

บทที่ 6

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษาเรื่อง ปัญหาและวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือของธุรกิจแร่ดินขาว และแร่หินปูนในจังหวัดลำปาง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัญหาและวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือในเรื่อง การรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การตรวจนับ และการเปิดเผยข้อมูล รวมทั้งการจัดทำรายงานสินค้า และวัตถุดิบของธุรกิจแร่ดินขาวและแร่หินปูน โดยอาศัยแนวคิด ทฤษฎีเกี่ยวกับบัญชีสินค้าคงเหลือ ได้แก่ แม่บทการบัญชี มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่องสินค้าคงเหลือ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 89

การศึกษานี้ทำโดยใช้แบบสอบถามผู้ทำบัญชี ในเรื่องปัญหาและวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ทำการศึกษางบการเงินของธุรกิจแร่ดินขาวและแร่หินปูนเพื่อทราบถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีเรื่องการรับรู้รายการ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงแนวทางการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีธุรกิจแร่ดินขาวและแร่หินปูน และเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่ลำปางที่กำกับดูแลธุรกิจแร่ดินขาวและแร่หินปูน เพื่อทราบปัญหาของผู้ทำบัญชีในทางปฏิบัติงานเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ

ในการวิเคราะห์ที่ได้ทำการวิเคราะห์แบบสอบถามจากผู้ทำบัญชีของธุรกิจแร่ดินขาว และธุรกิจแร่หินปูนในจังหวัดลำปางที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลจำนวน 46 ราย แต่ได้ตอบแบบสอบถามกลับมา 32 ราย คิดเป็นร้อยละ 69.56 และนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์โดยใช้ค่าสถิติที่ใช้คือ ความถี่ ร้อยละ และค่าเฉลี่ยเลขคณิต ส่วนการศึกษาจากงบการเงินจะศึกษางบการเงินรอบบัญชีปี 2550 ของธุรกิจแร่ดินขาวและแร่หินปูนที่ได้ตอบแบบสอบถามกลับมาจำนวน 32 ราย โดยนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์เป็นอัตราร้อยละ สำหรับแนวทางการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร สังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่ลำปาง ใช้การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพโดยผลการศึกษาสรุปได้ดังนี้

1. สรุปผลการศึกษา

1.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถาม

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามมีทั้งหมดจำนวน 32 ราย ส่วนใหญ่มีตำแหน่งเป็นพนักงานบัญชี จำนวน 28 ราย คิดเป็นร้อยละ 87.50 ส่วนใหญ่มีระดับการศึกษาสูงสุดระดับปริญญาตรี มีจำนวน 18 ราย คิดเป็นร้อยละ 56.25 โดยสำเร็จการศึกษาสาขาวิชาการบัญชี จำนวน 29 ราย คิดเป็นร้อยละ 90.63 มีประสบการณ์การทำงานบัญชี 5 - 10 ปี จำนวน 14 ราย คิดเป็นร้อยละ 43.75 และส่วนใหญ่มีความเข้าใจว่า มาตรฐานการบัญชีกำหนดหลักเกณฑ์การตีราคาคงเหลือของแร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ ตามวิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาไถ่จะต่ำกว่า จำนวน 28 ราย คิดเป็นคิดเป็นร้อยละ 87.50

ส่วนที่ 2 ลักษณะการประกอบธุรกิจและวิปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ

กิจการส่วนใหญ่มีรูปแบบการจดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัด และห้างหุ้นส่วนจำกัด เท่ากัน จำนวน 16 ราย คิดเป็นร้อยละ 50.00 กิจการส่วนใหญ่ไม่ได้มาตรฐาน ISO จำนวน 26 ราย คิดเป็นร้อยละ 81.25 โดยวิธีการจัดทำบัญชีส่วนใหญ่มีพนักงานจัดทำบัญชีแต่จ้างสำนักงานบัญชีจัดทำบการเงิน จำนวน 22 ราย คิดเป็นร้อยละ 68.75 ส่วนใหญ่มีพนักงานบัญชี 1 คน จำนวน 20 ราย คิดเป็นร้อยละ 62.50

กิจการได้รับอนุญาตประทานบัตร จำนวน 18 ราย คิดเป็นร้อยละ 56.25 โดยผู้ที่ได้รับอนุญาตประทานบัตรส่วนใหญ่มีอายุประทานบัตร 10 ปี จำนวน 7 ราย คิดเป็นร้อยละ 38.89 วิธีการตัดจ่ายประทานบัตรส่วนใหญ่ตัดตามวิธีเส้นตรง จำนวน 12 ราย คิดเป็นร้อยละ 66.67

