



บทที่ ๓

ลักษณะการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป

ก่อนที่จะศึกษาถึงรายละเอียดขั้นตอนของการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป ควรจะทำความเข้าใจกับลักษณะการบัญชีนี้ เพื่อสามารถเห็นความแตกต่างของวิธีการบัญชีนี้กับวิธีการบัญชีอื่น ๆ ที่มีผู้เสนอมาในช่วงที่เกิดภาวะเงินเฟ้อ โดยในที่นี้ลักษณะการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป จะพิจารณาจากข้อเสนอแนะของ

- APB Statement No. 3 "Financial Statements Restated For General Price-Level Changes"

- FASB exposure draft (Dec, 1974): Financial Reporting in Units of General Purchasing Power

ซึ่งสถาบันการบัญชีทั้ง ๒ แห่งนี้เป็นสถาบันการบัญชีที่มีชื่อเสียง และผลงานของทั้ง ๒ สถาบันเป็นที่เชื่อถือและเป็นที่ยอมรับกันในประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษ และประเทศอื่น ๆ อีกมากมาย

ลักษณะการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป สามารถพิจารณาได้ดังนี้

คือ

๑. หน่วยวัดมูลค่า คือ หน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา และต้องเป็นการปรับทุกรายการในงบการเงิน
๒. จะต้องมีการแยกรายการในงบดุลออกเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน (monetary items) และรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน (nonmonetary items)

๓. มีการคำนวณกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราจากการมีรายการที่เป็นตัวเงิน

๔. งบการเงินที่จัดทำตามการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรานั้น เป็นการเปลี่ยนแปลงหน่วยวัดเท่านั้น มิได้เปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป

๕. การปรับสำหรับการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราไม่ทำให้รายการในงบดุลแสดงอยู่ในมูลค่าปัจจุบัน ไม่ว่าจะ เป็นต้นทุนทดแทน (Replacement Cost) ต้นทุนปัจจุบัน (Current Cost) หรือมูลค่าที่ประเมินได้ (Appraisal Value) ก็ตาม

หน่วยวัดมูลค่าคือหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา

ในระบบเศรษฐกิจปัจจุบันนี้เงินเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยน และเป็นหน่วยวัดค่าของสินค้าและบริการ สินค้าและบริการแต่ละชนิดจะเทียบค่าออกมาเป็นเงิน กล่าวคือ แสดงออกเป็นราคา ซึ่งแสดงถึงจำนวนเงินที่ต้องการในการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการในระบบเศรษฐกิจ ทั้งนี้รวมถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่ใช้ในการผลิตด้วย ในแต่ละประเทศจะมีเงินตราของตนเองในการวัดค่าของสินค้าและบริการ (เช่น บาท, ดอลลาร์) อย่างไรก็ตามความสามารถของเงินตราในการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการจะเปลี่ยนแปลงไปตามเวลา ทั้งนี้เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา ซึ่งสามารถพิจารณาการเปลี่ยนแปลงของราคาออกเป็น ๒ ลักษณะ คือ

๑. การเปลี่ยนแปลงในราคาเฉพาะอย่าง (Specific price changes)

ราคาของสินทรัพย์แต่ละชนิดอาจเปลี่ยนแปลงไปโดยไม่เกี่ยวข้องกับการเคลื่อนไหวของราคาสินทรัพย์อื่น ทั้งนี้เนื่องจากลักษณะพิเศษของตลาดสินทรัพย์ชนิดนั้น เช่น เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในรสนิยมของผู้บริโภค การ-

เปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี การเก็งกำไร หรือการเปลี่ยนแปลงในปริมาณของผลิตภัณฑ์

๒. การเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป (General price changes)

เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในปริมาณของเงินมากหรือน้อยกว่าการเปลี่ยนแปลงในปริมาณของสินค้าหรือบริการในระบบ เศรษฐกิจ หรือความไม่สมดุลกันของอุปสงค์ (Demand) และอุปทาน (Supply) ของสินค้าและบริการ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีความสัมพันธ์ในทางตรงกันข้ามกับการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา แสดงถึงการเพิ่มหรือการลดในค่าของเงิน เมื่อระดับราคาทั่วไปของสินค้าและบริการโดยทั่วไปเฉลี่ยเพิ่มสูงขึ้น อำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราก็จะต่ำลง ทั้งนี้เนื่องจากว่าต้องการจำนวนเงินมากขึ้น เพื่อซื้อสินค้าและบริการเดียวกันนั้น ในทำนองเดียวกัน เมื่อระดับราคาทั่วไปของสินค้าและบริการโดยทั่วไปเฉลี่ยลดลง อำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราก็จะเพิ่มขึ้น ทั้งนี้เพราะใช้จำนวนเงินน้อยลง เพื่อซื้อสินค้าและบริการอย่างเดียวกันนั้น

เมื่อเงินตราที่ใช้เป็นหน่วยวัดค่าทางเศรษฐกิจมีค่าไม่คงที่ ดังเช่น หน่วยมาตรฐานซึ่ง ดวง วัด อย่างอื่นแล้ว การนำมาเปรียบเทียบ บวก หรือลบกันสามารถจะทำให้ ต่อเมื่อมีการปรับ (Adjusted or restated) ให้อยู่ในหน่วยวัดเดียวกัน ซึ่งการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา เสนอให้ใช้หน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาเดียวกัน เป็นหน่วยวัดค่าทางบัญชีแทนหน่วยเงินตรา โดยไม่สนใจว่าการเปลี่ยนแปลงในราคาเฉพาะอย่าง (Specific price changes) จะมีการเปลี่ยนแปลงในทางเดียวกัน และในอัตราเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป (General price changes) หรือไม่

การวัดอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา หรือการวัดการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราสามารถพิจารณาได้ ๒ ทางคือ

๑. ทางตรง

จัดให้มีสถานที่ที่เรียกว่า "ตลาด" เป็นที่ทำการซื้อขายและแลกเปลี่ยนเงินตราของปีต่าง ๆ เป็นต้นว่า ๑ บาทของปี พ.ศ. ๒๕๑๒ จะแลกเปลี่ยนเป็น ๒ บาทของปี พ.ศ. ๒๕๑๔ แต่ก็ไม่มีตลาดใด ๆ จะจัดให้มีการแลกเปลี่ยนเงินตราของปีต่าง ๆ ได้ เราจึงจำเป็นต้องหาเกณฑ์การวัดอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา สำหรับระยะเวลาต่าง ๆ โดยทางอ้อม

๒. ทางอ้อม

ดัชนีระดับราคาทั่วไป เป็นตัวเลขวัดถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป ซึ่งดัชนีราคานี้เป็นตัวเลขที่ได้จากการเปรียบเทียบราคาสินค้าและบริการทั้งหมดของปีใดปีหนึ่งกับราคาสินค้าและบริการทั้งหมดของปีที่กำหนดให้เป็นฐาน กล่าวคือ ดัชนีระดับราคาทั่วไปของปีปัจจุบัน จะแสดงเป็นอัตราร้อยละของดัชนีระดับราคาทั่วไปของปีฐาน และเนื่องจากว่าดัชนีระดับราคาทั่วไป เป็นดัชนีที่ใช้วัดอัตราการแลกเปลี่ยนระหว่างเงินตรากับสินค้าและบริการทั้งหมดที่หาซื้อได้ ในระบบเศรษฐกิจของประเทศ ณ. วันเวลาที่เจาะจง และเป็นดัชนีราคาที่สะท้อนถึงราคาแลกเปลี่ยนของสินค้าและบริการทั้งหมด ณ. จุดของเวลาที่แตกต่างกัน ทำให้ดัชนีราคาดังกล่าว ให้ค่าทางอ้อมในการวัดถึงการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา โดยมีความสัมพันธ์ในทางตรงกันข้าม คือ การเพิ่มขึ้นของระดับราคาทั่วไป หมายถึง การลดลงของอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา และการลดลงของระดับราคาทั่วไป หมายถึง การเพิ่มขึ้นของอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา

เพื่อที่จะทำให้เกิดความเข้าใจมากยิ่งขึ้นถึงความสัมพันธ์ระหว่างดัชนีระดับราคาทั่วไป และการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา จึงขอยกตัวอย่างสมมติดังต่อไปนี้^๑

^๑Ronal J. Thacker, Introduction to Modern Accounting, 3d ed. (New Jersey : Prentice-Hall, 1977), p. 570-574.

