



สรุป

ปัจจุบันนักบัญชีส่วนใหญ่ได้ให้ความสนใจปัญหาการเปลี่ยนแปลงของระดับราคามากขึ้น เพราะระดับราคาในปัจจุบันโน้มเอียงในทางสูงขึ้นเรื่อย ๆ ทำให้ราคาสินค้าและสินทรัพย์สูงตามไปด้วย ฉะนั้นค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่หักไว้ก็ไม่สามารถซื้อสินทรัพย์ใหม่มาแทนของเก่าได้ โดยเฉพาะก่อนและหลังสงครามโลกครั้งที่ ๒ ระดับราคาแตกต่างกันมาก ราคาสินทรัพย์ที่จะซื้อหลังสงครามแพงกว่าที่ซื้อก่อนสงครามหลายเท่า ถ้าหากไม่ปรับปรุงบัญชีโดยเพิ่มราคาสินทรัพย์และเพิ่มทุนแล้ว อาจจะเข้าใจผิดได้ว่ากิจการมีกำไรค่อนข้างสูง แต่ความจริงแล้วกิจการมีกำไร เมื่อเทียบกับค่าของเงินในปัจจุบันต่ำมาก

ระดับราคาเปลี่ยนแปลงมีผลกระทบต่อประเด็นการบัญชีคือ ประเด็นที่ใช้หน่วยเงินตราในการลงบัญชี ซึ่งถือว่าแน่นอนนั้น จะแน่นอนได้อย่างไรเมื่อค่าของเงินไม่คงที่ ฉะนั้นหน่วยเงินตราที่แสดงผลการดำเนินงานในระบบการเงินก็ไม่ตรงกับความเป็นจริง และประเด็นเกี่ยวกับความระมัดระวัง คือพยายามแสดงกำไรน้อยที่สุดถึงแม้ว่าราคาสินทรัพย์จะเพิ่มขึ้น จะมีการตีราคาเพิ่มจนกว่าจะขายสินทรัพย์นั้น ฉะนั้นราคาสินทรัพย์ในบัญชีจึงไม่เท่ากับราคาในปัจจุบัน

การเปลี่ยนแปลงของระดับราคามีผลกระทบต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของธุรกิจดังนี้คือ

๑. ตัวเลขที่ปรากฏในบัญชีการเงินของธุรกิจก็ทำตามไม่อาจนำมาเปรียบเทียบกันได้ไม่ว่าจะเป็นคนละบริษัทหรือบริษัทเดียวกัน แต่ต่างงวดกัน ทั้งนี้เพราะตัวเลขทั้งกล่าวแสดงค่าของเงินที่ต่างกัน เนื่องจากลงบัญชีไว้ต่างเวลากัน ซึ่งเป็นปัญหาที่นักวิเคราะห์ต้องยุ่งยากอยู่เสมอ

๒. บัญชีการเงินแบบเก่าไม่สามารถแสดงให้เห็นผลของการเปลี่ยนแปลงค่าของเงิน ซึ่งทำให้ผู้อ่านอาจซื้อของธุรกิจเปลี่ยนแปลง

บัญชีการเงินจะถูกกระทบกระเทือนมากน้อยเท่าไรก็ขึ้นอยู่กับขนาดของราคาที่เปลี่ยนแปลงและราคาซื้อขายของสินทรัพย์นั้นนั่นเอง ตัวเลขในงบดุลที่ถูกบิดเบือนจากข้อเท็จจริงมากที่สุด คือสินทรัพย์ประจำและสินค้าคงคลัง เนื่องจากได้มีการบันทึกไว้ในค่าของเงินต่าง ๆ กัน ฉะนั้นตัวเลขเหล่านี้จึงไม่ได้บอกถึงฐานะของกิจการที่แท้จริง ณ วันนั้น และบัญชีกำไรขาดทุนก็จะแสดงค่าขายซึ่งเป็นค่าของเงินปัจจุบัน หักด้วยต้นทุนซึ่งเป็นค่าของเงินในอดีต ซึ่งไม่เหมาะสม

ปัญหาการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประจำ คือเมื่อระดับราคาสูงขึ้นทำให้ธุรกิจมีกำไรสูง แต่ธุรกิจยังคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์เดิมซึ่งมีราคาต่ำ ถ้าธุรกิจจะต้องซื้อสินทรัพย์ใหม่มาแทนสินทรัพย์เก่าที่กำลังจะหมดอายุใช้งานก็ต้องซื้อในราคาสูงกว่าเดิม ฉะนั้นควรจะคิดค่าเสื่อมราคาเพิ่มขึ้นเมื่อระดับราคาสูงขึ้น เพื่อกิจการจะได้มีสินทรัพย์ใหม่มาชดเชยของเก่าได้ หากยังมุ่งรักษาให้ทุนมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานในระดับเดิมต่อไปอีก และอีกประการหนึ่งเพื่อไม่ให้กิจการแสดงกำไรมากเกินไป เพราะกำไรนี้รวมถึงค่าที่สูงขึ้นของค่าของเงินด้วย ซึ่งเราไม่ถือว่าเป็นกำไรในการดำเนินงาน และกิจการจะเอาไปจ่ายเป็นเงินปันผลไม่ได้

