

พ.ศ. 2537		รายการ	รับ	จ่าย	คงเหลือ
เดือน	วันที่				
พ.ย.	3	ขายสินค้า		5,000	14,000 2,000 4,000
	17	ซื้อสินค้า	5,600		14,000 2,000 4,000 5,600
ธ.ค.	13	ขายสินค้า		5,000	14,000 2,000 4,000 600
	27	ซื้อสินค้า	4,400		14,000 2,000 4,000 600 4,400

คำนวณต้นทุนขายได้ดังนี้:

	HC	ปรับราคา	HC / CD
สินค้าคงเหลือต้นงวด	<u>20,000</u>	159 / 1445	<u>21,781</u>
บวก ซื้อสุทธิ			
ไตรมาส 1	30,000	159 / 148	32,230
ไตรมาส 2	26,000	159 / 150	27,560
ไตรมาส 3	14,000	159 / 153	14,549
ไตรมาส 4	<u>15,000</u>	159 / 157	<u>15,191</u>
	<u>85,000</u>		<u>89,530</u>
ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย	105,000		111,311
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด	14,000	159 / 146	15,247
	<u>2,000</u>	159 / 148	<u>2,149</u>
	<u>4,000</u>	159 / 150	<u>4,240</u>
	<u>5,000</u>	159 / 157	<u>5,064</u>
	<u>25,000</u>		<u>26,700</u>
ต้นทุนขาย	<u>80,000</u>		<u>84,611</u>

หรือคำนวณอีกวิธีหนึ่ง:-

	HC	ปรับราคา	HC / CD
ต้นทุนขาย:-			
สินค้าปี 36	6,000	159 / 146	6,534
สินค้าปี 37 :-			
ไตรมาส 1	28,000	159 / 148	30,081
ไตรมาส 2	22,000	159 / 150	23,320
ไตรมาส 3	14,000	159 / 153	14,549
ไตรมาส 4	<u>10,000</u>	159 / 157	<u>10,127</u>
	<u>80,000</u>		<u>84,611</u>

1. สิ้นค้าคงเหลือต้นงวด จะเป็นสิ้นค้าคงเหลือปลายงวดของปี 36 สมมติว่าเกิดจากการซื้ออย่างสม่ำเสมอตลอดไตรมาสที่ 4 ใช้ดัชนีราคาตัวเฉลี่ยของไตรมาสที่ 4 ปี 36 เท่ากับ 146
2. ซื้อสินค้าสุทธิ เกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอทั้งปีทุกไตรมาสใช้ดัชนีราคาตัวเฉลี่ย
  - ไตรมาส 1 เท่ากับ 148
  - ไตรมาส 2 เท่ากับ 150
  - ไตรมาส 3 เท่ากับ 153
  - ไตรมาส 4 เท่ากับ 157
3. สิ้นค้าคงเหลือปลายงวด จะเป็นสินค้าที่ซื้อมาก่อน ประกอบด้วย
  - ซื้อเมื่อปี 36 ไตรมาส 4 จำนวน 14,000 บาท ระดับราคาตัวเฉลี่ย 146
  - ปี 37 ไตรมาส 1 จำนวน 2,000 บาท ระดับราคาตัวเฉลี่ย 148
  - ไตรมาส 2 จำนวน 4,000 บาท ระดับราคาตัวเฉลี่ย 150
  - ไตรมาส 4 จำนวน 5,000 บาท ระดับราคาตัวเฉลี่ย 157

รวมสิ้นค้าคงเหลือปลายงวด จำนวน 25,000 บาท
4. หรืออาจคำนวณโดยพิจารณาจากบัญชีต้นทุนขายได้ดังนี้
  - เป็นการขายสินค้าเมื่อปี 36 ไตรมาส 4 จำนวน 6,000 บาท ระดับราคาตัวเฉลี่ย 146
  - ไตรมาส 1 จำนวน 28,000 บาท ระดับราคาตัวเฉลี่ย 148
  - ไตรมาส 2 จำนวน 22,000 บาท ระดับราคาตัวเฉลี่ย 150
  - ไตรมาส 3 จำนวน 14,000 บาท ระดับราคาตัวเฉลี่ย 153
  - ไตรมาส 4 จำนวน 10,000 บาท ระดับราคาตัวเฉลี่ย 157

2.3 จำนวนสินค้าคงเหลือราคาทุนแบบถ่วงเฉลี่ยเคลื่อนที่ (Moving , Average)

พ.ศ. 2537		รายการ	รับ	จ่าย	คงเหลือ
เดือน	วันที่				
ม.ค.	1	ยอดคงเหลือยกมา			20,000
	15	ซื้อสินค้า	8,000		28,000
ก.ย.	20	ขายสินค้า		9,000	19,000
	12	ขายสินค้า		5,000	14,000
มี.ค.	25	ซื้อสินค้า	12,000		26,000
	5	ขายสินค้า		4,000	22,000
เม.ย.	10	ซื้อสินค้า	10,000		32,000
	28	ขายสินค้า		6,000	26,000
พ.ค.	9	ขายสินค้า		5,000	21,000
	18	ขายสินค้า		5,000	16,000
มิ.ย.	20	ซื้อสินค้า	15,000		31,000
	10	ซื้อสินค้า	5,000		36,000
ก.ค.	20	ขายสินค้า		7,000	29,000
	6	ขายสินค้า		3,000	26,000
ก.ย.	18	ซื้อสินค้า	6,000		32,000
	10	ขายสินค้า		8,000	24,000
ส.ค.	27	ซื้อสินค้า	4,000		28,000
	11	ขายสินค้า		5,000	23,000
ก.ย.	20	ซื้อสินค้า	4,500		27,500
	10	ขายสินค้า		7,000	20,500
ต.ค.	15	ซื้อสินค้า	5,500		26,000
	8	ขายสินค้า		6,000	20,000
พ.ย.	18	ซื้อสินค้า	5,000		25,000
	3	ขายสินค้า		5,000	20,000
ธ.ค.	17	ซื้อสินค้า	5,600		25,600
	13	ขายสินค้า		5,000	20,600
	27	ซื้อสินค้า	4,400		25,000

