



การแสดงราคาสินทรัพย์ประจำ หลักการคำนวณราคา
และการปรับปรุงบัญชีให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของระดับราคา

การแสดงราคาสินทรัพย์ประจำให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของระดับราคา

จากการประชุมทางวิชาการ ของสมาคมนิสิตเก่าพาณิชยศาสตร์และการ
บัญชีจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย วันที่ ๑๒ พฤศจิกายน ๒๕๐๕ เรื่อง "การแสดงราคา
สินทรัพย์ประจำในงบดุล" สรุปได้ว่าปกติการลงบัญชีสินทรัพย์ประจำจะใช้ราคาคั่น
ทุนที่เกิดขึ้นจริง ฉะนั้นสินทรัพย์ประจำที่แสดงในงบดุลจึงเป็นราคาต้นทุนในอดีตหัก
ด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม แต่ปัจจุบันระดับราคาของสินค้าขึ้นลงอยู่เสมอราคาต้นทุน
ในอดีตของสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในงบดุลขณะนี้ จึงเป็นราคาที่ไม่ถูกต้องตรงกับความเป็นจริง
ฉะนั้นนักบัญชีจึงมีวิธีแสดงราคาสินทรัพย์ประจำใหม่ให้สอดคล้องกับการ
เปลี่ยนแปลงของระดับราคาหลายวิธีด้วยกัน แต่วิธีที่นิยมปฏิบัติกันคือ

• ราคาตลาด (Market Value)

ราคาตลาดคือราคาที่สามารถขายสินทรัพย์นั้นได้ในปัจจุบันโดยดูจากสภาพ
ของสินทรัพย์เท่าที่เป็นอยู่ในขณะนั้น และสินทรัพย์นั้นยังใช้งานได้เหมือนเดิม เมื่อ
ซื้อสินทรัพย์ประจำมาราคาค้นทุนของสินทรัพย์ก็คือราคาตลาดในขณะนั้น แต่ในระยะ
ต่อ ๆ ไป ราคาต้นทุนก็ยังคงเดิม ในขณะที่ราคาตลาดเปลี่ยนแปลงไปตามค่าทาง
เศรษฐกิจ

แต่ราคาตลาดก็อาจจะเป็นราคาที่ไม่น่าเชื่อถือเท่าราคาทุน เพราะไม่มี
มีหลักฐานประกอบอย่างเพียงพอ และยังคงอาศัยความคิดเห็นส่วนบุคคลมากเกินไป
ไป และเป็นการประมาณสิ่งที่เกิดขึ้นในอนาคตซึ่งไม่แน่นอน ส่วนผู้ที่สนับสนุน
การใช้ราคาตลาดให้ความเห็นว่ามีส่วนคือ

ก การใช้ราคาตลาดของสินทรัพย์ประจำทำให้ทราบถึงราคาปัจจุบัน
ของสินทรัพย์ที่อยู่ในความรับผิดชอบของฝ่ายจัดการ และทราบสมรรถภาพในการ
กู้ยืมของกิจการ โดยใช้สินทรัพย์ประจำเป็นหลักประกัน

ข ราคาตลาดช่วยให้การวัดอัตราผลตอบแทนของสินทรัพย์ประจำได้ถูกต้องตามความเป็นจริงมากกว่าการใช้ราคาต้นทุนในอดีตซึ่งเป็นการเทียบกำไรในปีปัจจุบันกับราคาต้นทุนของสินทรัพย์ในอดีต และยังให้ข้อความอันเป็นประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้นได้มากกว่าการใช้ราคาต้นทุน

สำหรับคำกล่าวที่ว่าการคำนวณราคาตลาดเป็นการประมาณสิ่งที่จะเกิดขึ้นในอนาคต อาจแย้งได้ว่ารายการส่วนมากในงบคุณนั้นก็เป็นการประมาณอนาคตทั้งสิ้น เป็นต้นว่าราคาต้นทุนของสินทรัพย์ประจำที่ยังจำหน่ายไม่หมดก็ขึ้นอยู่กับการประมาณอายุใช้งานของสินทรัพย์ ราคาของสินค้าก็ขึ้นอยู่กับประมาณว่าจะขายได้ไม่น้อยกว่าจำนวนนั้น และลูกหนี้ก็ขึ้นอยู่กับจำนวนที่คาดว่าจะเก็บได้ในภายหน้า เมื่อเกือบทุกรายการขึ้นอยู่กับการประมาณ ฉะนั้นการประมาณราคาตลาดก็เป็นสิ่งที่ทำได้เช่นกัน ถึงแม้สินทรัพย์บางชนิดจะหาราคาตลาดที่แน่นอนไม่ได้ แต่ก็มีสินทรัพย์ประจำจำนวนมาก เช่นที่ดิน อาคาร สิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ เครื่องจักรที่ใช้สำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไป และเครื่องมือเครื่องใช้ต่าง ๆ ซึ่งสามารถคำนวณราคาตลาดได้ใกล้เคียงโดยไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายมากนัก ถึงแม้จะไม่ถูกต้องตามความจริงทีเดียว แต่ก็ใกล้เคียงกับราคาปัจจุบัน

๒ ราคาทดแทน (Replacement Cost)

ราคาทดแทนสำหรับสินทรัพย์ประจำหมายถึงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายไปเพื่อให้ได้สินทรัพย์มาทดแทนของเดิม โดยสมรรถภาพในการใช้งานเหมือนเดิมทุกประการ ราคาทดแทนนี้จะทำให้ผู้ถือหุ้นและประชาชนทั่วไปได้ทราบข้อความที่น่าสนใจมากขึ้น ปกติผู้ถือหุ้นและผู้ที่ลงทุนในภายหน้าย่อมพึงเล็งกำไรที่ปรากฏในงบประจำงวดในแง่ของเงินปันผลซึ่งตนหวังจะได้รับในภายหน้า ดังนั้นการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประจำซึ่งนำมาใช้ในการผลิตสินค้า ฝ่ายจัดการจะต้องคำนึงถึงความจำเป็นในการที่จะหาสินทรัพย์ใหม่มาแทนที่ของเดิมซึ่งจะมีกำลังผลิตลดน้อยลงทุกที และราคาของสินทรัพย์ที่จะหามาทดแทนย่อมจะสูงกว่าราคาเดิมซึ่งซื้อไว้นานแล้ว ดังนั้นการคิดค่าเสื่อมราคาจากราคาทดแทนเป็นผลให้กิจการสามารถแบ่งกำไรให้ผู้ถือหุ้นได้โดยที่กิจการยังรักษากำลังผลิตไว้ได้เท่าเดิม และการคิด

ถ้าใครโดยวิธีนี้จะทำให้ถ้าใครตามแนวความคิดทางการบัญชีมีความคล้ายคลึงกับ
ถ้าใครตามแนวความคิดทางเศรษฐศาสตร์มากขึ้น

ข้อเสียของการใช้ราคาทดแทน คือเป็นราคาที่ไม่อาจจะเชื่อถือได้เท่า
กับราคาต้นทุนในอดีต และเป็นราคาซึ่งขึ้นอยู่กับความคิดเห็นส่วนบุคคลมากเกินไป
และแต่ละคนจะตีราคาไม่เหมือนกัน ผลที่ได้ย่อมไม่เหมือนกันและถ้าสินทรัพย์นั้นล่า
สมัยค้ำแล้ว การหารราคาทดแทนที่ใกล้กับความเป็นจริงอาจจะเป็นไปได้ไม่ค่อยได้
ข้อโต้แย้งของวิธีการตีราคาทดแทนได้กล่าวไว้โดยละเอียดแล้วในบทที่ ๒

