

นโยบายการบัญชีและผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงานต่อบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ดร.กิตติมา อัครนุพงศ์*

นิยะดา วิเศษบริสุทธิ์*

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษานโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ในปีแรกที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงานบังคับใช้ และตรวจสอบผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ต่อ สภาพหนี้และความสามารถในการทำกำไรของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร ผลที่ได้จากการศึกษาพบว่า บริษัทจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรส่วนใหญ่เลือกใช้วิธีคำนวณผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีผลกระทบต่อพนักงานปรับกับกำไรสะสมต้นงวด นอกจากนี้ การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ส่งผลให้เกิดรายการภาวะผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานในงบแสดงฐานะการเงิน และค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานใน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ อัตราส่วนแสดงสภาพหนี้ที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 สูงกว่าอัตราส่วนแสดงสภาพหนี้ที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออกอย่างมีนัยสำคัญ และอัตราส่วนแสดงความสามารถในการทำกำไรที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ต่ำกว่าอัตราส่วนแสดงความสามารถในการทำกำไรที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออกอย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้ ผลการศึกษายังพบว่า ภาวะผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานมีความสัมพันธ์เป็นบวกกับขนาดและจำนวนพนักงานอย่างมีนัยสำคัญ และ

ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานมีความสัมพันธ์เป็นบวกกับขนาดและจำนวนพนักงานอย่างมีนัยสำคัญเช่นที่
ผลที่ได้จากการศึกษานี้จะเป็นประโยชน์ต่อสภาวิชาชีพบัญชีในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ในอนาคต
และยังเป็นข้อมูลเบื้องต้นเพื่อให้บริษัทจดทะเบียนทราบผลกระทบและสามารถหาวิธีการในการลดผลกระทบของมาตรฐาน
การบัญชีฉบับนี้

คำสำคัญ: มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ผลประโยชน์ของพนักงาน ภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงาน
ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน

ABSTRACT

The objectives of this paper are to study the accounting policies which companies choose for the first year of adoption of TAS19 Employee Benefits and investigate the effects of adoption TAS 19 on debt and profitability of listed companies on Resource Industry. The results indicate that most companies listed on resource industry calculate the cumulative effect of changes in accounting policy related to employee benefits adjusting to the beginning retained earnings. Furthermore, the adoption TAS 19 requires the recognition employee benefit obligation in Statement of Financial Position and employee benefit expense in Statement of Comprehensive Income. The debt ratio including the effect of TAS 19 is more significantly than that of the adjusted debt ratio whilst the profitability ratio including the effect of TAS 19 is less significantly than that of the adjusted profitability ratio. In addition, the findings also show that employee benefit obligation is positively and significantly related to size and number of employees. Similarly, employee benefit expense is positively and significantly related to size and number of employees. The results will contribute to the Federation of Accounting Profession in improvement TAS 19 in the future. It also provides the information for the listed companies about the effects and then the companies will find the appropriate methods for reducing the effects of this standard.

Keywords: TAS 19 Employee Benefits, Employee Benefit Obligation, Employee Benefit Expense

บทนำ

จากการที่สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยที่ปรับปรุงใหม่หลายฉบับ ซึ่งมาบังคับใช้กับงบการเงินที่ถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป เช่น มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนอของงบการเงิน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สิ้นค้าคงเหลือ ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ปรับปรุงใหม่นั้น มาตรฐานบางฉบับเป็นการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่มีมาแต่เดิม แต่ก็มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินส่วนหนึ่งที่เป็นเรื่องใหม่ ๆ ที่ประเทศไทยยังไม่เคยมีมาตรฐานฉบับนั้น ๆ มาก่อน เช่น มาตรฐานการบัญชี

ฉบับที่ 19¹ เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก ซึ่งการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ มาถือปฏิบัติย่อมส่งผลกระทบต่อฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เมื่อนำมาใช้จะเกิดค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน และหนี้สินจากผลประโยชน์พนักงาน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 กิจการต้องมีการจัดประเภท อสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ได้ใช้ในการดำเนินงานใหม่ ออกเป็น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ถือเป็นสินทรัพย์ประเภทใหม่ ในงบแสดงฐานะการเงิน และหากกิจการเลือกใช้วิธีมูลค่า ยุติธรรมกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้อง ตีมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นมูลค่ายุติธรรม ทุกปี ดังนั้น จะเกิดกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลง มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไร ขาดทุนเบ็ดเสร็จ แสดงถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการนำ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ ๆ มาถือปฏิบัติ ในมาตรฐานการบัญชีการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ Taesiriphet (2012) พบว่า มาตรฐานการบัญชีที่ผลกระทบต่อ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีทั้งหมด คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 และได้ประมาณการผลกระทบ ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 โดยเกิดผลกระทบ น้อยที่สุด เท่ากับ 3 ล้านบาทและสูงสุดถึง 7,900 ล้านบาท ดังนั้นในการศึกษาครั้งนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา นโยบาย การบัญชีที่บริษัทเลือกใช้ในปีแรกที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 บังคับใช้ และตรวจสอบผลกระทบจากการถือ ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ต่อฐานะการเงิน และผลการดำเนินงาน โดยวัดฐานะการเงินและผลการ ดำเนินงานเป็นอนุส่วนทางการเงินที่สำคัญ เช่น อัตราส่วน

หนี้สินต่อทุน อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ อัตราส่วน ผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อีกทั้งยังศึกษาปัจจัยที่อาจ ส่งผลทำให้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 มีผลกระทบต่อ ฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียน แตกต่างกัน เช่น ขนาดของกิจการ จำนวนพนักงาน โดยการ ศึกษาครั้งนี้จะศึกษาเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มทรัพยากร เนื่องจากจากงานวิจัยในอดีต พบว่า บริษัทจดทะเบียนใน อุตสาหกรรมนี้ได้รับผลกระทบจาก (Taesiriphet, 2012) อีกทั้งยังไม่มีงานวิจัยในอดีตที่ศึกษาผลกระทบจากมาตรฐาน การบัญชีฉบับดังกล่าวในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร ผลของการศึกษาคาดว่าจะเป็นประโยชน์ต่อบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในการเตรียมความพร้อมกับการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 อีกทั้งเป็น ข้อมูลให้กับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีในการปรับปรุง มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 ในอนาคต

วัตถุประสงค์ในการวิจัย

- งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์หลัก ดังนี้
1. เพื่อศึกษานโยบายการบัญชีของบริษัทจดทะเบียน ที่เลือกใช้ในปีแรกที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน บังคับใช้
 2. เพื่อศึกษาผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงานต่อ ผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
- นอกจากนี้ การศึกษาครั้งนี้ยังมีการตรวจสอบว่าขนาด ของกิจการมีความสัมพันธ์กับภาวะผูกพันผลประโยชน์ของ พนักงานและค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานหรือไม่ และมีการตรวจสอบว่าจำนวนพนักงานมีความสัมพันธ์กับ ภาวะผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานและค่าใช้จ่าย ผลประโยชน์ของพนักงานหรือไม่

¹ ในช่วงเวลาการศึกษา สภาวิชาชีพบัญชียังไม่มีประกาศใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2555) ซึ่งเริ่มบังคับใช้กับงบการเงิน เริ่มตั้งแต่ 1 มกราคม 2557

บททวนวรรณกรรม

การทบทวนวรรณกรรม แบ่งเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่ 1 เป็นการสรุปสาระสำคัญของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน และส่วนที่ 2 เป็นงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

เนื่องจากงานวิจัยฉบับนี้ศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ต่องบการเงินในปี 2554 และปี 2555 ดังนั้น ในช่วงเวลาดังกล่าว เป็นการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ที่ออกมาในปี 2552 โดยมีผลบังคับใช้กับงบการเงินเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ซึ่งสามารถสรุปสาระสำคัญของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ดังนี้

คำว่า ผลประโยชน์พนักงาน หมายถึง สิ่งตอบแทนทุกรูปแบบที่กิจการให้เพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่ได้รับจากพนักงาน โดยแบ่งผลประโยชน์ของพนักงาน ออกเป็น 4 ประเภท

1. ผลประโยชน์ระยะสั้นสำหรับพนักงาน หมายถึง ผลประโยชน์ของพนักงาน (ที่มีใช่ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง) ซึ่งมีกำหนดจ่ายชำระภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นสุดที่พนักงานได้ให้บริการ เช่น ค่าจ้าง เงินเดือน เงินสมทบกองทุนประกันสังคม เงินที่จ่ายสำหรับการหยุดพักผ่อนของพนักงานประจำปีและการลาป่วย ส่วนแบ่งกำไรและโบนัส (หากจ่ายภายใน 12 เดือน นับจากวันสิ้นสุด) ให้รับรู้ผลประโยชน์ระยะสั้นเป็นหนี้สิน (ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย) หลังจากหักจำนวนเงินที่จ่ายแล้ว และรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นจะกำหนดหรืออนุญาตให้รวมผลประโยชน์เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้

2. ผลประโยชน์หลังออกจากงาน ให้รวมถึง ผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน เช่น บำนาญ และผลประโยชน์อื่นเมื่อออกจากงาน เช่น การประกันชีวิตหลังออกจากงาน และค่ารักษาพยาบาลหลังออกจากงาน โดยโครงการผลประโยชน์หลังออกจากงาน แบ่งออกเป็นโครงการสมทบเงินและ

โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ สรุปได้ ดังนี้

2.1 โครงการสมทบเงิน เป็นโครงการที่กำหนดจำนวนเงินที่สมทบในแต่ละงวดเท่ากัน วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ไม่ยุ่งยาก เนื่องจากจำนวนภาระผูกพันในแต่ละงวดจะถูกกำหนดโดยจำนวนเงินที่จ่ายสมทบนั้น ไม่ต้องใช้ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และไม่ต้องคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบัน ณวันที่ภาระผูกพันดังกล่าวมีกำหนดจ่ายเกินกว่า 12 เดือนนับจากวันสิ้นสุดที่พนักงานให้บริการ โดยต้องรับรู้เงินสมทบที่จ่ายในโครงการสมทบเงินเป็นหนี้สิน (ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย) หลังหักเงินสมทบที่จ่ายแล้ว และบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นจะอนุญาตให้รวมเงินสมทบที่เป็นราคาทุนของสินทรัพย์

2.2 โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้มีความซับซ้อน เนื่องจากจำเป็นต้องใช้ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยเพื่อวัดมูลค่าภาระผูกพันและค่าใช้จ่าย จะต้องมีการคิดลดผลประโยชน์โดยใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ (Project Unit Credit Method) เพื่อกำหนดมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้และต้นทุนบริการปัจจุบัน รวมทั้งต้องมีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ และมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย จำนวนที่รับรู้เป็นหนี้สินของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ จะเป็นผลรวมสุทธิของมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน บวกผลกำไรหรือหักผลขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้ หักต้นทุนบริการในอดีตที่ยังไม่ได้รับรู้ หักมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ (ถ้ามี) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานที่สามารถนำไปจ่ายภาระผูกพันโดยตรง และต้องรับรู้ผลรวมของรายการต่อไปนี้ไว้ในการขาดทุน ได้แก่ ต้นทุนบริการปัจจุบัน ต้นทุนดอกเบี้ยผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์โครงการ ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ต้นทุนบริการในอดีต ผลกระทบจากการลดขนาดของโครงการ

3. ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน ประกอบด้วย ผลประโยชน์ที่จ่ายจากการทำงานเป็นระยะเวลา นาน ผลประโยชน์ที่จ่ายสำหรับการหยุดทำงาน ผลประโยชน์จากการทำงานครบ 50 ปีหรือผลประโยชน์ระยะยาวอื่นที่จ่ายจากการทำงานเป็นระยะเวลา นาน ผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับความทุกข์ผลพวงระยะเวลา นาน ส่วนแบ่งกำไรและโบนัสที่จะจ่ายภายใน 12 เดือนหรือมากกว่าหลังจากสิ้นงวดที่พนักงานได้ให้บริการที่เกี่ยวข้องและผลตอบแทนที่จะจ่ายเป็นเวลา 12 เดือนหรือมากกว่านั้นหลังจากวันสิ้นงวดที่ได้สิทธิได้รับ

จำนวนที่รับรู้เป็นหนี้สินสำหรับผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ต้องเป็นยอดรวมสุทธิของมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันของผลประโยชน์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน หักด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน (ถ้ามี) ส่วนจำนวนเงินที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายหรือรายได้จะเหมือนกับโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้

4. ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการแยกผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างเพราะเหตุการณ์ทำให้เกิดภาระผูกพัน คือ การเลิกจ้างมากกว่าการให้บริการของพนักงาน บริษัทต้องรับรู้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างเป็นหนี้สินและค่าใช้จ่าย เมื่อกิจการแสดงให้เห็นว่าภาระผูกพันนั้นเกิดจากการยกเลิกการจ้างพนักงานหรือการเลิกจ้างก่อนวันเกษียณตามปกติ หรือให้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างซึ่งเป็นผลมาจากการให้ข้อเสนอเพื่อสนับสนุนให้มีการออกจากงานโดยสมัครใจ และกิจการต้องคิดลดผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างดังกล่าวหากครบกำหนดเกินกว่า 12 เดือนนับจากรอบระยะเวลา รายงาน ไปกรณีที่มีการให้ข้อเสนอเพื่อสนับสนุนให้มีการออกจากงานโดยสมัครใจ การวัดมูลค่าผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างต้องอ้างอิงจากจำนวนที่พนักงานคาดว่าจะรับข้อเสนอ นั้น

นอกจากนี้ ในปี 2554 ซึ่งเป็นปีที่น่ามาใช้ครั้งแรก มาตรฐานการบัญชีอนุญาตให้กิจการสามารถทยอยรับรู้ส่วนเกินในหนี้สินสำหรับผลประโยชน์หลังจากออกจากงานได้ไม่เกิน 5 ปี แต่หากนำมาตรฐานการบัญชีมาใช้แล้วมีผล

ทำให้หนี้สินลดลง กิจการต้องรับรู้ผลของการลดลงดังกล่าวทันที

งานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง

Taesiriphet (2012) ได้ศึกษาผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีไทยหลายฉบับ ในปี 2554 เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ภาษีเงินได้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์พนักงาน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน: การรับรู้และการวัดมูลค่า ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน: การเปิดเผยข้อมูล และร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน: การนำเสนอ โดยศึกษาเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงและทำการสำรวจงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในปี 2010 จำนวน 497 บริษัท รวมทั้งมีการสอบถามผู้ที่เกี่ยวข้องกับบริษัท ทั้งผู้จัดทำงบการเงินและผู้ใช้งบการเงิน ผลที่ได้คือ ในบรรดามาตรฐานการบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงานเป็นมาตรฐานที่ส่งผลกระทบมากที่สุด เนื่องจากมีการเพิ่มขึ้นของรายการบัญชีใหม่ คือ ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานและประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน ในปี 2010 มีบริษัทจดทะเบียนจำนวน 32 บริษัท หรือ 6.44% นำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาถือปฏิบัติก่อนวันที่บังคับใช้ โดยกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรธรรมชาติและกลุ่มสถาบันการเงินนำมาใช้มากที่สุด มีบริษัทจดทะเบียนจำนวน 465 บริษัท หรือ 93.56% ได้รับผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 โดยในจำนวนนั้น 271 บริษัท หรือ 54.64% ระบุว่ายังอยู่ระหว่างการประมาณการผลกระทบ โดยผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นต่ำสุดเท่ากับ 3 ล้านบาท และสูงสุดเท่ากับ 7,900 ล้านบาท อีกทั้งความคิดเห็นจาก

ผู้ตอบการสัมภาษณ์ เช่น ผู้บริหาร เห็นว่ามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 และฉบับที่ 26 มีผลกระทบอย่างมากต่อการเพิ่มขึ้นของหนี้สินและค่าใช้จ่าย รวมทั้งต้นทุนการผลิต มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงินและตราสารทางการเงิน เช่น มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 และ 39 ก่อให้เกิดความสับสนและมีกระบวนการและเงื่อนไขต่าง ๆ ยุ่งยากซับซ้อน ความคิดเห็นของคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัท (Audit Committee) เห็นว่ามีความจำเป็นในการปรับมาตรฐานการบัญชีไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ อย่างไรก็ตาม มีความยุ่งยากในการดำเนินงานและการประเมินผล เช่น ผลกระทบจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เพิ่มค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานทำให้กำไรลดลง ทั้ง ๆ ที่ผลการดำเนินงานของธุรกิจเท่าเดิม ซึ่งการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีทำให้ไม่สามารถวัดผลการดำเนินงานที่แท้จริงของบริษัท ความคิดเห็นของนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ เห็นว่ามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มีผลกระทบทางลบต่อการลงทุน เนื่องจากเกิดประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานในงบแสดงฐานะการเงินและค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

วันชัย ธนากรกิจกุล และชารี สาทรกิจ (2554) ได้ศึกษาผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชีใหม่ทางการเงิน โดยได้กล่าวถึงผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีต่อสถาบันการเงินว่ามีมาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยที่มีผลกระทบต่อสถาบันการเงินมีทั้งหมด 30 ฉบับ แต่ฉบับที่คาดว่าจะมีผลกระทบต่อสถาบันการเงินมากที่สุด คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน เนื่องจากการใช้ครั้งแรก และสถาบันการเงินต้องคำนวณย้อนหลังตั้งแต่วันที่พนักงานเริ่มทำงานจนถึงวันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้บังคับใช้ จากนี้ งานวิจัยนี้ ยังได้สรุปผลกระทบจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้ โดยสถาบันการเงินส่วนใหญ่เลือกปรับกับกำไรสะสมต้นงวด 2554

ทั้งจำนวน โดยสรุปผลกระทบได้ตามตารางที่ 1

นอกจากนี้ ผลกระทบจากการใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ที่สำคัญ คือ เกิดรายการประมาณการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน โดยเป็นรายการประมาณการหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 โดยสถาบันการเงินมีการปรับกำไรสะสมกับกำไรสะสมต้นงวดซึ่งกำไรสะสมนั้นถือเป็นกำไรสะสมของเงินกองทุนของสถาบันการเงิน ซึ่งคาดว่าจะส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนเงินกองทุนต่อสินทรัพย์ถาวร

สุรพล ถวัลย์ชัยและ วิยาภรณ์ อาสาทรงธรรม (2555) ได้ศึกษาผลกระทบจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงานต่อสถาบันการเงินไทย ซึ่งผลการศึกษาเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับ วันชัย ธนากรกิจกุล และชารี สาทรกิจ (2554) โดยระบุว่าสถาบันการเงินจะได้รับผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มากหรือน้อยขึ้นกับความพร้อมของสถาบันการเงินและวิธปฏิบัติทางบัญชีที่สถาบันการเงินส่วนใหญ่เลือกใช้ คือ การปรับผลกระทบกับกำไรสะสมต้นงวดปี 2554 ทั้งจำนวน ผลที่ได้ยังคงสอดคล้องกับ วันชัย ธนากรกิจกุล และชารี สาทรกิจ (2554) คือ อัตราส่วนเงินกองทุนต่อสินทรัพย์เสี่ยงและอัตราส่วนของเงินกองทุนขั้นที่ 1 ลดลงเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราส่วนนี้ก่อนใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ด้วยเช่นกัน

วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และวิภาดา ตันติประภา (2554) ได้ศึกษาผลกระทบของการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มาใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2554 เนื่องจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้กำหนดให้ใช้กับงบการเงินปี 2554 เป็นปีแรก ทำให้กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานและประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องในงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายทันที ซึ่งทำให้ กิจการที่ไม่เคยรับรู้รายการดังกล่าวต้องทำการปรับย้อนหลัง แต่อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เปิดทางเลือกให้ 4 ทางเลือก ดังนี้

ตารางที่ 1 แนวทางที่สถาบันการเงินเลือกปฏิบัติและผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19

แนวทางที่เลือก	ผลกระทบ
1. ปรับกับกำไรสะสมสิ้นปี 2553 ทั้งจำนวน	กำไรสะสมในรายงานฐานะการเงินลดลงตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 2553 เงินกองทุนและอัตราส่วนเงินกองทุนต่อสินทรัพย์เสี่ยงลดลง ตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 2553 อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 2553
2. ปรับกับกำไรสะสมต้นปี 2554 ทั้งจำนวน	กำไรสะสมในรายงานฐานะการเงินลดลงตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554 เงินกองทุนและอัตราส่วนเงินกองทุนต่อสินทรัพย์เสี่ยงลดลง ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554 อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554
3. เข้างบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จปี 2554	กำไรต่อหุ้น ณ สิ้นปี 2554 ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ ราคาหุ้นอาจลดลงเนื่องจากกำไรต่อหุ้นต่ำกว่าอุตสาหกรรมเดียวกัน
4. เข้างบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเฉลี่ย 5 ปี	กำไรต่อหุ้น ณ สิ้นปี 2554-2558 ลดลง
5. ปรับเข้ากำไรสะสมต้นปี 2553 บวก Early Adoption	กำไรสะสมในรายงานฐานะการเงินลดลงตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2553 เงินกองทุนและอัตราส่วนเงินกองทุนต่อสินทรัพย์เสี่ยงลดลง ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2553 อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2553 กำไรต่อหุ้น ณ สิ้นปี 2553 ลดลง
6. เข้างบกำไรขาดทุนปี 2553 ทั้งจำนวน	กำไรต่อหุ้น ณ สิ้นปี 2553 ลดลง

ที่มา: วันชัย ธนากรกิจกุล และชารี สาทรกิจ (2554). ผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชีใหม่ต่อการเงินและรายงานสถิติที่
ธปท. เผยแพร่. สืบค้นจาก http://www.bot.or.th/Thai/Statistics/Articles/Doc_Lib_statisticsHorizon/ผลกระทบจาก%20IFRS.pdf

1. รับรู้ทันทีเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมด
2. รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายใน 5 ปี
3. รับรู้โดยปรับกับกำไรสะสมต้นปี 54
4. รับรู้โดยใช้วิธีรับย้อนหลัง

นอกจากนี้ การศึกษาเป็นการเก็บข้อมูลจากบริษัทจดทะเบียนทั้งหมดหลักทรัพย์จำนวน 544 บริษัท พบว่ามีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จำนวนหนึ่งนำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ก่อนวันกำหนดให้ถือปฏิบัติ ทั้งจากการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 กลุ่มบริษัทส่วนใหญ่เลือกที่จะปรับกับกำไรสะสมต้นงวดมากที่สุด

รองลงมาเป็นวิธีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายใน 5 ปี

จากการทบทวนวรรณกรรม พบว่า การเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยที่มีผลกระทบมากที่สุด คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 และยังไม่ม้งานวิจัยในอดีตที่ศึกษานโยบายการบัญชีและผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 กับบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร ทั้ง ๆ ที่อุตสาหกรรมนี้ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีในปี 2554 ค่อนข้างมาก (Taesirphet, 2012) และยังไม่ม้งาน

วิจัยในอดีตศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของกิจการ และภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงาน ระหว่างขนาดกับ ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน และยังไม่มีการวิจัยในอดีตศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนพนักงานและภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงาน ระหว่างจำนวนพนักงาน และค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน

การพัฒนาสมมติฐาน

จากการทบทวนวรรณกรรม ทำให้ทราบว่า การนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาถือปฏิบัติ จะส่งต่อรายการบัญชีในงบแสดงฐานะการเงิน คือ ภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงาน และรายการบัญชีในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ คือ ค่าใช้ผลประโยชน์พนักงาน ดังนั้นสภาพหนี้สินของบริษัทหลังจากประกาศใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้ จะเพิ่มสูงขึ้นและผลการดำเนินงานของบริษัท หลังจากประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 จะลดต่ำลง ดังนั้น ในงานวิจัยนี้ จึงตั้งสมมติฐานในรูปของสมมติฐานแย้ง (Alternative Hypotheses) ไว้ 2 ข้อดังนี้

H1: สภาพหนี้ของบริษัทจดทะเบียนที่ได้รับผลกระทบจากการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 สูงกว่าสภาพหนี้ของบริษัทจดทะเบียนเมื่อเอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก

H2: ความสามารถในการทำกำไรของบริษัทจดทะเบียนที่ได้รับผลกระทบจากการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ต่ำกว่าความสามารถในการทำกำไรเมื่อเอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 ออก

นอกจากนี้ งานวิจัยนี้ยังคาดว่าขนาดของกิจการและจำนวนพนักงานน่าจะส่งผลต่อมูลค่าของภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงานและค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีการวิจัยในอดีตศึกษาในประเด็นดังกล่าวจึงยังไม่สามารถคาดการณ์ทิศทางของความสัมพันธ์ที่ ดังนั้น จึงตั้งสมมติฐานในรูปสมมติฐานแย้งเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานกับขนาดและจำนวนพนักงาน และค่าใช้จ่าย

ผลประโยชน์พนักงานกับขนาดและจำนวนพนักงาน ดังนี้

H3: ภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานและขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กัน

H4: ภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานและจำนวนพนักงานมีความสัมพันธ์กัน

H5: ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานและขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กัน

H6: ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานและจำนวนพนักงานมีความสัมพันธ์กัน

ระเบียบวิธีวิจัย

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การศึกษานี้เป็นการรวบรวมข้อมูลจากข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ซึ่งประกอบด้วยงบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงิน แบบแสดงรายการประจำปี (แบบ 56-1) และรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเฉพาะหมวดอุตสาหกรรมทรัพยากร โดยศึกษาจากงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินในปี 2554 และ 2555 ข้อมูลที่ใช้จากงบการเงิน

ประกอบด้วย

1. กำไรจากการดำเนินงาน
2. กำไรสุทธิ
3. สินทรัพย์รวม
4. หนี้สินรวม
4. ส่วนของผู้ถือหุ้น
5. ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน
6. หนี้สินผลประโยชน์พนักงานหรือภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงาน

7. ผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีผลประโยชน์ของพนักงาน

ข้อมูลที่ใช้จากหมายเหตุประกอบงบการเงิน ประกอบด้วยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน ข้อมูลที่ใช้จากแบบแสดงรายการประจำปี 56-1 ประกอบด้วยจำนวนพนักงาน

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการศึกษาครั้งนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เฉพาะบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร โดยกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษา มาจากบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร ทั้งหมด กล่าวคือ ศึกษาครบทั้ง 100% ของประชากร โดยเป็นบริษัทจดทะเบียนที่มีการดำเนินงานตลอดระยะเวลาในการศึกษา คือ ในปี 2554-2555 บริษัทดังกล่าวต้องไม่มีการถอนจากการเป็นบริษัทจดทะเบียนในช่วงปี 2554-2555 หรือไม่ได้มีการย้ายเข้าหมวดพื้นฐานการดำเนินงานในช่วงปี 2554-2555 ซึ่งประกอบด้วยบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มดังกล่าวจำนวน 28 บริษัท ประกอบด้วยบริษัทในหมวดพลังงานและสาธารณูปโภคจำนวน 26 บริษัท

และบริษัทในหมวดเหมืองแร่จำนวน 2 บริษัท ซึ่งจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 บังคับให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ดังนั้น จะศึกษาจากข้อมูลของงบการเงินในปี 2554 และ 2555 อีกทั้งในการศึกษาครั้งนี้ ยังไม่รวมบริษัทจดทะเบียนที่เพิ่งเข้าจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรในปี 2556 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยบริษัทที่จดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรกลายเป็นบริษัทจดทะเบียนในหมวดพลังงานและสาธารณูปโภคและหมวดเหมืองแร่ ดังนั้นในการศึกษาครั้งนี้จะครอบคลุมทุกบริษัทที่อยู่ในหมวดพลังงานและสาธารณูปโภคและหมวดเหมืองแร่ ซึ่งรายชื่อของกลุ่มตัวอย่างได้แสดงไว้ในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 รายชื่อบริษัทที่เป็นกลุ่มตัวอย่างในการวิจัย

กลุ่มอุตสาหกรรม	หมวดธุรกิจ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัท
ทรัพยากร	พลังงานและสาธารณูปโภค	AI	บริษัท เอเชียียน อินซูเลเตอร์ จำกัด (มหาชน)
		AKRS	บริษัท เอเคอวิศวรรรม จำกัด (มหาชน)
		BAFS	บริษัท บริการเชื้อเพลิงการบินกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
		BANPU	บริษัท บ้านปู จำกัด (มหาชน)
		BCP	บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน)
		DEMCO	บริษัท เด็มโก้ จำกัด (มหาชน)
		EASTW	บริษัท จัดการและพัฒนาทรัพยากรน้ำภาคตะวันออก จำกัด (มหาชน)
		EGCO	บริษัท ผลิตไฟฟ้า จำกัด (มหาชน)
		ESSO	บริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
		GLOW	บริษัท โกลว์ พลังงาน จำกัด (มหาชน)
		GUNKUL	บริษัท กันกุลเอ็นจิเนียริง จำกัด (มหาชน)
		IRPC	บริษัท ไออาร์พีซี จำกัด (มหาชน)
		LANNA	บริษัท ลานนาเรียซอร์สเซส จำกัด (มหาชน)
		MDX	บริษัท เอ็ม ดี เอ็กซ์ จำกัด (มหาชน)
PTT	บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน)		

ตารางที่ 2 รายชื่อบริษัทที่เป็นกลุ่มตัวอย่างในการวิจัย (ต่อ)

กลุ่มอุตสาหกรรม	หมวดธุรกิจ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัท
ทรัพยากร	พลังงานและสาธารณูปโภค	PTTEP	บริษัท ปตท. สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน)
		RATCH	บริษัท ผลิตไฟฟ้าราชบุรีโฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)
		RPC	บริษัท ระยองเพียวริฟายเออร์ จำกัด (มหาชน)
		SCG	บริษัท สหโคเจน (ชลบุรี) จำกัด (มหาชน)
		SGP	บริษัท สยามแก๊ส แอนด์ ปิโตรเคมีคัลส์ จำกัด (มหาชน)
		SOLAR	บริษัท โซลาร์ตรอน จำกัด (มหาชน)
		SPCG	บริษัท เอสพีซีจี จำกัด (มหาชน)
		SUSCO	บริษัท ซีเอสโก้ จำกัด (มหาชน)
		TCC	บริษัท ไทย แคปปิตอล คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
		TOP	บริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน)
		TTW	บริษัท น้ำประปาไทย จำกัด (มหาชน)
ทรัพยากร	เหมืองแร่	PDI	บริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
		THL	บริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน)

การวิเคราะห์ข้อมูล

1. ศึกษานโยบายการบัญชีจากหมายเหตุประกอบงบการเงินในปี 2554 เนื่องจากเป็นปีแรกที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้บังคับใช้ โดยศึกษาว่าบริษัทเลือกวิธีปฏิบัติในปีแรกที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 บังคับใช้

2. นำข้อมูลที่ได้จากงบการเงินมาคำนวณอัตราส่วนทางการเงินที่คาดว่าจะได้รับผลกระทบจากการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เปรียบ ผลประโยชน์ของพนักงาน โดยคำนวณอัตราส่วนทางการเงินในปี 2554 และ 2555 แยกจากกัน ซึ่งประกอบด้วยอัตราส่วนที่แสดงในตารางที่ 3

3. ในการวิเคราะห์ผลกระทบจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาคำนวณอัตราส่วนโดยนำตัวเลขผลกระทบจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาถือปฏิบัติที่นำมาใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน และภาวะ

ผู้ถือหุ้นผลประโยชน์ของพนักงาน โดยนำค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานนำมาบวกกลับกับกำไรจากการดำเนินงานและประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานหรือภาวะผูกพันผลประโยชน์พนักงานมาหักออกจากหนี้สินรวม และคำนวณอัตราส่วนใหม่ เรียกอัตราร้อยดังกล่าวว่า อัตราส่วนที่มีการปรับผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก (Adjusted Financial Ratio) ซึ่งแสดงไว้ในตารางที่ 4

4. ทำการทดสอบสมมติฐาน โดยทดสอบค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนดังกล่าวข้างต้น ระหว่างอัตราส่วนทางการเงินที่ได้รับผลกระทบจากมาตรฐาน ฉบับที่ 19 และอัตราส่วนที่มีการปรับเอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก ใช้การทดสอบ t-test และเป็นการทดสอบ Pair Sample One-sided t-test ซึ่งเป็นการทดสอบสมมติฐานที่ 1 และ 2

ตารางที่ 3 อัตราส่วนที่คาดว่าจะได้รับผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19

อัตราส่วน	อัตราส่วน	การคำนวณ
อัตราส่วนวัดสภาพหนี้	อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (D/TA ratio)	หนี้สินรวม ÷ ส่วนของผู้ถือหุ้น
	อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ (D/E ratio)	หนี้สินรวม ÷ สินทรัพย์รวม
อัตราส่วนความสามารถในการทำกำไร	อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA ratio)	กำไรจากการดำเนินงาน ÷ สินทรัพย์เฉลี่ย
	อัตราส่วนผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (ROE ratio)	กำไรสุทธิ ÷ ส่วนของผู้ถือหุ้นเฉลี่ย

ตารางที่ 4 การคำนวณอัตราส่วนที่มีการปรับเอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก

อัตราส่วน	อัตราส่วน	การคำนวณ
อัตราส่วนวัดสภาพหนี้	อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ (Adjusted D/TA ratio)	หนี้สินรวม - ภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงาน ÷ สินทรัพย์รวม
	อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Adjusted D/E ratio)	หนี้สินรวม - ภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงาน ÷ ส่วนของผู้ถือหุ้น*
อัตราส่วนความสามารถในการทำกำไร	อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (Adjusted ROA ratio)	กำไรจากการดำเนินงาน + ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ ของพนักงาน ÷ สินทรัพย์เฉลี่ย
	อัตราส่วนผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Adjusted ROE ratio)	กำไรสุทธิ + ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานสุทธิ ด้วยภาษีเงินได้ ÷ ส่วนของผู้ถือหุ้นเฉลี่ย*

* ส่วนของผู้ถือหุ้นจะมีการปรับเอาผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีผลประโยชน์พนักงานที่บริษัทเลือกนำมาปรับกับกำไรสะสมต้นงวดออกด้วย เฉพาะบริษัทที่เลือกการปรับผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีกับกำไรสะสมต้นงวดในปี 2554

5. ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดและจำนวนพนักงานกับภาระผูกพันผลประโยชน์และค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน โดยทำการทดสอบค่าสหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ดังต่อไปนี้

5.1 ศึกษาสหสัมพันธ์ โดยใช้ Pearson Correlation และ Spearman Correlation ระหว่างประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานหรือภาระผูกพันผลประโยชน์ของ

พนักงาน กับ ขนาดของกิจการ และระหว่างประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานหรือภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงาน กับ จำนวนพนักงาน ซึ่งเป็นการทดสอบสมมติฐานที่ 3 และ 4

5.2 ศึกษาสหสัมพันธ์ โดยใช้ Pearson Correlation และ Spearman Correlation ระหว่างค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานกับขนาดของกิจการและระหว่างค่าใช้จ่าย

ผลประโยชน์พนักงานกับจำนวนพนักงาน ซึ่งเป็นการทดสอบสมมติฐานที่ 5 และ 6

ผลการศึกษา

จากการศึกษาหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในหมวดอุตสาหกรรมทรัพยากร พบว่า มีบริษัทที่นำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาปฏิบัติก่อนวันที่มาตรฐานการบัญชีบังคับใช้ คือ นำมาถือปฏิบัติก่อนปี 2554 จำนวน 2 บริษัท คือ บริษัท บ้านปู จำกัด (มหาชน) และบริษัท ปตท. สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) เนื่องจากการศึกษานี้ต้องการศึกษาผลกระทบจากการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ครั้งแรก ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 จะต้องเริ่มใช้สำหรับงบการเงินปี 2554 จึงต้องตัดบริษัท 2 บริษัทนี้ออกจากการวิเคราะห์ อีกทั้งมี 1 บริษัท คือ บริษัท ฟุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน) เป็นบริษัทที่มีส่วนของผู้ถือหุ้นติดลบ ซึ่งส่งต่อการตีความอัตราส่วนทางการเงิน โดยเฉพาะในกรณีของอัตราส่วนทางการเงินที่จำเป็นต้องใช้ส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นตัวเลขในการคำนวณ จึงจำเป็นต้องตัดบริษัทนี้ออกจากกลุ่มตัวอย่าง จึงเหลือกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาผลกระทบจำนวน 25 บริษัท เนื่องจากปี 2554 เป็นปีแรกที่มีการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ดังนั้น ในการวิเคราะห์ข้อมูลจึงแยกข้อมูลปี 2554 และปี 2555 ออกจากกัน อย่างไรก็ตาม

ในส่วนของการศึกษานโยบายการบัญชีจากหมายเหตุประกอบงบการเงิน จะศึกษาเฉพาะหมายเหตุประกอบงบการเงินปี 2554 ซึ่งเป็นปีแรกที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 บังคับใช้ ผลการศึกษาจะแบ่งเป็น 4 ส่วนคือ นโยบายการบัญชีที่บริษัทเลือกใช้ในปีแรกที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 บังคับใช้ การทดสอบอัตราส่วนแสดงสภาพหนี้ การทดสอบอัตราส่วนแสดงความสามารถในการทำการค้า และการทดสอบค่าสหสัมพันธ์ระหว่างขนาดและจำนวนพนักงานกับภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานและค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน

นโยบายการบัญชีที่บริษัทเลือกใช้ในปีแรกที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 บังคับใช้

เนื่องจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เปิดทางเลือกให้ 4 ทางเลือก คือ รับรู้ทันทีเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายใน 5 ปี รับรู้โดยปรับกับกำไรสะสมต้นปี 54 หรือ รับรู้โดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง งานวิจัยนี้จึงศึกษาว่าบริษัทมีการเลือกใช้นโยบายการบัญชีใดในปี 2554 มากน้อยกว่ากัน โดยการอ่านหมายเหตุประกอบงบการเงินในปี 2554 ผลที่ได้แสดงไว้ในตารางที่ 5 จากตารางที่ 5 แสดงว่าบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรใช้วิธีปรับกับกำไรสะสมต้นงวดปี 2554 มากที่สุด รองลงมาคือ การปรับงบการเงินย้อนหลัง

ตารางที่ 5 นโยบายการบัญชีที่บริษัทเลือกใช้สำหรับผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19

นโยบายการบัญชี	จำนวน (บริษัท)	เปอร์เซ็นต์
ปรับกับกำไรสะสมต้นงวด	16	64.00
ปรับงบการเงินย้อนหลัง	3	12.00
รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายโดยใช้วิธีเส้นตรงภายใน 5 ปี	2	8.00
รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที	2	8.00
ไม่เปิดงบการเงินนโยบายการบัญชีชัดเจน	2	8.00
รวม	25	100.00

รองลงมา คือ การรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายโดยทยอยตัดจำหน่าย เป็นเส้นตรงภายใน 5 ปี และการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที น้อยที่สุด นอกจากนี้ มีบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมนี้ไม่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีในเรื่องผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 อย่างชัดเจน เพียงแต่ระบุว่ามาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้ไม่มีผลกระทบอย่างเป็นทางการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก ได้ดังนี้

การทดสอบอัตราส่วนแสดงสภาพหนี้

จากการคำนวณอัตราส่วนทางการเงินตามสูตรที่แสดงไว้ในตารางที่ 3 และตารางที่ 4 สามารถแสดงสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ของอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ (D/TA) และอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (D/E) ทั้งอัตราส่วนที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 และอัตราส่วนที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก ได้ดังนี้

จากตารางที่ 6 แสดงให้เห็นว่า ค่าเฉลี่ยอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (0.5305 ในปี 2554 และ 0.5372 ในปี 2555) มีค่ามากกว่าค่าเฉลี่ยอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก (0.5219 ในปี 2554 และ 0.5279 ในปี 2555) ทั้งสองปี เช่นเดียวกัน ค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (1.5612 ในปี 2554 และ 1.4797 ในปี 2555) มีค่ามากกว่าค่าเฉลี่ยอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก (1.5309 ในปี 2554 และ 1.4777 ในปี 2555) ทั้งสองปี นอกจากนี้ ค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ ไม่ว่าจะรวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 หรือไม่ มีค่ามากกว่า 0.50 ทั้งสองปี และค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ไม่ว่าจะรวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี

ตารางที่ 6 ค่าสถิติเชิงพรรณนาของอัตราส่วนทางการเงินแสดงสภาพหนี้

	ค่าเฉลี่ย (X̄)	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD)	ค่าสูงสุด (Max)	ค่าต่ำสุด (Min)
D/TA54	0.5305	0.1685	0.8761	0.1977
Adjusted D/TA54	0.5219	0.1707	0.8709	0.1950
D/TA55	0.5372	0.1684	0.8182	0.1046
Adjusted D/TA55	0.5279	0.1717	0.8086	0.1037
D/E54	1.5612	1.4611	7.0740	0.2464
Adjusted D/E54	1.5309	1.4566	7.0317	0.2430
D/E55	1.4797	1.0800	4.5016	0.1169
Adjusted D/E 55	1.4777	1.0780	4.4484	0.1168

หมายเหตุ D/TA หมายถึง อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19

Adjusted D/TA หมายถึง อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก

D/E หมายถึง อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19

Adjusted D/E หมายถึง อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก

ฉบับที่ 19 หรือไม่ มีค่ามากกว่า 1.000 ทั้งสองปี แสดงว่าบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรจัดหาเงินทุนจากหนี้สินมากกว่าส่วนของผู้ถือหุ้น

จากนั้น ทำการทดสอบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนแสดงสภาพหนี้ที่ได้รับผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 กับค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนแสดงสภาพหนี้ที่เอาผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก โดยใช้ pair sample t test และใช้การทดสอบแบบข้างเดียว (one sided t-test) เพื่อเป็นการทดสอบสมมติฐานที่ 1 และ 2 ผลที่ได้จากการทดสอบแสดงไว้ในตารางที่ 7

จากตารางที่ 7 แสดงผลการทดสอบ t-test ของความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนแสดงสภาพหนี้ที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 และอัตราส่วนแสดงสภาพหนี้ที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก พบว่า อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมทั้งรวมผลกระทบฉบับที่ 19 มากกว่าอัตราส่วนที่เอาผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 อย่างมี

นัยสำคัญที่ 0.01 ทั้งปี 2554 และ ปี 2555 เช่นเดียวที่อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มากกว่าอัตราส่วนที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก อย่างมีนัยสำคัญที่ 0.01 เป็นการยอมรับสมมติฐานที่ยังที่ 1 และ 2 ผลการทดสอบแสดงว่าการบันทึกภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงาน โนงบแสดงฐานะการเงินจะเพิ่มมูลค่าหนี้สินสูงขึ้นของบริษัทจดทะเบียนสูงขึ้นไปอย่างมากและส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนแสดงสภาพหนี้ของบริษัทจดทะเบียนที่สูงขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

การทดสอบอัตราส่วนแสดงความสามารถในการทำกำไร

จากการคำนวณอัตราส่วนทางการเงินตามสูตรที่แสดงไว้ในตารางที่ 3 และตารางที่ 4 สามารถแสดงสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ของอัตราส่วนอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) และอัตราส่วนอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (ROE) ทั้งอัตราส่วนที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 และอัตราส่วน

ตารางที่ 7 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนแสดงสภาพหนี้

ความแตกต่างของอัตราส่วน	ความแตกต่างของค่าเฉลี่ย (Mean Difference)	ความแตกต่างของส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Std Difference)	t statistics	Sig. (one tailed)
D/TA54_Adjusted D/TA54	0.0036	0.0136	3.172	0.0020***
D/TA55_Adjusted D/TA55	0.0093	0.0143	3.262	0.0015***
D/E54_Adjusted D/E54	0.0303	0.0374	4.046	0.0000***
D/E55_Adjusted D/E55	0.0203	0.0269	3.769	0.0005***

หมายเหตุ D/TA หมายถึง อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 Adjusted D/TA หมายถึง อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก D/E หมายถึง อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 Adjusted D/E หมายถึง อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก

* ระดับนัยสำคัญที่ 0.1 สำหรับการทดสอบทางเดียว (One-tailed test)
 ** ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 สำหรับการทดสอบทางเดียว (One-tailed test)
 *** ระดับนัยสำคัญที่ 0.01 สำหรับการทดสอบทางเดียว (One-tailed test)

ที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออกได้ดังนี้

จากตารางที่ 8 เป็นการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนแสดงความสามารถในการทำกำไรที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 และอัตราส่วนที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก จากค่าสถิติเชิงพรรณนา แสดงให้เห็นว่า ค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนอัตราผลตอบแทนของสินทรัพย์ที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (0.0980 ในปี 2554 และ 0.0992 ในปี 2555) มีค่าน้อยกว่าอัตราส่วนอัตราผลตอบแทนของสินทรัพย์ที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก (0.1005 ในปี 2554 และ 0.1013 ในปี 2555) ทั้งสองปี เช่นเดียวกัน ค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (0.1025 ในปี 2554 และ 0.1632 ในปี 2555) มีค่าน้อยกว่าค่าเฉลี่ยของอัตราส่วน

อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก (0.1071 ในปี 2554 และ 0.1679 ในปี 2555) นอกจากนี้ ค่าต่ำสุดของอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ติดลบในปี 2555 แห่งบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรปิโตรเลียม บริษัทที่เกิดขาดทุนจากการดำเนินงานในปี 2555 ส่วนค่าต่ำสุดของอัตราส่วนอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ติดลบในปี 2554 และปี 2555 แห่งบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรปิโตรเลียม บริษัทที่เกิดผลขาดทุนสุทธิในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จทั้งสองปี

จากนั้น เป็นการทดสอบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนแสดงความสามารถในการทำกำไรที่ได้รับผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 กับค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนแสดงความสามารถในการทำกำไรที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก โดยใช้ paired sample t test และใช้การทดสอบแบบข้างเดียว

ตารางที่ 8 ค่าสถิติเชิงพรรณนาของอัตราส่วนทางการเงินแสดงความสามารถในการทำกำไร

	ค่าเฉลี่ย (\bar{X})	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD)	ค่าสูงสุด (Max)	ค่าต่ำสุด (Min)
ROA54	0.0980	0.0780	0.4172	0.0040
Adjusted ROA54	0.1005	0.0785	0.4224	0.0072
ROA55	0.0992	0.0826	0.2749	-0.0851
Adjusted ROA55	0.1013	0.0831	0.2846	-0.0802
ROE54	0.1025	0.1192	0.3540	-0.3174
Adjusted ROE54	0.1071	0.1162	0.3621	-0.2903
ROE55	0.1632	0.1657	0.5488	-0.1424
Adjusted ROE55	0.1679	0.1667	0.5540	-0.1362

หมายเหตุ

ROA หมายถึง อัตราส่วนอัตราผลตอบแทนของสินทรัพย์ที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19

Adjusted ROA หมายถึง อัตราส่วนอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก

ROE หมายถึง อัตราส่วนอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19

Adjusted ROE หมายถึง อัตราส่วนอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก

(one sided t-test) เพื่อเป็นการทดสอบสมมติฐานที่ 3 และ 4 ผลที่ได้จากการทดสอบแสดงไว้ในตารางที่ 9

ผลของการทดสอบ t test ของความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนแสดงความสามารถในการทำกำไรระหว่างอัตราส่วนแสดงความสามารถในการทำกำไรที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 กับอัตราส่วนที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก ทั้งอัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) และอัตราส่วนผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (ROE) ให้ผลการทดสอบเหมือนกัน กล่าวคือ อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 น้อยกว่าอัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออกอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 เช่นเดียวกัน อัตราส่วนผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 น้อยกว่าอัตราส่วนผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่เอา

ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออกด้วยมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 ทั้งปี 2554 และ ปี 2555 ซึ่งเป็นการยอมรับสมมติฐานแย้งที่ 3 และที่ 4 ผลจากการทดสอบเป็นการยืนยันว่าค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานมีผลทำให้กำไรจากการดำเนินงานและกำไรสุทธิของกิจการลดลงอย่างมีนัยสำคัญ อีกทั้งผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีผลประโยชน์ของพนักงานมีผลทำให้กำไรสะสมลดลง ซึ่งกำไรสะสมที่ลดลงนี้ทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง

การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างขนาดและจำนวนพนักงานกับกำไรสุทธิ กำไรก่อนหักภาษี และค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน และค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน

จากผลการทดสอบอัตราส่วนแสดงสภาพหนี้และอัตราส่วนแสดงความสามารถในการทำกำไรสามารถสรุปได้ว่าภาวะที่การขึ้นขึ้นสินผลประโยชน์พนักงานและค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานมีผลต่อสภาพหนี้และความ

ตารางที่ 9 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนแสดงความสามารถในการทำกำไร

ความแตกต่างของอัตราส่วน	ความแตกต่างของค่าเฉลี่ย (Mean Difference)	ความแตกต่างของส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Std Difference)	t statistics	Sig. (one tailed)
ROA54_Adjusted ROA54	-0.0023	0.0031	-4.085	0.0000***
ROA55_Adjusted ROA55	-0.0031	0.0026	-4.152	0.0000***
ROE54_Adjusted ROE54	-0.0046	0.0075	-3.052	0.0025***
ROE55_Adjusted ROE55	-0.0047	0.0068	-3.453	0.0010***

หมายเหตุ

ROA หมายถึง อัตราส่วนอัตราผลตอบแทนของสินทรัพย์ที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19

Adjusted ROA หมายถึง อัตราส่วนอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก

ROE หมายถึง อัตราส่วนอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่รวมผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19

Adjusted ROE หมายถึง อัตราส่วนอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก

* ระดับนัยสำคัญที่ 0.1 สำหรับการทดสอบทางเดียว (One-tailed test)

** ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 สำหรับการทดสอบทางเดียว (One-tailed test)

*** ระดับนัยสำคัญที่ 0.01 สำหรับการทดสอบทางเดียว (One-tailed test)

สามารถในการทำกำไรของกิจการอย่างมีนัยสำคัญ งานวิจัยฉบับนี้จึงต้องการศึกษาปัจจัยที่คาดว่าจะมีผลกระทบต่อค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานและภาวะผูกพันผลประโยชน์ของพนักงาน เนื่องจากยังไม่มีการวิจัยในอดีตที่ศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยดังกล่าวซึ่งผู้วิจัยคาดว่าขนาดของกิจการ (วัดจากค่า Log ของสินทรัพย์รวม) และจำนวนพนักงานน่าจะมีความสัมพันธ์ต่อภาวะผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานและค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน ใช้การทดสอบ Pearson Correlation และ Spearman Correlation ใช้ two tailed test ระหว่างภาวะผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานกับขนาดของกิจการ ภาวะผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานกับจำนวนพนักงาน ผลที่ได้จากการทดสอบแสดงไว้ในตารางที่ 10

จากตารางที่ 10 แสดงว่าภาวะผูกพันผลประโยชน์พนักงาน มีความสัมพันธ์กับขนาดของกิจการ ซึ่งวัดโดยสินทรัพย์รวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ในขณะที่

เดียวกัน ภาวะผูกพันผลประโยชน์พนักงาน มีความสัมพันธ์กับจำนวนพนักงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 เช่นกัน ผลที่ได้เหมือนกันทั้งค่า Pearson Correlation และ Spearman Correlation ทั้งปี 2554 และปี 2555 นอกจากนี้จะเห็นว่า ค่า Pearson Correlation และ Spearman Correlation เป็นค่าบวก นั่นหมายถึง ภาวะผูกพันผลประโยชน์พนักงานเพิ่มขึ้นของกิจการมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันและภาวะผูกพันผลประโยชน์พนักงานกับจำนวนพนักงานก็มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ดังนั้น กิจการขนาดใหญ่หรือมีจำนวนพนักงานมากจะมีมูลค่าของภาวะผูกพันผลประโยชน์พนักงานมากกว่ากิจการขนาดเล็กหรือมีจำนวนพนักงานน้อย

นอกจากนี้ยังมีการทดสอบ Pearson Correlation และ Spearman Correlation โดยใช้ two tailed test ระหว่างค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานกับขนาดของกิจการ และระหว่างค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานกับ

ตารางที่ 10 การทดสอบค่าสหสัมพันธ์ระหว่างภาวะผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานกับขนาดของกิจการ และค่าสหสัมพันธ์ระหว่างภาวะผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานกับจำนวนพนักงาน

ตัวแปร	ปี 2554		ปี 2555	
	ภาวะผูกพันฯ	ขนาดของกิจการ	ภาวะผูกพันฯ	ขนาดของกิจการ
ภาวะผูกพันฯ	1.000	0.718***	1.000	0.714***
ขนาดของกิจการ	0.802***	1.0000	0.738***	1.000

ตัวแปร	ปี 2554		ปี 2555	
	ภาวะผูกพันฯ	ขนาดของกิจการ	ภาวะผูกพันฯ	ขนาดของกิจการ
ภาวะผูกพันฯ	1.000	0.581***	1.000	0.621***
จำนวนพนักงาน	0.597***	1.0000	0.621***	1.0000

ค่าสหสัมพันธ์ มุมของแกน คือ Pearson Correlation และค่าสหสัมพันธ์ มุมซ้ายล่างคือ Spearman Correlation ภาวะผูกพันฯ หมายถึง ภาวะผูกพันผลประโยชน์พนักงานซึ่งเป็นหนี้สินระยะยาวในงบแสดงฐานะการเงิน

- * ระดับนัยสำคัญที่ 0.1 สำหรับการทดสอบทางเดียว (One-tailed test)
- ** ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 สำหรับการทดสอบทางเดียว (One-tailed test)
- *** ระดับนัยสำคัญที่ 0.01 สำหรับการทดสอบทางเดียว (One-tailed test)

ตารางที่ 11 การทดสอบค่าสหสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานกับขนาดของกิจการ และค่าสหสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานกับจำนวนพนักงาน

ตัวแปร	ปี 2554		ปี 2555	
	ค่าใช้จ่ายฯ	ขนาดของกิจการ	ค่าใช้จ่ายฯ	ขนาดของกิจการ
ค่าใช้จ่ายฯ	1.000	0.696***	1.000	0.684***
ขนาดของกิจการ	0.673***	1.0000	0.552***	1.000

ตัวแปร	ปี 2554		ปี 2555	
	ค่าใช้จ่ายฯ	ขนาดของกิจการ	ค่าใช้จ่ายฯ	ขนาดของกิจการ
ค่าใช้จ่ายฯ	1.000	0.521**	1.000	0.660***
จำนวนพนักงาน	0.573***	1.000	0.633***	1.000

หมายเหตุ ค่าใช้จ่ายฯ หมายถึง ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน

ค่าสหสัมพันธ์ มุมขวบน คือ Pearson Correlation และค่าสหสัมพันธ์ มุมซ้ายล่างคือ Spearman Correlation

* ระดับนัยสำคัญที่ 0.1 สำหรับการทดสอบทางเดียว (One-tailed test)

** ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 สำหรับการทดสอบทางเดียว (One-tailed test)

*** ระดับนัยสำคัญที่ 0.01 สำหรับการทดสอบทางเดียว (One-tailed test)

จำนวนพนักงาน ผลที่ได้จากการทดสอบแสดงไว้ในตารางที่ 11

จากตารางที่ 11 แสดงว่าค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน มีความสัมพันธ์กับขนาดของกิจการอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ทั้งปี 2554 และ 2555 โดยผลที่ได้เหมือนกันทั้งค่า Pearson Correlation และ Spearman Correlation ในขณะเดียวกัน ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานมีความสัมพันธ์กับจำนวนพนักงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยในปี 2554 ค่า Pearson Correlation มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 ส่วนค่า Spearman correlation มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 ส่วนในปี 2555 ทั้งค่า Pearson Correlation และ Spearman Correlation มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 นอกจากนี้จะเห็นว่า ค่า Pearson Correlation และ Spearman Correlation เป็นค่าบวก นั่นหมายความว่า ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานกับขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันและค่าใช้จ่าย

ผลประโยชน์พนักงานกับจำนวนพนักงานก็มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ดังนั้น กิจการขนาดใหญ่หรือมีจำนวนพนักงานมาก จะมีมูลค่าของค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานมากกว่ากิจการขนาดเล็กหรือมีจำนวนพนักงานน้อย

อภิปรายและสรุปผลการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษานโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ในปีแรกที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 บังคับใช้ และศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 ต่อสภาพหนี้และความสามารถในการทำกำไรของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร ผลจากการศึกษาพบว่า บริษัทส่วนใหญ่ในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร ใช้วิธีการคำนวณผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงาน ปรับกับกำไรสะสมต้นงวด รองลงมาคือ การปรับย้อนหลัง ซึ่งในการที่สภาวิชาชีพบัญชีมีการเปิดเลือกให้บริษัทเลือกได้หลายวิธี

ในปีแรกที่มีการออกมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ออกมา อาจส่งผลต่อความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของงบการเงิน ซึ่งจากผลการวิจัยจะเห็นว่าบริษัทเลือกวิธีปรับกับกำไรสะสมต้นงวดมากที่สุด ซึ่งถือเป็นข้อมูลเบื้องต้นแก่สภาวิชาชีพในการปรับปรุงหรือการออกมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ ๆ เพื่อช่วยในการตัดทางเลือกให้ลดลง นอกจากนี้ ผลการศึกษาในส่วนของผลกระทบจะพบว่า อัตราส่วนสภาพหนี้ของกิจการที่รวมผลกระทบมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 มากกว่าอัตราส่วนสภาพหนี้ของกิจการที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออกอย่างมีนัยสำคัญและอัตราส่วนความสามารถในการทำกำไรของกิจการที่รวมผลกระทบมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 น้อยกว่าอัตราส่วนความสามารถในการทำกำไรที่เอาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ออก แสดงว่า การบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ส่งผลกระทบต่อหนี้สินและกำไรของบริษัทอย่างมาก ซึ่งเป็นข้อมูลให้กับบริษัทในการเตรียมความพร้อมกับการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 อีกทั้งขนาดและจำนวนพนักงานมีความสัมพันธ์กับภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงานและค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน กิจการขนาดใหญ่หรือจำนวนพนักงานมาก จะมีภาระผูกพันผลประโยชน์และค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานมากกว่ากิจการขนาดเล็กหรือจำนวนพนักงานน้อย โดยเฉพาะกิจการขนาดใหญ่ หรือจำนวนพนักงานมาก อาจมีการหาวิธีการที่เหมาะสมเพื่อลดผลกระทบดังกล่าว เช่น การจัดหาเงินทุนจากส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มมากขึ้นเพื่อลดผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เนื่องจากการมีภาระหนี้สินเพิ่มมากขึ้นและความสามารถในการทำกำไรที่ลดลง นอกจากนี้บริษัทจดทะเบียนยังสามารถวิเคราะห์ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ โดยใช้วิธีการวิเคราะห์ในลักษณะเดียวกัน และยังสามารถนำผลจากการ

วิเคราะห์ผลกระทบไปช่วยในการวางแผนภาษีได้ทั้งในอดีตอีกด้วย อีกทั้งงานวิจัยนี้ยังเป็นข้อมูลแก่นักลงทุนในการตัดสินใจลงทุนในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เกี่ยวกับฐานะการเงินของบริษัทจดทะเบียนและผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนที่ได้รับผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19

เอกสารอ้างอิง

- วันชัย ธนากรกิจกุล และชวกร สาทรเทจ (2554). *ผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชีใหม่ต่อการเงินและรายงานสถิติที่ สปท. เฟซบุ๊ก*. สืบค้นจาก http://www.bot.or.th/Thai/Statistics/Articles/Doc_Lib_statisticsHorizon/ผลกระทบจาก20.IFRS.pdf
- วรศักดิ์ มุมมนานท์ และวิภาดา ตันติประภา. (2554). *ผลกระทบของการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงานมาใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 2554. วารสารวิชาชีพบัญชี, 20, 22-49.*
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2552). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ผลประโยชน์ของพนักงาน*. สืบค้นจาก http://www.fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column_1359010309/TAS19_20101220.pdf
- สุรพล ถวัลยวิจิตร และปิยาภรณ์ อาสาทรงธรรม. (2555). *ผลกระทบจากการนำมาตราฐานการบัญชีผลประโยชน์พนักงานมาใช้ใน ธุรกิจ กรณีศึกษาสถาบันการเงินไทย. วารสารนักบริหาร, 32(4), 10-15.*
- Taesriphet, C. (2012). The Transition of Thai Accounting Standards to Fully International Financial Reporting Standards (IFRS). *Proceedings of Clute Institute International Conference, Thailand, 427-434.*