



ใบรับรองวิทยานิพนธ์  
บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

บัญชีมหาบัณฑิต

ปริญญา

บัญชี

บัญชี

สาขา

ภาควิชา

เรื่อง ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

Problems in Accounting Practice under Thai Accounting Standards of E-Commerce

นามผู้วิจัย นางสาวดวงดาว กานธนาวัฒน์

ได้พิจารณาเห็นชอบโดย

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

( รองศาสตราจารย์จินดา จันทร์ทอง, D.B.A. )

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

( รองศาสตราจารย์ยุพดี ศิริวรรณ, พ.บ.ม. )

หัวหน้าภาควิชา

( รองศาสตราจารย์ศศิวิมล มีอำพล, D.B.A. )

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์รับรองแล้ว

( รองศาสตราจารย์กัญญา ชีระกุล, D.Agr. )

คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

วันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. ....

วิทยานิพนธ์

เรื่อง

ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

Problems in Accounting Practice under Thai Accounting Standards of E-Commerce

โดย

นางสาวดวงดาว กานธนาวัฒน์

เสนอ

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์  
เพื่อความสมบูรณ์แห่งปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

พ.ศ. 2553

ลิขสิทธิ์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

ดวงดาว กานธนาวัฒน์ 2553: ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย  
ของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ปรินญาบัญญัติมหาบัณฑิต สาขาวิชาบัญชี ภาควิชาบัญชี  
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก: รองศาสตราจารย์จินดา ชันทอง, D.B.A. 126 หน้า

การวิจัยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิธีปฏิบัติทางบัญชี ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี และ  
ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์  
อิเล็กทรอนิกส์ โดยแบบสอบถามที่รวบรวมได้จากผู้ทำบัญชีของบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนเป็น  
ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จำนวน 165 บริษัท ระหว่างวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2553 ถึง 31  
มีนาคม 2553 วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติพรรณนาและสถิติสัมประสิทธิ์ถดถอยพหุคูณ ณ ระดับ  
นัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ผลการวิจัยพบว่า ส่วนใหญ่ของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นธุรกิจคอมพิวเตอร์และ  
อินเทอร์เน็ต มีการเปิดใช้เว็บไซต์ มีสถานประกอบการและหน้าร้านบนอินเทอร์เน็ต และ  
ดำเนินงานในรูปแบบ Business to Customer: B2C กิจกรรมบางส่วนมีการปฏิบัติทางบัญชีโดยไม่  
เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ได้แก่ การรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตรา  
ผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ สิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็น  
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยส่วนมากมีในเรื่อง  
รายได้ที่อยู่ในระดับปานกลาง และเรื่องสินค้าคงเหลือมีปัญหาอยู่ในระดับน้อย สำหรับปัจจัยที่มี  
อิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์  
อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ลักษณะในการดำเนินงานและวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์  
อิเล็กทรอนิกส์ โดยมีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ เรื่องรายได้ เรื่องประมาณการหนี้สิน  
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในด้านการรับรู้  
รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูล อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ผู้ทำบัญชีควรมีการอบรม เพื่อเพิ่มความเข้าใจในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย  
และสาขาวิชาชีพบัญชีควรพิจารณาปัญหาต่างๆที่เกิดขึ้น เพื่อกำหนด หรือพัฒนามาตรฐานการ  
บัญชี ให้เหมาะสมกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ลายมือชื่อนิสิต

ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

Duangdao Ganthanawat 2010: Problems in Accounting Practice under Thai Accounting Standards of E-Commerce. Master of Accountancy, Major Field: Accounting, Department of Accounting. Thesis Advisor: Associate Professor Jinda Khunthong, D.B.A. 126 pages.

The objectivity of this research is to study the accounting practice, the accounting practice problems and factors affecting the problems in accounting practice under Thai Accounting Standards (TASs) of E-Commerce. The questionnaires (that answered by 165 accountants of E-Commerce limited companies during the period 1 February 2010 to 31 March 2010) were analyzed by using descriptive statistics and multiple regressions at the significant statistic level 0.05.

The results of this research have demonstrated computer and internet business, Business to Customer: B2C are majority of E-Commerce. Brick and mortar store, online shop and website have opened. Some E-Commerce are performed incorrectly in accordance with TASs such as brands, mastheads, publishing titles, customer lists and items similar in substance that are internally generated be recognized as assets. The most of accounting practice problems have revenue issues in medium level and inventories issues in low level. Factors affecting the accounting practice problems of E-Commerce are the characteristics of business process and accounting practice of E-Commerce. Those factors significantly affecting recognition, measurement and disclosure of inventories, revenue, provisions, contingent liabilities, contingent assets and intangible assets issues.

Accountants should get training to comprehend and perform correctly in accordance with TASs. Furthermore, Federation of Accounting Professions should consider for problem factors and develop TASs to be appropriate for E-Commerce.

---

Student's signature

---

Thesis Advisor's signature

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยความกรุณาอย่างสูงยิ่งของ รองศาสตราจารย์ ดร.จินดา  
ขันทอง อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก รองศาสตราจารย์ ดร.ศศิวิมล มีอำพล ผู้แทนบัณฑิต  
วิทยาลัย และรองศาสตราจารย์ วิจิตร ฟูนเพิ่มทรัพย์ ผู้ทรงคุณวุฒิภายนอก ที่กรุณาให้คำแนะนำ ให้  
คำปรึกษา ตลอดจนให้ความช่วยเหลือแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ เพื่อให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความ  
สมบูรณ์ ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณผู้ทรงคุณวุฒิทั้ง 3 ท่าน ที่ให้ความอนุเคราะห์เป็นผู้เชี่ยวชาญตรวจเรื่องมือ  
ที่ใช้ในการวิจัยและให้คำแนะนำอันเป็นประโยชน์ในการทำวิจัยให้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น  
ขอขอบคุณบิดา มารดา เพื่อน ๆ พี่ ๆ น้อง ๆ และเจ้าหน้าที่โครงการปริญญาโทการบัญชี ภาคพิเศษ  
ทุกท่าน ที่ทำให้การศึกษาในระดับปริญญาโทครั้งนี้ สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

ขอขอบพระคุณคณาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชา รวมถึงผู้เขียนตำรา เอกสาร  
บทความต่างๆ ที่ผู้วิจัยได้ศึกษาค้นคว้าและนำมาอ้างอิงในงานวิจัยครั้งนี้

คุณค่าอันพึงมีจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ขอมอบเป็นเครื่องบูชาพระคุณบิดา มารดา ครู  
อาจารย์และผู้มีพระคุณทุกท่าน

ดวงดาว กานธนาวัฒน์  
กรกฎาคม 2553

## สารบัญ

## หน้า

สารบัญตาราง	(3)
สารบัญภาพ	(7)
บทที่ 1 บทนำ	1
ความสำคัญของปัญหา	1
วัตถุประสงค์ของการวิจัย	3
ประโยชน์ที่ได้คาดว่าจะได้รับ	4
ขอบเขตการวิจัย	4
สมมติฐานการวิจัย	5
นิยามศัพท์	6
บทที่ 2 การตรวจเอกสาร	7
พระราชบัญญัติการบัญชี พศ. 2543	7
มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	9
แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	15
แนวปฏิบัติและปัญหาทางการบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	30
การวิเคราะห์การถดถอย	40
ผลการศึกษาที่เกี่ยวข้อง	45
กรอบแนวคิดการวิจัย	48
บทที่ 3 วิธีการวิจัย	50
วิธีการเก็บข้อมูล	50
วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล	55

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 4 ผลการวิจัยและข้อวิจารณ์	61
ลักษณะทั่วไปของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	61
ลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	64
วิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	67
ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	70
ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย	91
ผลการทดสอบสมมติฐาน	95
ข้อวิจารณ์	96
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย และข้อเสนอแนะ	100
สรุปผลการวิจัย	100
ข้อเสนอแนะ	102
เอกสารและสิ่งอ้างอิง	104
ภาคผนวก	107
ภาคผนวก ก รายชื่อผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบแบบสอบถาม	108
ภาคผนวก ข การหาความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม	110
ภาคผนวก ค แบบสอบถามที่ใช้ในการวิจัย	112
ประวัติการศึกษา และการทำงาน	126

## สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
4.1	จำนวน และร้อยละของลักษณะพาณิชย์กิจของธุรกิจ	62
4.2	จำนวน และร้อยละของลักษณะการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	62
4.3	ค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของทุนจดทะเบียน และระยะเวลาที่เปิดดำเนินการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	63
4.4	จำนวน และร้อยละของชื่อเว็บไซต์ของธุรกิจ	63
4.5	จำนวน และร้อยละของรูปแบบการทำธุรกิจ	64
4.6	จำนวน และร้อยละของประเภทรายได้จากการดำเนินงานของธุรกิจ	64
4.7	จำนวน และร้อยละของรูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของธุรกิจ	65
4.8	จำนวน และร้อยละของช่องทางการทำธุรกรรมการเงินของธุรกิจที่มีให้ลูกค้า	65
4.9	จำนวน และร้อยละของวิธีการชำระเงินของลูกค้าธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	65
4.10	จำนวน และร้อยละของการเปิดใช้เว็บไซต์บนอินเทอร์เน็ตของธุรกิจ	66
4.11	จำนวน และร้อยละของวิธีการส่งสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าของธุรกิจ	66
4.12	จำนวน และร้อยละของลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	66

## สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.13	จำนวน และร้อยละของการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการ	67
4.14	จำนวน และร้อยละของการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ และการเปิดเผยข้อมูล ในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล่าช้าบางส่วนหรือทั้งหมด	67
4.15	จำนวน และร้อยละของการมีนโยบายการรับคืนสินค้า และการรับรู้รายการ	68
4.16	จำนวน และร้อยละของการมีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ และการรับรู้รายการของธุรกิจ	68
4.17	จำนวน และร้อยละของการรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน	69
4.18	จำนวน และร้อยละของการรับรู้รายการสำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการ	69
4.19	จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี	70
4.20	ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี	72
4.21	จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหา เรื่องสินค้าคงเหลือ ด้านการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย	73
4.22	จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหา เรื่องสินค้าคงเหลือ ด้านการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	74

## สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.23	จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ ด้านการเปิดเผยข้อมูล	74
4.24	จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการรับรู้รายได้	76
4.25	จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการวัดมูลค่าของรายได้	78
4.26	จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการเปิดเผยข้อมูล	79
4.27	จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการรับรู้รายการ	80
4.28	จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการวัดมูลค่า	81
4.29	จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการเปิดเผยข้อมูล	84
4.30	จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ด้านการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	86

## สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.31	จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องสินทรัพย์ ไม่มีตัวตน ด้านการวัดมูลค่า	87
4.32	จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องสินทรัพย์ ไม่มีตัวตน ด้านการเปิดเผยข้อมูล	89
4.33	ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐาน การบัญชีไทย	91
4.34	ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ	92
4.35	ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องรายได้	93
4.36	ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	93
4.37	ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	94

## สารบัญภาพ

ภาพที่		หน้า
2.1	Electronic Commerce Technology	17
2.2	ปัจจัยสำคัญที่เกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	25
2.3	โครงสร้างที่เป็นปัจจัยในการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์	26
2.4	Transaction of Electronic Commerce	32
2.5	ขั้นตอนการชำระเงินด้วยบัตรเครดิตผ่านอินเทอร์เน็ต	33
2.6	กรอบแนวคิดการวิจัย	49

# บทที่ 1

## บทนำ

### ความสำคัญของปัญหา

การดำเนินธุรกิจและการประกอบกิจกรรมทางการค้าในรูปแบบเดิมนั้น หากเป็นร้านค้า ทั่วไป หรือกิจการที่มีขนาดเล็ก ลูกค้าจะต้องเดินทางมาที่หน้าร้านค้าเพื่อเลือกซื้อสินค้าหรือ บริการ การมีพนักงานขายคอยให้บริการ มีการกำหนดเวลาเปิดปิดของร้านค้า และในกรณีที่เป็น องค์กรธุรกิจที่มีการซื้อขายสินค้าและบริการกัน โดยปกติทั่วไปแล้วจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการ ดำเนินงานที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการสื่อสารเพื่อสร้างปฏิสัมพันธ์ในการซื้อ การขายสินค้า และบริการ เช่น โทรศัพท์ แฟกซ์ จดหมาย การขนส่ง และอื่นๆ ซึ่งอาจมีขีดจำกัดในเรื่องของ เวลาที่ ใช้ในการทำปฏิสัมพันธ์กัน ช่วงเวลาที่สามารถดำเนินธุรกรรมทางการค้า สถานที่จัดจำหน่าย เป็น ต้น ซึ่งกระบวนการดังกล่าวล้วนแต่มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น ดังนั้นทุกองค์กรธุรกิจจึง ได้ มีการพัฒนารูปแบบในการดำเนินกิจการและการทำธุรกรรมต่างๆทางการค้า เพื่อที่จะเป็นแนวทาง ในการขจัดปัญหาที่เกิดขึ้นและช่วยลดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการทำงานอันเนื่องมาจากการทำ ธุรกรรมทางการค้าดังกล่าว ตลอดจนเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงาน และผลประกอบการขององค์กรธุรกิจที่ดีขึ้นเพื่อที่จะนำมาเป็นแนวทางในการพัฒนาองค์กรธุรกิจ อย่างยั่งยืนอีกด้วย

ปัจจุบัน การดำเนินกิจการของธุรกิจนั้นมีความแตกต่างจากเดิมเป็นอย่างมาก และมีรูปแบบ ที่หลากหลาย และพร้อมที่จะเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา โดยเฉพาะอย่างยิ่งจากผลกระทบของความ เจริญทางด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่ทวีบทบาทเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ ในโลกโลกาภิวัตน์ (Globalization) ที่ระบบอินเทอร์เน็ตเข้ามามีบทบาทในการดำเนินกิจกรรมและการทำธุรกรรมของ องค์กรธุรกิจทุกประเภทนั้น ทำให้องค์กรธุรกิจต่างๆได้เริ่มนำเอาเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์และ เครื่องข่ายอินเทอร์เน็ตมาใช้ในองค์กรธุรกิจของตน จนกระทั่งได้มีการนำเอาระบบคอมพิวเตอร์ใน รูปแบบอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในกระบวนการซื้อ กระบวนการขาย การประมูล สินค้าและบริการ ตลอดจนการทำกิจกรรมทางพาณิชย์ที่สำคัญขององค์กรธุรกิจในด้านอื่นๆผ่านระบบคอมพิวเตอร์ ออนไลน์ ซึ่งถือเป็นการดำเนินธุรกิจในรูปแบบใหม่ที่กำลังเป็นที่นิยมในหมู่นักธุรกิจและองค์กร

ธุรกิจทั่วทุกมุมโลก นั่นคือ ระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic commerce หรือ e-commerce system)

พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-commerce) จะเกี่ยวข้องกับกระบวนการทำธุรกรรมพาณิชย์ออนไลน์ ซึ่งประกอบไปด้วยกระบวนการที่เกิดจากผู้ซื้อ (buyer) และกระบวนการที่เกิดจากผู้ขาย (seller) ที่ทำธุรกรรมกันผ่านระบบออนไลน์แบบอัตโนมัติ โดยเมื่อผู้ซื้อและผู้ขายมีปฏิสัมพันธ์กันผ่านทางระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ก็จะมีผลทำให้การทำธุรกรรมดังกล่าวเสร็จสิ้นสมบูรณ์ได้อย่างรวดเร็ว จึงเป็นการลดขั้นตอนในการดำเนินธุรกิจ ลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เกิดขึ้น อันเนื่องมาจากการประกอบกิจการขององค์กรธุรกิจได้เป็นอย่างดี

ผลของการดำเนินกิจกรรมทางการค้าขององค์กรธุรกิจผ่านระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น ในทางปฏิบัติแล้วยังมีบางประการที่ยังคงมีความไม่เหมาะสม หรือจำเป็นที่จะต้องมีการปรับปรุงระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ตลอดจนสอดคล้องและถูกต้องกับระบบบริหารจัดการด้านบัญชีขององค์กรธุรกิจด้วยเช่นกัน (Livnat, n.d.) จากธุรกรรมทางการค้าที่เกิดขึ้นจากกระบวนการของระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น เมื่อเปรียบเทียบกับกระบวนการซื้อและกระบวนการขายสินค้าและบริการที่เกิดขึ้น โดยปกติทั่วไปนั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีการบันทึกมูลค่าทางบัญชีที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการทำธุรกรรมดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นการบันทึกบัญชีตามหลักการมาตรฐานเมื่อมีการรับรู้รายได้ หรือตามหลักการบัญชีอื่นๆที่เป็นที่ยอมรับก็ตาม ซึ่งกระบวนการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นยังคงไม่สอดคล้องและเกิดปัญหาหลายประการที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการบัญชีขององค์กรธุรกิจ (KASB, 2000) ได้แก่ประเด็นต่างๆดังต่อไปนี้

1. รูปแบบและการพัฒนา รวมถึงการใช้ศัพท์ทางบัญชีในระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
2. การทำการตรวจสอบความถูกต้อง และการวัดผล ของธุรกรรมทางการค้าที่เกิดขึ้นผ่านระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ทำได้ยากและยังไม่มีมาตรฐานที่กำหนดตายตัว
3. การจัดเก็บภาษี การหักภาษี ณ ที่จ่าย และกระบวนการทางภาษีซื้อ ภาษีขาย ที่เกิดจากการทำธุรกรรมผ่านระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ยังไม่มีมาตรฐานในการปฏิบัติที่แน่นอน
4. ด้านขอบเขตและสิทธิในการตรวจสอบความถูกต้องทางบัญชี ของผู้ใช้งานระบบ และผู้ตรวจสอบระบบ ซึ่งยังไม่มีหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติที่สอดคล้องและถูกต้องตามระบบบริหารจัดการด้านบัญชี

5. ระบบรักษาความปลอดภัยของข้อมูลทางบัญชีที่เกิดขึ้นจากกระบวนการทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น

จากปัญหาดังกล่าวที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมทางการค้าผ่านระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ข้างต้น ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย และปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยในปัจจุบัน ว่ามีปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีในประเด็นใดบ้าง และการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในปัจจุบันมีความเหมาะสมแล้วหรือไม่ จำเป็นที่จะต้องมีการปรับปรุงเพิ่มเติมเพื่อความเหมาะสมอย่างไร รวมถึงศึกษาปัจจัยในด้านต่างๆของการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ส่งผลให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี ซึ่งผลที่ได้จากการศึกษานี้จะสามารถนำไปประยุกต์ใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงและพัฒนามาตรฐานการบัญชีของไทย ให้เหมาะสมกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อไป

### วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ คือ

1. เพื่อศึกษาวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรฐานการบัญชีไทย
2. เพื่อศึกษาปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
3. เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

## ประโยชน์ที่ได้คาดว่าจะได้รับ

ผลการวิจัยนี้ คาดว่าจะก่อให้เกิดประโยชน์ดังนี้

1. เพื่อนำปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่พบไปวิเคราะห์หาสาเหตุของปัญหา แล้วหาวิธีการแก้ไขปัญหา
2. เพื่อให้สภาวิชาชีพบัญชีและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีไทย ให้เหมาะสมกับรูปแบบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบัน และให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ใช้เป็นแนวปฏิบัติทางการบัญชีต่อไป
3. เพื่อเป็นข้อมูลทางวิชาการสำหรับผู้สนใจเกี่ยวกับการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และใช้เป็นเอกสารในการศึกษาค้นคว้าต่อไป

## ขอบเขตการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ ได้กำหนดขอบเขตของการวิจัยไว้ดังนี้

1. ศึกษาเฉพาะบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับกองพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ จำนวน 1,602 บริษัท โดยกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่าง อย่างน้อยร้อยละ 10 ด้วยวิธีการกำหนดเกณฑ์ (ธีรวุฒิ เอกะกุล, 2543) ได้จำนวน 160 บริษัท
2. ศึกษาปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย 4 เรื่อง เท่านั้น คือ
  - 2.1 เรื่องสินค้าคงเหลือ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2550) (ฉบับ 31 เดิม)
  - 2.2 เรื่องรายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2550) (ฉบับ 37 เดิม)
  - 2.3 เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 (ฉบับ 53 เดิม)
  - 2.4 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38

โดยในแต่ละเรื่อง จะศึกษาเฉพาะด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล เท่านั้น ซึ่งทั้ง 4 เรื่องดังกล่าวเป็นประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (KASB, 2000)

3. ข้อมูลที่ใช้ศึกษาอยู่ระหว่างวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2553 ถึง 31 มีนาคม 2553

### สมมติฐานการวิจัย

จากผลงานวิจัยของ Korea Accounting Standard Board (2000) เรื่อง Accounting of Electronic Commerce ได้พบประเด็นปัญหาสำคัญหลายประการในการปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ เรื่องการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย เรื่องการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น เรื่องการรายงานทางบัญชีและการเงินของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ การกำหนดมาตรฐานทางการบัญชีสำหรับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และบทความทางวิชาการของ Livnat (n.d.) เรื่อง E-Commerce Companies Characteristics and Unique Accounting Methods ได้พูดถึงปัญหาและสาเหตุของปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้ ได้แก่ เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน การเปิดเผยข้อมูล และลักษณะในการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งไม่สอดคล้องกับการบัญชีแบบดั้งเดิม ดังนั้นการวิจัยครั้งนี้จึงได้ตั้งสมมติฐานการวิจัยไว้จำนวน 4 สมมติฐาน ประกอบด้วย

#### 1. เรื่องสินค้าคงเหลือ

$H_1$ : ประเภทของรายได้จากการดำเนินงานตามปกติ ลักษณะสินค้า และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องสินค้าคงเหลือ ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล

#### 2. เรื่องรายได้

$H_2$ : ประเภทของรายได้จากการดำเนินงานตามปกติ ลักษณะสินค้า และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องรายได้ ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล

### 3. เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

H<sub>3</sub>: ประเภทของรายได้จากการดำเนินงานตามปกติ ลักษณะสินค้า และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล

### 4. เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

H<sub>4</sub>: ประเภทของรายได้จากการดำเนินงานตามปกติ ลักษณะสินค้า และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล

## นิยามศัพท์

การวิจัยครั้งนี้ มีนิยามศัพท์ ดังนี้

**พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์** คือ การดำเนินธุรกิจโดยใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์

**ลักษณะพาณิชย์กิจของธุรกิจ** คือ ลักษณะของธุรกิจที่แบ่งตามหมวดหมู่ของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

**ลักษณะของการประกอบธุรกิจพาณิชย์กิจอิเล็กทรอนิกส์** คือ ลักษณะของการประกอบธุรกิจที่แบ่งเป็น ผู้ขาย ผู้ผลิต ผู้ให้บริการ และตัวกลาง

**รูปแบบการทำธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์** คือ ลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจที่มีหน้าร้านบนอินเทอร์เน็ตเพียงอย่างเดียว หรือมีทั้งสถานประกอบการและหน้าร้านบนอินเทอร์เน็ต

**รูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์** คือ รูปแบบการทำธุรกรรมทางการค้าระหว่างองค์กรธุรกิจหรือผู้ประกอบการ ลูกค้าหรือผู้บริโภค และภาครัฐ

**ลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์** คือ ลักษณะของสินค้าที่แบ่งเป็นสินค้าที่จับต้องได้ สินค้าที่จับต้องไม่ได้ และบริการ

## บทที่ 2

### การตรวจเอกสาร

แนวคิด ทฤษฎีและผลการศึกษาที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่

1. พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543
2. มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
3. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
4. แนวปฏิบัติและปัญหาทางการบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
5. การวิเคราะห์การถดถอย
6. ผลการศึกษาที่เกี่ยวข้อง
7. กรอบแนวคิดการวิจัย

### พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากรเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี และต้องจัดให้มีการทำบัญชี

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีประกอบธุรกิจเป็นประจำในสถานที่หลายแห่งแยกจากกัน ให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดการธุรกิจในสถานที่นั้นเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเป็นกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ให้บุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินการของกิจการนั้นเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

ในการจัดทำบัญชี ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องส่งมอบเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้แก่ ผู้ทำบัญชีให้ถูกต้องครบถ้วน เพื่อให้บัญชีที่จัดทำขึ้นสามารถแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี

ผู้ทำบัญชี หมายความว่า ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ไม่ว่าจะได้กระทำในฐานะเป็นลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือไม่ก็ตาม

มาตรฐานการบัญชี หมายความว่า หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชี ที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่ทำการหรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ทำการผลิต หรือเก็บสินค้าเป็นประจำ หรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ทำงานประจำ เว้นแต่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีจะได้รับอนุญาตจากสรรพากรใหญ่บัญชีหรือสรรพากรบัญชี ให้เก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่อื่นได้

ในกรณีจัดทำบัญชีด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือเครื่องมืออื่นใด ในสถานที่อื่นใดในราชอาณาจักรที่มีใช้สถานที่ทำการ หรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ทำการผลิต หรือเก็บสินค้าเป็นประจำ หรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ทำงานประจำ แต่มีการเชื่อมโยงเครือข่ายคอมพิวเตอร์หรือเครื่องมืออื่นนั้นมายังสถานที่นั้น กรณีดังกล่าวนี้ให้ถือว่าได้มีการเก็บรักษาบัญชีไว้ ณ สถานที่นั้นแล้ว

ผู้ทำบัญชีต้องจัดทำบัญชีเพื่อให้มีการแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงินหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่เป็น อยู่ตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี โดยมีเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้ถูกต้องครบถ้วน

งบการเงิน หมายความว่า รายงานผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ ไม่ว่าจะรายงาน โดยบุคคล งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น งบประกอบ หรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือคำอธิบายอื่นซึ่งระบุไว้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน

ระหว่างที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่กฎหมายกำหนด ให้ถือว่ามาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แห่งประเทศไทยซึ่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้มีมติให้ ประกาศใช้แล้ว เป็นมาตรฐานการบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้

## มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

มาตรฐานการบัญชี คือ หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี เช่นเดียวกับผู้ประกอบการทั่วไป ซึ่งเป็นไปตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

ผู้ทำบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้อง และหากไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานที่กำหนด ถือว่าประพฤติดิจจรยาบรรณ ซึ่งกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น มีหลายมาตรฐาน ขึ้นอยู่กับประเภทของธุรกิจ ลักษณะของทรัพย์สินและหนี้สินของกิจการ และรายการทางค้าที่เกิดขึ้น ดังนั้นในการวิจัยครั้งนี้จะทำการศึกษาเฉพาะมาตรฐานการบัญชีจำนวน 4 มาตรฐาน ซึ่งพบว่าเกิดปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ดังต่อไปนี้

### มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่องสินค้าคงเหลือ (ปรับปรุง 2550) (ฉบับ 31 เดิม)

#### 1. ด้านการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

ก. เมื่อมีการขายสินค้าออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง

ข. มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ รวมทั้งผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น

ค. จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้รับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการดังกล่าว

2. กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

3. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน

- ก. กิจการต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้านำเข้าและวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน
- ข. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีรวมของสินค้านำเข้าและมูลค่าตามบัญชีของสินค้านำเข้าแต่ละประเภทจำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการ
- ค. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีรวมของสินค้านำเข้าที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนขาย
- ง. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าของสินค้านำเข้าที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น
- จ. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าของสินค้านำเข้าที่ปรับลดลงและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น
- ฉ. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าการบันทึกกลับรายการในส่วนที่มีการปรับลดมูลค่าสินค้านำเข้า ซึ่งกิจการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชี
- ช. กิจการต้องเปิดเผยเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้มีการกลับรายการ การปรับลดมูลค่าสินค้า
- ซ. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีของสินค้านำเข้าที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

### มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ (ปรับปรุง 2550) (ฉบับ 37 เดิม)

#### 1. ด้านการรับรู้รายได้

- ก. การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
- 1) กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว
  - 2) กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม
  - 3) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - 4) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
  - 5) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

ข. การรับรู้รายได้จากการให้บริการ กิจการต้องรับรู้รายได้ หากกิจการสามารถประมาณผลของรายการบัญชี ได้อย่างน่าเชื่อถือ ตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบดุลซึ่งผลของรายการบัญชีจะสามารถประมาณ ได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
- 3) กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบดุล ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 4) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุน ได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์

หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ ได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน

2. ด้านการวัดมูลค่าของรายได้ กำหนดให้กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ
3. ด้านการเปิดเผยข้อมูล

ก. กิจการต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

ข. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรายได้ที่เป็นสาระสำคัญซึ่งรับรู้ระหว่างงวดตามประเภทการขายสินค้าหรือการให้บริการ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ฉบับ 53 เดิม)

1. ด้านการรับรู้รายการ

ก. การรับรู้รายการประมาณการหนี้สิน เป็นหนี้สินในงบดุล กิจการจะรับรู้ได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1) กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমান

2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว

3) สามารถประมาณมูลค่าภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ

ข. กิจการต้องไม่รับรู้รายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบดุล

ค. กิจการต้องไม่รับรู้รายการสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบดุล

## 2. ด้านการวัดมูลค่า

ก. กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันที่ในงบดุล

ข. ในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน กิจการต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้อันเกิดจากเหตุการณ์และสถานการณ์แวดล้อมต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งจำนวนประมาณการที่ดีที่สุด

ค. กิจการต้องกำหนดจำนวนประมาณการหนี้สินโดยใช้มูลค่าปัจจุบันของรายจ่ายที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระภาระผูกพัน หากมูลค่าของเงินตามเวลามีผลกระทบต่อจำนวนประมาณการหนี้สินอย่างมีนัยสำคัญ

ง. ประมาณการหนี้สินต้องสะท้อนถึงเหตุการณ์ในอนาคต ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อจำนวนที่กิจการต้องนำมาจ่ายชำระภาระผูกพัน หากมีหลักฐานที่เที่ยงธรรมและเพียงพอที่ทำให้เชื่อถือได้ว่าเหตุการณ์ในอนาคตนั้นจะเกิดขึ้น

จ. กิจการต้องไม่นำผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นมารวมพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน

ฉ. กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่จะได้รับคืนเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากแต่ต้องไม่เกินจำนวนประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้อง ก็ต่อเมื่อกิจการคาดว่าจะได้รับรายจ่ายทั้งหมดหรือบางส่วนคืนอย่างแน่นอนจากบุคคลที่สามตามจำนวนที่กิจการจ่ายไปเพื่อชำระประมาณการหนี้สิน