ข้อดีของวิธีนี้คือ นอกจากจะเป็นราคาที่กำหนดขึ้นโดยมีหลักเกณฑ์อันน่า
เชื่อถือ ซึ่งอาจจะนำไปใช้ในบิต่อ ๆ ไปได้อย่างสม่ำเสมอแล้ว ยังเป็นการประ-
มาณราคาปัจจุบันของสินทรัพย์ได้ใกล้เคียงอีกด้วย แต่อย่างไรก็ตามวิธีนี้ก็ไม่ได้
นำเอาการเปลี่ยนแปลงของสมรรถภาพของเครื่องจักรเข้ามาพิจารณาด้วย ดังนั้น
จึงอาจเป็นไปได้ว่าราคาที่กำหนดขึ้นใหม่อาจจะสูงกว่าค่าทางเศรษฐกิจของสิน-
ทรัพย์นั้น

๓ ราคาต้นทุนปรับด้วยเลขดัชนีราคาทั่วไป (Historical Cost Adjusted for General Price Level Changes)

รายการต่าง ๆ ที่นำมาลงบัญชีไว้นั้น ปกติแสดงถึงจำนวนเงินที่มีอำนาจ
ซื้อต่าง ๆ กัน เพราะรายการเหล่านั้นไม่ได้เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันทั้งหมด กัง-
นั้นเมื่อห่างบการเงินประจำงวดจากรายการต่าง ๆ นั้น จึงคล้ายกับนำหน่วยเงิน
ตราคนละชนิดมาวกลบและเปรียบเทียบกัน เพราะจำนวนเหล่านั้นถึงแม้ว่าจะวัด
เป็นเงินบาทเหมือนกัน แต่ก็มีอำนาจซื้อผิดกัน การนำเลขดัชนีราคามาปรับจำนวน
เงินที่ได้รับหรือจ่ายไปในระยะเวลาต่าง ๆ กัน จึงเท่ากับเป็นการแสดงรายการ
เหล่านั้นใหม่ โดยใช้หน่วยเงินตราที่มีอำนาจซื้อเสมอกันเป็นเครื่องวัด และการ
ปรับตัวเลขดัชนีราคานี้ นอกจากจะใช้กับสินทรัพย์ประจำแล้วจึงควรจะใช้กับราย
การอื่น ๆ ทั้งหมดที่ถูกระทบกระเทือนโดยการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาทั่วไป
ด้วย ซึ่งจะยกตัวอย่างโดยละเอียดต่อไปในบทที่ ๔

การแสดงราคาสินทรัพย์ประจำในราคาต้นทุนปรับด้วยเลขดัชนีราคาทั่วไป
ของราคาสินค้า ก็เพื่อเปลี่ยนแปลงราคาของสินทรัพย์ที่ซื้อมาในระยะเวลาต่าง ๆ

กันให้เป็นไปตามระดับราคาทั่วไปในปัจจุบัน พึงสังเกตว่าไม่ใช่เปลี่ยนให้เป็นราคาปัจจุบันของสินทรัพย์นั้น ๆ โดยเฉพาะ ทั้งนี้เพราะวิธีนี้ไม่ได้คำนึงถึงนโยบายการหาสินทรัพย์ใหม่มาแทนของเดิม และยังมีกติกาค้นทุนจ่ายจริงอยู่ เพียงแต่ทำได้ปรับราคานั้นให้แสดงถึงการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาทั่วไปในขณะนั้น *๕

จะใช้ดัชนีราคาใดเป็นเครื่องปรับปรุงบัญชี ?

การใช้ระดับราคาในการปรับปรุงนั้น ไม่จำเป็นจะต้องใช้ดัชนีราคาทั่วไป แต่อย่างใด อาจจะใช้ดัชนีราคาสินค้าเฉพาะอย่างก็ได้ จะเลือกใช้วิธีไหนก็แล้วแต่ความเหมาะสมของแต่ละธุรกิจ และของแต่ละประเทศด้วย ดัชนีราคาที่เราพบอยู่เสมอมีอยู่ ๒ ประเภท คือ

๑. ดัชนีราคาสินค้าทั่วไป (General Price Index) คือดัชนีราคาสินค้าทั่ว ๆ ไป โดยไม่ถือเอาสินค้าประเภทหนึ่งประเภทใดโดยเฉพาะเป็นดัชนีเฉลี่ยของสินค้าทั่ว ๆ ไป แต่ไม่ใช่ทุกอย่าง จะนำเฉพาะราคาสินค้าที่อยู่ในความสนใจของคนส่วนมากมาเฉลี่ย ซึ่งอาจจะเฉลี่ยแบบธรรมดา (Simple Average) หรือเฉลี่ยแบบถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) ตามความสำคัญของสินค้า สินค้าใดมีความสำคัญมากก็ถ่วงน้ำหนักมาก สินค้าใดมีความสำคัญน้อยก็ถ่วงน้อย *๖

ดัชนีราคาทั่วไปอาจแบ่งประเภทไว้ดังนี้คือ

- (๑) Consumer Price Index คือ ดัชนีราคาสินค้าผู้บริโภค
- (๒) Wholesaler Price Index คือ ดัชนีราคาขายส่ง ซึ่งรวมทั้งสินค้าผู้ผลิตและผู้บริโภคด้วย
- (๓) Construction Material Index คือ ดัชนีราคาของสินค้าผู้ผลิต

*๕ นางวิล ไวระปรีช "การแสดงราคาสินทรัพย์ประจำในงบดุล" (ในการประชุมทางวิชาการวันที่ ๑๒ พฤศจิกายน ๒๕๐๘) หน้า ๔-๑๐

*๖ Dean, Joel Managerial Economics (Prentice - Hall, Inc. Engle wood N. 7 1951) หน้า ๒๑

(๘) Implicit G.N.P. Deflator เป็นตัวเลขที่หาได้จากราย
ได้ประชาชาติ ซึ่งมีราคาใกล้เคียงกับดัชนีราคาขายส่ง

ตัวเลขดัชนีราคาที่จะนำมาใช้ในการปรับปรุงบัญชี เราจะหาได้โดยเริ่ม
แรกต้องทำการวาง Price Index ขึ้น สมมติให้ปีใดปีหนึ่งเป็นฐาน (Base
Year) ว่าซื้อสินค้าชนิดหนึ่งใช้เงิน ๑๐๐ บาท แล้วเทียบกับปีอื่น ๆ ว่า ถ้าซื้อ
สินค้าชนิดเดียวกันจะใช้เงินเท่าไร ดังตัวอย่างตารางข้างล่างนี้ เป็นดัชนีราคา
สินค้าทั่วไปของประเทศไทย ซึ่งสำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจแห่งชาติได้จัด
ทำขึ้น^{๑๗}

