จ. ดัชนีราคาที่เหมาะสม กรณีที่ใจดัชนีราคาในการคำนวณจะต้องมีการเลือกหรือจัดทำดัชนีราคาที่ใช้ข้อมูลที่เป็นและแสดงถึงความเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์นั้น ๆ อย่างใกล้เคียงความจริงมากที่สุด

ข. รูปแบบของการรายงาน ไม่ว่าจะป็นรายงานทางการเงินงบประมาณ หรือรายงานด้านอื่น ๆ จะต้องมีข้อกำหนดรูปแบบที่ทำให้ผู้ใช้สามารถเข้าใจได้และสามารถไขข้อมูลเพิ่มเติมอันมีประโยชน์ทางด้านการจัดการ ซึ่งได้มาจากการบัญชีราคาทดแทน

สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ คณะทำงานที่รับผิดชอบจะเป็นฝ่ายทบทวนและศึกษา ซึ่งจะต้องเป็นแนวปฏิบัติต่อไปในขั้นที่ได้ไขข้อมูลทางบัญชีราคาทดแทนที่มีข้อผิดพลาดน้อยที่สุดหรือไม่มีข้อผิดพลาดเลย

1.3 นโยบายทางการบัญชี ตามวิธีการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป นโยบายบัญชีซึ่งมีหลายวิธี เช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคา การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินค้า สิ่งเหล่านี้จะต้องเปิดเผยโดยกำหนดไว้อย่างชัดเจนและได้ถือปฏิบัติสม่ำเสมอทุกปี หากมีการเปลี่ยนแปลงในนโยบายจะต้องแจ้งให้ทราบถึงผลแตกต่างในความเปลี่ยนแปลงนั้น ในการพิจารณาใช้การบัญชีราคาทดแทน ผู้สอบบัญชีภายในมีหน้าที่ทบทวนข้อมูลเพื่อให้แน่ใจว่า การวางนโยบายเหมาะสมหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอิสระก็มีส่วนช่วยในการให้คำแนะนำปรึกษาทางด้านการวางแผนเพราะเป็นบุคคลที่มีประสบการณ์จากกิจการอื่น ๆ มาก ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีอิสระจะต้องทำงานร่วมกัน อีกประการหนึ่งการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีราคาทดแทน ไม่ว่าจะถือเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน หรือเป็นเพียงรายละเอียดประกอบงบการเงินก็ตาม และในการเปิดเผยอาจเนื่องจากกฎหมาย หรือทางราชการกำหนดซึ่งผู้สอบบัญชีอิสระอาจจะต้องมีส่วนในการออกความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวด้วย ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอิสระมีบทบาทในด้านการให้คำแนะนำในแนวปฏิบัติเกี่ยวกับนโยบายทางการบัญชีของกิจการด้วย

2. ศึกษาการใช้ดัชนีราคา การใช้ดัชนีราคาเป็นวิธีการคำนวณราคาทดแทนได้วิธีหนึ่ง ซึ่งมักนิยมใช้กับสินค้าเพราะสินค้ามีลักษณะเหมือน ๆ กัน และมีจำนวนมาก ในบางกรณีก็อาจใช้ได้กับสินทรัพย์ถาวรในกรณีที่สินทรัพย์มีจำนวนมากและสามารถจัดกลุ่มของสินทรัพย์ที่เหมือนกันเข้ากลุ่มเดียวกันได้อย่างเหมาะสม ปัญหาที่มักเกิดขึ้นในเกือบทุกประเทศก็คือ การหาคะแนนราคาสินค้าเฉพาะอย่างที่เหมาะสม เพราะดัชนีราคาเฉพาะที่มีอยู่เป็นดัชนีราคาสินค้ารวมประเภท เช่น ดัชนีราคาสินค้าประเภทเครื่องจักร หรืออุปกรณ์สำนักงาน เป็นต้น ในบางครั้งดัชนีราคาสินค้าดังกล่าวไม่สามารถใช้กับสินทรัพย์บางอย่างของกิจการได้ แต่อย่างไรก็ตามในบางกิจการสามารถสร้างดัชนีราคาเพื่อใช้สำหรับกิจการขึ้นเองได้ โดยอาศัยข้อมูลการเปลี่ยนแปลงของราคาดวงหน้าหนักของสินทรัพย์ที่ผ่านมา แต่กรณีดังกล่าวอาจทำได้หากกิจการมีขนาดใหญ่ มีสินทรัพย์เป็นจำนวนมาก สำหรับกิจการที่ไม่ใหญ่นักก็อาจรวมกลุ่มเป็นกลุ่มอุตสาหกรรม แล้วจัดทำดัชนีราคาเฉพาะสำหรับอุตสาหกรรมนั้น ๆ ก็ได้