ช. กิจการต้องทบทวนประมาณการหนี้สิน ณ วันที่ในงบดุลและปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าวให้เป็นประมาณการที่ดีที่สุดสำหรับวันนั้น

ซ. กิจการต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สินหากความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพย์สินที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันไม่อยู่ในระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนอีกต่อไป

ฅ. กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับขาดทุนจากการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

ฉ. กิจการต้องรับรู้ภาระผูกพันในปัจจุบัน ซึ่งเกิดจากสัญญาที่สร้างภาระเป็นประมาณการหนี้สินและวัดมูลค่าภาระผูกพันดังกล่าวในลักษณะเดียวกับการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน

### 3. ด้านการเปิดเผยข้อมูล

ก. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนประมาณการหนี้สิน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด

ข. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนประมาณการหนี้สินที่รับรู้ในระหว่างงวด ซึ่งรวมถึงจำนวนที่เพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินที่มีอยู่

ค. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนที่ตัดออกจากบัญชีประมาณการหนี้สินในระหว่างงวด

ง. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนประมาณการหนี้สินที่ต้องกลับบัญชีในระหว่างงวด เนื่องจากบันทึกไว้สูงเกินไป

จ. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนคิดลดที่เพิ่มขึ้นในระหว่างงวดของประมาณการหนี้สิน เนื่องจากเวลาที่ผ่านไป และผลของอัตราคิดลดที่เปลี่ยนแปลง

ฉ. กิจการต้องเปิดเผยคำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของภาระผูกพันและจังหวะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

ซ. กิจการต้องเปิดเผยความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือระยะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

ฅ. กิจการต้องเปิดเผยข้อสมมุติสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต

ฉ. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับคืนโดยระบุจำนวนสินทรัพย์ที่กิจการรับรู้สำหรับรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับคืนนั้น

### มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

1. กิจการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้

- ก. เมื่อมีความเป็นไปได้ก่อนข้างแผนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น โดยใช้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ซึ่งข้อสมมติดังกล่าวต้องแสดงให้เห็นถึงการประมาณที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารต่อสถานะทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นตลอดช่วงอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์
- ข. เมื่อราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

## 2. ด้านการวัดมูลค่า

- ก. กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน
- ข. หลังจากที่ยกกิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงราคาด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์
- ค. กิจการสามารถเลือกวิธีการราคาทุนหรือวิธีการราคาที่ตีใหม่เป็นนโยบายการบัญชีของกิจการ ในกรณีที่กิจการเลือกที่จะแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่ สินทรัพย์อื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันจะต้องใช้วิธีการราคาที่ตีใหม่ด้วย เว้นแต่จะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้น
- ง. หลังจากที่ยกกิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้วสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ราคาที่ตีใหม่หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้นและค่าเพื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์
- จ. กิจการต้องบันทึกมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน” อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาลดลงและกิจการได้รับรู้จำนวนที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้เป็นรายได้ไม่เกินจำนวนที่เคยลดลงของสินทรัพย์รายการเดียวกันซึ่งได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อน
- ฉ. กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่เป็นค่าใช้จ่ายทันที อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและยังมียอดคงค้างอยู่ในส่วนของเจ้าของ ส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ต้องนำไปหักออกจาก “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน” ได้ไม่เกินจำนวนซึ่งเคยตีราคาเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์รายการเดียวกัน

## 3. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน

- ก. มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนและเหตุผลสนับสนุนการประเมินอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน ในการให้เหตุผลกิจการ

ต้องอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทสำคัญในการกำหนดให้สินทรัพย์มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน

- ข. คำอธิบายเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชี และระยะเวลาการตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและรายการที่มีนัยสำคัญต่องบการเงินของกิจการ
- ค. การมีอยู่และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัดในการใช้และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปวางเป็นประกันหนี้สินไว้
- ง. จำนวนเงินที่กิจการผูกมัดตามสัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

### แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ความหมายของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีดังนี้

**พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์** คือ การดำเนินธุรกิจ โดยใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ (ECRC Thailand, 1999)

**พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์** คือ การผลิต การกระจาย การตลาด การขาย หรือการขนส่งผลิตภัณฑ์และบริการโดยใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ (WTO, 1998)

**พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์** คือ ขบวนการที่ใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อทำธุรกิจที่จะบรรลุเป้าหมายขององค์กร พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ใช้เทคโนโลยีประเภทต่างๆ และครอบคลุมรูปแบบทางการเงินทั้งหลาย เช่น ธนาคารอิเล็กทรอนิกส์, การค้าอิเล็กทรอนิกส์, อีดีไอหรือการแลกเปลี่ยนข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์, ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์, โทรสาร, คະตะลือกอิเล็กทรอนิกส์, การประชุมทางไกล และรูปแบบต่างๆ ที่เป็นข้อมูลระหว่างองค์กร (ESCAP, 1998)

**พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์** คือ ธุรกิจรูปแบบที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมเชิงพาณิชย์ ทั้งในระดับองค์กร และส่วนบุคคล บนพื้นฐานของการประมวล และการส่งข้อมูลดิจิทัล ที่มีทั้งข้อความ เสียง และภาพ (OECD, 1997)

**พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์** คือ การทำธุรกิจทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งขึ้นอยู่กับประมวล และการส่งข้อมูลที่มีข้อความ เสียง และภาพ ประเภทของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงการขายสินค้าและบริการด้วยสื่ออิเล็กทรอนิกส์, การขนส่งผลิตภัณฑ์ที่เป็นเนื้อหาข้อมูลแบบดิจิทัลในระบบ

ออนไลน์, การโอนเงินแบบอิเล็กทรอนิกส์, การจำหน่ายหุ้นทางอิเล็กทรอนิกส์, การประมูล, การออกแบบทางวิศวกรรมร่วมกัน, การจัดซื้อจัดจ้างของภาครัฐ, การขายตรง, การให้บริการหลังการขาย ทั้งนี้ใช้กับสินค้า (เช่น สินค้าบริโภค, อุปกรณ์ทางการแพทย์) และบริการ (เช่น บริการขายข้อมูล, บริการด้านการเงิน, บริการด้านกฎหมาย) รวมทั้งกิจการทั่วไป (เช่น สาธารณสุข, การศึกษา, ศูนย์การค้าเสมือน (Virtual Mall) (European union, 1997)

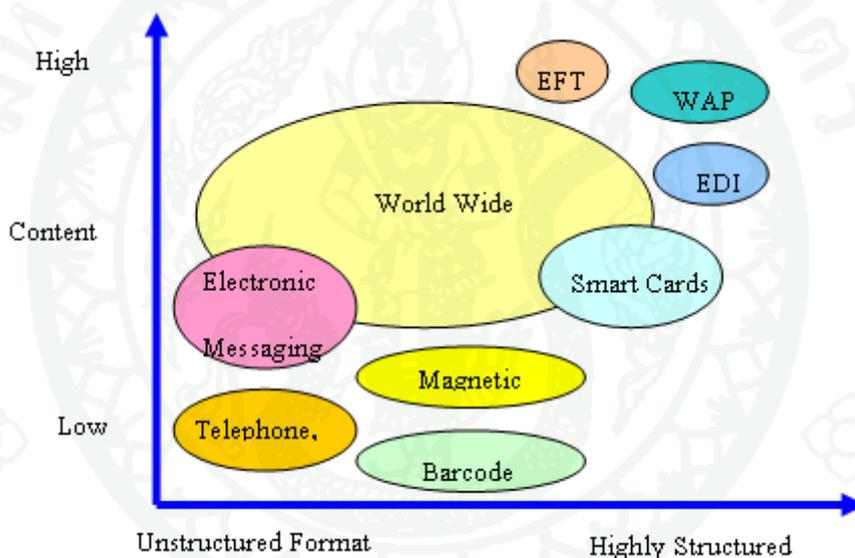
**พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์** คือ เทคโนโลยีที่ช่วยสนับสนุน (Technology-enable) เพื่อการทำธุรกรรม ตัวอย่างเช่น ระบบ ATM (Automatic Telling Machine) สำหรับใช้ฝากและถอนเงินผ่านทางออนไลน์ของธนาคาร ระบบแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารทางธุรกิจ (Electronic Data Interchange: EDI) สำหรับใช้แลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารทางธุรกิจระหว่างกันในระดับหน่วยงานหรือองค์กรผ่านทางออนไลน์หรืออินเทอร์เน็ต เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อนำเทคโนโลยีเหล่านี้มาใช้บริหารจัดการธุรกิจนั่นเอง

**พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์** คือ เทคโนโลยีที่ใช้เป็นสื่อกลาง (Technology-mediated) ในการนำเสนอสินค้าและบริการผ่านทางจอภาพคอมพิวเตอร์ได้เป็นอย่างดี ซึ่งเปรียบได้เหมือนกับร้านค้าเสมือนจริง (Virtual Market) โดยที่ผู้บริโภคไม่จำเป็นต้องเดินทางมายังสถานที่จริง เพียงแต่เข้าสู่ระบบโดยใช้เทคโนโลยีที่ช่วยสนับสนุนเช่น อินเทอร์เน็ต

**พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์** คือ การทำธุรกรรมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ในทุกๆ ช่องทางที่เป็นอิเล็กทรอนิกส์ เช่น การซื้อขายสินค้าและบริการ การโฆษณาผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ไม่ว่าจะเป็นโทรศัพท์, โทรทัศน์, วิทยุ, หรือแม้แต่อินเทอร์เน็ต เป็นต้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดค่าใช้จ่ายและเพิ่มประสิทธิภาพขององค์กร โดยการลดบทบาทของความสัมพันธ์ขององค์ประกอบทางธุรกิจลง เช่น ทำเลที่ตั้ง อาคารประกอบการ โกดังเก็บสินค้า ห้องแสดงสินค้า รวมถึงพนักงานขาย พนักงานแนะนำสินค้า พนักงานต้อนรับลูกค้า เป็นต้น ดังนั้นจึงลดข้อจำกัดของระยะทางและเวลา ในการทำธุรกรรมลงได้

สำหรับคัวบทกฎหมายได้บัญญัติความหมายของ พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ คือ รูปแบบทางธุรกิจทุกรูปแบบที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลและการส่งผ่านข้อมูล ดิจิตอล รวมทั้งข้อมูล เสียง และภาพเคลื่อนไหว โดยรวมถึงผลที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่มีผลดีต่อองค์กร เช่น การบริหารองค์การเจรจาทางธุรกิจ การทำนิติกรรมสัญญา การชำระบัญชี รวมทั้งการชำระภาษี เป็นต้น

จากนิยามทั้งหมดข้างต้น สรุปได้ว่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ คือ เทคโนโลยีที่ใช้เป็นสื่อกลางสำหรับการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ตัวบุคคล องค์กร หรือตัวบุคคลกับองค์กร ทั้งนี้ เพื่อช่วยสนับสนุนและอำนวยความสะดวกในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ทั้งภายในและภายนอกองค์กร แสดงให้เห็นว่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีขอบเขตที่กว้างขวางอย่างยิ่ง ทั้งในเชิงเทคโนโลยีที่มีการใช้อุปกรณ์พื้นฐานจำพวกโทรศัพท์ โทรสาร บาร์โค้ด บัตรแถบแม่เหล็ก บัตรอัจฉริยะ (Smart Card) ตลอดจนระบบที่มีขนาดและความซับซ้อนมากขึ้น เช่น ระบบอีดีไอ ระบบการเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ อย่างไรก็ตามเทคโนโลยีที่มีผลต่อพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่สุดเห็นจะหนีไม่พ้น “เครือข่ายอินเทอร์เน็ต” ที่เอื้ออำนวยให้ผู้ประกอบการสามารถสื่อถึงผู้บริโภค ทั่วโลก ได้ตั้งแต่การโฆษณาสินค้า สั่งซื้อ ชำระเงิน จัดการระบบขนส่งสินค้า ตลอดจนบริการหลังการขาย



## ภาพที่ 2.1 Electronic Commerce Technology

ที่มา: ศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ (2550)

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เกิดขึ้นจากผลของการคิดค้นวิธีการโอนเงินผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Fund Transfers: EFT) ต่อมาได้มีการวิจัยและพัฒนารูปแบบจนกลายเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Data Interchange: EDI) ทำให้สามารถใช้แลกเปลี่ยนข้อมูลทางธุรกิจระหว่างองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จนกระทั่งกระแสอินเทอร์เน็ตได้เข้ามามีบทบาทต่อวิถีชีวิตของมนุษย์ ตลอดจนการดำเนินธุรกิจขององค์กรต่างๆ ดังนั้นจึงได้สังเกตเห็นความสำคัญและประโยชน์ที่จะได้รับ และนำมาใช้เป็นช่องทางเพื่อการขยาย

ธุรกิจให้กว้างไกลมากยิ่งขึ้น โดยนำรูปแบบจาก EDI มาปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมกับการดำเนินธุรกิจบนอินเทอร์เน็ต ซึ่งต่อมาได้กลายเป็น E-Commerce

**รูปแบบของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แบ่งออกเป็น 5 รูปแบบ ได้แก่**

**1. Business to Business: B2B** เป็นการทำธุรกรรมทางการค้าระหว่างองค์กรธุรกิจ (ผู้ผลิต ผู้ประกอบการ ตัวแทนจำหน่าย) กับองค์กรธุรกิจ เช่น การจัดซื้อ (Purchasing) การจัดจ้าง (Procurement) การจัดการช่องทางการค้า (Channel Management) การจัดการสินค้าคงคลัง (Inventory) การจัดการด้านการชำระเงิน (Payment Management) การจัดการด้านผู้ขาย (Supplier Management) กิจกรรมการขาย (Sale Activities) และการบริการหลังการขาย (Services and Support) เป็นต้น รวมถึงการนำเทคโนโลยีที่ช่วยสนับสนุนมาประยุกต์ใช้ ได้แก่ ระบบลูกค้าสัมพันธ์ (Customer Relationship Management: CRM) และระบบห่วงโซ่อุปทาน (Supply Chain Management: SCM) เป็นต้น

**2. Business to Consumer: B2C** เป็นการทำธุรกรรมทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการ (องค์กร) กับผู้บริโภคโดยตรง โดยใช้รูปแบบการดำเนินงาน และเทคโนโลยีที่ช่วยสนับสนุนที่คล้ายคลึงกับการทำธุรกรรมแบบ B2B ตัวอย่าง Website ประเภทนี้ ได้แก่ [www.yahoo.com](http://www.yahoo.com), [www.thaielearner.com](http://www.thaielearner.com), [www.bn.com](http://www.bn.com), [www.amazon.com](http://www.amazon.com) และ [www.ktpbook.com](http://www.ktpbook.com) เป็นต้น

**3. Consumer to Consumer: C2C** เป็นการทำธุรกรรมทางการค้าระหว่างผู้บริโภคกับผู้บริโภค โดยส่วนใหญ่จะใช้เทคโนโลยีที่ช่วยสนับสนุนเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนระหว่างกัน ในลักษณะการประมูล (Electronic Auction) ทั้งนี้จำเป็นต้องอาศัยคนกลางที่เป็นนายหน้าหรือตัวแทน นอกจากนี้ ยังรวมไปถึงกิจกรรมอื่นๆ ได้แก่ การแลกเปลี่ยนสินค้าระหว่างกัน การขายสินค้าที่ใช้แล้ว (สินค้ามือสอง) และการรับสมัครงาน เป็นต้น ตัวอย่าง Website ประเภทนี้ ได้แก่ [www.jobdb.com](http://www.jobdb.com) และ [www.thaisecondhand.com](http://www.thaisecondhand.com) เป็นต้น

**4. Business to Government: B2G** เป็นการทำธุรกรรมทางการค้าระหว่างภาครัฐกับองค์กรภาคเอกชน เช่น รัฐบาลกับนักธุรกิจ รัฐบาลกับผู้ผลิตและผู้ค้า ที่ใช้กันมากก็คือเรื่องการจัดซื้อจัดจ้างของภาครัฐ หรือที่เรียกว่า e-Government Procurement ในประเทศที่มีความก้าวหน้าด้านพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แล้ว รัฐบาลจะทำการซื้อ/ จัดจ้างผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์เป็นส่วนใหญ่

เพื่อประหยัดค่าใช้จ่าย เช่น การประกาศจัดจ้างของภาครัฐในเว็บไซต์ [www.mahadthai.com](http://www.mahadthai.com) หรือการใช้งานระบบ EDI ในพิธีการศุลกากรของกรมศุลกากร [www.customs.go.th](http://www.customs.go.th)

**5. Government to Consumer: G2C** เป็นการทำธุรกรรมระหว่างภาครัฐ กับผู้บริโภค ในที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการบริการของภาครัฐผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งปัจจุบันในประเทศไทยเองก็มีให้บริการแล้วหลายหน่วยงาน เช่นการคำนวณและเสียภาษีผ่านอินเทอร์เน็ต เป็นต้น

**ตัวอย่างธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่**

**ธุรกิจที่หารายได้จากค่าสมาชิก** ได้แก่ AOL (ธุรกิจ ISP), Wall Street Journal (หนังสือพิมพ์), JobsDB.com (ข้อมูลตลาดงาน), และ Business Online (ข้อมูลบริษัท)

**ธุรกิจที่หารายได้จากโฆษณา** ได้แก่ Yahoo ซึ่งเป็นเว็บท่า (Portal Site) ที่มีชื่อเสียงมานาน และมีต้นทุนในการสร้างเนื้อหาต่ำ เนื่องจากใช้วิธีการเชื่อมโยง ไปยังเนื้อหาของผู้อื่น นอกจากนี้ยังมีอีกตัวอย่างหนึ่งที่น่าสนใจ คือ Greater Good ซึ่งเป็นตัวอย่างของธุรกิจที่หารายได้จากการแนะนำลูกค้าให้แก่เว็บไซต์อื่นๆ ซึ่งคล้ายกับการหารายได้จากค่าโฆษณา

**ธุรกิจโครงสร้างพื้นฐาน** ได้แก่ Consonus (ธุรกิจศูนย์ข้อมูล และ ASP), Pay Pal (ธุรกิจชำระเงินออนไลน์), VeriSign (ธุรกิจออกใบรับรองดิจิทัล), BBBOnline (ธุรกิจรับรองการประกอบธุรกิจที่ได้มาตรฐาน), Siam guru (บริการเสิร์ชเอนจิน), และ FedEx (บริการจัดส่งพัสดุ)

**ธุรกิจค้าปลีกอิเล็กทรอนิกส์ (Online Retailer)** ได้แก่ Amazon (หนังสือ), 7dream (ของชำ), EthioGift (ของขวัญวันเทศกาลของเอธิโอเปีย), 1-800-Flowers (ดอกไม้), Web van (ของชำ), Tony Stone Image (รูปภาพ), และ Thai gem (อัญมณี)

**บริการรัฐบาลอิเล็กทรอนิกส์** ได้แก่ MERX (การให้ข้อมูลการประกวดราคาของโครงการรัฐ), Buyers.Gov (การจัดซื้อจัดจ้างของรัฐ) และ eCitizen (การให้บริการของรัฐแก่ประชาชน) บริการในกลุ่มนี้มักมีจุดประสงค์เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนและธุรกิจในการติดต่อกับภาครัฐ (eCitizen) เพิ่มความโปร่งใสในการดำเนินงาน (MERX) เพิ่มประสิทธิภาพและลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินการของภาครัฐ (Buyers.Gov) เป็นต้น

**ธุรกิจตลาดประมูลออนไลน์** แบบ B2C ได้แก่ Egghead (สินค้าอิเล็กทรอนิกส์) และ Price line (สินค้าท่องเที่ยว) เป็นต้น ซึ่งหารายได้จากการจำหน่ายสินค้าส่วนเกินของบริษัทโดยไม่เกิดความขัดแย้งกับช่องทางเดิม นอกจากนี้ตลาดประมูลออนไลน์ยังช่วยให้ธุรกิจสามารถหาราคาที่เหมาะสมของสินค้า

รูปแบบธุรกิจตลาดประมูลออนไลน์อีกประเภทหนึ่งคือแบบ C2C ธุรกิจในกลุ่มนี้จะหารายได้จากค่านายหน้าในการให้บริการตลาดประมูลซึ่งช่วยจับคู่ผู้ซื้อและผู้ขายเข้าด้วยกัน ตัวอย่างของธุรกิจตลาดประมูลดังกล่าวนี้คือ EBay ซึ่งเป็นตลาดประมูลออนไลน์ที่มีชื่อเสียง และมีผลประกอบการที่ได้กำไรตั้งแต่ปี 1996

**ธุรกิจตลาดกลางอิเล็กทรอนิกส์ (E-Marketplace)** ได้แก่ Paper Exchange (กระดาษ), FoodMarketExchange (อาหาร), Double Click (แบนเนอร์ในอินเทอร์เน็ต), Half.com (สินค้าใช้แล้ว), และ Translogistica (ขนส่งทางบก) ธุรกิจในกลุ่มนี้จะหารายได้จากค่านายหน้าในการให้บริการตลาดกลางซึ่งช่วยจับคู่ผู้ซื้อและผู้ขายเข้าด้วยกัน ในช่วงแรกธุรกิจตลาดกลางมักดำเนินการโดยผู้บริหารตลาดที่เป็นอิสระจากผู้ซื้อหรือผู้ขาย (Independent Market Maker) อย่างไรก็ตามต่อมาพบว่า ผู้บริหารตลาดอิสระมักไม่สามารถชักชวนผู้ซื้อหรือผู้ขายให้เข้าร่วมในตลาดจนมีจำนวนที่มากพอได้ ในช่วงหลังเราจึงเริ่มเห็นผู้ประกอบการรายใหญ่ หรือกลุ่มของผู้ประกอบการรายใหญ่ที่รวมตัวกันในลักษณะของ consortium เป็นแกนกลางในการบริหารตลาดกลางเอง โดยชักชวนให้ซัพพลายเออร์และลูกค้าของตนเข้าร่วมในตลาด

ตัวอย่างของ E-Commerce ที่น่าสนใจในอีกหลายรูปแบบเช่น บริการด้านสาธารณสุข (Healthcare) บริการด้านการศึกษา (E-Learning) การให้บริการวิชาชีพ (Professional Service) เช่น บริการกฎหมาย บริการแปลภาษา หรือบริการอื่นๆ ที่ผู้ประกอบการไทย สามารถให้บริการผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตได้

### ประโยชน์ของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ข้อที่เป็นประโยชน์ร่วมกันของทั้งผู้ซื้อ ผู้ขาย ผู้ผลิตอยู่ 3 ประเด็นคือ

1. ประหยัดค่าใช้จ่าย ลดค่าใช้จ่ายบุคลากรบางส่วน ลดขั้นตอนการประกอบธุรกิจ ประหยัดค่าใช้จ่ายในการติดต่อแบบเดิมๆ

2. ไม่มีข้อจำกัดด้านสถานที่ สามารถเข้าถึงลูกค้าได้ทั่วโลก (หมายความว่าต้องสร้างเว็บไซต์ให้มีข้อมูลเป็นภาษาสากลหรือภาษาที่กลุ่มลูกค้าเป้าหมายของเราใช้มากๆ เช่นภาษาจีน ญี่ปุ่น เป็นต้น)

3. ไม่มีข้อจำกัดด้านเวลา สามารถทำการค้าได้ 24 ชั่วโมง 7 วัน ผ่านระบบอัตโนมัติ

### ประโยชน์สำหรับผู้ซื้อหรือผู้บริโภค มีดังนี้

1. ได้รับความสะดวกในการซื้อสินค้าอย่างครบวงจร
2. มีสินค้าและบริการให้เลือกมากขึ้น
3. เพียงแค่พิมพ์คีย์เวิร์ดลงในเครื่องมือค้นหาก็มีสินค้าออกมาให้เลือกมากมาย
4. ในสินค้าชนิดเดียวกันผู้ซื้อสามารถหาราคาเปรียบเทียบได้มาก และสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลความคิดเห็นในสินค้าก่อนตัดสินใจซื้อได้ผ่านทางเว็บบอร์ดต่างๆ
5. ราคาถูกลงเพราะสามารถซื้อโดยไม่ผ่านพ่อค้าคนกลาง
6. ได้รับสินค้าอย่างรวดเร็ว ในกรณีที่สินค้านั้นสามารถส่งผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ถึงผู้ซื้อได้โดยตรง

### ประโยชน์สำหรับผู้ผลิตหรือผู้ขาย มีดังนี้

1. ลดความผิดพลาดในการสื่อสารจากเดิมที่ในการค้าต้องส่งแฟกซ์ หรือบางทีบอกจดทางโทรศัพท์ รับใบคำสั่งซื้อแล้วมาคีย์เข้าระบบ ถ้าสามารถทำการติดต่อกันผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ส่งข้อมูลกันได้จะช่วยลดความผิดพลาดในส่วนนี้ไปได้
2. ลดเวลาในการผลิตนำเอาเทคโนโลยีมาช่วยในการคำนวณเรื่องความต้องการวัตถุดิบ การทำคำสั่งซื้อวัตถุดิบ
3. เพิ่มประสิทธิภาพในระบบสำนักงานส่วนหลัง
4. เปิดตลาดใหม่ หากู้ค้า ชัพพลายเออร์รายใหม่
5. เพิ่มประสิทธิภาพการจัดการสินค้าคงคลัง
6. เพิ่มความสัมพันธ์กับลูกค้าให้ดีขึ้น
7. ไปถึงลูกค้าทั่วโลก ให้บริการและทำการตลาดต่อลูกค้ารายบุคคลได้ (Customization)
8. มีลูกเล่นการโฆษณาเชิงลึกและน่าสนใจ
9. เพิ่มช่องทางในการจัดจำหน่ายได้มากขึ้น
10. ผู้ประกอบการรายย่อยมีโอกาสเท่าเทียมกับรายใหญ่บนอินเทอร์เน็ต

11. สร้างมูลค่าเพิ่มให้กับเว็บไซต์ของบริษัท โดยการสร้างข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อลูกค้า การให้บริการหลังการขายให้คำปรึกษาเรื่องผลิตภัณฑ์ หรือการแก้ไขปัญหาเบื้องต้นอย่างรวดเร็ว

### ข้อควรพิจารณาสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

เมื่อก้าวถึงประโยชน์ของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แล้วก็คงต้องพิจารณาถึงข้อพึงตระหนัก เพื่อป้องกันผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้น ดังต่อไปนี้

#### ข้อควรพิจารณาสำหรับผู้ซื้อหรือผู้บริโภค มีดังนี้

1. ในการซื้อของผ่านทางอินเทอร์เน็ตควรเลือกใช้บริการเว็บไซต์ที่มีระบบรักษาความปลอดภัย
2. ควรพิจารณาในตัวสินค้าและบริการอย่างละเอียดรอบคอบ เนื่องจากผู้ซื้อไม่สามารถจับต้องสินค้าได้โดยตรง

#### ข้อควรพิจารณาสำหรับผู้ผลิตหรือผู้ขาย มีดังนี้

1. ระบบความปลอดภัยของการค้าแบบออนไลน์ต้องมีระบบรักษาความปลอดภัยที่ดี ป้องกันผู้ไม่ประสงค์ดีมาบุกรุกและทำความเสียหายต่อระบบและข้อมูลของลูกค้า
2. คู่แข่งมากขึ้น เมื่อมีการนำพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มาใช้แล้วผู้ผลิตสามารถขายตรงให้ลูกค้าได้ ในอีกด้านหนึ่งพ่อค้าคนกลางแบบเดิมจะไม่สามารถอยู่ได้ เช่น นักท่องเที่ยว สามารถสั่งจองบริการท่องเที่ยวโดยตรงโดยไม่ผ่านตัวแทน ซึ่งบังคับให้มีการปรับตัวทางธุรกิจ ในขณะเดียวกันก็เกิดคนกลางรูปแบบใหม่ขึ้นแทน

### พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ภายใต้องค์การการค้าโลก WTO

พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ถูกหยิบยกขึ้นหารือเป็นครั้งแรกใน WTO ในการประชุมระดับรัฐมนตรีองค์การการค้าโลก ครั้งที่ 2 เมื่อเดือนพฤษภาคม 2541 ณ นครเจนีวา ประเทศสวิตเซอร์แลนด์

โดยมีประเทศสหรัฐอเมริกา คอยผลักดันให้เก็บภาษีศุลกากรเฉพาะตัว Medium carrier โดยไม่รวม content ที่บรรจุอยู่ใน medium carrier และเสนอให้สมาชิก WTO พิจารณายอมรับหลักการต่างๆ ดังนี้

1. เปิดตลาดทั้งสินค้าและบริการที่เกี่ยวข้องกับ E-commerce ทั้งการเปิดตลาด (Market Access) และการปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ (National Treatment)
2. ใช้มาตรการภายในประเทศเกี่ยวกับ E-commerce ได้ แต่ต้องโปร่งใส (Transparency) ไม่เลือกปฏิบัติ (Non-Discriminatory) และไม่จำกัดการค้า (less restrictive trade)
3. ไม่เก็บภาษีศุลกากรสำหรับ Electronic transmission เป็นการถาวร (permanent moratorium)

สำหรับสหภาพยุโรป สวิตเซอร์แลนด์ สิงคโปร์ ฮองกง บราซิล และเกาหลี เห็นว่า Content ควรถือว่าเป็นบริการ และอยู่ภายใต้ความตกลง GATS เนื่องจาก content ของ electronic transmission ส่วนมากเป็นบริการอยู่แล้ว เช่น การให้บริการด้านการเงิน การศึกษา และการท่องเที่ยวผ่านอินเทอร์เน็ต

ส่วนประเทศอื่นๆ ได้แก่ แคนาดา ออสเตรเลีย ใต้หวัน ปากีสถาน และไทย เห็นว่า สำหรับ Digitized products หาก deliver in physical form ก็ควรถือว่าเป็นสินค้า อยู่ภายใต้ความตกลง GATT และหาก deliver in electronic form ควรถือว่าเป็นบริการ อยู่ภายใต้ความตกลง GATS

สำหรับประเทศไทยนั้น ต้องการให้มีการจำแนกประเภท (classify) ว่า digitized products (electronic transmission) เป็นบริการ เนื่องจาก content ของ digitized products เป็นบริการอยู่แล้ว และสามารถกำหนดเงื่อนไข/ข้อจำกัด การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ (Market Access and National Treatment) และสามารถยอมรับการขยายเวลาขบวนการเก็บภาษีศุลกากรสินค้าที่ส่งผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ (electronic transmission) เป็นการชั่วคราว เนื่องจากปัจจุบันนี้ ไทยยังไม่มีวิธีจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ และ เทคโนโลยีการจัดเก็บภาษีสำหรับ electronic transmission จะต้องใช้ต้นทุนสูง อาจไม่คุ้มกับรายได้จากภาษีซึ่งมีมูลค่าไม่มากนัก ดังนั้น อาจคงสถานะ การไม่เก็บภาษีศุลกากรสำหรับสินค้าผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ไว้ トラบใดที่ยังไม่สามารถหาวิธีจัดเก็บภาษีนี้ได้