คำนวณต้นทุนขายได้ดังนี้:-

	HC	ปรับราคา	HC / CD
สินค้าคงเหลือต้นงวด	20,000	159 / 145	21,931
บวก ซื้อสุทธิ	<u>85,000</u>	159 / 152	<u>88,914</u>
ต้นทุนสินค้าที่มีเพื่อขาย	105,000		110,845
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>25,000</u>	159 / 152	<u>26,151</u>
ต้นทุนขาย	<u>80,000</u>		<u>84,694</u>

หรือคำนวณต้นทุนขายอีกวิธีหนึ่งโดยพิจารณาจากบัญชีต้นทุนขาย ดังนี้:-

	HC	ปรับราคา	HC / CD
สินค้าปี 36	20,000	159 / 145	21, 931
สินค้าปี 37	<u>60,000</u>	159/152	<u>62,763</u>
ต้นทุนขาย	<u>80,000</u>		<u>84,694</u>

1. สินค้าคงเหลือต้นงวด เป็นสินค้าที่ซื้ออย่างสม่ำเสมอตลอดปี 36 ใช้ดัชนีราคาถัวเฉลี่ยปี 36 เท่ากับ 145
2. ซื้อสินค้าสุทธิ เป็นการซื้อสินค้าอย่างสม่ำเสมอตลอดปี 37 ดัชนีราคาถัวเฉลี่ยของปี 37 เท่ากับ 152
3. สินค้าคงเหลือปลายงวด เป็นสินค้าที่ซื้ออย่างสม่ำเสมอตลอดปี 37 ใช้ดัชนีราคาถัวเฉลี่ยปี 34 เท่ากับ 152
4. หรือคำนวณโดยพิจารณาจากบัญชีต้นทุนขายได้ดังนี้:-  
เป็นสินค้าปี 36 จำนวน 20,000 บาท ระดับราคาถัวเฉลี่ย 145  
ปี 37 จำนวน 60,000 บาท ระดับราคาถัวเฉลี่ย 152
- ง. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ทำให้สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินสุทธิลดลง (เจ้าหนี้เพิ่มขึ้นหรือเงินสดลดลง) ค่าใช้จ่ายนี้เกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอตลอดปี ใช้ดัชนีราคาถัวเฉลี่ยปี 37 เท่ากับ 152

- จ. ค่าเสื่อมราคา - อาคาร ค่าเสื่อมราคาอาคารนี้เกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอตลอดปี 37 แต่จากปรับปรุงราคาทุนในอคิดของอาคาร ได้ปรับปรุงระดับราคาให้อยู่ในปัจจุบันแล้ว ด้วยตัวคูณ 159/127 ดังนั้นค่าเสื่อมราคาอาคาร ซึ่งมีที่มาจากอาคาร จึงสมควรใช้ตัวคูณเดียวกันกับอาคารที่ได้มานั้น คือ 159/127
- ฉ. ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์สำนักงาน ใช้ดัชนีราคาจากการได้มาของอุปกรณ์สำนักงานซึ่งอุปกรณ์สำนักงานนี้ได้มาเมื่อ 1 ก.ค. 37 ดัชนีราคา 151
- ช. ภาษีเงินได้ คิดอัตรา 30% ของกำไรสุทธิก่อนหักภาษี  
จำนวน  $30\% \times 38,500 = 11,500$  บาท ภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้น ณ วันที่ 31 ธ.ค. 2537 ดัชนีราคา 159
- ซ. กำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา รายการที่เป็นตัวเงินทำให้เกิดผลกำไรหรือขาดทุนจากอำนาจซื้อ กำไรหรือขาดทุนจากอำนาจซื้อนี้ถือเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่นำมาแสดงในงบกำไรขาดทุน

ขั้นที่ 8 จำนวนกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา รายการที่เป็นสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและหนี้สินที่เป็นตัวเงินจะก่อให้เกิดกำไรหรือขาดทุนจากอำนาจซื้อ เพราะเหตุว่าจำนวนเงินนั้นคงที่แต่อำนาจซื้อของรายการที่เป็นตัวเงินนั้นลดลง

การคำนวณประกอบด้วย

1. รายการที่เป็นตัวเงินสุทธิคงเหลือยกมาต้นงวด โดยนำสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินคงเหลือต้นงวด หักด้วยหนี้สินที่เป็นตัวเงินได้แก่ เงินสด ลูกหนี้ ตัวเงินรับ หนี้สินที่เป็นตัวเงินได้แก่ เจ้าหนี้ เงินกู้ ตัวเงินจ่าย ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย
2. รายการที่ทำให้รายการที่เป็นตัวเงินเพิ่มขึ้นระหว่าง คือ รายการที่ทำให้สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินเพิ่มขึ้น ( เงินสดหรือลูกหนี้เพิ่มขึ้น..... ) ขายสินค้าเป็นเงินสดและเป็นเงินเชื่อ ขายเงินลงทุน ขายที่ดิน ขายอาคาร ขายทุนหุ้นสามัญ เพราะการขาย กิจการจะได้รับเงินสดหรือลูกหนี้เพิ่มขึ้น ซึ่งลูกหนี้และเงินสดเป็นสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน แต่การรับชำระหนี้จากลูกหนี้ไม่ทำให้สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินเพิ่มขึ้น เพราะว่าการรับชำระหนี้ได้รับเงินสด ทำให้สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินคือเงินสดเพิ่มขึ้น แต่ในขณะเดียวกัน ลูกหนี้ก็เป็นสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินลดลง จึงส่งผลให้สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินไม่เปลี่ยนแปลง

