

# งบการเงินกับภาวะเงินเพื่อ

กัลยาณี กิตติจิตต์\*

ในปัจจุบันประเทศไทยกำลังประสบกับภาวะเงินเฟ้อ ดังจะเห็นได้จากการปรับอัตราเงินเดือนข้าราชการใหม่ มีการประเมินราคาที่ดินใหม่ให้เหมาะสมกับระดับราคาโดยทั่วไปที่

สูงขึ้น ภาวะเงินเฟ้อที่พวกเรากำลังประสบอยู่นี้ ย่อมส่งผลไปสู่การใช้ข้อมูลทางการเงินเพื่อการตัดสินใจด้วยงบการเงินคืออะไร

ข้อมูลทางการเงินเพื่อการตัดสินใจที่นักบัญชีของแต่ละกิจการจัดทำขึ้น และรายงานให้ทราบนั้นเรียกว่า งบการเงิน

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้คำจำกัดความของงบการเงินดังนี้ งบการเงินเป็นผลผลิตของกระบวนการบัญชีการเงินทั้งหมด กระบวนการดังกล่าวดำเนินไปภายในขอบเขตของหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดว่า ข้อมูลใดควรบันทึกไว้ในบัญชี และควรบันทึกเมื่อใด ควรวัดค่าข้อมูลและควรเปิดเผยข้อมูลนั้นอย่างไร<sup>(1)</sup>

งบการเงินจะประกอบด้วยงบที่สำคัญ ๆ ดังนี้

1. งบดุล (BALANCE SHEET) เป็นงบที่สร้างขึ้นเพื่อแสดงฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นงวด กล่าวคือ งบดุลจะรายงานให้ทราบว่า ณ วันสิ้นปี กิจการเป็นเจ้าของสินทรัพย์อะไรบ้าง และสินทรัพย์ดังกล่าวกิจการได้มาโดยใช้เงินทุนของกิจการเองเท่าใด ได้มาจากการก่อหนี้สินเท่าใด

2. งบกำไรขาดทุน (INCOME STATEMENT) เป็นงบที่สร้างขึ้นเพื่อแสดงผลการดำเนินงานในระหว่างงวด 1 ปี กล่าวคือ งบกำไรขาดทุนจะรายงาน

ให้ทราบว่า ในระหว่างปีกิจการมีรายได้ และค่าใช้จ่ายเป็นอย่างไรบ้าง มีกำไรหรือขาดทุนเท่าใด

3. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน (STATEMENT OF CHANGES IN FINANCIAL POSITION) เป็นงบที่สร้างขึ้นเพื่อแสดงให้ทราบถึง แหล่งที่ได้มาของเงินทุนในกิจการ และการใช้เงินทุนนั้นในระหว่างปี

งบการเงินเกี่ยวข้องกับใครบ้าง งบการเงินจะเกี่ยวข้องกับกลุ่มต่าง ๆ ดังนี้

1. กลุ่มผู้ใช้ข้อมูลทางบัญชีเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจ ซึ่งประกอบด้วย ผู้บริหารในองค์กร ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ นักลงทุน สหภาพแรงงาน ส่วนราชการ ต่าง ๆ และประชาชนทั่วไป

2. กลุ่มผู้รักษาระเบียบเพื่อพิทักษ์ประโยชน์ของสังคมโดยรวม ซึ่งได้แก่ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี(ก.บ.ช.) กรมสรรพากร และส่วนราชการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องเฉพาะเรื่องเช่น ธนาคารแห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นต้น

3. กลุ่มผู้ควบคุมติดตามผลให้งบการเงินเป็นไปตามมาตรฐาน ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

4. กลุ่มผู้ทำงานการเงิน ได้แก่ นักบัญชีของกิจการ จะเห็นว่า บุคคลที่เกี่ยวข้องกับ

\* อาจารย์ประจำคณะการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

<sup>1</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่อง ข้อสมมติ

งบการเงินมีหลายกลุ่มหลายฝ่ายด้วยกัน ซึ่งต่างก็มีวัตถุประสงค์ในการใช้งบการเงินเพื่อการตัดสินใจที่แตกต่างกัน ไป นักบัญชีจึงต้องมีหลักเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน เพื่อให้งบการเงินสามารถสนองความต้องการของบุคคลทุกฝ่าย มิใช่บุคคลหนึ่งบุคคลใดโดยเฉพาะ