ดัชนีระดับราคาทั่วไป

$$\cdot \frac{๒๕๑๕}{๒๕๑๕} = ๑๐๐$$

ปี	ดัชนี	ปี	ดัชนี
๒๕๐๗	๗๒	๒๕๑๓	๙๑
๒๕๐๘	๗๔	๒๕๑๔	๙๖
๒๕๐๙	๗๖	๒๕๑๕	๑๐๐
๒๕๑๐	๗๘	๒๕๑๖	๑๐๕
๒๕๑๑	๘๒	๒๕๑๗	๑๑๖
๒๕๑๒	๘๖	๒๕๑๘	๑๒๖

๑. ระดับราคาเพิ่มขึ้นจากปี ๒๕๑๗ ถึง ๒๕๑๘ ในอัตรากีเปอร์เซ็นต์

คำตอบ เพิ่มขึ้น ๘.๖๒%

% การเปลี่ยนแปลง = การเปลี่ยนแปลงในดัชนีราคา ÷ ดัชนีราคา

ณ. ปี ๒๕๑๗

$$= \frac{(๑๒๖ - ๑๑๖)}{๑๑๖}$$

$$= \frac{๑๐}{๑๑๖}$$

$$= ๘.๖๒\%$$

๒. ระดับราคาเพิ่มขึ้นจากปี ๒๕๐๗ ถึง ๒๕๑๗ ในอัตรากีเปอร์เซ็นต์

คำตอบ เพิ่มขึ้น ๖๑.๑๑%

% การเปลี่ยนแปลง = การเปลี่ยนแปลงในดัชนีราคา ÷ ดัชนีราคา

ณ. ปี ๒๕๐๗

$$= \frac{(๑๑๖ - ๗๒)}{๗๒}$$

$$= \frac{๔๔}{๗๒}$$

$$= ๖๑.๑๑\%$$

คำถาม ๒ คำถามข้างต้นเน้นถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป โดยพิจารณาจากดัชนีราคาทั่วไปของปีต่าง ๆ ซึ่งมีดัชนีราคาของปี ๒๕๑๕ เป็นปีฐาน และจากคำถามเดียวกันนี้ สามารถจะถามถึงการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราได้เช่นกัน ฉะนั้น จากดัชนีระดับราคาทั่วไปของปีต่าง ๆ ข้างต้น สามารถเปลี่ยนเป็นดัชนีอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา โดยสามารถแสดงความสัมพันธ์ระหว่างระดับราคาทั่วไปและอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราในรูปของคณิตศาสตร์ได้ดังนี้คือ

$$\text{ดัชนีอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา} = \frac{100}{\text{ดัชนีระดับราคาทั่วไป}} \times 100$$

สูตรข้างต้นนี้ได้จากการเทียบบัญญัติไตรยางค์ โดยมีหลักเกณฑ์ที่ว่า

ก. ดัชนีระดับราคาทั่วไปของปีฐาน (ในที่มีปี พ.ศ. ๒๕๑๕)

$$= 100 \quad \text{ดัชนีอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา} = 100 \quad \text{ด้วย}$$

ข. อำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรามีความสัมพันธ์เป็นผกผันกับดัชนีระดับราคาทั่วไป กล่าวคือ ระดับราคาทั่วไปลดลง อำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราเพิ่มขึ้น และระดับราคาทั่วไปเพิ่มขึ้น อำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราลดลง

ฉะนั้น จากสูตรข้างต้นสามารถคำนวณหาดัชนีอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของปี ๒๕๑๘ ได้ดังนี้คือ

$$\begin{aligned} \text{ดัชนีอำนาจซื้อทั่วไปของปี ๒๕๑๘} &= \frac{100}{122} \times 100 \\ &= 82.03 \end{aligned}$$

นั่นก็คือเงินตราของปี ๒๕๑๘ มีอำนาจซื้อทั่วไปเท่ากับ 82.03% ของอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราปี ๒๕๑๕

สำหรับปีต่าง ๆ ก็สามารถคำนวณได้ในทำนองเดียวกัน และได้ผลดังต่อไปนี้

ดัชนีอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา

$$\underline{๒๕๑๕ = ๑๐๐}$$

ปี	ดัชนี	ปี	ดัชนี
๒๕๐๗	๑๓๘.๘๘	๒๕๑๓	๑๐๔.๘๔
๒๕๐๘	๑๓๕.๑๓	๒๕๑๔	๑๐๔.๖๗
๒๕๐๙	๑๓๑.๕๘	๒๕๑๕	๑๐๐
๒๕๑๐	๑๒๖.๕๘	๒๕๑๖	๙๕.๒๕
๒๕๑๑	๑๒๑.๙๔	๒๕๑๗	๘๖.๒๑
๒๕๑๒	๑๑๖.๒๘	๒๕๑๘	๗๙.๓๗

๑. อำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราลดลงจากปี ๒๕๐๗ ถึง ๒๕๑๘ ในอัตราเปอร์เซ็นต์เท่าไร

คำตอบ อำนาจซื้อทั่วไปลดลง ๗.๙๓%

% การเปลี่ยนแปลง = การเปลี่ยนแปลงในดัชนี ÷ ดัชนีอำนาจซื้อทั่วไป

ณ. ปี ๒๕๑๗

$$= (๘๖.๒๑ - ๑๓๘.๘๘) \div ๑๓๘.๘๘$$

$$= -๕๒.๖๗ \div ๑๓๘.๘๘$$

$$= -๓๗.๙๓\%$$

๒. อำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราลดลงจากปี ๒๕๐๗ ถึง ๒๕๑๗ ในอัตราเปอร์เซ็นต์เท่าไร

คำตอบ อำนาจซื้อทั่วไปลดลง ๓๗.๙๓%

% การเปลี่ยนแปลง = การเปลี่ยนแปลงในดัชนี ÷ ดัชนีอำนาจซื้อทั่วไป

ณ. ปี ๒๕๑๗

$$= (๘๖.๒๑ - ๑๓๘.๘๘) \div ๑๓๘.๘๘$$

$$= ๔๒.๖๘ \div ๑๓๘.๘๙$$

$$= ๓๗.๙๓\%$$

จากตัวอย่างสมมติข้างต้นนี้ชี้ให้เห็นว่า คชณิระดับราคาทั่วไปเป็นการวัดการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาถัวเฉลี่ยของสินค้าและบริการทั่วไป มิได้วัดถึงการเปลี่ยนแปลงในราคาสินค้าและบริการเฉพาะอย่าง รวมทั้งคชณิอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ก็มีความสัมพันธ์โดยทางอ้อมกับคชณิระดับราคาทั่วไป

APB Statement No.3 กล่าวว่า^๑

...งบการเงินที่มีการปรับระดับราคาเพียงบางรายการ เช่น ค่าเสื่อมราคา จะเป็นการเปิดเผยเพียงส่วนหนึ่งของผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปที่มีต่อธุรกิจ ข้อมูลที่ได้จากงบการเงินที่มีการปรับระดับราคาเพียงบางส่วนนั้น มักจะนำไปสู่การเข้าใจผิด [แก่ผู้ใช้งบการเงิน]...

จากคำกล่าวนี้ ชี้ให้เห็นว่าการปรับรายการต่าง ๆ ในงบการเงินให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาเดียวกันนั้นจะต้องปรับทุกรายการ มิใช่ปรับเฉพาะรายการหนึ่งหรือบางรายการเท่านั้น ทั้งนี้เพราะว่ารายการทุกรายการวัดค่าด้วยหน่วยเงินตรา เมื่อหน่วยเงินตราไม่คงที่อันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปก็ย่อมมีผลต่อรายการทุกรายการในงบการเงิน ฉะนั้นรายการทุกรายการในงบการเงินจะต้องปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา

^๑American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board, APB Statement No.3 - Financial Statement Restated for General Price-Level Changes. (New York : AICPA, 1969), par. 46.