แม้ว่าจะสามารถหาคะแนนราคาสินค้าเฉพาะอย่างที่เหมาะสมได้ ไม่ว่าจะจัดทำขึ้นเองหรือจากภายนอกก็ตาม ก็มิได้หมายความว่า การประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์จะถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงเสมอไป วิธีการบันทึกบัญชี เช่น รายละเอียดของสินทรัพย์ หรือวันที่ได้มาและราคาต้นทุนของสินทรัพย์ การจัดกลุ่มของสินทรัพย์ที่เหมาะสมก็มีบทบาท เช่นเดียวกัน หากหาคะแนนราคาที่เหมาะสมมาปรับกับรายการสินทรัพย์ที่มีการบันทึกไม่ถูกต้อง การประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ก็อาจผิดพลาดได้ ดังนั้น ก่อนที่จะมีการตัดสินใจในการใช้ดัชนีราคา สิ่งแรกที่จะต้องพิจารณา คือ การบันทึกรายการสินทรัพย์นั้นถูกต้อง และเหมาะสมแล้วหรือไม่

3. ศึกษาถึงวิธีการบันทึกและการควบคุมของสินทรัพย์เฉพาะอย่าง ปัจจุบันที่ฝ่ายจัดการจะต้องพิจารณาในการนำวิธีการบัญชีราคาทดแทนมาใช้คือ จะต้องศึกษาถึงวิธีการต่าง ๆ ในการบันทึกและควบคุมรายการสินทรัพย์เฉพาะอย่าง ซึ่งในที่นี้จะแยกพิจารณาเฉพาะรายการที่สำคัญ ๆ ได้แก่ สินค้า สินทรัพย์ถาวร

3.1 สินค้า สำหรับกิจการที่ขายหรือผลิตสินค้าโดยทั่ว ๆ ไปในการประมาณมูลค่าปัจจุบันของสินค้า ซึ่งโดยทั่วไปคือราคาทดแทนมักจะไม่ซับซ้อนยาก และยิ่งสำหรับกิจการที่มีการปรับปรุงต้นทุนมาตรฐานให้เป็นต้นทุนมาตรฐานในปัจจุบัน ยิ่งทำให้สามารถประมาณมูลค่าของสินค้าและต้นทุนสินค้าขายได้ดี และสะดวกขึ้น ในการหาราคาปัจจุบันของสินค้า ส่วนใหญ่มักจะไดมาจากราคาที่ผู้ขายสินค้าตั้ง หรือจากการเสนอราคาของผู้ขาย นอกจากนี้อาจได้มาจากราคาตามใบกำกับสินค้าล่าสุด วิธีนี้อาจนำมาใช้ได้วิธีหนึ่งคือ การใช้ดัชนีราคา เป็นต้น ต่อไปจะเป็นข้อพิจารณาในการประมาณมูลค่าของสินค้าในกรณีต่าง ๆ กัน ซึ่งจะแยกพิจารณาเป็นกรณีประมาณเป็นรายชิ้นหรือประมาณเฉพาะรายการ กรณีใช้ดัชนีราคา ประมาณมูลค่าสินค้าที่กิจการผลิตเอง และกรณีที่ประมาณมูลค่าสินค้าด้วยมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะขายได้ดังนี้