ขั้นตอนการผลิตของธุรกิจแร่ดินขาวส่วนใหญ่ขุดแร่ดินขาวเป็นแร่ดิบจำนวน 13 ราย คิดเป็นร้อยละ 61.90 รองลงมาเป็นขั้นตอนนำแร่ดิบมาเข้าเครื่องบดเพื่อให้ดินแตกตัวจำนวน 12 ราย คิดเป็นร้อยละ 57.14 ส่วนธุรกิจแร่หินปูนมีขั้นตอนการผลิต คือ ระเบิดแร่หินปูนออกมาจากแหล่งและไม่ย่อยเพื่อให้ได้หินขนาดต่างๆ เท่ากัน จำนวน 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 100.00 สำหรับต้นทุนการผลิตส่วนใหญ่เป็นค่าน้ำมันเชื้อเพลิงและต้นทุนค่าแรงงานเท่ากัน จำนวน 32 ราย คิดเป็นร้อยละ 100.00

ธุรกิจแร่ดินขาวส่วนใหญ่จำหน่ายแร่ดินขาวที่ขุดยังไม่ได้ล้าง จำนวน 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 52.38 รองลงมาเป็นแร่ดินขาวที่ล้างแต่งแล้วอัดเป็นก้อนและแร่ดินขาวที่ตากแห้งแล้วบดเป็นผง

เท่ากัน จำนวน 7 ราย คิดเป็นร้อยละ 33.33 ส่วนธุรกิจแร่หินปูนจำหน่ายหินย่อยคัดเกรดขนาดต่างๆ จำนวน 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 100.00 โดยกิจการส่วนใหญ่ใช้การวัดปริมาณสินค้าที่ขายโดยวิธีชั่งน้ำหนักก่อนออกจากโรงงาน จำนวน 26 ราย คิดเป็นร้อยละ 81.24 หน่วยในการวัดปริมาณสินค้าที่ขายเป็นตัน จำนวน 24 ราย คิดเป็นร้อยละ 75.00 โดยส่วนใหญ่ราคาขายค่อนข้างคงที่ จำนวน 29 ราย คิดเป็นร้อยละ 90.62

กิจการส่วนใหญ่บันทึกบัญชีสินค้าแบบสิ้นงวด จำนวน 30 ราย คิดเป็นร้อยละ 93.75 ใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดด้วยวิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ต่ำกว่า จำนวน 22 ราย คิดเป็นร้อยละ 68.75 โดยราคาทุนสินค้าคงเหลือเมื่อวันสิ้นงวดของกิจการส่วนใหญ่ใช้ราคาทุนโดยประมาณ จำนวน 20 ราย คิดเป็นร้อยละ 62.50 สำหรับเทคนิคที่ใช้ในการประมาณราคาขายใช้เทคนิคราคาที่คาดว่าจะขายได้ จำนวน 18 ราย คิดเป็นร้อยละ 72.00

สำหรับการเปิดเผยข้อมูลสินค้าคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ส่วนใหญ่จะเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือและวิธีที่ใช้ในการคำนวณราคาทุน จำนวน 24 ราย คิดเป็นร้อยละ 75.00

กิจการส่วนใหญ่ไม่มีการจัดทำบัญชีต้นทุน จำนวน 22 ราย คิดเป็นร้อยละ 68.75 ในงบกำไรขาดทุนของกิจการส่วนใหญ่ได้แสดงต้นทุนขายแยกออกจากค่าใช้จ่ายขายบริหาร จำนวน 31 ราย คิดเป็นร้อยละ 96.88

