บทที่ 6
ความยากลำบากในการวัดกำไร

งบกำไรขาดทุนเป็นงบที่สรุปผลการดำเนินงานของบริษัท ในบทนี้จะศึกษาว่าวิธีการปฏิบัติในทางบัญชีจะกระทบต่อการคำนวณกำไรอย่างไร ผู้อ่านงบกำไรขาดทุนจะไม่สามารถตีความได้อย่างถูกต้องเลย นอกเสียจากว่าจะต้องเข้าใจในผลกระทบเหล่านี้

การอธิบายในบทนี้จะกล่าวเฉพาะหลักสำคัญ โดยไม่อธิบายถึงเทคนิค ในขั้นแรกนี้จะอธิบายถึงแนวความคิดต่าง ๆ เกี่ยวกับรายได้ แล้วอธิบายต่อไปในหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป วิธีต่าง ๆ เพื่อดูผลกระทบต่อกำไร จุดประสงค์ก็เพื่อกระตุ้นให้ผู้อ่านได้ตระหนักถึงความไม่แม่นยำของตัวเลขกำไร และจำเป็นต้องระมัดระวังในข้อสมมติฐานและข้อจำกัดของวิธีการคำนวณตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป วิธีการบัญชีที่กล่าวถึงในบทนี้รวมถึงวิธีการคำนวณสินค้าคงเหลือ, การรวมกิจการ และภาษีเงินได้รอการจ่าย

แนวความคิดต่าง ๆ ของคำว่ากำไร

วิธีการคำนวณกำไรมีอยู่หลายวิธีด้วยกัน วิธีการต้นทุนในอดีตได้อธิบายว่า : กำไรคือส่วนเกินของรายได้ที่รับรู้แล้วที่สูงกว่าทรัพย์สินที่ใช้ในการหารายได้ *(สินทรัพย์นี้อยู่ในราคาต้นทุนในอดีต โดยไม่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในค่าของเงิน)* ในทางตรงข้ามภายใต้วิธีมูลค่าปัจจุบันกำไรสุทธิคือ ความมั่นคงสุทธิที่เพิ่มขึ้นจากการประสบความสำเร็จในการดำเนินงานบวกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ที่ถืออยู่ มูลค่าปัจจุบันที่ใช้ในที่นี้เพื่ออธิบายหลักการพื้นฐานในการตีราคาสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม มูลค่าปัจจุบันเป็นคำจำกัดความทั่วไปที่ใช้ในหลาย ๆ ความหมาย บางครั้งมูลค่าปัจจุบันอาจหมายถึงราคาต้นทุนทดแทน (Replacement cost) ในบางครั้งอาจหมายถึงราคาตลาดที่จะขายได้ (realizable value)

ภายใต้ความหมายราคาทดแทน กำไรสุทธิประกอบด้วย 2 ส่วน คือ กำไรจากการดำเนินงาน และกำไรจากการถือสินทรัพย์ (Holding gains) กำไรจากการดำเนินงานจะหมายถึง ส่วนเกินของรายได้ที่สูงกว่าต้นทุนของสินทรัพย์ *(ราคาต้นทุนทดแทน)* ที่ใช้ไปในการหารายได้ กำไรจากการถือสินทรัพย์ *(ขาดทุน)* คือการเพิ่มขึ้น *(หรือลดลง)* ในราคาของสินทรัพย์ที่ถืออยู่ใน

ระหว่างงวด กำไรสุทธิตามความหมายนี้จะแตกต่างกันอย่างมากจากกำไรสุทธิตามวิธีการต้นทุนในอดีต

ให้พิจารณาตัวอย่างต่อไปนี้ บริษัท ก. ซื้อสินค้ามาทั้งสิ้น 12,000 หน่วย ในราคาหน่วยละ 10 บาท ต้นทุนทั้งสิ้นจะเท่ากับ 120,000 บาท และขายสินค้าเหล่านี้ไป 10,000 หน่วย ในราคาหน่วยละ 15 บาท รายได้ทั้งสิ้นเท่ากับ 150,000 บาท ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ มีจำนวน 12,000 บาท ราคาของสินค้าเหล่านี้ได้เพิ่มขึ้นเป็นหน่วยละ 13 บาททันที ภายหลังที่บริษัท ก. ได้ซื้อสินค้าดังกล่าวข้างต้นมาแล้ว และราคาของสินค้าก็ยังคงอยู่ในราคา 13 บาท วิธีทั้ง 2 ดังกล่าวข้างต้นจะปรากฏดังนี้

	ราคาต้นทุนในอดีต		**ราคาต้นทุนทดแทน**
รายได้	150,000	รายได้	150,000
ต้นทุนสินค้าที่ขาย @ 10 บาท	100,000	ต้นทุนสินค้าที่ขาย @ 13 บาท	130,000
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	12,000	ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	**12,000**
ค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น	112,000	ค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น	**142,000**
กำไรสุทธิ	38,000	กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน	**8,000**
		กำไรจากการถือสินทรัพย์*	**36,000**
		กำไรสุทธิ	**44,000**

*ประกอบด้วย 30,000 บาทจากสินค้าที่ขายไป (10,000 × 3) บวก 6,000 บาทจากสินค้าที่ถืออยู่ (2,000 × 3)

ความแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน และกำไรจากการถือสินทรัพย์มิใช่เป็นสิ่งจำเป็นของวิธีราคาต้นทุนทดแทน กำไรสุทธิอาจคำนวณได้จากการนำกำไรสุทธิภายใต้วิธีต้นทุนในอดีตบวกผลกระทบของราคาของสินค้าคงเหลือที่สูงขึ้น ดังนี้ :

กำไรสุทธิภายใต้วิธีต้นทุนในอดีต	38,000 บาท
กำไรจากสินค้าคงเหลือ 2,000 × 3	6,000 บาท
กำไรสุทธิภายใต้วิธีราคาทดแทน	44,000 บาท

ผู้สนับสนุนการแสดงกำไรสุทธิจำนวน 44,000 บาท ที่ประกอบด้วยกำไรจากการดำเนินงาน 8,000 บาท และกำไรจากการถือสินทรัพย์ 36,000 บาท อ้างว่าการแสดงกำไรให้เห็นอย่างชัดเจนในลักษณะดังกล่าวนี้ช่วยเน้นหน้าที่ของฝ่ายบริหารใน 2 ด้าน : หน้าที่ในการทำกำไรจากการ

ค้าในส่วนที่เกินกว่าราคาต้นทุนทดแทน และหน้าที่ทางด้านการลงทุนในสินทรัพย์อย่างฉลาด ความแตกต่างนี้อาจมีความสำคัญในหลาย ๆ องค์การ ข้อสังเกต การวัดต้นทุนของสินค้าในราคาต้นทุนทดแทน ช่วยให้เห็นความแตกต่างระหว่างกำไรจากการดำเนินงาน และกำไรจากการถือสินทรัพย์ ภายใต้ทัศนะนี้สินค้าหรือบริการที่ได้ใช้ไปแล้วจะต้องได้รับการชดเชยอย่างเต็มที่เสียก่อนที่จะคำนวณกำไรจากการดำเนินงาน

ในแง่ของบริษัท กำไรจากการดำเนินงานเป็นตัวแสดงถึงกำไรที่จะแจกจ่ายโดยประมาณ นั้นคือตามตัวอย่าง บริษัท ก. สามารถจ่ายเงินปันผลในจำนวน 8,000 บาท และคงเหลือทรัพยากรไว้ในบริษัทที่เพียงพอให้มีการชดเชยสินค้าคงเหลือที่ได้ขายไปตัวเลข กำไรจำนวน 38,000 บาท ก่อให้เกิดการเข้าใจผิด เพราะว่าไม่สะท้อนให้เห็นส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ที่ได้ขายไป ถ้าบริษัทจ่ายเงินปันผลจำนวน 38,000 บาทแล้วบริษัทจะไม่สามารถดำเนินงานต่อไปในสถานะเดิมกับที่ผ่านมา

