

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยเรื่อง นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) วิเคราะห์นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน จำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม 2) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน และ 3) เพื่อศึกษาความสม่ำเสมอในการใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษา คือบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 213 บริษัท สุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ เครื่องมือวิจัยคือแบบบันทึกข้อมูลและแบบวิเคราะห์ข้อมูลนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน เก็บรวบรวมข้อมูลจากงบการเงิน ปีบัญชี 2551-2555 วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้ค่าความถี่ ร้อยละ สถิติทดสอบไคสแควร์ และวิเคราะห์เนื้อหา ซึ่งสามารถสรุปผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย อภิปรายผล และมีข้อเสนอแนะดังนี้

สรุปผลการวิจัย

1. ลักษณะเบื้องต้นของกลุ่มตัวอย่าง

1.1 ลักษณะเบื้องต้นเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจหลัก ผลการศึกษาพบว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง รองลงมาอยู่ในกลุ่มบริการ และกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม ตามลำดับ โดยการประกอบธุรกิจหลักของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหารส่วนใหญ่ประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับอาหารและเครื่องดื่ม กลุ่มทรัพยากรส่วนใหญ่ประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับพลังงานและสาธารณูปโภค กลุ่มเทคโนโลยีส่วนใหญ่ประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร กลุ่มบริการส่วนใหญ่ประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับสื่อและสิ่งพิมพ์ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมส่วนใหญ่ประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับเหล็ก กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภคส่วนใหญ่ประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับแฟชั่น และกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างส่วนใหญ่ประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์

1.2 มูลค่าสินค้าคงเหลือกับมูลค่าสินทรัพย์รวมของกลุ่มตัวอย่าง ผลการศึกษาพบว่า ในปีบัญชี 2551-2555 โดยรวมทุกกลุ่มอุตสาหกรรม กลุ่มตัวอย่างมีอัตราส่วนสินค้าคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม คิดเป็นร้อยละ 12.12-13.92 และเมื่อเปรียบเทียบกับเป็นรายอุตสาหกรรม พบว่า กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างมีอัตราส่วนสินค้าคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม สูงสุด คิดเป็นร้อยละ 38.81 ส่วนกลุ่มบริการมีอัตราส่วนสินค้าคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม ต่ำที่สุด คิดเป็นร้อยละ 4.76 นอกจากนี้ พบว่า ในช่วงเวลา 5 ปี ตั้งแต่ปีบัญชี 2551-2555 กลุ่มทรัพยากร กลุ่มเทคโนโลยี กลุ่มบริการ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค มีการเปลี่ยนแปลงของอัตราส่วนสินค้าคงเหลือต่อสินทรัพย์รวมไม่เกิน ร้อยละ 5 แต่สำหรับกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหารและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง พบว่าอัตราส่วนสินค้าคงเหลือต่อสินทรัพย์รวมมีการเปลี่ยนแปลงมากกว่าร้อยละ 5 แต่ไม่เกินร้อยละ 10

2. ผลการวิเคราะห์นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน
ผลการวิเคราะห์นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน โดยจำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม สรุปผลได้ดังนี้

2.1 กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร พบว่า กลุ่มตัวอย่างใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนดังนี้ สำหรับสินค้าสำเร็จรูป ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถัวเฉลี่ย และวิธีต้นทุนมาตรฐาน โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจง สำหรับงานระหว่างทำ ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก มากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีต้นทุนมาตรฐาน และวิธีถัวเฉลี่ยตามลำดับ โดยในปีบัญชี 2551-2552 ไม่มีบริษัทใดใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน แต่ในปีบัญชี 2554-2555 มีการใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน ซึ่งพบเพียง 1 บริษัทเท่านั้น และสำหรับวัตถุดิบและวัสดุโรงงาน ใช้วิธีถัวเฉลี่ยมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีเข้าก่อนออกก่อน ตามลำดับ โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจง

2.2 กลุ่มทรัพยากร พบว่า กลุ่มตัวอย่างใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนดังนี้ สำหรับสินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ และวัสดุโรงงาน ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด รองลงมาใช้วิธีถัวเฉลี่ย และวิธีเข้าก่อนออกก่อน ตามลำดับ โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงและวิธีต้นทุนมาตรฐาน ยกเว้นปีบัญชี 2551 และปีบัญชี 2552 ที่พบเพียง 1 บริษัทเท่านั้นที่ใช้วิธีราคาเจาะจงกับสินค้าสำเร็จรูป ได้แก่ EASTW : บริษัทจัดการและพัฒนาทรัพยากรน้ำภาคตะวันออก จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย ซึ่งใช้วิธีราคาเจาะจงกับเครื่องจำหน่ายน้ำดื่มอัตโนมัติที่มียอดคงเหลืออยู่ในปีบัญชี 2551-2552 หลังจากนั้นไม่มีรายการเครื่องจำหน่ายน้ำดื่มอัตโนมัติ สำหรับวัตถุดิบ ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน และวิธีถัวเฉลี่ย ตามลำดับ โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงและวิธีต้นทุนมาตรฐาน

2.3 กลุ่มเทคโนโลยี พบว่า กลุ่มตัวอย่างใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนดังนี้ สำหรับสินค้าสำเร็จรูปใช้วิธีถัวเฉลี่ยมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และถัดมาใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนกับวิธีต้นทุนมาตรฐานในจำนวนที่เท่ากัน สำหรับงานระหว่างทำ ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีต้นทุนมาตรฐาน และวิธีถัวเฉลี่ย ตามลำดับ โดยไม่ใช้วิธีถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ สำหรับวัตถุดิบใช้วิธีถัวเฉลี่ยและถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด (ในจำนวนที่เท่ากัน) รองลงมา ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน และวิธีต้นทุนมาตรฐาน ตามลำดับ โดยไม่ใช้วิธีถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่และวิธีราคาเจาะจง วัสดุโรงงานใช้วิธีถัวเฉลี่ยมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีเข้าก่อนออกก่อน ตามลำดับ โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจง

2.4 กลุ่มบริการ พบว่า กลุ่มตัวอย่างใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนดังนี้ สำหรับสินค้าสำเร็จรูปใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีราคาเจาะจง ตามลำดับ โดยไม่มีวิธีใดไม่ถูกนำมาใช้ สำหรับงานระหว่างทำซึ่งมีไม่มากนัก กรณีที่บริษัทมีงานระหว่างทำ พบว่าใช้วิธีราคาเจาะจงมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน และวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ตามลำดับ โดยไม่มีวิธีใดไม่ถูกนำมาใช้ สำหรับวัตถุดิบใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และถัดมาใช้วิธีถัวเฉลี่ยและวิธีถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ในจำนวนที่เท่ากัน โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงและวิธีต้นทุนมาตรฐาน ส่วนวัสดุโรงงานใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ ตามลำดับ โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงและวิธีต้นทุนมาตรฐาน นอกจากนี้ พบว่า มีการใช้วิธีอื่น ได้แก่ วิธีราคาขายปลีก สำหรับสินค้าที่มีไว้เพื่อขายในร้านสะดวกซื้อ (7-Eleven) ของ CPALL: บริษัทซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

2.5 กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม พบว่า กลุ่มตัวอย่างใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนดังนี้ สำหรับสินค้าสำเร็จรูป ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก มากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถัวเฉลี่ย และวิธีเข้าก่อนออกก่อน ตามลำดับ โดยไม่มีวิธีใดไม่ถูกนำมาใช้ สำหรับงานระหว่างทำ ใช้วิธีถัวเฉลี่ยมากที่สุด รองลงมาใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีเข้าก่อนออกก่อน ตามลำดับ โดยไม่มีวิธีใดไม่ถูกนำมาใช้ ส่วนวัตถุดิบ ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีถัวเฉลี่ย ตามลำดับ โดยไม่มีวิธีใดไม่ถูกนำมาใช้ สำหรับวัสดุโรงงาน ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีถัวเฉลี่ย ตามลำดับ โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงในการวัดมูลค่าราคาทุนของวัสดุโรงงาน

2.6 กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค พบว่า กลุ่มตัวอย่างใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนดังนี้ สำหรับสินค้าสำเร็จรูปใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถัวเฉลี่ยและวิธีต้นทุนมาตรฐานในจำนวนที่เท่ากัน โดยไม่มีวิธีใดไม่ถูกนำมาใช้

สำหรับงานระหว่างทำใช้วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก วิธีถั่วเฉลี่ย และวิธีต้นทุนมาตรฐาน (ในจำนวนเท่ากัน) โดยไม่มีวิธีใดไม่ถูกนำมาใช้ สำหรับวัตถุดิบใช้วิธีถั่วเฉลี่ยมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีเข้าก่อนออกก่อน ตามลำดับ โดยไม่มีวิธีใดไม่ถูกนำมาใช้ ส่วนวัสดุโรงงาน ใช้วิธีถั่วเฉลี่ยมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักและวิธีถั่วเฉลี่ยเคลื่อนที่ (ในจำนวนที่เท่ากัน) โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงและวิธีต้นทุนมาตรฐาน

2.7 กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง พบว่า กลุ่มตัวอย่างใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนดังนี้ สำหรับสินค้าสำเร็จรูป ใช้วิธีราคาเจาะจงมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน และวิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ตามลำดับ สำหรับงานระหว่างทำ ใช้วิธีราคาเจาะจงมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีเข้าก่อนออกก่อน ตามลำดับ โดยไม่มีวิธีใดไม่ถูกนำมาใช้ ส่วนวัตถุดิบ ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีถั่วเฉลี่ย ตามลำดับ โดยใช้ทุกวิธี ยกเว้นปีบัญชี 2554 เท่านั้นที่ไม่ใช้วิธีต้นทุนมาตรฐาน สำหรับวัสดุโรงงาน ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด รองลงมา ใช้วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีถั่วเฉลี่ย ตามลำดับ โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงและวิธีต้นทุนมาตรฐาน ยกเว้นปีบัญชี 2555 มีเพียง 1 บริษัท เท่านั้น ที่ใช้วิธีต้นทุนมาตรฐาน

3. ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ในปีบัญชี 2551-2555 สรุปได้ดังนี้

3.1 สินค้าสำเร็จรูป ผลการศึกษาพบว่า กลุ่มอุตสาหกรรมมีความสัมพันธ์กับนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าสำเร็จรูปตามเกณฑ์ราคาทุน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มทรัพยากร กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มสินค้าอุปโภคและบริโภค ใช้วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด กลุ่มเทคโนโลยีใช้วิธีถั่วเฉลี่ยมากที่สุด กลุ่มบริการใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด และกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างใช้วิธีราคาเจาะจงมากที่สุด

3.2 งานระหว่างทำ ผลการศึกษาพบว่า กลุ่มอุตสาหกรรมมีความสัมพันธ์กับนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่างานระหว่างทำตามเกณฑ์ราคาทุน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มทรัพยากร และกลุ่มเทคโนโลยี ใช้วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด กลุ่มบริการและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างใช้วิธีราคาเจาะจงมากที่สุด กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมใช้วิธีถั่วเฉลี่ยมากที่สุด และกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภคใช้วิธีถั่วเฉลี่ย วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีต้นทุนมาตรฐาน มากที่สุด (ในจำนวนที่เท่ากัน)

3.3 วัตถุประสงค์ ผลการศึกษาพบว่า กลุ่มอุตสาหกรรมมีความสัมพันธ์กับนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าวัตถุประสงค์ตามเกณฑ์ราคาทุน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหารและกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภคใช้วิธีถัวเฉลี่ยมากที่สุด กลุ่มทรัพยากรใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด กลุ่มเทคโนโลยี ใช้วิธีถัวเฉลี่ยและวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด (ในจำนวนที่เท่ากัน) กลุ่มบริการ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด

3.4 วัตถุประสงค์ ผลการศึกษาพบว่า กลุ่มอุตสาหกรรมมีความสัมพันธ์กับนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าวัสดุโรงงานตามเกณฑ์ราคาทุน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มเทคโนโลยี และกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค ใช้วิธีถัวเฉลี่ยมากที่สุด กลุ่มทรัพยากรใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด กลุ่มบริการ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด

นอกจากนี้ ยังพบว่า ในการวัดมูลค่าสินค้าสำเร็จรูปตามเกณฑ์ราคาทุน กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด รองลงมาใช้วิธีราคาเจาะจง และวิธีเข้าก่อนออกก่อนตามลำดับ สำหรับงานระหว่างทำ กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ใช้วิธีราคาเจาะจงมากที่สุด รองลงมาใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีถัวเฉลี่ย ตามลำดับ ส่วนวัตถุประสงค์และวัสดุโรงงาน กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด รองลงมาใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีถัวเฉลี่ยตามลำดับ

4. ความสม่ำเสมอในการใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน ผลการศึกษาพบว่า ในช่วง 5 ปีบัญชี ตั้งแต่ปีบัญชี 2551- 2555 กลุ่มตัวอย่างมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน ในแต่ละปีจำนวน 3-7 บริษัท จึงกล่าวได้ว่า ส่วนใหญ่มีความสม่ำเสมอในการใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า กลุ่มทรัพยากรมีจำนวนบริษัทที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน มากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 26.67 ของกลุ่ม รองลงมาคือกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร คิดเป็นร้อยละ 19.05 ของกลุ่ม และกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม คิดเป็นร้อยละ 16.22 ของกลุ่ม ตามลำดับ ส่วนกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภคไม่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าว ทั้งนี้ในกลุ่มที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี พบว่าส่วนใหญ่เป็นการเปลี่ยนจากวิธีที่ใช้อยู่เดิมมาเป็นวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

การอภิปรายผล

จากผลการศึกษา เรื่อง นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ครั้งนี้ มีประเด็นที่น่าสนใจ นำมาอภิปรายผลการศึกษาได้ดังนี้

1. มูลค่าสินค้ำคงเหลือต่อสินทรัพย์รวมของกลุ่มตัวอย่าง

จากผลการศึกษาที่พบว่า ในปีบัญชี 2551-2555 กลุ่มตัวอย่างมีอัตราส่วนสินค้ำคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม คิดเป็นร้อยละ 12.12-13.92 ซึ่งถือได้ว่าสินค้ำคงเหลือเป็นสินทรัพย์ที่สำคัญรายการหนึ่งที่มีผลกระทบต่อฐานะการเงินของบริษัทจดทะเบียน ดังนั้นจึงจำเป็นที่ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญในการเลือกใช้วิธีการวัดมูลค่าตามเกณฑ์ราคาทุนที่ถูกต้อง เพื่อให้สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ที่กิจการมีอยู่

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาเป็นรายอุตสาหกรรม พบว่า กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างมีอัตราส่วนสินค้ำคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม สูงสุด คิดเป็นร้อยละ 38.81 แต่กลุ่มบริการมีอัตราส่วนสินค้ำคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม ต่ำที่สุด คิดเป็นร้อยละ 4.76 ทั้งนี้เนื่องจากลักษณะของการดำเนินธุรกิจ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างส่วนใหญ่ประกอบธุรกิจหลักในการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขาย จึงมีสินค้ำคงเหลือที่มีมูลค่าสูง เช่น บ้านที่สร้างเสร็จพร้อมขาย อาคารหรือห้องชุดพร้อมขาย ที่ดินที่พัฒนาแล้ว เป็นต้น โดยราคาทุนประกอบด้วย ต้นทุนที่ดิน ค่าพัฒนาที่ดิน ค่าก่อสร้างโครงการ ค่าบริหารโครงการ รวมถึงต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมแล้วมีมูลค่าสูง ในขณะที่กลุ่มบริการ ต้นทุนสินค้ำคงเหลือคือต้นทุนของงานให้บริการในส่วนที่กิจการยังไม่ได้มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งต้นทุนส่วนใหญ่ประกอบด้วยค่าแรงงานและต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการให้บริการ รวมถึงต้นทุนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ ประกอบกับกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ไม่มีงานระหว่างทำคงเหลือ ดังนั้นมูลค่าของสินค้ำคงเหลือจึงมีน้อย

2. นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนในภาพรวม

จากผลการศึกษาที่พบว่า ในปีบัญชี 2551-2555 โดยภาพรวมกลุ่มตัวอย่างใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนไม่เหมือนกันทุกกลุ่มอุตสาหกรรม และในกลุ่มอุตสาหกรรมเดียวกัน หรือในบริษัทเดียวกันก็ใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนที่ไม่เหมือนกัน บางบริษัทใช้วิธีเดียวกันสำหรับสินค้ำคงเหลือทั้ง 4 ประเภท บางบริษัทใช้วิธีที่แตกต่างกันในสินค้ำแต่ละประเภท และบางบริษัทใช้มากกว่า 1 วิธี ในสินค้ำคงเหลือประเภทเดียวกัน เนื่องจากมีสินค้ำคงเหลือหลายชนิด เช่น SGP : บริษัทสยามแก๊ส แอนปิโตรเคมีคัล จำกัด (มหาชน) วัดมูลค่าราคาทุนของสินค้ำประเภทปิโตรเลียมและปิโตรเคมี ใช้

วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก แต่สินค้าประเภทน้ำมันและสินค้าสำเร็จรูปอื่นใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน เป็นต้น ซึ่งในประเด็นนี้สอดคล้องกับข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ ที่กำหนดว่า กิจการจะใช้วิธีการคำนวณมูลค่าของสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนด้วยวิธีใดนั้น มีข้อพึงปฏิบัติ คือกิจการต้องใช้วิธีการคำนวณวิธีเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทุกชนิดที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน ส่วนสินค้าที่มีลักษณะและการใช้ต่างกันอาจใช้วิธีการคำนวณราคาทุนที่แตกต่างกันไปได้หากเหมาะสม

3. นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

การใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม มีประเด็นที่น่าสนใจดังนี้

3.1 กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร จากผลการศึกษาที่พบว่า สินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ ใช้วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงกับสินค้าสำเร็จรูป ส่วนวัตถุดิบและวัสดุโรงงาน ใช้วิธีถั่วเฉลี่ยมากที่สุด โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจง ทั้งนี้เนื่องจากกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหารประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับการผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรแปรรูป รวมทั้งผลไม้และอาหารทะเลแช่แข็ง เช่น ข้าวโพดบรรจุกระป๋อง ผลไม้กระป๋อง น้ำผลไม้ เครื่องดื่มและอาหารว่าง ขนมปัง อาหารกึ่งสำเร็จรูปแช่แข็ง อาหารและสัตว์น้ำแช่แข็ง น้ำมันปาล์ม น้ียงขันและน้ียงแปรรูป เป็นต้น ยกตัวอย่าง TIPCO: บริษัททิปโก้ฟู๊ดส์ จำกัด (มหาชน) ผลิตและจำหน่ายสับประคกระป๋อง น้ำสับประคเข้มข้น น้ำผลไม้รวมและเครื่องดื่มบรรจุพร้อมดื่ม น้ำสมุนไพรและน้ำแร่ธรรมชาติพร้อมดื่ม จะเห็นว่า มีสินค้าคงเหลือหลายชนิดเป็นจำนวนมาก สินค้าแต่ละชนิดก็มีลักษณะเหมือนกันจำนวนมากด้วย และมีราคาไม่สูงจึงเป็นการยากและไม่เหมาะสมที่จะกำหนดราคาเฉพาะของสินค้าคงเหลือนั้น วิธีราคาเจาะจงแม้จะให้ผลลัพธ์ที่ถูกต้อง แต่เป็นการยุ่งยากและสิ้นเปลืองเวลา ซึ่งไม่คุ้มกับประโยชน์ที่ได้รับ หากกิจการมีสินค้าคงเหลือเป็นจำนวนมากทั้งชนิดและปริมาณของสินค้า การใช้วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักจะช่วยลดภาระในการจัดทำบัญชี อย่างไรก็ตามการใช้วิธีถั่วเฉลี่ยสำหรับวัตถุดิบและวัสดุก่อสร้างซึ่งเป็นวิธีที่ง่าย แต่มีข้อบกพร่องที่มิได้นำจำนวนหน่วยที่ซื้อในแต่ละคราวเข้ามาพิจารณาด้วย ดังนั้นจึงควรใช้วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักและวิธีเข้าก่อนออกก่อน ซึ่งก็เป็นไปตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชี

3.2 กลุ่มทรัพยากร จากผลการศึกษาที่พบว่า สินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ วัตถุดิบ และวัสดุโรงงาน ใช้วิธีถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงและวิธีต้นทุนมาตรฐานกับสินค้าคงเหลือทุกประเภท ทั้งนี้เนื่องจากกลุ่มทรัพยากรประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับพลังงานและสาธารณูปโภค เช่น ผลิตและจำหน่ายถ่านหิน พลังงานไฟฟ้า ซื่อและจำหน่ายปลีกและส่ง

ผลิตภัณฑ์น้ำมันเชื้อเพลิง กลั่นและการจัดจำหน่ายน้ำมันและสถานีบริการน้ำมันค้าปลีก ผลิตและจำหน่ายน้ำประปา เป็นต้น จะเห็นว่าสินค้าคงเหลือส่วนใหญ่มีหน่วยวัดเป็นปริมาตร หรือเป็นลิตร ไม่ใช่มีหน่วยเป็นชิ้น หรือเป็นอัน และการผลิตต้องผ่านกระบวนการต่าง ๆ ซึ่งอาจมีผลิตภัณฑ์หลัก และผลิตภัณฑ์พลอยได้เกิดขึ้น จึงไม่เหมาะสมที่จะใช้วิธีราคาเจาะจงและวิธีต้นทุนมาตรฐาน

3.3 กลุ่มเทคโนโลยี จากผลการศึกษาที่พบว่า สินค้าสำเร็จรูปและวัสดุโรงงาน ใช้วิธีถัวเฉลี่ยมากที่สุด โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงกับวัสดุโรงงาน ส่วนงานระหว่างทำใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด โดยไม่ใช้วิธีถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ สำหรับวัตถุดิบใช้วิธีถัวเฉลี่ยและถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก มากที่สุดในจำนวนที่เท่ากัน โดยไม่ใช้วิธีถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่และวิธีราคาเจาะจง ทั้งนี้เนื่องจากกลุ่มเทคโนโลยีประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร รวมถึงชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ เช่น การให้บริการการสื่อสาร ไร้สายและจัดจำหน่ายอุปกรณ์โทรศัพท์มือถือและอุปกรณ์เสริม การขาย ออกแบบ ติดตั้ง บริหารโครงการ ซ่อมและบำรุงรักษา และรับเหมಾವางโครงข่ายและระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร ขายเครื่องคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์โปรแกรมคอมพิวเตอร์ และอุปกรณ์ด้านโทรคมนาคมและการบริการที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น จะเห็นว่าสินค้าคงเหลือประเภทวัตถุดิบและงานระหว่างทำส่วนใหญ่เป็นชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ จึงไม่เหมาะสมที่จะใช้วิธีถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ซึ่งต้องคำนวณหาค่าเฉลี่ยต่อหน่วยทุกครั้งที่มีการซื้อวัตถุดิบเข้ามาใหม่ และไม่เหมาะที่จะใช้ราคาเจาะจงกับวัตถุดิบละวัสดุโรงงานซึ่งส่วนใหญ่เป็นอะไหล่ต่าง ๆ

3.4 กลุ่มบริการ จากผลการศึกษาที่พบว่า สินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบ และวัสดุโรงงาน ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด ส่วนงานระหว่างทำใช้วิธีราคาเจาะจง มากที่สุด โดยไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงและวิธีต้นทุนมาตรฐานกับสินค้าคงเหลือประเภทวัตถุดิบและวัสดุโรงงาน ทั้งนี้เนื่องจากกลุ่มบริการประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับสื่อและสิ่งพิมพ์ พาณิชยกรรม และการแพทย์ จึงสอดคล้องกับการดำเนินธุรกิจ เช่น ธุรกิจผลิตและจำหน่ายโสตทัศนวัสดุอุปกรณ์ รวมถึงจัดจำหน่ายเพลงและภาพยนตร์ในรูปแบบของ เทป ซีดี วีดีโอ ซีดี ดีวีดี ธุรกิจผลิตและจำหน่ายสิ่งพิมพ์ด้านกีฬาและบันเทิง ธุรกิจโรงแรมที่มีการใช้น้ำมันและแก๊สเพื่อการปรุงอาหาร ธุรกิจโรงพยาบาลที่มีสินค้าคงเหลือคือยาและเวชภัณฑ์ต่าง ๆ เป็นต้น จึงเหมาะสมที่จะใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน ซึ่งถือว่าสินค้าที่ซื้อมาก่อนหรือผลิตก่อนควรขายออกไปก่อน และสอดคล้องกับทฤษฎีตามข้อสมมติการไหลหรือกระแสของต้นทุน (Cost Flow Assumption) ตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน กับการไหลของสินค้าหรือกระแสของสินค้า (Goods Flow) เพื่อไม่ให้เกิดความกำกวมหรือเสื่อมสภาพของสินค้าคงเหลือ

3.5 กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม จากผลการศึกษาที่พบว่า สินค้าสำเร็จรูปใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด สำหรับงานระหว่างทำใช้วิธีถัวเฉลี่ยมากที่สุด ส่วนวัตถุดิบและวัสดุโรงงาน ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด โดยใช้ทุกวิธีสำหรับสินค้าคงเหลือทุกประเภท ยกเว้น ไม่ใช้วิธีราคา

เจาะจงกับวัสดุโรงงาน ทั้งนี้เนื่องจากกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับเหล็ก ยานยนต์ เคมีภัณฑ์และบรรจุภัณฑ์ เช่น ผลิตและจำหน่ายเหล็กแปรรูป แบตเตอรี่ ยางรถยนต์ โพลีเอสเตอร์ฟิล์ม ฟิล์มเคลือบโลหะ ผลิตและจำหน่ายสารเคมีกำจัดศัตรูพืช สีย้อมอุตสาหกรรม ผงคาร์บอน ก่อสร้างบรรจุภัณฑ์ เป็นต้น จะเห็นว่า สินค้าคงเหลือมีหลากหลายชนิด ดังนั้นในกลุ่มนี้จึงมีการใช้ทุกวิธีในการวัดมูลค่าราคาทุนของสินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำและวัตถุดิบ และส่วนใหญ่ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุดกับสินค้าสำเร็จรูป เนื่องจากเป็นวิธีที่คำนวณได้โดยสะดวก

3.6 กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค จากผลการศึกษาที่พบว่า สินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด ส่วนวัตถุดิบและวัสดุโรงงานใช้วิธีถัวเฉลี่ยมากที่สุด โดยใช้ทุกวิธีสำหรับสินค้าคงเหลือทุกประเภท ยกเว้น ไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงและวิธีต้นทุนมาตรฐานกับวัสดุโรงงาน ทั้งนี้เนื่องจากกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภคประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับแฟชั่น ของใช้ในครัวเรือนและสำนักงาน และของใช้ส่วนตัว เช่น ผลิตและจำหน่ายเสื้อผ้าสำเร็จรูป ผลิตภัณฑ์ถุงน่อง เครื่องสำอาง ชุดกายบริหาร ผลิตภัณฑ์หนังสำเร็จรูป ภาชนะเครื่องแก้วสำหรับใช้บนโต๊ะอาหาร พัดลมติดเพดาน ปากกา เพอร์นิเจอร์สำนักงาน เป็นต้น จะเห็นว่า สินค้าคงเหลือมีหลากหลายชนิด คล้ายคลึงกับกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม บริษัท ๆ ในกลุ่มนี้จึงใช้ทุกวิธีในการวัดมูลค่าต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ และวัตถุดิบ และส่วนใหญ่ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุดกับสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ เนื่องจากเป็นวิธีที่คำนวณได้โดยสะดวก และเหมาะกับสินค้าในกลุ่มนี้ และเช่นเดียวกับกลุ่มทรัพยากรและกลุ่มบริการที่ไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงและวิธีต้นทุนมาตรฐานกับวัสดุโรงงาน ซึ่งส่วนใหญ่เป็นอะไหล่และวัสดุหีบห่อที่มีราคาค่อนข้างต่ำ

3.7 กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง จากผลการศึกษาที่พบว่า สินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำใช้วิธีราคาเจาะจงมากที่สุด ส่วนวัตถุดิบและวัสดุโรงงานใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนมากที่สุด โดยใช้ทุกวิธีสำหรับสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ แต่ไม่ใช้วิธีราคาเจาะจงและวิธีต้นทุนมาตรฐานกับวัตถุดิบและวัสดุโรงงาน ทั้งนี้เนื่องจากกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างส่วนใหญ่ประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขาย เช่น พัฒนาอสังหาริมทรัพย์ประเภทห้องชุดเพื่อขาย ที่ดินพร้อมบ้านอยู่อาศัยที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ คอนโดมิเนียม กิจการรับเหมาก่อสร้าง เป็นต้น จะเห็นว่าสินค้าคงเหลือมีมูลค่าสูงและมูลค่าของแต่ละรายการไม่สามารถสับเปลี่ยนราคากันได้ จึงสอดคล้องกับทางทฤษฎีที่กล่าวว่าวิธีราคาเจาะจงเหมาะที่จะใช้สำหรับสินค้าที่แยกไว้สำหรับโครงการใดโครงการหนึ่งโดยเฉพาะ โดยสินค้าดังกล่าวกิจการอาจซื้อมาหรือผลิตขึ้นเองก็ได้ สินค้าที่มีราคาต่อหน่วยสูงและมีจำนวนรายการไม่มาก สินค้าแต่ละหน่วยไม่สามารถสับเปลี่ยนหรือทดแทนกันได้ รวมถึงกิจการที่ผลิตสินค้าตามคำสั่งซื้อของลูกค้า (Job Order System) ซึ่งบันทึกราคาทุนของสินค้าแต่ละรายการไม่ปะปนกัน นอกจากนี้ในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์

และก่อสร้างยังมีธุรกิจที่เกี่ยวกับวัสดุก่อสร้าง เช่น ผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์คอนกรีตและคอนกรีตสำเร็จ เสาค้ำเข็ม กระเบื้องมุงหลังคา กระเบื้องเซรามิก ขางมะตอย แผ่นไม้ ปาร์ติเกิ้ล รวมถึงพรม เป็นต้น จะเห็นว่า สินค้าคงเหลือมีหลากหลายชนิด ดังนั้น ในกลุ่มนี้ จึงมีการใช้ทฤษฎีในการวัดมูลค่าราคาทุนของสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ

4. ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน

จากผลการศึกษาที่พบว่ากลุ่มอุตสาหกรรมมีความสัมพันธ์กับนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ในการวัดมูลค่าราคาทุนของสินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ วัสดุดิบ และวัสดุโรงงาน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ว่า “การเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนมีความสัมพันธ์หรือขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม”

นอกจากนี้ยังพบว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการวัดมูลค่าราคาทุนของสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของสิริยา สุขขา (2547) ที่พบว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เลือกใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าราคาสินค้าคงเหลือด้วยวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก มากที่สุด และสอดคล้องกับผลการวิจัยของนิ่มนวล วิเศษสรรพ (2556) ที่ศึกษาเรื่องผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล นโยบายการบัญชีการวัดมูลค่าราคาสินค้าคงเหลือ และขนาดของกิจการ กรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ส่วนใหญ่ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการวัดมูลค่าราคาทุนของสินค้าคงเหลือ

5. ความสม่ำเสมอของการใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน

จากผลการศึกษาที่พบว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีความสม่ำเสมอของการใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน แสดงว่า ส่วนใหญ่ยังคงใช้วิธีการคำนวณวิธีเดิมในการวัดมูลค่าราคาทุนของสินค้าคงเหลือ แต่อย่างไรก็ตาม จากผลการศึกษาพบว่า มีบริษัทที่เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในช่วงปีบัญชี 2553-2555 เพิ่มขึ้นจากปีบัญชี 2551-2552 ทั้งนี้เนื่องจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศยกเลิกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 หรือฉบับที่ 31 เดิม (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สินค้าคงเหลือ และให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ แทน โดยมีผลบังคับใช้หรือให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ซึ่งกิจการใดจะนำมาใช้

ก่อนวันกำหนดให้ถือปฏิบัติก็ได้ โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงนี้ยังคงหลักการพื้นฐานเหมือนเดิม แต่ลดจำนวนทางเลือกในการใช้วิธีวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ

สำหรับกรณีของ CPF: บริษัทเจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) เป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เนื่องจากบริษัทฯ ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ก่อนมีผลบังคับใช้ อย่างไรก็ตามบริษัทฯ ก็ได้ใช้วิธีปรับย้อนหลัง ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด แล้ว ซึ่งทำให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงผลกระทบที่ทำให้กำไรสะสมและกำไรต่อหุ้นขึ้นพื้นฐานของกิจการเพิ่มขึ้น

ข้อเสนอแนะ

การศึกษาครั้งนี้ มีข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้และข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป ดังนี้

1. ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

1.1 การเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์

ราคาทุนที่เหมาะสมกับกิจการ ผู้บริหารควรเลือกใช้นโยบายการบัญชีให้เหมาะสมกับประเภทของสินค้าคงเหลือของกิจการ ซึ่งโดยทั่วไปสินค้าคงเหลือประกอบด้วย 4 ประเภทใหญ่ ๆ คือ สินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ วัตถุดิบ และวัสดุโรงงาน และในแต่ละประเภทนั้น กิจการอาจมีสินค้าหรือวัตถุดิบหลายชนิด จึงสามารถใช้วิธีที่แตกต่างกันได้ในการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือแต่ละชนิด ทั้งนี้ กิจการต้องใช้วิธีการคำนวณวิธีเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือซึ่งมีลักษณะและการใช้ที่คล้ายคลึงกัน ส่วนสินค้าที่มีลักษณะและการใช้ต่างกันอาจใช้วิธีการคำนวณราคาทุนที่ต่างกันไปได้หากเหมาะสม ดังนั้นกิจการหนึ่ง ๆ อาจใช้วิธีคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือหลายวิธีตามความเหมาะสมของประเภทและชนิดของสินค้าคงเหลือนั้น ๆ เช่น สินค้าสำเร็จรูปที่เป็นพวกปิโตรเลียมและปิโตรเคมี คำนวณโดยวิธีถ่วงน้ำหนัก ส่วนต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปอื่นใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน สินค้าสำเร็จรูปที่เป็นเทพเสียง ซีดี วีซีดี ดีวีดี ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน ส่วนสินค้าสำเร็จรูปที่เป็นภาพยนตร์ ละคร ใช้วิธีราคาเจาะจง ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนการผลิตทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิต หรือสินค้าสำเร็จรูปที่เป็นแป้งสาลีและกระสอบ ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน ส่วนสินค้าสำเร็จรูปที่เป็นน้ำมันปาล์ม ใช้วิธีถ่วงน้ำหนัก เป็นต้น

1.2 เกณฑ์ราคาทุนที่ควรใช้ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม ต่อไปนี้เป็นเกณฑ์ราคาทุนที่ผู้บริหารกิจการทั้งที่เป็นบริษัทจดทะเบียนและไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนควรนำไปประกอบการตัดสินใจกำหนดนโยบายการบัญชีให้สอดคล้องกับสินค้าคงเหลือของตนเอง

- สำหรับสินค้าสำเร็จรูป กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มทรัพยากร กลุ่มเทคโนโลยี กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มสินค้าอุปโภคและบริโภค ควรใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก กลุ่มบริการควรใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน และกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างควรใช้วิธีราคาเจาะจง

- สำหรับงานระหว่างทำ กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มทรัพยากร และกลุ่มเทคโนโลยี และกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมควรใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก กลุ่มบริการและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างควรใช้วิธีราคาเจาะจง ส่วนกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภคอาจใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีต้นทุนมาตรฐานก็ได้ตามความเหมาะสม

- สำหรับวัตถุดิบ กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มทรัพยากร กลุ่มเทคโนโลยี และกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค ควรใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ส่วนกลุ่มบริการ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ควรใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน

- สำหรับวัสดุโรงงาน กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มทรัพยากร กลุ่มเทคโนโลยี และกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค ควรใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ส่วนกลุ่มบริการ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ควรใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน

1.3 การใช้วิธีต้นทุนมาตรฐาน จากผลการศึกษามีข้อค้นพบว่า บริษัทจดทะเบียนมีแนวโน้มที่จะใช้วิธีต้นทุนมาตรฐานเพิ่มมากขึ้นสำหรับการวัดมูลค่าราคาทุนของสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ ซึ่งวิธีต้นทุนมาตรฐานเป็นวิธีที่ได้คำนวณไว้ล่วงหน้าโดยสมมติว่ากิจการมีปริมาณการผลิตและมีประสิทธิภาพการผลิตอยู่ภายใต้ภาวะปกติ อย่างไรก็ตามต้นทุนที่คำนวณได้นั้นต้องใกล้เคียงต้นทุนจริง ดังนั้นผู้บริหารจึงควรให้มีการทบทวนวิธีการคำนวณต้นทุนมาตรฐานใหม่เพื่อให้ได้ต้นทุนที่ใกล้เคียงความเป็นจริงอยู่เสมอ รวมทั้งต้องบันทึกผลต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนมาตรฐานโดยแยกเป็นผลต่างวัตถุประสงค์ทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิตให้ชัดเจน และต้องวิเคราะห์หาสาเหตุของผลต่างเพื่อปรับปรุงแก้ไขต่อไป

1.4 การเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน จากผลการศึกษามีข้อค้นพบว่า การเปิดเผยนโยบายการบัญชียังมีความไม่ชัดเจน เช่น เขียนว่า “ ต้นทุนของสินค้าคงเหลือคำนวณโดยวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักและวิธีเข้าก่อนออกก่อน” โดยไม่บอกว่าวิธีใดใช้กับสินค้าคงเหลือประเภทใด ทั้ง ๆ ที่กิจการมีสินค้าคงเหลือทั้ง 4 ประเภท คือ สินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ วัตถุดิบ และวัสดุโรงงาน ดังนั้น ผู้บริหารควรระบุให้ชัดเจนว่า

สินค้าแต่ละประเภทใช้วิธีใดในการวัดมูลค่าราคาทุน ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลไปวิเคราะห์เปรียบเทียบหรือใช้ประโยชน์ประกอบการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจต่อไป ทั้งนี้รวมถึงผู้สอบบัญชี และหน่วยงานกำกับดูแล เช่น สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นต้น ควรให้คำแนะนำแก่บริษัทจดทะเบียนในการเปิดเผยข้อมูลให้ชัดเจน

1.5 การขยายองค์ความรู้ในเรื่องการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุน

อาจารย์ผู้สอนวิชาการบัญชีโดยเฉพาะวิชาการบัญชีขั้นกลางและวิชาที่เกี่ยวข้องได้มีตัวอย่างที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้นในการอธิบายเรื่องการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือตามเกณฑ์ราคาทุนของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม การใช้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม หรือในอุตสาหกรรมเดียวกัน หรือแม้ในบริษัทเดียวกัน แต่เป็นสินค้าคงเหลือคนละประเภทหรือคนละชนิดกันก็สามารถใช้วิธีที่แตกต่างกันได้ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ นอกจากนี้ผู้ทำบัญชีในกิจการต่าง ๆ ทั้งที่เป็นบริษัทจดทะเบียนและมีบริษัทจดทะเบียนได้มีความรู้ความเข้าใจมากยิ่งขึ้น และนำไปเป็นแนวทางปฏิบัติในกิจการที่ตนทำบัญชีนั้นได้ถูกต้องเหมาะสมยิ่งขึ้น รวมทั้งผู้สนใจทั่วไปที่ศึกษาเรื่องการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ จะได้ใช้เป็นประโยชน์ในการค้นคว้าทางวิชาการต่อไป

2. ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรศึกษาเฉพาะกรณีของกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่ประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากมีการแสดงรายการและการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือที่แตกต่างกัน บางบริษัทจะระบุและแสดงต้นทุนการพัฒนาโครงการอสังหาริมทรัพย์ไว้ภายใต้หัวข้อสินค้าคงเหลืออย่างชัดเจน แต่บางบริษัทแยกแสดงรายการออกมาในหัวข้อหนึ่งต่างหาก ซึ่งจะมีผลต่อการคำนวณเงินทุนหมุนเวียนสุทธิและอัตราส่วนสภาพคล่องของกิจการ ดังนั้นจึงควรมีการศึกษาและให้แนวปฏิบัติที่ชัดเจนแก่บริษัทจดทะเบียน

2.2 ควรศึกษาแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับเกษตรกรรม เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการปฏิบัติทางบัญชี ซึ่งหากมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม จะมีผลกระทบต่อแสดงรายการสินค้าคงเหลือของกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร และการประเมินฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการในกลุ่มนี้