การควบคุมสินค้าคงเหลือกิจการส่วนใหญ่ใช้วิธีมียามคอยควบคุมดูแลตลอด 24 ชั่วโมง จำนวน 22 ราย คิดเป็นร้อยละ 68.75 รองลงมามีการจัดทำบัญชีสต็อกสินค้า จำนวน 12 ราย ซึ่งธุรกิจแร่หินขาวจัดทำสต็อกสินค้า 10 ราย และธุรกิจแร่หินปูนจัดทำสต็อก 2 ราย โดยธุรกิจแร่หินขาวส่วนใหญ่จัดทำบัญชีสต็อกสินค้าประเภทแร่หินขาวดิบที่ขุดจากเหมืองยังไม่ได้ล้าง และแร่หินขาวที่ตากแห้งแล้ววัดเป็นผงเท่ากัน จำนวน 5 ราย การจัดทำบัญชีสต็อกสินค้ากิจการได้จัดทำทั้งรายการรับและขาย จำนวน 10 ราย คิดเป็นร้อยละ 100.00 สต็อกสินค้าส่วนใหญ่ได้บันทึกรายการปริมาณคงเหลือ จำนวน 9 ราย คิดเป็นร้อยละ 90.00 รองลงมาเป็นรายการปริมาณ จำนวน 8 ราย คิดเป็นร้อยละ 80.00 สำหรับธุรกิจแร่หินปูนจัดทำบัญชีสต็อกสินค้าประเภทหินย่อยคัดเกรด จำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 100.00 โดยจัดทำทั้งรายการรับและขาย จำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ ในสต็อกจะแสดงรายการปริมาณคงเหลือ ปริมาณ และปริมาณคงเหลือเท่ากัน จำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 50.00

ส่วนที่ 3 ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาในการปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ

จากการศึกษาถึงปัญหาในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ในเรื่องการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ มีระดับปัญหาอยู่ในระดับมาก โดยปัญหาระดับมากที่สุดในการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ได้แก่ การไม่ทราบต้นทุนสินค้าที่ขายจนกว่าจะมีการปิดบัญชีและการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ส่วนปัญหาในระดับมาก ได้แก่ ไม่มีการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือในแต่ละขั้นตอนตามหลักการบัญชี ไม่ทราบปริมาณสินค้าคงเหลือที่แน่นอน ณ วันสิ้นงวด (ใช้วิธีประมาณการ) และได้รับผลกระทบของการตีราคาสินค้าคงเหลือสูงไปหรือต่ำไปในแต่ละงวดบัญชีทำให้งบกำไรขาดทุนไม่สะท้อนกำไรขาดทุนที่ถูกต้อง

สำหรับปัญหาสินค้าคงเหลือเรื่องอื่นๆ มีปัญหาอยู่ในระดับมาก โดยปัญหาระดับมากที่สุด ได้แก่ ไม่มีข้อมูลต้นทุนสินค้าแต่ละชนิดเพื่อใช้ในการบริหารงาน ไม่สามารถเปิดเผยมูลค่าสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย และไม่สามารถจัดทำสต็อกหรือบัญชีสินค้าของกิจการได้

1.2 ผลการศึกษาการแสดงรายการสินค้าคงเหลือในงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

กิจการส่วนใหญ่แสดงรายการสินค้าคงเหลือไว้ในงบดุล จำนวน 23 ราย ได้เปิดเผยมูลค่าสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น (ต้นทุนสินค้าที่ขาย) จำนวน 23 ราย รองลงมาได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้วัดมูลค่าและวิธีที่ใช้ในการคำนวณราคาทุน จำนวน 19 ราย และเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีสินค้าคงเหลือและมูลค่าตามบัญชีสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทจำนวน 17 ราย

การเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีสินค้าคงเหลือและมูลค่าตามบัญชีสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทได้แสดงไว้ จำนวน 17 ราย แยกเป็นธุรกิจแร่ดินขาว จำนวน 12 ราย และธุรกิจแร่หินปูน จำนวน 5 ราย ซึ่งธุรกิจแร่ดินขาวได้แสดงเป็นรายการวัตถุดิบและสินค้าสำเร็จรูป จำนวน 12 ราย สินค้าระหว่างผลิตแสดงไว้ จำนวน 1 ราย ส่วนธุรกิจแร่หินปูนได้แยกประเภทสินค้าคงเหลือไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยแสดงรายการเป็นหินคัดแต่ละขนาดโดยแสดงทั้งปริมาณและมูลค่า จำนวน 4 ราย และแสดงเป็นรายการสินค้าสำเร็จรูปโดยไม่ได้แยกหินแต่ละขนาด จำนวน 1 ราย

นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ส่วนใหญ่เป็นวิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ต่ำกว่า จำนวน 17 ราย รองลงมาไม่ได้แสดงนโยบายการบัญชีสินค้าคงเหลือ จำนวน 4 ราย และใช้นโยบายราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า จำนวน 2 ราย