นักบัญชีต้องจัดทำงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และเนื่องจากการบัญชีเป็นวิชาการอย่างหนึ่งซึ่งไม่สามารถพิสูจน์หรือทดลองให้เห็นจริงได้ หลักการบัญชีจึงถูกกำหนดขึ้นโดยอาศัยข้อสมมติฐานบางประการ ซึ่งนักบัญชียอมรับว่าเป็นความจริงและเหมาะสมในการปฏิบัติงานของตน ข้อสมมติฐานมาตรฐานทางการบัญชีมีหลายข้อด้วยกันเช่น หลักการใช้หน่วยเงินตรา หลักระยะเวลา หลักความดำรงอยู่ของกิจการ หลักราคาทุน เป็นต้น แต่ในที่นี้จะยกมากล่าวเพียงข้อเดียวเท่านั้น คือ หลักราคาทุน (HISTORICAL COST)

### หลักราคาทุน (HISTORICAL COST)

ตามหลักราคาทุน สินทรัพย์ที่กิจการเป็นเจ้าของ เช่น ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร สินค้า เป็นต้น จะถูกบันทึกบัญชีด้วยราคาทุนที่กิจการจ่ายซื้อมา ซึ่งก็คือ ราคาทุนในอดีต (HISTORICAL COST) นั่นเอง เพราะนักบัญชีคิดว่า ราคาทุนเป็นราคาที่แน่นอน มีหลักฐานการซื้อขายซึ่งเป็นหลักฐานอันเที่ยงธรรม สามารถตรวจสอบได้

และสามารถคำนวณได้อย่างตรงไปตรงมา ไม่ขึ้นอยู่กับความเห็นของแต่ละคนซึ่งอาจแตกต่างกัน หรือมีความลำเอียงได้

### ผลกระทบของภาวะเงินเฟ้อต่อการใช้งานงบการเงิน

ภาวะเงินเฟ้อ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของระดับราคาหรือการลดลงของอำนาจซื้อโดยทั่ว ๆ ไปของหน่วยเงินตรา โดยไม่มีการแปรเปลี่ยนที่เป็นสัดส่วนกันในคุณภาพของสินค้าหรือบริการ<sup>(2)</sup>

การที่ประเทศส่วนใหญ่ในโลก รวมทั้งประเทศไทย ได้ประสบกับภาวะเงินเฟ้อมาเป็นเวลาช้านานแล้ว ทำให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินตระหนักว่าการเสนองบการเงินโดยใช้ราคาทุนในอดีตนั้นไม่เพียงพอแล้ว แม้ว่าราคาทุนในอดีตจะมีข้อดีหลายประการตามที่นักบัญชีคิด รวมทั้งสะดวกต่อการปฏิบัติงาน เพื่อให้ได้งบการเงินออกมามั่นต่อการตัดสินใจ และสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด แต่ข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินก็จะไม่มีความหมายถ้าภาวะเงินเฟ้อทวีความรุนแรงขึ้น เช่น สินทรัพย์ที่แสดงในงบการเงินด้วยราคาทุนในอดีตที่จ่ายซื้อมา 50,000 บาท อีก 1 ปีต่อมามูลค่าสินทรัพย์ชิ้นนั้นอาจเพิ่มเป็น 60,000 บาทโดยมีสาเหตุเนื่องมาจากเงินเฟ้อ และถ้าภาวะเงินเฟ้อยังเกิดขึ้นติดต่อกันทุกปี อีก 5 ปีถัดมามูลค่าของสินทรัพย์ชิ้นนั้นจะยิ่งแตกต่างจากที่แสดงไว้ในงบการเงินมากขึ้น เมื่อเป็นเช่นนี้ ตัวเลขที่ปรากฏในงบ