สำหรับการปรับรายการให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ. เวลาเดียวกันนั้น ตามปกติจะเป็นอำนาจซื้อทั่วไปของเวลาโลกก็ได้ ขึ้นอยู่ที่ว่าต้องการข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเมื่อใด ดังตัวอย่างสมมติดังนี้คือ^๑

<u>ปีที่ซื้อสินทรัพย์</u>	<u>ต้นทุนที่ซื้อมา</u>	<u>ดัชนีระดับราคาทั่วไป</u>
๒๕+๑	๑๐,๐๐๐.-	๑๐๐
๒๕+๒	๑๐,๐๐๐.-	๑๒๕
๒๕+๓	๑๐,๐๐๐.-	๗๕
	<u>๓๐,๐๐๐.- บาท</u>	

จะเห็นว่าจำนวนรวม ๓๐,๐๐๐ บาท นี้เกิดจากการรวมตัวเลขที่เกิดขึ้นในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราที่แตกต่างกัน ฉะนั้นเพื่อที่จะปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไป ณ. เวลาเดียวกัน ซึ่งอาจจะ เป็นปีที่ ๒๕+๑, ๒๕+๒, ๒๕+๓ หรือปัจจุบันก็ได้ แต่ในที่นี้จะยกเป็นตัวอย่างให้เห็น ๒ วิธี คือ

๑. การปรับให้แสดงในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ. ปี ๒๕+๑

(ปีฐาน)

<u>ปีที่ซื้อสินทรัพย์</u>	<u>ต้นทุนที่ไม่ได้ปรับ</u>	<u>ดัชนีราคา</u>	<u>ตัวคูณ</u>	<u>ต้นทุนที่ปรับแล้ว</u>
๒๕+๑	๑๐,๐๐๐.-	๑๐๐	๑๐๐/๑๐๐	๑๐,๐๐๐.-
๒๕+๒	๑๐,๐๐๐.-	๑๒๕	๑๐๐/๑๒๕	๘,๐๐๐.-
๒๕+๓	๑๐,๐๐๐.-	๗๕	๑๐๐/๗๕	๑๓,๓๓๓.-
				<u>๓๑,๓๓๓.- บาท</u>

^๑American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Research Division, ARS No.6: Reporting the Financial Effects of Price-Level Changes. (New York: AICPA, 1963),

๒. การปรับให้แสดงในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ.ปีปัจจุบัน
(สมมติให้ปีปัจจุบันมีดัชนีราคา = ๒๐๐)

<u>ปีซื้อสินทรัพย์</u>	<u>ต้นทุนที่ไม่ได้ปรับ</u>	<u>ดัชนีราคา</u>	<u>ตัวคูณ</u>	<u>ต้นทุนที่ปรับแล้ว</u>
๒๕+๑	๑๐,๐๐๐.-	๑๐๐	๒๐๐/๑๐๐	๒๐,๐๐๐.-
๒๕+๒	๑๐,๐๐๐.-	๑๒๕	๒๐๐/๑๒๕	๑๖,๐๐๐.-
๒๕+๓	๑๐,๐๐๐.-	๗๕	๒๐๐/๗๕	<u>๒๖,๖๖๗.-</u>
				<u>๖๒,๖๖๗.-</u> บาท

จะเห็นว่าต้นทุนในอภิตยของสินทรัพย์ประจำจำนวน ๓๐,๐๐๐ บาทนี้ถ้าหากปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ. ปี ๒๕+๐ (ปีฐาน) แล้วจะมีมูลค่าเท่ากับ ๓๑,๓๓๓ บาท และถ้าหากปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ. ปีปัจจุบันแล้วจะมีมูลค่าเท่ากับ ๖๒,๖๖๗ บาท

อนึ่ง ตามข้อเสนอแนะของ APB Statement No.3 กล่าวว่า^๑

งบการเงินที่มีการปรับ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปนั้น ควรจะเสนอให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ.วันที่ในงบดุลครั้งล่าสุด... โดยเชื่อแน่วางงบการเงินที่อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ. เวลาปัจจุบันสามารถเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และง่ายต่อการเข้าใจว่าการปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ.งวดเวลาอื่น...

ซึ่ง FASB exposure draft (Dec, 1974) ก็มีความเห็นเช่นเดียวกับ APB Statement No.3 ดังนั้น การบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรานั้นจะปรับรายการทุกรายการในงบการเงินให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ.วันที่ในงบดุลครั้งล่าสุด

^๑AICPA, APB, APB Statement No.3, par. 32.

รายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

รายการทุกรายการในงบการเงินจะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงใน ระดับราคาทั่วไป หรือการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา อย่างไรก็ตาม รายการเหล่านั้นจะได้รับผลกระทบที่แตกต่างกันไป จึงมีความจำเป็นที่ต้องจัดประเภท รายการเหล่านั้นออกเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน (monetary items) และรายการที่ไม่ เป็นตัวเงิน (nonmonetary items) เพื่อชี้ให้เห็นชัดว่าจะได้รับผลกระทบจากการ เปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราอย่างไร

รายการที่เป็นตัวเงิน (monetary items)

คือ สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นสิทธิเรียกร้องในจำนวนเงินที่แน่นอน จำนวนเงิน ตามสิทธิเรียกร้องนั้น มิได้เปลี่ยนไปในระหว่างงวดเงินเพื่อหรือเงินผิด แบ่งพิจารณาได้ เป็น

๑. สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน (monetary assets) คือ เงินสดและสิทธิ เรียกร้องตามสัญญาต่อบุคคลภายนอกที่เป็นจำนวนเงินแน่นอนในอนาคต ไม่ว่าจะระดับราคา ทั่วไปจะเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร เช่น เงินสดในมือ (เงินตราภายในประเทศ) เงินฝากประจำ (เงินตราภายในประเทศ) ลูกหนี้และตั๋วเงินรับ หนี้สงสัยจะสูญ สินค้า- คงคลังที่ผลิตตามสัญญาที่ได้ตกลงราคากันแน่นอนแล้ว เงินกู้แก่พนักงาน ลูกหนี้ระยะยาว เงินมัดจำที่ถอนคืนได้ เป็นต้น

๒. หนี้สินที่เป็นตัวเงิน (monetary liabilities) คือ สิทธิเรียกร้อง ของบุคคลอื่นในสินทรัพย์ของกิจการเป็นจำนวนเงินแน่นอน หรือ พันธะที่จะต้องจ่ายชำระ ด้วยจำนวนเงินคงที่แน่นอนในอนาคต โดยมีได้ค่างึงถึงการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไป ของเงินตรา เช่น เจ้าหนี้และตั๋วเงินจ่าย รายจ่ายค้างจ่าย เงินมัดจำที่ต้องจ่ายคืน หุ้นกู้ และหนี้สินระยะยาว เป็นต้น

นอกจากสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงิน ยังมีรายการที่อยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้น บางรายการ ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน เช่น หุ้นบุริมสิทธิ์ ลามารถถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงินได้ ๒ กรณี คือ

๑. กรณีที่จำนวนเงินของหุ้นบุริมสิทธิ์ที่ปรากฏอยู่ในงบดุลตามการบัญชีต้นทุนในอดีต เท่ากับจำนวนเงินที่คำนวณตามราคาไถ่ถอนที่ได้กำหนดไว้ตายตัว (fixed liquidation or redemption price) ซึ่งสิทธิของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ์ที่เรียกร้องต่อบริษัทจะอยู่ในจำนวนเงินที่คงที่ คือ เท่ากับราคาไถ่ถอน

๒. กรณีที่จำนวนเงินของหุ้นบุริมสิทธิ์ที่ปรากฏอยู่ในงบดุลตามการบัญชีต้นทุนในอดีตน้อยกว่าจำนวนเงินที่คำนวณตามราคาไถ่ถอนที่ได้กำหนดไว้ตายตัว และเมื่อปรับเป็นหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาปัจจุบันแล้วมีจำนวนเท่ากับหรือมากกว่าจำนวนเงินที่คำนวณตามราคาไถ่ถอนที่กำหนดไว้ตายตัว ก็ให้ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงินโดยจะแสดงอยู่ในจำนวนเงินที่คำนวณตามราคาไถ่ถอนที่กำหนดไว้คงที่

จากคำจำกัดความของรายการที่เป็นตัวเงิน แสดงให้เห็นว่าจำนวนเงินของรายการที่เป็นตัวเงินที่คงเหลืออยู่ ณ วันที่ในงบดุลแสดงอยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ วันที่ในงบดุลแล้ว อย่างไรก็ตามความสามารถที่จะเปลี่ยนสิทธิเรียกร้องนั้นไปเป็นสินค้า และบริการนั้นจะถูกกระทบด้วยการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป ฉะนั้นการมีรายการที่เป็นตัวเงินในระหว่างงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป จะก่อให้เกิดกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา เพื่อให้เข้าใจดีขึ้น จะขอยกตัวอย่างสมมติดังนี้ คือ

ตัวอย่างสมมติ

บริษัท ก. จำกัด มีเงินสด ๒๐,๐๐๐ บาท ณ. วันต้นปีปัจจุบัน และในระหว่างปีมีเงินสดรับ ๑๕,๐๐๐ บาท และเงินสดจ่าย ๑๐,๐๐๐ บาท ดัชนีระดับราคาทั่วไปเท่ากับ ๑๑๐ ณ. วันต้นปี และ ๑๒๐ ณ. วันสิ้นปี งบดุลตามหลักการบัญชีที่

ยอมรับกันทั่วไปจะแสดงเงินสด ๒๐,๐๐๐ บาท ณ. วันสิ้นปีก่อน และ ๒๕,๐๐๐ บาท ณ. วันสิ้นปีปัจจุบัน การที่ระดับราคาเพิ่มขึ้นในระหว่างปีปัจจุบัน ย่อมเป็นปัญหาว่าการแสดงเงินสดในราคา ๒๕,๐๐๐ บาท เป็นการแสดงฐานะเงินสดที่เป็นอยู่จริงของบริษัทหรือไม่

คำตอบย่อมจำกัดอยู่เพียงในขอบเขตที่ว่า เงินบาทใช้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย และการแสดงตามราคาที่เราไว้ ๒๕,๐๐๐ บาท นั้น แสดงฐานะเงินสดในแง่อำนาจซื้อทั่วไป ณ. วันที่ในงบดุล อย่างไรก็ตามสิ่งที่มิได้แสดงในงบการเงินตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป คือ การมีเงินสดอยู่ในระหว่างที่เกิดภาวะเงินเฟ้อ จะมีผลทำให้เกิดการสูญเสียในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา เพราะว่าในระหว่างงวดเงินเฟ้อ ย่อมจะต้องใช้เงินบาท จำนวนมากขึ้นในอันที่จะซื้อสินค้าและบริการอย่างเดียวกัน เมื่อเปรียบเทียบกับการซื้อสินค้าและบริการนั้นก่อนเกิดภาวะเงินเฟ้อ ฉะนั้น บริษัท ก. จำกัด มีอำนาจซื้อลดลงไป ๒,๐๐๐ บาท จากการมีเงินสดอยู่ในระหว่างปีที่เกิดเงินเฟ้อ ดังแสดงการคำนวณได้ดังนี้

	<u>เงินที่ยังมิได้ปรับ</u>	<u>ปรับปรุง</u>		<u>เงินที่ได้ปรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป</u>
เงินสดต้นงวด	๒๐,๐๐๐.-	X ๑๒๐/๑๑๐	=	๒๑,๘๐๐.-
เงินสดรับ*	<u>๑๔,๐๐๐.-</u>	X ๑๒๐/๑๑๔	=	<u>๑๔,๖๐๐.-</u>
รวม	๓๔,๐๐๐.-			๓๖,๔๐๐
เงินสดจ่าย*	<u>(๑๐,๐๐๐.-)</u>	X ๑๒๐/๑๑๔	=	<u>(๑๐,๔๐๐.-)</u>
เงินสดสิ้นงวด	<u>๒๕,๐๐๐.-</u> บาท			<u>๒๖,๐๐๐.-</u> บาท
ยอดเงินสดที่ได้ปรับสำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปแล้ว				๒๖,๐๐๐.-
ยอดเงินสดตามจริง				<u>๒๕,๐๐๐.-</u>
ผลขาดทุนในระดับราคาทั่วไปจากการมีเงินสดไว้ในมือ				<u>๒,๐๐๐.-</u> บาท

* เงินสดรับและจ่ายถือว่าเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี จึงอาจจะใช้ดัชนีตัวเฉลี่ย ๑๑๔ ในการปรับได้

สมมติต่อไปว่า นอกจากรายการเงินสดที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว บริษัท ก. ยังมีรายการเจ้าหนี้ที่เกิดขึ้นในระหว่างปีปัจจุบันอีก โดยสมมติว่า บริษัท ก. มียอดเจ้าหนี้ ณ. วันต้นงวด ๑๐,๐๐๐ บาท รายการเพิ่มยอดเจ้าหนี้ระหว่างปี ๘,๐๐๐ บาท รายการลดยอดเจ้าหนี้ ๖,๐๐๐ บาท ปัญหาที่ว่ายอดเจ้าหนี้ที่แสดงในงบดุลตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป ๑๒,๐๐๐ บาท ณ. วันสิ้นงวดนั้น แสดงหนี้สินจริง ณ. วันนั้นหรือไม่

คำตอบก็คือ จำนวนเงินที่แสดงในงบดุลนั้น เป็นการคำนึงถึงเจ้าหนี้ตามสิทธิทางกฎหมายที่มีสิทธิเรียกร้องในจำนวนเงินคงที่ และหนี้ ๑๒,๐๐๐ บาท เป็นหนี้ที่ผูกพันกับบริษัทอยู่ตามกฎหมาย อย่างไรก็ตามสิ่งที่มิได้แสดงอยู่ในงบดุลคือ การที่มีเจ้าหนี้อยู่ในระหว่างเงินเพื่อนั้น จะทำให้มีกำไรจากการที่อำนาจซื้อทั่วไปเปลี่ยนแปลงไป เพราะว่าเป็นระหว่างเงินเพื่อน เงินบาทมีอำนาจซื้อลดลงและจะถูกนำมาจ่ายชำระหนี้สิน ดังนั้นบริษัทจะได้ประโยชน์จากการกู้ยืม เพราะเงินที่กู้ยืมมามีอำนาจซื้อมากกว่าเงินที่ใช้ได้ก่อนหนี้ในเวลาต่อมา จะเห็นว่าบริษัทนี้มีกำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราจากการมีบัญชีเจ้าหนี้อยู่ในระหว่างปีที่เกิดเงินเพื่อน ดังแสดงการคำนวณได้ดังนี้

	<u>เงินที่ยังไม่ได้ปรับ</u>	<u>ปรับปรุง</u>	<u>เงินที่ปรับสำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป</u>
เจ้าหนี้ต้นงวด	๑๐,๐๐๐.-	X ๑๒๐/๑๑๐	= ๑๐,๙๐๐.-
เพิ่มขึ้นระหว่างงวด*	<u>๘,๐๐๐.-</u>	X ๑๒๐/๑๑๕	= <u>๘,๓๕๐.-</u>
รวม	๑๘,๐๐๐.-		๑๙,๒๕๐.-
ลดลงระหว่างงวด*	<u>๖,๐๐๐.-</u>	X ๑๒๐/๑๑๕	= <u>๖,๒๖๐.-</u>
เจ้าหนี้สิ้นงวด	<u>๑๒,๐๐๐.-</u> บาท		<u>๑๒,๙๙๐.-</u> บาท
เจ้าหนี้ที่ได้ปรับสำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป			๑๒,๙๘๐.-
เจ้าหนี้จริงตามยอดบัญชี			<u>๑๒,๐๐๐.-</u>
กำไรในระดับราคาทั่วไปของรายการเจ้าหนี้			<u>๘๘๐.-</u> บาท

*การเพิ่มขึ้นและลดลงของรายการเจ้าหนี้ ถือว่าเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี เพื่อที่ว่าจะสามารถใช้ดัชนีถ่วงเฉลี่ย ๑๑๕ ในการปรับได้

ถ้าหากนำผลขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีเงินสด และกำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการเจ้าหนี้มารวมกัน เราสามารถพิจารณากำไรหรือขาดทุนสุทธิในระดับราคาทั่วไปของบริษัท ก. ได้ คือ จะเกิดผลขาดทุนสุทธิในอำนาจซื้อทั่วไปเท่ากับ ๑,๐๒๐ บาท (๒,๐๐๐ - ๙๘๐) ตัวอย่างข้างต้น แสดงให้เห็นถึงการคำนวณกำไรหรือขาดทุน ในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการเพียงสองรายการ คือ เงินสดและเจ้าหนี้เท่านั้น แต่ตามความเป็นจริงแล้ว การพิจารณาถึงกำไรหรือขาดทุนสุทธิในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา นั้น รวมถึงรายการที่เป็นตัวเงินทุกรายการในงบดุล

รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

คือ สินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดที่มีได้มีข้อผูกพันที่จะกำหนดเป็นจำนวนเงินแน่นอนในอนาคต และรวมถึงรายการอื่นในงบดุลที่อยู่นอกเหนือรายการที่เป็นตัวเงิน ตัวอย่างเช่น

- สินค้าคงเหลือ เพราะราคาสินค้าคงเหลือกำหนดแน่นอนไม่ได้ ราคาของสินค้าคงเหลือนั้นขึ้นอยู่กับตลาดซื้อขายที่จะมีขึ้นในอนาคต มิได้ขึ้นอยู่กับข้อตกลงหรือสัญญาที่ทำไว้
- รายการที่อยู่ในหน่วยเงินตราต่างประเทศ เช่น เงินสดในมือที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หนี้ที่ต้องชำระเป็นเงินตราต่างประเทศ ลูกหนี้ที่จะได้รับชำระหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น เพราะว่าอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศมีการเปลี่ยนแปลงและกำหนดแน่นอนไม่ได้
- ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า (ค่าเบี้ยประกัน ค่าโฆษณา ค่าเช่า) อาคาร อุปกรณ์ ค่าเสื่อมราคาสะสมของอาคารและอุปกรณ์ สัญญาซื้อที่จ่ายล่วงหน้า เครื่องหมายการค้า สิทธิบัตรต่าง ๆ ค่านิยม เงินรับล่วงหน้าตามสัญญาขาย ข้อผูกพันตามสัญญารับประกัน เป็นต้น

นอกจากนี้ยังมีตัวอย่างรายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน
ดังปรากฏในตาราง ๑

รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เกิดขึ้นในวาระระยะเวลาที่มีอำนาจซื้อทั่วไปของ
เงินตราที่แตกต่างกัน จะต้องปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ วันที่
ล่าสุดในงบดุล และการมีรายการที่ไม่เป็นตัวเงินนี้ ก็สามารถเกิดกำไรหรือขาดทุนใน
อำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราได้ แต่กำไรหรือขาดทุนนี้มิได้เกิดจากการเปลี่ยนแปลงใน
ระดับราคาทั่วไปแต่เพียงอย่างเดียว ดังเช่นรายการที่เป็นตัวเงิน แต่เกิดจากการ
เปลี่ยนแปลงในความสัมพันธ์ระหว่างการเปลี่ยนแปลงในราคาของรายการหนึ่งรายการใด
ที่ไม่เป็นตัวเงิน และการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป กล่าวคือ ถ้าราคาของรายการ
ที่ไม่เป็นตัวเงินรายการหนึ่งเปลี่ยนแปลงไปในอัตราเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในระดับ
ราคาทั่วไป ก็ไม่เกิดกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ถ้าราคาของ
รายการที่ไม่เป็นตัวเงินรายการหนึ่ง เพิ่มขึ้นหรือลดลงเร็วกว่าหรือช้ากว่าการเปลี่ยนแปลง
ในระดับราคาทั่วไปแล้ว การมีรายการที่ไม่เป็นตัวเงินนั้น จะมีกำไรหรือขาดทุนในอำนาจ
ซื้อทั่วไปของเงินตรา ถ้าหากราคาของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินรายการหนึ่งยังคงที่ขณะ
ที่ระดับราคาทั่วไปเปลี่ยนแปลง ก็ยังมีกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีราย-
การที่ไม่เป็นตัวเงินนั้น อย่างไรก็ตามกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมี
รายการที่ไม่เป็นตัวเงินจะไม่ถูกบันทึกไว้ ดังเช่น รายการที่เป็นตัวเงินเนื่องจากกำไร
หรือขาดทุนนั้นมิได้เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปแต่เพียงอย่างเดียว แต่จะ
แสดงให้เห็นในทางอ้อม กล่าวคือในการคำนวณหากกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงาน
เมื่อปรับการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรานั้น ต้นทุนขายก็จะต้องปรับสินค้า
คงเหลือต้นงวด ซื้อระหว่างงวด สินค้าคงเหลือปลายงวดให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของ
งวดปัจจุบัน หรือค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประจำก็ต้องปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไปของ
งวดปัจจุบัน หรือกำไรหรือขาดทุนจากการขายรายการที่ไม่เป็นตัวเงินออกไป ซึ่งเป็นผล
ต่างระหว่างรายได้ที่ได้รับจากการขายรายการนั้นกับต้นทุนของรายการนั้น โดยปรับให้อยู่
ในอำนาจซื้อทั่วไปของงวดปัจจุบัน เหล่านี้เป็นต้น

นอกจากนี้ยังมีสินทรัพย์และหนี้สินบางรายการที่เป็นได้ทั้งรายการที่เป็นตัวเงิน และรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ตัวอย่างเช่น เงินลงทุนประเภทหุ้นกู้ ที่มีทั้งราคาตลาดของหุ้นกู้ อัตราดอกเบี้ย และจำนวนเงินต้นที่กำหนดไว้คงที่และแน่นอน ดอกเบี้ยและเงินต้นที่คงที่นี้จะไม่เปลี่ยนแปลงเมื่อระดับราคาเปลี่ยนแปลง ฉะนั้น อาจจัดประเภทเงินลงทุนนี้เป็นสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน และการมีเงินลงทุนนี้ก็จะมีกำไรหรือขาดทุนในระหว่างที่เกิดเงินเฟ้อหรือเงินฝืด ในอีกด้านหนึ่งราคาตลาดของเงินลงทุนนี้สามารถเปลี่ยนแปลงได้ และลักษณะเช่นนี้ก็อาจจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน และไม่ก่อให้เกิดกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ในทำนองเดียวกันหนี้สินที่แปรสภาพไปเป็นเจ้าของซึ่งจำนวนหนี้คงที่ แต่อาจจะเปลี่ยนไปเป็นหุ้นทุน (Capital stock) ลักษณะจำนวนหนี้ที่คงที่นี้อาจจัดประเภทหนี้สินที่แปรสภาพไปเป็นเจ้าของได้เป็นหนี้สินที่เป็นตัวเงินและจะทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไป เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป ลักษณะที่เปลี่ยนไปเป็นหุ้นทุนได้นี้ ก็อาจจะถือว่าหนี้สินที่แปรสภาพไปเป็นหุ้นทุนเป็นหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงิน และไม่ก่อให้เกิดกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา เป็นต้น เมื่อมีบางรายการที่เป็นได้ทั้งรายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่ไม่เป็นตัวเงินดังกล่าวข้างต้น ก็ควรจะพิจารณาจัดประเภทเป็นรายการที่เป็นตัวเงินหรือรายการที่ไม่เป็นตัวเงินอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยถือตามหลักวัตถุประสงค์ที่กิจการมีรายการนั้นไว้ เช่น ถ้าหากจัดประเภทเงินลงทุนที่เป็นหุ้นกู้เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด (marketable securities) แล้ว แสดงว่าการเปลี่ยนแปลงในราคาตลาดของเงินลงทุนถือว่าสำคัญ ก็จะถือเงินลงทุนนี้เป็นสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน ในอีกด้านหนึ่งถ้าหากจัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาว แสดงว่าการถือเงินลงทุนเพื่อหวังได้รับดอกเบี้ยและจำนวนเงินต้นที่กำหนดไว้คงที่ ก็ถือเงินลงทุนนี้เป็นสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน สำหรับหนี้สินที่แปรสภาพเป็นหุ้นทุนได้นั้น โดยปกติถือว่ากิจการมีข้อผูกพันที่จะชำระหนี้คืนในจำนวนเงินที่คงที่แน่นอน ก็จะถือว่าหนี้สินที่แปรสภาพไปเป็นเจ้าของได้ เป็นหนี้สินที่เป็นตัวเงินจนกว่าจะมีการแปรสภาพไปเป็นหุ้นทุนแล้ว ดังนี้ เป็นต้น

