

ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ Problems in Accounting Practices under Thai Accounting Standards of E-Commerce

ดวงดาว กานธนาวัฒน์

รศ.ดร.จินดา ชันทอง อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก ภาควิชาบัญชี มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

บทคัดย่อ

การวิจัยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิธีปฏิบัติทางบัญชี ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี และปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ศึกษาเฉพาะด้านการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลของสินค้าคงเหลือ รายได้ ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้แบบสอบถามข้อมูลจากผู้ทำบัญชีของบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จำนวน 165 บริษัท ระหว่างวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2553 ถึง 31 มีนาคม 2553 วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติพรรณนาและสถิติสัมพันธ์ลดถอยพหุคูณ ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ผลการวิจัยพบว่า กิจการบางส่วนมีการปฏิบัติทางบัญชีโดยไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีในด้านการรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในและรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยส่วนมากมีในรายการรายได้ในระดับปานกลาง และสินค้าคงเหลืออยู่ในระดับน้อย สำหรับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีพบว่า ลักษณะการดำเนินงานและวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีอิทธิพลต่อการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลของรายการสินค้าคงเหลือ รายได้ ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

คำสำคัญ: การปฏิบัติทางบัญชี มาตรฐานการบัญชีไทย ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

Abstract

The objectivities of this research are 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 which study on recognition, measurement and disclosure of inventories, revenue, provisions, contingent liabilities, contingent assets and intangible assets. 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 some E-Commerce are performed incorrectly in accordance with TASs for the internally generated items and items similar in substance that

recognized as intangible 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 are the characteristics of business process and accounting practice of E-Commerce. Those factors are significantly affecting recognition, measurement and disclosure of inventories, revenue, provisions, contingent liabilities, contingent assets and intangible assets.

Keywords: Accounting Practices, Thai Accounting Standards, E-Commerce

บทนำ

ปัจจุบันการดำเนินกิจการของธุรกิจมีความแตกต่างจากเดิมอย่างมากมีการนำเอาระบบคอมพิวเตอร์มาใช้ในกระบวนการซื้อ ขาย สินค้าและบริการ ตลอดจนการทำกิจกรรมทางธุรกิจในด้านอื่นๆ ผ่านระบบออนไลน์ เป็นการดำเนินธุรกิจในรูปแบบใหม่ที่กำลังเป็นที่นิยมในหมู่นักธุรกิจและองค์กรธุรกิจทั่วโลก นั่นคือ ระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic commerce system) ผลของการดำเนินกิจกรรมการค้าผ่านระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น ในทางปฏิบัติยังมีบางประการที่มีความไม่เหมาะสมจำเป็นต้องมีการปรับปรุงให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล (Livnat, n.d.) เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ธุรกิจที่เกิดขึ้นจากกระบวนการของระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จำเป็นต้องมีการรับรู้รายการและบันทึกมูลค่าทางบัญชีที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการทำธุรกรรมดังกล่าว การบันทึกบัญชีตามมาตรฐานหรือตามหลักการบัญชีอื่นๆที่เป็นที่ยอมรับ ซึ่งกระบวนการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นยังคงไม่สอดคล้องและเกิดปัญหาหลายประการที่เกี่ยวข้องกับการจัดการบัญชีของธุรกิจ (KASB, 2000) เมื่อเปรียบเทียบกับกระบวนการซื้อขายสินค้าและบริการที่เกิดขึ้นโดยปกติทั่วไป ได้แก่ การวัดมูลค่าของธุรกรรมการค้าที่เกิดขึ้น การจัดเก็บภาษี การหักภาษี ณ ที่จ่าย อันเกิดจากการทำธุรกรรมผ่านระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งทำได้ยากและยังไม่มีมาตรฐานที่กำหนดตายตัว ยังไม่มีหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติที่เหมาะสม เป็นต้น จากปัญหาดังกล่าวที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกรรมทางการค้าผ่านระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางบัญชี และปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยในด้านการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูล รวมทั้งศึกษาปัจจัยในด้านต่างๆของการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ส่งผลให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี เพื่อนำไปประยุกต์ใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงและพัฒนามาตรฐานการบัญชีของไทย ให้เหมาะสมกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การวิจัยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิธีปฏิบัติทางบัญชี ปัญหาในการปฏิบัติ และปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