PRICE INDEX

Year	Consumer Price Index 1962 = 100	Wholesaler Price Index 1962 = 100	Construction Material Index 1962 = 100	Implicit G.N.P. Deflator 1962 = 100
1957	96.5	90.06	91.36	93.77
1958	102.1	94.37	89.58	96.81
1959	97.2	88.27	89.71	93.81
1960	96.4	87.08	90.09	93.87
1961	97.6	94.07	90.21	96.77
1962	100.0	100.00	100.00	100.00
1963	100.9	93.68	96.06	96.21
1964	102.9	88.11	99.66	95.63
1965	103.7	89.57	99.52	96.33

ปรับใหม่ให้ตรงกับปี
ปีใดปีหนึ่ง

^{๑๗} สำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจแห่งชาติ สำนักนายกรัฐมนตรี
"หนังสือรายได้ของประชาชาติของประเทศไทย" ฉบับ พ.ศ. ๒๕๐๔ หน้า ๑๒๓

๒ Specific Price Index คือดัชนีราคาสินค้าที่อยู่ในประเภทเดียวกัน ซึ่งอาจประกอบด้วยสินค้าหลายอย่างด้วยกัน แต่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

เลขดัชนีที่ใช้ในการคำนวณราคา อาจจะใช้ตัวเลขที่มีอยู่แล้วโดยเฉพาะสำหรับสินค้าชนิดนั้นหรือเลขดัชนีราคาสำหรับสินค้าประเภทนั้นก็ได้ แต่ถ้าหากหาเลขดัชนีเช่นว่านี้ไม่ได้ ก็อาจจะคำนวณขึ้นเองโดยเลือกเอาราคาหลาย ๆ ราคาของสินค้าเฉพาะอย่าง จากราคาของปีปัจจุบันและราคาในปีฐาน เมื่อคูณจำนวนสินค้าเหล่านั้นด้วยราคาที่ได้เลือกแล้วก็จะหาขอยกออกมาเปรียบเทียบกับขอยกออกมาสินค้าชนิดเดียวกันนั้นที่คิดตามราคาในปีฐาน ก็จะได้เลขดัชนีราคาตามที่ต้องการ

ทั้งนี้ต้องระวังว่าหากมีสินค้าใดที่กิจการเลิกจำหน่าย หรือชนิดใดที่เพิ่งเริ่มนำมาจำหน่ายก็จะต้องคัดออกจากรายการราคาที่จะใช้เพื่อคำนวณเลขดัชนีเสียก่อน ส่วนการคิดราคาของเหล่านี้ก็อาจจะต้องใช้ราคาทุนตามที่มีในใบกำกับสินค้า

ตัวอย่าง การหาเลขดัชนีราคาเฉพาะอย่าง

ชนิดของสินค้า	จำนวนสินค้า	ต้นทุนต่อหน่วย		ต้นทุนรวม	
		ต้นทุนต่อหน่วยเมื่อสิ้นงวด	ต้นทุนต่อหน่วยของปีฐาน	ปลายปี	ปีฐาน
ก	๑๕	๔๐	๓๖	๖๐๐	๕๔๐
ข	๒๐	๑๕	๑๓	๓๐๐	๒๖๐
ค	๑๕๐	๓	๓.๑๐	๔๕๐	๔๖๕
				๑,๔๕๐	๑,๒๖๕

เปรียบเทียบราคาปัจจุบันกับราคาในปีฐาน $๑,๔๕๐ \div ๑,๒๖๕ = ๑.๑๔๕$
 $= ๑๔.๕\%$ เพราะฉะนั้น ในงวดนี้ราคาสินค้าสูงขึ้น ๔.๕% ($๑๐๔.๕\% - ๑๐๐\%$)

๑๔ Meigs, Johnson and Keller, Intermediate Accounting (McGraw - Hill Book Company, 1963) หน้า ๔๑๐

ดัชนีราคาตามตารางข้างต้นนี้ ใช้สำหรับวัดการเปลี่ยนแปลงราคาของสินค้าประเภทหนึ่งหรือจำนวนหนึ่งอย่างหาย ๆ และยังเป็นที่ยกเถียงกันอยู่ในระหว่างนักบัญชีด้วยกันว่าจะใช้ดัชนีราคาอันไหนจึงจะได้ผลมากที่สุด เช่นถ้าใช้ดัชนีราคาทั่วไปสำหรับธุรกิจเครื่องเวชภัณฑ์ซึ่งมีต้นทุนและราคาขายเปลี่ยนแปลงเพียงเล็กน้อย ผลที่ได้ก็จะกลายเป็นว่าต้นทุนและรายได้ของธุรกิจมีถูกปรับและปรุงแต่งจนเกินความจริงไป

สำหรับค่าเสื่อมราคาโรงงานควรวัดใช้เลขดัชนีเกี่ยวกับการก่อสร้างอาคารและโรงงาน เพราะถ้าใช้ดัชนีราคาสินค้าบริโภคอาจไม่เหมาะสมก็ได้ ส่วนสินค้าคงเหลือประเภทเกษตรกรรม ก็ควรวัดใช้ดัชนีราคาสินค้าเกษตรกรรมเป็นเครื่องมือสำหรับปรับปรุงยอดสินค้าคงคลัง

แต่นักเศรษฐศาสตร์ชื่อ Myer ให้ความเห็นว่าการปรับตัวเลขบัญชีโดยอาศัยดัชนีราคาเฉพาะสินค้าแต่ละชนิดก็กล่าวแล้วเป็นงานที่ยุ่งยากลำบากมาก และมีผลเท่ากับใช้ระบบต้นทุนทดแทน (Replacement Cost) นั้นเอง จึงเสนอว่าควรจะใช้ดัชนีราคาสินค้าทั่วไปเพียงดัชนีเดียวสำหรับปรับปรุงตัวเลขในบัญชีทุกปี ซึ่งสะดวกและเสียค่าใช้จ่ายน้อยกว่าจะใช้ดัชนีราคาสำหรับสินค้าแต่ละชนิดโดยเฉพาะ ในสหรัฐอเมริกาเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปแล้วว่า ดัชนีราคาซึ่งจัดทำขึ้นโดย U.S. Bureau of Labor Statistics สามารถนำไปใช้เป็นหลักสำหรับปรับปรุงตัวเลขในบัญชีให้ใกล้เคียงกับอำนาจซื้อของเงินดอลลาร์ที่เปลี่ยนแปลงไปมากที่สุด

ตามปกติในระยะที่เกิดเงินเฟ้อ (Inflation) ราคาสินค้าแทบทุกชนิดจะมีความโน้มเอียงสูงขึ้นเหมือนกัน แต่มีได้หมายความว่าราคาสินค้าทุกชนิดจะเพิ่มขึ้นในอัตราส่วนเดียวกันหมด ฉะนั้นหน่วยของดอลลาร์ที่ลงไว้ในบัญชีจึงเสื่อมค่าลงในอัตราต่างกัน กรณีนี้มีนักบัญชีและนักเศรษฐศาสตร์บางคนกล่าวว่า ค่าของดอลลาร์แต่ละหน่วยไม่เท่ากัน และเราไม่อาจจะเรียกว่า The dollar ได้

๑๕ Myer, John N. Financial Statement Analysis

(Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs N.J. 1961 Third Edition)

