

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

สินค้าคงเหลือ (Inventory) เป็นรายการสินทรัพย์ประเภทหมุนเวียนอย่างหนึ่งที่มีความสำคัญต่อกิจการธุรกิจ โดยเฉพาะกิจการประเภทซื้อขายสินค้า ซึ่งส่วนใหญ่จะมีการสำรองสินค้าคงเหลือจำนวนหนึ่งเพื่อให้เพียงพอต่อความต้องการของลูกค้า กิจการจะได้ไม่เสียโอกาสในการทำกำไรจากการขายสินค้า การสำรองดังกล่าวทำให้กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้าที่คงเหลืออยู่ ณ วันที่จัดทำรายงานงบการเงินเพื่อแสดงฐานะการเงินของกิจการ หากการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือผิดพลาดจะทำให้การแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ไม่ถูกต้อง อันมีผลกระทบต่อผู้ที่เกี่ยวข้องข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินค้าคงเหลือ ที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ให้ความหมายของสินค้าคงเหลือไว้ดังนี้

“สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

- 1) ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติของกิจการ
- 2) อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย
- 3) อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือให้บริการ”

จากความหมายข้างต้น จะเห็นได้ว่า ไม่เพียงแต่กิจการที่ซื้อสินค้ามาขายที่เรียกว่า กิจการพาณิชย์กรรม (Merchandising Firms) และกิจการที่ผลิตสินค้าขาย ที่เรียกว่า กิจการผลิตกรรม (Manufacturing Firms) เท่านั้นที่มีสินค้าคงเหลือ กิจการที่ให้บริการ (Service Firms) ก็มีสินค้าคงเหลือ ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินค้าคงเหลือ กำหนดให้กิจการต้องรายงานสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินโดยใช้ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า (The Lower of Cost or Net Realizable Value Inventory Valuation)

การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนมีหลายวิธีที่สำคัญได้แก่ วิธีราคาเจาะจง (Specific Identification) วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-in, First-out: FIFO) และวิธีเข้าหลังออกก่อน (Last-in, First-out: LIFO) ซึ่งแต่เดิมมาตรฐานการบัญชีไทยอนุญาตให้ใช้วิธีเข้าหลังออกก่อนในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือได้ แต่มาตรฐานการบัญชี ฉบับปรับปรุง 2552 ได้ยกเลิก กล่าวคือ ไม่อนุญาตให้ใช้วิธีเข้าหลังออกก่อนในทางปฏิบัติ ส่วนการวัด

มูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยวิธีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง จำนวนเงินสุทธิที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการขายสินค้าตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ ซึ่งคำนวณจากราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จ และต้นทุนอื่นที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

จากข้อกำหนดของสภาวิชาชีพบัญชีดังกล่าวข้างต้น ทำให้ ณ วันสิ้นงวดบัญชี กิจการต้องเปรียบเทียบราคาทุนกับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วนำมูลค่าที่ต่ำกว่ามาแสดงเป็นมูลค่าของสินค้าคงเหลือปลายงวดในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งหากกิจการเลือกใช้เกณฑ์ราคาทุนที่แตกต่างกัน อาจจะทำให้ได้มูลค่าสินค้าคงเหลือที่แตกต่างกันไปด้วย นอกจากนี้ในการวิเคราะห์งบการเงินเพื่อเปรียบเทียบฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการหนึ่งๆ กับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน ผู้วิเคราะห์จะต้องระมัดระวังในเรื่องของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่แต่ละกิจการนำมาใช้ซึ่งอาจจะแตกต่างกัน เช่น ในการคำนวณหามูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวด ถ้ากิจการเลือกใช้วิธีการวัดมูลค่าราคาทุนที่แตกต่างกัน จะทำให้มูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน และต้นทุนขายที่นำไปหักจากยอดขายเพื่อกำไรขั้นต้นของกิจการมีความแตกต่างกันไป จะเห็นว่าการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนที่แตกต่างกันจะมีผลกระทบต่อการประเมินฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ ทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการที่สนใจกับกิจการอื่น ๆ ได้

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษานโยบายการบัญชีของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนว่ามีกรปฏิบัติในแนวทางใด มีความเหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร มีความสัมพันธ์กับกลุ่มอุตสาหกรรมและมีความสม่ำเสมอในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าตามเกณฑ์ราคาทุนดังกล่าวหรือไม่ เพื่อเป็นการรวบรวมข้อมูลและสร้างองค์ความรู้ที่เกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือสำหรับสินค้าชนิดต่าง ๆ ที่มีอยู่ในอุตสาหกรรมในประเทศไทย

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อวิเคราะห์นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม
2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาความสม่ำเสมอในการใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ขอบเขตของการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยกำหนดขอบเขตของการวิจัยดังนี้

1. **ขอบเขตด้านเนื้อหา** ศึกษานโยบายการบัญชีเฉพาะที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน และศึกษาความสม่ำเสมอในการใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน

2. **ขอบเขตด้านพื้นที่หรือหน่วยงาน** เป็นการศึกษาเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้น โดยจำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม ยกเว้นกลุ่มธุรกิจการเงิน เนื่องจากไม่มีรายการสินค้ำคงเหลือที่ชัดเจน

3. **ขอบเขตด้านตัวแปร** มีตัวแปรอิสระและตัวแปรตามดังนี้

3.1 ตัวแปรอิสระ ประกอบไปด้วย ตัวแปรกลุ่มอุตสาหกรรมดังต่อไปนี้ เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร ทรัพยากร เทคโนโลยี บริการ สินค้าอุตสาหกรรม สินค้าอุปโภคบริโภค และอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

3.2 ตัวแปรตาม คือ นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน

4. **ขอบเขตด้านประชากร** ครอบคลุมประชากร ได้แก่ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ยกเว้นกลุ่มธุรกิจการเงิน โดยศึกษาจากงบการเงินรวมในรอบ 5 ปีบัญชีที่ใกล้ปีที่ทำการวิจัยมากที่สุด คือ ในรอบปีบัญชี 2551-2555

5. **ขอบเขตด้านระยะเวลา** ระยะเวลาดำเนินการวิจัยคือ 1 ปี นับจากวันที่โครงการวิจัยได้รับการอนุมัติ

กรอบแนวคิดการวิจัย

จากข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินค้ำคงเหลือ ที่ระบุว่ากิจการจะใช้วิธีการคำนวณมูลค่าของสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนด้วยวิธีใดนั้น กิจการต้องใช้วิธีการคำนวณวิธีเดียวกันสำหรับสินค้ำคงเหลือทุกชนิดที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน ส่วนสินค้ำที่มีลักษณะและการใช้ต่างกันอาจใช้วิธีการคำนวณราคาทุนที่แตกต่างกันไปได้หากเหมาะสม การศึกษาครั้งนี้จะวิเคราะห์นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมว่ามีการใช้

นโยบายการบัญชีดังกล่าวแตกต่างกัน หรือไม่ อย่างไร ซึ่งจำแนกกลุ่มอุตสาหกรรม และศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับนโยบายการบัญชีที่ใช้ปฏิบัติว่ามีความสัมพันธ์กันหรือไม่ จึงกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัย ดังภาพที่ 1.1



ภาพที่ 1.1 กรอบแนวคิดการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย

“การเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ตามเกณฑ์ราคาทุน มีความสัมพันธ์หรือขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม”

นิยามศัพท์เชิงปฏิบัติการ

1. บริษัทจดทะเบียน หมายถึง บริษัทมหาชนจำกัดที่นำหลักทรัพย์ของบริษัทเข้าจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อให้มีการซื้อขายหลักทรัพย์จดทะเบียนนั้น และดำเนินการตามปกติในช่วงปีบัญชี 2551-2555

2. กลุ่มอุตสาหกรรม หมายถึง บริษัทจดทะเบียนที่ประกอบธุรกิจหลักที่คล้ายคลึงกันจัดอยู่ในกลุ่มเดียวกันตามการจัดหมวดหมู่ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งกลุ่มอุตสาหกรรมที่ศึกษาประกอบด้วย 7 กลุ่ม ได้แก่ กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มทรัพยากร กลุ่มเทคโนโลยี กลุ่มบริการ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค และกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

3. สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินค้าคงเหลือของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งจำแนกได้เป็น 4 ประเภท คือ สินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างผลิตหรืองานระหว่างทำ วัตถุดิบ และวัสดุโรงงาน ที่คงเหลืออยู่ ณ วันที่ในรายงานฐานะการเงินของบริษัทจดทะเบียน ในปีบัญชี 2551-2555

4. นโยบายการบัญชี หมายถึง วิธีการบัญชีที่บริษัทจดทะเบียนเลือกปฏิบัติ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน ซึ่งผู้บริหารจะต้องกำหนดเกณฑ์ราคาทุนในการวัดมูลค่าราคาสินค้าคงเหลือ เพื่อนำไปเปรียบเทียบกับมูลค่าสุทธิที่ได้รับ แล้วใช้มูลค่าที่ต่ำกว่าเป็นมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่จะแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ในรายงาน

5. การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน หมายถึง การกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินของสินค้าคงเหลือ โดยเลือกใช้เกณฑ์ต่าง ๆ ในการวัดมูลค่า ซึ่งเกณฑ์ราคาทุนที่บริษัทจดทะเบียนใช้ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ในรอบปีบัญชี 2551-2555 ได้แก่ วิธีถัวเฉลี่ย วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก วิธีถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ วิธีเข้าก่อนออกก่อน วิธีราคาเจาะจง และวิธีต้นทุนมาตรฐาน