การเงินจะให้ประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินน้อยลง จนบางครั้งอาจจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาดได้

### แนวความคิดใหม่เกี่ยวกับงบการเงิน

เมื่อข้อมูลที่เป็นราคาทุนในอดีตอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาดได้ในภาวะเงินเฟ้อ จึงมีการเสนอแนวทางการปรับปรุงรูปแบบของงบการเงินขึ้นใหม่ แนวทางกว้าง ๆ มีดังนี้

1. วิธีต้นทุนในอดีตปรับปรุงด้วยระดับราคา (HISTORICAL COST/CONSTANT DOLLAR ACCOUNTING)

2. วิธีราคาทุนปัจจุบันปรับปรุงด้วยระดับราคา (CURRENT COST/CONSTANT DOLLAR ACCOUNTING)

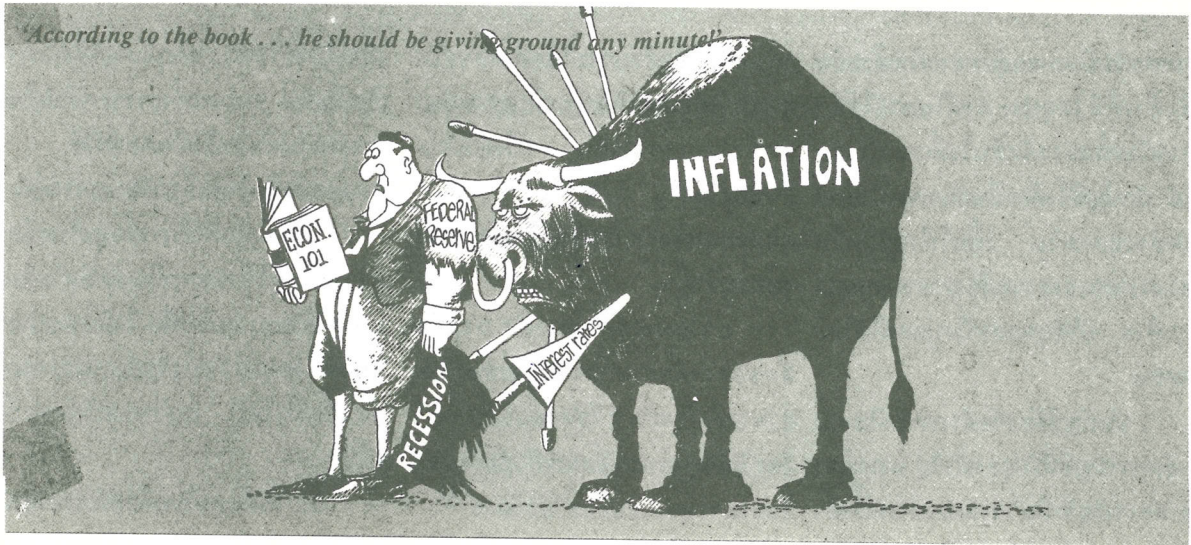
วิธีต้นทุนในอดีตปรับปรุงด้วยระดับราคา (HISTORICAL COST/CONSTANT DOLLAR ACCOUNTING) หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า

- วิธีการบัญชีระบบเงินคงที่ (CONSTANT DOLLAR ACCOUNTING)

หรือ - วิธีการบัญชีในราคาตามอำนาจซื้อทั่วไป (GENERAL PURCHASING POWER UNIT ACCOUNTING)

หรือ - วิธีการบัญชีระดับราคาทั่วไป (GENERAL PRICE LEVEL ACCOUNTING)

<sup>2</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 เรื่อง การแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงิน, หน้า 6



ตามวิธีนี้ งบการเงินจะแสดงรายการต่าง ๆ ในหน่วยเงินที่มีอำนาจซื้อเดียวกัน กล่าวคือ ในภาวะเงินเฟ้ออำนาจซื้อโดยทั่วไปจะลดลง ดังนั้นเมื่อนับบัญชีบันทึกบัญชีโดยใช้ราคาทุนในอดีต รายการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นก็จะถูกบันทึกบัญชีขณะที่อำนาจซื้อแตกต่างกันไปด้วย งบการเงินจึงแสดงตัวเลขที่มีอำนาจซื้อแตกต่างกันตามวันที่เกิดรายการนั้น ๆ ขึ้น