1.3 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการสัมภาษณ์

ส่วนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เรื่อง ปัญหาของผู้ทำบัญชีในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับบัญชีสินค้าคงเหลือในเรื่องการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การตีราคาสินค้าคงเหลือ พบว่าเมื่อกิจการมีสถานภาพเป็นนิติบุคคลต้องยื่นงบการเงินให้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง โดยงบการเงินต้องมีการปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่ข้อกำหนดในหลักการบัญชีอาจจะก่อให้เกิดความยุ่งยากและปัญหาในการปฏิบัติงานได้เช่นกัน สำหรับรายการสินค้าคงเหลือโดยทั่วไปผู้ทำบัญชีของกิจการจะใช้วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าแบบสิ้นงวด และรับรู้รายการสินค้าคงเหลือเมื่อสิ้นงวดเพื่อทำการปิดบัญชี กิจการที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับเหมืองแร่ดินขาวและแร่หินปูนจะมีลักษณะการดำเนินงาน ลักษณะของสินค้าจะแตกต่างจากธุรกิจอื่น เช่น ธุรกิจซื้อขายไปจะมีการจัดการสินค้าคงเหลือค่อนข้างง่ายเพราะมีหลักฐานในการซื้อที่ถือเป็นต้นทุน และจำนวนที่ซื้อระบุไว้ชัดเจน แต่กิจการแร่ดินขาวและแร่หินปูนสินค้าคงเหลือมีลักษณะไม่สามารถนับเป็นชิ้นอันได้ โดยปริมาณสินค้าคงเหลือผู้ทำบัญชีมักจะให้พนักงานที่มีประสบการณ์ และความชำนาญประมาณให้ ผู้ทำบัญชีจึงมีปัญหาในการตรวจนับสินค้าคงเหลือ และไม่สามารถใช้สูตรการผลิตเพื่อคำนวณย้อนกลับหาปริมาณสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทเป็นจำนวนที่แน่นอน โดยทั่วไปแล้วกิจการไม่มีการจัดทำบัญชีต้นทุนเพื่อคำนวณหาต้นทุนของสินค้าคงเหลือในแต่ละขั้นตอนการผลิต จึงทำให้กิจการไม่สามารถทราบต้นทุนที่แท้จริงของสินค้า มูลค่าของสินค้าคงเหลือจึงเป็นราคาทุน โดยประมาณ ผู้ทำบัญชีจะทราบต้นทุนของสินค้าคงเหลือได้ต่อเมื่อมีการปิดบัญชีเท่านั้น และผู้ทำบัญชีจะมีปัญหาในการเช็คยอดสินค้าคงเหลือระหว่างบัญชีกับสินค้าคงเหลือที่มีอยู่จริง ซึ่งอาจทำให้สินค้าสูญหายแต่ไม่สามารถตรวจเช็คได้

ส่วนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เรื่อง ปัญหาของผู้ทำบัญชีในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับบัญชีสินค้าคงเหลือในเรื่องการจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ พบว่า ผู้ทำบัญชีมีปัญหาในการจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ เนื่องจากผู้ทำบัญชีของธุรกิจแร่หินปูนไม่ทราบปริมาณหินแต่ละขนาดที่ไม่ได้ในแต่ละครั้งได้จึงไม่สามารถลงรายการสินค้าด้านรับ อีกทั้งมูลค่าต้นทุนของหินแต่ละขนาดไม่สามารถคำนวณต้นทุนและเฉลี่ยเข้าหินแต่ละขนาดได้ สำหรับการจ่ายสินค้ามีการชั่งน้ำหนักก่อนออกจากโรงโม่จึงสามารถลงรายการได้อีกทั้งมีราคาขายที่ระบุไว้ชัดเจน แต่สำหรับ

ธุรกิจแร่ดินขาวสามารถลงรายการสินค้าคงคลังด้านรับ และจ่ายได้ แต่รายการด้านรับไม่สามารถระบุมูลค่าต้นทุนสินค้าที่ผลิตได้ แต่รายการจ่ายสามารถลงได้ทั้งปริมาณ และมูลค่า ซึ่งมูลค่าเป็นราคาที่ขายให้ลูกค้า สำหรับมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่แสดงในงบการเงินนั้นผู้ทำบัญชีจะใช้การตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยวิธีการทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แต่ตามมาตรา 65 ทวิ(6) ให้ใช้การตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยวิธีการทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดต่ำกว่า ซึ่งมูลค่าสุทธิที่จะได้รับกับราคาตลาดอาจจะไม่ใช่มูลค่าเดียวกัน ดังนั้นผู้ทำบัญชีต้องทำการปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิทางภาษีอากร ซึ่งผู้ทำบัญชีอาจมีปัญหาในการคำนวณหามูลค่าสุทธิที่จะได้รับเนื่องจากธุรกิจเหมืองแร่ค่อนข้างจะคำนวณหายาก แต่ราคาตลาดโรงผลิตแต่ละโรงจะประกาศราคาขายอยู่แล้วจึงคำนวณหาราคาตลาดไม่ยาก