3. รายการที่ทำให้รายการที่เป็นตัวเงินลดลงระหว่างปี คือ รายการที่ทำให้สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินลดลง และรายการที่ทำให้หนี้สินที่เป็นตัวเงินเพิ่มขึ้น เช่น ซื้อสินค้าเป็นเงินสดและเงินเชื่อ ซื้อสินทรัพย์ ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างปีทั้งที่จ่ายเป็นเงินสดและค้างจ่ายจ่ายเงินปันผล จ่ายภาษีเงินได้ เพราะการซื้อ การจ่ายเงิน การก่อหนี้สิน ทำให้เงินสดลดลงหรือทำให้เจ้าหนี้เพิ่มขึ้น เงินสดและเจ้าหนี้เป็นรายการที่เป็นตัวเงิน แต่การชำระหนี้ด้วยเงินสด ไม่ทำให้รายการที่เป็นตัวเงินลดลง เพราะว่าการชำระหนี้สินด้วยเงินสด ทำให้เงินสดลดลง เงินสดเป็นสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินลดลง แต่ในขณะเดียวกันเจ้าหนี้ก็ลดลง เจ้าหนี้เป็นหนี้สินที่เป็นตัวเงินลดลง จึงส่งผลให้รายการที่เป็นตัวเงินไม่เปลี่ยนแปลงหรือการชำระหนี้ด้วยการออกตั๋วเงินจ่าย ที่ไม่ทำให้รายการที่เป็นตัวเงินเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด

รายการที่เป็นตัวเงิน			
หนี้สินลดลง	100	เงินสดลดลง	100

4. รายการที่เป็นตัวเงินสุทธิคงเหลือปลายปีเป็นสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและหนี้สินเป็นตัวเงินคงเหลือปลายปี โดยปกติจะนำมาจากยอดคงเหลือปลายปีของแต่ละบัญชีซึ่งรวบรวมไว้ในงบทดลอง หรืองบดุล ผลลัพธ์ของสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินหักด้วยหนี้สินที่เป็นตัวเงินจะต้องเท่ากับผลลัพธ์ของรายการที่เป็นตัวเงินสุทธิตั้งปี บวก รายการที่ทำให้รายการที่เป็นตัวเงินเพิ่มขึ้น หัก รายการที่ทำให้รายการที่เป็นตัวเงินลดลง ตัวอย่างเช่น

รายการที่เป็นตัวเงินสุทธิปลายปี:-		รายการที่เป็นตัวเงินสุทธิตั้งปี:-		
เงินสด	4,000	เงินสด	5,000	
ลูกหนี้	2,500	ลูกหนี้	2,000	
เจ้าหนี้	(1,400)	เจ้าหนี้	(1,000)	6,000
เงินเดือนค้างจ่าย	(100)	บวก รายการที่เป็นตัวเงินเพิ่มขึ้น		
รายการที่เป็นตัวเงินสุทธิปลายปี	5,000	ขายสินค้า	4,000	
		ขายที่ดิน	2,000	6,000

หัก รายการที่เป็นตัวเงินลดลง

ซื้อสินค้า	5,000	
จ่ายค่าใช้จ่าย	2,000	7,000

รายการที่เป็นตัวเงินสุทธิปลายปี 5,000

5. จำนวนกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา เป็นการเปรียบเทียบระหว่างรายการที่เป็นตัวเงินสุทธิตงเหลือปลายงวดตามราคาทุนในอดีต (HC) กับรายการที่เป็นตัวเงินสุทธิตงเหลือปลายงวดที่ปรับปรุงราคาแล้วตามหลักเงินคงที่ (HC / CD)

การคำนวณหารายการที่เป็นตัวเงินสุทธิตงเหลือปลายงวดปรับปรุงด้วยระดับราคาและกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา ดังนี้:-

5.1 รายการที่เป็นตัวเงินสุทธิตงเหลือต้นปี ใช้ดัชนีราคา ณ วันต้นงวด

5.2 รายการที่ทำให้ตัวเงินสุทธิเพิ่มขึ้นหรือลดลง ให้ใช้ดัชนีราคาที่เกิดรายการนั้น ๆ ขึ้น

- รายการนั้นเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดปี ให้ใช้ดัชนีราคาถัวเฉลี่ยของปีถ้าเกิดขึ้นสม่ำเสมอไตรมาสให้ใช้ดัชนีราคาถัวเฉลี่ยของไตรมาสนั้น ๆ

- รายการนั้นเกิดขึ้นเป็นครั้งคราว ให้ใช้ดัชนีราคา ณ วันที่เกิดรายการนั้น ๆ ขึ้นเป็นครั้ง ๆ ไป

5.3 รายการที่เป็นตัวเงินสุทธิตงเหลือปลายงวด เป็นผลลัพธ์ของรายการที่เป็นตัวเงินสุทธิตงเหลือต้นงวด บวก รายการที่ทำให้รายการที่เป็นตัวเงินเพิ่มขึ้น หัก รายการที่ทำให้รายการที่เป็นตัวเงินลดลง