ก. การประมาณมูลค่าสินค้าเฉพาะรายการ กรณีนี้เป็นการประมาณมูลค่าของสินค้าและต้นทุนขายเป็นแต่ละรายการ กิจการที่ซื้อสินค้าเพื่อขาย และปริมาณของสินค้าอาจมีไม่มาก แต่มูลค่าของสินค้าแต่ละชิ้นมีมูลค่าสูง การที่ราคาสินค้าอาจได้มาจากการเสนอราคาของแหล่งที่กิจการซื้อสินค้ามา หรือจากราคาตามใบกำกับสินค้าล่าสุด ทางด้านการบันทึกและควบคุมการเคลื่อนไหวของสินค้าในการประมาณวิธีนี้ควรใช้วิธีบันทึกแบบต่อเนื่อง (Perpetual inventory method) เพื่อที่จะได้บันทึกข้อมูลการเพิ่มขึ้นจากการซื้อ และการเพิ่มขึ้นของสินค้าคงเหลือ แต่หากกิจการสามารถใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน การบันทึกก็อาจไม่ละเอียดยุ่งยากมากนักเพราะสามารถปรับต้นทุนมาตรฐานให้เป็นมูลค่าทุนปัจจุบันทุกสิ้นงวดบัญชี หรือเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในระบราคาที่สำคัญ

ข. การประมาณมูลค่าสินค้าที่กิจการผลิตเอง นอกจากการประมาณมูลค่าทุนปัจจุบันของสินค้า ซึ่งประกอบด้วยราคาต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานในปัจจุบันแล้ว สิ่งที่จะต้องนำมาคำนวณด้วย คือต้นทุนของสินทรัพย์ถาวรที่มีมูลค่าสูงขึ้นด้วยมูลค่าทดแทนของสินทรัพย์นั้น ต้นทุนสินค้าที่ผลิตได้ซึ่งจะกลายเป็น

มาเป็น ต้นทุนขายและสินค้าคงเหลือ จะต้องรวมค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรตามมูลค่าปัจจุบันด้วย สำหรับกรณีมูลค่าทดแทนของสินทรัพย์ใหม่มีการปรับปรุงทางด้านคุณภาพ ทำให้มีประสิทธิภาพดีขึ้น กรณีเช่นนี้จะต้องนำต้นทุนที่ประหยัดได้จากการปรับปรุงคุณภาพ มาคำนวณด้วย

ค. การประมาณมูลค่าสินค้าด้วยมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะขายได้

ในกรณีที่ราคาทดแทนของสินค้านั้นมีมูลค่าสูงมากและสูงกกว่ามูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะขายได้ กรณีเช่นนี้ให้ใช้มูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะขายได้ การพิจารณานี้ไม่แตกต่างจากหลักการที่ราคาสินค้าตามราคาทุน หรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า เพียงแต่ราคาทุนดังกล่าวคือ ราคาทุนปัจจุบัน หรือราคาทุนทดแทนเท่านั้น

3.2 สินทรัพย์ถาวร ภายใต้วิธีการบัญชีราคาทดแทน มูลค่าของสิน-

ทรัพย์ที่ใช้งานในกิจการจะเป็นมูลค่าของสินทรัพย์ซึ่ง เป็นทุนปัจจุบันหรือทุนทดแทนหลังจากหักค่าเสื่อมราคาแล้ว ในการบันทึกบัญชีคล้ายกับระบบการบัญชีต้นทุนในอดีต โดยต้องมีบัญชีแยกประเภทของสินทรัพย์ทุกชนิด ในวิธีการบัญชีราคาทดแทนนอกจากมีข้อมูลที่คล้าย ๆ กับตามวิธีต้นทุนในอดีตแล้ว สิ่งที่จะต้องเพิ่มเติมคือ รายละเอียดเกี่ยวกับหลักการบันทึกบัญชีตลอดจนวิธีการคำนวณต้นทุนปัจจุบันหรือทุนทดแทนของสินทรัพย์ด้วย นอกจากนี้สิ่งที่ยังคงต้องปฏิบัติไม่ว่าจะใช้หลักบัญชีใดก็ตาม คือการตรวจนับสินทรัพย์จริง เพื่อเป็นการยืนยันว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่จริง มีสภาพตามที่ เป็นจริง และการบันทึกบัญชีแยกประเภทสินทรัพย์ เป็น ไปอย่างเหมาะสม

การจัดเตรียมแผนงานของวิธีการบัญชีราคาทดแทนสำหรับสินทรัพย์ถาวร จะต้องพิจารณาดังต่อไปนี้เพิ่มเติมได้แก่

ก. วิธีการประมาณมูลค่าสินทรัพย์ ราคาทดแทนของสินทรัพย์ถาวรอาจหาได้จากมูลค่าต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1) ราคาทดแทนในปัจจุบันที่หักค่าเสื่อมราคาแล้ว