ตามตัวอย่างข้างต้น ผู้สนับสนุนราคาต้นทุนทดแทนในการคำนวณกำไรจากการดำเนินงานจะหลีกเลี่ยงการคำนวณค่าใช้จ่ายโดยใช้ราคาต้นทุนในอดีต โดยข้อเสนอนี้จะใช้ (ก) ราคาต้นทุนทดแทนในปัจจุบันและมูลค่าประมาณ หรือ (ข) ดัชนีราคาโดยเฉพาะสำหรับสินทรัพย์แต่ละชนิด ตามวิธีนี้ค่าเสื่อมราคาจะคำนวณจากราคาต้นทุนทดแทนมากกว่าต้นทุนในอดีต โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ดัชนีราคาโดยเฉพาะเป็นวิธีที่นำเอาวิธีมูลค่าปัจจุบันมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิ

ความแตกต่างระหว่างต้นทุนในอดีตและต้นทุนทดแทน ในการคำนวณกำไรสุทธิจะเห็นได้อย่างชัดเจนในบัญชีสินทรัพย์โรงงาน เป็นที่แน่ชัดว่าในอุตสาหกรรมหนักที่ลงทุนในสินทรัพย์ถาวรเป็นจำนวนมาก ค่าเสื่อมราคาเป็นสิ่งที่เกือบจะสำคัญที่สุด และแม้ว่าอาจเป็นอัตราส่วนเพียงเล็กน้อยเมื่อเทียบกับค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น แต่ก็อาจเป็นตัวเลขที่สำคัญเมื่อเทียบกับกำไรสุทธิ ผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับการใช้ต้นทุนในอดีตสำหรับการบันทึกค่าเสื่อมราคามักจะอ้างว่า ค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากต้นทุนโรงงานในอดีตที่สร้างเมื่อ 10–20 ปีที่แล้วเป็นการแสดงค่าใช้จ่ายที่ต่ำกว่าค่าปัจจุบัน และกำไรสุทธิที่สูงเกินไป

ความไม่เพียงพอของต้นทุนในอดีต

นักบัญชีโดยทั่วไปใช้หน่วยเงินตราเป็นเครื่องวัด อย่างไรก็ตาม มูลค่าของเงินตรา ณ ปี 2530 มีกำลังซื้อโดยทั่วไปที่แตกต่างจากมูลค่าเงินตรา ณ ปี 2510 และงบการเงินโดยเฉพาะในกิจการอุตสาหกรรมหนักจะประกอบด้วยเงินตรา ณ เวลาที่ต่างกันข้อวิจารณ์เหล่านี้ได้เกิดขึ้นจากการใช้เงินตราเป็นเครื่องวัด และได้มีข้อเสนอแนะการแก้ไขเปลี่ยนแปลงในการบัญชี และรายงาน

ทางการเงินให้รวมถึงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาเข้าไว้ด้วย

ถ้าระดับราคายังคงที่อย่างสมบูรณ์ กำไรสุทธิก็จะเป็นกระจกที่มีความหมายที่แสดงการเปลี่ยนแปลงในทรัพยากร และกำลังซื้อของบริษัท *(เช่น เงินสด สินค้าคงเหลือกำลังการผลิต)* ในทางปฏิบัติ กำไรสุทธิตามรายงานมักจะเป็นผลจากเงินตรา ณ ปีที่ต่างกันในระยะยาวเมื่อกำลังซื้อลดลง บริษัทจะไม่สามารถจ่ายเงินปันผลในจำนวนที่เท่ากับกำไรสุทธิโดยปราศจากการกระทบในสินทรัพย์ถาวรของบริษัท ดังนั้น การเพิ่มขึ้นในกำไรสุทธิไม่จำเป็นเสมอไปที่จะชี้ว่า สินทรัพย์ที่จะแจกจ่ายได้นั้นเพิ่มขึ้น

ประการหนึ่งของการใช้มูลค่าปัจจุบัน ซึ่งละทิ้งแนวความคิดของการเปรียบเทียบต้นทุนในอดีตกับรายได้ และในอีกประการหนึ่งก็คือยังคงแนวความคิดเดิมอยู่ โดยถือว่าต้นทุนในอดีตที่จะนำมาเปรียบเทียบกับรายได้ ควรได้มีการปรับปรุงให้อยู่ในรูปเงินตราใด โดยเฉพาะเพื่อว่าทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายอยู่ในรูปเงินตราที่มีกำลังซื้อเท่ากัน จุดสำคัญก็คือว่า การปรับปรุงเช่นนี้มิได้ละทิ้งจากต้นทุนในอดีต ตัวเลขที่นำมาปรับปรุงยังคงเป็นต้นทุนในอดีตอยู่ในรูปเงินตราโดยใช้ดัชนีราคาทั่วไป (เช่น ดัชนีผู้บริโภค)

การใช้ดัชนีราคาทั่วไป

ตัวเลขดัชนีเป็นตัวเลขที่นำมาใช้วัดความสัมพันธ์ระหว่างสภาวะปัจจุบัน และสภาวะใดที่ใช้เป็นฐาน นั่นคือดัชนีราคาทั่วไปเปรียบเทียบระหว่างราคาของสินค้าหรือบริการโดยเฉลี่ย ณ วัดใดวันหนึ่งกับราคาของสินค้าหรือบริการโดยเฉลี่ยสำหรับสินค้าหมู่เดียวกัน ณ อีกวันหนึ่งดัชนีราคาเป็นตัวเลขโดยเฉลี่ย ไม่ใช่เป็นตัวเลขที่แสดงพฤติกรรมของสินค้าใด สินค้าหนึ่งโดยเฉพาะนั่นคือราคาสินค้าชนิดหนึ่งอาจเคลื่อนไหวในทิศทางหนึ่ง ในขณะที่สินค้าอีกชนิดหนึ่งเคลื่อนไหวในทิศทางตรงข้าม ตัวอย่างเช่น ระดับราคาของสินค้าบริโภคโดยทั่วไปอาจสูงขึ้นในขณะที่ราคาของไข่ และเนื้อไก่กลับลดต่ำลง

ตัวอย่างเช่น สมมติว่าที่ดินแปลงหนึ่งซื้อมาในราคา 200,000 บาท ระหว่างปี 2510 ซึ่งเป็นปีฐาน เมื่อดัชนีราคาเท่ากับ 100 ในปี 2513 ได้ซื้อที่ดินมาอีกแปลงหนึ่งในราคา 200,000 บาท เมื่อราคาโดยทั่วไปสูงขึ้น 25% ต่อมาในปี 2515 ได้ซื้อที่ดินแปลงที่สามในราคา 200,000 บาท ซึ่งราคาโดยทั่วไปในปีนี้ลดลงเป็น 75% จากปี 2510 ซึ่งเป็นปีฐาน ถ้าตัวเลขเหล่านี้มิได้ปรับปรุง ราคาของที่ดิน 600,000 บาท จะประกอบด้วยจำนวนเงิน 200,000 บาท สำหรับที่ดินแต่ละผืนซึ่งมีความหมายแตกต่างกันอย่างกว้างขวาง[1]

---

[1] จาก Accounting Research Study No 6, Reporting the Financial Effects of Price-Level Changes (New York : American Institute of CPAs, pp 27ff.i

การปรับปรุงตัวเลข 200,000 บาท ในแต่ละครั้งที่ซื้อมาอยู่ในรูปเงินตราเดียวกัน ได้ใช้เงินตราปัจจุบัน เพราะว่าผู้ใช้งบการเงินมักจะคิดในแง่เดียวกัน สมมติว่าปี 2518 ซึ่งดัชนีราคาเป็น 200 การปรับปรุงตัวเลขจะเป็นดังนี้

ปีที่ซื้อ	ราคาต้นทุน	ตัวคูณ	ต้นทุนที่ปรับปรุงแล้ว
2510	200,000	200/100	400,000
2513	200,000	200/125	320,000
2515	200,000	200/75	533,333
	600,000		1,253,333

ต้นทุนที่ปรับปรุงมิใช่มูลค่าปัจจุบัน

ตัวอย่างข้างต้นใช้ดัชนีราคาทั่วไป มิได้ใช้ราคาประเมินหรือดัชนีราคาเฉพาะ ยิ่งกว่านั้นยังมิได้บ่งถึงปริมาณที่ซื้อหรือเปรียบเทียบมูลค่าปัจจุบันของที่ดินที่ซื้อแต่ละครั้ง ถ้าหากว่าผลจากการปรับปรุงโดยใช้ดัชนีราคาทั่วไป และใช้ดัชนีราคาเฉพาะจะเหมือนกันก็เป็นความบังเอิญ

ให้พิจารณาข้อมูลเพิ่มเติมในภาพ 6–1 การเปรียบเทียบระหว่างราคาถัวเฉลี่ยในกรณีต่าง ๆ ข้างล่างแสดงว่า การปรับราคาโดยระดับราคาโดยทั่วไป เป็นการแสดงต้นทุนเดิมของที่ดินในรูปเงินตราปัจจุบัน และไม่เป็นการประเมินตามมูลค่าปัจจุบัน

ภาพ 6-1 มูลค่าต่าง ๆ ของที่ดิน

ปีที่ซื้อ	จำนวนไร่	ราคาต่อไร่	ดัชนีราคาทั่วไป
2510	10	20,000 บาท	100
2513	15	13,333 บาท	125
2515	5	40,000 บาท	75
	30		
2518	(ราคาประเมิน)	60,000 บาท	200

ถ้ามิได้ปรับปรุงราคา (ราคาถัวเฉลี่ย)

600,000 ÷ 30 = 20,000 บาทต่อไร่

ถ้าปรับปรุงด้วยดัชนีราคา (ราคาถัวเฉลี่ย)

1,253,333 ÷ 30 = 41,778 บาทต่อไร่

ถ้าปรับปรุงโดยใช้ราคาที่ประเมิน (ราคาถัวเฉลี่ย)

1,800,000 ÷ 30 = 60,000 บาทต่อไร่

โดยสรุป ดัชนีทั่วไปใช้ในการวัดให้อยู่ในรูปเงินตราเดียวกัน แต่ดัชนีราคาเฉพาะให้มูลค่าปัจจุบันในการวัดผลกำไรขาดทุน จุดสำคัญก็คือว่า ดัชนีราคาทั่วไปสามารถไปกันได้กับหลักต้นทุนในอดีต หรือหลักมูลค่าปัจจุบันของการคำนวณผลกำไรขาดทุน

ตัวอย่างสมมติว่า ณ 31 ธันวาคม 2528 ซื้อที่ดินมาหนึ่งแปลงในราคา 2,000,000 บาท ได้ขายที่ดินแปลงนี้ไปครึ่งแปลงในวันที่ 31 ธันวาคม 2529 ในราคา 1,600,000 บาท และที่ดินที่เหลืออีกครึ่งแปลง ขายไปในวันที่ 31 ธันวาคม 2530 ในราคา 1,800,000 บาท ราคาโดยทั่วไปสูงขึ้น 10 เปอร์เซ็นต์ สำหรับปีแรกและ 20 เปอร์เซ็นต์ ในปีที่สอง กรณีเช่นนี้มีวิธีการวัดกำไรในแต่ละปีอย่างน้อยที่สุดอยู่ 4 วิธี ภาพ 6–2 แสดงว่าวิธีการต้นทุนในอดีตหรือมูลค่าปัจจุบันกระทบเวลาในการรับรู้กำไร (gain) การใช้ดัชนีราคาทั่วไปเป็นการปรับให้อยู่ในเงินตราเดียวกันเท่านั้น

ภาพ 6-2 วิธีการในการวัดกำไร

	ไม่ปรับด้วยดัชนีทั่วไป		ปรับด้วยดัชนีทั่วไป	
	ต้นทุนในอดีต	มูลค่าปัจจุบัน	ต้นทุนในอดีต	มูลค่าปัจจุบัน
2529				
ยอดขาย	1,600,000	1,600,000	1,600,000	1,600,000
มูลค่าปัจจุบัน ณ 31 ธันวาคม 2528: ปรับด้วยระดับราคาทั่วไปที่เปลี่ยนแปลง (1,000,000 × 1.10)		1 ,000,000		1,100,000
ต้นทุนในอดีต	1,000,000		1, 100,000	
กำไรจากการขายที่ดิน	600,000	600,000	500,000	500.000

ที่ดินที่ยังไม่ขาย:				
มูลค่าปัจจุบัน ณ 31 ธันวาคม				
2529		1,600,000		1,600,000
มูลค่าปัจจุบัน ณ 31 ธันวาคม				
2528		1,000,000		1,100,000
กำไรจากการถือครองที่ดินอยู่		600,000		500,000
กำไรรวม	600,000	1,200,000	500,000	1,000,000
งบดุล ราคาที่ดินที่เหลืออยู่	1,000,000	1,600,000	1,100,000	1,600,000
2530				
ราคาขาย	1,800,000	1,800,000	1,800,000	1,800,000
มูลค่าปัจจุบัน ณ 31 ธันวาคม				
2529		1,600,000		
ปรับด้วยระดับราคาทั่วไปที่				
เปลี่ยนแปลง (1,600,000 ×				
1.20)				1,920,000
ต้นทุนในอดีต	1,000,000		1,320,000	
กำไร(ขาดทุน)จากการขาย	800,000	200,000	480,000	(1,200,000)
กำไรสะสม:				
2 ปีรวมกัน	1,400,000	1,400,000	980,000	880,000

ข้อสังเกต ความแตกต่างที่สำคัญระหว่างหลักต้นทุนในอดีต และหลักมูลค่าปัจจุบันก็คือเรื่องของเวลา กำไรรวมของ 2 ปีเท่ากัน เพื่อที่จะเปรียบเทียบตัวเลขกำไรปัจจุบันกับอดีต อดีตการจะปรับเป็นรูปเงินตราปัจจุบัน

สรุปกำไร 2 ปี

2529 ปรับด้วยกำลังซื้อของปี 2530		
500,000 × 1.20 และ 1,000,000 × 1.20	600,000	1,200,000
กำไรปี 2530	480,000	(120,000)
2 ปีรวม	1,080,000	1,080,000

วิธีการบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือ

วิธีการเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ 2 วิธีซึ่งแตกต่างกันในเรื่องข้อสมมติของการไหลของต้นทุน ดังนี้

(1) วิธีเข้าก่อน–ออกก่อน (first in-first out) สินค้าที่ซื้อมาก่อนสมมติว่าได้ขายหรือใช้ไปก่อน สินค้าที่ซื้อมาภายหลังสมมติว่ายังคงอยู่

(2) วิธีเข้าหลัง–ออกก่อน (last in-first out) วิธีนี้สมมุติว่า สินค้าที่ซื้อมาก่อนยังคงอยู่ในมือ สินค้าที่ซื้อมาภายหลัง สมมติว่าได้ขายหรือใช้ไปทันทีตามวิธีนี้ ต้นทุนของสินค้าที่ซื้อครั้งหลังสุดจะถือว่าเป็นต้นทุนของสินค้าที่ขายหรือใช้ไป ความพยายามของวิธีนี้คือ การเปรียบเทียบต้นทุนปัจจุบันกับรายได้ปัจจุบัน เมื่อเปรียบเทียบกับวิธีเข้าก่อน–ออกก่อน วิธีเข้าหลัง–ออกก่อน จะมีผลให้รายงานกำไรสุทธิน้อยกว่าเมื่อราคาสูงขึ้น และรายงานกำไรสุทธิที่สูงกว่าเมื่อราคาลดต่ำลง

ถ้าราคาต่อหน่วยไม่ผันแปร วิธีการสินค้าคงเหลือทั้งหมดจะแสดงผลเหมือนกันหมด แต่ราคาเปลี่ยนแปลง และการเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ปรากฏในบันทึกทางการเงินในวิธีที่ต่าง ๆ กันขึ้นอยู่กับวิธีการสินค้าคงเหลือที่ใช้ ภายใต้วิธีเข้าหลัง–ออกก่อน ราคาซื้อปัจจุบันจะกระทบผลการดำเนินงานงวดปัจจุบัน ภายใต้วิธีเข้าก่อน–ออกก่อน ผลกระทบจากราคาจะไม่ปรากฏทันทีถ้าราคาเปลี่ยนแปลงง่าย กำไรปีต่อปีจะแตกต่างกันอย่างมากภายใต้วิธีการตีราคาสินค้าทั้ง 2 วิธีข้างต้น

การแสดงรายการในงบดุลก็ถูกผลกระทบจากวิธีการสินค้าคงเหลือที่ใช้เช่นกัน ภายใต้วิธีเข้าหลัง–ออกก่อน ราคาของสินค้าคงเหลือจะเป็นราคาที่ผ่านมานานที่สุดจนกระทั่งไม่มีความหมาย ภายใต้วิธีเข้าก่อน–ออกก่อน งบดุลจะแสดงในราคาปัจจุบัน

เมื่อราคาสูงขึ้น วิธีเข้าหลัง–ออกก่อนจะแสดงกำไรสุทธิที่น้อยกว่าวิธีเข้าก่อน–ออกก่อน ดังนั้น ช่วยลดจำนวนภาษีเงินได้ที่จะต้องจ่ายในงวดปัจจุบัน และพร้อมกันวิธีเข้าหลัง–ออกก่อนก่อให้เกิดผลกระทบต่อกำไรอันเนื่องจากเวลาในการซื้อสินค้า ซึ่งสมควรที่จะได้รับความสนใจ ตัวอย่างเช่นถ้าราคาสูงขึ้น และด้วยเหตุผลใดก็ตามอาจเนื่องด้วยเหตุผลทางด้านภาษี บริษัทต้องการแสดงกำไรที่น้อยลงในงวดปัจจุบัน วิธีการก็เพียงแต่ซื้อสินค้าเป็นจำนวนมาก ณ วันใกล้วันสิ้นปี และถือเป็นต้นทุนสินค้าที่ขายเป็นค่าใช้จ่าย ดังนั้น ต้นทุนสูงขึ้นกว่าปกติที่กระทำได้

ข้อสังเกต ทั้งวิธีเข้าก่อน–ออกก่อน และเข้าหลัง–ออกก่อน ไม่ใช่เป็นเรื่องวัดผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของราคาในแง่ของปัญหาทางด้านบริหาร จากภาพ 6–3 แสดงว่า ตัวเลขกำไรสุทธิตามวิธีเข้าก่อน–ออกก่อน ได้รวมเอาราคาที่สูงขึ้นเข้าไว้ด้วย และตัวเลขกำไรสุทธิตามวิธี

เข้าหลัง—ออกก่อน ไม่รวมราคาที่สูงขึ้นเข้าไว้เลย ต้นทุนของสินค้าที่เพิ่มขึ้น 1,000 บาท *(ซึ่งเป็นจำนวนจากสินค้าคงเหลือปลายงวด 1,000 หน่วย @ 1 บาท)* รวมอยู่ในกำไรสุทธิ 6,000 บาท ตามวิธีเข้าก่อน—ออกก่อน และไม่ได้ถูกรวมอยู่ในกำไร 5,000 บาทตามวิธีเข้าหลัง—ออกก่อน ซึ่งต่างกับวิธีราคาต้นทุนทดแทนที่แสดงผลกระทบจากราคาแยกต่างหาก โดยถือเป็นกำไรจากการถือสินทรัพย์ (holding gains) พึงระมัดระวังว่า วิธีราคาต้นทุนทดแทนไม่ใช่วิธีการบัญชีรับรองทั่วไป

ภาพ 6-3 เปรียบเทียบวิธีเข้าหลัง-ออกก่อน, เข้าก่อน—ออกก่อน, ต้นทุนทดแทน

	เข้าหลัง-ออกก่อน			เข้าก่อน-ออกก่อน			ต้นทุนทดแทน		
	หน่วย	@	ยอดรวม	หน่วย	@	ยอดรวม	หน่วย	@	ยอดรวม
ยอดขาย	5,000	4.4	22,000	เหมือน		22,000	เหมือน		22,000
สินค้าต้นงวด	1,000	2.0	2,000	เหมือน		2,000			
ซื้อ	5,000	3.0	15,000	เหมือน		15,000			
สินค้าที่มีเพื่อขาย	6,000		17,000	เหมือน		17,000			
สินค้าปลายงวด	1,000	2.0	2,000	1,000	3.0	3,000			
ต้นทุนขาย	5,000	3.0	15,000	1,000	2.0	2,000	5,000	3.0	15,000*
				4,000	3.0	12,000			
กำไรขั้นต้น			7,000			8,000			7,000
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ			2,000			2,000			2,000
กำไรสุทธิ			5,000			6,000			
กำไรจากการดำเนินงาน									5,000
กำไรจากการถือสินทรัพย์ 1,000 หน่วย @ 1 บาท									1,000
กำไรสุทธิ									6,000

*ภายใต้วิธีต้นทุนทดแทน ต้นทุนขายคำนวณโดยการคูณจำนวนหน่วยกับต้นทุนทดแทน

อย่างไรก็ตาม แนวโน้มราคาที่สูงขึ้นก่อให้เกิดการสนับสนุนการใช้วิธีการตีราคาสินค้าตามวิธีเข้าหลัง—ออกก่อน หลักสำคัญที่ยึดถือก็คือ เปรียบเทียบต้นทุนปัจจุบันกับรายได้ปัจจุบันจากวิธีนี้ ผลกำไรสุทธิสะท้อนให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ที่แจกจ่ายไป (การจ่ายปันผล) ดังนั้น วิธีเข้าหลัง—ออกก่อน ประสบความสำเร็จตามจุดมุ่งหมายนี้ ตัวอย่าง ภาพ 6—3 ถ้ากำไรสุทธิจำนวน 6,000 บาท จ่ายเป็นเงินปันผลแทนที่จะเป็น 5,000 บาท บริษัทที่ใช้วิธีเข้าก่อน—

ออกก่อนจะประสบปัญหาการขาดแคลนเงินทุนในการจ่ายชดเชยสินค้าเพื่อการขายในงวดถัดไป ในทางกลับกัน วิธีเข้าหลัง–ออกก่อนจะสะสมเงินทุนไว้เพียงพอ ดังนี้ :

	เข้าหลัง-ออกก่อน	เข้าก่อน-ออกหลัง
รายรับ (สมมติ)	20,000 บาท	20,000 บาท
จ่ายปันผลเท่ากับกำไรสุทธิ	5,000	6,000
เงินทุนที่คงเหลือไว้เพื่อจ่ายซื้อสินค้า 5,000 หน่วยในงวดถัดไป	15,000	14,000
เงินทุนที่ต้องการ 5,000 หน่วย @ 3 บาท	15,000	15,000
เงินทุนขาดแคลน		-1,000

อย่างไรก็ตาม การจ่ายเงินปันผลมิใช่เป็นเหตุผลที่เพียงพอในการใช้วิธีเข้าหลัง–ออกก่อน เหตุผลที่แท้จริงก็คือการยอมรับในแง่ของภาษี

วิธีราคาทุนหรือตลาดที่ต่ำกว่า ตามวิธีนี้นำเอาราคาตลาดเปรียบเทียบกับราคาทุน (ราคาทุนที่ได้จากวิธีเข้าก่อน–ออกก่อน, ถัวเฉลี่ย หรืออื่น ๆ) และราคาใดต่ำกว่าให้ถือเป็นมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ราคาตลาดโดยทั่วไปหมายถึงราคาต้นทุนทดแทนไม่ได้หมายถึงราคาที่ขายให้แก่ลูกค้า

สมมติว่า สินค้าคงเหลือมีมูลค่าในราคาทุน 10,000 บาท และราคาตลาด 7,000 บาท ดังนั้น ราคาสินค้าคงเหลือจะตัดบัญชีลง 3,000 และถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน ราคาที่ผันแปรต่ำลงทำให้สินค้านั้นสูญเสียกำลังในการก่อรายได้ ราคาใหม่ 7,000 บาท ถือเป็นราคาทุนเดิมของสินค้าคงเหลือ หรืออีกนัยหนึ่ง ราคาตลาดกลายเป็นราคาทุนใหม่ของสินค้าคงเหลือในทางบัญชี

เมื่อเปรียบเทียบกับการใช้วิธีราคาทุน (ตามภาพ 6–4) วิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าจะรายงานกำไรที่ต่ำกว่าในงวดปัจจุบัน และกำไรที่สูงกว่าในงวดถัดไปตามภาพ 6–4 สมมติว่าไม่มีการขายสินค้าเพิ่มเติมในงวดถัดไป ยกเว้นแต่การขายสินค้าคงเหลือยกมาเท่านั้น กำไรรวมของทั้ง 2 งวดจะเท่ากัน (ไม่คำนึงถึงภาษี) คือ 31,000 บาท

ภาพ 6-4 ภาพเปรียบเทียบวิธีทุนและวิธีราคาทุนหรือตลาดที่ต่ำกว่า

	ราคาทุน		ราคาทุนหรือตลาดต่ำกว่า	
	งวด 1	งวด 2	งวด 1	งวด 2
ยอดขายสุทธิ	100,000	11,000	100,000	11,000
สินค้าที่มีเพื่อขาย	80,000	10,000	80,000	7,000
สินค้าปลายงวด	10,000	—	7,000	—
ต้นทุนขาย	70,000	10,000	73,000*	7,000
กำไรขั้นต้น	30,000	1,000	27,000	4,000

*ต้นทุนสินค้าที่ขายเพิ่มขึ้น 3,000 บาท จากการตัดบัญชีสินค้าคงเหลือ นักบัญชีนิยมถือราคา 3,000 บาท ที่ตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายแยกต่างหาก

วิธีการบัญชีสำหรับการรวมกิจการและค่าความนิยม

วิธีการบัญชีสำหรับการรวมกิจการนั้นกล่าวว่า สินทรัพย์สุทธิที่ได้รับควรจะได้บันทึกในราคาทุนที่ซื้อ นั่นคือ จำนวนเงินสดที่จ่าย หรือราคายุติธรรมของสินทรัพย์อื่นที่ได้ให้ไป ถ้าผู้ซื้อได้จ่ายหุ้นทุนให้สำหรับสินทรัพย์ที่ซื้อ ราคาต้นทุนมักจะหมายถึงราคาตลาดของหุ้น หรือราคายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับแล้วแต่สิ่งใดชัดแจ้งกว่า

การปันส่วนราคาซื้อทั้งหมดในระหว่างสินทรัพยีแต่ละชนิดเป็นสิ่งสำคัญ แต่เป็นเรื่องยากลำบาก สินทรัพย์และหนี้สินทุกชนิดจะต้องบันทึกไม่ว่าจะได้มีการบันทึกหรือไม่จากบริษัทผู้ขาย ส่วนเกินของราคาซื้อที่สูงกว่าราคาของสินทรัพย์หักด้วยหนี้สินแล้ว ถือว่าเป็นการซื้อค่าความนิยม

ภาพ 6-5 แสดงการรวมกิจการ โดยบริษัท ก จ่าย 120 ล้านบาท ให้แก่ผู้ถือหุ้นบริษัท ข สำหรับหุ้นของ ข ทั้งหมด และ ข เลิกกิจการ ข้อสังเกต สินทรัพย์ถาวรของบริษัท นำมารวมกิจการในราคาตามมูลค่า ณ วันนี้ ราคาตามบัญชีของ ข เท่ากับ 80 ราคาตลาดของสินทรัพย์แต่ละชนิดรวมแล้วเท่ากับ 120 และส่วนเกินที่จ่ายให้ไปที่สูงกว่า 120 ถือเป็นการซื้อค่าความนิยม

ภาพ 6-5 การบัญชีการรวมกิจการ
ราคาซื้อเงินสดในกิจการ ข
(หน่วยล้านบาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	รวมกิจการ
เงินสด	150	20	150 + 20 — 120 = 50
สินค้าคงเหลือ	60	30	60 + 30 = 90
สินทรัพย์ถาวร (สุทธิ)	60	30	60 + (30 + 40)* = 130
สินทรัพย์ทั้งสิ้น	270	80	270
ทุนเรือนหุ้นและส่วนเกินทุน	70	30	70
กำไรสะสม	200	50	200
ส่วนของเจ้าของทั้งสิ้น	270	80	270
กำไรสุทธิงวดปัจจุบัน	20	12	

*ราคาตลาดของสินทรัพย์ถาวรของบริษัท ข ณ วันนี้ เท่ากับ 70 สูงกว่าราคาตามบันทึกอยู่ 40

ข้อสังเกตเกี่ยวกับค่าความนิยม: ถ้าบริษัท ก ตัดสินใจว่ามูลค่าของบริษัท ข ควรจะสูงกว่า 120 และจำเป็นต้องจ่ายเงินสดเพิ่มขึ้นในการซื้อบริษัท ข ตัวอย่าง ถ้าบริษัท ก ยินดีจ่ายในราคา 140 ค่าความนิยมที่ซื้อเท่ากับ 20 และบันทึกเป็นสินทรัพย์ของกิจการใหม่

ลักษณะของค่าความนิยม

ค่าความนิยมถือเป็นสินทรัพย์ถาวรไม่มีตัวตนปรากฏในงบดุล บริษัทอาจจะยินดีที่จะซื้อสินทรัพย์แต่ละชนิดในราคาสูงกว่าราคาปัจจุบัน ทั้งนี้ โดยหวังว่าบริษัทที่ซื้อสามารถที่จะทำกำไรที่สูงกว่าปกติ กำไรส่วนที่เกินนี้อาจกล่าวได้ดังนี้

1. เพื่อเป็นการประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย โดยการซื้อกิจการที่มีส่วนในตลาดในสินค้าชนิดนั้น หรือในเขตพื้นที่ที่กิจการกำลังวางแผนที่จะขยาย

2. เพื่อประสิทธิภาพที่เพิ่มขึ้น การจัดการใหม่ หรือการตัดทอนในงานที่ซ้ำซ้อน

3. ความชำนาญในงานบริหารอย่างดีเลิศ หรือสายผลิตภัณฑ์ที่เหมือนกัน

ค่าความนิยมเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นเนื่องจากภายในบริษัท ตัวอย่างเช่น ความสามารถในงานวิจัย ประกอบกับความชำนาญและความสามารถในการบริหารงานช่วยเสริมให้บริษัทอยู่ในฐานะเป็น

ผู้ครองตลาด ซึ่งมีผลให้บริษัทอื่นยินดีจ่ายในราคาสูง ความสามารถในการกำหนดราคาส่วนเกินนี้เรียกว่า ค่าความนิยม อย่างไรก็ตาม ค่าความนิยมนี้จะไม่บันทึกในบัญชีของบริษัทผู้ขาย ค่าความนิยมบันทึกเป็นสินทรัพย์ในสมุดบัญชีของผู้ซื้อเท่านั้น

ค่าความนิยมนี้จะตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามงวดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์การตัดบัญชีสูงสุดไม่เกิน 40 ปี ผู้บริหาร, ผู้ลงทุนและแม้นักบัญชีเองนั้นมีความไม่สบายใจที่ปรากฏบัญชีค่าความนิยมในงบดุล บางครั้งค่าความนิยมถูกถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ แม้ว่าฝ่ายบริหารได้ตัดสินใจยินยอมที่จะจ่ายสูงกว่ามูลค่าของสินทรัพย์แต่ละชนิด ในทางปฏิบัติ นักบัญชีมีความรู้สึกว่า ปัจจัยในการให้เกิดรายได้ของค่าความนิยมไม่น่าจะเป็นไปได้ที่จะมีมูลค่าตลอดไปทั้ง ๆ ที่บางครั้งจำเป็นต้องมีรายจ่ายเพื่อรักษามูลค่าของมันไว้

วิธีการบัญชีสำหรับภาษีเงินได้รอจ่าย (ค้างจ่าย)

ในปัจจุบันงบการเงินที่จัดทำมักจะเป็นไปในรูปแบบที่จะใช้วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่งสำหรับการชำระภาษีเงินได้ และคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรงเมื่อเสนอรายงานต่อผู้ถือหุ้น ดังนั้น จะปรากฏชัดว่า ภาษีเงินได้ที่ต้องจ่ายในปีต้น ๆ ของการใช้สินทรัพย์จะมีจำนวนต่ำกว่า การที่บริษัทได้ใช้วิธีเส้นตรงในการคำนวณค่าเสื่อมราคาเพื่อการเสียภาษี และเสนอรายงานต่อผู้ถือหุ้น และจะสูงกว่าในปีท้าย ๆ ของการใช้สินทรัพย์

ความแตกต่างของเวลาในการจ่ายเงินสด เพื่อชำระค่าภาษีได้ก่อให้เกิดคำถามว่า ควรจะวัดผลกำไรอย่างไรในการเสนอรายงานต่อผู้ถือหุ้น ซึ่งจะเห็นได้ชัดเจนจากตัวอย่างต่อไปนี้ สมมติบริษัท ก ซื้อสินทรัพย์มาในราคา 15 ล้านบาท โดยกะประมาณว่าอายุการใช้ของสินทรัพย์นี้เท่ากับ 5 ปี และไม่มีราคาซาก สมมติว่าวิธี sum-of-the-years'-digits ได้ใช้เพื่อการคำนวณภาษีกำไรประจำปีก่อน ค่าเสื่อมราคาและภาษี สมมติว่าเท่ากับ 10 ล้านบาท อัตราภาษี 40% ภาพ 6—6 แสดงถึงผลกระทบต่อกำไรสุทธิภายหลังภาษี โดยสมมติว่า (1) ถ้าไม่ได้มีการกระจายภาษีที่จะต้องชำระและ (2) ถ้ามีการกระจายภาษีที่จะต้องชำระ

ตามวิธีที่ 1 ในภาพ 6—6 แสดงว่า นักบัญชีบางคนเชื่อว่า ค่าภาษีเงินได้ที่จะปรากฏในงบกำไรขาดทุนควรจะเป็นจำนวนที่จ่ายจริงให้รัฐบาลเท่านั้น ข้อสังเกตมีอีกว่า การชำระภาษีที่ต่ำกว่าในปีต้น ๆ นี้จะถูกชดเชยด้วยภาษีที่ต้องจ่ายสูงกว่าในปีหลัง ๆ

ตามวิธีที่ 2 ในภาพ 6—6 แสดงถึงการกระจายภาษีเงินได้ ซึ่งมีผลให้กำไรสุทธิที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุนเป็นไปอย่างสม่ำเสมอไม่ผันแปรมากเกินไป

ภาพ-6-6 เปรียบเทียบการรายงานในทางปฏิบัติสำหรับค่าเสื่อมราคาและภาษีเงินได้

ข้อเท็จจริง: ซื้อสินทรัพย์ในราคา 15 ล้านบาท ;อายุการใช้ 5 ปี อัตราภาษี 40 เปอร์เซ็นต์ บริษัทได้ใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธี SYD เพื่อการชำระภาษี แต่ใช้วิธีเส้นตรงในรายงานทางการเงินต่อผู้ถือหุ้น

รายงานเพื่อการชำระภาษี

ปี	กำไรก่อนค่าเสื่อมราคาและภาษี	ค่าเสื่อมราคา SYD		กำไรก่อนภาษี	ภาษีเงินได้จ่ายจริง	กำไรหลังภาษี
1	10	$\frac{5}{15} \times 15$	= 5	5	2.0	3.0
2	10	$\frac{4}{15} \times 15$	= 4	6	2.4	3.6
3	10	$\frac{3}{15} \times 15$	= 3	7	2.8	4.2
4	10	$\frac{2}{15} \times 15$	= 2	8	3.2	4.0
5	10	$\frac{1}{15} \times 15$	= 1	9	3.6	5.4
สะสม	50		15	35	14.0	21.0

รายงานเสนอต่อผู้ถือหุ้น

(1) ค่าเสื่อมตามวิธีเส้นตรงและไม่มีการกระจายค่าภาษี

ปี	กำไรก่อนค่าเสื่อมราคาและภาษี	ค่าเสื่อมราคาเส้นตรง	กำไรก่อนภาษี	ภาษีเงินได้จ่ายจริง	กำไรหลังภาษี	ผลกระทบต่องบดุล : ภาษีเงินได้รอจ่าย
1	10	3	7	2.0	5.0	–
2	10	3	7	2.4	4.6	–
3	10	3	7	2.0	4.2	–
4	10	3	7	3.2	3.8	–
5	10	3	7	3.6	3.4	–
สะสม	50			14.0	36	

(2) ค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรงและการกระจายภาษีเงินได้

ปี	กำไรก่อนค่าเสื่อมราคาและภาษี	ค่าเสื่อมราคาเส้นตรง	กำไรก่อนภาษี	ภาษีเงินได้ จ่ายจริง	ภาษีรอจ่าย	ค่าภาษีเงินได้	กำไรหลังภาษี	งบดุล ภาษีเงินได้รอจ่าย
1	10	3	7	2.0	0.8	2.8	4.2	0.8
2	10	3	7	2.4	0.4	2.8	4.2	1.2
3	10	3	7	2.8	0	2.8	4.2	1.2
4	10	3	7	3.2	-0.4	2.8	4.2	0.8
5	10	3	7	3.6	-0.8	2.8	4.2	—
สะสม	30		35	14.0	0	14.0	21.0	—

ภาพ 6-7 การวิเคราะห์กิจการที่กำลังขยายตัวและภาษีเงินได้รอจ่าย

ข้อเท็จจริง: เหมือนภาพ 6–6 ยกเว้นว่าบริษัทได้จ่ายซื้อสินทรัพย์ในแต่ละปี 15 ล้านบาทและกำไรเพิ่มขึ้น 10 ล้านบาทในแต่ละปี ในปีที่ 6 จำนวน 15 ล้านบาท เป็นการจ่ายทดแทนสินทรัพย์ตามที่ได้จ่ายซื้อในปีที่ 1 ซึ่งหมดอายุในปีที่ 6

รายงานเพื่อการชำระภาษี

ปี	กำไรก่อนค่าเสื่อมราคาและภาษี	ค่าเสื่อมราคา SYD	กำไรก่อนภาษี	ภาษีเงินได้จ่ายจริง	กำไรสุทธิหลังภาษี
1	10	5	5	2.0	3.0
2	20	4+5=9	11	4.4	6.6
3	30	3+4+5=12	fa	1.2	10.8
4	40	2+3+4+5=14	26	1c.4	15.6
5	50	f+2+3+4+5=15	35	14.c	21 .0
6	50	+1+2+3+4+5=15	35	14.0	21.0

รายงานเสนอต่อผู้ถือหุ้น

วิธีเส้นตรงและการกระจายภาษีเงินได้

ปี	กำไรก่อนค่าเสื่อมราคาและภาษี	ค่าเสื่อมราคาเส้นตรง	กำไรก่อนภาษี	ค่าภาษีเงินได้จ่ายจริง	ค่าภาษีเงินได้รอจ่าย	ค่าภาษีเงินได้รวม	กำไรหลังภาษี	งบดุล บ/ช ภาษีเงินได้รอจ่าย
1	10	3	7	2.0	0.8	2.8	4.2	0.8
2	20	6	14	4.4	1.2	5.6	8.4	2.0
3	30	9	21	7.2	1.2	8.4	12.6	3.2
4	40	12	28	10.4	0.8	11.2	16.8	4.0
5	50	15	35	14.0	—	14.0	21 .0	4.0
6	50	15	35	14.0	—	14.0	21 .0	4.0

ภาษีเงินได้รอการจ่ายอยู่ทางด้านเครดิตในแง่ที่ว่าแสดงถึงจำนวนภาษีเงินได้ที่จะต้องจ่ายในอนาคต ปีที่ 4 และ 5 แสดงให้เห็นว่ายอดทางด้านเครดิตนี้จะใช้ไปอย่างไร แท้จริงแล้วภาษีเงินได้รอการจ่ายเป็นหนี้สิน และควรบันทึกขึ้นบัญชีตามเกณฑ์จำนวนลด ผู้ที่เห็นด้วยกับการบันทึกบัญชีรอการจ่ายเห็นว่า การบันทึกตามจำนวนเงินที่จ่ายเป็นการบันทึกตามเกณฑ์เงินสด เนื่องจากเป็นภาระผูกพันที่เกิดขึ้น เนื่องจากการเลื่อนระยะเวลาการชำระภาษีออกไปในวันข้างหน้า

ในกิจการที่กำลังเจริญก้าวหน้า บัญชีภาษีเงินได้รอการจ่ายจะสะสมจนกลายเป็นจำนวนมาก และจะไม่ลดลงจนกว่าบริษัทจะเริ่มลดระดับการดำเนินงานลง ตัวอย่างตามภาพ 6–6 ถ้าบริษัทจ่าย 15 ล้านบาท สำหรับการขยายโรงงานทุกปี จำนวนภาษีรอการจ่ายเพิ่มเติมมากขึ้นทุกปี และจะมากกว่าจำนวนภาษีเงินได้รอการจ่ายที่ลดลง ภาพ 6–7 สรุปถึงปัญหานี้

ผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับการบันทึกภาษีรอการจ่ายเห็นว่า วิธีการกระจายภาษีเช่นนี้ ไม่ควรจะนำมาใช้กับความแตกต่างระหว่างกำไรเพื่อเสียภาษี และกำไรสุทธิก่อนภาษีในทางบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กิจการที่มีอัตราการขยายตัวเท่าเดิมทุกปีตามภาพ 6–7 ซึ่งการทำเช่นนี้ก่อให้เกิดผลที่เป็นการเลื่อนเวลาการชำระภาษีออกไปโดยไม่มีจุดจบ และภาษีรอการจ่ายจะไม่ลดลง ซึ่งจะมีผลให้การแสดงกำไรสุทธิต่ำไป ข้อสังเกตจากปีที่ 6 ในภาพ 6–7 ภาษีเงินได้รอการจ่ายจะไม่ลดลงนอกเสียจากว่า บริษัทจะลดระดับการขยายทรัพย์สินจาก 15 ล้านบาทลงไป

ผู้ที่เห็นด้วยกับการบันทึกบัญชีภาษีเงินได้รอการจ่าย (ค้างจ่าย) เห็นว่าจำนวนเงินที่มียอดเพิ่มขึ้นในบัญชีภาษีเงินได้รอการจ่ายนี้ เป็นตัวอย่างของปรากฏการณ์ในหลาย ๆ บัญชีในกิจการที่

กำลังขยายตัว ตัวอย่างเช่น บัญชีเจ้าหนี้การค้าและหนี้สินสำหรับค่าลิขสิทธิ์ของผลิตภัณฑ์ก็อาจจะเพิ่มขึ้นในทำนองเดียวกัน ซึ่งข้ออ้างเช่นนั้นไม่ควรจะนำมาตัดสินว่า หนี้สินตามข้อผูกมัดนี้ไม่มีความจำเป็น

สรุป

การเปรียบเทียบต้นทุนในอดีตกับรายได้เป็นวิธีการบัญชีที่รับรองทั่วไปในการคำนวณหาผลกำไร แต่ได้มีการเสนอให้ใช้มูลค่าปัจจุบันเพื่อการคำนวณ โดยเห็นว่าแสดงให้เห็นความมั่งคั่งที่เกิดขึ้นได้ดีกว่า

ดัชนีราคาทั่วไปได้ถูกนำมาใช้ในการปรับต้นทุนในอดีต เพื่อให้ค่าใช้จ่ายทุกตัวอยู่ในมูลค่าเงินตราที่มีกำลังซื้อเท่ากัน การปรับปรุงเช่นนี้ก็ยังคงอยู่ในแนวของต้นทุนในอดีตในทางตรงกันข้าม ดัชนีราคาสินค้าเฉพาะอย่างได้นำมาใช้ในวิธีมูลค่าปัจจุบันในการคำนวณกำไร

ภายใต้โครงร่างของราคาต้นทุนในอดีต มีวิธีการบัญชีให้เลือกมากมายหลายวิธี ซึ่งเกิดผลกระทบต่อกำไรต่างกัน ตัวอย่างเช่น วิธีการบัญชีเพื่อการตีราคาสินค้าคงเหลือและวิธีการบัญชีภาษีเงินได้

ดังนั้น ยังมีความจำเป็นที่การบัญชีจะต้องปรับให้เป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน ภายใต้สภาวการณ์ที่เหมือนกัน

ปัญหาท้ายบทสำหรับการทบทวน

ปัญหาข้อ 1.

ในปี 2520 นาย ก. ได้ซื้อที่ดินแปลงหนึ่งในราคา 24,000 บาท และปีนี้ นาย ก. ได้ซื้อที่ดินแปลงที่อยู่ติดกันในราคาแปลงละ 72,000 บาท ระดับราคาโดยทั่วไปเพิ่มขึ้นจาก 100 ในปี 2520 เป็น 300 ในปีนี้ ให้เติมในช่องว่าง

ที่ดิน	(1) ราคาทุนในอดีต วัดมูลค่าตามกำลังซื้อ ปี 2520	(2) ราคาทุนในอดีต วัดมูลค่าตามกำลังซื้อ ปีปัจจุบัน	(3) ราคาทุนในอดีต วัดตามมูลค่า เดิมที่ซื้อ
แปลงที่ 1			
แปลงที่ 2			
ยอดรวม			

คำถาม:

1. ให้เปรียบเทียบตัวเลขในทั้ง 3 ช่อง ยอดรวมใดที่ไม่สมเหตุสมผล เหตุผล?
2. การที่ราคาที่ดินแปลงที่ 1 ในคอลัมน์ 2 สูงขึ้นก่อให้เกิดกำไร (gains) ทำไม? สมมตินาย ก. มีที่ดินอยู่เพียงเท่านี้ และไม่มีทรัพย์สินอื่นใดไม่มีหนี้สิน ให้จัดทำงบดุล สำหรับแต่ละคอลัมน์

เฉลยปัญหาข้อ 1

ที่ดิน	(1) ราคาทุนในอดีต วัดมูลค่าตามกำลังซื้อ ปี 2520	(2) ราคาทุนในอดีต วัดมูลค่าตามกำลังซื้อ ปีปัจจุบัน	(3) ราคาทุนในอดีต วัดตามมูลค่าเดิมที่ซื้อ
แปลงที่ 1	24,000	72,000	24,000
แปลงที่ 2	24,000	72,000	72,000
	48,000	144,000	96,000

1. ตัวเลขในคอลัมน์ที่ 3 ดูไม่สมเหตุสมผล เมื่อเปรียบเทียบกับคอลัมน์ 1 และคอลัมน์ 2 โดยที่ว่า ทั้งคอลัมน์ 1 และ 2 ได้ใช้มูลค่า ณ. มูลค่าเดียวกัน กล่าวคือ ในคอลัมน์ 1 และ 2 ได้ปรับตัวเลขของราคาทุนในอดีตให้อยู่ในมาตรฐานวัดมูลค่าเดียวกัน การคำนวณเช่นนี้เป็นการปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา การที่จะปรับระดับราคาให้อยู่ในมูลค่าปี 2520 หรือปีปัจจุบันอยู่ที่ความชอบของแต่ละบุคคล แต่โดยทั่วไปแล้วนิยมปรับปรุงตัวเลขด้วยมูลค่าปัจจุบัน เพราะว่ามูลค่าปัจจุบันให้ความหมายที่ดีกว่าแก่ผู้อำนวยการเงิน
2. การปรับด้วยระดับราคาเช่นนี้ไม่ถือว่าเป็นกำไร (gains) เป็นแต่การปรับปรุงราคาทุนให้อยู่ในกำลังซื้อเดียวกันเท่านั้น ภายใต้การบัญชีว่าด้วยการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา งบดุลจะเป็นดังนี้

	(1)	(2)	(3)
ที่ดิน	~~48,000~~	~~144,000~~	96,000
ส่วนของเจ้า	~~48,000~~	144,000	96,000

ปัญหาข้อ 2.

ให้พิจารณาในภาพ 6–5 สมมติว่า ทรัพย์สินถาวรตีราคาได้เพียง 60 ล้านบาท แทนที่จะเป็น 70 ล้าบาท จากราคาซื้อทั้งสิ้น 120 ล้านบาท บัญชีภายหลังจากการรวมกิจการจะเป็นอย่างไร ถ้าเป็นกรณีของการซื้อกิจการ

เฉลยปัญหาข้อ 2.

ในบัญชีจะปรากฏบัญชีขึ้นมาอีกบัญชีหนึ่งคือบัญชีค่าความนิยมในจำนวนเงิน 10 ล้านบาท ทรัพย์สินถาวรจะอยู่ในราคารวมทั้งสิ้น 120 ล้านบาท กล่าวคือ รวมราคาของทรัพย์สินถาวรที่ซื้อมาในราคา 60 ล้านบาทเท่านั้น

โจทย์แบบฝึกหัด

ข้อ 6—1 สมมติว่าที่ดินแปลงหนึ่งได้ซื้อมาในราคา 20,000 บาท ในวันที่ 31 ธันวาคม 2525 เมื่อดัชนีราคาทั่วไปเท่ากับ 100 ระดับราคาโดยทั่วไปได้สูงขึ้น 20 เปอร์เซ็นต์ในปี 2526 และ 10 เปอร์เซ็นต์ระหว่างปี 2527 ที่ดิน $\frac{1}{2}$แปลงได้ขายไป ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2527 ในราคา 60,000 บาท ที่ดินแปลงนี้ $\frac{1}{2}$แปลงสามารถขายได้ในราคา 36,000 บาท ณ 31 ธันวาคม 2526

1. จัดทำตารางแบ่งเป็น 4 คอลัมน์ คอลัมน์คือ (1) ราคาทุนในอดีต—ไม่ปรับด้วยระดับราคาทั่วไป (2) ราคาทุนในอดีต—ปรับด้วยระดับราคาทั่วไป (3) มูลค่าปัจจุบัน—ไม่ปรับด้วยระดับราคาทั่วไป (4) มูลค่าปัจจุบัน—ปรับด้วยระดับราคาทั่วไป แสดงราคาที่ดินที่จะปรากฏในงบดุล และกำไรสุทธิปี 2526 และ 2527
2. หลังจากทำคำถามข้อ 1 เสร็จแล้ว ให้จัดทำกำไรเปรียบเทียบสำหรับ 2 ปี

ข้อ 6—2 *"เมื่อระดับราคาสูงขึ้น วิธีการบัญชีเข้าก่อน—ออกก่อน ไม่แสดงกำไรที่เป็นจริง เพราะว่าทรัพยากรควรจะคงไว้ในธุรกิจเพื่อการดำเนินงานมากขึ้นกว่าที่เคยผ่านมา"* เห็นด้วยหรือไม่ เหตุผล?

ข้อ 6—3 *"ราคาทุนหรือตลาดราคาใดต่ำกว่า"* เป็นวิธีการบัญชีในการบันทึกสินค้าคงเหลือที่ไม่สม่ำเสมอเห็นด้วยหรือไม่ เหตุผล

ข้อ 6—4 ให้พิจารณาจากภาพ 6—8 สมมติว่าได้จ่ายซื้อทรัพย์สินที่หักค่าเสื่อมได้ในราคา 30 ล้านบาท, อายุการใช้งาน 5 ปี และกำไรสุทธิก่อนหักค่าเสื่อมราคาและภาษีเงินได้มีจำนวน 60 ล้านบาท ให้เติมตัวเลขในทุกคอลัมน์ในภาพ 6—8 (สำหรับรายงานเพื่อการชำระภาษี)

ข้อ 6—5 ต่อไปนี้เป็นงบกำไรขาดทุนของบริษัท ดวงเดือน จำกัด ได้จัดทำขึ้นสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2527

บริษัท ดวงเดือน จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2527

ขาย		400.000
หัก ต้นทุนขาย:–		
สินค้าคงเหลือต้นงวด	56,000	
ซื้อสุทธิ	296,000	
สินค้าที่มีเพื่อขาย	352,000	
สินค้าคงเหลือปลายงวด	72,000	280,000
กำไรขั้นต้น		120,000
หัก ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (ไม่รวมค่าเสื่อมราคา)	48,000	
ค่าเสื่อมราคา	32,000	80,000
กำไรสุทธิ		40,000

รายละเอียดเพิ่มเติม

ในวันที่ 31 ธันวาคม 2527 เลขดัชนีราคาเท่ากับ 140 สินค้าขายไปในราคา 240,000 บาท เลขดัชนีเท่ากับ 120 และส่วนที่เหลือขายเมื่อเลขดัชนีเป็น 140

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2527 เลขดัชนีราคาเท่ากับ 100

สินค้าคิดราคาแบบ Fifo ซื้อมา 2 ครั้ง ครั้งแรกจำนวน 208,000 บาท เลขดัชนีเท่ากับ 120 และที่เหลือซื้อเมื่อเลขดัชนีเท่ากับ 140

ค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นเมื่อเลขดัชนีเป็น 140 ส่วนค่าเสื่อมราคาคิดจากทรัพย์สินถาวรที่ซื้อมาขณะที่เลขดัชนีเป็น 90

ให้ทำ

จัดทำงบกำไรขาดทุนสำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2527 ขึ้นใหม่โดยนำเลขดัชนีมาปรับปรุง