5.4 นำรายการที่เป็นตัวเงินสุทธิตงเหลือปลายงวดตามราคาทุนในอดีต (NM HC) มาเปรียบเทียบกับรายการที่เป็นตัวเงินสุทธิตงเหลือปลายงวดที่ปรับปรุงราคาแล้วตามหลักเงินคงที่(NM HC / CD)

5.4.1 ถ้ารายการที่เป็นตัวเงินที่ปรับปรุงแล้วมีค่าเป็น บวก และมีจำนวนมากกว่ารายการที่เป็นตัวเงินในอดีตถือว่าได้ขาดทุนเพราะว่า สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินที่มีอยู่มีค่าน้อยกว่าสินทรัพย์ที่ปรับราคาแล้ว

	NM HC / CD	1,000 บาท
หัก	NM HC	900 บาท
	ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา	100 บาท



5.4.2 ถ้ารายการที่เป็นตัวเงินสุทธิปรับปรุงราคาแล้ว (NM HC / CD) มีค่าเป็น บวก มีจำนวนน้อยกว่ารายการที่เป็นตัวเงินในอดีต (NM HC) จะเกิดผลกำไร จากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา เพราะว่าสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินมีค่ามากกว่าสินทรัพย์ที่ปรับราคาแล้ว

	NM HC / CD	800 บาท
หัก	NM HC	1,000 บาท
	กำไรจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา	<u>200</u> บาท

5.4.3 ถ้ารายการที่เป็นตัวเงินสุทธิปรับปรุงราคาแล้ว (NM HC / CD) มีค่าเป็น บวก ส่วนรายการที่เป็นตัวเงินสุทธิในอดีต (NM HC) มีค่าเป็น ลบ จะเกิดผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา เพราะว่าหนี้สินที่เป็นตัวเงินมีค่าน้อยกว่าสินทรัพย์ที่ปรับราคาแล้ว

	NM HC / CD	1,000 บาท
หัก	NM HC	(900) บาท
	ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา	<u>1,900</u> บาท

5.4.4 ถ้ารายการที่เป็นตัวเงินสุทธิปรับปรุงราคาแล้วมีค่าเป็น ลบ ส่วนรายการที่เป็นตัวเงินในอดีตมีค่าเป็น บวก จะเกิดผลกำไร จากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา เพราะว่าสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน (NM HC) มีค่ามากกว่าสินทรัพย์ที่ปรับราคาแล้ว (NM HC / CD)

	NM HC / CD	(1,000) บาท
หัก	NM HC	<u>900</u> บาท
	กำไรจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา	<u>1,000</u> บาท

5.4.5 ถ้ารายการที่เป็นตัวเงินสุทธิปรับปรุงราคาแล้ว (NM HC / CD) มีค่าเป็น ลบ จำนวนน้อยกว่า รายการที่เป็นตัวเงินสุทธิในอดีต (NM HC) จะเกิดผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา เพราะว่าหนี้สินที่เป็นตัวเงินมีค่าน้อยกว่าหนี้สินที่ปรับค่าแล้ว

	NM HC / CD	(800) บาท
หัก	NM HC	(1,000) บาท
	ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา	<u>200</u> บาท

5.4.6 ถ้ารายการที่เป็นตัวเงินสุทธิปรับปรุงราคาแล้ว (NM HC / CD) มีค่าเป็นลบ มีจำนวนมากกว่า รายการที่เป็นตัวเงินสุทธิในอดีต (NM HC) จะเกิดผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา เพราะว่าหนี้สินที่เป็นตัวเงิน มีค่ามากกว่า หนี้สินที่ปรับค่าแล้ว .

	NM HC / CD	(1,000) บาท
หัก	NM HC	(800) บาท
	กำไรจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา	(200) บาท

5.5 กำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคาถือเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

### การบัญชีราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost Accounting)

การบัญชีราคาทุนปัจจุบันเป็นการนำจำนวนเงินที่มีค่าปัจจุบันมาทดแทนราคาทุนในอดีตในงบการเงิน โดยนำราคาปัจจุบันแทนราคาทุนในอดีตของสินทรัพย์ หนี้สิน ในงบดุล และนำราคาปัจจุบันมาทดแทนรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในอดีตในงบกำไรขาดทุน

การนำราคาทุนปัจจุบัน (Current cost) มาทดแทนราคาทุนในอดีต (Historical costs) กระทำได้ 2 วิธี คือ

1. ทดแทนราคาทุนในอดีตด้วยทุนปัจจุบัน / หลักเงินในนาม  
(Current cost / Nominal Dollars)
2. ทดแทนราคาทุนในอดีตด้วยทุนปัจจุบัน / หลักเงินคงที่  
(Current cost / Constant Dollars)

ในการรายงานผลการดำเนินงานและฐานะการเงินด้วยราคาทุนปัจจุบัน ที่ทดแทนราคาทุนในอดีตนั้น ราคาทุนปัจจุบันเป็นราคาของการได้มาซึ่งสินทรัพย์ ที่มีคุณลักษณะเช่นเดียวกับสินทรัพย์ที่กิจการมีอยู่ แต่การวัดมูลค่าของราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์บางชนิดค่อนข้างยุ่งยาก จึงอาจใช้วิธีดังนี้แทนได้