เพราะคำว่า The เป็นการเจาะจงว่ามีค่าคอลลาบอยู่ค่าเดียวกันหมด นักวิชาการเหล่านี้ให้ความเห็นว่า การปรับปรุงบัญชีเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาจึงควรต้องใช้ "ดัชนีราคาเฉพาะสินค้าแต่ละประเภท"

อย่างไรก็ตามในฐานะที่เราเป็นนักวิเคราะห์บัญชีการเงิน เราไม่จำเป็นต้องเห็นสอดคล้องกับนักวิชาการเหล่านั้น เป็นหน้าที่ของนักวิเคราะห์ที่จะเลือกใช้ "ดัชนีราคาเฉพาะสินค้า" หรือ "ดัชนีราคาทั่วไป" แล้วแต่ความเหมาะสมของธุรกิจ เพราะถึงอย่างไรการคำนวณทั้ง ๒ แบบ ก็เป็นเพียงตัวเลขประมาณ ฉะนั้นนักวิเคราะห์ควรเลือกและเปรียบเทียบงบการเงินซึ่งใช้ตัวเลขต่อไปนี้คือ

- (๑) ตัวเลขเดิมในบัญชียังมิได้ปรับปรุง
- (๒) ตัวเลขที่ปรับปรุงโดยใช้ดัชนีราคาสินค้าทั่วไป
- (๓) ตัวเลขที่ปรับปรุงโดยใช้ดัชนีราคาสินค้าเฉพาะอย่าง

แล้วก็พิจารณาว่าบัญชีทั้ง ๓ ชุดนี้ ชุดไหนจะใกล้เคียงข้อเท็จจริงและถูกต้องกับวัตถุประสงค์มากกว่า^{๒๐}

หลักการคำนวณราคา

เมื่อพิจารณาแล้วว่าจะใช้ดัชนีราคาใดเป็นเครื่องปรับปรุงราคาต่อไป เราก็สามารถคำนวณหาราคาใหม่ของสินทรัพย์สินค้าคงคลังและอื่น ๆ ได้ เพราะเรามีราคาต้นทุนในอดีตอยู่แล้ว และดัชนีราคาสินค้าทั่วไปก็เป็นสิ่งที่หามาได้ไม่ยากนัก ดังนั้นเราจะหาราคาสินทรัพย์ใหม่ได้ดังนี้คือ

$$\text{ราคาใหม่} = \text{ราคาต้นทุนในอดีต} \times \frac{\text{ระดับราคาสินค้าในขณะนั้น}}{\text{ระดับราคาสินค้าในปีที่ใดสินทรัพย์มา}}$$

ส่วนค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ซึ่งคิดไว้แต่เดิมจากราคาต้นทุนในอดีต ก็จะต้องนำมาปรับปรุงในทำนองเดียวกัน ซึ่งการใช้วิธีนี้อาจจะต้องเสียค่าใช้จ่าย

^{๒๐} Kennedy, Ralph Dale and McMullen, Stewart yarwood , Financial Statement Form, Analysis, and Interpretation

มากกว่าการใช้ราคาต้นทุนในอดีต แต่ประโยชน์ที่ได้นั้นก็นับว่าคุ้มกับเงินที่จะต้องเสียไป

จากสูตรหารราคาใหม่นี้ เราก็สามารถคำนวณหารราคาปัจจุบันของสินทรัพย์ที่ซื้อไว้ในอดีต ค่าของราคาเสื่อมราคาตลอดจนหนี้สินอื่น ๆ ได้

จากหนังสือ "Accountants Handbook of Formulas and Tables" ได้อธิบายวิธีการหารราคาใหม่ของสินทรัพย์ ๗ อย่างละเอียด คือ

การปรับปรุงค่าเสื่อมราคาให้เป็นค่าปัจจุบัน (Converting Depreciation Expenses to Common Dollars)

$$\text{สูตร } D_2 = D_1 \times \frac{P_2}{P_1}$$

D_2 = ค่าเสื่อมราคาที่ปรับปรุงแล้ว (Adjusted Depreciation)

D_1 = ค่าเสื่อมราคาเดิมที่คิดไว้จากต้นทุนในอดีต

P_1 = คำนีของระดับราคาสินค้าทั่วไป หรือดัชนีราคาสินค้าเฉพาะอย่างในวันที่ย่อสินทรัพย์นั้นมา

P_2 = คำนีของระดับราคาสินค้าทั่วไป หรือดัชนีราคาสินค้าเฉพาะอย่างในวันสิ้นปีปัจจุบัน

ตัวอย่าง

บริษัทแห่งหนึ่งซื้ออาคารหลังหนึ่ง เมื่อวันที่ ๑ มกราคม ๑๙๔๔ ในราคา US \$ 300,000 ประมาณว่าอายุใช้งาน ๕๐ ปี คำนีของระดับราคาสินค้าทั่วไปในวันที่ย่ออาคารนั้นมาเป็น ๖๐ และคำนีของระดับราคาสินค้าทั่วไปในวันสิ้นปีปัจจุบัน คือวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๑๙๕๕ เป็น ๒๕๐ ให้หาค่าเสื่อมราคาในปีปัจจุบัน

วิธีทำ

ค่าเสื่อมราคาเดิมคิดจากต้นทุนโดยใช้วิธีอัตราเส้นตรง (Straight Line) คือ

$$300,000 \div 50 = 6,000$$

$$D_2 = D_1 \times \frac{P_2}{P_1}$$

$$= 6,000 \times \frac{240}{60} = 24,000$$

ฉะนั้นค่าเสื่อมราคาที่ปรับปรุงแล้วจึงเป็น 24,000 บาท

จากสูตรข้างต้น สามารถนำไปคำนวณหาค่าปัจจุบันของราคาสินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาสะสม และหนี้ระยะยาวได้ เช่นเดียวกับตัวอย่างของการปรับปรุง ค่าเสื่อมราคาให้เป็นค่าปัจจุบัน^{๒๑}

การปรับปรุงบัญชีให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของระดับราคา

เป็นเวลาหลายปีมาแล้วที่นักบัญชีต้องประสบความยุ่งยากในการตีความหมายของตัวเลขในบัญชีประจำงวดอันเนื่องมาจากเงินตราที่ไ้หน่วยลงบัญชีมีค่าไม่คงที่แน่นอน Myer เสนอวิธีแก้ปัญหาเป็น ๒ วิธีดังนี้คือ

• หากการปรับปรุงตัวเลขที่บันทึกไว้ในบัญชีให้เป็นไปตามค่าของเงินปัจจุบัน

๒ ลงบัญชีไปตามวิธีเดิม ไม่แสดงการแก้ไขปรับปรุงใหม่ แต่ทำบัญชีประจำงวดเพิ่มเติมอีกชุดหนึ่ง (Supplementary Account) ซึ่งแสดงรายการด้วยตัวเลขที่คิดเป็นค่าของเงินในปัจจุบัน

นอกจากนั้น Myer ยังได้ให้คำแนะนำดังต่อไปนี้

ก รายละเอียดที่ใช้วิธีการบัญชีแบบต้นทุนทดแทนควรเขียนไว้เป็นบันทึกหรือหมายเหตุค้างหากในบัญชีประจำงวด

ข บัญชีประจำงวดชุดใหม่ควรแสดงตัวเลขที่คิดเป็นค่าของเงินหรือ

^{๒๑} Lipkin, Lawrence, Feinstein, Irwin K. and Derrisk Accountants Handbook of Formulas and Tables (Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J. 1963) หน้า ๘๑