สมมติฐานการวิจัย

ประเภทของรายได้จากการดำเนินงานตามปกติ ลักษณะสินค้า และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยเรื่องสินค้าคงเหลือ รายได้ ประมาณการหนี้สิน

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในด้านการรับรู้รายการ การวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูล

วิธีการวิจัย

1. วิธีการเก็บข้อมูล

ประชากร คือ ผู้ทำบัญชีของบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ จำนวน 1,602 บริษัท กำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่างใช้เกณฑ์โดยกำหนดเป็นร้อยละของประชากรในการพิจารณา (ธีรวุฒิ เอกะกุล, 2543) จำนวน 160 บริษัท แล้วทำการสุ่มตัวอย่างแบบบังเอิญ (Accidental Sampling) จากหน้าเว็บไซต์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า โดยจัดส่งทางไปรษณีย์พร้อมแนบซองตอบกลับที่ติดดวงตราไปรษณีย์แล้ว

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย เป็นแบบสอบถามชนิดมีโครงสร้าง เนื้อหาแบ่งออกเป็น 5 ส่วน ประกอบด้วย ลักษณะทั่วไป ลักษณะในการดำเนินงาน วิธีปฏิบัติทางบัญชี ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยสอบถามถึงปัญหาเกี่ยวกับเรื่องสินค้าคงเหลือ ตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 2 เรื่องรายได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 ซึ่งแต่ละเรื่องแบ่งเป็น 3 ด้าน ได้แก่ ด้านการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูล และส่วนที่ 5 ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ

2. วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

ลักษณะทั่วไป ลักษณะในการดำเนินงาน วิธีปฏิบัติทางบัญชี และปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ใช้สถิติพรรณนา (Descriptive Statistics) ได้แก่ ความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ยและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ในการอธิบายข้อมูล

การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี ด้วยเทคนิค Enter Multiple Regression Analysis ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% โดยมีสมการดังนี้

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

โดยที่	PAccPrac	แทน	ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
	RTYP	แทน	ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ
	PC	แทน	ลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
	RevRec	แทน	การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือบริการของกิจการ
	IWD	แทน	การปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ และการเปิดเผยข้อมูลในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย

หรือเกิดความล่าช้า

Ret	แทน	การรับคืนสินค้า หรือบริการของกิจการ
Warr	แทน	การรับประกันสินค้า หรือบริการของกิจการ
IntGen	แทน	การรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน
R&D	แทน	การรับรู้รายการของกิจการ สำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการ

ผลการวิจัย

ลักษณะทั่วไปของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า ส่วนใหญ่เป็นธุรกิจคอมพิวเตอร์และอินเทอร์เน็ต มีจำนวน 55 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 33 เป็นผู้ให้บริการ จำนวน 104 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 63 ทุนจดทะเบียนต่ำสุด 1 ล้านบาท และสูงสุด 330 ล้านบาท โดยเฉลี่ยอยู่ที่ 24 ล้านบาท ระยะเวลาที่เปิดดำเนินการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่ำสุด 1 ปี และสูงสุด 23 ปี โดยมีระยะเวลาเฉลี่ยอยู่ที่ 6 ปี และธุรกิจส่วนใหญ่ ชื่อเว็บไซต์ใช้นามสกุล Dot com จำนวน 106 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 64

ลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า ธุรกิจที่มีทั้งสถานประกอบ การและหน้าร้านบนอินเทอร์เน็ต มีจำนวน 139 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 84 ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ พบว่า ส่วนใหญ่มีรายได้จากการให้บริการ และการขายสินค้า อยู่ในระดับมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 75 และ 68 ตามลำดับ ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 จำนวน ร้อยละ และระดับของประเภทรายได้จากการดำเนินงานของธุรกิจ

(n = 165)

รายได้จากการดำเนินงาน	ระดับ					จำนวน	ร้อยละ
	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด		
1. รายได้จากการให้บริการ	9	19	15	13	68	124	75
2. รายได้จากการขายสินค้า	7	3	20	19	64	113	68
3. รายได้ค่าธรรมเนียม	14	7	12	13	9	55	33