วิธีนี้จะใช้เลขดัชนีเป็นตัวปรับค่าในอดีตเหล่านั้นให้อยู่ ณ จุดที่เป็นอำนาจซื้อในปัจจุบัน หรือมีอำนาจซื้ออันเดียวกัน เพื่อให้ราคาต่าง ๆ สามารถเปรียบเทียบกันได้ ฉะนั้นสินทรัพย์ทั้งหลายซึ่งซื้อมาในปีก่อน ๆ ซึ่งมีอำนาจซื้อสูงกว่าอำนาจซื้อ ณ วันสิ้นปีปัจจุบันจะถูกปรับปรุงให้เพิ่มขึ้น รายการอื่น ๆ รวมทั้งยอดขายและค่าใช้จ่ายดำเนินการในปัจจุบันก็จะถูกปรับเป็นเงินที่มีอำนาจซื้อ ณ วันสิ้นปีปัจจุบัน

การปรับราคาเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อนี้จะยึดดัชนีราคาบางชนิด ซึ่งก็ควรจะเป็นดัชนีราคาผู้บริโภค (CONSUMER PRICE INDEX) เพราะเป็นตัวชี้อำนาจซื้อของผู้บริโภค

ตัวอย่างเช่น ถ้าดัชนีราคาผู้บริโภคปี 2525 ถัวเฉลี่ย เท่ากับ 150

ดัชนีราคาผู้บริโภคปี 2530 ถัวเฉลี่ย เท่ากับ 180

และถ้ากิจการซื้ออุปกรณ์สำนักงานเมื่อปี 2525 ในราคา 1,000 บาท ตามหลักการบัญชี งบดุลปี 2530 จะแสดงยอดอุปกรณ์สำนักงานด้วยราคาทุนในอดีตเท่ากับ 1,000 บาท แต่ถ้าเป็นงบดุลที่ปรับปรุงด้วยระดับราคา จะแสดงยอดอุปกรณ์สำนักงานเท่ากับ  $\frac{180}{150} \times 1,000 = 1,200$  บาท

จะเห็นว่า วิธีนี้ยังยึดหลักราคาทุนในอดีต เพียงแต่ปรับราคาด้วยดัชนีราคาผู้บริโภค เพื่อให้แสดงอำนาจซื้อในปีปัจจุบัน ดังนั้น วิธีนี้จึงมีพื้นฐานจากข้อมูลที่มีหลักเกณฑ์ สามารถตรวจ

สอบได้ และมีความสม่ำเสมอต่อผู้ใช้ อีกทั้งยังง่ายต่อการปฏิบัติ และต้นทุนต่ำ แต่วิธีนี้ก็อาจวัดมูลค่าของสินทรัพย์บางประเภทไม่ถูกต้องนัก เช่น สินทรัพย์ที่ล้าสมัยอันเนื่องมาจากเทคโนโลยีสูงขึ้น ได้แก่ เครื่องคิดเลข เป็นต้น เพราะเครื่องคิดเลขที่ซื้อมาเมื่อปี 2525 ราคา 1,000 บาทนั้น ถ้าต่อมาเทคโนโลยีสูงขึ้น มีการผลิตเครื่องคิดเลขรุ่นใหม่ออกมา มีประสิทธิภาพดีขึ้น ทำให้รุ่นเก่ามูลค่าลดลงเหลือเพียง 600 บาท ซึ่งถ้าใช้วิธีการปรับราคาด้วยดัชนีราคาผู้บริโภค ในงบดุลปี 2530 จะแสดงยอด 1,200 บาท แทนที่จะลดลงเหลือ 600 บาทตามเท่าที่เป็นจริง