6. วิธีถัวเฉลี่ย หมายถึง วิธีที่นำราคาทุนต่อหน่วยของสินค้าคงเหลือต้นงวดและสินค้าที่ซื้อหรือรับเข้ามาแต่ละครั้งในระหว่างงวดมารวมกันแล้วหารด้วยจำนวนรุ่นหรือจำนวนกลุ่มของสินค้านั้น เพื่อให้ได้ราคาทุนถัวเฉลี่ยแล้วนำไปคูณกับจำนวนหน่วยของสินค้าคงเหลือปลายงวด จะได้มูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวด

7. วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หมายถึง วิธีที่นำปริมาณหรือจำนวนหน่วยของสินค้ามาถ่วงน้ำหนักซึ่งคำนวณโดยนำราคาทุนต่อหน่วยของสินค้าแต่ละรุ่นมาคูณด้วยจำนวนหน่วยของสินค้าที่มีในรุ่นนั้น จะได้ต้นทุนรวมของสินค้าคงเหลือแต่ละรุ่น จากนั้นนำต้นทุนรวมของสินค้าคงเหลือทุกรุ่นมารวมกัน แล้วหารด้วยจำนวนหน่วยของสินค้าทั้งหมดที่มีไว้เพื่อขาย จะได้ต้นทุนต่อหน่วยถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก แล้วนำไปคูณกับจำนวนหน่วยของสินค้าคงเหลือปลายงวด จะได้มูลค่าของสินค้าคงเหลือปลายงวด

8. วิธีถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ หมายถึง วิธีที่คำนวณต้นทุนต่อหน่วยถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ทุกครั้งที่มีการรับสินค้าเข้ามาใหม่ โดยการคำนวณต้นทุนถัวเฉลี่ยต่อหน่วยจะคำนวณโดยวิธีถ่วงน้ำหนักตามปริมาณหรือจำนวนสินค้าที่มีขณะนั้น และใช้ต้นทุนต่อหน่วยถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่คำนวณได้นี้ใน

การคำนวณหาต้นทุนของสินค้าที่ขายหรือจ่ายออกไปและคำนวณหามูลค่าของสินค้าคงเหลือปลายงวด จนกว่าจะมีการซื้อหรือรับสินค้าเข้ามาใหม่ จึงจะคำนวณต้นทุนต่อหน่วยถัวเฉลี่ยใหม่

9. วิธีเข้าก่อนออกก่อน หมายถึง วิธีซึ่งมีข้อสมมติฐานว่า สินค้าที่ซื้อมาก่อนหรือผลิตขึ้นก่อนจะถูกขายออกไปก่อน ดังนั้นสินค้าคงเหลือปลายงวดจึงเป็นสินค้าที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นครั้งหลัง ๆ

10. วิธีราคาเจาะจง หมายถึง ราคาทุนที่แท้จริงของสินค้าแต่ละรายการที่คงเหลืออยู่ ณ วันที่รายงานในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งเหมาะกับสินค้าที่แยกไว้สำหรับโครงการใดโครงการหนึ่งโดยเฉพาะ สินค้าดังกล่าวบริษัทจดทะเบียนอาจจะซื้อมาหรือผลิตขึ้นเองก็ได้ รวมถึงสินค้าที่มีราคาต่อหน่วยสูงและมีจำนวนรายการไม่มาก สินค้าแต่ละหน่วยไม่สามารถสับเปลี่ยนหรือทดแทนกันได้

11. วิธีต้นทุนมาตรฐาน หมายถึง วิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือโดยกำหนดจากการใช้วัตถุดิบ วัสดุโรงงาน ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น ภายใต้การทำงานที่มีประสิทธิภาพและการใช้กำลังการผลิตในระดับปกติ

12. ความสม่ำเสมอ หมายถึง การที่บริษัทจดทะเบียนใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน โดยใช้วิธีใดวิธีหนึ่งสำหรับสินค้าคงเหลืออย่างเดียวกันไม่เปลี่ยนแปลงในช่วงปีบัญชี 2551-2555 หรืออาจมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าวเพียงเล็กน้อย

ประโยชน์ที่ได้รับ

1. บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ประกอบธุรกิจในกลุ่มอุตสาหกรรมเดียวกันสามารถเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนให้เหมาะสมกับประเภทของธุรกิจที่ดำเนินการอยู่

2. เพื่อรวบรวมองค์ความรู้ที่เกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนสำหรับสินค้าที่ผลิต หรือซื้อ หรือรับเข้ามา และขายหรือจ่ายออกไปในกลุ่มอุตสาหกรรมต่าง ๆ ในประเทศไทย

3. เพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบการพัฒนาการเรียนการสอนในชุดวิชาการบัญชีชั้นกลาง 1 และระบบสารสนเทศทางการบัญชี ในหลักสูตรบัญชีบัณฑิต ของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ให้ดียิ่งขึ้น

4. นักศึกษาและผู้ปฏิบัติงานบัญชีได้มีองค์ความรู้เกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น และนำไปใช้ให้เหมาะสมกับธุรกิจที่ตนปฏิบัติงานอยู่