อำนาจซื้อในวันเดียวกัน ซึ่งเท่ากันนี้ได้โดยอาศัยเลขดัชนีราคาสินค้าทั่วไปมาปรับ
ตัวเลขเดิม

นักบัญชีบางท่านถือว่าปัญหาระดับราคามีความสำคัญต่อการคิดค่าเสื่อม
ราคาเป็นอันดับแรก ทั้งนี้เพราะหัวใจของการบัญชีอยู่ที่วิธีการคิดหาผลกำไรขาด
ทุนประจำงวด ซึ่งหมายถึงการนำเอารายจ่ายทั้งสิ้นมาหักออกจากรายรับทั้งสิ้น
ในงวดนั้น ในบรรดารายจ่ายที่กล่าวนี้จะเป็นการจ่ายจริงและเป็นรายจ่ายใน
งวดเดียวกัน ฉะนั้นรายจ่ายเหล่านี้จึงไม่เกี่ยวข้องกับระดับราคามากนักเพราะ
ได้จ่ายและคิดเป็นค่าใช้จ่ายในระยะเวลาใกล้เคียงกัน แต่ยังมีรายจ่ายอีกประ
เภทหนึ่งซึ่งเรียกว่า ค่าเสื่อมราคา ปกติธุรกิจมักซื้อสินทรัพย์ประจำมาใช้เป็นเวลา
หลายปี แต่มีได้คิดเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนในงวดบัญชีแรกที่ซื้อมา คงคิดจำหน่าย
เป็นค่าเสื่อมราคาแบ่งไปหลายงวดบัญชีเป็นที่แน่นอนว่าค่าเสื่อมราคาในจำนวน
ที่เท่ากันสองจำนวนแต่ถูกลงบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายคนละปีกันนั้นจะกลายเป็นจำนวน
ที่ไม่เท่ากัน เมื่อวัดด้วยอำนาจของเงินที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างไรก็ตาม หากการ
คิดค่าเสื่อมราคาเป็นไปตามหลักต้นทุนทดแทน ผลก็คงคล้ายกับการคิดต้นทุนสินค้า
ขายในระบบซื้อที่หลังขายก่อน และการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีต้นทุนทดแทนนี้
เป็นการปรับตัวเลขของสินทรัพย์ในงบดุลให้มีค่าความเป็นจริงหรือมีค่าตามภาวะ
เศรษฐกิจปัจจุบัน (Economic Values) ในขณะที่เดียวกัน บัญชีกำไรขาด
ทุนประจำงวดก็จะแสดง "ค่าเสื่อมราคาหรือค่าใช้จ่ายสินทรัพย์ประจำภาวะ
เศรษฐกิจ" อีกด้วย

ข้อสนับสนุนให้มีการคิดค่าเสื่อมราคาตามหลัก "ต้นทุนทดแทน" อีกประ
การหนึ่งคือ การคำนวณธุรกิจนั้น นอกจากมีวัตถุประสงค์ในการหากำไรแล้ว ผู้
คำนวณงานยังต้องพยายามรักษาระดับของทุนไว้เสมอมิใช่เพียงให้มีจำนวนเท่า
เดิมเท่านั้น หากยังมุ่งรักษาให้ทุนมีประสิทธิภาพในการคำนวณงานในระดับเดิม

ต่อไปอีกด้วย ฉะนั้นการคิดค่าเสื่อมราคาแบบต้นทุนทดแทนจึงสนองความต้องการในด้านรักษาประสิทธิภาพของทุนได้ดีกว่า อย่างไรก็ตามก็ ความมุ่งหมายของการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีการบัญชีดั้งเดิมนั้น อยู่ที่การคิดจกัสรราคาใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ประจำตามอายุใช้งานของสินทรัพย์นั้นมิได้คำนึงถึงการหาสินทรัพย์ชิ้นใหม่มาใช้แทนเมื่อชิ้นเก่าหมดอายุใช้งานลงและเนื่องจากเทคนิคต่าง ๆ วิวัฒนาการไปไม่หยุดยั้ง จะพบว่าเครื่องจักรที่ซื้อใหม่ภายหลังมักจะไม่ซ้ำแบบกับที่เคยใช้มาแล้ว^{๒๒}

ได้มีผู้เสนอให้ใช้มาตรการต่าง ๆ สำหรับการปรับตัวเลขบัญชีให้เป็นไปตามระดับราคา บางท่านเสนอให้ใช้เลขดัชนีราคาของสินค้าหรือสิ่งของแต่ละชนิดโดยเฉพาะ เช่น จักหาเลขดัชนีสำหรับราคาของอาคารและสิ่งปลูกสร้าง เลขดัชนีของเครื่องจักร เลขดัชนีของเครื่องประดับและเครื่องตกแต่ง ฯลฯ การปรับตัวเลขโดยอาศัยเลขดัชนีเฉพาะแต่ละชนิดดังกล่าวแล้วนั้น เป็นสิ่งที่ยุ่งยากมากและมีผลเท่ากับใช้ระบบต้นทุนทดแทนนั่นเอง อย่างไรก็ตามก็ยังมีบางท่านเสนอให้ใช้ดัชนีราคาสินค้าทั่วไปเพียงดัชนีเดียวสำหรับปรับปรุงตัวเลขในบัญชีทุกบัญชี ดังจะได้กล่าวต่อไป

^{๒๒} Myer, John N. Financial Statement Analysis

การนำเลขดัชนีราคาทั่วไปมาปรับปรุงบัญชี

จากกล่าวได้ว่า Henry W. Sweeney เป็นผู้ริเริ่มใช้เลขดัชนีเป็นเครื่องมือปรับ
ตัวเลขในบัญชีประจำงวด ซึ่งเขาเรียกวิธีการของเขาว่า "Stabilized Accounting"

สำหรับปัญหาว่านักบัญชีจะสามารถนำเอาเลขดัชนีมาปรับปรุงวิธีการบัญชีที่ใช้ยูเคิม
ได้เพียงไรนั้นได้เกิดปัญหาขึ้นเมื่อระดับราคาทั่วไปสูงขึ้นอย่างรวดเร็ว หลังสงครามโลก
ครั้งที่ ๒ ภายใต้ความช่วยเหลือและสนับสนุนของ American Institute of Certified
Public Accountants ได้มีการตั้งคณะกรรมการขึ้นให้ชื่อว่า Study Group on
Business Income เพื่อสำรวจและศึกษาความหมายของคำว่า "รายได้" (Income)
ในแง่ของการบัญชีและธุรกิจ ในแง่ของเศรษฐศาสตร์และในแง่ของการเมือง คณะกรรมการ
ได้จัดพิมพ์ผลของการสำรวจค้นคว้าเมื่อปี ๑๙๕๓