**วิธีราคาทุนปัจจุบัน (CURRENT COST ACCOUNTING)**

ตามวิธีนี้ งบการเงินจะแสดงรายการต่าง ๆ โดยมีได้แสดงถึงผลกระทบเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อโดยทั่วไป แต่จะปรับค่าของสินทรัพย์และหนี้สินบางอย่างซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าใน

ปัจจุบัน

ตัวอย่างเช่น กิจการซื้ออุปกรณ์สำนักงานเมื่อปี 2525 ราคา 1,000 บาท พอปี 2530 อุปกรณ์สำนักงานชิ้นนี้มีมูลค่าในปัจจุบันเท่ากับ 1,500 บาท ถ้าเป็นงบดุลที่แสดงราคาทุนปัจจุบันปี 2530 จะแสดงยอดอุปกรณ์สำนักงานเท่ากับ 1,500 บาท

ราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์อาจหาได้หลายวิธี เช่น คำนวณดูว่าถ้าจะขายสินทรัพย์นั้นในปัจจุบัน มูลค่าที่จะขายได้สุทธิเป็นเท่าใด ราคานั้นถือเป็นราคาทุนปัจจุบัน การคำนวณหาวิธีนี้มักใช้กับสินทรัพย์ที่มีลักษณะพิเศษไม่เหมือนอย่างอื่น หรือหาสินทรัพย์ที่เหมือนกันได้ยาก

หรือคำนวณดูว่า ถ้าจะซื้อสินทรัพย์ที่มีลักษณะเหมือนกัน หรือมีประสิทธิภาพเท่าเทียมกันกับสินทรัพย์ชิ้นที่กิจการมีอยู่นั้น ต้องจ่ายเงินไปเท่าใด จำนวนนั้นถือเป็นราคาทุนปัจจุบัน การกำหนดราคาทุนปัจจุบันวิธีนี้เรียกว่า ราคาทุนทดแทนปัจจุบัน (REPLACEMENT COST)

จะเห็นว่า วิธีนี้เป็นการยอมรับว่ามูลค่าของสินทรัพย์อาจเปลี่ยนแปลงไปจากราคาทุนในอดีตได้ทุกสาเหตุ จึงควรมีวิธีการวัดที่เฉพาะมากกว่าการใช้ดัชนีราคาทั่วไป วิธีนั้นก็คือ การใช้ราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์นั้น ๆ แต่การหาราคาทุนปัจจุบันค่อนข้างยุ่งยาก ไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน ขึ้นอยู่กับความคิดเห็นของแต่ละคนซึ่งแตกต่างกัน และไม่มีหลักฐานที่ตรวจสอบ

เชื่อถือได้ จึงเป็นการยากในทางปฏิบัติที่จะให้ทุกคนยอมรับราคานั้น ๆ ว่าเป็นราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์นั้นจริง

**วิธีราคาทุนปัจจุบันปรับปรุงด้วยระดับราคา (CURRENT COST/CONSTANT DOLLAR ACCOUNTING)** วิธีนี้เป็นการรวมวิธีทั้งสองที่กล่าวข้างต้นเข้าด้วยกัน กล่าวคือจะปรับราคางบการเงินที่ใช้ราคาทุนในอดีตด้วยดัชนีราคาผู้บริโภคหรือดัชนีราคาทั่วไปเพื่อให้งบการเงินแสดงตัวเลขที่เป็นอำนาจซื้อในปีปัจจุบันหรือแสดงอำนาจซื้อเดียวกันนั่นเอง ขณะเดียวกันสินทรัพย์บางชนิดก็จะใช้ราคาทุนปัจจุบันแทน เพื่อให้แสดงมูลค่าตามที่แท้จริงมากที่สุด ดังนั้น วิธีนี้จึงชี้ให้เห็นว่า การที่สินทรัพย์มีราคาทุนปัจจุบันเปลี่ยนแปลงไปจากปีก่อนเป็นเพราะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาอันเนื่องมาจากภาวะเงินเฟ้อเท่าใดและมีการเปลี่ยนแปลงในราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์นั้น ๆ โดยแท้จริงเท่าใด