2. อภิปรายผลการศึกษา

จากการศึกษาถึงปัญหาและวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือในเรื่อง การรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การตรวจนับ และการเปิดเผยข้อมูล รวมทั้งการจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบของธุรกิจแร่ดินขาวมีสาระสำคัญที่ควรพิจารณาเพื่อเปรียบเทียบกับแนวความคิด และทฤษฎีดังนี้

1. ผลการศึกษา พบว่า ผู้ทำบัญชีมีปัญหาเรื่องการตรวจนับ และการวัดมูลค่า โดยส่วนใหญ่ไม่ทราบต้นทุนสินค้าที่ขายจนกว่าจะมีการปิดบัญชี และการตรวจนับสินค้าคงเหลือในระดับมากที่สุด ส่วนปัญหาเรื่องไม่มีการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือในแต่ละขั้นตอนตามหลักการบัญชีไม่ทราบปริมาณสินค้าคงเหลือที่แน่นอน ณ วันสิ้นงวด (ใช้วิธีประมาณการ) เป็นปัญหาในระดับมาก สอดคล้องกับผลการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีซึ่งพบว่า ผู้ทำบัญชีมีปัญหาในการตรวจนับและการคำนวณต้นทุนสินค้า สาเหตุของปัญหาอาจเนื่องมาจาก ลักษณะของสินค้าและการจัดเก็บสินค้ามีความยุ่งยากในการตรวจนับ ซึ่งในแต่ละขั้นตอนการผลิตและออกมาเป็นสินค้าสำเร็จรูปยังไม่สามารถนับเป็นชิ้นอันได้ ต้องใช้การประมาณปริมาณ และกิจการไม่มีการทำบัญชีต้นทุนที่คำนวณหาต้นทุนในแต่ละขั้นตอนการผลิตได้ ดังนั้น การรับรู้รายการสินค้าคงเหลือในงบการเงินจึงใช้มูลค่าและปริมาณสินค้าคงเหลือที่ได้มาจากการประมาณ

2. ผลการศึกษา พบว่า กิจการส่วนใหญ่ควบคุมสินค้าคงเหลือด้วยวิธีมียามคอยควบคุมดูแลตลอด 24 ชั่วโมง และผู้ทำบัญชีไม่ได้จัดทำสต็อกสินค้าหรือได้จัดทำสต็อกสินค้าคงเหลือแต่ลงรายการไม่ถูกต้องครบถ้วนตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 89 ข้อ 9 ซึ่งสอดคล้องกับผลการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรพบว่า เนื่องจากลักษณะของสินค้าและการเก็บสต็อกสินค้าแตกต่างจากธุรกิจทั่วไป ไม่สามารถนับเป็นชิ้นอันได้ โดยเฉพาะกิจการ โรงโม่หินที่

ไม่ทราบปริมาณหินที่ไม่ออกมาต่อครั้งได้ว่ามีปริมาณเท่าใด จึงไม่สามารถหาปริมาณสินค้าที่รับเข้าสต็อกได้ และกิจการส่วนใหญ่ไม่สามารถคำนวณหาต้นทุนสินค้าที่รับเข้าสต็อกได้ โดยส่วนใหญ่ทั้งธุรกิจแร่หินขาวและแร่หินปูน จะจัดทำรายงานสินค้าด้านจ่ายได้เนื่องจากมีการวัดปริมาณสินค้าที่ขายจากการชั่งน้ำหนัก และมูลค่าเป็นราคาที่ขายให้ลูกค้าซึ่งระบุไว้ในใบกำกับสินค้า ดังนั้นการลงรายการในรายงานสินค้าและวัตถุดิบจึงจัดทำไม่ถูกต้อง ครบถ้วน ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 89 ข้อ 9 ที่กำหนดให้ลงรายงานตามปริมาณสินค้าหรือวัตถุดิบที่รับมาหรือจ่ายไปจริงโดยจัดให้มีเอกสารประกอบการลงรายงานเป็นใบสำคัญรับหรือจ่ายสินค้า และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่รับมาหรือจ่ายไปซึ่งสินค้าหรือวัตถุดิบ โดยแยกออกเป็นแต่ละประเภท ชนิด ขนาด หรือในลักษณะทำนองเดียวกันของสินค้าหรือวัตถุดิบก็ได้ และรายงานแสดงรายละเอียดสินค้าหรือวัตถุดิบที่รับมาหรือจ่ายไป จะต้องมียุทธศาสตร์และข้อความอย่างน้อย คือ วันเดือนปี ปริมาณสินค้าและวัตถุดิบที่รับมาหรือจ่ายไป และมูลค่ารวมของสินค้าและวัตถุดิบที่รับมาหรือจ่ายไป