1. ถ้าสินทรัพย์ของกิจการยังมีสภาพใหม่อยู่ ให้ใช้ราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์ชนิดเดียวกันกับสินทรัพย์ที่กิจการมีอยู่หักด้วยค่าเสื่อมราคาตามสภาพของการใช้สินทรัพย์นั้น
2. ถ้าเป็นสินทรัพย์ที่ใช้งานแล้ว ให้ใช้ราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์ที่มีสภาพการใช้งานเช่นเดียวกับสินทรัพย์ที่ใช้งานอยู่
3. ถ้าเป็นสินทรัพย์ที่ใช้งานแล้วและไม่มีสินทรัพย์ที่มีสภาพใกล้เคียงกับสินทรัพย์ที่กิจการมีอยู่ ให้ติดตามราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์ที่อยู่ในราคาตลาดขณะนั้น ปรับสภาพด้วยค่าเสื่อมราคากำล้างการผลิต

### แหล่งข้อมูลที่ใช้กำหนดราคาทุนปัจจุบัน

1. ตลาดสินทรัพย์ที่ใช้แล้ว ใช้ประเมินราคาสินทรัพย์ของกิจการที่ใช้งานแล้ว เช่น รถยนต์ เครื่องจักร อุปกรณ์ ฯลฯ
2. ใบเสนอราคาของผู้จำหน่าย ใช้กับวัตถุดิบ วัสดุสิ้นเปลือง อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ ฯลฯ
3. ผู้ประเมินราคาสินทรัพย์ ใช้กับ ที่ดิน อาคาร
4. ดัชนีราคาสินค้าเฉพาะรายการ ใช้กับกลุ่มของสินทรัพย์ที่มีดัชนีราคาเฉพาะกลุ่มสินทรัพย์นั้น ๆ

### วิธีราคาทุนปัจจุบันหลักเงินคงที่ (Current cost / constant Dollar)

ในการรายงานผลการดำเนินงาน และแสดงฐานะการเงินในระบบเงินทุนในอดีต (HC) ไม่ได้คำนึงถึงอำนาจซื้อที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาทั่วไป (General price) และที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาเฉพาะรายการ (Specific price) ส่วนการรายงานตามระบบเงินทุนในอดีตหลักเงินคงที่ (HC/CD) ได้รายงานเฉพาะผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาทั่วไป โดยการทดแทนราคาทุนในอดีตด้วยระดับราคาทั่วไป และไม่ได้รายงานตามราคาทุนในปัจจุบันทำให้ผลของการรายงานไม่น่าจะถูกต้องนัก สำหรับวิธีราคาทุนปัจจุบันหลักเงินคงที่ (CC/CD) เป็นระบบที่รายงานด้วยราคาทุนปัจจุบัน โดยคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาด้วย

ในการรายงานตามระบบ CC/CD นั้น เป็นรายงานผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนและรายงานฐานะการเงินในงบดุล ในการรายงานในงบดุลด้วยราคาทุนปัจจุบัน (Current cost) ต้องเป็นราคาทุนปัจจุบันที่ได้จากต้นทุนของสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะเหมือนกับสินทรัพย์ที่กิจการมีอยู่ โดยมีอายุเท่ากันหรือประสิทธิภาพในการทำงานเท่ากัน โดยทั่วไปราคาทุนปัจจุบันอาจเท่ากับราคาเปลี่ยนแทน (Replacement cost) ราคาเปลี่ยนแทนเป็นราคาของสินทรัพย์อื่นในปัจจุบันที่จะนำมาทดแทนสินทรัพย์ของกิจการที่มีอยู่โดยมีสภาพเหมือนกัน แต่โดยข้อเท็จจริงแล้วมีข้อแตกต่างที่สำคัญคือ ราคาทุนปัจจุบันเป็นราคาของการซื้อสินทรัพย์ที่กิจการมีอยู่ แต่ราคาเปลี่ยนแทนเป็นราคาของการซื้อสินทรัพย์มาทดแทนสินทรัพย์ที่กิจการมีอยู่ ในบางกรณี ราคาทุนปัจจุบันมีราคาเท่ากับราคาเปลี่ยนแทน เช่น สินค้าคงเหลือ เพราะสินค้ามีลักษณะเหมือนกัน แต่ในบางกรณีอาจไม่เหมือนกัน ที่จำเป็นต้องนำราคาทุนปัจจุบันมาปรับปรุงด้วยประสิทธิภาพในการทำงานของสินทรัพย์เปลี่ยนแทน ราคาทุนปัจจุบันจะต่ำกว่าราคาเปลี่ยนแทน ถ้าประสิทธิภาพสินทรัพย์ที่กิจการมีอยู่ มีประสิทธิภาพน้อยกว่าของสินทรัพย์เปลี่ยนแทน

หนึ่งในจำนวนสินทรัพย์ที่กิจการมีอยู่ถ้าคาดว่าจะขายในตลาดสุทธิ (Net realized value) ได้ในราคาน้อยกว่าราคาทุนปัจจุบันให้ใช้ราคาสินทรัพย์ที่คาดว่าจะขายได้ต่ำกว่า สำหรับการรายงานผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน เป็นการรายงานกำไรที่สามารถกระจายได้ (Distributable income) ที่กิจการสามารถนำไปจ่ายเงินปันผลได้ซึ่งกำไรจำนวนนี้ถูกกำหนดโดยค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกัน ราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์และบริการที่ใช้ในการหารายได้ในงบกำไรขาดทุน รายได้หักค่าใช้จ่ายที่กำหนดด้วยราคาทุนปัจจุบัน ที่ปรับด้วยระดับราคา