ตัวอย่างเช่น เมื่อ 1 มกราคม 2530 ที่ดินมีราคาทุนปัจจุบัน เท่ากับ 9,000 บาท

เมื่อ 31 ธันวาคม 2530 ที่ดินมีราคาทุนปัจจุบันเพิ่มขึ้นเป็น 14,000 บาท

ดัชนีราคาทั่วไป ณ 1 มกราคม 2530 เท่ากับ 90

ดัชนีราคาทั่วไป ณ 31 ธันวาคม 2530 เท่ากับ 108

ถ้าเป็นวิธีราคาทุนปัจจุบัน (CUR-

RENT COST) จะมีส่วนเกินจากการเพิ่มขึ้นในราคาทุนปัจจุบันของที่ดินเท่ากับ 5,000 บาท (14,000-9,000)

ถ้าเป็นวิธีราคาทุนปัจจุบันปรับปรุงด้วยระดับราคา (CURRENT COST/CONSTANT DOLLAR) จะมีส่วนเกินจากการเพิ่มขึ้นในราคาทุนปัจจุบันของที่ดินเท่ากับ 3,200 บาท ดังนี้

ที่ดิน ณ 1 ม.ค.30 ซึ่งปรับปรุงให้มีอำนาจซื้อ ณ 31 ธ.ค.30 จะเท่ากับ  $9,000 \times \frac{108}{90} = 10,800$

ที่ดิน ณ 31 ธ.ค.30 ซึ่งปรับปรุงให้มีอำนาจซื้อ ณ 31 ธ.ค.30 จะเท่ากับ  $14,000 \times \frac{108}{108} = 14,000$

ฉะนั้น ส่วนเกินจากการเพิ่มขึ้นในราคาทุนปัจจุบันของที่ดิน = 3,200 จำนวน 3,200 บาทนี้อาจเรียกว่า เป็น ส่วนเกินจากการเพิ่มขึ้นในราคาทุนปัจจุบันที่แท้จริง REAL PORTION OF THE REALIZABLE HOLDING GAIN)

ส่วนผลต่าง 5,000-3,200 = 1,800 บาทเป็นผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นในระดับราคาเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อโดยทั่วไป (FICTIONAL PORTION OF THE REALIZABLE HOLDING GAIN หรือ INFLATION COMPONENT OF THE GAIN) ภาวะเงินเฟ้อกับงบการเงินในประเทศไทย

ในประเทศไทย มีการพูดถึงผลกระทบของภาวะเงินเฟ้อต่องบการเงินมานานแล้ว แต่ส่วนใหญ่จะเป็นการ

อภิปรายกันในชั้นเรียน นักบัญชีจำนวนมากยังไม่ทราบถึงแนวความคิดนี้ ผู้ที่รู้ส่วนหนึ่งก็ไม่สนใจในเรื่องนี้ ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะ

1. ภาวะเงินเฟ้อในประเทศไทยยังไม่รุนแรงถึงขนาดที่มีความจำเป็นต้องปรับปรุงระดับราคาในบัญชี
2. การขาดความเข้าใจในหลักการบัญชีเกี่ยวกับระดับราคา
3. ผู้ใช้งบการเงินมีจำนวนจำกัด ทำให้ขาดความกระตือรือร้นที่จะส่งเสริมให้มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีเพื่อปรับระดับราคา
4. เป็นการเพิ่มภาระงานทางด้านบัญชีซึ่งเดิมก็มีมากอยู่แล้วให้เพิ่มมากยิ่งขึ้น อีกทั้งยังเพิ่มค่าใช้จ่ายของกิจการอีกด้วย

5. ปัญหาการเสียดายตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ห้ามมิให้ตีราคาสินทรัพย์ถาวรเพิ่มขึ้น เว้นแต่การตีราคาเพิ่มขึ้นนั้นเป็นผลทำให้เกิดผลกำไรที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ดังนั้นงบการเงินที่ปรับปรุงขึ้นใหม่อันเนื่องมาจากภาวะเงินเฟ้อซึ่งมักเป็นผลให้ สินทรัพย์ต่าง ๆ ในงบคุณมีค่าสูงขึ้น ก็อาจเป็นปัญหาว่าราคาสินทรัพย์ที่สูงขึ้นนี้ถือเป็นกำไรที่ต้องเสียภาษีหรือไม่