สำหรับธุรกิจแบบ Business to Customer มีการดำเนินงานอยู่ในระดับมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 93 มีการทำธุรกรรมการเงินในรูปแบบ Online และ Offline คิดเป็นร้อยละ 77 และ 74 ตามลำดับ ลูกค้าที่ใช้วิธีการโอนเงินผ่านธนาคาร และชำระเงินกับผู้ขายโดยตรง คิดเป็นร้อยละ 86 และ 74 ตามลำดับ ธุรกิจที่มีการเปิดใช้เว็บไซต์บนอินเทอร์เน็ตแล้ว มีจำนวน 163 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 99 วิธีการส่งสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้า พบว่า ส่วนใหญ่ใช้บริการฝากส่งของผ่านบริษัทไปรษณีย์ไทย และการส่งของผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต อยู่ในระดับมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 58 และ 57 ตามลำดับ

ลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์พบว่า เป็นสินค้าที่จับต้องได้ จำนวน 103 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 62 รองลงมาเป็นบริการ จำนวน 102 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 62 ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 จำนวน และร้อยละของลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

(n = 165)

ลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	จำนวน	ร้อยละ
1. สินค้าที่จับต้องได้	103	62
2. บริการ	102	62
3. สินค้าที่จับต้องไม่ได้	36	22

วิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า ส่วนใหญ่รับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการเมื่อลูกค้าได้ทำการจ่ายชำระค่าสินค้า หรือบริการให้แก่กิจการ จำนวน 86 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 52 รองลงมาคือรับรู้รายได้เมื่อได้รับคำสั่งซื้อสินค้า หรือบริการจากลูกค้า จำนวน 42 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 25 ในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล่าช้าบางส่วนหรือทั้งหมด กิจการจำนวน 91 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 55 ไม่มีการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือและการเปิดเผยข้อมูล กิจการที่มีนโยบายการรับคืนสินค้า จำนวน 48 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 29 จะรับรู้รายการรับคืนสินค้าเมื่อได้รับสินค้ากลับคืนมายังกิจการ จำนวน 27 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 16 ที่รับรู้รายการรับคืนสินค้าเมื่อกิจการได้รับแจ้งการคืนสินค้าเป็นลายลักษณ์อักษร กิจการที่มีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ จำนวน 51 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 31 ประมาณการหนี้สินในงบดุล และงบกำไรขาดทุน และมีจำนวน 17 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 10 ที่รับรู้รายการโดยเปิดเผยรายการหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน มีกิจการจำนวน 42 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 25 ที่รับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ สิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ทั้งที่ตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับรายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในดังกล่าวนั้น ไม่ให้รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินให้เกิดความเข้าใจผิดได้ถึงมูลค่าของสินทรัพย์ที่สูงกว่าความเป็นจริงในงบดุล และค่าใช้จ่ายที่ต่ำกว่าความเป็นจริงในงบกำไรขาดทุน และมีกิจการที่รับรู้รายการสำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น จำนวน 24 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 14 ทั้งที่ตามมาตรฐานการบัญชีให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น

ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ สรุปได้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3 จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี

(n = 165)

ปัญหาในการปฏิบัติ	ระดับ					จำนวน	ร้อยละ	\bar{X}	S.D.	แปลผล
	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด					
1. สิ้นค้าคงเหลือ	12	27	34	23	21	117	71	2.22	1.54	น้อย
1.1 การรับรู้ค่าใช้จ่าย	9	24	38	23	23	117	71	2.30	1.58	น้อย
1.2 การวัดมูลค่า	13	32	29	21	21	116	70	2.14	1.76	น้อย
1.3 การเปิดเผยข้อมูล	14	26	35	24	20	119	72	2.23	1.59	น้อย
2. รายได้	15	22	41	39	21	138	84	2.68	1.41	ปานกลาง
2.1 การรับรู้รายได้	15	20	36	45	16	132	80	2.56	1.42	ปานกลาง
2.2 การวัดมูลค่า	15	19	46	34	29	143	87	2.86	1.61	ปานกลาง
2.3 การเปิดเผยข้อมูล	14	26	42	39	17	138	84	2.63	1.54	ปานกลาง
3. ประมาณการหนี้สินฯ	13	22	44	39	16	134	81	2.56	1.32	ปานกลาง
3.1 การรับรู้รายการ	12	19	48	41	14	134	81	2.59	1.32	ปานกลาง
3.2 การวัดมูลค่า	10	21	41	47	15	134	81	2.64	1.45	ปานกลาง
3.3 การเปิดเผยข้อมูล	16	26	44	30	18	134	81	2.48	1.48	น้อย
4. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	14	23	49	30	16	132	80	2.46	1.46	น้อย
4.1 การรับรู้รายการ	15	17	49	34	20	135	82	2.62	1.58	ปานกลาง
4.2 การวัดมูลค่า	14	24	46	33	14	131	79	2.42	1.49	น้อย
4.3 การเปิดเผยข้อมูล	12	27	52	25	14	130	79	2.36	1.53	น้อย
ปัญหาในการปฏิบัติ	13	23	42	33	19	130	79	2.48	1.24	น้อย