(Current depreciated replacement price) วิธีนี้เป็นการประมาณมูลค่า

สินทรัพย์โดยตรง โดยใช้ราคาทดแทนของสินทรัพย์ในท้องตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ชนิดเดียวกับที่มีอยู่ในปัจจุบัน แลวนำมาคำนวณค่าเสื่อมราคาสะสม เพื่อแสดงมูลค่าสุทธิตามอายุการใช้งานที่เป็นจริง

2) มูลค่าสินทรัพย์ที่ใช้แล้ว (Second-Land value)

ตลาดสินค้าใช้แล้ว ซึ่งมีอยู่แพร่หลายในปัจจุบัน เช่น ตลาดนครรถยนต์ใช้แล้ว หรืออุปกรณ์การพิมพ์ เป็นต้น ตลาดเหล่านี้สามารถเป็นแหล่งข้อมูลในการประมาณมูลค่าสินทรัพย์ได้ ซึ่งสินทรัพย์ดังกล่าวต้องมีสภาพเหมือนกันทั้งชนิดและอายุใช้งาน มูลค่าดังกล่าวถือเป็นมูลค่าที่หักค่าเสื่อมราคาแล้ว

3) การประมาณมูลค่าขึ้นมาใหม่โดยผู้ชำนาญการตีราคา

กรณีนี้เหมาะสำหรับสินทรัพย์ที่มีมูลค่าสูง และเป็นสินทรัพย์รายใหญ่ ๆ เช่น ที่ดินหรืออาคาร เป็นต้น การใช้ผู้ชำนาญการตีราคาภายนอกมีความบุคคลภายในทำการประมาณราคาเอง เพราะบุคคลภายนอกมีความเป็นอิสระและมีประสบการณ์มากกว่าในการตัดสินใจเพื่อประมาณมูลค่าของสินทรัพย์ เมื่อมีผู้เชี่ยวชาญมาประมาณราคาสินทรัพย์ฝ่ายจัดการจะต้องให้แน่ใจว่าคำแนะนำทางด้านการตีราคาและรายงานการประมาณมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มานี้ สามารถช่วยทางด้านการบัญชีราคาทดแทน มีใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นฝ่ายจัดการจะต้องกำหนดให้ชัดเจนในการมอบหมายงาน

4) การประมาณโดยใช้ดัชนีราคา ตามที่ได้กล่าวแล้วว่า

การประมาณด้วยดัชนีราคา สิ่งที่ต้องพิจารณาคือ ดัชนีราคาที่เหมาะสมและการจัดกลุ่มบันทึกการขายสินทรัพย์ที่ถูกต้องและให้ข้อมูลเพียงพอในการใช้ กรณีที่กิจการมีสินทรัพย์เป็นจำนวนมากและใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ในการควบคุมจะเป็นการง่ายต่อการคำนวณราคาทดแทน โดยใช้ดัชนีราคาโดยเฉพาะกิจการที่มีขนาดใหญ่

5) การประมาณมูลค่าที่ต่ำกว่าราคาทดแทนที่หักค่าเสื่อม

ราคาแล้ว ในกรณีที่มูลค่าทดแทนสุทธิของสินทรัพย์ที่ประมาณได้มีมูลค่าสูงกว่ามูลค่าที่จะได้รับตอบแทน ซึ่งมูลค่าดังกล่าวอาจคำนวณได้จากเงินสดสุทธิที่จะได้รับในอนาคตจาก

สินทรัพย์ปรับด้วยอัตราส่วนลก กรณีนี้ให้เลือกใช้มูลค่าที่จะได้รับตอบแทน เหตุผลที่สนับสนุนวิธีการนี้ เนื่องจากถ้าพิจารณาทางด้านการศึกษาถึงมูลค่าของสินทรัพย์ที่มีต่อกิจการ (Value to the firm) หากกิจการเลือกการประมาณราคาสินทรัพย์ตามราคาทดแทนสุทธิที่มีมูลค่าสูง รายได้ที่รับข้อมไม่คุ้มกับต้นทุนของสินทรัพย์ที่ประมาณ ดังนั้น จึงให้เลือกใช้มูลค่าที่จะได้รับตอบแทนในรูปของการประมาณค่าปัจจุบันของเงินสดสุทธิที่จะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น จากหลักการดังกล่าวจึงต้องมีการกำหนดอัตราส่วนลกที่เหมาะสม และประมาณเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต เช่น ประมาณอายุการใช้งาน แนวโน้มของรายได้ เป็นต้น