ประเทศไทยจึงยังไม่มีกำหนดมาตรฐานการบัญชีสำหรับภาวะเงินเฟ้อขึ้นมาบังคับใช้แต่อย่างใด ในขณะที่ต่างประเทศได้ออกมาตรฐานเพื่อบังคับใช้แล้วและมีการศึกษาเพิ่มเติมในเรื่องนี้อย่างมาก เท่าที่ทราบ ในประเทศ

สหรัฐอเมริกา คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD) ได้ออกแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง การรายงานทางการเงินกับการเปลี่ยนแปลงราคา (FINANCIAL REPORTING AND CHANGING PRICES) เมื่อปี 2522 มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้กิจการขนาดใหญ่ ซึ่งมีสินทรัพย์รวมหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสมแล้วมากกว่า 1,000 ล้านดอลลาร์ หรือมีสินทรัพย์คงคลัง ที่ดิน อาคาร โรงงาน อุปกรณ์ (ก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม) รวมกันมีจำนวนมากกว่า 125 ล้านดอลลาร์ ต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมทั้งข้อมูลที่ปรับปรุงด้วยระดับราคาหรือระบบเงินคงที่ (CONSTANT DOLLAR DISCLOSURES) และข้อมูลที่แสดงราคาทุนปัจจุบัน (CURRENT COST DISCLOSURES) ส่วนในประเทศไทย อังกฤษ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (BRITISH ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE) ได้ออกแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง การบัญชีหลักราคาทุนปัจจุบัน (CURRENT COST ACCOUNTING) แถลงการณ์นี้ระบุให้แสดงงบประกอบการเงินโดยใช้ราคาทุนทดแทนปัจจุบัน

อย่างไรก็ตาม สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้จัดให้มีการสัมมนาเมื่อวันที่ 30 มกราคม 2525 และได้ออกร่างแถลง

การณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 เรื่อง การแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงิน ขึ้น ร่างแถลงการณ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะเสนอแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับการแสดงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงิน เพื่อปูพื้นฐานและกระตุ้นให้ผู้เกี่ยวข้องทั้งหลายได้พิจารณาและนำไปปรับใช้กับกิจการของตน แนวทางดังกล่าวอยู่ในขั้นทดลอง ยังไม่บังคับใช้ เนื่องจากอาจมีปัญหาในการจัดทำข้อมูลสำหรับกิจการโดยทั่วไป จึงควรจะได้มีการศึกษาเพิ่มเติมก่อน

ร่างแถลงการณ์ฉบับดังกล่าว เห็นควรว่า ไม่จำเป็นจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงในงบการเงินซึ่งใช้ราคาทุนในอดีต แต่ควรจะเสนอข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงราคาในงบประกอบ ตาราง หรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยเสนอข้อมูลตามระบบเงินคงที่ (CONSTANT DOLLAR) และ/หรือตามราคาทุนปัจจุบัน (CURRENT COST) แล้วแต่ลักษณะของข้อมูล

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยตระหนักถึงผลกระทบของภาวะเงินเฟ้อต่อรายงานการเงิน ดังนั้น เมื่อรัฐบาลประกาศลดค่าเงินบาทในปี 2524 สมาคมฯ จึงได้ออกแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีสำหรับการลดค่าเงินบาทขึ้นเมื่อ 17 กุมภาพันธ์ 2525 และให้กิจการต่าง ๆ เริ่มถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2524 เป็นต้น