3. ผลการศึกษา พบว่า ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่บันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือวิธีสิ้นงวด มีการรับรู้รายการสินค้าคงเหลือเมื่อสิ้นงวด และผู้ทำบัญชีเข้าใจว่ามาตรฐานการบัญชีกำหนดให้การตีราคาสินค้าคงเหลือของแร่ และผลิตภัณฑ์จากแร่ตามวิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่องสินค้าคงเหลือนั้น ไม่ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดยผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าภายหลังการเก็บเกี่ยวแร่ และผลิตภัณฑ์จากแร่ เนื่องจากสินค้าคงเหลือเหล่านี้วัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับซึ่งเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรมเหล่านั้น นอกจากนี้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ(6) ได้กำหนดให้ตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดต่ำกว่า ซึ่งจะเห็นว่ามีความแตกต่างกันกับมาตรฐานการบัญชี และสิ่งที่ผู้ทำบัญชีปฏิบัติ

3. ข้อเสนอแนะ

1. จากการศึกษาแสดงให้เห็นว่า ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่ใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือวิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดต่ำกว่า แต่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่องสินค้าคงเหลือในเรื่องการวัดมูลค่าไม่ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดยผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าภายหลังการเก็บเกี่ยวแร่ และผลิตภัณฑ์จากแร่ เนื่องจากสินค้าคงเหลือเหล่านี้วัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (6) ให้ตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดต่ำกว่า ซึ่งเป็นปัญหาสำหรับผู้ทำบัญชีว่าจะใช้ราคาใดในการตีราคาสินค้าคงเหลือเมื่อสิ้น

งวด เนื่องจากธุรกิจเหมืองแร่คำนวณหาราคาทุนได้ยาก ส่วนมูลค่าสุทธิที่จะได้รับกับราคาตลาดนั้น อาจจะไม่ใช้ราคาเดียวกัน ดังนั้น หน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรจะร่วมกันกำหนดแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของสินค้ำคงเหลือของธุรกิจเหมืองแร่ให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน เพื่อเป็นการลดปัญหาให้แก่ผู้ทำบัญชีในการบันทึกบัญชีสินค้ำคงเหลือดังกล่าว

2. ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่จัดทำรายงานสินค้ำคงเหลือและวัตถุดิบ ไม่ถูกต้องครบถ้วนตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 89 ได้ ซึ่งสาเหตุส่วนหนึ่งมาจากลักษณะของสินค้ำคงเหลือตรวจนับได้ยาก และไม่สามารถตรวจนับเป็นจำนวนที่แน่นอนได้ จึงเป็นอุปสรรคและปัญหาในการจัดทำรายงานสินค้ำคงเหลือและวัตถุดิบ ดังนั้น เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรควรให้คำแนะนำในข้อกำหนด ระเบียบปฏิบัติ ในการจัดทำรายงานสินค้ำและวัตถุดิบแก่ผู้ทำบัญชี

3. กิจการควรมีการวางระบบบัญชีที่ดี มีการจัดทำบัญชีต้นทุน เพื่อสามารถคำนวณหาต้นทุนที่แท้จริงของสินค้ำได้ ซึ่งข้อมูลต้นทุนหรือข้อมูลทางบัญชีจะมีประโยชน์สำหรับกิจการอย่างมากที่จะนำมาใช้ในการวางแผนในการบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และกิจการควรให้ความสำคัญในการจัดทำงบการเงิน โดยมุ่งเน้นการใช้ประโยชน์จากข้อมูลในงบการเงินมากที่สุด และไม่ควรคิดว่างบการเงินที่จัดทำขึ้นนั้นเป็นเพียงหน้าที่ ที่ต้องยื่นต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า และกรมสรรพากรเท่านั้น