ข. การคำนวณค่าเสื่อมราคา นโยบายการตัดค่าเสื่อมราคา

จะต้องมีการปรับปรุงใหม่ให้สอดคล้องกับการปรับมูลค่าของสินทรัพย์ด้วยราคาทดแทนในการคิดค่าเสื่อมราคา กรณีที่อัตราการศึกษาเสื่อมราคาถูกกำหนดขึ้นเพื่อผลทางภาษีอย่างเกี่ยว ซึ่งอาจสามารถทำได้ เช่น การใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาตามอัตราเส้นตรง การกำหนดอายุใช้งานให้น้อยลง แต่ทั้งนี้ต้องไม่ขัดกับกฎหมายภาษีอากรก็จะทำให้ได้ค่าเสื่อมราคาที่สูงเป็นค่าใช้จ่ายที่สูงขึ้นตรงตามวัตถุประสงค์การประหยัดภาษีและเป็นที่ยอมรับตามหลักบัญชีที่ถือปฏิบัติโดยทั่วไปด้วย แต่วิธีนี้ไม่เหมาะสมกับการประมาณตามวิธีการบัญชีราคาทดแทน เพราะหากมีการประมาณค่าเสื่อมราคาเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว จะทำให้ผลกำไรสุทธิจากการดำเนินงานที่ได้ไม่ถูกต้องกับความเป็นจริง ดังนั้นหากได้มีการนำการบัญชีราคาทดแทนมาใช้ จะต้องมีการประมาณอายุใช้งานของสินทรัพย์ที่เป็นจริง การศึกษารายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับสินทรัพย์ เช่น วัตถุประสงค์ของการดำเนินงาน แผนงานของรายจ่ายที่เป็นทุนในอนาคตซึ่งได้แก่ การปรับปรุงคุณภาพหรือการต่อเติมสินทรัพย์ในอนาคต และผลประโยชน์อื่น ๆ ทางเศรษฐกิจของสินทรัพย์ดังกล่าว การให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์มากเพียงใด ย่อมสามารถเป็นแนวทางในการประมาณมูลค่าของสินทรัพย์และประมาณค่าเสื่อมราคาได้สมเหตุสมผลมากเท่านั้น

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามวิธีการบัญชีราคา-
ทดแทน

งานของผู้สอบบัญชีอิสระ คือ การตรวจสอบงบการเงินของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปเพื่อรายงานในรายงานของผู้สอบบัญชีว่า งบการเงินดังกล่าวแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีอาจได้รับมอบหมายงานอื่น ๆ นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน เช่น การวางระบบบัญชี การให้คำแนะนำและปรึกษาทางด้านการจัดการ การควบคุมภายใน ด้านภาษีอากร เป็นต้น

ในการยอมรับหลักการบัญชีราคาทดแทนมาใช้ บทบาทของผู้สอบบัญชีย่อมมีมากขึ้น งานหลักของผู้สอบบัญชีในการรับรองงบการเงินของกิจการจะต้องเพิ่มงานตรวจสอบรายการเกี่ยวกับการบัญชีราคาทดแทน ซึ่งขอบเขตของการตรวจสอบดังกล่าวขึ้นอยู่กับรูปแบบของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของกิจการและปัจจัยอื่น ๆ ประกอบ ส่วนงานด้านอื่น ๆ นอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชี ตามที่ได้กล่าวแล้วว่าผู้สอบบัญชีอิสระถือเป็นส่วนหนึ่งของคณะทำงาน (Task Force) ในการให้คำแนะนำทางด้านการบัญชีราคาทดแทนในอันที่จะเป็นแนวทางการปฏิบัติที่ถูกต้อง และเหมาะสมสำหรับแต่ละกิจการ ซึ่งความรับผิดชอบนั้นขึ้นอยู่กับฝ่ายกิจการซึ่งเป็นผู้ถูกตรวจสอบบัญชีว่าต้องการบริการทางด้านนี้หรือไม่ สำหรับในหัวข้อนี้จะได้ศึกษาถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินโดยพิจารณาแต่ละรูปแบบของวิธีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินดังต่อไปนี้