คณะกรรมการดังกล่าวข้างต้นได้พิจารณาถึงปัญหารายได้ในแง่ของธุรกิจด้วยว่า
"จะนำหลักปฏิบัติมาใช้หากว่าเราไม่สามารถรักษาเสถียรภาพของเงินตราให้มั่นคงคงแค
ก่อน" ผลของการศึกษาค้นคว้าสรุปว่า "บัญชีประจำงวดของธุรกิจใด ๆ ซึ่งต้องมีการคิดกำไร
ขาดทุนเป็นปกติ ควรจะแสดงรายได้และรายจ่ายในรูปของหน่วยเงินตราซึ่งมีอำนาจซื้อเท่ากัน
แม้ว่ารายงานที่น่าเสนอเจ้าหน้าที่ (สรรพากร) จะไม่สามารถแสดงในรูปเดียวกันนั้น
(เพราะสรรพากรไม่ยินยอม) ก็ตาม

ภายใต้ความช่วยเหลือและสนับสนุนของ American Accounting Association
ในปี ๑๙๕๕ Ralph Covghenour Jones ได้จัดพิมพ์ผลของการศึกษาเกี่ยวกับการปรับ
ปรุงบัญชีให้เป็นไปตามระดับราคา จากบัญชีประจำงวดของบริษัท ๔ แห่งคือ New York
Telephone Company, Armstrong Cork Co., The Reice Coporation และ
Sargint and Company การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ว่า

๑. จะใช้วิธีการอย่างไรมาจัดทำบัญชีประจำงวดที่แสดงค่าของเงินคงที่
๒. บัญชีประจำงวดชุดที่สร้างขึ้นใหม่ตามระดับราคาใหม่นั้นจะนำมาเปรียบเทียบกับบัญชี
ประจำงวดชุดเก่าที่ทำตามวิธีการบัญชีดั้งเดิมให้เห็นผลของภาวะเงินเฟ้อได้
อย่างไร

๓. เพื่อเป็นแนวทางสำหรับผู้สนใจว่า สมควรจะทำบัญชีประจำงวดใหม่ขึ้นในกิจการของคนใดหรือยัง^{๒๓}

นอกจากนี้สมาคม AICPA ได้รวบรวมรายงานของคณะกรรมการสมาคมของเขาเอง และของสมาคมอื่น ๆ หลายสมาคม เกี่ยวกับปัญหาการเปลี่ยนแปลงของระดับราคา สรุปได้ว่า American Accounting Association และ AICPA เอง ได้แนะนำให้ใช้ดัชนีราคาทั่วไปปรับปรุงตัวเลขในรายงานชุดเดิม โดยให้ทำเป็นรายงานเพิ่มเติม (Supplementary Statements) แนบกับชุดเดิม เพื่อเสนอผลของการขึ้นลงของค่าของเงินที่มีผลต่อกำไรสุทธิและฐานะการเงินและงบรายงานการเงินเพิ่มเติมนั้นควรจะให้เหมาะสมที่จะใช้ภายในกิจการ งบกำไรขาดทุนและงบดุลควรจะได้มีการปรับปรุงทั้งสองงบโดยวิธีการอันเดียวกัน เพื่อว่าตัวเลขในงบที่แท้จริงจะได้สอดคล้องกันและแสดงความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องกัน และรายการทุก ๆ รายการที่มีผลกระทบกระเทือนเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาควรจะได้รับการปรับปรุงอย่างเหมาะสมและสม่ำเสมอ^{๒๔}

ดังนั้นขอเสนอให้แก้ไขระดับราคาเปลี่ยนแปลงที่เกี่ยวกับการบัญชีโดยวิธีทำรายงานชุดใหม่ประกอบบัญชีที่ลงรายการตามเดิมที่เรียกว่า Supplementary Financial Statement จึงเป็นข้อเสนอที่ได้รับการสนับสนุนอย่างกว้างขวางกว่าข้อเสนอให้แสดงการแก้ไขปรับปรุงในบัญชีชุดเดิม

^{๒๓} จากแหล่งเดียวกัน หน้า ๓๔

^{๒๔} Grady, Paul, Inventory of Generally Accepted, Accounting Principle for Business Enterprise Accounting Research Study No. 7 (Published by the American Institute of Certified Public Accountants Inc. 1965) หน้า ๓๖๑ - ๓๖๒

ในที่นี้จะกล่าวถึงวิธีการปรับปรุงบัญชีเมื่อระดับราคาเปลี่ยนแปลงเฉพาะเรื่องค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประจำ และการตีราคาสินค้าคงคลัง ดังต่อไปนี้

๑. ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประจำ

การปรับปรุงบัญชีเมื่อราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น

ถ้ากิจการเห็นว่าจำเป็นที่จะต้องตีราคาสินทรัพย์ให้สูงขึ้น เพื่อแสดงว่าราคาแท้จริง (fair value) ของสินทรัพย์นั้นสูงกว่าราคาตามบัญชี (book value) และมีเหตุผลที่เชื่อได้ว่าราคาที่สูงขึ้นนี้จะไม่ลดลงอีก และได้มีการตีราคาสินทรัพย์แต่ละชนิดโดยถี่ถ้วนแล้วเราก็จะหันมาพิจารณาว่าการตีราคาสูงขึ้นเช่นนี้มีวิธีการลงบัญชีอย่างไรบ้าง

หลักใหญ่ ๆ ก็มีว่ากิจการจะต้องลงบัญชีแสดงราคาสินทรัพย์ประจำที่เพิ่มขึ้น ส่วนของเจ้าของก็จะต้องแสดงว่ามีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาสินทรัพย์สูงขึ้น และในบิลคอ ๆ มากิจการก็จะต้องคิดค่าเสื่อมราคาเพิ่มขึ้นตามส่วนที่สินทรัพย์มีราคาสูงขึ้น

Baxter and Davidson ให้ข้อคิดเห็นว่าสิ่งที่ธุรกิจต้องการคือวิธีการบัญชีที่ไหลประโยชน์พร้อมกัน ๒ ประการคือ

๑. สามารถคิดต้นทุนในทางขายที่แท้จริง ซึ่งหมายความว่าต้นทุนนั้นเป็นต้นทุนปัจจุบันที่คำนวณด้วยหน่วยเงินตราที่มีอำนาจซื้อเท่ากับหน่วยเงินตราที่ใช้คำนวณค่าขายสินค้าและรายได้อื่น ๆ และ

๒. พยายามหลีกเลี่ยงการเปลี่ยนแปลงรูปร่างของงบดุลแบบเดิมซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปแล้วโดยไม่จำเป็น

และ Baxter and Davidson เห็นว่าวิธีการบัญชีที่จะให้ผลดังกล่าวข้างต้น อาจทำได้ไม่ยากนัก กล่าวคือในระยะที่ระดับราคากำลังสูงขึ้น การลงบัญชีไม่ว่าจะเกี่ยวกับสินทรัพย์ประจำ (ค่าเสื่อมราคา) หรือสินค้าคงคลัง (ต้นทุนสินค้าขาย) ก็ตาม หลักสำคัญจะมีว่า เคปิตัล บัญชีกำไรขาดทุน ด้วยราคาต้นทุนทดแทนของสินทรัพย์ที่สึกหรอไปหรือขายไป (ในกรณีที่ เป็นสินทรัพย์) ต่อจากนั้นจึง เครดิท บัญชีสินทรัพย์ในราคาต้นทุนที่จ่ายไปจริง (Historical Cost) และ เดบิต ส่วนแตกต่างระหว่างต้นทุนทดแทนและต้นทุนที่จ่ายจริง ลงในบัญชีสำรองเพื่อปรับปรุงทุน (Capital Adjustment Reserve)