สิ่งสำคัญของงบกำไรขาดทุน CC/CD คือ การวัดกำไรที่สามารถกระจายได้สามารถเข้าใจได้โดยเปรียบเทียบกับกำไรสุทธิในราคาทุนในอดีต ในช่วงที่ระดับราคาสูงขึ้น ค่าเสื่อมราคาตามราคาทุนในอดีตจะน้อยกว่าค่าเสื่อมราคาทุนปัจจุบัน เพราะการเพิ่มขึ้นของราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์ เมื่อค่าเสื่อมราคาของราคาทุนในอนาคตน้อยกว่า ทำให้กำไรสุทธิตามราคาทุนในอดีตมีจำนวนมากกว่ากำไรสุทธิตามราคาทุนปัจจุบัน ถ้ากิจการจ่ายเงินปันผลจากการคำนวณกำไรตามราคาทุนในอดีตนั้นมิใช่จ่ายเงินปันผลจากกำไร แต่เป็นการจ่ายเงินปันผลจากทุนหุ้นสามัญ ทำให้ทุนของผู้ถือหุ้นนั้นค่อย ๆ ลดลง



ในงบกำไรขาดทุน CC/CD ได้รายงานรายการใหม่เพิ่มขึ้นอีก 2 รายการ คือ

1. กำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา (เช่นเดียวกับวิธี HC/CD)
2. การเปลี่ยนแปลงของราคาทุนปัจจุบันเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อสุทธิ

### ผลของราคาทุนปัจจุบันเปลี่ยนแปลง

ในงวดบัญชีปัจจุบันเมื่อระดับราคาเปลี่ยนแปลงให้รายงานดังนี้:-

1. รายการที่เป็นตัวเงิน จะเกิดกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา เนื่องจากอำนาจซื้อของรายการที่เป็นตัวเงินเพิ่มขึ้นหรือลดลง
2. รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ในรายการที่ไม่เป็นตัวเงินแต่ละรายการ ได้เกิดผลต่างรวมของการเปลี่ยนแปลงของราคาทุนปัจจุบัน ระหว่างราคาทุนปัจจุบันต้นงวดและราคาทุนปัจจุบันปลายงวด ซึ่งผลต่างรวมนี้แบ่งได้เป็น

2.1 ผลของการเปลี่ยนแปลงในราคาทุนปัจจุบัน ของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไป การเปลี่ยนแปลงนี้เกิดจากระดับราคาของดัชนีราคาทั่วไปเปลี่ยนแปลงเป็นผลต่างของราคาทุนปัจจุบัน ณ วันต้นงวด กับราคาทุนปัจจุบัน ณ วันต้นงวดปรับด้วยระดับราคาทั่วไป ณ วันปลายงวด ผลต่างที่ได้นี้ ถ้าเป็นผลต่าง บวก นั้นหมายถึงเกิดภาวะเงินเฟ้อ ถ้าผลต่างนี้เป็น ลบ หมายถึงเกิดภาวะฝืด

2.2 ผลของการเปลี่ยนแปลงของราคาทุนปัจจุบัน ของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อสุทธิ การเปลี่ยนแปลงนี้เกิดจากผลต่างรวมของการเปลี่ยนแปลงราคาทุนปัจจุบัน หัก ด้วยการเปลี่ยนแปลงในราคาทุนปัจจุบัน เนื่องจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไปหรือเกิดจากราคาทุนปัจจุบันของรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ณ วันปลายงวด หัก ด้วยราคาทุนปัจจุบันต้นงวดที่ปรับราคาด้วยระดับราคาทั่วไป ณ วันปลายงวด ผลต่างนี้จะเป็น บวก หรือลบ ก็ได้ในบางครั้งก็เรียกผลต่างนี้ว่ากำไรจากการมีกรรมสิทธิในทรัพย์สิน (Holding gain or loss on nonmonetary items)

## ตัวอย่าง

1 ม.ค. 36	ราคาทุนปัจจุบันของที่ดิน ณ ระดับราคา 150	100,000 บาท
31 ธ.ค. 36	ราคาทุนปัจจุบันของที่ดิน ณ ระดับราคา 165	112,000 บาท

ผลต่างรวมของราคาที่ดินที่เพิ่มขึ้นเท่ากับ  $112,000 - 100,000 = 12,000$  บาท

ซึ่งสามารถแยกออกได้เป็น 2 ส่วนคือ

### 1. ผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไป

1.1 ต้องคำนวณหาราคาทุนปัจจุบันต้นงวดที่ปรับราคาด้วยระดับราคาทั่วไป ณ วันปลายงวด ดังนี้:-

$$\begin{aligned} & \text{ราคาทุนปัจจุบัน} \times \frac{\text{ดัชนีราคาปัจจุบัน}}{\text{ดัชนีราคาต้นงวด}} \\ & = 100,000 \times 165 / 150 \\ & = 110,000 \end{aligned}$$

1.2 ให้นำราคาทุนปัจจุบันที่ปรับราคาแล้วนำไปหักกับราคาทุนปัจจุบันต้นงวด ดังนี้:-

$$\begin{aligned} & = \text{ราคาทุนปัจจุบัน} \text{ ณ วันต้นงวดปรับด้วย } \text{ณ ระดับราคาทั่วไป} \\ & \quad \text{ณ วันปลายงวด} - \text{ราคาทุนปัจจุบัน} \\ & = 110,000 - 100,000 \\ & = 10,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

10,000 บาท นี่คือนิผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นในภาวะเงินเฟ้อทั่วไป

### 2. ผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นของภาวะเงินเฟ้อสุทธิ

2.1 คำนวณหาราคาทุนปัจจุบันต้นงวดที่ปรับราคาด้วยระดับราคาทั่วไป ณ วันปลายงวด (เหมือน 1.1)