และในที่ประชุมรัฐมนตรีองค์การการค้าโลก ครั้งที่ 4 ณ กรุงโดฮา ประเทศกาตาร์ เมื่อวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2545 ได้มีมติให้ยกเว้นการเก็บภาษีศุลกากรสินค้าที่ส่งผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Transmission) เนื่องจากมีความเห็นว่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะเป็นเครื่องมือในการสร้างโอกาสทางการค้าให้กับประเทศสมาชิก และเห็นความสำคัญในการสร้างกลไกที่ช่วยในการพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อไป

### ประเทศไทยกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ประเทศไทยได้กำหนดนโยบายเทคโนโลยีสารสนเทศฉบับแรก (IT 2000) ในปี พ.ศ. 2539 และจัดทำกรอบนโยบายเทคโนโลยีสารสนเทศของประเทศในระยะที่สอง หรือ IT 2010 ซึ่งจะครอบคลุมช่วง พ.ศ. 2544 - 2553 โดยให้ความสำคัญกับบทบาทของเทคโนโลยีสารสนเทศ ในฐานะเครื่องมือในการขับเคลื่อน และพัฒนาประเทศ ทั้งด้านเศรษฐกิจและสังคม โดยเน้นถึงการประยุกต์ใช้ในสาขาหลัก ที่เป็นเป้าหมายของการพัฒนา

กระบวนการพัฒนากลยุทธ์เทคโนโลยีสารสนเทศ มีเป้าหมายหลัก 3 ด้านคือ

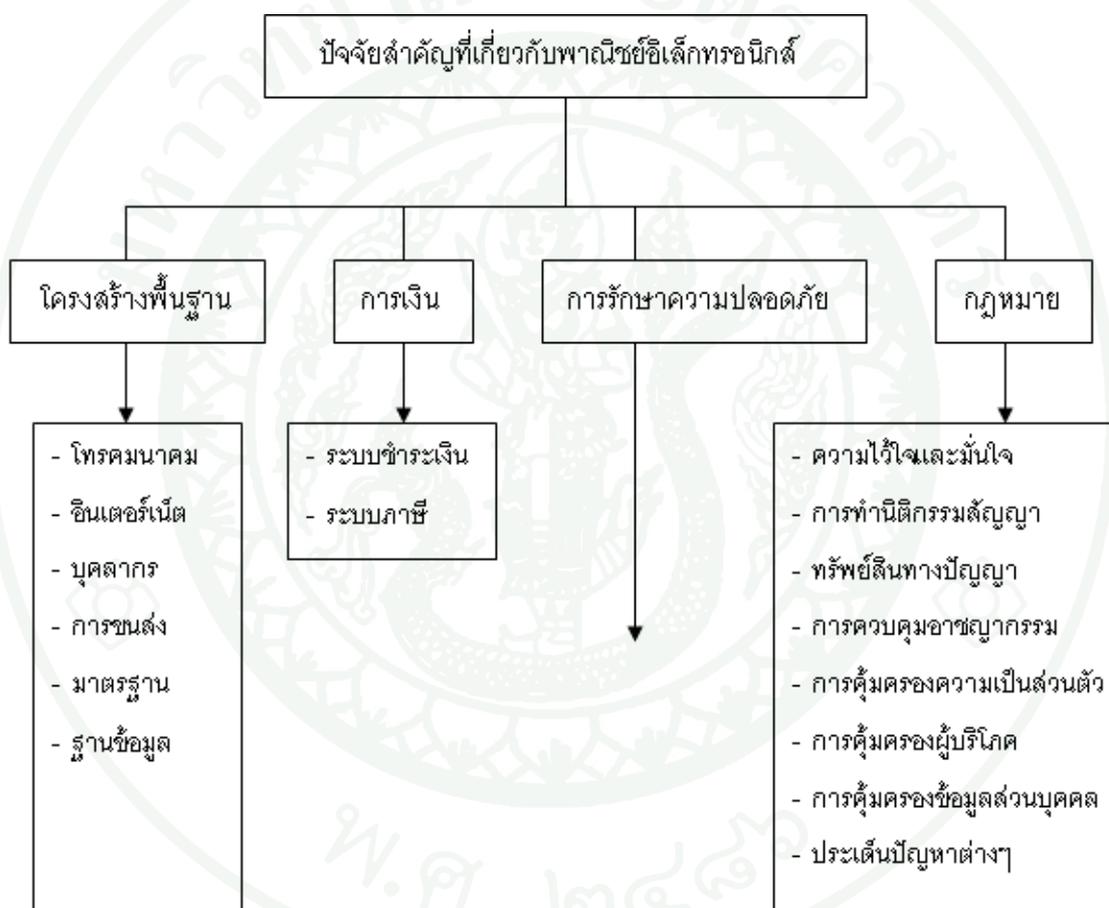
1. ส่งเสริมให้มีการเข้าถึงเทคโนโลยีสารสนเทศในส่วนต่างๆของสังคม
2. สนับสนุนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และ
3. เพื่อให้บริการและมีการควบคุมของรัฐบาลผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์

วิสัยทัศน์ของการพัฒนา E-Commerce ที่กำหนดใน IT 2010 คือเพื่อเสริมสร้างขีดความสามารถในการแข่งขันของผู้ประกอบการไทย โดยใช้พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นเครื่องมือสำคัญเพื่อประกอบธุรกิจ โดยเน้นพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อการส่งออก การค้าและบริการ และการบริโภคภายในประเทศ ทั้งนี้บนพื้นฐานของการคำนึงถึงผลประโยชน์ของประเทศเป็นหลัก

นอกเหนือจากการพัฒนากรอบนโยบายเทคโนโลยีสารสนเทศ ประเทศไทยได้มีการพิจารณาร่างกฎหมายที่เกี่ยวข้องต่อการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ อีกเป็นจำนวนทั้งสิ้น 6 ฉบับ และได้มีการประกาศใช้ กฎหมายชื่อว่า “พระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544” เมื่อวันที่ 2 ธันวาคม 2544 และมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 3 เมษายน 2545 ให้ใช้บังคับแก่ธุรกรรมในทางแพ่งและพาณิชย์ที่ดำเนินการ โดยใช้ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่การทำธุรกรรมในปัจจุบันมีแนวโน้มที่จะปรับเปลี่ยนวิธีการในการติดต่อสื่อสารที่อาศัยการพัฒนาการเทคโนโลยีทาง

อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งมีความสะดวก รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ แต่เนื่องจากการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวมีความแตกต่างจากวิธีการทำธุรกรรมซึ่งมีกฎหมายรองรับอยู่ในปัจจุบันเป็นอย่างมาก อันส่งผลให้ต้องมีการรองรับสถานะทางกฎหมายของข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ให้เสมอกับการทำเป็นหนังสือ หรือหลักฐานเป็นหนังสือ การรับรองวิธีการส่งและรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ การใช้ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ ตลอดจนการรับฟังพยานหลักฐานที่เป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อเป็นการส่งเสริมการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ให้น่าเชื่อถือ และมีผลในทางกฎหมาย เช่นเดียวกับการทำธุรกรรมโดยวิธีการทั่วไปที่เคยปฏิบัติอยู่เดิม

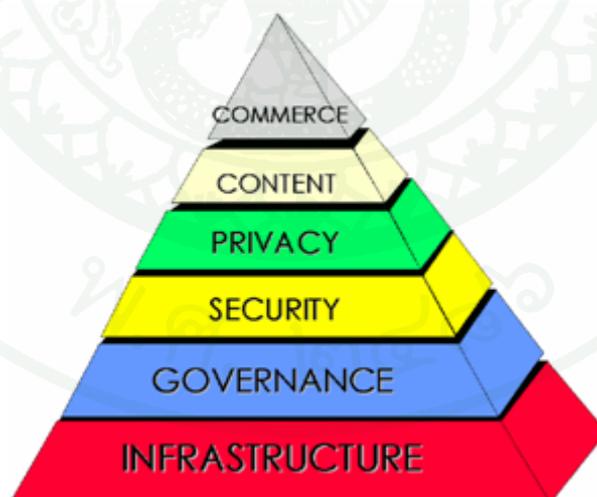


ภาพที่ 2.2 ปัจจัยสำคัญที่เกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ที่มา: สมาคมผู้ดูแลเว็บไทย (2550)

## ปัจจัยสำคัญที่เกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีดังนี้

1. โครงสร้างพื้นฐาน จำเป็นที่จะต้องมีความพร้อมของโครงสร้างพื้นฐานที่มีคุณภาพ ราคาถูก และการบริการได้ครอบคลุมพื้นที่ทั่วประเทศ
2. การเงิน จำเป็นที่จะต้องมีการวางมาตรการเพื่อที่จะส่งเสริมการพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในภาคเอกชน โดยที่ภาครัฐไม่เกิดความเสียหายในเรื่องระบบการเงินการคลังของประเทศ
3. การรักษาความปลอดภัย คือการใช้เทคโนโลยีที่มีความปลอดภัยเพียงพอ และการมีมาตรฐาน การเข้ารหัสที่เป็นสากล รวมทั้งการจัดตั้งองค์กรรับรองเกี่ยวกับลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ เพื่อมารองรับรหัสประจำตัวของผู้ประกอบการและผู้บริโภค
4. กฎหมาย การมีกฎหมายที่มารองรับการพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะช่วยสร้างความมั่นใจให้กับผู้ประกอบการและผู้บริโภค รวมถึงมาตรการที่จะรองรับการคุ้มครองของผู้บริโภคทั้งในเรื่องข้อมูลส่วนบุคคลและการคุ้มครองการทำธุรกรรมที่ผ่านอินเทอร์เน็ตทั้งการซื้อขายภายในและระหว่างประเทศ เพื่อเตรียมรับมือกับ ข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต



ภาพที่ 2.3 โครงสร้างที่เป็นปัจจัยในการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์  
ที่มา: ศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ (2550)

## ปัจจัยเกื้อหนุนหรือปัญหาในการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ประกอบด้วย

### ส่วนที่ 1 Infrastructure ได้แก่

1. โครงสร้างพื้นฐานสารสนเทศ
2. การส่งเสริมนวัตกรรม
3. การสร้างทรัพยากรมนุษย์
4. การพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานทางกฎหมาย
5. โครงสร้างพื้นฐานทางการเงินและภาษี
6. ความร่วมมือระหว่างประเทศ ได้แก่
  - 6.1 ระดับภาคี เช่น FTA
  - 6.2 ระดับพหุภาคี เช่น WTO หรือ
  - 6.3 กรอบความร่วมมือทางเศรษฐกิจต่างๆ เช่น APEC

### ส่วนที่ 2 Governance ได้แก่

1. ธรรมเนียมบาลชื่อ โดเมน
2. การชำระเงิน หรือ โอนเงินระหว่างประเทศ
3. การกำกับดูแลการประกอบธุรกิจบริการ เกี่ยวกับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
4. ความน่าเชื่อถือของผู้ให้บริการออกใบรับรอง (Certification Authority)
5. การควบคุมการเผยแพร่เนื้อหา
6. การกำกับดูแลตนเองในการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล

### ส่วนที่ 3 Security ได้แก่

1. การก่อกำเนิดธุรกรรมทางคอมพิวเตอร์
2. การรักษาความปลอดภัยและการเข้ารหัสข้อมูล
3. การระบุตัวบุคคล
4. มาตรฐานเทคโนโลยี
5. การทำงานร่วมกันระหว่างระบบ (Interoperability)

#### ส่วนที่ 4 Privacy ได้แก่

1. การโอน/ ขายข้อมูลส่วนบุคคลโดยไม่ได้รับอนุญาต
2. การแอบล่วงรู้ธุรกรรมที่ทำทางออนไลน์

#### ส่วนที่ 5 Content ได้แก่

1. เนื้อหาสารสนเทศ ศีลธรรม การช่วยผู้ทำผิด
2. ข้อจำกัดด้านภาษาต่างประเทศ
3. ความแตกต่างของวัฒนธรรม/ วิถีชีวิต

#### การจดทะเบียนผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

เพื่อเป็นการสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่ผู้ประกอบการ และสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้บริโภค โดยสามารถตรวจสอบสถานะ การมีตัวตนของผู้ประกอบการได้ (ทราบว่าผู้ประกอบการ เป็นใคร อยู่ที่ไหน ทำธุรกรรมอะไรบ้าง) จึงได้มีการกำหนดให้นิติบุคคลและบุคคลธรรมดาซึ่งประกอบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในประเทศต้องมาจดทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเพื่อจัดทำข้อมูลทางทะเบียน ([www.dbd.go.th/edirectory](http://www.dbd.go.th/edirectory))

ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ คือ บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในประเทศไทย ซึ่งประกอบพาณิชย์กิจในเชิงพาณิชย์อันเป็นอาชีพปกติ ดังนี้

1. ซื้อขายสินค้าหรือบริการ ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต
2. บริการอินเทอร์เน็ต (ISP: Internet Service Provider)
3. ให้เช่าพื้นที่ของเครื่องคอมพิวเตอร์แม่ข่าย (Web Hosting)
4. บริการเป็นตลาดกลางในการซื้อขายสินค้าหรือบริการ โดยวิธีการใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต (e-Marketplace)

#### ตัวอย่างเว็บไซต์ประเภทซื้อขายสินค้าหรือบริการที่ต้องจดทะเบียน ได้แก่

1. มีระบบการสั่งซื้อ เช่น ระบบกรอกฟอร์ม ระบบตะกร้า e-mail หรืออื่นๆ

2. มีระบบการชำระเงิน ออฟไลน์ หรือ ออนไลน์ เช่น การโอนเงินผ่านระบบบัญชี การชำระด้วยบัตรเครดิต หรือ e-cash, e-wallet เป็นต้น
3. มีระบบสมัครสมาชิก เพื่อรับบริการข้อมูลหรืออื่นๆ โดยมีการคิดค่าใช้จ่าย (ถือเป็นการขายบริการ) เช่น บริการข่าวสาร/ บทความ/ หนังสือ การรับสมัครงานผ่านทางอินเทอร์เน็ต เป็นต้น
4. มีวัตถุประสงค์หลักในการรับจ้าง โฆษณาสินค้าหรือบริการของผู้อื่น และมีรายได้จากการโฆษณานั้น
5. รับจ้างออกแบบเว็บไซต์ หรือเพียงโฆษณาว่าเป็นผู้รับจ้างออกแบบเว็บไซต์ เพราะถือว่าการออกแบบเว็บไซต์นั้นมีช่องทางการค้าปกติบนอินเทอร์เน็ต
6. เว็บไซต์ให้บริการเกมส์ออนไลน์ที่คิดค่าบริการจากผู้เล่น (เจ้าของเว็บไซต์ต้องจดทะเบียน)
7. เว็บไซต์ที่มีการส่งมอบสินค้าหรือบริการผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต เช่น การ Download โปรแกรม เกมส์ Ringtone Screensaver SMS เป็นต้น

#### ตัวอย่างเว็บไซต์ประเภทซื้อขายสินค้าหรือบริการที่ไม่ต้องจดทะเบียน ได้แก่

1. มีเฉพาะหน้าร้าน โฆษณาสินค้าของตนเอง แต่ทำการค้าในช่องทางปกติ (ไม่ใช่อินเทอร์เน็ต) แม้จะมีข้อความแจ้งว่าให้ติดต่อได้ เช่น สนใจโทร.ติดต่อ... หรือ สอบถามรายละเอียดเพิ่มเติมที่ ....
2. การโฆษณาสินค้าของตนเอง โดยลักษณะของการโฆษณานั้นไม่ใช่วัตถุประสงค์หลักของกิจการและไม่ใช่ช่องทางค้าปกติ แม้จะมี banner ของผู้อื่นมาติดและมีรายได้จาก banner ก็ตาม
3. การประชาสัมพันธ์หรือเผยแพร่ข้อมูลแก่สมาชิกหรือบุคคลทั่วไป โดยไม่คิดค่าใช้จ่ายหรือบริการ เช่น เพื่อการสอน ประกาศรับสมัครงาน
4. การประชาสัมพันธ์ข้อมูลเกี่ยวกับบริษัท หรือสินค้า
5. เว็บไซต์ส่วนตัว (ส่วนบุคคล) ที่สร้างขึ้นเพื่อเผยแพร่ข้อมูลส่วนตัว การงาน การศึกษา หรือความสนใจส่วนตัว
6. เว็บไซต์ที่เป็นสื่อกลางด้านข้อมูล โดยมีจุดประสงค์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูล โดยไม่มีการเสียค่าสมาชิกหรือ ค่าใช้จ่ายใดๆ
7. ร้านอินเทอร์เน็ตที่ให้บริการในการเล่น net ที่เจ้าของร้านได้รายได้จากค่าชั่วโมงการเล่นอินเทอร์เน็ต (อินเทอร์เน็ตคาเฟ่) และ เกมส์คอมพิวเตอร์ ประเภทนี้ เจ้าของร้านอินเทอร์เน็ตฯ

ไม่ต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แต่ให้จดทะเบียนพาณิชย์ ปกติ (ถือเป็นพาณิชย์กิจกรรมค้า ในช่องทางปกติ ไม่ใช่ e-Commerce)

### แนวปฏิบัติและปัญหาทางการบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

#### แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีและงบการเงิน

เพื่อให้การปฏิบัติเป็นไปในแนวทางเดียวกัน ผู้ทำบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ต้องปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีและงบการเงิน ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 8/2549 ที่คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีมีมติไว้ว่า ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจัดทำบัญชีและงบการเงิน โดยมีแนวทางในการปฏิบัติดังนี้

1. การจัดทำบัญชีและงบการเงิน ตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่นหรือในกรณีที่ยกกฎหมายไม่ได้กำหนดไว้ หรือกำหนดไว้ไม่ชัดเจน ต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด
2. ในกรณีที่การจัดทำบัญชีและงบการเงินของบริษัทมหาชนจำกัดในเรื่องใดที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีครอบคลุมถึง ก็อาจที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีและแนวทางปฏิบัติอื่นที่เกี่ยวข้องของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ หรือมาตรฐานการบัญชี และแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องของประเทศสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้ ต้องระบุด้วยว่า รายงานนโยบายการบัญชีที่ใช้ปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีรายงานนั้นเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีใด
3. ในกรณีที่การจัดทำบัญชีและงบการเงินในเรื่องใดไม่สามารถระบุมาตรฐานการบัญชีที่ใช้ปฏิบัติตามข้อ 1 หรือข้อ 2 ข้างต้น แล้วแต่กรณีได้ให้ใช้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือประเพณีนิยมเป็นหลักปฏิบัติ

## ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีขั้นตอนการซื้อขาย (Transaction) ดังนี้

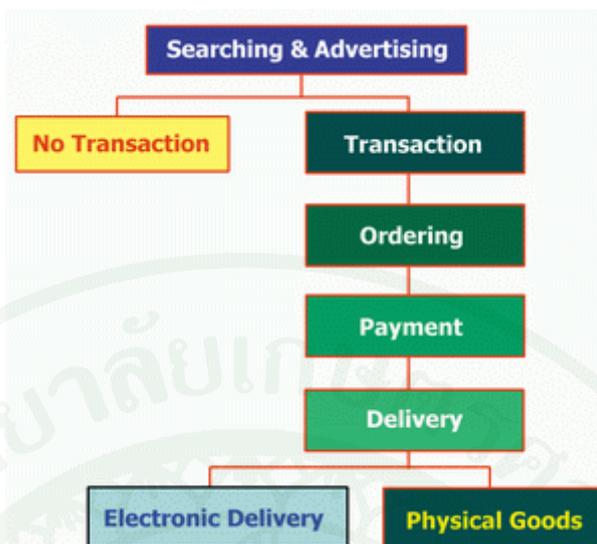
1. เริ่มจากการสืบค้นข้อมูล ที่เห็นจากการโฆษณาประชาสัมพันธ์ (Searching & Advertising) หรือบริการผ่านระบบ World Wide Web หากมีความประสงค์จะซื้อสินค้า หรือบริการ ก็จะดำเนินการในขั้นตอนต่อไป คือ

2. กระบวนการสั่งซื้อ (Ordering) จะมีระบบตะกร้าสินค้า (Shopping Carts) ที่อำนวยความสะดวกให้ผู้ซื้อ เช่น แสดงรายละเอียดที่ดูได้ง่ายว่า ได้ทำการเลือกสินค้าใดๆ ไว้บ้างแล้วใน ตะกร้า รวมแล้วค่าสินค้าเป็นเท่าไร ค่าภาษี ค่าจัดส่งต่างๆ แสดงให้เห็นด้วย และลูกค้าสามารถเก็บ ข้อมูลรายการสินค้าไว้ได้ในช่วงระยะเวลาหนึ่งเพื่อทำการสั่งซื้อภายหลัง ตัวอย่างของระบบตะกร้า ที่ได้รับการยอมรับว่าดีมากที่สุดคือของ [www.amazon.com](http://www.amazon.com)

3. ตามด้วยระบบการชำระเงิน (Payment Systems) ในระบบไร้กระดาษ โดยชำระเงิน ผ่านระบบอินเทอร์เน็ต หรือวิธีการอื่นใดที่ผู้ให้บริการมีให้เลือก สำหรับการชำระเงินที่มีมูลค่าสูง นั้น มีผู้บริการที่เรียกว่า Escrow ซึ่งจะทำหน้าที่เป็นตัวกลางในการส่งผ่านเงินระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย โดยมีการทำงานคร่าวๆคือ เมื่อผู้ซื้อ เลือกใช้การชำระเงินผ่านบริการของ Escrow แล้ว เมื่อชำระเงินไปนั้นเงินจะไม่ถูกส่งไปที่ผู้ค้าทันทีแต่จะถูกเก็บไว้ที่ Escrow ก่อน เมื่อครบกำหนดแล้ว ลูกค้าไม่คืนสินค้าหรือว่าตอบตกลงรับสินค้าแล้วจึงจะทำการโอนเงินนั้นให้กับผู้ค้าต่อไป

4. การจัดส่งสินค้า โดยแบ่งสินค้าเป็น 2 ลักษณะคือ

1. สินค้าที่จับต้องได้ (Tangible Goods) ส่งผ่านผู้ให้บริการรับส่งสินค้า (Courier)
2. สินค้าที่จับต้องไม่ได้ (Intangible Goods) ทำการส่งโดยผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ เช่นดาวน์โหลดเพลง ซื้อข้อมูล การเป็นสมาชิกข้อมูลของเว็บไซต์ต่างๆ เป็นต้น



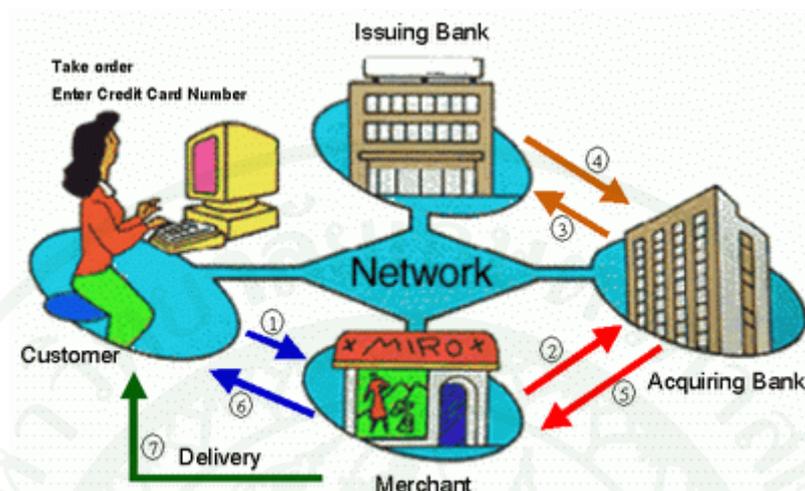
ภาพที่ 2.4 Transaction of Electronic Commerce

ที่มา: ศูนย์พัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (2550)

การชำระเงินด้วยบัตรเครดิตผ่านอินเทอร์เน็ตมีขั้นตอนดังนี้

1. เมื่อผู้ซื้อตกลงใจว่าจะซื้อสินค้าแล้ว ก็จะทำการใส่ข้อมูลบัตรเครดิตลงในอินเทอร์เน็ต เมื่อลูกค้าใส่ข้อมูลบัตรเครดิตและกดปุ่ม “ตกลง/ส่ง” ข้อมูลในส่วนของการสั่งซื้อจะถูกส่งไปยังร้านค้า
2. ส่วนข้อมูลของบัตรเครดิตจะถูกส่งไปที่ระบบการชำระเงินของธนาคารที่ร้านค้าสมัครใช้บริการไว้ (Acquiring Bank)
3. และถูกส่งต่อไปยังธนาคารผู้ออกบัตร (Issuing Bank) เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของบัตรว่ามีวงเงินให้ใช้งานได้หรือไม่ บัตรหมดอายุหรือยัง (แต่ในที่นี้ไม่ได้ตรวจสอบว่าผู้ใช้บัตรนั้นเป็นเจ้าของจริงหรือเปล่า)
- 4.-6. ถ้าบัตรยังใช้งานได้ก็จะตอบกลับมายังร้านค้าและลูกค้าว่าสามารถทำการชำระเงินในวงเงินดังกล่าวได้ หลังจากนั้นลูกค้าต้องกดปุ่มตกลงเป็นลำดับสุดท้ายเพื่อยืนยันคำสั่งซื้อและชำระเงิน

7. เมื่อร้านค้าได้รับการแจ้งการชำระเงินก็จะจัดส่งสินค้าต่อไป และลูกค้าก็ชำระเงินที่ใช้ไปตามรอบบัตรเครดิตปกติ



ภาพที่ 2.5 ขั้นตอนการชำระเงินด้วยบัตรเครดิตผ่านอินเทอร์เน็ต  
ที่มา: ศูนย์พัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (2550)

รูปแบบการชำระเงินของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ สามารถแบ่งได้ดังต่อไปนี้

1. รับชำระเงินสด เมื่อส่งสินค้า
2. ส่งพัสดุเก็บเงินปลายทาง
3. การโอนเงิน หรือ เช็ค เข้าบัญชี ก่อนส่งสินค้า
4. การตกลงร่วมกันในภายหลังจากการรับคำสั่งซื้อระหว่างผู้ขายกับผู้ซื้อ ก่อนการส่งมอบสินค้าหรือบริการ
5. การชำระเงินในระบบเครือข่าย online ซึ่งสามารถกระทำได้หลายวิธี เช่น ใช้บัตรเครดิต (Credit card) ส่งเช็คอิเล็กทรอนิกส์ (E-Cheque) เงินสดดิจิทัล (Digital cash) ระบบไมโครแคช (Micro cash) หรือ EDI (Electronic Data Interchange) โดยใช้เอกสารแบบฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นมาตรฐาน และต่อมาได้มีการออกแบบระบบ EFT (Electronic Funds Transfer) เพื่อให้สามารถส่งผ่านรายการ โอนเงินในเครือข่ายคอมพิวเตอร์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

## ปัญหาทางการบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ประเด็นปัญหาทางการบัญชี Korea Accounting Standard Board (KASB) (2000) ได้แก่

### 1. เรื่องการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย มีประเด็นดังนี้

1.1 การรายงานรายได้ขั้นต้น และรายได้สุทธิ (Reposting Revenue Gross versus Net)

1.2 การจัดการด้านการโฆษณาประชาสัมพันธ์ (Advertising Arrangements)

1.3 ข้อมูลดิจิทัลและการบริการออนไลน์ (Digitized Information and On-line Services) ผู้ให้บริการซอฟต์แวร์บางรายในประเทศเกาหลีมีการนำเสนอให้แก่ลูกค้าที่มีความต้องการใช้งานซอฟต์แวร์ โดยที่ลูกค้ารายดังกล่าวไม่มีความจำเป็นต้องเป็นเจ้าของซอฟต์แวร์ดังกล่าวเอง และซอฟต์แวร์ยังคงเป็นของผู้ส่งมอบหรือบุคคลที่สามที่ เป็นผู้ครอบครองฮาร์ดแวร์ ในขณะที่ลูกค้ายังสามารถเข้าไปใช้งานเท่าที่จำเป็น ผ่านระบบอินเทอร์เน็ต ปัญหาคือ

1.3.1 การรับรู้รายได้ควรจะรับรู้เมื่อใด

1.3.2 ผู้ส่งมอบที่เป็นเจ้าของโฮสติ้งมีภาระผูกพันที่มีผลต่อการรับรู้รายได้

อย่างไร

1.4 การกระตุ้นยอดขาย (Sale incentives) กิจกรรมทางการตลาดทั้งหลายที่ดึงดูดความสนใจของลูกค้าได้แก่ การสะสมแต้ม การให้คูปอง เงินคืน และส่วนลดต่าง ๆ นั้น เพื่อต้องการยอดขายที่มากขึ้นจากลูกค้าที่เข้ามาซื้อสินค้าและบริการ เช่น ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตรายหนึ่งในประเทศเกาหลีที่ได้มีการยื่นข้อเสนอให้กับลูกค้าที่ทำสัญญาซื้อขายเช่าบริการโฮสติ้งกับตนโดยจะมอบเครื่องคอมพิวเตอร์รุ่น Pentium III กับลูกค้า ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ

1.4.1 การเรียกคืนรางวัลที่มอบให้กับลูกค้าจะต้องถูกรับรู้ให้เป็นต้นทุนขายหรือเป็นค่าใช้จ่ายในการโฆษณาประชาสัมพันธ์

1.4.2 การให้สินค้าและบริการฟรีแก่ลูกค้าและการให้ส่วนลดที่มีมูลค่าสูงของสินค้าและบริการที่มอบให้แก่ลูกค้า ควรจะถูกนำมาบันทึกบัญชีอย่างไร ควรที่จะทำการบันทึกการขายโดยใช้มูลค่าเต็มที่ยังไม่ได้หักส่วนลดและทำการบันทึกส่วนลดเป็นค่าใช้จ่ายของการทำการตลาด หรือว่า จะลงบันทึกการขายโดยใช้ราคาขายสุทธิและทำการรับรู้รายการส่วนลดเป็นการลดมูลค่าของรายได้แทน

1.4.3 บัญชีของกิจกรรมด้านการโฆษณาประชาสัมพันธ์ซึ่งมีระยะเวลา 2-3 ปี

1.4.4 การลงรายการรางวัล ซึ่งยังไม่ได้มีการร้องขอใช้สิทธิจากลูกค้า ซึ่งเป็นระยะเวลาที่ค่อนข้างนาน