การตีราคาสินค้าคงคลัง ในขณะที่ระดับราคาสินค้ามีความโน้มเอียงในทางสูงขึ้นอยู่ตลอดเวลา นั้น สินค้าที่ซื้อมาใหม่มักจะมีราคาสูงกว่าสินค้านิคเกี่ยวกับกับที่ขายไปแล้ว ถ้าใช้วิธีการราคาสินค้าแบบซื้อมาก่อนขายก่อน ก็ถือว่าสินค้าคงคลังคือสินค้าที่ซื้อมาหลังสุดซึ่งมีราคาสูง และคิดต้นทุนสินค้าขายตามราคาซื้อขายก่อนที่ราคาต่ำ เมื่อหักจากยอดขายอันเป็นค่าของเงินปัจจุบันที่มีราคาสูง จะทำให้กำไรสูงเกินควร เพราะกำไรสูงนี้มีราคาของสินค้าคงคลังที่สูงรวมอยู่ด้วยส่วนหนึ่ง ดังนั้นในภาวะเช่นนั้นบัญชีจึงแนะนำควรใช้วิธีการราคาสินค้าคงคลังแบบซื้อหลังขายก่อนจะเหมาะสมกว่า คือต้นทุนสินค้าขายจะเป็นราคาในปัจจุบันเมื่อหักจากยอดขายในปัจจุบัน ผลกำไรขาดทุนที่แสดงจะใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด

การแสดงราคาสินทรัพย์ประจำให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของระดับราคามีอยู่หลายวิธีด้วยกัน แต่วิธีที่ได้รับความนิยมมากที่สุดได้แก่ ราคาตลาด ราคาทดแทน และราคาต้นทุนปรับด้วยเลขดัชนีราคาทั่วไป สำหรับ ๒ วิธีแรกอาจจะเป็นการประมาณราคาของแต่ละคน ซึ่งตีราคาไม่เหมือนกัน ฉะนั้นราคาสินทรัพย์ที่ถือตามราคาตลาดและราคาทดแทนอาจจะไม่ใกล้เคียงกับราคาปัจจุบันเท่ากับราคาต้นทุนปรับด้วยเลขดัชนีราคาทั่วไป

หลักการคำนวณและการปรับปรุงบัญชีให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของระดับราคา ถ้าจะใช้ดัชนีราคาเป็นเครื่องมือปรับปรุงบัญชี เราก็จะหาราคาใหม่ได้ดังนี้

$$\text{ราคาใหม่} = \text{ราคาค้นทุนในอดีต} \times \frac{\text{ระดับราคาสินค้าในขณะนั้น}}{\text{ระดับราคาสินค้าในปีที่ได้อินทรพียมา}}$$

วิธีการปรับปรุงบัญชีทำได้ ๒ วิธีคือ

๑. ปรับปรุงตัวเลขที่บันทึกไว้ในบัญชีให้เป็นไปตามค่าของเงินปัจจุบัน
๒. ลงบัญชีตามวิธีเคม ไม่แสดงการแก้ไขปรับปรุงใหม่ แต่ทำบัญชีประจำงวดเพิ่มเติมอีกชุดหนึ่ง (Supplementary Account) ซึ่งแสดงรายการด้วยตัวเลขที่คิดเป็นค่าของเงินในปัจจุบัน ซึ่งวิธีนี้มีผู้สนับสนุนมากกว่าวิธีแรก

ส่วนการตีราคาสินค้าคงคลังเพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของระดับราคา คือวิธีการตีราคาแบบ LIFO, Dollar Value Lifo และวิธีการคำนวณราคาขายในขณะที่ราคาขายเปลี่ยนแปลง

วิธีการปรับปรุงบัญชีในงบการเงินโดยปรับระดับราคาในบัญชีประจำงวดให้เป็นระดับเดียวกัน ก็มีวัตถุประสงค์ในการเปรียบเทียบนั่นเอง วิธีการปรับตัวเลขเพื่อการเปรียบเทียบเท่ากันนี้คือ

๑. ปรับตัวเลขทุกรายการในบัญชีงวดนั้นให้เป็นค่าของเงินในวันสิ้นงวดเปรียบเทียบกับงบการเงินแบบเคม ปรากฏว่างบการเงินที่ปรับปรุงแล้วคิดกำไรขาดทุนและแสดงฐานะการเงินถูกต้องมากกว่า
๒. ปรับตัวเลขในบัญชีประจำงวดของงวดต่าง ๆ กันให้เป็นค่าของเงินในวันสิ้นงวดสุดท้าย เพื่อให้สามารถเปรียบเทียบการดำเนินงานของแต่ละงวดได้ถูกต้อง

ข้อเสนอแนะ

ปัจจุบันในต่างประเทศ ความสนใจของการบัญชีในการบันทึกรายการของธุรกิจที่เกิดขึ้นในอดีตนั้นลดน้อยลงตามลำดับ การบัญชีเปลี่ยนเพิ่มจากการพิจารณาเรื่องราวที่เกิดขึ้นแล้ว มาเป็นการคาดคะเนสิ่งที่อาจเกิดขึ้นในวันข้างหน้า จึงเกิดมีบัญชีในรูปแบบขึ้นซึ่งเรียกว่า "บัญชีเพื่อการจัดการ" หรือการบัญชีสำหรับการบริหาร (Management Accounting) อาจจะทำเป็นรูปกราฟเพื่อหาจุดเสมอตัว (Break Evenpoint) และทำงบประมาณการวางแผน เพื่อหากำไรต่อไป และยังปัจจุบันระดับราคาของสินค้าเปลี่ยนแปลงและมีความโน้มที่จะสูงขึ้นเรื่อย ๆ แล้ว ผู้บริหารจะมีความสนใจตัวเลขในอดีตน้อยลง ฉะนั้นปัญหานี้จึงเป็นที่หนักใจของผู้มีวิชาชีพทางการบัญชีอยู่ตลอดเวลา เพราะถ้าจะมีการเปลี่ยนแปลงหลักปฏิบัติเดิมซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปแล้วย่อมจะมีผลสะท้อนต่อสังคม ดังนั้นนักบัญชีจึงยังไม่พร้อมที่จะเปลี่ยนแปลงได้ง่าย ๆ แต่การแก้ปัญหาการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาโดยวิธีนำราคาค้นทุนปรับค่ายเลขดัชนีราคาทั่วไป ก็ยังเป็นหลักปฏิบัติที่ยังไม่ถึงทฤษฎีเก่า จึงควรเป็นที่ยอมรับกันได้ง่ายกว่าวิธีอื่น และวิธีนี้ได้ให้ตัวเลขที่เป็นค่าของเงินปัจจุบันเพื่อให้ผู้บริหารนำไปใช้พิจารณาในการวางแผนต่อไป

สำหรับประเทศไทยในปัจจุบันการค้าเจริญรุ่งเรืองขึ้น มีอุตสาหกรรมและกิจการค้าใหม่ ๆ เกิดขึ้นมาก การบัญชีของธุรกิจเหล่านี้ คงใช้ต้นทุนในอดีตสำหรับลงบัญชี แต่ผู้บริหารงานก็ต้องการตัวเลขเพื่อทำงบประมาณเพื่อการวางแผนต่อไป ฉะนั้นควรจะได้ตัวเลขในบัญชีประจำงวดที่แสดงค่าของเงินปัจจุบันมาใช้ โดยวิธีการดังต่อไปนี้คือ

๑. การทำบัญชีประจำงวดยังคงให้ใช้วิธีการลงบัญชีแบบเก่าทุกประการ เพื่อใช้ประโยชน์ในการเสนอต่อผู้ถือหุ้น เสนอต่อสรรพากรเพื่อเสียภาษี ฯลฯ เมื่อฝ่ายจัดการต้องการตัวเลขจากงบการเงินเพื่อทำงบประมาณในการวางแผนก็ให้ทำรายงานประจำงวดชุดใหม่ (Supplementary Statement) โดยแสดงตัวเลขที่คิดเป็นค่าของเงินหรืออำนาจซื้อในปัจจุบันโดยใช้ดัชนีราคาของสินค้าทั่วไป สำหรับประเทศไทยเห็นสมควรใช้ดัชนีราคาขายส่งมากกว่าดัชนีราคาสินค้าผู้บริโภคซึ่งมีราคาต่ำมาปรับตัวเลขในบัญชีชุดเดิม ผู้บริหารงานก็จะได้ง่ายงบการเงินที่แสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินที่แสดงค่าของเงินปัจจุบัน

๒. ถ้าจะปรับปรุงบัญชีใหม่ก็ให้คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประจำโดยวิธีราคาต้นทุนทดแทน ควรเขียนรายละเอียดเป็นบันทึกหรือหมายเหตุต่างหากในบัญชีประจำงวด การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้เป็น การปรับตัวเลขของสินทรัพย์ในงบดุลให้มีค่าตามที่เป็นจริง หรือมีค่าตามภาวะเศรษฐกิจปัจจุบัน และการคิดต้นทุนสินค้าขายก็ควรคิดแบบซื้อหลังขายก่อน เพื่อให้ได้กำไรขาดทุนประจำงวดเป็นไปตามภาวะเศรษฐกิจปัจจุบันด้วย วิธีการปรับปรุงบัญชีใหม่ นอกจากเพื่อวัตถุประสงค์ในการหากำไรแล้ว ผู้ดำเนินงานยังต้องรักษารายชื่อของทุนไว้เสมอ มิใช่เพียงให้มีจำนวนเท่าเดิม

เมื่อตัวเลขในงบการเงินแสดงค่าของเงินตามภาวะเศรษฐกิจปัจจุบัน ผู้บริหารงานก็สามารถนำตัวเลขไปใช้ในการวางแผนประมาณและวางแผนต่อไปได้