ตารางที่ ๑ ตัวอย่างรายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน^๑

	รายการที่ เป็นตัวเงิน	รายการที่ ไม่เป็นตัวเงิน
<u>สินทรัพย์</u>		
เงินสดในมือและเงินฝากเผื่อเรียก	x	
เงินฝากประจำ	x	
เงินตราต่างประเทศในมือและสิทธิในการเรียกร้องเป็น เงินตราต่างประเทศ เพราะว่าอัตราแลกเปลี่ยนเงิน ตราต่างประเทศมีการเปลี่ยนแปลง รายการที่เป็น เงินตราต่างประเทศมิได้กำหนดเป็นจำนวนเงินตรา ภายในประเทศที่คงที่		x
หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด :-		
หุ้นทุน (ซึ่งราคาของหุ้นมีการเปลี่ยนแปลง)		x
<u>หุ้นกู้</u>		
หุ้นกู้นี้คาดว่าจะถือไว้จนครบกำหนดไถ่คืนใน จำนวนเงินที่คงที่ ก็ถือหุ้นกุนั้นเป็นรายการที่ เป็นตัวเงิน	x	
สำหรับการถือหุ้นกู้ในลักษณะอื่นถือว่าเป็น รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน เพราะว่าราคาตลาด ของหุ้นกู้ สามารถเปลี่ยนแปลงขึ้นลงและจำนวน เงินที่ได้รับเป็นจำนวนคงที่นั้นมีความไม่แน่นอน		x

^๑Financial Accounting Standards Board, Financial Report-
ing in Units of General Purchasing Power - Exposure Draft.
(Stamford: FASB, 1974), p. 27-32.

ตารางที่ ๑ (ต่อ)

	รายการที่ เป็นตัวเงิน	รายการที่ ไม่เป็นตัวเงิน
หุ้นกู้ที่แปรสภาพได้		
ถ้าหากถือหุ้นกู้แปรสภาพได้เพื่อต้องการแปรสภาพหรือขายออกไป ก็ถือว่าเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน แต่ถ้าหากถือหุ้นกู้นี้จนครบกำหนดและไถ่ถอนคืนด้วยจำนวนเงินที่คงที่ ก็ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน		
ลูกหนี้และตัวเงินรับ	x	
หนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้และตัวเงินรับ	x	
สินค้าคงคลังที่ผลิตขึ้นภายใต้สัญญาที่กำหนดราคาไว้คงที่ ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน เพราะว่าบัญชีลูกหนี้ อยู่ในจำนวนเงินที่คงที่	x	
สินค้าคงคลัง (นอกเหนือจากสินค้าคงคลังที่ผลิตภายใต้ สัญญาที่กำหนดราคาไว้คงที่)		x
เงินกู้แก่พนักงาน	x	
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า (ค่าเบี้ยประกัน โฆษณา ค่าเช่า อื่น ๆ) เป็นสิทธิในการรับบริการในอนาคต ไม่ใช่สิทธิในการ รับจำนวนเงินที่คงที่ อัตราค่าบริการอย่างเดียวกัน อาจจะเปลี่ยนแปลงในงวดเงินเพื่อหรือเงินผิด ฉะนั้น ค่าใช้จ่ายล่วงหน้าถือเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน		x
ลูกหนี้ระยะยาว	x	
เงินมัดจำที่เรียกคืนได้	x	

ตารางที่ ๑ (ต่อ)

	รายการที่ เป็นตัวเงิน	รายการที่ ไม่เป็นตัวเงิน
เงินล่วงหน้าให้แก่บริษัทย่อย	x	
ถึงแม้ว่าเงินล่วงหน้าให้แก่บริษัทย่อย โดยมากจะ รายงานร่วมกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เป็นจำนวน เดียวกัน แต่เงินล่วงหน้านี้ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน เพราะว่าเงินล่วงหน้านี้แสดงอยู่ในจำนวนเงินที่คงที่		
เงินลงทุนในบริษัทย่อย		x
ถ้าหากเงินลงทุนนี้บันทึกในราคาต้นทุน ก็ถือเป็น รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน แต่ถ้าหากเงินลงทุนบันทึก โดยใช้วิธีส่วนทุน (equity method) งบการ- เงินของบริษัทย่อยควรจะปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจ ซื้อทั่วไปของเงินตราแล้วจึงนำวิธีส่วนทุน (equity method) มาใช้ในการบันทึกเงินลงทุน		
เงินกองทุนบำเหน็จบำนาญ เงินกองทุนรวม และเงินกอง ทุนอื่น ๆ		
การจัดประเภทเงินกองทุน เป็นรายการที่เป็นตัวเงิน หรือรายการที่ไม่เป็นตัวเงินนั้นขึ้นอยู่กับลักษณะของ สินทรัพย์ที่เป็นส่วนประกอบของเงินกองทุน (ดูราย ละเอียดในหัวข้อหลักทรัพย์ในความต้องการของ ตลาด)		
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์		x
ค่าเสื่อมราคาสะสมของอาคาร และอุปกรณ์		x

ตารางที่ ๑ (ต่อ)

	รายการที่ เป็นตัวเงิน	รายการที่ ไม่เป็นตัวเงิน
เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสัญญาซื้อ		x
ราคาของสินค้าที่จะได้รับอาจจะขึ้น ๆ ลง ๆ ผลที่ตาม มาคือ เงินล่วงหน้านั้นไม่ใช่สิทธิในจำนวนเงินที่คงที่		
สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า		x
ค่านิยม		x
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น ๆ และค่าใช้จ่ายรอการตัดจำหน่าย		x
<u>หนี้สิน</u>		
เจ้าหนี้และตัวเงินจ่าย	x	
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (เงินเดือน ค่าจ้าง อื่น ๆ)	x	
มีลักษณะ เช่นเดียวกับบัญชีเจ้าหนี้ เพราะว่าข้อผูก พันนั้นจะชำระด้วยจำนวนเงินที่คงที่		
ค่าพักร้อนค้างจ่าย		
ค่าพักร้อนค้างจ่ายนี้ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน ถ้าหากจำนวนเงินนั้นคงที่เป็นไปตามสัญญา แต่ถ้า หากจำนวนเงินที่จะจ่ายขึ้นอยู่กับอัตราค่าจ้างหรือ เงินเดือน ซึ่งอัตรานี้อาจจะเปลี่ยนแปลงภายหลัง วันที่ในงวด ก็เป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน		
เงินสดปันผลค้างจ่าย	x	
หนี้สินที่ต้องชำระ เป็นเงินตราต่างประเทศ		x
เพราะว่าอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ จะเปลี่ยนแปลง หนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ		

ตารางที่ ๑ (ต่อ)

	รายการที่ เป็นตัวเงิน	รายการที่ ไม่เป็นตัวเงิน
มิได้อยู่ในจำนวนเงินที่คงที่		
เงินรับล่วงหน้าจากสัญญาขาย		x
เพราะว่าราคาสินค้าหรืออัตราค่าบริการสามารถ เปลี่ยนแปลงได้		
เงินมัดจำที่ต้องชำระคืน	x	
หุ้นกู้และหนี้สินระยะยาว	x	
ส่วนลดหรือส่วนเกินในมูลค่าหุ้นกู้	x	
เป็นส่วนหนึ่งของหุ้นกู้และหนี้สินนั้น ถือเป็นราย- การที่เป็นตัวเงิน		
หุ้นกู้ที่แปรสภาพได้	x	
เป็นข้อผูกพันที่ต้องจ่ายด้วยจำนวนเงินที่คงที่ จนกว่าจะมีการแปรสภาพหุ้นกู้นั้น		
ข้อผูกพันในการจ่ายบำเหน็จบำนาญ สำหรับจำนวน เงินที่กำหนดไว้คงที่ ให้ถือเป็นรายการที่เป็น ตัวเงิน และจำนวนเงินส่วนที่เหลือให้ถือเป็น รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน		
ข้อผูกพันภายใต้สัญญารับประกัน ถือเป็นรายการ ที่ไม่เป็นตัวเงิน เพราะว่าเป็นหนี้สินในการ จัดหาสินค้าหรือบริการ ซึ่งราคาอาจจะเปลี่ยน แปลง		
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority Interest)		

ตารางที่ ๑ (ต่อ)