จากตารางที่ 3 พบว่า ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องรายได้ ด้านการรับรู้รายได้ การวัดมูลค่าของรายได้ และการเปิดเผยข้อมูล อยู่ในระดับปานกลาง คิดเป็นร้อยละ 84 และมีปัญหาเรื่องสิ้นค้าคงเหลือ ด้านการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย การวัดมูลค่าสิ้นค้าคงเหลือ และการเปิดเผยข้อมูล อยู่ในระดับน้อย คิดเป็นร้อยละ 71

เมื่อนำผลการศึกษาของกลุ่มตัวอย่าง ทดสอบทางสถิติ พบว่า ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี เรื่องสิ้นค้าคงเหลือ ของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อยู่ในระดับน้อยอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 สำหรับปัญหาในเรื่องรายได้ ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น จะพบในกลุ่มตัวอย่างเท่านั้น สรุปได้ดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี

(n = 165)

ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี	\bar{X}	t	P-value
1. เรื่องสินค้าคงเหลือ	2.22	-2.38	0.02*
2. เรื่องรายได้	2.69	1.62	0.11
3. เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	2.57	0.58	0.56
4. เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	2.46	-0.39	0.69
ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชี	2.49	-0.24	0.81

* ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหา อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ได้แก่ ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ (RTYP) ลักษณะสินค้าของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (PC) และการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือบริการของกิจการ (RevRec) ดังตารางที่ 5

ตารางที่ 5 ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย

ตัวแปร	สัมประสิทธิ์ความถดถอย	t	P-value
ค่าคงที่	0.87	2.31	0.02
RTYP	0.18	3.45	0.00*
PC	0.57	2.43	0.02*
RevRec	0.65	3.50	0.00*
IWD	0.29	1.48	0.14
Ret	0.06	0.29	0.77
Warr	0.12	0.63	0.53
IntGen	0.39	1.60	0.11
R&D	0.56	1.94	0.05

R = 0.42 R² = 0.17 Adjust R² = 0.13 F-value = 4.06 P-value = 0.00

* ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

1. สรุปผลการวิจัย

วิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า กิจการส่วนใหญ่รับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการ เมื่อลูกค้าได้ทำการชำระค่าสินค้าหรือบริการให้แก่กิจการ และในกรณีสินค้าเกิดความเสียหายหรือเกิดความล่าช้า มีบางกิจการไม่มีการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือรวมถึงการเปิดเผยข้อมูล กิจการที่มีนโยบายการรับคืนสินค้า ส่วนใหญ่จะรับรู้รายการเมื่อได้รับสินค้ากลับคืนมามากกว่าการรับรู้รายการเมื่อได้รับแจ้งการคืนสินค้าเป็น

ลายลักษณ์อักษร ส่วนกิจการที่มีนโยบายการรับประกันสินค้าหรือบริการ จะรับรู้รายการโดยประมาณการหนี้สินในงบดุล และงบกำไรขาดทุนคิดเป็นสัดส่วนมากกว่ากิจการที่รับรู้รายการโดยเปิดเผยรายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และมีกิจการบางส่วนที่รับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ สิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้าและรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน และรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัยหรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยโครงการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พบว่า มีปัญหาเรื่องสินค้าคงเหลือในระดับน้อย เรื่องรายได้มีปัญหในระดับปานกลาง เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ในด้านการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า มีปัญหาในระดับปานกลาง ส่วนด้านการเปิดเผยข้อมูลมีปัญหในระดับน้อย และเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ด้านการรับรู้รายการมีปัญหในระดับปานกลาง ด้านการวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูล มีปัญหาในระดับน้อย