1.4.5 การรับรู้ค่าเสียหาย หรือรางวัลที่กำลังจะหมดอายุการใช้งานเป็นต้น

1.5 การส่งมอบและการจัดการค่าใช้จ่าย (Shipping and Handling Expenses) ในการส่งมอบและการจัดการต้นทุน ถือเป็นค่าใช้จ่ายหลักของห้างสรรพสินค้าจำลอง หรือ ร้านค้าออนไลน์ ปัญหาคือ ต้นทุน ไม่เท่ากับต้นทุนการส่งมอบจริงและการจัดการต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงจากผู้ส่งมอบ โดยปัญหาดังกล่าวคือ ความแตกต่างระหว่างต้นทุนจริงและต้นทุนที่แสดงในห้างสรรพสินค้าจำลอง หรือร้านค้าออนไลน์นั้น ควรจะนำมาพิจารณาอย่างไร และการส่งมอบรวมไปถึงการจัดการรายได้ และค่าใช้จ่ายควรจะถูกจำแนก และถูกเปิดเผยได้อย่างไร

2. เรื่องการวัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้เป็นเจ้าของ มีประเด็นปัญหาดังนี้

2.1 การพัฒนาเว็บไซต์และการอัปเกรดต้นทุน (Web Site Development and Upgrading Costs)

2.2 ค่าใช้จ่ายล่วงหน้าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและการด้อยค่าของสินทรัพย์ (Prepaid Intangible Assets and Impairments)

2.3 ออปชั่นของหุ้น (Stock Options)

2.4 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Liabilities)

2.5 การสร้างฐานลูกค้า (Building Initial Customer Base)

2.6 การแบ่งประเภทของสินค้าดิจิทัล (Classifying Digital Goods)

3. เรื่องรายงานทางบัญชีและการเงินของธุรกิจอินเทอร์เน็ต มีประเด็นดังนี้

3.1 การจัดทำ segmented report เมื่อกิจการมีการรูปแบบการทำธุรกิจทั้งแบบดั้งเดิมและแบบอิเล็กทรอนิกส์ ควรจะต้องจัดทำรายงานแยกสำหรับทั้งสองแบบหรือไม่

3.2 การรายงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน (Reporting Nonfinancial Information)

4. เรื่องการกำหนดมาตรฐานสำหรับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Standards Setting Effort for Internet Companies) มีความจำเป็นที่จะต้องแยกหลักปฏิบัติสำหรับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดย

- 4.1 จะไม่ทำการปรับเปลี่ยนมาตรฐานการบัญชี (make no adjustments to accounting standards)
- 4.2 ทำการเพิ่มข้อความอันเป็นเนื้อหาสาระของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ลงในมาตรฐานบัญชีอันเดิมที่มีอยู่แล้ว (add new paragraphs to the existing accounting standards)
- 4.3 ทำการจัดเตรียมคู่มือ (prepare guidelines) หรือ
- 4.4 การจัดเตรียมความพร้อมในเรื่องของงบการเงินของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (prepare a statement for Internet business)

Khari (n.d.) ได้เขียนบทความทางวิชาการ เรื่อง E-Commerce and Accounting Principle ไว้โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

เมื่อลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจได้พัฒนาและเปลี่ยนแปลงไป โดยใช้เทคโนโลยีต่างเข้ามาช่วย จึงส่งผลต่อการพฤติกรรมของผู้บริโภค (E-c shift in buyer behavior) ได้แก่ Sell online – e-procurement, E-care for customers, E-care business partners and E-learning ซึ่งการพัฒนาอย่างต่อเนื่องของการดำเนินธุรกิจบนโลกอินเทอร์เน็ตนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องพัฒนามาตรฐานการบัญชีให้เหมาะสมสำหรับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย “The web continues to produce new value models that need to be translated into more appropriate accounting standards for accountability”

มีคำถามเกิดขึ้นและข้อควรคำนึงถึงหลายประการจากการสังเกต ได้แก่

1. การเปลี่ยนแปลงทางการตลาด และเทคโนโลยี (Fundamental changes in the market and/or in technology) ซึ่งมีผลต่อ หลักการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (going concern) ความสม่ำเสมอ (consistence) ของนโยบายการบัญชี หลักเกณฑ์คงค้าง (accrual) และหลักความระมัดระวัง (prudence)
2. การรับรู้และการวัดมูลค่าของรายการ ควรจะใช้ราคาทุนเดิม หรือมูลค่ายุติธรรม
3. ควรแล้วหรือที่จะใช้หลักการบัญชีแบบดั้งเดิมกับรายการหรือธุรกรรมต่างๆที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

4. ควรที่จะนำวิธีการทางกฎหมาย แม้ว่าจะขัดแย้งกับ หลักเกณฑ์ที่ว่า เนื้อหาสำคัญกว่า รูปแบบ (substance-over-form) มาใช้กับข้อมูลทางการเงิน
5. ความซับซ้อนของรายการทางบัญชีและความโปร่งใสที่ลดลงจากธุรกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Complexity and Decrease Transparency = E-c)
6. การเปรียบเทียบกันได้ของตัวเลขทางบัญชี จากรายการที่เกิดขึ้นของแต่ละงวดปีบัญชี ที่จะไม่ก่อให้เกิดการเข้าใจผิด (it not to be misleading to compare results)
7. โครงสร้างทางเทคโนโลยี ทำให้เกิดข้อมูลที่มีมูลค่าและมีโอกาสที่จะเพิ่มมูลค่าได้ แต่จำนวนมูลค่านั้น ยากที่จะคิดหรือตราค่าเป็นจำนวนมูลค่าได้ (The technology infrastructure makes information more accessible and hence more valuable but its value is difficult to quantify)
8. แนวการปฏิบัติทางบัญชีแบบเดิมนั้น เป็นหลักเกณฑ์แบบต้นทุนในอดีต (historic cost basis) ซึ่งต้นทุนของข้อมูลที่คล้ายคลึงกัน ในโลกธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ สามารถที่จะทำให้เกิดการขึ้นๆลงๆ จากช่วงระยะเวลาหนึ่ง ไปอีกระยะเวลาหนึ่ง ได้อย่างเป็นประจำ (E-c can and often does fluctuate from one period to the next)
9. การเพิกเฉยในปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีต่อผลกระทบจากการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Audit practice ignores the impact of E-c) ทั้งที่ผลกระทบนั้นมีความสำคัญต่อการบัญชีมากกว่าการประเมินความเสี่ยงระดับโลกที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (too much emphasis on accounts rather than assessment of the E-c-related global risk)
10. การใช้ความคิดเห็นส่วนตัวในการพิจารณาอย่างนักบัญชีมืออาชีพ (The professional judgement accorded to accountants) ต่อการจัดทำรายงานทางการเงิน (in expressing their opinion on financial statements) ซึ่งเป็นการจัดทำรายงานตามหลัง ความรวดเร็วที่นำล่วงหน้าไปแล้วจากการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (is providing to be a step behind the fast-paced E-c)
11. การปฏิบัติทางบัญชีแบบเก่า (Old practice of accountability) สามารถทำให้เกิดความเข้าใจผิดจากผลของรายการและธุรกรรมต่างๆจากการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

12. เทคนิคต่างๆ ที่กฎหมายกำหนดให้นักบัญชีต้องปฏิบัติตามนั้น ก่อให้เกิดคำถามขึ้นมากมายในโลกของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (The legitimacy of the techniques used by the accounting profession in the E-c world is open to questioning)

13. การเปรียบเทียบของรายงานทางบัญชีและการเงินไม่เกิดประโยชน์ที่แท้จริง (Comparison not helpful) ได้แก่ มูลค่าของสินทรัพย์สุทธิ และการประมาณการต่างๆ เชื่อถือไม่ได้ (not reliable) รายได้และรายจ่าย แกว่งไปแกว่งมา ตามแรงของภาวะการตลาด (fluctuates due to market forces)

14. เป็นไปได้หรือไม่ที่จะมีหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทุกประเทศทั่วโลก อย่างเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน (harmonisation) มีความจำเป็นอะไรที่กฎเกณฑ์หรือมาตรฐานบัญชี ภาษาบัญชี จะต้องแตกต่างกัน ความแตกต่างของประเพณีปฏิบัติทางบัญชี กฎหมาย และเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจริงในโลกธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ความหลากหลายในแนวทางปฏิบัติ ทั้งที่มีวัตถุประสงค์เดียวกันคือ การสื่อสารที่เข้าใจกันได้ของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ “To make business life easier use same accounting rules”

Livnat, Ph.D., CPA (n.d.) ได้เขียนบทความทางวิชาการ เรื่อง E-Commerce Companies Characteristics and Unique Accounting Methods โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. ลักษณะทางการเงินของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Financial characteristics of E-Commerce companies)

1.1 รายจ่ายเพื่อการพัฒนาเว็บไซต์ และการเข้ามาซื้อของลูกค้า (traffic acquisition)

1.2 ระดับต่ำของรายได้ การเติบโตอย่างรวดเร็วของรายได้ และการขาดทุนในระดับสูงของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

1.3 ระยะเริ่มแรกของช่วงการเติบโตของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

1.4 การเปรียบเทียบระหว่างธุรกิจที่มีสถานประกอบการถาวรกับธุรกิจที่มีหน้าร้านบนอินเทอร์เน็ต (Comparison with Brick and Mortar Companies)

ก. ระดับที่ลดลงของจำนวนสินทรัพย์ถาวร

ข. ระดับที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่ ลูกค้า ระบบที่มีประสิทธิภาพ contents และ พนักงานที่มีความสามารถทางเทคโนโลยี

- ค. ต้นทุนส่วนเพิ่มของการเพิ่มจำนวนลูกค้าอยู่ที่ระดับต่ำ (Low marginal costs of a marginal customer)
- ง. ความแน่นอนของระบบการดำเนินงานสูงขึ้น (higher operating uncertainty)
- จ. สภาพแวดล้อมของธุรกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมาก (Rapidly changing environment)

### 1.5 ลักษณะทางการเงินของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

- ก. ขาดทุนสะสมจำนวนมาก อันเนื่องมาจาก start-up cost
- ข. กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานติดลบ
- ค. กระแสเงินสดติดลบ (Negative free cash flows)
- ง. อัตราการเติบโตของรายได้สูง
- จ. ความผันผวนของผลการดำเนินงานที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อม
- ฉ. ขาดการควบคุมการบริหารจัดการองค์กรที่ดีในระยะเริ่มต้น อาจเกิดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นขึ้น การลงทุนในโครงการที่ไม่สัมฤทธิ์ผล (bear fruit)

## 2. ผลกระทบทางการบัญชี (Accounting consequences)

2.1 มีหลายกรณีที่ไม่สามารถรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ และต้องรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายทันที

2.2 ระยะเวลาการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสั้นกว่าสินทรัพย์ที่มีตัวตน

2.3 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นไม่ได้ถูกรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่าย

## 3. ลักษณะเฉพาะทางการบัญชี (Unique accounting aspects)

3.1 การเปิดเผยข้อมูลแหล่งที่มาของรายได้ (Disclosure of various revenue sources) ได้แก่ รายได้จากการขายสินค้าและบริการ รายได้ค่าโฆษณา และ Leveraging customer

3.2 การเปิดเผยข้อมูลค่าใช้จ่าย (Disclosure of various expenses) ได้แก่ ต้นทุนสินค้าและบริการ ค่าใช้จ่ายในการขายและการตลาด ต้นทุนในการพัฒนาระบบ และ Content cost

3.3 รายได้จากการแลกเปลี่ยน (Barter revenues)

3.4 การให้รางวัลหรือผลตอบแทนเป็นหุ้น (Stock options awarded) แก่พนักงาน คู่ค้า หรือลูกค้า

- 3.5 รายได้รวม หรือรายได้สุทธิ ของการรับรู้รายได้ค่านายหน้า
- 3.6 ส่วนลดที่มีเสริมให้ในการให้บริการ (Rebates for complementary service)
- 3.7 ค่าใช้จ่ายในการจัดส่งและการจัดการสินค้า (Shipping and handling expenses) ซึ่งรวมอยู่ในรายได้ (ค่าใช้จ่ายในการขาย)
- 3.8 การได้มาฟรี หรือการจ่ายไปก่อนเบื้องต้น ต้องรับรู้รายการเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายในการขายหรือไม่
- 3.9 การพัฒนาซอฟต์แวร์ภายในกิจการเองจะรับรู้รายการอย่างไร ถ้าระยะเวลาให้ประโยชน์เกินกว่าที่ทยอยรับรู้รายการได้หรือไม่ และรับรู้รายการอย่างไร

### การวิเคราะห์การถดถอย

#### สมการการถดถอย

การถดถอยเป็นวิธีการวิเคราะห์ทางสถิติที่เกี่ยวข้องกับการสร้างตัวแบบทางคณิตศาสตร์ เพื่อแสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร 2 ตัว ซึ่งมีจุดประสงค์เพื่อพยากรณ์ หรือเพื่อประมาณค่าของตัวแปรหนึ่งจากตัวแปรหนึ่ง หรือมากกว่า 1 ตัวขึ้นไป โดยสามารถวัดค่าความคลาดเคลื่อนจากการประมาณค่าได้

ในการสร้างรูปแบบทางคณิตศาสตร์ที่แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร ซึ่งตัวแปรที่ถูกประมาณค่านั้นเรียกว่าตัวแปรตาม โดยมากมักนิยามแทนด้วย Y ส่วนตัวแปรที่ใช้ในการประมาณค่าตัวแปรตาม ซึ่งเป็นตัวแปรที่กำหนดค่าไว้ล่วงหน้า (Predetermined Variable) นั้น เรียกว่า ตัวแปรอิสระ โดยมากมักนิยามแทนด้วย X การวิเคราะห์ค่าการถดถอยจะสามารถพยากรณ์ค่าของ Y ได้ ขึ้นอยู่กับ X และความผันแปรจากแหล่งความคลาดเคลื่อนอื่น ๆ ที่ควบคุมไม่ได้ การพยากรณ์ที่มีตัวแปรอิสระเพียงตัวเดียว เรียกว่า การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย (Simple Regression Analysis) และหากการพยากรณ์ Y ที่มีตัวแปรอิสระหลายตัว เรียกว่า การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) โดยทั่วไปนิยมใช้พยากรณ์ที่มีตัวแปรอิสระหลายๆ ตัวจะทำให้ได้ค่าพยากรณ์ที่ดีกว่า

การวิเคราะห์การถดถอยเพื่อประมาณค่าของตัวแปรตาม เครื่องมือที่ใช้ในการประมาณค่า คือ เส้นความถดถอยที่ตรวจสอบค่าความเหมาะสมของสมการแล้ว สมการของเส้นถดถอย เรียกว่า สมการความถดถอย การวิเคราะห์การถดถอยได้นำเอาค่าความคลาดเคลื่อนมาตรฐานของ

ค่าประมาณ และค่าความคลาดเคลื่อนมาตรฐานของเส้นถดถอยมาอธิบายถึงความคลาดเคลื่อน เนื่องจากการใช้เส้นถดถอยในการประมาณค่า ซึ่งถ้านำเอาค่าความคลาดเคลื่อนมาตรฐานของเส้น ความถดถอยยกกำลังสอง ก็คือค่าผลต่างระหว่างค่าสังเกตกับค่าจากการประมาณ

สมการถดถอยเชิงเส้น แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. สมการถดถอยอย่างง่าย (Simple Linear Regression Analysis)
2. สมการถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Linear Regression Analysis)

**ตัวแบบการถดถอยเชิงเส้นพหุคูณ**

ตัวแบบคณิตศาสตร์ที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร 1 ตัวแปร กับตัวแปรอิสระตั้งแต่ 2 ตัวขึ้นไป ในรูปของสมการเส้นตรง จะได้สมการถดถอยเป็นดังนี้

สมการถดถอยของประชากร

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_{i1} + \beta_2 X_{i2} + \dots + \beta_k X_{ik} + \varepsilon_i \quad ; i = 1, 2, 3, \dots, N$$

$$= \sum_{j=0}^k \beta_j X_{ij} + \varepsilon_i \quad ; j = 1, 2, 3, \dots, k$$

สมการถดถอยของตัวอย่าง

$$Y_i = b_0 + b_1 X_{i1} + b_2 X_{i2} + \dots + b_k X_{ik} + e_i \quad ; i = 1, 2, 3, \dots, n$$

$$= \sum_{j=0}^k b_j X_{ij} + e_i \quad ; j = 1, 2, 3, \dots, k$$

$$X_{i0} = 1$$

โดยที่  $Y_i$  คือ ตัวแปรตาม

$X_j$  คือ ตัวแปรอิสระ

$\beta_0, b_0$  และ  $\beta_j, b_j$  คือ ค่าคงที่ ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย ของประชากรและตัวอย่าง ตามลำดับ

$\varepsilon_i$  และ  $e_i$  คือ ค่าความคลาดเคลื่อนเชิงสุ่มของประชากร และตัวอย่างตามลำดับ

## การประมาณค่าพารามิเตอร์

การประมาณค่า  $\beta_j$  เพื่อใช้สร้างสมการถดถอยจะประมาณได้จากข้อมูลของตัวอย่าง ซึ่งจำเป็นต้องทราบคุณสมบัติตัวประมาณ (Estimators) ของ  $\beta_j$  โดยทั่วไปแล้ว ตัวประมาณที่ดีจะมีคุณสมบัติดังนี้

1. เป็นตัวประมาณที่ไม่เอนเอียง (Unbiased Estimators)
2. เป็นตัวประมาณที่มีค่าปรวนแปรต่ำสุด (Minimum Variance Estimators)
3. เป็นตัวประมาณที่มีค่าความคลาดเคลื่อนกำลังสองเฉลี่ยต่ำสุด (Minimum Mean-Square-Error Estimators)
4. เป็นตัวประมาณที่มีความแน่นอน (Consistency Estimators)
5. เป็นตัวประมาณที่มีประสิทธิภาพ (Efficiency Estimators)
6. เป็นตัวประมาณที่มีความเพียงพอ (Sufficiency Estimators)

## ข้อสมมติเบื้องต้นในการวิเคราะห์การถดถอยเชิงเส้นอย่างง่าย

ในการวิเคราะห์การถดถอยมีข้อสมมติที่สำคัญ ดังนี้

1. การแจกแจงความน่าจะเป็น  $P(Y/X)$  มีความแปรปรวนเท่ากัน สำหรับทุก ๆ ค่าของ  $X_i$  โดยมีความแปรปรวนเป็น  $\sigma^2$
2. ค่าเฉลี่ย  $E(Y_i)$  อยู่บนเส้นตรง ซึ่งเป็นเส้นถดถอยของประชากร (True Population Regression)
3. ตัวแปรสุ่ม ต้องเป็นอิสระต่อกัน
4. ค่าความคลาดเคลื่อนเชิงสุ่มมีค่าเฉลี่ย = 0;  $E(\varepsilon_i) = 0$
5. ความแปรปรวนของ  $\varepsilon_i$  มีค่าคงที่:  $V(\varepsilon_i) = \sigma^2$
6. ความแปรปรวนร่วมระหว่าง  $\varepsilon_i$  กับ  $\varepsilon_j$  เมื่อ  $i \neq j$  มีค่าเท่ากับ 0
7. การแจกแจงของ  $\varepsilon_j$  มีการแจกแจงแบบปกติ

ในทำนองเดียวกัน การถดถอยเชิงเส้นพหุคูณจะมีข้อสมมติเบื้องต้นเช่นเดียวกันกับ ข้อสมมติของการถดถอยเชิงเส้นอย่างง่าย

### การทดสอบสมมติฐานการถดถอย

การทดสอบสมมติฐานของการถดถอยเชิงเส้นอย่างง่าย จะเป็นการทดสอบว่าตัวแปรอิสระ  $X_i$  จะมีอิทธิพลต่อตัวแปรตาม  $Y$  โดยมีสมมติฐานคือ

$$H_0 : \beta = 0$$

และ  $H_0 : \beta \neq 0$

การวิเคราะห์ความแปรปรวนสำหรับทดสอบความสัมพันธ์ระหว่าง  $X$  และ  $Y$  กรณีการวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย

แหล่งความแปรปรวน	Df	ผลบวกกำลังสอง	ค่าเฉลี่ยกำลังสอง	F
ความถดถอย	1	$SSR = b^2 \sum (X_i - \bar{X})^2$	MSR	$\frac{MSR}{MSE}$
ความคลาดเคลื่อน	n-2	SSE=SST-SSR	MSE( $S^2$ )	
รวม	n-1	$SST = \sum Y^2 - ((\sum Y)^2)/n$		

เมื่อ SST (Sum Square of Total) = ค่าความแปรปรวนของ  $Y$

เมื่อ SSR (Sum Square of Regression) = ค่าความแปรปรวนของ  $Y$  เนื่องจากอิทธิพลของ  $X$

เมื่อ SSE (Sum Square of Error) = ค่าความแปรปรวนของ  $Y$  เนื่องจากอิทธิพลของปัจจัยอื่น ๆ

ส่วนกรณีการทดสอบสมมติฐานของการถดถอยพหุคูณจะเป็นการทดสอบว่าตัวแปรอิสระต่างๆ จะมีอิทธิพลต่อตัวแปรตาม  $Y$  หรือไม่ โดยมีสมมติฐานคือ

$$H_0 : \beta_1 = \beta_2 = \dots = \beta_k = 0$$

$$H_1 : \text{มีค่า } \beta_i \text{ อย่างน้อยหนึ่งค่าที่ไม่เท่ากับศูนย์}$$

จะให้การวิเคราะห์ความแปรปรวน โดยใช้สถิติ  $F = \frac{MSR}{MSE}$

การวิเคราะห์ความแปรปรวนสำหรับทดสอบความสัมพันธ์ระหว่าง  $X$  และ  $Y$  กรณีการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ

แหล่งความแปรปรวน	Df	ผลบวกกำลังสอง	ค่าเฉลี่ยกำลังสอง	F
ความถดถอย	k-1	$SSR = b'X'Y - nY^2$	$MSR = \frac{SSR}{(k-1)}$	$\frac{MSR}{MSE}$
ความคลาดเคลื่อน	n-k	$SSE = Y'Y - b'X'Y$ $= SST - SSR$	$MSE = \frac{SSE}{(n-k)}$ $= S^2$	
รวม	n-1	$SST = Y'Y - n\bar{Y}^2$		

มีอาณาเขตวิกฤตคือ  $F > F_{\alpha[(k-1), (n-k)]}$

การทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับการถดถอยดังกล่าว เมื่อผลการทดสอบมีนัยสำคัญทางสถิติ มิได้หมายความว่าสมการถดถอยที่ได้เป็นสมการที่เหมาะสม จะต้องมีการพิจารณาว่าตัวแปรอิสระ  $X_i$  ตัวใดบ้างที่ควรอยู่ในสมการ

### สัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจ (Coefficient of Determination)

สัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจเป็นค่าที่ใช้ในการพิจารณา  $X_i$  ในสมการถดถอยมีอิทธิพลต่อตัวแปรตาม Y มากน้อยเพียงใด ทั้งนี้หมายความว่าตัวแปร  $X_i$  ที่อยู่ในสมการถดถอยได้ผ่านการทดสอบสมมติฐานแล้วว่ามีนัยสำคัญทางสถิติ หรือ  $X_i$  มีอิทธิพลต่อตัวแปรตาม Y

ถ้าให้  $R^2$  เป็นค่าสัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจจะได้ว่า

$$R^2 = \frac{SSR}{SST} = \frac{SST - SSE}{SST} = 1 - \frac{SSE}{SST}$$

ถ้าให้  $R^2$  มีค่าเข้าใกล้ 1 แสดงว่าตัวแปร  $X_i$  ต่างๆ ในสมการถดถอยมีอิทธิพลต่อตัวแปรตาม Y มาก ซึ่งหมายความว่า สมการถดถอยที่ประมาณได้เหมาะสมแล้ว แต่ถ้า  $R^2$  มีค่าน้อยแสดงว่าตัวแปร  $X_i$  ในสมการมีอิทธิพลต่อตัวแปรตาม Y น้อย ซึ่งก็หมายความว่าสมการถดถอยที่ประมาณได้ยังไม่เหมาะสม

## ผลการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

Korea Accounting Standard Board (KASB) (2000) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการปฏิบัติทางบัญชีของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Accounting of Electronic Commerce) พบว่ามีประเด็นปัญหาทางบัญชี (The Issues in Accounting for E-Commerce) ได้แก่ เรื่องการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย (Recognizing Revenue and Expenses) เรื่องการวัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้เป็นเจ้าของ (Measuring Assets, Liabilities and Owners' Equity) เรื่องรายงานทางการบัญชีและการเงิน (Reporting of Internet Business) และเรื่องการกำหนดมาตรฐานสำหรับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Standards Setting Effort for Internet Companies)

C. Glover and Ijiri (2002) ได้ศึกษาเรื่อง “Revenue Accounting” in the Age of E-Commerce: A Framework for Conceptual, Analytical, and Exchange Rate Considerations โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนาการบัญชีรายได้ สำหรับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ในพื้นฐานกรอบแนวความคิดเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน ซึ่งควรจะมีทั้งรายได้คงที่ และรายได้ผันแปร (Fixed and Variable revenues) จุดอ่อนของการบัญชีแบบดั้งเดิมและแนวทางเยียวยา (Weaknesses of Traditional Accounting and Their Remedies) ประโยชน์จากการแข่งขันของนักบัญชี (Competitive Advantages of Accountants) การบัญชีรายได้ เชิงบริหาร และการเงิน (Revenue Accounting: Managerial and Financial) โมเมนตัมรายได้ และการวัดมูลค่าที่ยั่งยืน (Revenue Momentum and Sustainability Measurements) การลงทุนในสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangibles Capitalization) และประเด็นผลกระทบจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากธุรกรรมการค้าทั่วโลก (Exchange Rate Issues in Global Operations)

Hicks (2004) ได้ศึกษาเรื่อง E-Commerce and Its Impact on the Accounting Profession โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงผลกระทบจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีต่อนักบัญชี พบว่า นักบัญชีบริหารต้องให้ความสำคัญต่อกลยุทธ์ของบริษัท ซึ่งต้องเหมาะสมกับการทำธุรกิจออนไลน์ การใช้โปรแกรมบัญชีที่สามารถรองรับรายการและธุรกรรมต่างๆที่เกิดขึ้น แล้วจัดทำเป็นรายงานต่างๆได้อย่างทันเวลา สำหรับผู้ตรวจสอบภายในต้องเข้าใจกฎหมายต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รวมถึงความปลอดภัยและความเชื่อถือได้ของเว็บไซต์ ยังพบอีกว่าความเจริญของเทคโนโลยี ความก้าวหน้าของรูปแบบธุรกิจ เป็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น ช่วยสร้างโอกาสให้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และ licensed accounting firms ประเด็นทางภาษีก็ทำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีและรัฐบาลต้องเข้ามาช่วยแก้ไขปัญหา

ศุภพัทธ์ ทองเจริญ, จุมพฏ ไพรรัตนากร, และ กอปรชล ทรงศรี (2546) ได้ศึกษาเรื่อง แนวคิดเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ (Revenue Accounting) ของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินความเป็นไปได้ หรือความเหมาะสมในการนำมาใช้ โดยใช้แบบสอบถามสำรวจความคิดเห็นจากกลุ่มผู้มีความรู้พื้นฐานด้านบัญชี การเงิน หรือการบริหาร เช่น นักบัญชี ผู้สอบบัญชี นักวิชาการ และนักลงทุน จำนวน 200 ตัวอย่าง จากการสำรวจพบว่าส่วนใหญ่ เห็นว่ามีความยุ่งยากในการนำมาใช้ และการกำหนดมาตรฐานในการจัดทำให้มีวิธีการเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ศุรยุท กอบกิจพานิชผล (2544) ได้ศึกษาแนวปฏิบัติทางการบัญชีกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยมีวัตถุประสงค์ 3 ประการ คือ 1) เพื่อศึกษาขั้นตอนของการขายสินค้าและระบบการเงินของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ 2) เพื่อศึกษาหลักการและวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับรายการต่างๆ ที่เกิดขึ้นของกิจการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าผ่านเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ 3) เพื่อศึกษาการควบคุมภายในของกิจการ โดยวิธีการสัมภาษณ์ผู้ประกอบการค้าที่ใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับระบบการเงิน และการบัญชีของกิจการ จำนวน 2 ราย จากการศึกษาพบว่า การประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ สามารถจำแนกระบบการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ 5 ระบบ ได้แก่ ระบบฐานข้อมูลลูกค้า ระบบตรวจสอบการชำระเงินของลูกค้า ระบบบันทึกการจำหน่าย ระบบสินค้าคงคลังของร้านค้า และระบบการจัดส่งสินค้า โดยจัดทำเป็นแบบฟอร์มทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งแบ่งเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนของลูกค้า ซึ่งใช้เป็นส่วนที่ให้ลูกค้าติดต่อ ซื้อขายกับธุรกิจ และส่วนของระบบซึ่งจะใช้ในการดำเนินการภายในธุรกิจ การดำเนินการด้านบัญชีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีที่มาจากข้อมูลจากระบบต่างๆ ซึ่งถูกประมวลผล และส่งต่อไปยังระบบบัญชีของกิจการ เพื่อนำไปทำรายงานทางการเงินต่างๆ

ราม ปิยะเกตุ และคณะ (2547) โครงการศึกษาวิเคราะห์พัฒนาการของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาสถานภาพพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในระดับ โลก ภูมิภาค และประเทศไทย จุดแข็งและจุดอ่อนของการทำธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตลอดจนข้อมูลเชิงลึกของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไทย เพื่อนำเอาข้อมูลที่ได้จากศึกษามาใช้ในการกำหนดนโยบาย และวางแผนกลยุทธ์สำหรับภาครัฐในการสนับสนุนการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ สำหรับผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อม และเพื่อนำเสนอแผนกลยุทธ์สำหรับผู้สนใจประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จากการศึกษาพบว่าผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ส่วนใหญ่มีเว็บไซต์ มีอีเมล และมีการดำเนินธุรกิจโดยใช้เว็บไซต์ในการทำการซื้อขาย และแลกเปลี่ยนข้อมูล เป็นสัดส่วนที่เพิ่มมากขึ้น เมื่อเปรียบเทียบกับการสำรวจในรายงานของ

ศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ เมื่อปี 2544 เมื่อพิจารณาถึงรูปแบบในการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่าจำนวนของธุรกิจในลักษณะของด้านธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C) ยังมีจำนวนมากกว่า ด้านธุรกิจกับธุรกิจ (B2B) นอกจากนี้ยังมีลักษณะการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ในรูปแบบผสม คือมีทั้งการดำเนินธุรกิจผ่านอินเทอร์เน็ตและมีหน้าร้านทางกายภาพด้วย (Click and Mortar Company) เมื่อศึกษาถึงรูปแบบในการสร้างรายได้จากธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า ทั้งธุรกิจ B2B และ B2C ยังมีรายได้จากการขายสินค้า/บริการ เป็นหลัก และเมื่อพิจารณาถึงลักษณะการจ่ายเงิน จะพบว่า ยังเป็นลักษณะของการจ่ายเงินแบบออฟไลน์ เช่นการโอนเงินผ่านบัญชีธนาคาร เป็นส่วนมาก โดยที่การจ่ายเงินออนไลน์จะเป็นในรูปแบบของการจ่ายผ่านบัตรเครดิต ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ เมื่อปี 2544 นอกจากนั้น ในเรื่องของการขาย พบว่ากลุ่มลูกค้าหลักของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ยังเป็นกลุ่มลูกค้าภายในประเทศโดย อย่างไรก็ดี จากการศึกษาครั้งนี้ยังพบว่าการได้รับการรับรองความน่าเชื่อถือของเว็บไซต์ของธุรกิจ ยังอยู่ในระดับต่ำมาก กล่าวคือธุรกิจส่วนใหญ่ยังขาดการรับรองความน่าเชื่อถือของเว็บไซต์ เช่น VeriSign, Trust, หรือ BBB เป็นต้น ดังนั้นจึงอาจเป็นอุปสรรคต่อการทำธุรกรรมกับลูกค้าในต่างประเทศได้ จากการศึกษาพบว่า พนักงาน และผู้ประกอบการยังขาดความรู้ และการดำเนินงานที่ถูกต้อง สำหรับปัจจัยที่เป็นอุปสรรคต่อการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ 5 ลำดับแรก พบว่า อุปสรรคต่อการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ลำดับที่ 1 คือขาดบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ รองลงมา ลำดับที่ 2 คือลูกค้า/คู่ค้า ไม่พร้อมที่จะใช้พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ลำดับที่ 3 คือ งบประมาณที่ได้รับการสนับสนุนไม่เพียงพอ ลำดับที่ 4 คือ ไม่เชื่อมั่นในระบบความปลอดภัย และ ลำดับที่ 5 คือ มีปัญหาด้านการตลาด/ ประชาสัมพันธ์

วีรจักร เจริญลีนา (2545) ได้ศึกษาแนวทางในการพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยให้ได้คุณภาพ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาโครงสร้าง และภาพรวมรูปแบบของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ประกอบกับการศึกษาปัจจัยต่างๆ ที่มีผลต่อการพัฒนาคุณภาพของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พร้อมทั้งศึกษาปัญหา และสถานการณ์ปัจจุบันของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตลอดจนศึกษาแนวทางในการพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทยให้ได้คุณภาพด้วยโดยการวิจัยใช้วิธีการวิจัยเชิงวิเคราะห์ในการศึกษาข้อมูล จากการสอบถามโดยตรงจากผู้เชี่ยวชาญที่มีชื่อเสียงในธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยผลจากการวิจัยพบว่าปัจจัยที่มีผลต่อการพัฒนาธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทยประกอบไปด้วย 5 ปัจจัยได้แก่ ปัจจัยด้านโครงสร้างพื้นฐาน โครงสร้างโทรคมนาคมที่จะส่งผลต่อการรองรับเทคโนโลยีใหม่ๆ และการให้บริการที่ครอบคลุมพื้นที่ ปัจจัยด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งจะต้องเป็นไปในการส่งเสริมการ

พัฒนาให้มากขึ้น ปัจจัยด้านระบบรักษาความปลอดภัย และระบบการชำระเงินจะต้องสามารถทำให้ ผู้บริโภคเชื่อมั่นได้ ปัจจัยด้านซอฟต์แวร์เพื่อการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และผู้พัฒนาซอฟต์แวร์ จะต้องมีความรู้มากเพิ่มขึ้น และด้านองค์กรที่กำหนดมาตรฐาน และควบคุมดูแลจะต้องเข้ามามี บทบาทในการกำหนดใช้มาตรฐานต่างๆ ที่เป็นการส่งเสริมการพัฒนาให้มากขึ้น

### กรอบแนวคิดการวิจัย

จากการศึกษาผลงานวิจัยในอดีต และบทความทางวิชาการที่เกี่ยวข้องกับปัญหาและ ประเด็นต่างๆ ในการปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ นำมากำหนดกรอบแนวคิด การวิจัยได้ดังต่อไปนี้

ลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce Companies Characteristics) มีอิทธิพลต่อการปฏิบัติทางบัญชีและการเงินตามมาตรฐานการบัญชีของธุรกิจ พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Khari, n.d) ดังนี้

ประเภทรายได้ ได้แก่ รายได้จากการขายสินค้า การให้บริการ รายได้ค่าโฆษณา รายได้ที่ได้ จากประโยชน์ของลูกค้า (Leveraging Customers) มีความสัมพันธ์กับลักษณะทางการเงินของธุรกิจ พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Financial Characteristics of E-Commerce Companies) ซึ่งมีอิทธิพลต่อ ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Livnat, n.d)

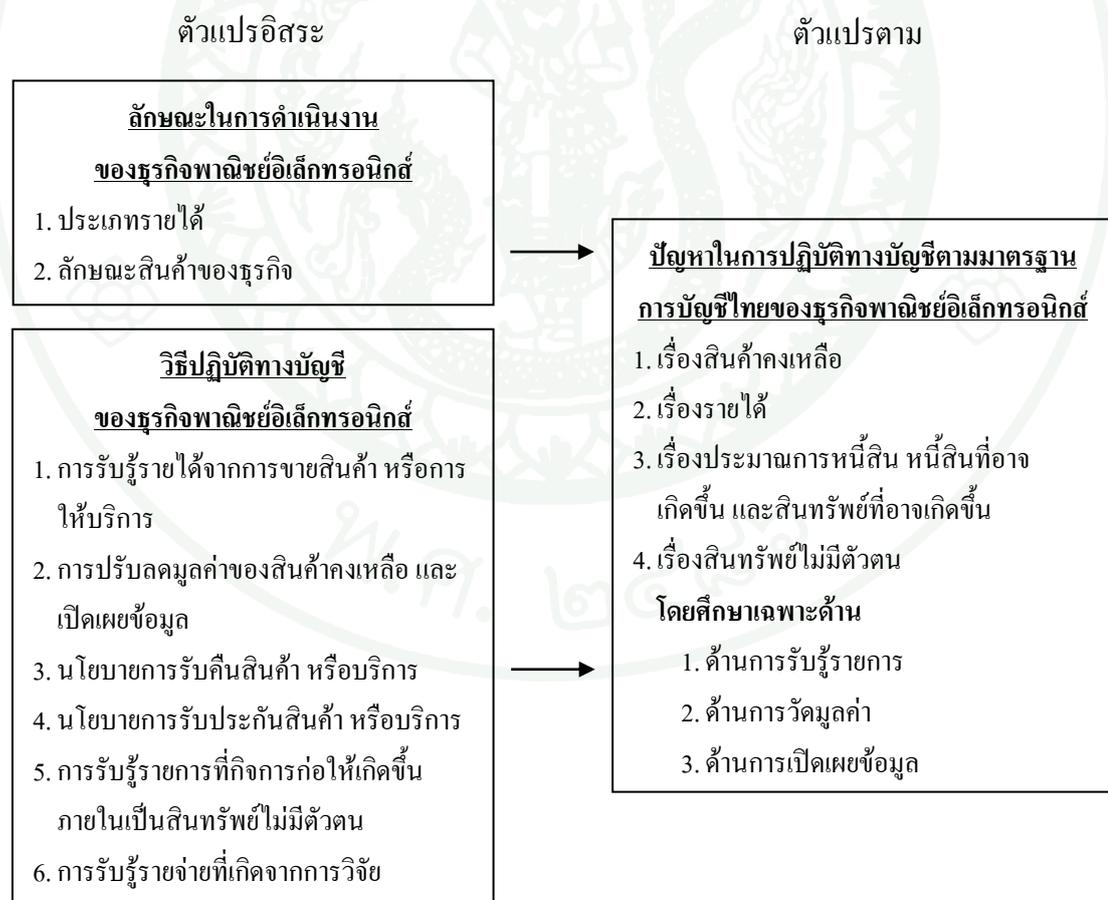
ลักษณะสินค้าและบริการ ได้แก่ สินค้าที่จับต้องได้ สินค้าที่จับต้องไม่ได้ และบริการ เป็น ปัจจัยหนึ่งที่มีอิทธิพลต่อการซื้อสินค้าและบริการผ่านอินเทอร์เน็ต (บุษบา มาลาศรี, 2544) ลักษณะ ของสินค้า ได้แก่ สินค้าที่จับต้องได้ สินค้าที่จับต้องไม่ได้ และบริการ เป็นปัจจัยที่มีผลต่อการซื้อ สินค้าผ่านอินเทอร์เน็ต (ศุภชัย กรทิพย์, 2548) ประเภทของสินค้า ได้แก่ สินค้าที่จับต้องได้ สินค้าที่ จับต้องไม่ได้ (บริการและข้อมูล) เป็นปัจจัยที่มีผลต่อการซื้อสินค้าและบริการทางพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ (จิราภรณ์ เลิศจิระจรัส, 2548)

วิธีปฏิบัติทางบัญชีและการเงินของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ การรับรู้รายได้จาก การขายสินค้าและการให้บริการด้วยยอดรวม หรือยอดสุทธิจากค่าใช้จ่ายในการขนส่งหรือ การจัดการสินค้า การรับรู้รายการรับประกันสินค้าหรือบริการ การรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

เป็นค่าใช้จ่าย เป็นต้น พบว่าเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี (Livnat, n.d)

ปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ ได้แก่ ข้อมูลดิจิทัล และการให้บริการ (Digitized Information and On-Line Services) เรื่องรายได้ ได้แก่ การรับรู้รายได้จากการ Barter การทยอยรับรู้รายได้ เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ได้แก่ การรับรู้รายการตามเกณฑ์คงค้างภายใต้หลักการบัญชีในปัจจุบัน ข้อมูลทางบัญชีที่ใช้ในการประมาณการหนี้สิน (the shortage of historical records to estimate the contingent liabilities) และเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการพัฒนาเว็บไซต์ การลงทุนอย่างมหาศาลในการปรับปรุงระบบต่างๆ เป็นต้น พบว่าเป็นประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (KASB, 2000) โดยในแต่ละเรื่อง ประกอบด้วย ด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล

ผู้วิจัยได้กำหนดกรอบแนวคิดการวิจัย ซึ่งสามารถแสดงได้ดังภาพที่ 2.6



ภาพที่ 2.6 กรอบแนวคิดการวิจัย

## บทที่ 3

### วิธีการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey research) โดยการใช้สถิติพรรณนา (Descriptive Statistics) และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis)

#### วิธีการเก็บข้อมูล

แหล่งข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้ มีดังนี้

1. ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) ได้จากแบบสอบถามที่จัดส่งทางไปรษณีย์พร้อมแนบซองตอบกลับที่ติดดวงตราไปรษณีย์แล้ว โดยส่งไปสำรวจปัญหาจากผู้ทำบัญชีของบริษัทจำกัด ที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
2. ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ได้จากการเก็บรวบรวมข้อมูลจากเอกสารต่างๆ เช่น ตำราวิชาการ เอกสารวิชาการ มาตรฐานการบัญชี บทความทางวิชาการ ผลงานวิจัยทั้งในประเทศ และต่างประเทศ และข้อมูลจากเว็บไซต์ต่างๆ ที่เกี่ยวกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

#### ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย

**ประชากร** คือ ผู้ทำบัญชีของบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับกองพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ จำนวน 1,602 บริษัท

**กลุ่มตัวอย่าง** มีวิธีการกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่าง โดยใช้วิธีการกำหนดเกณฑ์ดังนี้

เนื่องจากทราบจำนวนประชากรที่แน่นอน จึงใช้เกณฑ์โดยกำหนดเป็นร้อยละของประชากรในการพิจารณาครั้งนี้ (ธีรวุฒิ เอกะกุล, 2543)

ถ้าขนาดประชากรเป็นหลักร้อย ควรใช้กลุ่มตัวอย่างอย่างน้อย 25%

ถ้าขนาดประชากรเป็นหลักพัน ควรใช้กลุ่มตัวอย่างอย่างน้อย 10%

ถ้าขนาดประชากรเป็นหลักหมื่น ควรใช้กลุ่มตัวอย่างอย่างน้อย 5%

ถ้าขนาดประชากรเป็นหลักแสน ควรใช้กลุ่มตัวอย่างอย่างน้อย 1%

ในการวิจัยครั้งนี้มีขนาดประชากรเป็นหลักพัน จำนวน 1,602 บริษัท จึงใช้กลุ่มตัวอย่างอย่างน้อย 10% ดังนั้นขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ จะคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง} &= \text{ขนาดของประชากร} \times 10\% \\ &= 1602 \times 10\% \\ &= 160.20 \end{aligned}$$

จากวิธีการคำนวณทำให้ได้ขนาดของกลุ่มตัวอย่างจำนวน 160 บริษัท แล้วทำการสุ่มตัวอย่างแบบบังเอิญ (Accidental Sampling) ซึ่งเป็นการสุ่มตัวอย่างในเชิงเป็นไปไม่ได้ (Non-probability sampling) คือ การสุ่มตัวอย่างโดยไม่อาจกำหนดได้ว่าทุกส่วนของประชากรมีโอกาสได้รับการคัดเลือกโดยเท่ากัน ด้วยการเปิดดูข้อมูลที่อยู่ของบริษัทที่ต้องการศึกษา จากหน้าเว็บไซต์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า โดยเปิดพบชื่อบริษัทใดก็คัดลอกรายละเอียดที่อยู่มาเพื่อจัดส่งแบบสอบถามไปตามความพอใจของผู้วิจัย จนครบตามจำนวนที่ต้องการ

### เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) ชนิดมีโครงสร้าง โดยสร้างแบบสอบถามจากเนื้อหา ทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วยการใช้คำถามปลายปิด (close-ended question) และคำถามแบบปลายเปิด (Open-ended question) โดยได้แบ่งเนื้อหาของแบบสอบถามออกเป็น 5 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 เป็นคำถามเกี่ยวกับลักษณะทั่วไปของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยมีทั้งเป็นคำถามที่มีหลายคำตอบให้เลือก (Multiple Choice Questions) และคำถามที่ให้เติมคำตอบเป็นตัวเลขรวม 5 ข้อ ได้แก่

1. ลักษณะพาณิชย์กิจของธุรกิจ
2. ลักษณะของการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของธุรกิจ

3. ทุนจดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของธุรกิจ
4. ระยะเวลาที่เปิดดำเนินการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
5. ชื่อเว็บไซต์ของธุรกิจ

ส่วนที่ 2 เป็นคำถามเกี่ยวกับลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยมีทั้ง คำถามที่มีคำตอบให้เลือก 2 ทาง (Dichotomous Questions) คำถามที่มีหลายคำตอบให้เลือก (Multiple Choice Questions) และคำถามที่แสดงถึงระดับความสอดคล้องกับลักษณะในการดำเนินงาน (Scale Questions) รวม 8 ข้อ ได้แก่

1. รูปแบบการทำธุรกิจ
2. ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ
3. รูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของธุรกิจ
4. บริการช่องทางการทำธุรกรรมทางการเงินของธุรกิจที่มีให้ลูกค้า
5. วิธีการชำระเงินของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีให้ลูกค้า
6. การเปิดใช้เว็บไซต์บนอินเทอร์เน็ตของบริษัท
7. วิธีการส่งสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าของธุรกิจพาณิชย์
8. ลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

คำถามที่เป็นข้อมูลอันตรภาคชั้น (Interval scale) มีหลักเกณฑ์การให้คะแนนดังนี้

ระดับความสอดคล้องกับลักษณะการดำเนินงาน	คะแนน
มากที่สุด	5
มาก	4
ปานกลาง	3
น้อย	2
น้อยที่สุด	1
ไม่มี	0

ส่วนที่ 3 เป็นคำถามเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยมีทั้ง คำถามที่มีคำตอบให้เลือก 2 ทาง (Dichotomous Questions) และคำถามที่มีหลายคำตอบให้เลือก (Multiple Choice Questions) รวม 6 ข้อ ได้แก่

1. กิจการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการเมื่อใด
2. กิจการมีการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ และเปิดเผยข้อมูลหรือไม่ ในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล้มเหลวบางส่วนหรือทั้งหมด
3. กิจการมีนโยบายการรับคืนสินค้าหรือไม่ ถ้ามี กิจการจะรับรู้รายการเมื่อใด
4. กิจการมีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการหรือไม่ ถ้ามี มีการรับรู้รายการอย่างไร
5. กิจการมีการรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์, หัวหนังสือ, สิ่งพิมพ์, รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนหรือไม่
6. กิจการมีการรับรู้รายการอย่างไรสำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัยหรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการ

**ส่วนที่ 4** เป็นคำถามเกี่ยวกับปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยถามถึงปัญหาตามประสบการณ์ทำงานของผู้ตอบแบบสอบถาม เป็นคำถามที่แสดงถึงระดับปัญหา (Scale Questions) จำนวน 4 เรื่อง โดยในแต่ละเรื่องจะแบ่งเป็น 3 ด้าน ได้แก่ ด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล รวม 61 ข้อ ได้แก่

1. เรื่องสินค้าคงเหลือ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2550) (ฉบับ 31 เดิม) จำนวน 12 ข้อ
2. เรื่องรายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2550) (ฉบับ 37 เดิม) จำนวน 13 ข้อ
3. เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 (ฉบับ 53 เดิม) จำนวน 24 ข้อ
4. เรื่องสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 จำนวน 12 ข้อ

มีหลักเกณฑ์การให้คะแนนดังนี้

ระดับปัญหา	คะแนน
มากที่สุด	5
มาก	4
ปานกลาง	3
น้อย	2

ระดับปัญหา	คะแนน
น้อยที่สุด	1
ไม่เกิดปัญหา	0

ส่วนที่ 5 เป็นคำถามเกี่ยวกับความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ โดยเป็นคำถามแบบปลายเปิดให้ผู้ตอบแบบสอบถามเติมข้อความลงในช่องว่าง

### การทดสอบเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นไปหาความเที่ยงตรง และความเชื่อมั่นดังนี้

#### 1. การหาความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content validity)

การนำแบบสอบถามที่สร้างขึ้น เสนอต่อประธานกรรมการที่ปรึกษา เพื่อตรวจสอบความเหมาะสม ความถูกต้องของเนื้อหา ของคำถามเพื่อให้ตรงตามวัตถุประสงค์ในการศึกษาคั้งนี้ แล้วให้ผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 ท่านช่วยตรวจสอบ หลังจากที่มีการแก้ไขปรับปรุงเพื่อความสมบูรณ์แล้วจึงนำไปใช้

#### 2. การหาความเชื่อมั่น (Reliability)

การนำข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามจำนวน 32 ชุด (Greco and Walop, 1987, Questionnaire Development: 5. The Pretest) ไปหาสัมประสิทธิ์อัลฟาของครอนบัค (Cronbachs' Alpha Coefficient) พบว่าได้ค่าความเชื่อมั่น เท่ากับ 0.83 ซึ่งถือว่าค่อนข้างมาก

### การรวบรวมข้อมูล

การวิจัยในครั้งนี้ได้ทำการจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ พร้อมแนบซองเปล่าติดแสตมป์ ไปยังบริษัทจำกัด ที่จดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เป็นจำนวนทั้งสิ้น 800 บริษัท เพื่อสำรวจกรณีความไม่สมบูรณ์ของแบบสอบถามที่ได้รับกลับคืนมา และอาจจะมีบางส่วนที่ไม่ได้รับกลับมา โดยแบ่งการจัดส่งออกเป็น 4 ครั้ง ครั้งละ 250, 200, 150 และ 200 บริษัท ตามลำดับ ในการจัดส่งแบบสอบถามแต่ละครั้งนั้น มีช่วงระยะเวลาห่างกันครั้งละ 7 วัน

โดยใช้กลยุทธ์ในการเขียนจดหมายต่างกัน ได้แก่ ในครั้งแรก ได้จำหน่ายของพร้อมแบบจดหมายขอความอนุเคราะห์ช่วยตอบแบบสอบถามจึงผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงินของบริษัท ได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาร้อยละ 10

การจัดส่งตั้งแต่ครั้งที่ สอง เป็นต้นไปนั้น ได้ทำการจำหน่ายของพร้อมแบบจดหมายขอความอนุเคราะห์ไปยังกรรมการผู้จัดการบริษัท ได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาร้อยละ 20 และสำหรับกลยุทธ์สุดท้ายที่นำมาใช้เพิ่มเติมเข้าไปในการจัดส่ง 2 ครั้งสุดท้ายคือ การแนบข้อความสั้นๆ เพิ่มเข้าไปในจดหมายด้วย มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ มีความจำเป็นที่จะต้องใช้ข้อมูลทั้งสิ้น 320 ชุดค่ะ เนื่องจากได้ทำการส่งแบบสอบถามไปแล้วทั้งสิ้น 500 ชุด แต่ได้กลับมาเพียง 10 ชุดเท่านั้น จึงใคร่ขอความกรุณาท่านโปรดช่วยกรุณาสละเวลาในการตอบแบบสอบถามนี้ด้วยค่ะ เพื่อผลงานวิจัยครั้งนี้จะได้เป็นประโยชน์ต่อไปในอนาคตค่ะ ขอขอบพระคุณอย่างสูงค่ะ

จากวิธีการรวบรวมข้อมูล ทำให้ได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาเป็นจำนวนทั้งสิ้น 176 บริษัท แล้วนำมาตรวจสอบความสมบูรณ์ได้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 165 บริษัท ซึ่งมากกว่าขนาดตัวอย่างตามที่คำนวณได้จำนวน 160 บริษัท

### วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถาม มีขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. ลงรหัสคำตอบ ในแบบสอบถาม ให้อยู่ในรูปของตัวเลข เพื่อความสะดวกในการบันทึกข้อมูล จะช่วยให้ดูข้อมูลง่าย เพื่อเตรียมนำไปวิเคราะห์ข้อมูลต่อไป
2. วิเคราะห์ข้อมูล โดยมีขั้นตอนการวิเคราะห์ดังนี้

2.1 ลักษณะทั่วไปของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ ลักษณะพาณิชย์กิจของธุรกิจ ลักษณะของการประกอบธุรกิจ ทุนจดทะเบียน ระยะเวลาที่เปิดดำเนินการธุรกิจ และชื่อเว็บไซต์ของธุรกิจ ใช้สถิติพรรณนา (Descriptive Statistics) ประกอบด้วย ค่าสถิติพื้นฐาน ได้แก่ ความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ยและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ในการอธิบายข้อมูล

2.2 ลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ รูปแบบการทำธุรกิจ ประเภทรายได้จากการดำเนินงาน รูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ บริการช่องทางทำธุรกรรมทางการเงิน วิธีการชำระเงิน การเปิดใช้เว็บไซต์บนอินเทอร์เน็ต วิธีการส่งสินค้าหรือบริการ และลักษณะสินค้าของธุรกิจ ใช้สถิติพรรณนา (Descriptive Statistics) ประกอบด้วย ค่าสถิติพื้นฐาน ได้แก่ ความถี่ ค่าร้อยละ ในการอธิบายข้อมูล

2.3 วิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการ การปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือและการเปิดเผยข้อมูล นโยบายการรับคืนสินค้าหรือบริการ นโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ การรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และการรับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย ใช้สถิติพรรณนา (Descriptive Statistics) ประกอบด้วย ค่าสถิติพื้นฐาน ได้แก่ ความถี่ ค่าร้อยละ ในการอธิบายข้อมูล

2.4 ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เรื่องสินค้าคงเหลือ เรื่องรายได้ เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล ใช้สถิติพรรณนา (Descriptive Statistics) ประกอบด้วย ค่าสถิติพื้นฐาน ได้แก่ ความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ยและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ในการอธิบายข้อมูล

ข้อมูลอันตรภาคชั้น (Interval scale) จะทำการอภิปรายผลโดย คำนวณจากช่วงกว้างระหว่างชั้นตามหลักการหาค่าพิสัย (บุญชม ศรีสะอาด, 2538: 80-81) ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{พิสัย} &= \frac{\text{คะแนนสูงสุด} - \text{คะแนนต่ำสุด}}{\text{จำนวนชั้น}} \\ &= \frac{5 - 0}{6} \\ &= 0.83 \end{aligned}$$

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าว สามารถแปลผลของระดับปัญหาได้ดังนี้

คะแนนเฉลี่ย	แปลผล
4.17 - 5.00	มากที่สุด
3.34 - 4.16	มาก
2.51 - 3.33	ปานกลาง
1.67 - 2.50	น้อย
0.84 - 1.66	น้อยที่สุด
0.00 - 0.83	ไม่เกิดปัญหา

3. การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) ใช้ทดสอบสมมติฐาน หาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย ของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เรื่องสินค้าคงเหลือ เรื่องรายได้ เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล ในการเลือกตัวแปรอิสระเข้าสมการถดถอยนั้นใช้เทคนิค Enter Multiple Regression Analysis ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% โดยมีสมการดังต่อไปนี้

$$\text{PAccPrac} = b_0 + b_1(\text{RTYP}) + b_2(\text{PC}) + b_3(\text{RevRec}) + b_4(\text{IWD}) + b_5(\text{Ret}) + b_6(\text{Warr}) + b_7(\text{IntGen}) + b_8(\text{R\&D})$$

$$\text{PInven} = b_0 + b_1(\text{RTYP}) + b_2(\text{PC}) + b_3(\text{RevRec}) + b_4(\text{IWD}) + b_5(\text{Ret})$$

$$\text{PRev} = b_0 + b_1(\text{RTYP}) + b_2(\text{PC}) + b_3(\text{RevRec}) + b_5(\text{Ret})$$

$$\text{PProvCont} = b_0 + b_1(\text{RTYP}) + b_2(\text{PC}) + b_5(\text{Returns}) + b_6(\text{Warr})$$

$$\text{PIntang} = b_0 + b_1(\text{RTYP}) + b_2(\text{PC}) + b_7(\text{IntGen}) + b_8(\text{R\&D})$$

โดยที่ PAccPrac แทน ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย ของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

PInven แทน ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี เรื่องสินค้าคงเหลือ

PRev	แทน	ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี เรื่องรายได้		
PProvCont	แทน	ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น		
PIntang	แทน	ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน		
$b_0$	แทน	ค่าคงที่		
$b_1, b_2, \dots, b_8$	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย		
RTYP	แทน	ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ (Revenue Type) วัดจากตัวแปรมาตราอันตรภาคชั้น (Interval scale) ของรายได้จากการดำเนินงานมากที่สุด		
PC	แทน	ลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Product Characteristics) วัดจากตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) แปลงค่ามาจากตัวแปร มาตรานามบัญญัติ (Nominal Scale) สามารถเขียนได้ดังนี้		
		สินค้าที่จับต้องได้	ให้ค่า	1 0 0
		สินค้าที่จับต้องไม่ได้	ให้ค่า	0 1 0
		บริการ	ให้ค่า	0 0 1
RevRec	แทน	การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือบริการของกิจการ (Revenue Recognition) วัดจากตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) ให้ค่าดังต่อไปนี้		
		รับรู้ เมื่อได้รับคำสั่งซื้อสินค้าหรือบริการ	ให้ค่า	1 0 0 0
		รับรู้ เมื่อได้รับชำระค่าสินค้าหรือบริการ	ให้ค่า	0 1 0 0
		รับรู้ เมื่อตัดสต็อกสินค้าหรือได้ดำเนินการบริการ	ให้ค่า	0 0 1 0
		รับรู้ เมื่อลูกค้าได้รับสินค้าหรือบริการ	ให้ค่า	0 0 0 1