	รายการที่ เป็นตัวเงิน	รายการที่ ไม่เป็นตัวเงิน
<p>รายการนี้เป็นรายการที่ปรากฏอยู่ในงบการเงินรวม การปรับรายการนี้จะพิจารณาจากงบการเงินของบริษัทย่อย ที่ปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราภายในประเทศที่บริษัทแม่ดำเนินงานอยู่</p>		

ส่วนของผู้ถือหุ้น

หุ้นบุริมสิทธิ

หุ้นบุริมสิทธิที่บันทึก ในจำนวนที่เท่ากับราคาไถ่ถอนที่กำหนดไว้คงที่ ให้ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน เพราะว่าผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิมีสิทธิเรียกร้องต่อกิจการ ในจำนวนเงินที่คงที่ แต่ถ้าหากหุ้นบุริมสิทธิที่บันทึก ในจำนวนที่น้อยกว่าราคาไถ่ถอนคืนที่กำหนดไว้คงที่ ให้ถือว่าเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน แต่จะกลับมาเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน เมื่อจำนวนที่ปรับนั้นเท่ากับ หรือมากกว่าราคาไถ่ถอนที่กำหนดไว้คงที่

ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ

หุ้นสามัญ	x
ส่วนเกินทุน	x
กำไรสะสม	

ถือว่าเป็นส่วนที่เหลือ ไม่จำเป็นจะต้องแยกประเภท เป็นรายการที่เป็นตัวเงินหรือรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

กำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีรายการที่เป็นตัวเงิน

ผลขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการที่เป็นตัวเงิน เกิดขึ้นจากการมีสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินในระหว่างที่ระดับราคาทั่วไปสูงขึ้น หรือจากการที่ยังคงมีหนี้สินที่เป็นตัวเงินในระหว่างที่ระดับราคาทั่วไปลดลง สำหรับกำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการที่เป็นตัวเงินเกิดขึ้นจากการมีสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินในระหว่างที่ระดับราคาทั่วไปลดลงหรือจากการที่ยังคงมีหนี้สินที่เป็นตัวเงินในระหว่างที่ระดับราคาทั่วไปสูงขึ้น ฉะนั้นในระหว่างงวดเวลาเงินเพื่อ กิจการที่มีสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินมากกว่าหนี้สินที่เป็นตัวเงิน ก็จะทำให้เกิดผลขาดทุนสุทธิในอำนาจซื้อทั่วไป เนื่องจากกิจการมีผลขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินมากกว่ากำไรในอำนาจซื้อทั่วไปจากการมีหนี้สินที่เป็นตัวเงินในทำนองเดียวกันถ้าหากมีหนี้สินที่เป็นตัวเงินมากกว่าสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินในระหว่างงวดเงินเพื่อ กิจการจะมีกำไรจากการลดลงในอำนาจซื้อทั่วไปของหนี้สินที่เป็นตัวเงินมากกว่า ผลขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปที่สูญเสียไปของสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน

ด้วยเหตุผลข้างต้นนี้ ฝ่ายบริหารที่มีความชำนาญจะทำการตกลงซื้อสินทรัพย์ไว้ล่วงหน้า โดยจะกำหนดราคาไว้คงที่ เพื่อหลีกเลี่ยงการมีสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินในจำนวนที่มาก และจะพยายามขอเครดิตในจำนวนที่เพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตามผลของการกระทำนั้นไม่ได้ถูกเปิดเผยให้เห็นในงบการเงินที่จัดทำตามการบัญชีต้นทุนในอดีต หรือแม้กระทั่งผลของการกระทำของฝ่ายบริหารที่ไม่มีความสามารถในช่วงที่เกิดภาวะราคาก็ไม่ถูกเปิดเผยเช่นกัน แต่สำหรับการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรานั้นจะแสดงถึงกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราจากการมีสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เป็นตัวเงินในงบกำไรขาดทุน ซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน

กำไรหรือขาดทุนอันเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรานั้นจะถือว่าเกิดขึ้นเมื่อใดนั้น (realization concept) นักบัญชีทั้งหลายต่างมีความเห็นแตกต่างกันซึ่งสามารถสรุปความเห็นนั้นได้ ๒ ประเภทคือ

๑. เกิดขึ้นเมื่อเงินสดนั้นจ่ายให้แก่เจ้าหนี้หรือเงินสดได้รับจากลูกหนี้ และเมื่อเงินสดนั้นได้ถูกใช้ออกไป ตัวอย่างเช่น กำไรอันเป็นผลจากการเพิ่มขึ้นในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการเงินสด ให้ถือว่ายังไม่เกิดขึ้น (unrealized) ตราบเท่าที่ยังคงมีเงินสดนั้นอยู่ต่อเนื่องไป และให้ถือว่าเกิดขึ้นแล้ว (realized) เมื่อเงินสดนั้นได้ใช้ไปในทำนองเดียวกันกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการลูกหนี้การค้า และสิทธิเรียกร้องในเงินสดอันเป็นผลจากการลดลงหรือเพิ่มขึ้นในระดับราคาทั่วไป ให้ถือว่ายังไม่เกิดขึ้น (unrealized) ตราบเท่าที่ยังคงมีรายการนั้นอยู่ และให้ถือว่าเกิดขึ้นแล้ว (realized) เมื่อได้รับชำระหนี้ หรือได้จำหน่ายสิทธิเรียกร้องนั้นไป เป็นต้น ฉะนั้นกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการที่เป็นตัวเงิน แต่ละรายการ ณ วันสิ้นงวดบัญชีนั้นจะประกอบด้วยกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราที่เกิดขึ้นแล้ว (realized gain or loss on monetary items) และกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราที่ยังไม่เกิดขึ้น (unrealized gain or loss on monetary items)^๑

๒. เกิดขึ้นเมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป โดยมีได้คำนิยามว่าเงินสดนั้นได้จ่ายออกไป หรือเงินสดนั้นได้รับเข้ามาเมื่อไร เนื่องจากว่ากำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปนี้เกิดจากการมีรายการที่เป็นตัวเงินในระหว่างที่เกิดการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป ไม่ใช่เป็นผลจากการจำหน่ายรายการที่เป็นตัวเงินนั้นออกไป ในช่วงที่เกิดการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป และไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับรายการที่เกิดขึ้นตามมา เช่น การรับและจ่ายเงินสด นั่นคือ กำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไป

^๑R.S. Gynther, Accounting for Price-Level Change: Theory and Procedures, 2d ed. (Great Britian: A. Wheaton and Co., 1975), p. 153-155.

ของเงินตราจากการมีรายการที่เป็นตัวเงินนั้น จะถือว่าเกิดขึ้นแล้วตั้งจำนวน เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป^๑

การแบ่งส่วนกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราออกเป็น ๒ ส่วน ตามความเห็นแรกนั้น เกิดขึ้นในการแบ่งส่วนนี้ขึ้นอยู่กับข้อสมมติฐานและความคิดเห็นของ นักบัญชีแต่ละคน ซึ่งทำให้ไม่เป็นแบบอย่างเดียวกันของทุกกิจการและเป็นการยากที่สรุป ให้เป็นแบบอย่างเดียวกันได้ เพราะว่าขึ้นอยู่กับลักษณะของกิจการแต่ละแห่งที่เกี่ยวข้องด้วย จึงทำให้ข้อมูลที่ได้ไม่เป็นประโยชน์เท่าไรนักแก่ผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น นักบัญชีโดยส่วน- มากต่างก็มีความเห็นเช่นเดียวกับความเห็นที่สอง รวมทั้ง AICPA และ FASB ต่างก็มีความเห็นเช่นเดียวกับความเห็นที่สอง ดังปรากฏใน APB Statement No. 3 และ FASB exposure draft (Dec, 1974) ตามลำดับ

การรายงานกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของรายการที่เป็นตัวเงินนั้นจะแยก เป็นรายการหนึ่งในงบกำไรขาดทุนที่ปรับตามการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไปแล้ว อย่างไรก็ตามกำไรในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราอาจจะหักล้างกับผลขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราโดยแสดงเป็นยอดเดียว ซึ่งแสดงถึงกำไรหรือขาดทุนสุทธิในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราของรายการที่เป็นตัวเงิน เว้นแต่กำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของหุ้นบุริมสิทธิ์ที่เป็นตัวเงิน ควรจะปรับโดยตรงกับส่วน ของเจ้าของหุ้นสามัญที่ปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาเดียวกัน (จะกล่าวถึงรายละเอียดเมื่ออธิบายถึงวิธีการปรับในบทที่ ๕) อย่างไรก็ตามในการคำนวณกำไรสุทธิต่อหุ้นสามัญนั้นควรจะต้องนำกำไรหรือขาดทุนในอำนาจซื้อทั่วไปของหุ้นบุริมสิทธิ์ที่เป็นตัวเงินนั้นมาพิจารณาด้วย

^๑John W. Coughlan, "Applicability of the Realization Principle to Money Claims in Common Dollar Accounting," Accounting Review 30 (January 1955) : 113.

สำหรับการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิในอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราจากการมีรายการที่เป็นตัวเงิน อาจจะทำในลักษณะเช่นเดียวกับที่ได้ยกตัวอย่างให้เห็นในรายการเงินสดและเจ้าหนี้ในตัวอย่างสมมติข้างต้น กล่าวคือ ปรับรายการที่เป็นตัวเงิน ณ วันต้นงวดแต่ละรายการ ตลอดจนรายการเพิ่มขึ้น และลดลงของแต่ละรายการที่เกิดขึ้นระหว่างปี ให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ วันสิ้นงวด และผลต่างระหว่างยอดที่ปรับแล้วกับยอดที่ไม่ได้ปรับ ณ วันสิ้นงวดก็คือ กำไรหรือขาดทุนสุทธิในอำนาจซื้อทั่วไปของรายการที่เป็นตัวเงิน อย่างไรก็ตามยังมีวิธีการคำนวณโดยการจัดเตรียมเป็นงบแสดงที่มาและที่ใช้ของรายการที่เป็นตัวเงินสุทธิ (net monetary items) สำหรับรายละเอียดในการคำนวณจะกล่าวต่อไปในบทที่ ๕

การบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปกับหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป

ขอบเขตของการศึกษาการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปนั้น ตั้งอยู่บนสมมติฐานที่ว่า ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในการบันทึกบัญชีในแต่ละวันตามการบัญชีต้นทุนในอดีต และหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป เพียงแต่การบัญชีนี้ให้มีการปรับข้อมูลต้นทุนในอดีตซึ่งอยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราที่แตกต่างกันให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาเดียวกัน โดยขั้นตอนและวิธีการปรับข้อมูลของการบัญชีนี้ยังคงยึดหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป เพื่อเสนอเป็นงบประมาณในการแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ

เพื่อที่จะทำให้เกิดความเข้าใจมากยิ่งขึ้น โครซอຍกตัวอย่างสมมติเกี่ยวกับการที่ราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ซึ่งเป็นหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป

ตัวอย่างสมมติ

สินค้าคงเหลือได้รับเมื่อดัชนีราคาทั่วไปเท่ากับ ๑๐๐ แต่ตามวันที่ในงบดุล ดัชนีราคาทั่วไปเท่ากับ ๑๒๕ และต้นทุนทดแทน (Replacement cost) เท่ากับ ๑๒๐ ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป สินค้าคงเหลือควรแสดงในราคาต้นทุนในอดีต คือ ๑๐๐ ไม่ควรแสดงในราคา ๑๒๐ เพราะการใช้ราคา ๑๒๐ ซึ่งเป็นต้นทุนทดแทน จะทำให้มีการบันทึกกำไรก่อนมีการขายจริงเกิดขึ้น สำหรับการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ต้นทุนในอดีตของสินค้าคงเหลือควรจะแสดงในราคา ๑๒๕ หมายความว่า การลงทุน ๑๐๐ ในวันที่ได้สินค้านั้นมีค่าเท่ากับ ๑๒๕ ณ วันที่ในงบดุล ฉะนั้นตามหลักการตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่านั้น ราคาสินค้าคงเหลือจะต้องแสดงในจำนวน ๑๒๐ และผลต่างอีก ๕ (๑๒๕ - ๑๒๐) ควรจะบันทึกเป็นผลขาดทุนนำไปแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าขายที่ปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา

จากตัวอย่างสมมติจะเห็นได้ว่า เมื่อคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป การตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่านั้น จะเป็นการเปรียบเทียบระหว่างราคาทุนที่ปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาเดียวกันกับราคาตลาดของสินค้าคงเหลือ มิใช่เป็นการเปรียบเทียบระหว่างราคาทุนที่ไม่ได้ปรับ กับราคาตลาดของสินค้าคงเหลือก่อนแล้วจึงนำยอดที่ได้ปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไป ซึ่งเป็นวิธีการที่ผิดจากหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป

อนึ่ง ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป ภาษีเงินได้ค้างจ่ายเป็นจำนวนภาษีที่คำนวณจากกำไรที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุน ฉะนั้น ภายใต้วิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป จำนวนภาษีเงินได้ควรจะคำนวณจากกำไรสุทธิที่ปรับให้อยู่ในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราเช่นกัน แต่เนื่องจากกฎข้อบังคับในกฎหมายภาษีของประเทศต่าง ๆ ส่วนใหญ่ไม่ยอมรับที่จะให้ทำเช่นนั้น ยังคงใช้วิธีการเก็บภาษีเงินได้จากยอดกำไรที่คำนวณตามการบัญชีต้นทุนในอดีต การบันทึกหนี้สินภาษีเงินได้จะคำนวณจากกำไร

สุทธิที่คำนวณตามวิธีการบัญชีต้นทุนในอดีต แล้วจึงปรับให้อยู่ในอำนาจซื้อทั่วไป ดังนั้นรายการหนี้สินภาษีเงินได้ เป็นรายการเดียวเท่านั้นที่ปรากฏอยู่ในงบการเงิน (ที่จัดทำตามวิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป) ที่คำนวณจากข้อมูลที่ไม่มีการปรับสำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาทั่วไป

ความหมายของรายการในงบการเงินที่จัดทำตามวิธีการบัญชี เมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป

มูลค่าของรายการต่าง ๆ ที่ปรากฏอยู่ในงบการเงินที่จัดทำตามวิธีการบัญชีเมื่อปรับข้อมูลตามอำนาจซื้อทั่วไป ย่อมแสดงถึงมูลค่าในหน่วยอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตรา ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (ซึ่งในงบการเงินนั้นจะระบุไว้) มิใช่แสดงถึงมูลค่าปัจจุบัน ไม่ว่าจะ เป็นต้นทุนทดแทน (Replacement cost) ราคาขายของสินทรัพย์นั้น (Selling price) มูลค่าที่ประเมินโดยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะ (Appraisal value) หรือเงินสดที่จะได้รับสุทธิจากสินทรัพย์นั้นในอนาคตโดยคิดลดให้อยู่ในมูลค่าปัจจุบัน (Net discounted future receipts) ดังนี้ เป็นต้น ตัวอย่างเช่น เครื่องจักรเครื่องหนึ่งซื้อมาในปี พ.ศ. ๒๕๑๕ ในราคา ๕๐,๐๐๐ บาท แสดงยอด ๑๐๐,๐๐๐ บาท ตามอำนาจซื้อทั่วไปของเงินตราสิ้นปี พ.ศ. ๒๕๒๑ มิได้หมายความว่า จะสามารถซื้อหาเครื่องจักรนี้ในตลาดทดแทนได้ในราคา ๑๐๐,๐๐๐ บาท หรือมิได้หมายความว่า จะขายเครื่องจักรนี้ได้ ในราคา ๑๐๐,๐๐๐ บาท หรือมิได้หมายความว่า เป็นมูลค่าที่ประเมินได้โดยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะ และหรือมิได้หมายความว่า เครื่องจักรนี้จะก่อให้เกิดเงินสดรับสุทธิในอนาคตที่คิดลดมาอยู่ในมูลค่าปัจจุบันเท่ากับ ๑๐๐,๐๐๐ บาท เป็นต้น ดังนั้น เพื่อป้องกันความเข้าใจผิดของผู้ใช้งบการเงินควรจะต้องมีการชี้แจงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังรายละเอียดที่จะกล่าวต่อไปในบทที่ ๕