1. การใช้การบัญชีราคาทดแทนเป็นหลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป
2. การใช้การบัญชีราคาทดแทนเป็นส่วนประกอบของงบการเงิน

ตามหลักการบัญชีต้นทุนในอดีต

จากรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของการบัญชีราคาทดแทนดังกล่าวข้างต้นย่อมมีผลถึงขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีโดยตรงดังต่อไปนี้

๑. การใช้การบัญชีราคาทดแทนเป็นหลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป

การใช้หลักการบัญชีราคาทดแทนเป็นหลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป หมายถึง หลักการบัญชีต้นทุนในอดีตจะไม่นำมาใช้ในการบัญชีโดยสิ้นเชิง เนื่องจากข้อจำกัดต่าง ๆ ภายใต้สภาวะการเงินเพื่อตามที่โลกกล่าวมาแล้ว แต่กิจกรรมของผู้สอบบัญชีในการรับรองงบการเงินตามวิธีต้นทุนในอดีต นับว่าเป็นงานที่ค่อนข้างยากและมีความละเอียดซับซ้อนอยู่แล้ว แต่อย่างไรก็ตามนับว่ายังไม่ยุ่งยากซับซ้อนเท่ากับวิธีการบัญชีราคาทดแทน สาเหตุเนื่องมาจากตามหลักการบัญชีต้นทุนในอดีต ตัวอย่างเช่น มูลค่าของสินทรัพย์ได้ใช้หลักต้นทุนที่ใดสินทรัพย์มา ซึ่งข้อมูลดังกล่าวสามารถตรวจสอบได้ เพราะมีหลักฐานประกอบอย่างแน่ชัด แต่ภายใต้การบัญชีราคาทดแทน มูลค่าของสินทรัพย์มีการประมาณขึ้นมาใหม่ ไม่อาจหาหลักฐานอย่างเพียงพอในการพิสูจน์ความถูกต้องของรายการได้อย่างแน่นอน ในการพิสูจน์ว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติเพื่อให้ได้ซึ่งหลักฐานในการตรวจสอบจนเป็นที่เพียงพอแล้วนั้น อาจตั้งข้อสมมติว่าหากผู้สอบบัญชีคนอื่น ๆ ได้ลองปฏิบัติงานตามมาตรฐานเดียวกัน ก็ควรที่จะได้ผลออกมาเหมือน ๆ กัน ซึ่งวิธีการดังกล่าวอาจพิสูจน์ได้ในกรณีที่เป็นหลักการบัญชีต้นทุนในอดีต แต่ตามหลักการบัญชีราคาทดแทนไม่อาจจะพิสูจน์ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการพิสูจน์ความถูกต้องในมูลค่าของสินทรัพย์ว่าผลจะออกมาเหมือนกัน ทั้ง ๆ ที่ใช้ข้อมูลชุดเดียวกันก็ตาม

ดังนั้นทางด้านการรับรองความถูกต้องในมูลค่าของสินทรัพย์ตามราคาทดแทนแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่ควรจะมีส่วนในความรับผิดชอบในความถูกต้องในการที่ราคาสินทรัพย์ดังกล่าว หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถพิสูจน์ความถูกต้องได้ แต่อย่างไรก็ตามมิได้หมายความว่าผู้สอบบัญชีควรจะละเลยต่อการรายงานดังกล่าว ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะรับรองงบการเงิน แม้ว่าจะไม่สามารถพิสูจน์ความถูกต้องในมูลค่าของสินทรัพย์ก็ตาม ผู้สอบ-

บัญชีการประเมินมูลค่าของสินทรัพย์อย่างมีเหตุผลเพื่อแน่ใจว่ามูลค่าของสินทรัพย์นั้น แสดงมูลค่าถูกต้องตามที่ควรและสมเหตุสมผลหรือไม่

ในทางปฏิบัติอาจมีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้สอบบัญชี และผู้ประเมินราคาสินทรัพย์ วิธีหนึ่งซึ่งอาจทำได้คือ การแต่งตั้งผู้ประเมินราคาสินทรัพย์อิสระ ซึ่งถือเสมือนเป็นวิชาชีพอิสระอีกแขนงหนึ่ง โดยมีกฎของบังคับและกฎหมายควบคุมวิชาชีพดังกล่าว ในการบังคับให้มีการเปิดเผยข้อมูลโดยให้หลักการบัญชีราคาทดแทนสำหรับบางกิจการที่มีขนาดใหญ่ อาจกำหนดให้มีการแต่งตั้งผู้ประเมินราคาสินทรัพย์อิสระในการประเมินมูลค่าสินทรัพย์ของกิจการ เช่น เกี่ยวกับการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ดังนั้น ความรับผิดชอบในความถูกต้องของมูลค่าของสินทรัพย์จึงตกอยู่กับผู้ประเมินราคาสินทรัพย์นั้น ในบางครั้งผู้สอบบัญชีอาจเป็นผู้ประเมินราคาสินทรัพย์อิสระได้ หากมีคุณสมบัติตามที่กำหนดไว้ และในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้รับมอบหมายในสัญญาว่าจ้างให้เป็นผู้ประเมินสินทรัพย์เพิ่มเติมด้วย ผู้สอบบัญชีย่อมต้องมีความรับผิดชอบต่อความถูกต้องของมูลค่าของสินทรัพย์นั้นอย่างเต็มที่

จากการแยกหน้าที่การประเมินมูลค่าของสินทรัพย์ดังกล่าวข้างต้น มิได้หมายความว่า ผู้สอบบัญชีสามารถหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบในความถูกต้องของมูลค่าของสินทรัพย์ ในกรณีที่มีเหตุการณ์ไม่แน่นอนในอนาคตอันจะมีผลทำให้มูลค่าของสินทรัพย์เปลี่ยนแปลง เช่น สินทรัพย์ที่อาจจะไม่ใช้ในอนาคต เป็นต้น ผู้สอบบัญชีจะต้องแจ้งให้ทราบถึงความไม่แน่นอนนั้นด้วย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความสำคัญของรายการด้วย

2. การใช้หลักการบัญชีราคาทดแทนเป็นส่วนประกอบของการเงินตามหลักการบัญชีต้นทุนในอดีต

วิธีนี้หลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไปยังคงใช้หลักการบัญชีต้นทุนในอดีต ส่วนข้อมูลตามหลักการบัญชีราคาทดแทนจะเป็นเพียงข้อมูลประกอบเท่านั้น ดังนั้นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอันมีต่อข้อมูลการบัญชีต้นทุนในอดีตยังคงเหมือนดังที่ปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน แต่ข้อมูลที่เพิ่มเติมในรูปของการบัญชีราคาทดแทนความรับผิดชอบของผู้สอบ-

บัญชีขึ้นอยู่กับแบบซึ่งมีอยู่ 2 กรณีคือ การเปิดเผยเป็นหมายเหตุประกอบงบการเงิน และการแสดงข้อมูลเปรียบเทียบโดยแสดงขนานไปกับวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีต

ตัวอย่างการเปิดเผยโดยแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งวิธีนี้เป็น การแสดงมูลค่าทดแทนของสินทรัพย์ที่สำคัญ ๆ เช่น สินค้า และสินทรัพย์ถาวร ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ให้หลักการบัญชีต้นทุนในอดีต บัญชีอาจมีว่าผู้สอบบัญชีสมควรที่จะรับผิดชอบรายการในหมายเหตุดังกล่าวหรือไม่ เนื่องจากข้อสมมติและวิธีการคำนวณราคาทดแทนยังขึ้นอยู่กับแนวความคิดหลายแนวความคิด ซึ่งยังไม่อาจถือเป็นมาตรฐานใดมาตรฐานหนึ่งได้ในปัจจุบัน ดังนั้นการประมาณราคาทดแทนของสินทรัพย์ของกิจการย่อมแตกต่างกันระหว่างงวดบัญชีหนึ่งกับอีกงวดบัญชีหนึ่ง และระหว่างกิจการหนึ่งกับอีกกิจการหนึ่ง ซึ่งปัญหาดังกล่าวยังเป็นที่ยกเถียงและอยู่ในขั้นตอนการปฏิบัติกันอยู่ในต่างประเทศ ในกรณีเช่นนี้การที่จะให้ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบในความถูกต้องของมูลค่าของสินทรัพย์ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเต็มที่ย่อมเป็นไปได้ แต่อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีอาจแสดงความเห็นในรูปของข้อมูลที่ไม่มี การตรวจสอบ ตัวอย่างที่ทดลองปฏิบัติในสหรัฐอเมริกา ซึ่งกำหนดโดย Auditing Standards Executive Committee โดยออกเป็น Statement on Auditing Standards No. 18 (SAS No. 18) ซึ่งประกาศใช้เมื่อเดือนพฤษภาคม 1977 เพื่อให้สอดคล้องกับ Securities and Exchange Commission (SEC) ซึ่งออกกฎข้อบังคับ (ASR No. 190) ให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และมีขนาดใหญ่แสดงข้อมูลราคาทดแทนของสินค้า และสินทรัพย์ถาวรในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยถือเป็นการเปิดเผยของฝ่ายบริหาร เพื่อเสนอต่อผู้ถือหุ้น วัตถุประสงค์ของ SAS No. 18 ก็เพื่อเป็นการตรวจสอบว่าข้อมูลตามราคาทดแทนดังกล่าวได้จัดทำขึ้นตามกฎข้อบังคับ Regulation S - X หรือไม่ และการเปิดเผยนั้นได้แสดงข้อมูลราคาทดแทนอันเป็น ความรับผิดชอบของฝ่ายจัดการหรือไม่ หลักปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการทบทวนข้อมูลดังกล่าว อาจสรุปได้ดังต่อไปนี้

ก. สอบถามฝ่ายบริหารว่าข้อมูลราคาทดแทนที่แสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงินใดแสดงตามกฎข้อบังคับ Regulation S - X หรือไม่

ข. สอบถามฝ่ายจัดการถึงการเลือกวิธีการที่ใช้ในการคำนวณราคาทดแทนของสินทรัพย์ที่ออกจนเหตุผลที่เลือกวิธีนั้น ๆ

ค. สอบถามฝ่ายจัดการถึงการใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการคำนวณราคาทดแทน ตลอดจนความสัมพันธ์ของข้อมูลในงบการเงินกับข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ตัวอย่างเช่น อายุใช้งานในการคำนวณตามวิธีการบัญชีราคาทดแทนของสินทรัพย์ถาวร ไล่ไปตามอายุใช้งานของข้อมูลต้นทุนในอดีตหรือไม่ หรือกรณีที่เป็นสินค้าคงเหลือ ปริมาณหรือจำนวนของสินค้าคงเหลือใช้จำนวนเดียวกันหรือไม่ทั้งการบัญชีราคาทดแทน และการบัญชีราคาต้นทุนในอดีต เป็นต้น

ง. สอบถามถึงหลักและวิธีการที่ใช้ในการคำนวณข้อมูลที่ประกอบข้อมูลการบัญชีราคาทดแทน เช่น ความสัมพันธ์ตามวิธีต้นทุนในอดีตของต้นทุนและราคาขายของสินค้าหรือผลกระทบของต้นทุน อันมีผลมาจากการปรับปรุงกำลังการผลิต

จ. ถ้าฝ่ายจัดการ เปลี่ยนวิธีการคำนวณราคาทดแทน ให้แจ้ง เหตุผลในการเปลี่ยนแปลงนั้น

ดังนั้น ขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีจะถูกกำหนดตามหลักการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ตลอดจนความเป็นไปได้ในการตรวจสอบข้อมูลดังกล่าว ซึ่งจากหลักปฏิบัติของผู้สอบบัญชีข้างต้นเป็นเพียงตัวอย่างหนึ่งในต่างประเทศใดที่คล่องใ้ปฏิบัติกัน และอาจมีการพัฒนาเปลี่ยนแปลงการเปิดเผยข้อมูลให้เป็นมาตรฐานขึ้น ซึ่งย่อมมีผลต่อการกำหนดบทบาทของผู้สอบบัญชีอีกเช่นเดียวกัน ในการที่จะกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบเพียงใดนั้นขึ้นอยู่กับ

1) หลักการบัญชีราคาทดแทนที่ใช้ในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินนั้น ใ้ใช้หลักเกณฑ์เดียวกันหรือไม่

2) ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานหรือเหตุผลสนับสนุนเพียงพอหรือไม่ ทั้งนี้โดยพิจารณาจากความเป็นไปได้ในการใ้ข้อมูลดังกล่าว