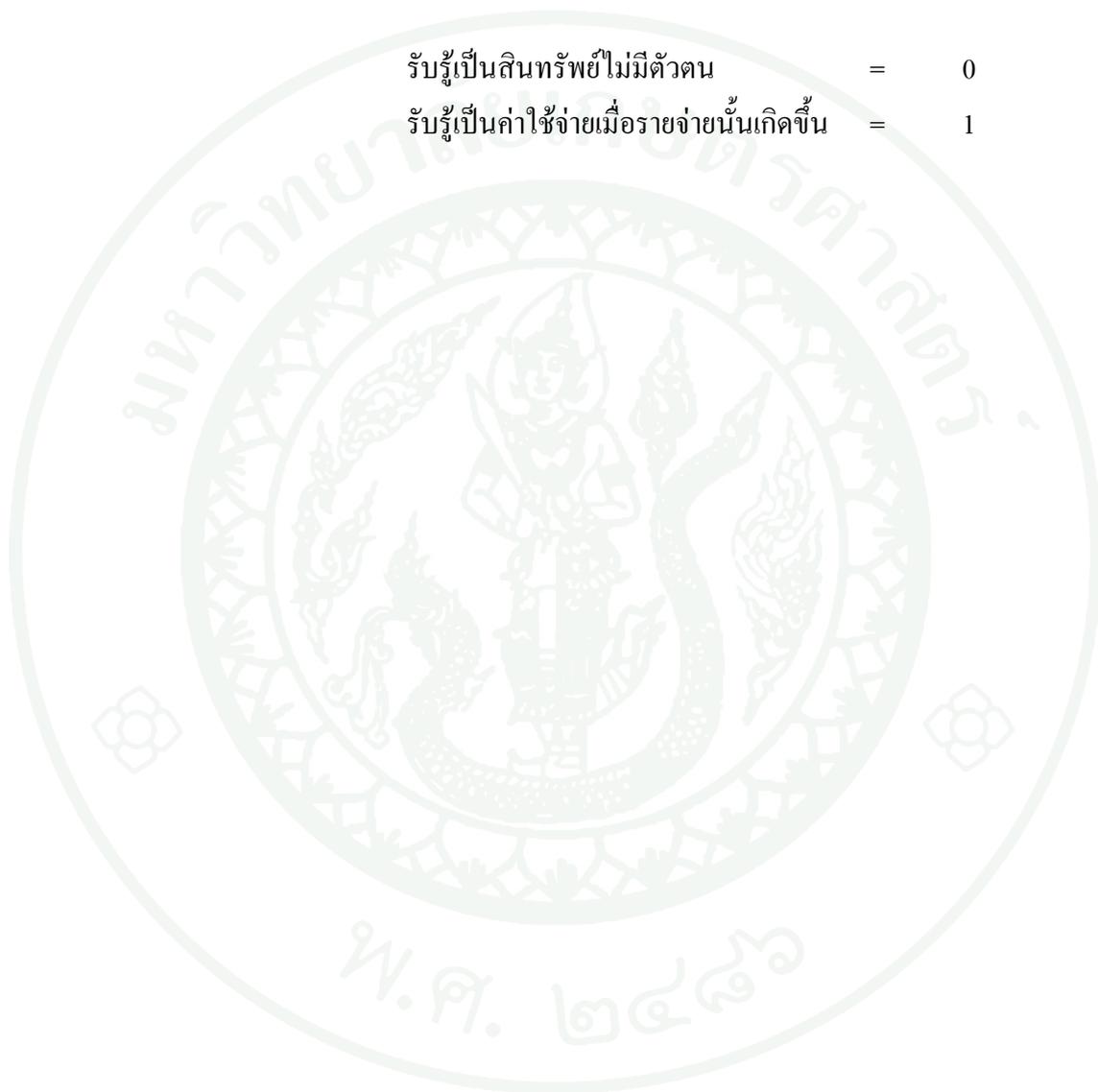
IWD	แทน	การปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ และการเปิดเผยข้อมูล ในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย หรือเกิดความด้าสมัย (Inventories Write-Down) วัดจากตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) ให้ค่าดังต่อไปนี้	
		มีการปรับลดมูลค่าและเปิดเผยข้อมูล	= 0
		ไม่มีการปรับลดมูลค่าและเปิดเผยข้อมูล	= 1
Ret	แทน	การรับคืนสินค้า หรือบริการของกิจการ (Returns Policy) วัดจากตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) ให้ค่าดังต่อไปนี้	
		มี รับรู้เมื่อ ได้รับสินค้ากลับคืนมายังกิจการ	ให้ค่า 1 0 0
		มี รับรู้เมื่อ ได้รับแจ้งการคืนเป็นลายลักษณ์อักษร	ให้ค่า 0 1 0
		ไม่มีนโยบายการรับคืนสินค้า	ให้ค่า 0 0 1
Warr	แทน	การรับประกันสินค้า หรือบริการของกิจการ (Warranty Policy) วัดจากตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) ให้ค่าดังต่อไปนี้	
		มี รับรู้รายการในงบดุลและงบกำไรขาดทุน	ให้ค่า 1 0 0
		มี โดยเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	ให้ค่า 0 1 0
		ไม่มีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ	ให้ค่า 0 0 1
IntGen	แทน	การรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์, หัวหนังสือ, สิ่งพิมพ์, รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหา แล้วคล้ายคลึงกัน (Internally Generated Brands, Mastheads, Titles, Lists) วัดจากตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) ให้ค่าดังต่อไปนี้	
		รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	= 0
		ไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	= 1

R&D แทน การรับรู้รายการของกิจการ สำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการ (Research and Development Costs)

วัดจากตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) ให้ค่าดังต่อไปนี้

รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน = 0

รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น = 1



## บทที่ 4

### ผลการวิจัยและข้อวิจารณ์

ในบทนี้จะเป็นการนำเสนอผลการวิจัยที่ได้จากการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามจากผู้ทำบัญชีของบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จำนวน 165 บริษัท โดยแบ่งการวิเคราะห์และการนำเสนอผลการวิจัย ออกเป็น 5 ส่วน ตามลำดับ ดังต่อไปนี้

1. ลักษณะทั่วไปของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
2. ลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
3. วัตถุประสงค์ทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
4. ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
5. ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
6. ผลการทดสอบสมมติฐาน
7. ข้อวิจารณ์

#### ลักษณะทั่วไปของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ลักษณะทั่วไปของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ ลักษณะพาณิชย์กิจของธุรกิจ ลักษณะของการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ทุนจดทะเบียน ระยะเวลาที่เปิดดำเนินการ ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และชื่อเว็บไซต์ของธุรกิจ สามารถอธิบายผลได้ดังนี้

ตารางที่ 4.1 จำนวน และร้อยละของลักษณะพาณิชยกรรมของธุรกิจ

(n = 165)

ลักษณะพาณิชยกรรมของธุรกิจ	จำนวน	ร้อยละ
1. คอมพิวเตอร์และอินเทอร์เน็ต	55	33.3
2. เกมส์, ของเล่นเด็ก, ของขวัญ, เบ็ดเตล็ด	25	15.2
3. ข้าว และสื่อบันเทิง	25	15.2
4. อสังหาริมทรัพย์, ออกแบบ, ตกแต่ง, บ้านและสวน	22	13.3
5. ท่องเที่ยว	20	12.1
6. เครื่องมือเครื่องใช้อุตสาหกรรม	20	12.1
7. การศึกษา	19	11.5
8. เครื่องมือสื่อสารและกล้อง	14	8.5
9. ยานยนต์	14	8.5
10. การเงิน กฎหมาย และบัญชี	14	8.5
11. อาหารและเครื่องดื่ม	12	7.3
12. ศิลปะ และวัฒนธรรม	11	6.7
13. บันเทิง และนันทนาการ	10	6.1
14. กีฬา และนันทนาการ	6	3.6
15. บุคคล สังคม และมานุษยวิทยา	4	2.4

จากตารางที่ 4.1 พบว่า ส่วนใหญ่เป็นธุรกิจคอมพิวเตอร์และอินเทอร์เน็ต มีจำนวน 55 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 33.3 รองลงมาคือ ธุรกิจเกมส์, ของเล่นเด็ก, ของขวัญ, เบ็ดเตล็ด และข้าว และสื่อบันเทิง มีจำนวน 25 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 15.2 สำหรับธุรกิจที่พบน้อยที่สุด คือ ธุรกิจประเภทบุคคล สังคม และมานุษยวิทยา มีจำนวน 4 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.4

ตารางที่ 4.2 จำนวน และร้อยละของลักษณะการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

(n = 165)

ลักษณะของการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	จำนวน	ร้อยละ
1. ผู้ให้บริการ	104	63.0
2. ผู้ขาย	80	48.5
3. ผู้ผลิต	37	22.4
4. ตัวกลาง	27	16.4

จากตารางที่ 4.2 พบว่า ส่วนใหญ่เป็นผู้ให้บริการ มีจำนวน 104 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 63 รองลงมาคือ ผู้ขาย มีจำนวน 80 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 48.5 สำหรับลักษณะของการประกอบธุรกิจที่พบน้อยที่สุด คือ ตัวกลาง มีจำนวน 27 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 16.4

**ตารางที่ 4.3** ค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของทุนจดทะเบียน และระยะเวลาที่เปิดดำเนินการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

(n = 165)

รายละเอียด	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน
ทุนจดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของธุรกิจ	1	330	23.79	55.402
ระยะเวลาที่เปิดดำเนินการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	1	23	6.04	4.580

จากตารางที่ 4.3 พิจารณาในส่วนทุนจดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า ทุนจดทะเบียนจำนวนเงินต่ำสุด 1 ล้านบาท และทุนจดทะเบียนจำนวนเงินสูงสุด 330 ล้านบาท โดยมีทุนจดทะเบียนจำนวนเงินเฉลี่ยอยู่ที่ 23.79 ล้านบาท

เมื่อพิจารณาในส่วนระยะเวลาที่เปิดดำเนินการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า ระยะเวลาที่เปิดดำเนินการต่ำสุด 1 ปี และระยะเวลาสูงสุด 23 ปี โดยมีระยะเวลาที่เปิดดำเนินการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นระยะเวลาเฉลี่ยอยู่ที่ 6.04 ปี

**ตารางที่ 4.4** จำนวน และร้อยละของชื่อเว็บไซต์ของธุรกิจ

(n = 165)

ชื่อเว็บไซต์ของธุรกิจ	จำนวน	ร้อยละ
1. Dot com	106	64.2
2. Dot co.th	43	26.1
3. Both Dot com and Dot co.th	8	4.8
4. Others	8	4.8

จากตารางที่ 4.4 พบว่า ธุรกิจส่วนใหญ่เปิดชื่อเว็บไซต์โดยใช้นามสกุล Dot com จำนวน 106 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 64.2 รองลงมาคือ ใช้นามสกุลเว็บไซต์ Dot co.th จำนวน 43 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 26.1

### ลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ รูปแบบการทำธุรกิจ ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ รูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของธุรกิจ บริการช่องทางการทำธุรกรรมทางการเงินของธุรกิจที่มีให้ลูกค้า วิธีการชำระเงินของธุรกิจที่มีให้ลูกค้า การเปิดใช้เว็บไซต์บนอินเทอร์เน็ต วิธีการส่งสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า และลักษณะสินค้าของธุรกิจ สามารถอธิบายผลได้ดังนี้

ตารางที่ 4.5 จำนวน และร้อยละของรูปแบบการทำธุรกิจ

รูปแบบการทำธุรกิจ	จำนวน	ร้อยละ
1. มีทั้งสถานประกอบการและหน้าร้านบนอินเทอร์เน็ต	139	84.2
2. มีหน้าร้านบนอินเทอร์เน็ตแต่เพียงอย่างเดียว	26	15.8

จากตารางที่ 4.5 พบว่า ธุรกิจที่มีทั้งสถานประกอบการและหน้าร้านบนอินเทอร์เน็ต มีจำนวน 139 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 84.2 และธุรกิจมีหน้าร้านบนอินเทอร์เน็ตเพียงอย่างเดียว มีจำนวน 26 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 15.8

ตารางที่ 4.6 จำนวน และร้อยละของประเภทรายได้จากการดำเนินงานของธุรกิจ

รายได้จากการดำเนินงาน	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ
1. รายได้จากการให้บริการ	41	9	19	15	13	68	75.15
2. รายได้จากการขายสินค้า	52	7	3	20	19	64	68.48
3. รายได้จากค่าธรรมเนียม	110	14	7	12	13	9	33.33

จากตารางที่ 4.6 พบว่า ส่วนใหญ่มีรายได้จากการให้บริการ และจากการขายสินค้า อยู่ในระดับมากที่สุด ประมาณร้อยละ 81 ถึง 100 ของรายได้รวม คิดเป็นร้อยละ 75.15 และ 68.48 ตามลำดับ และบริษัทที่มีรายได้จากค่าธรรมเนียม คิดเป็นร้อยละ 33.33

ตารางที่ 4.7 จำนวน และร้อยละของรูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของธุรกิจ

(n = 165)

รูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ
1. Business to Customer : B2C	12	5	8	21	34	82	92.72
2. Business to Business: B2B	52	5	11	22	32	43	68.48
3. Business to Government: B2G	115	8	12	12	6	12	30.30

จากตารางที่ 4.7 พบว่า ส่วนใหญ่ธุรกิจเป็นแบบ Business to Customer: B2C มีการดำเนินงานอยู่ในระดับมากที่สุด ประมาณร้อยละ 81 ถึง 100 ของการดำเนินงานรวม คิดเป็นร้อยละ 92.72 รองลงมาคือธุรกิจแบบ Business to Business: B2B คิดเป็นร้อยละ 68.48 และเป็นธุรกิจแบบ Business to Government: B2G คิดเป็นร้อยละ 30.30

ตารางที่ 4.8 จำนวน และร้อยละของช่องทางการทำธุรกรรมการเงินของธุรกิจที่มีให้ลูกค้า

(n = 165)

ช่องทางการทำธุรกรรมการเงิน	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ
1. Online	38	15	10	18	32	52	76.97
2. Offline	43	2	5	23	29	63	73.94

จากตารางที่ 4.8 พบว่า มีการทำธุรกรรมการเงินในรูปแบบ Online และ Offline อยู่ในระดับมากที่สุด ประมาณร้อยละ 81 ถึง 100 ของการทำธุรกรรมการเงินรวม คิดเป็นร้อยละ 76.97 และ 73.94 ตามลำดับ

ตารางที่ 4.9 จำนวน และร้อยละของวิธีการชำระเงินของลูกค้าธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

(n = 165)

วิธีการชำระเงินของลูกค้า	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ
1. โอนเงินผ่านธนาคาร	23	0	11	27	17	87	86.06
2. ชำระเงินกับผู้ขายโดยตรง	43	5	7	28	30	52	73.94
3. บัตรเครดิต	88	6	9	13	24	25	46.67

จากตารางที่ 4.9 พบว่า ส่วนใหญ่ลูกค้าใช้วิธีการโอนเงินผ่านธนาคาร และชำระเงินกับผู้ขายโดยตรง อยู่ในระดับมากที่สุด ประมาณร้อยละ 81 ถึง 100 ของวิธีการชำระเงินทั้งหมดของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีให้ลูกค้า คิดเป็นร้อยละ 86.06 และ 73.94 ตามลำดับ

ตารางที่ 4.10 จำนวน และร้อยละของการเปิดใช้เว็บไซต์บนอินเทอร์เน็ตของธุรกิจ

(n = 165)

การเปิดใช้เว็บไซต์บนอินเทอร์เน็ตของธุรกิจ	จำนวน	ร้อยละ
1. เปิดแล้ว	163	98.8
2. ยังไม่เปิด	2	1.2

จากตารางที่ 4.10 พบว่า ส่วนใหญ่ธุรกิจมีการเปิดใช้เว็บไซต์บนอินเทอร์เน็ตแล้ว จำนวน 163 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 98.8

ตารางที่ 4.11 จำนวน และร้อยละของวิธีการส่งสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าของธุรกิจ

(n = 165)

วิธีการส่งสินค้าหรือบริการ	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ
1. ใช้บริการไปรษณีย์ไทย	69	10	11	19	10	46	58.18
2. ใช้เครือข่ายอินเทอร์เน็ต	71	0	2	15	20	57	56.97
3. มีระบบส่งของตนเอง	80	2	8	7	33	35	51.52
4. ใช้บริการรับส่งของ เช่น DHL, TNT	107	5	19	10	11	13	35.15

จากตารางที่ 4.11 พบว่า ส่วนใหญ่ใช้บริการฝากส่งของผ่านบริษัทไปรษณีย์ไทย และการส่งของผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต อยู่ในระดับมากที่สุด ประมาณร้อยละ 81 ถึง 100 ของวิธีการส่งสินค้าหรือบริการทั้งหมดที่ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีให้กับลูกค้า คิดเป็นร้อยละ 58.18 และ 56.97 ตามลำดับ

ตารางที่ 4.12 จำนวน และร้อยละของลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

(n = 165)

ลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	จำนวน	ร้อยละ
1. สินค้าที่จับต้องได้	103	62.4
2. บริการ	102	61.8
3. สินค้าที่จับต้องไม่ได้	36	21.8

จากตารางที่ 4.12 พบว่า ส่วนใหญ่เป็นสินค้าที่จับต้องได้ จำนวน 103 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 62.4 รองลงมาเป็นบริการ จำนวน 102 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 61.8 และเป็นสินค้าที่จับต้องไม่ได้ จำนวน 36 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 21.8

### วิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

วิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการของกิจการ การปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ และการเปิดเผยข้อมูล ในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล้มเหลวบางส่วนหรือทั้งหมด นโยบายการรับคืนสินค้า และการรับรู้รายการ นโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการและการรับรู้รายการ และการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน สามารถอธิบายผลได้ดังนี้

ตารางที่ 4.13 จำนวน และร้อยละของการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการ

(n = 165)

การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการ	จำนวน	ร้อยละ
1. เมื่อลูกค้าได้ทำการจ่ายชำระค่าสินค้า หรือบริการให้แก่กิจการ	86	52.1
2. เมื่อได้รับคำสั่งซื้อสินค้า หรือบริการจากลูกค้า	42	25.5
3. เมื่อลูกค้าได้รับสินค้า หรือบริการ	22	13.3
4. เมื่อได้ดำเนินการเบิกสินค้าจากสต็อก เพื่อจัดส่งให้แก่ลูกค้า หรือได้ดำเนินการให้บริการแก่ลูกค้า	11	6.7
5. อื่นๆ	4	2.4

จากตารางที่ 4.13 พบว่า ส่วนใหญ่รับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการเมื่อลูกค้าได้ทำการจ่ายชำระค่าสินค้า หรือบริการให้แก่กิจการ จำนวน 86 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 52.1 รองลงมาคือรับรู้รายได้เมื่อได้รับคำสั่งซื้อสินค้า หรือบริการจากลูกค้า จำนวน 42 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 25.5

ตารางที่ 4.14 จำนวน และร้อยละของการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ และการเปิดเผยข้อมูล ในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล้มเหลวบางส่วนหรือทั้งหมด

(n = 165)

การปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ และการเปิดเผยข้อมูล ในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล้มเหลวบางส่วนหรือทั้งหมด	จำนวน	ร้อยละ
1. ไม่มี	91	55.2
2. มี	74	44.8

จากตารางที่ 4.14 พบว่า ส่วนใหญ่กิจการไม่มีการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือและการเปิดเผยข้อมูล จำนวน 91 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 55.2 และมีการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือและการเปิดเผยข้อมูล จำนวน 74 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 44.8

ตารางที่ 4.15 จำนวน และร้อยละของการมีนโยบายการรับคืนสินค้า และการรับรู้รายการ

(n = 165)

กิจการมีนโยบายการรับคืนสินค้าหรือไม่ ถ้ามีจะรับรู้รายการเมื่อใด	จำนวน	ร้อยละ
1. กิจการไม่มีนโยบายการรับคืนสินค้า	86	52.1
2. กิจการมีนโยบายการรับคืนสินค้า โดยรับรู้รายการรับคืนสินค้าเมื่อได้รับสินค้ากลับคืนมายังกิจการ	48	29.1
3. กิจการมีนโยบายการรับคืนสินค้า โดยรับรู้รายการรับคืนสินค้าเมื่อกิจการได้รับแจ้งการคืนสินค้าเป็นลายลักษณ์อักษร	27	16.4
4. กิจการมีนโยบายการรับคืนสินค้า โดยไม่ระบุถึงการรับรู้รายการ	4	2.4

จากตารางที่ 4.15 พบว่า ส่วนใหญ่ไม่มีนโยบายการรับคืนสินค้า จำนวน 86 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 52.1 รองลงมา คือกิจการมีนโยบายการรับคืนสินค้า โดยรับรู้รายการรับคืนสินค้าเมื่อได้รับสินค้ากลับคืนมายังกิจการ จำนวน 48 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 29.1 และกิจการมีนโยบายการรับคืนสินค้า โดยรับรู้รายการรับคืนสินค้าเมื่อกิจการได้รับแจ้งการคืนสินค้าเป็นลายลักษณ์อักษร จำนวน 27 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 16.4

ตารางที่ 4.16 จำนวน และร้อยละของการมีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ และการรับรู้รายการของธุรกิจ

(n = 165)

กิจการมีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการหรือไม่ ถ้ามีจะรับรู้รายการอย่างไร	จำนวน	ร้อยละ
1. กิจการไม่มีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ	89	53.9
2. กิจการมีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ โดยประมาณการหนี้สินในงบดุล และงบกำไรขาดทุน	51	30.9
3. กิจการมีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ โดยเปิดเผยรายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	17	10.3
4. กิจการมีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ โดยไม่ระบุถึงการรับรู้รายการ	8	4.9

จากตารางที่ 4.16 พบว่า กิจกรรมส่วนใหญ่ไม่มีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ จำนวน 89 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 53.9 รองลงมา คือกิจกรรมมีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ โดยประมาณการหนี้สินในงบดุล และงบกำไรขาดทุน จำนวน 51 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 30.9 และกิจกรรมมีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ โดยเปิดเผยรายการหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน จำนวน 17 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 10.3

ตารางที่ 4.17 จำนวน และร้อยละของการรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน

(n = 165)		
กิจการมีการรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือไม่	จำนวน	ร้อยละ
1. ไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	123	74.5
2. รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	42	25.5

จากตารางที่ 4.17 พบว่า ส่วนใหญ่กิจการจะไม่รับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์, ทรัพย์สิน, สิ่งพิมพ์, รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำนวน 123 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 74.5 และมีกิจการที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำนวน 42 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 25.5 ทั้งที่ตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับรายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในดังกล่าวนี้ ไม่ให้รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินให้เกิดความเข้าใจผิดได้ ถึงมูลค่าของสินทรัพย์ของกิจการที่สูงกว่าความเป็นจริงในงบดุล และค่าใช้จ่ายที่ต่ำกว่าความเป็นจริงในงบกำไรขาดทุน

ตารางที่ 4.18 จำนวน และร้อยละของการรับรู้รายการสำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการ

(n = 165)		
กิจการมีการรับรู้รายการอย่างไร สำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการ	จำนวน	ร้อยละ
1. รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น	141	85.5
2. รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	24	14.5

ตารางที่ 4.18 พบว่า ส่วนใหญ่กิจการรับรู้รายการสำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น จำนวน 141 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 85.5 และมีกิจการที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำนวน 24 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 14.5 ทั้งที่ตามมาตรฐานการบัญชีให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น

ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี สรุปได้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.19 จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี

(n = 165)

ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
1. ปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ	48	12	27	34	23	21	70.91	2.22	1.543	น้อย
1.1 ปัญหาด้านการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย	48	9	24	38	23	23	70.91	2.30	1.584	น้อย
1.2 ปัญหาด้านการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	49	13	32	29	21	21	70.30	2.14	1.760	น้อย
1.3 ปัญหาด้านการเปิดเผยข้อมูล	46	14	26	35	24	20	72.12	2.23	1.590	น้อย
2. ปัญหาเรื่องรายได้	27	15	22	41	39	21	83.64	2.68	1.410	ปานกลาง
2.1 ปัญหาด้านการรับรู้รายได้	33	15	20	36	45	16	80.00	2.56	1.421	ปานกลาง
2.2 ปัญหาด้านการวัดมูลค่าของรายได้	22	15	19	46	34	29	86.67	2.86	1.608	ปานกลาง
2.3 ปัญหาด้านการเปิดเผยข้อมูล	27	14	26	42	39	17	83.64	2.63	1.543	ปานกลาง
3. ปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	31	13	22	44	39	16	81.21	2.56	1.324	ปานกลาง
3.1 ปัญหาด้านการรับรู้รายการ	31	12	19	48	41	14	81.21	2.59	1.322	ปานกลาง
3.2 ปัญหาด้านการวัดมูลค่า	31	10	21	41	47	15	81.21	2.64	1.451	ปานกลาง
3.3 ปัญหาด้านการเปิดเผยข้อมูล	31	16	26	44	30	18	81.21	2.48	1.481	น้อย

ตารางที่ 4.19 (ต่อ)

ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
1. ปัญหาเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	33	14	23	49	30	16	80.00	2.46	1.460	น้อย
4.1 ปัญหาด้านการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	30	15	17	49	34	20	81.82	2.62	1.581	ปานกลาง
4.2 ปัญหาด้านการวัดมูลค่า	34	14	24	46	33	14	79.39	2.42	1.490	น้อย
4.3 ปัญหาด้านการเปิดเผยข้อมูล	35	12	27	52	25	14	78.79	2.36	1.527	น้อย
ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี	35	13	23	42	33	19	78.79	2.48	1.237	น้อย

จากตารางที่ 4.19 พบว่า มีปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี เรื่องรายได้ ในด้านการรับรู้รายได้ ด้านการวัดมูลค่าของรายได้ และด้านการเปิดเผยข้อมูล อยู่ในระดับปานกลาง คิดเป็นร้อยละ 83.64 และมีปัญหาในการปฏิบัติ เรื่องสินค้างเหลือ ด้านการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ด้านการวัดมูลค่าสินค้างเหลือ และด้านการเปิดเผยข้อมูล อยู่ในระดับน้อย คิดเป็นร้อยละ 70.91

เนื่องจากการศึกษากลุ่มตัวอย่าง จึงต้องทดสอบ One Sample t-test ของปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี เพื่ออนุมานถึงประชากร ด้วยค่าทดสอบ 2.51 ซึ่งเป็นค่าเฉลี่ยของปัญหาในระดับกลาง สรุปได้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.20 ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี

(n = 165)				
ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี	ค่าเฉลี่ย	t	P-value	
1. ปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ	2.2242	-2.379	0.018*	
2. ปัญหาเรื่องรายได้	2.6877	1.618	0.108	
3. ปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และ สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	2.5699	0.581	0.562	
4. ปัญหาเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	2.4646	-0.399	0.690	
ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี	2.4866	-0.243	0.808	

\* ระดับนัยสำคัญ 0.05

จากตารางที่ 4.20 เมื่อนำผลการศึกษากลุ่มตัวอย่าง ทดสอบค่าสถิติเพื่ออนุมานไปยัง  
ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี เรื่องสินค้าคงเหลือ เป็นปัญหาที่  
พบในธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมด โดยมีปัญหาอยู่ในระดับนัยสำคัญทางสถิติที่  
ระดับ 0.05 สำหรับปัญหาในเรื่องรายได้ เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และ  
สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น จะพบในกลุ่มตัวอย่างเท่านั้น

ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี นำเสนอโดยละเอียดแต่ละเรื่อง 4 เรื่องได้ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ แบ่งการวิเคราะห์เป็น 3 ด้าน ได้ดังต่อไปนี้

1.1 ปัญหาด้านการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย สรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.21 จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ ด้านการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

(n = 165)

ปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ ด้านการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
1. เมื่อมีการขายสินค้าออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้น ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง	44	9	17	31	30	34	73.33	2.58	1.891	ปานกลาง
2. มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ รวมทั้งผลขาดทุนทั้งหมด ที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น	47	9	27	42	23	17	71.52	2.22	1.704	น้อย
3. จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้รับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการดังกล่าว	52	9	28	42	15	19	68.49	2.10	1.726	น้อย
ปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ ด้านการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย	48	9	24	38	23	23	70.91	2.30	1.584	น้อย

จากตารางที่ 4.21 พบว่า มีปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ ด้านการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายอยู่ในระดับน้อย คิดเป็นร้อยละ 70.91 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.30

เมื่อพิจารณาเป็นรายการ พบว่า มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับรวมทั้งผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น และจำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้รับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการดังกล่าว มีปัญหาในการปฏิบัติอยู่ในระดับน้อย โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.22 และ 2.10 ตามลำดับ

## 1.2 ปัญหาด้านการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือ สรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.22 จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องสินค้ำคงเหลือ ด้านการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือ

(n = 165)

ปัญหาด้านการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือ	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้ำคงเหลือด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า	49	13	32	29	21	21	70.30	2.14	1.760	น้อย

จากตารางที่ 4.22 พบว่า การที่กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้ำคงเหลือด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่ามีปัญหาในการปฏิบัติอยู่ในระดับน้อย คิดเป็นร้อยละ 70.30 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.14

## 1.3 ปัญหาด้านการเปิดเผยข้อมูล สรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.23 จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องสินค้ำคงเหลือ ด้านการเปิดเผยข้อมูล

(n = 165)

ปัญหาเรื่องสินค้ำคงเหลือ ด้านการเปิดเผยข้อมูล	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
1. กิจการต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือ และวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน	43	10	28	45	19	20	73.94	2.28	1.692	น้อย
2. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีรวมของสินค้ำคงเหลือและมูลค่าตามบัญชีของสินค้ำคงเหลือแต่ละประเภทจำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการ	42	19	20	40	22	22	74.55	2.28	1.745	น้อย

ตารางที่ 4.23 (ต่อ)

ปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ ด้านการเปิดเผยข้อมูล	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
3. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนขาย	40	15	20	40	30	20	75.76	2.39	1.727	น้อย
4. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น	43	18	26	33	18	27	73.94	2.28	1.789	น้อย
5. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลงและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น	47	15	30	30	28	15	71.52	2.13	1.706	น้อย
6. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าการบันทึกกลับรายการในส่วนที่มีการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ซึ่งกิจการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชี	50	15	29	31	23	17	69.70	2.08	1.728	น้อย
7. กิจการต้องเปิดเผยเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้มีการกลับรายการ การปรับลดมูลค่าสินค้า	52	4	29	36	26	18	68.49	2.21	1.758	น้อย
8. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน	48	13	27	29	29	19	70.91	2.21	1.770	น้อย
ปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ ด้านการเปิดเผยข้อมูล	46	14	26	35	24	20	72.12	2.23	1.590	น้อย

จากตารางที่ 4.23 พบว่า มีปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ ด้านการเปิดเผยข้อมูลอยู่ในระดับน้อย คิดเป็นร้อยละ 72.12 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.23

2. ปัญหาเรื่องรายได้ แบ่งวิเคราะห์เป็น 3 ด้าน ได้ดังต่อไปนี้

2.1 ปัญหาด้านการรับรู้รายได้ สรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.24 จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการรับรู้รายได้

(n = 165)

ปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการรับรู้รายได้	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
<b>การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า</b>										
1. กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว	40	12	19	26	44	24	75.76	2.57	1.809	ปานกลาง
2. กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม	48	14	29	33	31	10	70.91	2.09	1.659	น้อย
3. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ	32	10	27	20	52	24	80.61	2.74	1.732	ปานกลาง
4. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น	38	10	21	33	46	17	76.97	2.55	1.716	ปานกลาง
5. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ	35	17	20	32	48	13	78.79	2.48	1.673	น้อย

ตารางที่ 4.24 (ต่อ)

ปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการรับรู้รายได้	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
<u>การรับรู้รายได้จากการให้บริการ</u>										
1. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ	29	13	13	30	58	22	82.42	2.85	1.690	ปานกลาง
2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น	25	22	16	38	41	23	84.85	2.71	1.653	ปานกลาง
3. กิจการสามารถวัดขึ้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบดุลได้อย่างน่าเชื่อถือ	25	17	17	42	52	12	84.85	2.70	1.552	ปานกลาง
4. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้หมายถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้น เพื่อให้รายการบัญชานั้นเสร็จสมบูรณ์	28	16	24	44	43	10	83.03	2.53	1.536	ปานกลาง
5. หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน	33	14	13	61	36	8	80.00	2.47	1.536	น้อย
ปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการรับรู้รายได้	33	15	20	36	45	16	80.00	2.56	1.421	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.24 พบว่า มีปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการรับรู้รายได้ อยู่ในระดับปานกลาง คิดเป็นร้อยละ 80.00 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.56

เมื่อพิจารณาเป็นรายการ พบว่า การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หากกิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม และกิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้ อย่างน่าเชื่อถือ มีปัญหาในการปฏิบัติอยู่ในระดับน้อย โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.09 และ 2.48 ตามลำดับ และในการรับรู้รายได้จากการให้บริการ หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน มีปัญหาในการปฏิบัติอยู่ในระดับน้อย คิดเป็นร้อยละ 80.00 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.47