ตัวอย่าง การลงบัญชีเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาจะเป็นดังนี้

เดบิต	บัญชีค่าเสื่อมราคา	๑๒,๐๐๐	(อัตราค่าเสื่อมราคาใหม่คิดตามราคาทดแทน)
เครดิต	บัญชีเครื่องจักร	๑๐,๐๐๐	(อัตราค่าเสื่อมราคาเดิมคิดจากราคาที่ซื้อ)
	บัญชีปรับปรุงทุนสำรอง	๒,๐๐๐	(ส่วนแตกต่างของค่าเสื่อมราคาทั้งสองอัตรา)

การลงบัญชีเมื่อระดับราคาสูงขึ้น

ตัวอย่าง สมมติในระยะเวลาที่ระดับราคาสูงขึ้น ธุรกิจแห่งหนึ่งมีเครื่องจักรเครื่องหนึ่งราคา ๒๐,๐๐๐ บาท ประมาณว่ามีอายุใช้งาน ๒ ปี ไม่มีราคาเศษ ในวันสิ้นปีที่ ๑ ต้นทุนของเครื่องจักรชนิดเดียวกันได้เพิ่มขึ้นเป็น ๒๕,๐๐๐ บาท และในวันสิ้นปีที่ ๒ เพิ่มขึ้นเป็น ๓๐,๐๐๐ บาท และสมมติว่าในแต่ละปีมีกำไรก่อนหักค่าเสื่อมราคาปีละ ๑๕,๐๐๐ บาท การคิดค่าเสื่อมราคาจะเป็นอย่างไร

ในวันสิ้นปีแรก เมื่อราคาค้นทุนทดแทนเป็น ๒๕,๐๐๐ บาท การบันทึกค่าเสื่อมราคาจะเป็นดังนี้

<u>ปีที่ ๑</u>	เดบิต	บัญชีค่าเสื่อมราคา	๑๒,๕๐๐
	เครดิต	บัญชีเครื่องจักร	๑๐,๐๐๐
		บัญชีปรับปรุงทุนสำรอง	๒,๕๐๐

สำหรับปีที่ ๒ ราคาค้นทุนทดแทนเพิ่มขึ้นเป็น ๓๐,๐๐๐ บาท การแสดงรายการจะเป็นดังนี้

<u>ปีที่ ๒</u>	เดบิต	บัญชีค่าเสื่อมราคา	๑๕,๐๐๐
	เครดิต	บัญชีเครื่องจักร	๑๐,๐๐๐
		บัญชีปรับปรุงทุนสำรอง	๕,๐๐๐

ถ้าสมมติว่าในวันต้นปีแรก กิจการไม่มีหนี้สินและสินทรัพย์ ยกเว้นเครื่องจักร การแสดงรายการในงบดุลจะเป็นดังนี้

บริษัท ก. จำกัด

งบดุล

	สิ้นปีที่ ๑	สิ้นปีที่ ๒		สิ้นปีที่ ๑	สิ้นปีที่ ๒
ทุน	๒๐,๐๐๐	๒๐,๐๐๐	เครื่องจักร	๑๐,๐๐๐	
บัญชีปรับปรุงทุนสำรอง	๒,๕๐๐	๓,๕๐๐	สินค้าคงคลัง	๑๒,๕๐๐	๒๓,๕๐๐
บัญชีกำไรขาดทุน			เงินสด(กำไรสุทธิ)	๒,๕๐๐	๒,๕๐๐
(๑๕,๐๐๐ - ๑๒,๐๐๐)	๒,๕๐๐				
(๓๐,๐๐๐ - ๒๓,๕๐๐)		๒,๕๐๐			
	<u>๒๕,๐๐๐</u>	<u>๓๐,๐๐๐</u>		<u>๒๕,๐๐๐</u>	<u>๓๐,๐๐๐</u>

อย่างไรก็ดีตัวอย่างนี้ไม่ค่อยสมบูรณ์ เพราะว่าค่าเสื่อมราคาทั้งหมดที่เราเก็บเอาไว้เพียง ๒๓,๕๐๐ บาท ในวันสิ้นปีที่ ๒ ทั้ง ๆ ที่เครื่องจักรที่เราจะซื้อมาแทนของเก่าเป็น ๓๐,๐๐๐ บาท ในปีแรกเราก็นำค่าเสื่อมราคาค่าไป เพราะเราคิดตามระดับราคาที่สูงขึ้น เนื่องจากเรายังไม่ทราบราคาเครื่องจักรที่จะซื้อใหม่ราคา ๓๐,๐๐๐ บาท พอสิ้นปีที่ ๒ เราทราบราคาของเครื่องจักรที่ซื้อใหม่ เราก็ดักมากกว่าปีแรก

การลงบัญชีในเมื่อระดับราคาลดลง อันเป็นสภาวะที่ตรงกันข้ามกับกรณีข้างบน แต่ผู้อ่านที่สนใจอาจทดสอบทฤษฎีนี้ได้โดยสมมติรายการขึ้นเอง และใช้เทคนิคในการลงบัญชีแบบเดียวกัน^{๒๕}

๒. การตีราคาสินค้าคงคลัง

ได้กล่าวมาแล้วในบทก่อนว่า การตีราคาสินค้าคงคลังตามวิธี LIFO เป็นวิธีที่เหมาะสมและสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาในปัจจุบันมากที่สุด

นอกจากวิธีราคาสินค้าคงคลังแบบ LIFO แล้ว ยังมีวิธีการอื่น ๆ อีกที่ให้น้ำหนักเช่นเดียวกับวิธี LIFO และอาจจะยุ่งยากลำบากน้อยกว่าวิธี LIFO ในที่นี้จะยกมากล่าวเพียง ๒ วิธีเท่านั้นคือ

(๑) การตีราคาสินค้าคงคลังแบบ Dollar Value Lifo

การคำนวณราคาของคงคลังวิธีนี้เรียกว่า Dollar Value Lifo ซึ่งมีวิธีคำนวณสองตอนดังนี้คือ

- ก. กำหนดจำนวนหน่วยของคงคลังที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างแน่นอนเสียก่อน
- ข. กำหนดราคาต้นทุนที่เหมาะสมของของคงคลังแต่ละหน่วย

วิธีนี้ใช้มูลค่าของเงิน (dollar value) เป็นเครื่องวัดค่าของสินค้าโดยถือว่าอำนาจซื้อ (purchasing power) ของหน่วยเงินตราเป็นเครื่องชี้ให้เห็นความเปลี่ยนแปลงอันแท้จริงของของคงคลัง เพราะยอดรวมของของคงคลังที่เปลี่ยนแปลงนั้นอาจจะเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงในจำนวนหรือราคาของของคงคลังก็ได้ เช่น ของคงคลังต้นปีราคา ๑๐,๐๐๐ บาท และของคงคลังในปลายปีเดียวกันนั้นเป็น ๑๑,๐๐๐ บาท แสดงว่ากิจกรรมของคงคลังมีมูลค่ามากขึ้น ๑,๐๐๐ บาท หรือเป็น ๑๐% ถ้าอำนาจซื้อ (purchasing power) ของเงินตรามีค่าเท่าเดิม ของคงคลังมีค่ามากขึ้นก็เนื่องจากจำนวนสินค้าเพิ่มขึ้น กล่าวคือมีสินค้าเพิ่มขึ้นจากจำนวนที่มีอยู่แต่เดิม เช่นถ้าเดิมมีของคงคลังต้นปีอยู่ ๑,๐๐๐ หน่วย ปลายปีก็อาจจะมี ๑๑,๐๐๐ หน่วย แต่ถ้าหากว่าดัชนีราคาเปลี่ยนไป โดยเพิ่มขึ้น ๑๐% การที่ยอดรวมของคงคลังมีมากกว่าเดิมก็อาจจะเนื่องมาจากราคาของคงคลังสูงขึ้น แม้ว่าจำนวนของคงคลังนั้นจะยังมีอยู่เท่าเดิม