ไป และต่อมาเมื่อวันที่ 10 มกราคม 2528 สมาคมฯ ได้ประกาศยกเลิกแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีสำหรับการลดค่าเงินบาทซึ่งประกาศใช้เมื่อ 17 กุมภาพันธ์ 2525 และให้ใช้มาตรฐานการบัญชีและการรายงานสำหรับผลการปรับปรุงระบบการแลกเปลี่ยนเงินตราแทน โดยให้กิจการต่าง ๆ ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 5 พฤศจิกายน 2527 สรุป

การที่นักบัญชีเสนองบการเงินโดยใช้หลักราคาทุนในอดีตขณะที่เกิดภาวะเงินเฟ้อ จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับประโยชน์จากข้อมูลน้อยลงจนอาจทำให้ตัดสินใจผิดพลาดได้ ในแง่ผู้บริหารของกิจการ ผู้บริหารอาจสั่งให้นักบัญชีของกิจการจัดทำงบการเงิน

ขึ้นใหม่โดยยอมรับการเปลี่ยนแปลงระดับราคาที่เกิดขึ้นเป็นการภายในได้ แต่สำหรับผู้ใช้งบการเงินภายนอกซึ่งมีหลายกลุ่มเช่น นักลงทุน เจ้าหนี้ ฯลฯ จะเห็นแต่งบการเงินซึ่งใช้หลักราคาทุนในอดีตเท่านั้น จึงเป็นปัญหาว่าสมควรหรือไม่ที่จะมีการกำหนดเป็นมาตรฐานการบัญชีให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาเพิ่มเติม

ดังนั้น จึงเป็นเรื่องที่นักบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินจะต้องศึกษาเพื่อให้เข้าใจแนวความคิดและวิธีปรับระดับราคาอย่างชัดเจน เพราะการวัดผลกระทบของภาวะเงินเฟ้อซับซ้อน ยุ่งยากมากและวิธีการที่นำมาใช้วัดก็มีข้อดีและข้อจำกัด ฉะนั้นถ้าขาดความเข้าใจในเรื่องนี้แล้วการเสนอข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาเพิ่มเติม

อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความสับสนได้

อย่างไรก็ตาม เมื่อเรายังไม่สามารถมีวิธีบัญชีที่สมบูรณ์ที่จะสนองวัตถุประสงค์ทั้งหมดของผู้เกี่ยวข้องซึ่งมีหลายกลุ่มและต่างก็มีความต้องการต่าง ๆ กันได้พร้อม ๆ กัน จึงจำเป็นต้องอย่างยิ่งที่ผู้ใช้งบการเงินควรจะมี พื้นฐานในการเข้าใจงบการเงินที่นักบัญชีจัดทำขึ้น ว่าจัดทำขึ้นโดยใช้หลักเกณฑ์อะไร มีข้อจำกัดอะไรบ้าง รวมทั้งเข้าใจผลกระทบของภาวะเงินเฟ้อต่องบการเงินด้วย เพื่อจะได้เข้าใจตัวเลขที่ปรากฏอยู่ในงบการเงินมากขึ้น และนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจลงทุน ให้กู้ยืม และอื่น ๆ ตามวัตถุประสงค์อย่างถูกต้อง

#### หนังสืออ้างอิง

เสนาะ ดิยาวี และกิ่งกนก พิทยานุคุณ. การบัญชีบริหาร. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526.

สุนทรี่ จรูญ. การบัญชีสำหรับภาวะเงินเฟ้อเพื่อการตัดสินใจและวางแผน. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่อง ข้อสมมติขั้นมูลฐานของการบัญชี.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. มาตรฐานการบัญชีและการรายงานสำหรับผลการปรับปรุงระบบการแลกเปลี่ยนเงินตรา.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. ร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง การแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาในรายงานการเงิน.

สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย. เอกสารวิชาการคาป้า. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์, 2517.

DANIEL L JENSEN AND EDWARD N. COFFMAN. ACCOUNTING FOR CHANGING PRICES. VIRGINIA : RESTON PUBLISHING COMPANY, INC, 1984.

GEOFFREY WHITTINGTON. INFLATION ACCOUNTING. GREAT BRITAIN : THE UNIVERSITY PRESS, CAMBRIDGE, 1983.