จากการทดสอบสมมติฐาน พบว่า ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เรื่องสินค้าคงเหลือ รายได้ ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในด้านการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูล อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ได้แก่ ประเภทรายได้จากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ ลักษณะสินค้าของธุรกิจ และวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าหรือบริการของกิจการ

2. ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งนี้ จากการศึกษาพบว่า การปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีปัญหาและปัจจัยสำคัญที่มีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติ คือลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีโดยเฉพาะสำหรับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จึงทำให้มีปัญหาในการนำมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องมาปฏิบัติได้ เห็นควรให้สภาวิชาชีพบัญชีและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ต้องกำหนดหรืออาจต้องปรับปรุงเพิ่มเติมมาตรฐานการบัญชีเป็นการเฉพาะ เพื่อให้สอดคล้องกับลักษณะของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีเรื่องรายได้ของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กำหนดเงื่อนไขให้สามารถรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและบริการเมื่อได้รับชำระเงินจากลูกค้า และต้องทำการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้าภายในรอบบัญชีเดียวกัน กิจการบางส่วนไม่มีการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ และไม่เปิดเผยข้อมูล ในกรณีสินค้าเกิดความเสียหาย หรือความล่าช้าบางส่วนหรือทั้งหมด ผู้ใช้งบการเงินจึงต้องระมัดระวังในการใช้ข้อมูลสถานะทางการเงินของกิจการที่อาจแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่าที่สูงกว่ามูลค่าที่แท้จริงของสินค้า ส่วนผู้บริหารต้องให้ความสำคัญในเรื่องนี้เนื่องจากมีผลต่อการบริหารสินค้าคงคลังของกิจการ การวางแผนกลยุทธ์ทางการตลาด การขายและการบริหารงบประมาณต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง กิจการบางส่วนมีการรับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ สิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้าและรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน และรับรู้รายการสำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการวิจัยหรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งส่งผลให้งบการเงินของกิจการแสดงมูลค่าสินทรัพย์สูงกว่าความเป็นจริง แสดงรายจ่ายต่ำกว่าความเป็นจริง อาจทำให้ผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสียเกิดความเข้าใจผิดในผลการดำเนินงานและสถานะทางการเงินของกิจการได้ รวมทั้งนักบัญชีควรมีการอบรมเพิ่มเติมความรู้ ความเข้าใจ ในเรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สิน

ที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และเรื่องสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป ได้แก่ ศึกษาแนวทางการแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อจะได้ใช้เป็นแนวปฏิบัติทางการบัญชีต่อไป ศึกษาวิเคราะห์ปัจจัยอื่นๆที่มีได้ทำการวิจัยในครั้งนี้ ที่อาจมีอิทธิพลต่อปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ศึกษาผลกระทบต่อการตรวจสอบการเงินของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และศึกษารายงานทางการเงินระหว่างธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กับธุรกิจทั่วไป และธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศ

เอกสารอ้างอิง

- กิตติ ภัคคีวัฒนะกุล และ ทวีศักดิ์ กาญจนสุวรรณ. 2549. **คัมภีร์การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce)**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: บริษัท เคทีพี คอมพ์ แอนด์ คอนซัลท์ จำกัด.
- กัลยา วานิชย์บัญชา. 2548. **สถิติสำหรับงานวิจัย**. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สุภัทรีย์ ทองเจริญ, จุมพฏ ไพรัตน์นารถ, และ กอปรชล ทรงศรี. 2546. **แนวคิดเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ (Revenue Accounting) ของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย**. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต สาขาการบัญชี, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ศุรยuth กอบกิจพานิชผล. 2544. **แนวปฏิบัติทางการบัญชีกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์**. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต สาขาการบัญชี, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- 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.
- 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.
- Encyclopedia Center. 1999. **Accounting Issues in Electronic Commerce** (Online). 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/, August 2007.
- Korea Accounting Standard Board. 2000. Research Report No. 03 **Accounting of Electronic Commerce** (Online). www.kasb.or.kr/, August 2007.