การใช้วิธีราคาแบบ Dollar Value Lifo นี้จึงพยายามกำหนดจำนวนที่เปลี่ยนแปลงเสียก่อน แล้วจึงตีราคาทีหลัง การที่จะวัดการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวนี้ได้ก็โดยอาศัยเปรียบเทียบจำนวนของคงคลังจำนวนเดิมเป็นเกณฑ์ และการตีราคาของคงคลังก็จะต้องแยกเป็น

สองส่วนคือ ส่วนที่มีอยู่เดิม คีราคาโดยใช้ราคาที่ได้ใกล้เคียงกับราคาในปีที่ใช้เป็นปีฐาน (base period) สำหรับส่วนที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม ก็จะใช้ราคาที่มีอยู่ในปัจจุบัน เป็นมาตรฐานในการคำนวณราคา^{๒๖}

๒. การคำนวณตามวิธีคิดจากราคาขายในขณะที่ราคาขายเปลี่ยนแปลง (Changes in Price Levels and the retail method)

วิธีนี้มีวิธีการคำนวณที่คล้ายคลึงกับวิธี Dollar Value Lifo ทั้งนี้ได้กล่าวมาแล้ว คือจะต้องทำการปรับราคาของคงคลังปลายปีให้เท่ากับราคาของคงคลังต้นปีเสียก่อน เพื่อหา ส่วนของคงคลังที่เพิ่มขึ้นแล้วจึงใช้เลขดัชนีราคาที่เหมาะสม ซึ่งอาจจะใช้ตัวเลขจากดัชนี ราคาของผู้บริโภคซึ่งรัฐเป็นผู้จัดทำขึ้นก็ได้

ตัวอย่าง การคีราคาของคงคลังแบบได้หลังใช้ก่อน โดยคีราคาจากราคาขายปลีกได้ แสดงไว้ข้างล่างนี้ เลขดัชนีราคาขายเมื่อต้นงวดเป็น ๑๒๕% ของปีฐาน และปลายปีเดียวกัน นั้นเลขดัชนีเพิ่มขึ้นเป็น ๑๓๓.๕%

	ราคาทุน	ราคาขาย	อัตราส่วนราคาทุน ต่อราคาขาย
ของคงคลังต้นปี	๒๕,๐๐๐	๕๐,๐๐๐	๖๐.๐
ซื้อระหว่างปี	๓๕,๖๐๐	๑๐๐,๐๐๐	๓๕.๖
สินค้ามีไว้ขาย	๑๐๓,๖๐๐	๑๕๐,๐๐๐	
ขายสุทธิระหว่างปี		๔๕,๐๐๐	
ของคงคลังปลายปี	บาท	๕๕,๐๐๐	

^{๒๖} Meigs, Johnson and Keller, Intermediate Accounting

๑. ลดราคาของคองคั้งปลายปีเข้ากับราคาของคองคั้งต้นปี

$$๕๕,๐๐๐ \times \frac{๑๒๕.๐}{๑๓๓.๕} = ๕๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

๒. หักค้วยของคองคั้งต้นปี ๕๐,๐๐๐ บาท

๓. ของคองคั้งที่เพิ่มขึ้นคิคตามราคาของคองคั้งต้นปี ๑๐,๐๐๐ บาท

๔. คิคส่วนที่เพิ่มตามราคาปลายปี

$$๑๐,๐๐๐ \times \frac{๑๓๓.๕}{๑๒๕.๐} = ๑๑,๐๐๐ \text{ บาท}$$

สินค้าคองคั้งปลายปีราคา ๕๕,๐๐๐ บาท อาจจะมีราคาตามวิธีทุนแบบไคหลัง
ไคก่อน คั้งนี้

	<u>วิธีไคหลังไคก่อน</u>	<u>ราคาขาย</u>
ของคองคั้งต้นปี	๑๓๓.๕	
คิราคาตามราคาเมื่อคั้งงวค	๒๕,๐๐๐	๕๐,๐๐๐
<u>งวค</u> ส่วนที่เพิ่มเนื่องจกภาวะเงินเฟ้อ		
$๕๐,๐๐๐ \times \frac{๑๓๓.๕}{๑๒๕.๐} = ๕๕,๐๐๐$		๕,๐๐๐
ส่วนที่เพิ่มคิราคาตามราคาปลายปี		
$๑๑,๐๐๐ \times \frac{๑๒๕.๐}{๑๐๐}$	<u>๕,๓๕๖</u>	
ของคองคั้งปลายปี	<u>๓๐,๓๕๖</u>	<u>๕๕,๐๐๐</u>

ถ้าผู้ทำบัญชีไม่ได้คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงของราคา ก็จะมีค้วนงยออกของคองคั้ง
ผิดไปคือ

	<u>ราคาต้นทุน</u>	<u>ราคาขาย</u>
ของคองคั้งต้นปี	๒๕,๐๐๐	๕๐,๐๐๐
ส่วนที่เพิ่มขึ้น	$๑๕,๐๐๐ \times \frac{๑๒๕.๐}{๑๐๐}$	<u>๑๕,๐๐๐</u>
ของคองคั้งปลายปี	<u>๓๕,๕๐๐</u>	<u>๕๕,๐๐๐</u>

จะเห็นว่ายอดของคงคลังคำนวณตามวิธีหลังนี้สูงกว่าวิธีแรก ซึ่งเป็นเพราะไม่ได้มีการปรับราคาเสียก่อน^{๒๓}

ได้กล่าวมาแล้วว่า Baxter และ Davidson ได้ให้ข้อคิดเห็นเกี่ยวกับการปรับปรุงบัญชีค่าเสื่อมราคาและสินค้าคงคลัง เมื่อระดับราคาเปลี่ยนแปลงอย่างไรแล้ว ส่วนวิธีการปรับปรุงบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงคลังนั้นได้แนะนำไว้ดังนี้

เดบิต	บัญชีต้นทุนสินทรัพย์ขาย	๑๕,๐๐๐	(ต้นทุนสินค้าตามราคาทดแทนหรือ LIFO)
เครดิต	บัญชีคุมยอดสินค้าหรือซื้อ	๑๐,๐๐๐	(ต้นทุนสินค้าที่เข้ามา FIFO) ^{๒๔}
	บัญชีปรับปรุงทุนสำรอง	๕,๐๐๐	(ส่วนแตกต่างของต้นทุนทั้งสอง)

^{๒๓} จากแหล่งเดียวกัน หน้า ๔๓๐ - ๔๓๑

^{๒๔} Baxter, W.T. and Davidson, Sidney Studies in Accounting Theory หน้า ๓๐๓