2.2 นำราคาทุนปัจจุบันปลายงวด - ราคาทุนปัจจุบันต้นงวดที่ปรับราคาแล้ว

$$\begin{aligned} & = 112,000 - 110,000 \\ & = 2,000 \end{aligned}$$

จากตัวอย่างนี้แสดงให้เห็นว่าราคาเฉพาะของที่ดินเพิ่มขึ้นมากกว่าภาวะเงินเฟ้อทั่วไป  
แสดงรูปได้ดังนี้:-

วันต้นงวด

1 ม.ค. 36

วันปลายงวด

31 ธ.ค. 36

31 ธ.ค. 36

ระดับราคา 150	ระดับราคา 165
CC = 100,000	CC = 112,000
$\text{ปรับราคา} = 100,000 \times 165 / 150$ $= 110,000$	
$\text{ผลต่างรวมในราคาทุนปัจจุบันของทรัพย์สิน} = 112,000 - 100,000 = 22,000$	
←	→
ผลต่างในราคาทุนปัจจุบัน ของทรัพย์สินเนื่องจากภาวะ เงินเฟ้อทั่วไป	ผลต่างในราคาทุนปัจจุบัน ของทรัพย์สินในภาวะเงิน เฟ้อสุทธิ
←	→
$110,000 - 100,000 = 10,000$	$112,000 - 110,000 = 2,000$

### ขั้นตอนการปรับปรุงงบการเงินด้วยราคาทุนปัจจุบันหลักเงินคงที่ (CC/CD)

1. จัดเตรียมข้อมูลของราคาทุนปัจจุบันในวันสิ้นงวดบัญชี สำหรับรายการที่ไม่เป็นตัวเงินแต่ละรายการจากใบเสนอราคา ราคาของสินทรัพย์ใช้แล้ว ราคาประเมินสินทรัพย์ และดัชนีราคาเฉพาะรายการ
2. ในงบดุล ให้แยกรายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน
3. คำนวณกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของอำนาจซื้อของรายการที่เป็นตัวเงิน
4. จัดทำงบดุล CC/CD โดยทดแทนราคาทุนในอดีต ด้วยราคาทุนปัจจุบัน

5. จัดทำงบกำไรขาดทุน CC/CD โดยรวมรายการ
  - ก) กำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของอำนาจซื้อ
  - ข) ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาทุนปัจจุบันและการเปลี่ยนแปลงเงินเพื่อสุทธิ (ในชั้น 6)
6. สำหรับรายการที่ไม่เป็นตัวแทนแต่ละรายการให้คำนวณผลต่างรวมในราคาทุนปัจจุบัน (total change in CC of NM item) โดยผลต่างรวมนี้แบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ
  1. ผลต่างในราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์เนื่องจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไป (Change in CC of NM items due to general inflation)
  2. ผลต่างในราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์ในภาวะเงินเฟ้อสุทธิ (CC of NM items, net of general inflation)

จากตัวอย่างเดิมของ HC / CD

ขั้นที่ 1 จัดเตรียมข้อมูลราคาทุนปัจจุบัน ดังนี้:-

สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทน รายได้ และค่าใช้จ่าย

รายการ	แหล่งข้อมูล	ราคาทุนปัจจุบัน
31 ธ.ค. 36		ราคาทุนปัจจุบัน (ในราคาเงินคงที่ 1/1/37)
สินทรัพย์ (ยอดคงเหลือยกมา)		
สินค้าคงเหลือ	จากงวดบัญชีก่อน,ปี 36	20,500
ค่าเสื่อมราคา	จากงวดบัญชีก่อน,ปี 36	33,000
เงินลงทุนในหุ้นสามัญ	จากงวดบัญชีก่อน,ปี 36	175,000
อาคาร	จากงวดบัญชีก่อน,ปี 36	(35,000)



รายการ	แหล่งข้อมูล	ราคาทุนปัจจุบัน
31 ธ.ค. 37		ราคาทุนปัจจุบัน
สินทรัพย์ (ยอดคงเหลือปลายงวด) 31/12/37)		(ในราคาเงินคงที่
สินค้างเหลือ	ใบเสนอราคาของผู้ขาย	26,000
เงินลงทุนในหุ้นสามัญ	ราคาตลาดหลักทรัพย์	15,000
อาคาร (ซื้อ 1/1/33)	ราคาประเมิน	196,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	$196,000 \times 25\%$ <sup>(1)</sup>	(49,000)
อุปกรณ์สำนักงาน (ซื้อ 1/7/37)	ดัชนีราคาเฉพาะ	66,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	$66,000 \times 5\%$ <sup>(2)</sup>	(3,300)
ระหว่างปี 37		ราคาทุนปัจจุบัน (ในราคาเงินคงที่ถัวเฉลี่ยปี 37)
รายได้จากการขาย	HC	144,000
ต้นทุนขาย	ใบเสนอราคาจากผู้ขาย	86,000
ค่าเสื่อมราคา - อาคาร	จากการคำนวณ <sup>(3)</sup>	9,275
- อุปกรณ์	จากการคำนวณ <sup>(4)</sup>	3,150
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (รวมดอกเบี้ยจ่าย)	HC	20,000
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	HC	11,550

$$(1) \quad 25,000 \div 100,000 = \text{ค่าเสื่อมราคา HC} \div \text{HC}$$

$$= 25\%$$

$$\text{ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร} = 196,000 \times 25\%$$

$$= 49,000$$

$$(2) \quad 3,000 \div 60,000 = \text{ค่าเสื่อมราคา HC} \div \text{HC}$$

$$= 5\%$$

$$\text{ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์} = 66,000 \times 5\%$$

$$= 3,300$$

$$\begin{aligned}
 (3) \quad & \text{ค่าเสื่อมราคาอาคารในปัจจุบันขึ้นกับราคาทุนปัจจุบันถัวเฉลี่ยของอาคาร} \\
 & = \frac{175,000 + 196,000}{2} \\
 & = 185,500 \\
 & \text{ค่าเสื่อมราคา} \\
 & = 185,500 \times 5\% \\
 & = 9,275
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 (4) \quad & \text{ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์สำนักงานในปัจจุบันขึ้นกับราคาทุนปัจจุบันถัวเฉลี่ยของ} \\
 & \text{อุปกรณ์สำนักงาน} \\
 & = \frac{60,000 + 66,000}{2} \\
 & = 63,000 \\
 & \text{ค่าเสื่อมราคา} \\
 & = 63,000 \times 10\% \times \frac{6}{12} \\
 & = 3,150
 \end{aligned}$$

**ขั้นที่ 2 และขั้นที่ 3** แยกรายการออกเป็นรายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน และคำนวณกำไรขาดทุน จากการเปลี่ยนแปลงของอำนาจซื้อของ รายการที่เป็นตัวเงิน จัดทำเหมือนกับ HC/CD

**ขั้นที่ 4** จัดทำงบดุล CC/CD ดังนี้:-

รายการที่เป็นตัวเงิน	จำนวนเงินคงที่เช่นเดียวกับ HC, HC/CD
รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน	ให้นำราคาทุนปัจจุบันจากขั้นที่ 1 มาทดแทนราคาทุนในอดีต
ทุนหุ้นสามัญ	ให้ปรับราคาตามดัชนีราคาทั่วไปของวันที่เกิดรายการ
กำไรสะสม	คำนวณจากยอดผลต่างของสินทรัพย์-หนี้สิน-ทุนหุ้นสามัญ

บริษัท รามคำแหง จำกัด

งบดุล CC/CD

วันที่ 31 ธันวาคม 2537

สินทรัพย์

เงินสด	M	136,000
ลูกหนี้สุทธิ	M	33,000
สินค้าคงเหลือ		26,000
เงินลงทุนในหุ้นสามัญ		15,000
อาคาร		196,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร		(49,000)
อุปกรณ์สำนักงาน		66,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์สำนักงาน		(3,300)
<b>รวมสินทรัพย์</b>		<b><u>419,700</u></b>

หนี้สิน

เจ้าหนี้	M	45,000
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	M	11,550
ตั๋วเงินจ่าย 12%	M	60,000
<b>รวมหนี้สิน</b>		<b><u>116,550</u></b>

ส่วนของผู้ถือหุ้น

ทุน-หุ้นสามัญ		187,145
กำไรสะสม		116,005
<b>รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>		<b><u>419,700</u></b>

(1) ทุน-หุ้นสามัญ

จำหน่าย 1 ม.ค. 33	100,000	159/127	125,197
30 ก.ย. 37	<u>60,000</u>	159/154	<u>61,948</u>
	<b>160,000</b>		<b><u>187,145</u></b>

(2) กำไรสะสม จำนวนจากผลต่างของสินทรัพย์ - หนี้สิน - ทุน

$$= 419,700 - 116,550 - 187,145 = 116,005$$

## ขั้นที่ 5 จัดทำงบกำไรขาดทุน CC/CD

1. รายได้จากการขายสินค้าและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ปรับด้วยราคาถัวเฉลี่ย 159/152
2. ต้นทุนขาย - ให้ทำการเปลี่ยนจากราคาทุนในอดีตให้เป็นราคาทุนปัจจุบันแล้วทำการปรับราคาด้วยดัชนีราคาถัวเฉลี่ย 159/152
3. ค่าเสื่อมราคา ให้คำนวณราคาเฉลี่ยราคาทุนปัจจุบันของสินทรัพย์ต้นปีและปลายปีเป็นราคาทุนปัจจุบันจะนำมาคำนวณค่าเสื่อมราคา เช่น

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคาอาคาร} &= \frac{175,000 + 196,000}{2} \\ &= 185,500 \times 5\% \\ &= 9,275 \end{aligned}$$

4. กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนในหุ้นสามัญ

จำหน่ายหุ้นได้เงิน	15,000	บาท
หัก ราคาทุนปัจจุบันของหุ้น	15,000	บาท
ขายได้เท่ากับ	0	บาท

5. กำไรขาดทุน CC/CD จากการดำเนินงาน

รายได้ตามราคา CC/CD	150,632	บาท
หัก ค่าใช้จ่ายตามราคา CC/CD	135,429	บาท
กำไร CC/CD จากการดำเนินงาน	15,203	บาท

6. กำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคาของ รายการที่เป็นตัวเงิน จำนวน เช่นเดียวกับ HC/CD เท่ากับ (1,669)

7. ผลต่างรวมในราคาทุนปัจจุบันของ สินทรัพย์ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งประกอบด้วย การคำนวณผลต่าง 2 รายการ ดังนี้:-

7.1 ผลต่างเนื่องจากเงินเพื่อสุทธิ ซึ่งจะเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงของดัชนีราคาเฉพาะเปลี่ยนแปลงมากกว่าหรือน้อยกว่าดัชนีราคาทั่วไป ในบางครั้ง อาจเรียกว่า กำไรจากการถือกรรมสิทธิ์หรือขาดทุนจากการถือกรรมสิทธิ์ เนื่องจากราคาทุนปัจจุบันเปลี่ยนแปลง (Realized holding gain or loss)