## 2.2 ปัญหาด้านการวัดมูลค่าของรายได้ สรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.25 จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการวัดมูลค่าของรายได้

(n = 165)

ปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการวัดมูลค่าของรายได้	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ	22	15	19	46	34	29	86.67	2.86	1.608	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.25 พบว่า การที่กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ มีปัญหาในการปฏิบัติอยู่ในระดับปานกลาง คิดเป็นร้อยละ 86.67 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.86

### 2.3 ปัญหาด้านการเปิดเผยข้อมูล สรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.26 จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการเปิดเผยข้อมูล

(n = 165)

ปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการเปิดเผยข้อมูล	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
1. กิจการต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขึ้นความสำเร็จ ของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ	25	14	24	44	41	17	84.85	2.68	1.557	ปานกลาง
2. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรายได้ที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่ง รับรู้ระหว่างงวดตามประเภทการขายสินค้าหรือการ ให้บริการ	28	14	28	41	37	17	83.03	2.58	1.585	ปานกลาง
ปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการเปิดเผยข้อมูล	27	14	26	42	39	17	83.64	2.63	1.543	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.26 พบว่า มีปัญหาเรื่องรายได้ ด้านการเปิดเผยข้อมูลอยู่ในระดับปานกลาง คิดเป็นร้อยละ 83.64 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.63

### 3. ปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แบ่งวิเคราะห์เป็น 3 ด้าน ได้ดังต่อไปนี้

#### 3.1 ปัญหาด้านการรับรู้รายการ สรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.27 จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการรับรู้รายการ

(n = 165)

ปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการรับรู้รายการ	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
<b>การรับรู้รายการประมาณการหนี้สิน</b>										
1. กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমান	28	6	21	43	45	22	83.03	2.83	1.610	ปานกลาง
2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว	26	12	14	53	44	16	84.24	2.76	1.551	ปานกลาง
3. สามารถประมาณมูลค่าภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ	24	8	22	44	50	17	85.46	2.84	1.530	ปานกลาง
<b>การรับรู้รายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น</b>										
กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบดุล	40	16	16	53	34	6	75.76	2.26	1.577	น้อย
<b>การรับรู้รายการสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น</b>										
กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบดุล	40	16	21	48	32	8	75.76	2.24	1.589	น้อย
ปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการรับรู้รายการ	31	12	19	48	41	14	81.21	2.59	1.322	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.27 พบว่า มีปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการรับรู้รายการอยู่ในระดับปานกลาง คิดเป็นร้อยละ 81.21 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.59

เมื่อพิจารณาเป็นรายการ พบว่า การรับรู้รายการหนี้สินและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น โดยที่กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบดุลนั้น มีปัญหาในการปฏิบัติอยู่ในระดับน้อย คิดเป็นร้อยละ 75.76 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.26 และ 2.24 ตามลำดับ

### 3.2 ปัญหาด้านการวัดมูลค่า สรุปได้ดังนี้

**ตารางที่ 4.28** จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการวัดมูลค่า

(n = 165)

ปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการวัดมูลค่า	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
1. กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันที่ในงบดุล	29	13	15	43	45	20	82.42	2.74	1.641	ปานกลาง
2. ในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน กิจการต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้	27	11	18	40	53	16	83.64	2.78	1.589	ปานกลาง
อันเกิดจากเหตุการณ์และสถานการณ์แวดล้อมต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งจำนวนประมาณการที่ดีที่สุด										

ตารางที่ 4.28 (ต่อ)

ปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการวัดมูลค่า	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
3. กิจการต้องกำหนดจำนวนประมาณการหนี้สิน โดยใช้มูลค่าปัจจุบันของรายจ่ายที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระภาระผูกพัน หากมูลค่าของเงินตามเวลามีผลกระทบต่อจำนวนประมาณการหนี้สินอย่างมีนัยสำคัญ	31	11	16	41	46	20	81.21	2.73	1.661	ปานกลาง
4. ประมาณการหนี้สินต้องสะท้อนถึงเหตุการณ์ในอนาคต ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อจำนวนที่กิจการต้องนำมาจ่ายชำระภาระผูกพัน หากมีหลักฐานที่เกี่ยวข้องและเพียงพอที่ทำให้เชื่อได้ว่าเหตุการณ์ในอนาคตนั้นจะเกิดขึ้น	27	8	20	40	50	20	83.64	2.84	1.601	ปานกลาง
5. กิจการต้องไม่นำผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นมารวมพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน	41	11	17	43	36	17	75.15	2.44	1.716	น้อย
6. กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่จะได้รับคืนเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากแต่ต้องไม่เกินจำนวนประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้อง ก็ต่อเมื่อกิจการคาดว่าจะได้รับรายจ่ายทั้งหมดหรือบางส่วนคืนอย่างแน่นอนจากบุคคลที่สามตามจำนวนที่กิจการจ่ายไปเพื่อชำระประมาณการหนี้สิน	30	8	28	38	48	13	81.82	2.64	1.578	ปานกลาง

ตารางที่ 4.28 (ต่อ)

ปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการวัดมูลค่า	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
7. กิจการต้องทบทวนประมาณการหนี้สิน ณ วันที่ในงบดุลและปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าวให้เป็นประมาณการที่ดีที่สุดสำหรับวันนั้น	26	10	22	50	42	15	84.24	2.71	1.530	ปานกลาง
8. กิจการต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สิน หากความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันไม่อยู่ในระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป	26	10	23	46	48	12	84.24	2.70	1.519	ปานกลาง
9. กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับขาดทุนจากการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต	43	12	29	32	46	3	73.94	2.21	1.599	น้อย
10. กิจการต้องรับรู้ภาระผูกพันในปัจจุบัน ซึ่งเกิดจากสัญญาที่สร้างภาระเป็นประมาณการหนี้สินและวัดมูลค่าภาระผูกพันดังกล่าวในลักษณะเดียวกับการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน	28	9	25	41	54	8	83.03	2.65	1.521	ปานกลาง
ปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการวัดมูลค่า	31	10	21	41	47	15	81.21	2.64	1.451	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.28 พบว่า มีปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการวัดมูลค่าอยู่ในระดับปานกลาง คิดเป็น ร้อยละ 81.21 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.64

เมื่อพิจารณาเป็นรายการ พบว่า การที่กิจการต้องไม่นำผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นมารวมพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน และต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับขาดทุนจากการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต มีปัญหาในการปฏิบัติอยู่ในระดับน้อย โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.44 และ 2.21 ตามลำดับ

### 3.3 ปัญหาด้านการเปิดเผยข้อมูล สรุปได้ดังนี้

**ตารางที่ 4.29** จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการเปิดเผยข้อมูล

ปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการเปิดเผยข้อมูล								(n = 165)		
	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
1. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนประมาณการหนี้สิน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด	33	18	24	42	31	17	80.00	2.43	1.635	น้อย
2. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนประมาณการหนี้สิน ที่รับรู้ในระหว่างงวด ซึ่งรวมถึงจำนวนที่เพิ่มขึ้น	33	19	23	39	36	15	80.00	2.43	1.635	น้อย
3. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนที่ตัดออกจากบัญชีประมาณการหนี้สินในระหว่างงวด	30	14	33	38	35	15	81.82	2.48	1.580	น้อย

ตารางที่ 4.29 (ต่อ)

ปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการเปิดเผยข้อมูล	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
4. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนประมาณการหนี้สินที่ต้องกลับบัญชีในระหว่างงวด	35	17	23	41	36	13	78.79	2.39	1.626	น้อย
5. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนคิดลดที่เพิ่มขึ้นในระหว่างงวดของประมาณการหนี้สินเนื่องจากเวลาที่ผ่านไป และผลของอัตราคิดลดที่เปลี่ยนแปลง	30	19	27	41	29	19	81.82	2.47	1.621	น้อย
6. กิจการต้องเปิดเผยคำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของภาระผูกพันและจังหวะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	30	12	25	52	27	19	81.82	2.55	1.587	ปานกลาง
7. กิจการต้องเปิดเผยความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	28	15	21	54	28	19	83.03	2.58	1.578	ปานกลาง
8. กิจการต้องเปิดเผยข้อสมมุติสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต	32	13	31	46	22	21	80.61	2.46	1.617	น้อย
9. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับคืนโดยระบุจำนวนสินทรัพย์ที่กิจการรับรู้	32	13	27	47	23	23	80.61	2.52	1.644	ปานกลาง
ปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการเปิดเผยข้อมูล	31	16	26	44	30	18	81.21	2.48	1.481	น้อย

จากตารางที่ 4.29 พบว่า มีปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ด้านการเปิดเผยข้อมูลอยู่ในระดับน้อย คิดเป็นร้อยละ 81.21 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.48

เมื่อพิจารณาเป็นรายการ พบว่า การที่กิจการต้องเปิดเผยคำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของภาระผูกพันและจังหวะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียดัชนีเชิงเศรษฐกิจ ต้องเปิดเผยความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียดัชนีเชิงเศรษฐกิจ และต้องเปิดเผยจำนวนรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับคืน โดยระบุจำนวนสินทรัพย์ที่กิจการรับรู้สำหรับรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับคืนนั้น มีปัญหาในการปฏิบัติอยู่ในระดับปานกลาง โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.55, 2.58 และ 2.52 ตามลำดับ

#### 4. ปัญหาเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แบ่งวิเคราะห์เป็น 3 ด้าน ได้ดังต่อไปนี้

##### 4.1 ปัญหาด้านการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.30 จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ด้านการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

(n = 165)

ปัญหาด้านการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
1. เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น โดยใช้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ซึ่งข้อสมมติดังกล่าวต้องแสดงให้เห็นถึงการประมาณที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหาร	28	14	18	49	35	21	83.03	2.68	1.615	ปานกลาง

ตารางที่ 4.30 (ต่อ)

ปัญหาด้านการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
2. เมื่อราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ	32	16	16	49	34	18	80.61	2.55	1.639	ปานกลาง
ปัญหาด้านการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	30	15	17	49	34	20	81.82	2.62	1.581	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.30 พบว่า มีปัญหาเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ด้านการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอยู่ในระดับปานกลาง คิดเป็นร้อยละ 81.82 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.62

#### 4.2 ปัญหาด้านการวัดมูลค่า สรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.31 จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ด้านการวัดมูลค่า

ปัญหาเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ด้านการวัดมูลค่า	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
1. กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน	31	14	34	33	37	16	81.21	2.48	1.610	น้อย
2. หลังจากทีกิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้วสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงราคาด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์	32	17	40	34	24	18	80.61	2.33	1.598	น้อย

(n = 165)

ตารางที่ 4.31 (ต่อ)

ปัญหาเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ด้านการวัดมูลค่า	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
3. กิจการสามารถเลือกวิธีราคาทุนหรือวิธีราคาที่ดีใหม่ เป็นนโยบายการบัญชีของกิจการ ในกรณีที่กิจการ เลือกที่จะแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ดีใหม่ สินทรัพย์อื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน จะต้องใช้วิธีราคาที่ดีใหม่ด้วย เว้นแต่จะไม่มี ตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้น	34	17	13	51	35	15	79.39	2.49	1.637	น้อย
4. หลังจากที่กิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาที่ดีใหม่ ราคาที่ดีใหม่หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคา ใหม่หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่คำนวณจากมูลค่า ยุติธรรมนั้นและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์	36	12	18	50	39	10	78.18	2.45	1.598	น้อย
5. กิจการต้องบันทึกมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มี ตัวตนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ไปยังส่วนของเจ้าของ ภายใต้บัญชี "ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มี ตัวตน" หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาลดลงและ กิจการได้รับรู้จำนวนที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อน แล้ว ส่วนที่เพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้เป็นรายได้ ไม่เกินจำนวนที่ได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อน	37	14	18	49	35	12	77.58	2.41	1.623	น้อย

ตารางที่ 4.31 (ต่อ)

ปัญหาเรื่องสิทธิฯไม่มีตัวตน ด้านการวัดมูลค่า	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
6. กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสิทธิฯไม่มีตัวตนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่เป็นค่าใช้จ่ายทันที หากสิทธิฯนั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ต้องนำไปหักออกจาก “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสิทธิฯไม่มีตัวตน” ได้ไม่เกินจำนวนซึ่งเคยตีราคาเพิ่มขึ้นของสิทธิฯรายการเดียวกัน	37	12	20	58	28	10	77.58	2.35	1.561	น้อย
ปัญหาเรื่องสิทธิฯไม่มีตัวตน ด้านการวัดมูลค่า	34	14	24	46	33	14	79.39	2.42	1.490	น้อย

จากตารางที่ 4.31 พบว่า มีปัญหาเรื่องสิทธิฯไม่มีตัวตน ด้านการวัดมูลค่าอยู่ในระดับน้อย คิดเป็นร้อยละ 79.39 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.42

4.3 ปัญหาด้านการเปิดเผยข้อมูล สรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.32 จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาเรื่องสิทธิฯไม่มีตัวตน ด้านการเปิดเผยข้อมูล

(n = 165)

ปัญหาเรื่องสิทธิฯไม่มีตัวตน ด้านการเปิดเผยข้อมูล	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
1. คำอธิบายเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชี และระยะเวลาการตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่สำหรับสิทธิฯไม่มีตัวตน และรายการที่มีนัยสำคัญต่องบการเงินของกิจการ	34	13	25	54	28	11	79.39	2.38	1.543	น้อย

ตารางที่ 4.32 (ต่อ)

ปัญหาเรื่องสิทธิฯไม่มีตัวตน ด้านการเปิดเผยข้อมูล	ไม่มี	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	ร้อยละ	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล
2. มูลค่าตามบัญชีของสิทธิฯไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนและเหตุผลสนับสนุนการประเมินอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน ในการให้เหตุผลกิจการต้องอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทสำคัญในการกำหนดให้สิทธิฯมีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน	34	17	14	54	32	14	79.39	2.45	1.613	น้อย
3. การมีอยู่และมูลค่าตามบัญชีของสิทธิฯไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัดในการใช้และมูลค่าตามบัญชีของสิทธิฯไม่มีตัวตนที่นำไปวางเป็นประกันหนี้สินไว้	36	10	32	52	19	16	78.18	2.34	1.575	น้อย
4. จำนวนเงินที่กิจการผูกมัดตามสัญญาว่าจะซื้อสิทธิฯไม่มีตัวตน	38	10	35	47	21	14	76.97	2.27	1.575	น้อย
ปัญหาเรื่องสิทธิฯไม่มีตัวตน ด้านการเปิดเผยข้อมูล	35	12	27	52	25	14	78.79	2.36	1.527	น้อย

จากตารางที่ 4.32 พบว่า มีปัญหาเรื่องสิทธิฯไม่มีตัวตน ด้านการเปิดเผยข้อมูลอยู่ในระดับน้อย คิดเป็นร้อยละ 78.79 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.36

## ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี สรุปได้ดังต่อไปนี้

สมการความถดถอยเชิงพหุ

$$\text{PAccPrac} = b_0 + b_1(\text{RTYP}) + b_2(\text{PC}) + b_3(\text{RevRec}) + b_4(\text{IWD}) + b_5(\text{Ret}) + b_6(\text{Warr}) + b_7(\text{IntGen}) + b_8(\text{R\&D})$$

ตารางที่ 4.33 ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย

ตัวแปร	สัมประสิทธิ์ความถดถอย	t	P-value
ค่าคงที่	0.868	2.314	0.022
RTYP	0.176	3.447	0.001*
PC	0.567	2.429	0.016*
RevRec	0.653	3.500	0.001*
IWD	0.288	1.485	0.140
Ret	0.064	0.289	0.773
Warr	0.119	0.630	0.530
IntGen	0.391	1.604	0.111
R&D	0.556	1.941	0.054

R = 0.415 R<sup>2</sup> = 0.172 Adjust R<sup>2</sup> = 0.130 F-value = 4.064 P-value = 0.000

\* ระดับนัยสำคัญ 0.05

จากตารางที่ 4.33 พบว่า มีตัวแปร 3 ตัว ที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ได้แก่ ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ (RTYP) ลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (PC) และการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือบริการของกิจการ (RevRec)

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี นำเสนอโดยละเอียดแต่ละเรื่อง 4 เรื่อง ได้ดังต่อไปนี้

## 1. ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ สรุปได้ดังนี้

สมการความถดถอยเชิงพหุ

$$P_{Inven} = b_0 + b_1(RTYP) + b_2(PC) + b_3(RevRec) + b_4(IWD) + b_5(Ret)$$

ตารางที่ 4.34 ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ

ตัวแปร	สัมประสิทธิ์ความถดถอย	t	P-value
ค่าคงที่	0.888	2.137	0.034
RTYP	0.153	2.389	0.018*
PC	0.664	2.314	0.022*
RevRec	0.596	2.575	0.011*
IWD	0.630	2.649	0.009*
Ret	-0.231	-0.902	0.368

R = 0.375 R<sup>2</sup> = 0.140 Adjust R<sup>2</sup> = 0.113 F-value = 5.195 P-value = 0.000

\* ระดับนัยสำคัญ 0.05

จากตารางที่ 4.34 พบว่า มีตัวแปร 4 ตัว ที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ได้แก่ ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ (RTYP) ลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (PC) การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือบริการของกิจการ (RevRec) และการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ และการเปิดเผยข้อมูล ในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล้าสมัย (IWD)

## 2. ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องรายได้ สรุปได้ดังนี้

สมการความถดถอยเชิงพหุ

$$P_{Rev} = b_0 + b_1(RTYP) + b_2(PC) + b_3(RevRec) + b_5(Ret)$$

ตารางที่ 4.35 ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องรายได้

ตัวแปร	สัมประสิทธิ์ความถดถอย	t	P-value
ค่าคงที่	1.916	5.184	0.000
RTYP	0.238	4.046	0.000*
PC	0.233	0.882	0.379
RevRec	0.341	1.605	0.110
Ret	-0.480	-2.079	0.039*

R = 0.340 R<sup>2</sup> = 0.115 Adjust R<sup>2</sup> = 0.093 F-value = 5.212 P-value = 0.001

\* ระดับนัยสำคัญ 0.05

จากตารางที่ 4.35 พบว่ามีตัวแปร 2 ตัว ที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องรายได้ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ได้แก่ ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ (RTYP) และการรับคืนสินค้า หรือบริการของกิจการ (Ret)

3. ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น สรุปได้ดังนี้

สมการความถดถอยเชิงพหุ

$$PProvCont = b_0 + b_1(RTYP) + b_2(PC) + b_3(Ret) + b_4(Warr)$$

ตารางที่ 4.36 ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และ สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ตัวแปร	สัมประสิทธิ์ความถดถอย	t	P-value
ค่าคงที่	1.918	5.462	0.000
RTYP	0.121	2.111	0.036*
PC	0.346	1.330	0.185
Ret	-0.011	-0.045	0.964
Warr	0.159	0.745	0.457

R = 0.176 R<sup>2</sup> = 0.031 Adjust R<sup>2</sup> = 0.007 F-value = 1.279 P-value = 0.281

\* ระดับนัยสำคัญ 0.05

จากตารางที่ 4.36 พบว่า ค่า P-value มีค่ามากกว่า 0.05 หมายความว่า ตัวแปรทั้ง 4 ตัว ได้แก่ ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ (RTYP) ลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ (PC) การรับคืนสินค้า หรือบริการของกิจการ (Ret) และการรับประกันสินค้า หรือบริการของกิจการ (Warr) ไม่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

#### 4. ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน สรุปได้ดังนี้

สมการความถดถอยเชิงพหุ

$$PIntang = b_0 + b_1(RTYP) + b_2(PC) + b_7(IntGen) + b_8(R\&D)$$

ตารางที่ 4.37 ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ตัวแปร	สัมประสิทธิ์ความถดถอย	t	P-value
ค่าคงที่	1.564	4.718	0.000
RTYP	0.164	2.646	0.009*
PC	0.490	1.840	0.068
IntGen	0.224	0.804	0.423
R&D	0.390	1.129	0.261

R = 0.247 R<sup>2</sup> = 0.061 Adjust R<sup>2</sup> = 0.037 F-value = 2.596 P-value = 0.038

\* ระดับนัยสำคัญ 0.05

จากตารางที่ 4.37 พบว่า ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ (RTYP) เป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อปัญหาเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

## ผลการทดสอบสมมติฐาน

### ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี

สมมติฐานที่ 1 ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ ลักษณะสินค้า และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือบริการของกิจการ และการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ และการเปิดเผยข้อมูล ในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล้าสมัย มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องสินค้าคงเหลือ ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล ในระดับน้อย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐาน

สมมติฐานที่ 2 ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ในเรื่องการรับคืนสินค้า หรือบริการของกิจการ มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องรายได้ ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล ในระดับปานกลาง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐาน

สมมติฐานที่ 3 ประเภทของรายได้จากการดำเนินงานตามปกติ ลักษณะสินค้าของธุรกิจ และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ การรับคืนสินค้า หรือบริการของกิจการ และการรับประกันสินค้า หรือบริการของกิจการ ไม่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล ในระดับปานกลาง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐาน

สมมติฐานที่ 4 ประเภทของรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล ในระดับน้อย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐาน

## ข้อวิจารณ์

ปัจจุบันการดำเนินงานของธุรกิจส่วนใหญ่ มีทั้งสถานประกอบการและหน้าร้านบนอินเทอร์เน็ต ตลอดจนมีการเปิดเว็บไซต์บนอินเทอร์เน็ตมากถึง ร้อยละ 98.8 โดยเปิดดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาเป็นเวลานานกว่า 6 ปี ขนาดธุรกิจมีทั้งขนาดเล็ก กลาง และใหญ่ ทราบได้จากทุนจดทะเบียนที่เฉลี่ย 23.79 ล้านบาท สินค้าที่ซื้อขายทางอินเทอร์เน็ต มีทั้งสินค้าที่จับต้องได้ สินค้าที่จับต้องไม่ได้ รวมไปถึงการให้บริการ และมีการทำธุรกรรมทางการค้าทั้งกับผู้บริโภคโดยตรง (Business to Customer: B2C) และระหว่างผู้ประกอบการด้วยกันเอง (Business to Business: B2B) ตัวอย่างเว็บไซต์ประเภทนี้ ได้แก่ [www.weloveshopping.com](http://www.weloveshopping.com), [www.shopping.sanook.com](http://www.shopping.sanook.com) รวมไปถึงการทำธุรกรรมทางการเงินธุรกิจในปัจจุบันก็หันมาใช้ระบบ Online ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ เมื่อปี 2544 แม้แต่การวิธีการส่งสินค้า หรือบริการให้กับลูกค้าก็ใช้ประโยชน์จากเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเป็นจำนวนมาก เพราะช่วยให้ได้รับสินค้า หรือบริการรวดเร็วขึ้น ในกรณีที่สินค้านั้นสามารถส่งผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ถึงผู้ซื้อได้โดยตรง เป็นการสร้างโอกาสให้ผู้ประกอบการรายย่อยมีโอกาสเท่าเทียมกับรายใหญ่บนเครือข่ายอินเทอร์เน็ตได้ ซึ่งสอดคล้องกับผลงาน โครงการศึกษาวิเคราะห์พัฒนาการของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ของราม ปิยะเกตุ และคณะ (2547)

วิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ การที่กิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ส่วนใหญ่รับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการ เมื่อลูกค้าได้ทำการจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการให้แก่กิจการ หรือเมื่อได้รับคำสั่งซื้อสินค้า หรือบริการจากลูกค้า นั้นไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 รายได้ (ปรับปรุง 2550) (ฉบับ 37 เดิม) ที่กำหนดให้กิจการสามารถรับรู้รายได้ ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไข 5 ข้อ ทุกข้อ ทั้งนี้เนื่องจากการ ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ส่วนมาก กำหนดให้ลูกค้าต้องจ่ายชำระค่าสินค้า หรือบริการให้แก่กิจการก่อน

ในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล่าช้า จากผลการวิจัยพบว่า กิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บางส่วนไม่มีการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ และการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งถือว่าไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 สินค้าคงเหลือ (ปรับปรุง 2550) (ฉบับ 31 เดิม)

เกี่ยวกับเรื่องนโยบายการรับคืนสินค้านั้น กิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็มีทั้งกิจการที่มีและไม่มีนโยบายการรับคืนสินค้า สำหรับกิจการที่มีนโยบายการรับคืนสินค้า ส่วนใหญ่จะรับรู้รายการรับคืนสินค้า เมื่อได้รับสินค้ากลับคืนมายังกิจการ มากกว่า การที่จะรับรู้เมื่อกิจการได้รับแจ้งการคืนสินค้าเป็นลายลักษณ์อักษร

สำหรับเรื่องนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ กิจกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น มีทั้งกิจการที่มีและไม่มีนโยบายการรับประกันสินค้า หรือบริการ สำหรับกิจการที่มีนโยบายการรับประกันสินค้า หรือบริการ ส่วนใหญ่จะรับรู้รายการ โดยประมาณการหนี้สินในงบดุล และงบกำไรขาดทุน มากกว่า การรับรู้รายการ โดยการเปิดเผยรายการหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

กิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บางส่วนมีการรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์, หัวหนังสือ, สิ่งพิมพ์, รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งถือว่าไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่ไม่ให้รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ทั้งนี้รายการที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจของกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น ส่วนใหญ่เกี่ยวกับกับนวัตกรรม และความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีที่ทันสมัย รวมไปถึงความมีชื่อเสียงบนเครือข่ายอินเทอร์เน็ต เช่นการทำให้กิจการของตนติดอันดับบนเสิร์ชเอนจิน (Search Engine) อย่างเช่น google และ yahoo ซึ่งจะทำให้กิจการสามารถทำรายได้ได้อย่างมหาศาล แต่กลับไม่สามารถรับรู้รายการในงบการเงิน เพื่อแสดงสถานะทางการเงินที่แท้จริงของกิจการได้

และมีกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บางส่วนมีการรับรู้รายการ สำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการ เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายดังกล่าวนั้นเกิดขึ้น

จากการวิจัย พบว่า ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องสินค้าคงเหลือ เรื่องรายได้ เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล อยู่ในระดับน้อย ซึ่งสอดคล้องกับ Research Report No.03 Accounting of Electronic Commerce ของ Korea Accounting Standard Board (KASB) (2000) ที่ได้ review accounting issues ต่างๆที่เกิดขึ้น อันเป็นผลมาจากการดำเนินธุรกิจบนเครือข่ายอินเทอร์เน็ต จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องได้รับการพิจารณาอย่างเร่งด่วนจากสภาวิชาชีพบัญชี และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ในดำเนินการตรวจสอบและรับฟังความคิดเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้อง และกำหนดปรับปรุง หรือพัฒนามาตรฐานการบัญชีโดยพลัน ตามที่ได้กำหนดไว้ในพรบ.วิชาชีพบัญชี พศ. 2547 เพื่อให้การปฏิบัติงานด้านบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และผู้ใช้รายงานทางบัญชีจะได้ประโยชน์สูงสุด

จากการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยพบว่า ลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ นั้นเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีอิทธิพลซึ่งสอดคล้องกับบทความทางวิชาการของ Professor Joshua Livnat, Ph.d. เรื่อง E-Commerce Companies Characteristics and Unique Accounting Methods ได้พูดถึงปัญหาและสาเหตุของปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้ ได้แก่ เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน การเปิดเผยข้อมูล และลักษณะในการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งไม่สอดคล้องกับการบัญชีแบบดั้งเดิม

ประภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ก็เป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหา ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของ KASB (2000) เรื่อง Accounting of Electronic Commerce ที่ได้พบประเด็นปัญหาสำคัญหลายประการในการปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ เรื่องการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย เรื่องการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน และ ส่วนของผู้ถือหุ้น เรื่องการรายงานทางบัญชีและการเงินของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ การกำหนดมาตรฐานทางการบัญชีสำหรับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ปัจจัยเรื่องลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ทั้งประเภทที่จับต้องได้ จับต้องไม่ได้ และบริการ มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยในอดีตของปริญ วงศ์วานชาติ (2544) ว่าเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการซื้อสินค้าและบริการผ่านอินเทอร์เน็ต ตามผลงานวิจัยของบุษบา มาลาศรี (2544)

และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการของกิจการ การรับรู้รายการ กรณีที่กิจการมีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ และการรับรู้รายการ สำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัยหรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการ ก็เป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับบทความทางวิชาการของ Livnat (n.d.)

ผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่า ลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ ประภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ และลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ในด้านการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือบริการของกิจการ มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย ของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เรื่องสินค้าคงเหลือ เรื่องรายได้ เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐานที่ตั้งไว้



## บทที่ 5

### สรุปผลการวิจัย และข้อเสนอแนะ

การวิจัยครั้งนี้สามารถสรุปผลการวิจัย และข้อเสนอแนะได้ดังต่อไปนี้

#### สรุปผลการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ เป็นการศึกษาปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยทำการศึกษาผู้ทำบัญชีของบริษัทจำกัด ที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับกองพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ จำนวน 165 บริษัท โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อศึกษาปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และเพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ งานวิจัยนี้เป็น การวิจัยเชิงสำรวจ (Survey research) ที่ได้จากการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถาม (Questionnaire) ซึ่งข้อมูลที่ได้จะนำมาทำการศึกษาและวิเคราะห์ โดยใช้สถิติพรรณนา (Descriptive Statistic) และสถิติสัมพันธ์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regressions) ผลการศึกษาสรุปได้ดังนี้

ลักษณะทั่วไปของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า ส่วนใหญ่ ประกอบธุรกิจคอมพิวเตอร์และอินเทอร์เน็ต จำนวน 55 บริษัท ทุนจดทะเบียนเป็นจำนวนเงินต่ำสุด 1 ล้านบาท สูงสุด 330 ล้านบาท คิดเป็นจำนวนเงินเฉลี่ยอยู่ที่ 23.79 ล้านบาท ระยะเวลาที่เปิดดำเนินการต่ำสุด 1 ปี สูงสุด 23 ปี คิดเป็นระยะเวลาเฉลี่ยอยู่ที่ 6.04 ปี และธุรกิจส่วนมากมีการเปิดใช้เว็บไซต์บนอินเทอร์เน็ตเป็นที่เรียบร้อยแล้ว เป็นเว็บไซต์ Dot com จำนวน 106 บริษัท รองลงมาคือ เว็บไซต์ Dot co.th จำนวน 43 บริษัท

ลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า ธุรกิจส่วนใหญ่มีทั้งสถานประกอบการและหน้าร้านบนอินเทอร์เน็ต และส่วนมาก ดำเนินงานในรูปแบบ Business to Customer: B2C และ Business to Business: B2B การทำธุรกรรมทางการเงินมีการใช้ทั้งแบบ Online และ Offline อยู่ในระดับมากที่สุด มีการใช้วิธีการส่งสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าของธุรกิจ

พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ บนเครือข่ายอินเทอร์เน็ต เป็นจำนวนมาก โดยมีทั้งสินค้าที่จับต้องได้ สินค้าที่จับต้องไม่ได้ และงานบริการ

วิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า กิจการส่วนใหญ่รับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการ เมื่อลูกค้าได้ทำการชำระค่าสินค้า หรือบริการให้แก่กิจการ และมีบางกิจการไม่มีการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือรวมถึงการเปิดเผยข้อมูล ในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล้มเหลว ยังพบอีกว่า กิจการส่วนมากไม่มีนโยบายการรับคืนสินค้า และนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ สำหรับกิจการที่มีนโยบายการรับคืนสินค้า ส่วนใหญ่ก็จะรับรู้รายการรับคืนสินค้า เมื่อได้รับสินค้ากลับคืนมาซึ่งกิจการ มากกว่าการรับรู้รายการเมื่อกิจการได้รับแจ้งการคืนสินค้าเป็นลายลักษณ์อักษร ส่วนกิจการที่มีนโยบายการรับประกันสินค้า หรือบริการ จะรับรู้รายการโดยประมาณการหนี้สินในงบดุล และงบกำไรขาดทุน คิดเป็นสัดส่วนมากกว่า กิจการที่รับรู้รายการ โดยเปิดเผยรายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ทั้งนี้ก็มีกิจการบางส่วน ที่มีการรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์ หนังสือ สิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และมีธุรกิจอีกจำนวนไม่น้อยที่มีการรับรู้รายการที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยโครงการ เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า มีปัญหาในการปฏิบัติ เรื่องรายได้ ในด้านการรับรู้รายได้ ด้านการวัดมูลค่าของรายได้ และด้านการเปิดเผยข้อมูล อยู่ในระดับปานกลาง เรื่องสินค้าคงเหลือ ในด้านการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ด้านการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ และด้านการเปิดเผยข้อมูล มีปัญหาในการปฏิบัติอยู่ในระดับน้อย เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ในด้านการรับรู้รายการ และด้านการวัดมูลค่า มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนด้านการเปิดเผยข้อมูลมีปัญหาอยู่ในระดับน้อย และเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ด้านการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มีปัญหาในระดับปานกลาง ในด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล มีปัญหาในการปฏิบัติอยู่ในระดับน้อย

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า ลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี เรื่องสินค้าคงเหลือ เรื่องรายได้ เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล

ผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่า ลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ และลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ในด้านการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือบริการของกิจการ มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เรื่องสินค้าคงเหลือ เรื่องรายได้ เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในด้านการรับรู้รายการ ด้านการวัดมูลค่า และด้านการเปิดเผยข้อมูล อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐานที่ตั้งไว้

### ข้อเสนอแนะ

#### ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งนี้

1. ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ส่วนมากมักจะกำหนดให้ลูกค้าต้องทำการจ่ายชำระเงินค่าสินค้าหรือบริการก่อนการส่งมอบสินค้าหรือบริการ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าลูกค้าจะไม่ปฏิเสธการสั่งซื้อสินค้าหรือบริการ และการส่งสินค้าหรือการให้บริการลูกค้าจะไม่สูญเปล่า เพราะผู้ซื้อไม่จ่ายชำระเงิน กิจการส่วนใหญ่จึงรับรู้รายได้ทันทีเมื่อได้รับชำระค่าสินค้าหรือบริการจากลูกค้า แล้วจึงส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้าในภายหลัง ดังนั้นหากกิจการต้องรอให้เข้าเงื่อนไขทุกข้อของการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 18 รายได้ (ปรับปรุง 2550) จึงจะสามารถรับรู้รายการได้ กิจการอาจจะต้องรับรู้รายการรับชำระเงินเหล่านั้น เป็นรายได้รับล่วงหน้า ซึ่งเป็นบัญชีหนี้สิน ภายหลังจากการส่งมอบสินค้าหรือบริการจึงกลับรายการนั้นเป็นรายได้ อาจเกิดปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ สาขาวิชาชีพบัญชีจึงควรกำหนดมาตรฐานการบัญชี เรื่องรายได้ของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นการเฉพาะ โดยกำหนดเงื่อนไขให้ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ สามารถรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและบริการเมื่อได้รับชำระเงินจากลูกค้า แล้วต้องทำการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้าภายในรอบบัญชีเดียวกัน

2. กิจการบางส่วนไม่มีการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ และไม่เปิดเผยข้อมูล ในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย หรือความล่าช้าบางส่วนหรือทั้งหมด ทั้งที่มาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 2 สินค้าคงเหลือ (ปรับปรุง 2550) กำหนดให้มีการปรับลดมูลค่า และเปิดเผยข้อมูล ผู้ใช้งบการเงิน จึงต้องระมัดระวังในการใช้ข้อมูลสถานะทางการเงินของกิจการที่อาจแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วย

มูลค่าที่สูงกว่ามูลค่าที่แท้จริงของสินค้า ส่วนผู้บริหารต้องให้ความสำคัญในเรื่องนี้ เนื่องจากมีผลต่อการบริหารสินค้าคงคลังของกิจการ การวางแผนกลยุทธ์ทางการตลาด การขาย และการบริหารงบประมาณต่างๆที่เกี่ยวข้อง

3. กิจการบางส่วนมีการรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์ ทรัพย์สิน สิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรับรู้รายการสำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัยหรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งส่งผลให้งบการเงินของกิจการแสดงมูลค่าสินทรัพย์สูงกว่าความเป็นจริง แสดงรายจ่ายต่ำกว่าความเป็นจริง อาจทำให้ผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสียเกิดความเข้าใจผิดในผลการดำเนินงานและสถานะทางการเงินของกิจการได้

4. ให้การอบรมเพิ่มเติมความรู้ ความเข้าใจ ในเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เพื่อให้การปฏิบัติงานบัญชีเป็นไปได้อย่างถูกต้อง และนำไปสู่ความเชื่อถือได้ของงบการเงินของกิจการ หากกิจการมีนโยบายการรับคืน การรับประกันสินค้าหรือบริการ มีการวิจัยและพัฒนาในโครงการ หรือนวัตกรรมต่างๆ

#### ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

1. ศึกษาแนวทางการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ว่ามีแนวทางการแก้ไขอย่างไรได้บ้าง ซึ่งจะได้นำไปใช้เป็นแนวปฏิบัติทางการบัญชีต่อไป

2. ศึกษาวิเคราะห์ปัจจัยอื่นๆที่มิได้นำมาทำการวิจัยในครั้งนี้ มาทำการศึกษาเพิ่มเติมว่ามีปัจจัยอื่นๆอีกหรือไม่ ที่อาจมีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เช่น หลักการของมาตรฐานการบัญชีไทย และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

3. ศึกษาผลกระทบต่อการตรวจสอบงบการเงินของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ว่าได้รับผลกระทบในการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างไร และเป็นผลมาจากปัจจัยใดบ้าง

4. ศึกษารายงานทางการเงินว่าเหมือนหรือแตกต่าง อย่างไร ระหว่างธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กับธุรกิจทั่วไป และธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศ

## เอกสารและสิ่งอ้างอิง

กิตติ ภัคดีวัฒนกุล และ ทวีศักดิ์ กาญจนสุวรรณ. 2549. **คัมภีร์การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce)**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: บริษัท เคทีพี คอมพ์ แอนด์ คอนซัลท์ จำกัด.

กัลยา วานิชย์บัญชา. 2548. **สถิติสำหรับงานวิจัย**. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ชมพูนุช อาวีชนาการ, ธวัช ธาดาพิทยา, และ ธนวรรณ ฤกษ์เย็น. 2544. **ปัญหาภาษีที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์**. โครงการวิจัยบัญชีมหบัณฑิต สาขาการบัญชี, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ราม ปิยะเกตุ และคณะ. 2547. **โครงการศึกษาวิเคราะห์พัฒนาการของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์**. กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์.

วีรจักร เจริญลีนาวา. 2545. **แนวทางในการพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยให้ได้คุณภาพ**. วิทยานิพนธ์วิทยาศาสตรมหาบัณฑิต สาขาการบริหารโทรคมนาคม, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ศิริชัย พงษ์วิชัย. 2549. **การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วยคอมพิวเตอร์**. พิมพ์ครั้งที่ 16. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์. 2541. **การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (ส่วนหนึ่งของโครงการแผนแม่บทกระทรวงพาณิชย์ พ.ศ. 2540-2549)**. กรุงเทพมหานคร: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย.

สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์. 2543. **การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษี**. กรุงเทพมหานคร: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย.

- สุภัทรีย์ ทองเจริญ, จุมพฏ ไพรัตน์นกร, และ กอปรชล ทรงศรี. 2546. **แนวคิดเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ (Revenue Accounting) ของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย.** วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาการบัญชี, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สุรยุทธ กอบกิจพานิชผล. 2544. **แนวปฏิบัติทางการบัญชีกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.** วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาการบัญชี, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- Graham, C. M., M. V. Cannice, and T. L. Sayre (eds.). 2002. **The Value-Relevance of Financial and Non-financial Information for Internet Companies.** John Wiley & Sons, Inc.
- Kemp, J. 2000. **Governors' Scheme to Tax Internet is Questionable and Unsound.** Cal-Tax Digest.
- Covaleski, J. M. 1999. **Accountants on the edge, Electronic commerce.** Accounting Today.
- Glover, J. C., and Y. Ijiri. 2002. **"Revenue Accounting" in the age of E-Commerce: A Framework for Conceptual, Analytical, and Exchange Rate Considerations.** Blackwell Publishers Ltd.
- Livnat, J. n.d. **E-Commerce Companies Characteristics and Unique Accounting Methods.** Stern NY University.
- Hicks, J. 2004. **E-Commerce and Its Impact on the Accounting Profession.** UNC Greensboro Journal of Student Research in Accounting Issue 1.
- Jamal, K., M. Maier, and S. Sunder (eds.). 2005. **Enforced Standards Versus Evolution by General Acceptance: A Comparative Study of E-Commerce Privacy Disclosure and Practice in the United States and the United Kingdom.** University of Chicago on behalf of Professional Accounting.

KASB. 2000. **Accounting of Electronic Commerce**. Research Report.

Greco, L. D. EdD., and W. Walop, PhD. 1987. **Questionnaire development: 5. The pretest**.  
Clinical Epidemiology.

Khari, M. n.d. **E-Commerce and Accounting Principles**. Khari & Co International  
Accountants.

Causland, R. M. 1999. **Cashing In on E-commerce, Accounting Technology**.

Kroes, S. 1999. **Electronic Commerce: Money Loser or Revenue Generator for  
Government**. Cal-Tax Digest.

Encyclopedia Center. 1999. **Accounting Issues in Electronic Commerce** (Online).  
[www.encyclopedia.com/doc/1P3-1339188861.html](http://www.encyclopedia.com/doc/1P3-1339188861.html), August 2007.

Internet Business Law Services, Inc. 2006. **E-Commerce and Accounting Principles** (Online).  
[www.ibls.com/events/2006/ppt/](http://www.ibls.com/events/2006/ppt/), August 2007.

California Taxplayers' Association. 1999. **Electronic Commerce: Money Loser or Revenue  
Generator for Government** (Online). [www.caltax.org/member/digest/oct99/oct99-7.htm](http://www.caltax.org/member/digest/oct99/oct99-7.htm), September 2007.

California Taxplayers' Association. 2000. **Governors' Scheme to Tax Internet is  
Questionable and Unsound** (Online). [www.caltax.org/member/digest/mar2000/mar00-2.htm](http://www.caltax.org/member/digest/mar2000/mar00-2.htm), August 2007.

Korea Accounting Standard Board. 2000. **Research Report No. 03 Accounting of Electronic  
Commerce** (Online). [www.kasb.or.kr/](http://www.kasb.or.kr/), August 2007.



ภาคผนวก



ภาคผนวก ก  
รายชื่อผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบแบบสอบถาม

## รายชื่อผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบแบบสอบถาม

1. ชื่อ Ms.Jurai Chaimongkolbutr  
ตำแหน่ง Assistant Director, Head of Consolidation Department  
สถานที่ทำงาน True Corporation Public Company Limited
2. ชื่อ Mr.Suttirak Vinijorn  
ตำแหน่ง Marketing Manager, Business Customer & Communication  
สถานที่ทำงาน True Corporation Public Company Limited
3. ชื่อ Ms.Somnuk Waradee  
ตำแหน่ง Assistant Vice President, Accounting & Finance Department  
สถานที่ทำงาน Jasmine Internet Company Limited



ภาคผนวก ข  
การหาความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

### การหาความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

การหาความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม จำนวน 32 ชุด โดยหาค่าสัมประสิทธิ์อัลฟาของครอนบัค (Cronbachs Alpha Coefficient)

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	32	100.0
	Excluded(a)	0	0.0
	Total	32	100.0

a Listwise deletion based on all variables in the procedure.

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.830	115



ภาคผนวก ค  
แบบสอบถามที่ใช้ในการวิจัย

แบบสอบถามชุดที่ 

--	--	--



### แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

**ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์**

**คำชี้แจง** แบบสอบถามชุดนี้เป็นส่วนหนึ่งของการทำวิทยานิพนธ์ตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จึงใคร่ขอความร่วมมือจากท่านในการตอบแบบสอบถามครั้งนี้ตามความเป็นจริง เพื่อที่จะได้นำผลที่ได้ไปใช้ประโยชน์ทางการศึกษาต่อไป โดยข้อมูลทั้งหมดของท่านจะถูกเก็บเป็นความลับและจะนำเสนอในภาพรวมเท่านั้น

**คำชี้แจง** แบบสอบถามชุดนี้ประกอบไปด้วย คำถาม 5 ส่วน ดังนี้คือ

- ส่วนที่ 1 ลักษณะทั่วไปของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
- ส่วนที่ 2 ลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
- ส่วนที่ 3 วิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
- ส่วนที่ 4 ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย
- ส่วนที่ 5 ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ

ผู้ศึกษาขอขอบคุณท่านในการให้ความร่วมมือเพื่อตอบแบบสอบถามนี้ มา ณ โอกาสนี้ด้วย

ขอแสดงความนับถือ

คำชี้แจง โปรดเขียนเครื่องหมาย ✓ ลงใน  หรือ เติมข้อความลงในช่องว่าง

**ส่วนที่ 1** ลักษณะทั่วไปของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

สำหรับเจ้าหน้าที่

1. ลักษณะพาณิชย์กิจของธุรกิจ (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

1. การศึกษา
2. เกมส์, ของเล่นเด็ก, ของขวัญ, เบ็ดเตล็ด
3. ท่องเที่ยว
4. บันเทิง และนันทนาการ
5. เครื่องมือสื่อสารและกล้อง
6. ศิลปะ และวัฒนธรรม
7. คอมพิวเตอร์และอินเทอร์เน็ต
8. กีฬา และนันทนาการ
9. ข้าว และสื่อบันเทิง
10. การเงิน กฎหมาย และบัญชี
11. บุคคล, สังคม, มานุษยวิทยา
12. ยานยนต์
13. อาหารและเครื่องดื่ม
14. อสังหาริมทรัพย์, ออกแบบ, ตกแต่ง, บ้านและสวน
15. เครื่องมือเครื่องใช้อุตสาหกรรม
16. อื่น ๆ (โปรดระบุ).....


2. ลักษณะของการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

1. ผู้ขาย  2. ผู้ผลิต
3. ผู้ให้บริการ  4. ตัวกลาง


3. ทุนจดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของธุรกิจ ..... ล้านบาท

4. ระยะเวลาที่เปิดดำเนินการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ..... ปี

5. ชื่อเว็บไซต์ของธุรกิจ

1. Dot com  2. Dot co.th
3. Both Dot com and Dot co.th  4. Others (Please specify).....

.....

## ส่วนที่ 2 ลักษณะในการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

สำหรับเจ้าหน้าที่

### 6. รูปแบบการทำธุรกิจ

1. มีหน้าร้านบนอินเทอร์เน็ตแต่เพียงอย่างเดียว
2. มีทั้งสถานประกอบการและหน้าร้านบนอินเทอร์เน็ต

### 7. ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ

	มากที่สุด	5	4	3	2	1	0	ไม่มี
7.1. รายได้จากการขายสินค้า	<input type="checkbox"/>							
7.2. รายได้จากการให้บริการ	<input type="checkbox"/>							
7.3. รายได้ค่าธรรมเนียม	<input type="checkbox"/>							
7.4. รายได้อื่นๆ (โปรดระบุ).....	<input type="checkbox"/>							

### 8. รูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของธุรกิจ

	มากที่สุด	5	4	3	2	1	0	ไม่มี
8.1. Business to Business: B2B	<input type="checkbox"/>							
8.2. Business to Customer: B2C	<input type="checkbox"/>							
8.3. Business to Government: B2G	<input type="checkbox"/>							
8.4. Others (Please specify).....	<input type="checkbox"/>							

### 9. บริการช่องทางการทำธุรกรรมทางการเงินของธุรกิจที่มีให้ลูกค้า

	มากที่สุด	5	4	3	2	1	0	ไม่มี
9.1. Online	<input type="checkbox"/>							
9.2. Offline	<input type="checkbox"/>							

### 10. วิธีการชำระเงินของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีให้ลูกค้า

	มากที่สุด	5	4	3	2	1	0	ไม่มี
10.1. บัตรเครดิต	<input type="checkbox"/>							
10.2. โอนเงินผ่านธนาคาร	<input type="checkbox"/>							
10.3. ชำระเงินกับผู้ขายโดยตรง	<input type="checkbox"/>							
10.4. อื่นๆ (โปรดระบุ).....	<input type="checkbox"/>							

### 11. ธุรกิจมีการเปิดใช้เว็บไซต์บนอินเทอร์เน็ต

1. เปิดแล้ว  2. ยังไม่เปิด
3. ปิดตัวแล้ว



สำหรับเจ้าหน้าที่

17. กิจการมีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการหรือไม่ ถ้ามี มีการรับรู้รายการอย่างไร

1. มี
- 1.1 กิจการรับรู้รายการโดยประมาณการหนี้สินในงบดุล และงบกำไรขาดทุน
- 1.2 กิจการเปิดเผยรายการหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- 1.3 อื่นๆ โปรดระบุ .....
2. ไม่มี


18. กิจการมีการรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์, หัวหนังสือ, สิ่งพิมพ์, รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือไม่

1. รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
2. ไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

--	--

19. กิจการมีการรับรู้รายการอย่างไร สำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัยหรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการ

1. รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
2. รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น

--	--

ส่วนที่ 4 ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องที่ตรงกับระดับปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ตามประสบการณ์ทำงาน และความเชี่ยวชาญของท่านให้มากที่สุด

สำหรับ เจ้าหน้าที่	ประเด็นปัญหา	ระดับปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี				
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อยที่สุด	ไม่เกิดปัญหา
	เรื่องสินค้าคงเหลือ					
<input type="checkbox"/>	ด้านการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย 20. เมื่อมีการขายสินค้าออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง					

สำหรับ เจ้า หน้าที่	ประเด็นปัญหา	ระดับปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี					
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	ไม่เกิดปัญหา
<input type="checkbox"/>	21. มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ รวมทั้งผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น						
<input type="checkbox"/>	22. จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้รับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการดังกล่าว						
<input type="checkbox"/>	<b>ด้านการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ</b> 23. กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าจะต่ำกว่า						
<input type="checkbox"/>	<b>ด้านการเปิดเผยข้อมูล</b> กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้อย่างครบถ้วน 24. กิจการต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ และวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน						
<input type="checkbox"/>	25. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือและมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทจำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการ						
<input type="checkbox"/>	26. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนขาย						
<input type="checkbox"/>	27. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น						
<input type="checkbox"/>	28. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ปรับลดและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น						
<input type="checkbox"/>	29. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าการบันทึกกลับรายการในส่วนที่มีการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ซึ่งกิจการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชี						
<input type="checkbox"/>	30. กิจการต้องเปิดเผยเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้มีการกลับรายการ การปรับลดมูลค่าสินค้า						

สำหรับ เจ้า หน้าที่	ประเด็นปัญหา	ระดับปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี					
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	ไม่เกิดปัญหา
<input type="checkbox"/>	31. กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน						
	<b>เรื่องรายได้</b>						
	<b>ด้านการรับรู้รายได้</b> การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้						
<input type="checkbox"/>	32. กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว						
<input type="checkbox"/>	33. กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม						
<input type="checkbox"/>	34. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ						
<input type="checkbox"/>	35. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น						
<input type="checkbox"/>	36. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ						
	การรับรู้รายได้จากการให้บริการ กิจการต้องรับรู้รายได้หากกิจการสามารถประมาณผลของรายการบัญชี ได้อย่างน่าเชื่อถือ ตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบดุลซึ่งผลของรายการบัญชีจะสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้						
<input type="checkbox"/>	37. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ						
<input type="checkbox"/>	38. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น						
<input type="checkbox"/>	39. กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบดุล ได้อย่างน่าเชื่อถือ						

สำหรับ เจ้า หน้าที่	ประเด็นปัญหา	ระดับปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี					
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	ไม่เกิดปัญหา
<input type="checkbox"/>	40. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้หมายถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์						
<input type="checkbox"/>	41. หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ ได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน						
<input type="checkbox"/>	<b>ด้านการวัดมูลค่าของรายได้</b> 42. กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ						
<input type="checkbox"/>	<b>ด้านการเปิดเผยข้อมูล</b> 43. กิจการต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขึ้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ						
<input type="checkbox"/>	44. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรายได้ที่เป็นสาระสำคัญซึ่งรับรู้ระหว่างงวดตามประเภทการขายสินค้าหรือการให้บริการ						
	<b>เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น</b>						
<input type="checkbox"/>	<b>ด้านการรับรู้รายการ</b> การรับรู้รายการประมาณการหนี้สิน เป็นหนี้สินในงบดุล กิจการจะรับรู้ได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ 45. กิจการมีการระงับหนี้ในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตไม่ว่าการระงับหนี้จะเป็นการระงับหนี้ตามกฎหมายหรือการระงับหนี้จากการอนุমান						
<input type="checkbox"/>	46. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว						
<input type="checkbox"/>	47. สามารถประมาณมูลค่าภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ						
<input type="checkbox"/>	<b>การรับรู้รายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น</b> 48. กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบดุล						

สำหรับ เจ้า หน้าที่	ประเด็นปัญหา	ระดับปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี					
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	ไม่เกิดปัญหา
<input type="checkbox"/>	การรับรู้รายการสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น 49. กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบดุล						
<input type="checkbox"/>	<b>ด้านการวัดมูลค่า</b> 50. กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันที่ในงบดุล						
<input type="checkbox"/>	51. ในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน กิจการต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ อันเกิดจากเหตุการณ์และสถานการณ์แวดล้อมต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งจำนวนประมาณการที่ดีที่สุด						
<input type="checkbox"/>	52. กิจการต้องกำหนดจำนวนประมาณการหนี้สินโดยใช้มูลค่าปัจจุบันของรายจ่ายที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระภาระผูกพัน หากมูลค่าของเงินตามเวลามีผลกระทบต่อจำนวนประมาณการหนี้สินอย่างมีนัยสำคัญ						
<input type="checkbox"/>	53. ประมาณการหนี้สินต้องสะท้อนถึงเหตุการณ์ในอนาคต ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อจำนวนที่กิจการต้องนำมาจ่ายชำระภาระผูกพัน หากมีหลักฐานที่เที่ยงธรรมและเพียงพอที่ทำให้เชื่อได้ว่าเหตุการณ์ในอนาคตนั้นจะเกิดขึ้น						
<input type="checkbox"/>	54. กิจการต้องไม่นำผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นมารวมพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน						
<input type="checkbox"/>	55. กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่จะได้รับคืนเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากแต่ต้องไม่เกินจำนวนประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้อง ก็ต่อเมื่อกิจการคาดว่าจะได้รับรายจ่ายทั้งหมดหรือบางส่วนคืนอย่างแน่นอนจากบุคคลที่สามตามจำนวนที่กิจการจ่ายไปเพื่อชำระประมาณการหนี้สิน						
<input type="checkbox"/>	56. กิจการต้องทบทวนประมาณการหนี้สิน ณ วันที่ในงบดุลและปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าวให้เป็นประมาณการที่ดีที่สุดสำหรับวันนั้น						

สำหรับ เจ้า หน้าที่	ประเด็นปัญหา	ระดับปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี					
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อยที่สุด	ไม่เกิดปัญหา	
<input type="checkbox"/>	57. กิจการต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สินหากความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันไม่อยู่ในระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป						
<input type="checkbox"/>	58. กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับขาดทุนจากการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต						
<input type="checkbox"/>	59. กิจการต้องรับรู้ภาระผูกพันในปัจจุบัน ซึ่งเกิดจากสัญญาที่สร้างภาระเป็นประมาณการหนี้สินและวัดมูลค่าภาระผูกพันดังกล่าวในลักษณะเดียวกับการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน						
	<b>ด้านการเปิดเผยข้อมูล</b>						
<input type="checkbox"/>	60. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนประมาณการหนี้สิน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด						
<input type="checkbox"/>	61. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนประมาณการหนี้สินที่รับรู้ในระหว่างงวด ซึ่งรวมถึงจำนวนที่เพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินที่มีอยู่						
<input type="checkbox"/>	62. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนที่ตัดออกจากบัญชีประมาณการหนี้สินในระหว่างงวด						
<input type="checkbox"/>	63. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนประมาณการหนี้สินที่ต้องกลับบัญชีในระหว่างงวดเนื่องจากบันทึกไว้สูงเกินไป						
<input type="checkbox"/>	64. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนคิดลดที่เพิ่มขึ้นในระหว่างงวดของประมาณการหนี้สินเนื่องจากเวลาที่ผ่านไป และผลของอัตราคิดลดที่เปลี่ยนแปลง						
<input type="checkbox"/>	65. กิจการต้องเปิดเผยคำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของภาระผูกพันและจังหวะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ						
<input type="checkbox"/>	66. กิจการต้องเปิดเผยความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ						
<input type="checkbox"/>	67. กิจการต้องเปิดเผยข้อสมมุติสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต						

สำหรับ เจ้า หน้าที่	ประเด็นปัญหา	ระดับปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี				
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อยที่สุด	ไม่เกิดปัญหา
<input type="checkbox"/>	68. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับคืนโดยระบุจำนวนสินทรัพย์ที่กิจการรับรู้สำหรับรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับคืนนั้น					
	<b>เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน</b>					
<input type="checkbox"/>	ด้านการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้					
<input type="checkbox"/>	69. เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น โดยใช้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ซึ่งข้อสมมติดังกล่าวต้องแสดงให้เห็นถึงการประมาณที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารต่อสภาวะทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นตลอดช่วงอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์					
<input type="checkbox"/>	70. เมื่อราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ					
	<b>ด้านการวัดมูลค่า</b>					
<input type="checkbox"/>	71. กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน					
<input type="checkbox"/>	72. หลังจากที่กิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้วสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงราคาด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์					
<input type="checkbox"/>	73. กิจการสามารถเลือกวิธีราคาทุนหรือวิธีราคาที่ดีใหม่เป็นนโยบายการบัญชีของกิจการ ในกรณีที่กิจการเลือกที่จะแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ดีใหม่ สินทรัพย์อื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันจะต้องใช้วิธีราคาที่ดีใหม่ด้วย เว้นแต่จะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้น					

สำหรับ เจ้า หน้าที่	ประเด็นปัญหา	ระดับปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี					
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	ไม่เกิดปัญหา
<input type="checkbox"/>	74. หลังจากที่เกิดการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้วสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาที่ดีใหม่ ราคาที่ดีใหม่หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้นและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์						
<input type="checkbox"/>	75. กิจการต้องบันทึกมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน” อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาลดลงและกิจการได้รับรู้จำนวนที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้เป็นรายได้ไม่เกินจำนวนที่เคยลดลงของสินทรัพย์รายการเดียวกันซึ่งได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อน						
<input type="checkbox"/>	76. กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่เป็นค่าใช้จ่ายทันที อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและยังมียอดคงค้างอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ต้องนำไปหักออกจาก “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน” ได้ไม่เกินจำนวนซึ่งเคยตีราคาเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์รายการเดียวกัน						
<input type="checkbox"/>	<b>ด้านการเปิดเผยข้อมูล</b> กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน						
<input type="checkbox"/>	77. มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนและเหตุผลสนับสนุนการประเมินอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน ในการให้เหตุผลกิจการต้องอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทสำคัญในการกำหนดให้สินทรัพย์มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน						
<input type="checkbox"/>	78. คำอธิบายเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชี และระยะเวลาการตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและรายการที่มีนัยสำคัญต่องบการเงินของกิจการ						

สำหรับ เจ้า หน้าที่	ประเด็นปัญหา	ระดับปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี					
		มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	ไม่เกิดปัญหา
<input type="checkbox"/>	79. การมีอยู่และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัดในการใช้และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปวางเป็นประกันหนี้สินไว้						
<input type="checkbox"/>	80. จำนวนเงินที่กิจการผูกมัดตามสัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตน						

### ส่วนที่ 5 ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ

เรื่องสินค้าคงเหลือ

.....

.....

.....

เรื่องรายได้

.....

.....

.....

เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

.....

.....

.....

เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

.....

.....

.....

ผู้ศึกษาขอขอบคุณท่านในการให้ความร่วมมือเพื่อตอบแบบสอบถามนี้ มา ณ โอกาสนี้ด้วย

ขอแสดงความนับถือ

## ประวัติการศึกษา และการทำงาน

ชื่อ -นามสกุล	นางสาวดวงดาว กานธนาวัฒน์
วัน เดือน ปี ที่เกิด	วันที่ 1 เดือนตุลาคม พ.ศ. 2524
สถานที่เกิด	จังหวัดนครปฐม
ประวัติการศึกษา	บริหารธุรกิจบัณฑิต (การบัญชี) มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนดุสิต

