

## บทที่ 2

# ประวัติความเป็นมาและแนวความคิดเกี่ยวกับการประกอบ

## วิชาชีพการสอบบัญชีและการควบคุมจรรยาบรรณ

### ของผู้สอบบัญชี

#### 1. ประวัติความเป็นมาและวิวัฒนาการของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

การที่ภาคเศรษฐกิจและการค้าขยายตัวอย่างต่อเนื่องก่อให้เกิดความเจริญเติบโตทั้งทางด้านเศรษฐกิจและสังคม ธุรกิจการค้าประเภทต่างๆ เกิดขึ้นมากมาย ผู้ที่จะลงทุนในธุรกิจการค้าต้องการทราบความเป็นไปของกิจการ ซึ่งได้จากรายงานทางการเงินที่ถูกต้องทำให้นักลงทุนทราบถึงสถานะภาพของกิจการได้เป็นอย่างดี ทั้งนี้รายงานทางการเงินที่ถูกต้องจะต้องเป็นข้อมูลที่เกิดจากการรวบรวมและจัดทำขึ้นอย่างมีหลักเกณฑ์ และเป็นไปตามมาตรฐานทางบัญชีที่ได้รับการรับรองโดยทั่วไป ซึ่งจะกระทำขึ้นอย่างสม่ำเสมอ และสามารถเข้าใจได้ง่าย มิฉะนั้นแล้วข้อมูลทางการเงินที่จัดทำขึ้นนั้น อาจจะมีองค์ประกอบ รูปแบบ และหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันได้จากสภาพการณ์หนึ่งไปยังอีกสภาพการณ์หนึ่ง หรือ จากระยะเวลาหนึ่งไปอีกระยะเวลาหนึ่ง หรือจากคณะผู้บริหารหนึ่งเป็นอีกคณะหนึ่ง ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการสอบบัญชีเพื่อให้รายงานทางการเงินมีความถูกต้อง โปร่งใส ซึ่งต้องอาศัยผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ และความซื่อสัตย์ สุจริตเป็นผู้นำที่ตรวจสอบ<sup>9</sup> ในบทนี้จะกล่าวถึงประวัติความเป็นมาและวิวัฒนาการของการสอบบัญชีทั้งภายในประเทศ และต่างประเทศ แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชี การตกแต่งบัญชี และมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชี ดังต่อไปนี้

---

<sup>9</sup> เกษรี ณรงค์เดช (2528) “รายงานการเงิน” พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร อมรินทร์ การพิมพ์

## 1.1 ประวัติความเป็นมาและวิวัฒนาการของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในต่างประเทศ

ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ชื่อว่าเป็นผู้ริเริ่มการพัฒนาแม่บทด้านการบัญชีและเป็นต้นแบบของการพัฒนาแม่บทการบัญชีของประเทศต่างๆ ทั่วโลก เนื่องจากมีวิวัฒนาการและมีองค์กรที่ควบคุมและมีบทบาทอย่างยิ่งต่อการพัฒนาด้านวิชาชีพบัญชี

ก่อนปี ค.ศ.1900 การประกอบกิจการในขณะนั้นอยู่ในลักษณะของกิจการค้าโดยเจ้าของรายเดียว รายงานทางบัญชีมุ่งเน้นอยู่เฉพาะในด้านความมั่นคงและความคล่องตัวของกิจการ และจำกัดการใช้อยู่เฉพาะวงภายในและธนาคารและผู้ให้กู้ยืมเงินเท่านั้น ดังนั้นวิชาชีพด้านการบัญชีจึงไม่มีบทบาทต่อธุรกิจในสมัยนั้นมากนัก

ในปี ค.ศ.1900 ถึง ค.ศ.1929 กิจการค้ามีการขยายตัวเพิ่มมากขึ้น มีการลงทุนและการซื้อขายหุ้นเพื่อเก็งกำไร เป็นผลให้เกิดความต้องการให้มีการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินเพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย

ในปี ค.ศ.1913 มีการแก้กฎหมายให้อำนาจรัฐบาลกลางในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของธุรกิจและบุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นผลให้มีการเน้นความสำคัญของรายงานมาสู่การประเมินรายได้

ต่อมาในปี ค.ศ.1929 เกิดวิกฤตของตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก (New York Stock Exchange: NYSE) ในประเทศสหรัฐอเมริกา ทำให้เกิดความไม่พอใจต่อรายงานทางการเงินที่เป็นอยู่ในขณะนั้นอย่างกว้างขวาง ทั้งรัฐบาลกลาง ตลาดหลักทรัพย์ และบุคคลในวิชาชีพทางการบัญชี ต่างพยายามหาทางปรับปรุงการบัญชีให้ดีขึ้น ดังนั้น สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants) หรือ (AICPA)<sup>10</sup> ซึ่งเป็นสมาคมของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีรับอนุญาตแห่งชาติจึงเริ่มเข้ามามีบทบาทสำคัญยิ่งในการพัฒนาหลักการบัญชีที่ได้รับการรับรองโดยทั่วไปของสหรัฐอเมริกา โดยสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants) หรือ (AICPA) ตั้งคณะกรรมการพิเศษขึ้นใน ค.ศ.1930 ในการระดมความเห็นเกี่ยวกับปัญหาทางการเงินที่เกิดขึ้นภายหลังจากที่ตลาดหุ้นของประเทศสหรัฐอเมริกาเกิดวิกฤตครั้งใหญ่ใน ค.ศ. 1929<sup>11</sup> ซึ่งในระยะ

<sup>10</sup> เป็นสถาบันทางวิชาชีพที่กำกับดูแลการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีของสหรัฐอเมริกา ก่อตั้งใน ค.ศ. 1887 โดยมีชื่อว่า American Association of Public Accountants ต่อมา ค.ศ. 1917 ได้เปลี่ยนชื่อเป็น American Institute of Accountants และใน ค.ศ. 1921 เปลี่ยนชื่อเป็น American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ซึ่งเป็นชื่อที่ใช้กันมาจนถึงปัจจุบันนี้

<sup>11</sup> ภายหลังจากวิกฤตตลาดหุ้นใน ค.ศ. 1929 สภาคองเกรสของสหรัฐอเมริกาได้ก่อตั้ง Securities and Exchange Commission (SEC) ขึ้นใน ค.ศ. 1934 ภายใต้อำนาจของกฎหมายหลักทรัพย์ ค.ศ. 1933 (Securities Act of 1933) และกฎหมายการแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 (Securities Exchange Act of 1934) เพื่อเป็นหน่วยงานอิสระ

ต่อมา คณะกรรมการพิเศษชุดนี้ นำไปสู่การตั้งคณะกรรมการในการออกข้อกำหนดทางบัญชีขึ้นใน ค.ศ. 1938 มีชื่อว่า Committee on Accounting Procedure : CAP

คณะกรรมการในการออกข้อกำหนดทางบัญชี Committee on Accounting Procedure : CAP) ออกข้อกำหนดทางบัญชีที่เรียกว่า Accounting Research Bulletins (ARB) จำนวน 51 ฉบับ ตั้งแต่ปี ค.ศ.1939-1959 ซึ่งเป็นข้อกำหนดเชิงปฏิบัติการ (เชิงวิจัย) และได้รับการวิพากษ์วิจารณ์ว่า ข้อกำหนดที่ประกาศใช้ จัดทำขึ้นเพื่อแก้ปัญหาเฉพาะหน้าและเฉพาะกิจ ไม่มีแบบแผนหรือแนวคิดที่แน่นอน การออกข้อกำหนดนั้นเป็นลักษณะเชิงอนุมาน (Inductive) ทำให้ คณะกรรมการในการออกข้อกำหนดทางบัญชี Committee on Accounting Procedure (CAP) ถูกยุบเลิกไปใน ค.ศ. 1959 เนื่องจากไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ได้ และเมื่อ คณะกรรมการในการออกข้อกำหนดทางบัญชี (Committee on Accounting Procedure : CAP) ถูกยุบเลิกไปใน ค.ศ. 1959 ในปีเดียวกัน สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants :AICPA) ได้ตั้งคณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีชุดที่สอง มีชื่อว่า Accounting Principles Board (APB) ซึ่งมีหน้าที่หลักคือการสร้างกรอบแนวคิดที่เป็นระบบให้แก่วิชาชีพ คณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) ได้พยายามออกข้อกำหนดในลักษณะเชิงสังเคราะห์ (Deductive) มากขึ้น โดยการรวบรวมหรือสร้างสรรค์ ทฤษฎีบัญชีต่างๆ มากมาย และให้ความเห็นว่าทฤษฎีไหนควรใช้ที่สุด เพราะเหตุใด ข้อกำหนดที่ออกจึงเรียกว่า APB Opinions ซึ่งมีรากฐานมาจากการศึกษางานวิจัยและมีเหตุผลสนับสนุน โดยนับแต่ ค.ศ. 1962-1973 คณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) ได้ออก APB Opinions จำนวน 31 ฉบับ และยังคงมีผลบังคับใช้หากไม่ถูกแก้ไขหรือทดแทน โดย FASB Statements นอกจาก APB Opinions แล้ว คณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) ยังได้ออก APB Statements จำนวน 4 ฉบับ ซึ่งจัดทำขึ้นในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับการบัญชีในเรื่องต่างๆ เกิดขึ้น และต้องการให้มีการศึกษาค้นคว้าวิจัย ในขั้นสูงต่อไป

ตลอดระยะเวลาที่ผ่านมา การทำงานของคณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) ได้รับการวิพากษ์วิจารณ์หลายประการ โดยเฉพาะในประเด็นปัญหาความเป็นอิสระของคณะกรรมการ และประเด็นการไม่ได้เข้าไปมีส่วนร่วมใน

---

ของรัฐที่ควบคุมการเสนอขายหลักทรัพย์ การแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ และการจัดการการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกา ให้เป็นไปตามกฎข้อบังคับและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และยังมีอำนาจเหนือ AICPA ในการกำหนดหลักการบัญชีและวิธีการปฏิบัติ

คณะกรรมการของภาคธุรกิจและผู้ลงทุน เพราะคณะกรรมการส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ยังถูกวิพากษ์วิจารณ์ว่า ตัดสินใจไม่เด็ดขาด เนื่องจากไม่มีจุดยืนในการออกข้อกำหนด ทำให้ภาคธุรกิจฉกฉวยโอกาสในการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ในขณะนั้น สถานภาพของวิชาชีพในการออกข้อกำหนดทางบัญชีเริ่มไม่มั่นคง ขณะเดียวกัน ภาครัฐก็เข้าแทรกแซงเป็นระยะๆ โดยเริ่มมีท่าทีจะไม่ยอมให้วิชาชีพออกข้อกำหนดกันเอง<sup>12</sup> ดังนั้น ใน ค.ศ. 1973 สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) จึงยุบเลิกคณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชี ชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) และก่อตั้งองค์กรอิสระขึ้นมากำหนดมาตรฐานการบัญชี (Financial Accounting Standards Board : FASB) แทนการออกข้อกำหนดทางบัญชีของคณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชี ชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) คำว่า “มาตรฐานการบัญชี” จึงใช้มาจนถึงทุกวันนี้ คณะกรรมการอิสระชุดดังกล่าว ได้รวมโครงการแม่บทการบัญชี (FASB Conceptual Framework Project) ไว้ในวาระการประชุมเริ่มแรกใน ค.ศ. 1973 เพื่อวางกรอบแนวคิดในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี และทำให้การกำหนดมาตรฐานการบัญชีไม่มีลักษณะเป็นการแก้ปัญหาเฉพาะหน้าหรือเฉพาะกิจ หรือเป็นเพียงความเห็น กรอบแนวคิดนี้ต้องทำให้มาตรฐานการบัญชีทุกฉบับที่จะออกในอนาคตมีข้อกำหนดที่สอดคล้องกันและสามารถอธิบายต่อสาธารณชนได้ ตลอดจนให้แนวทางในการแก้ปัญหาเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงานในเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีรองรับ ขณะเดียวกัน ก็ได้ทบทวนการออกข้อกำหนดทางบัญชีที่ผ่านมาของคณะกรรมการผู้ออกข้อกำหนดทางบัญชี (Committee on Accounting Procedure : CAP) และคณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) และได้นำมาแก้ไขหรือทดแทนโดย FASB Statements องค์กรอิสระผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชี ในประเทศสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standards Board : FASB) ได้ทยอยออก Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) นับแต่ ค.ศ. 1973 จนถึงปี ค.ศ. 2004 ได้ออก SFAC จำนวนรวมกว่า 153 ฉบับ

ประวัติการพัฒนาการบัญชีของสหรัฐอเมริกาที่มีมายาวนานนี้ สะท้อนให้เห็นถึงความพยายามในการสร้างกรอบแนวคิด (Conceptual Framework) ในการกำหนดมาตรฐานการ

---

<sup>12</sup> ในประเทศสหรัฐอเมริกา วิชาชีพบัญชีถือเป็นวิชาชีพอิสระที่ต้องการปกครองตนเอง (Self Regulative) แต่ต้องอาศัยจรรยาบรรณระดับสูง และต้องพิสูจน์ให้สังคมเห็นว่าคนในวิชาชีพสามารถปกครองกันเองอย่างมีประสิทธิภาพ เป็นกลาง และไม่ทำให้คนในสังคมที่ควรปกป้องได้รับความเดือดร้อน วิชาชีพบัญชีพยายามคืนรงไม่ให้การออกมาตรฐานการบัญชีต้องตกอยู่ในเงื้อมมือของกฎหมาย เพราะการนำนักกฎหมายมาออกกฎหมายบัญชีเป็นเรื่องที่นักบัญชีอเมริกันถือว่าเป็นการสูญเสียเอกราชแห่งวิชาชีพ

บัญชีให้มีจุดยื่นและสอดคล้องกัน ทำให้การบัญชีของสหรัฐอเมริกามีอิทธิพลและเป็นต้นแบบในการพัฒนาวิชาชีพด้านบัญชีของประเทศต่างๆ ทั่วโลกมาจนถึงปัจจุบัน

## 1.2 ประวัติความเป็นมาและวิวัฒนาการของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย

ลักษณะการดำเนินธุรกิจหรือประกอบกิจการของประเทศไทยในอดีตมักมีขนาดเล็กหรือเป็นอุตสาหกรรมในครัวเรือน โดยมีเจ้าของกิจการเป็นผู้นำเงินมาลงทุนและดำเนินธุรกิจด้วยตนเองทั้งสิ้น ดังนั้นจึงมักจะทำการบันทึกบัญชีแบบง่ายๆ กล่าวคือเป็นการบันทึกในรูปเงินสดรับและเงินสดจ่าย โดยในสมัยนั้นกำไรขาดทุนคำนึงถึงเฉพาะในรูปเงินสด การบัญชีไม่มีความสำคัญต่อเจ้าของกิจการเท่าใดนัก ซึ่งวิวัฒนาการทางการบัญชีของประเทศไทยเป็นผลมาจากการขยายตัวทางเศรษฐกิจ การประกอบกิจการที่ขยายตัวมากขึ้น จำเป็นต้องใช้เงินลงทุนมากขึ้น บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในกิจการเพิ่มจำนวนและเพิ่มกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องมากขึ้น ธุรกิจบางประเภทต้องใช้ความสัมพันธ์กับต่างประเทศ มีความเจริญก้าวหน้าทางวิชาการต่างๆ เหล่านี้ล้วนแต่มีอิทธิพลต่อพัฒนาการทางการบัญชีของไทยทั้งสิ้น ข้อกำหนดอันเกี่ยวกับการบัญชีตามกฎหมายฉบับเก่าที่สุดที่กำหนดให้บริษัทจำกัดต้องจัดทำบัญชีและมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบการรับรองคือพระราชบัญญัติลักษณะหุ้นส่วนและบริษัทรัตน โกสินทร์ ร.ศ.130 ที่ประกาศใช้ในราวประมาณปี พ.ศ.2450 และต่อมาถูกยกเลิกและประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 22 ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัทในปี พ.ศ.2467 โดยมีข้อกำหนดให้กรรมการบริษัทต้องจัดให้มีการบันทึกบัญชีจำนวนเงินรับจ่าย และรายการอันเป็นเหตุให้รับหรือจ่ายนั้น จัดให้มีการบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินและจัดทำงบดุล รวมทั้งบัญชีกำไรขาดทุนอย่างน้อยปีละครั้ง งบดุลจะต้องมีผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบและให้ความคิดเห็น ทั้งนี้มีข้อที่น่าสังเกตคือพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวกำหนดให้บริษัทจำกัดเท่านั้นที่จะต้องจัดทำบัญชี ส่วนห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด และบุคคลธรรมดา ซึ่งประกอบธุรกิจหรือวิชาชีพจะจัดทำบัญชีหรือไม่ก็ได้

ต่อมาจึงได้มีการตราพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2482 ขึ้นโดยมีความมุ่งหมายสำคัญ 3 ประการ คือ เพื่อให้การจัดทำบัญชีของผู้ประกอบธุรกิจ และวิชาชีพอยู่ในมาตรฐานและเพื่อคุ้มครองประโยชน์ส่วนได้เสียของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจและเพื่อความสะดวกและเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งถือได้ว่าเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดทำบัญชีฉบับแรกโดยเป็นกฎหมายที่มีการกำหนดขึ้นเพื่อขยายความในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าว เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นมีการกำหนดให้กิจการที่อยู่ในรูปของบริษัทจำกัดเท่านั้นที่จะต้องจัดทำบัญชี ดังนั้นในพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวจึงได้มีการกำหนดให้ผู้ประกอบการธุรกิจต่างๆ ต้องจัดทำบัญชีขึ้นมาและต่อมาในปี พ.ศ.2496 ได้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวเพื่อให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจและสังคม โดยได้พบว่าการสอบบัญชี

และการรับรองบัญชีของกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และพระราชบัญญัติว่าด้วยการบัญชีนั้นยังไม่เหมาะสมรัดกุมเพียงพอ กล่าวคือผู้สอบบัญชีที่ลงลายมือชื่อบางรายยังไม่มีความรู้ในด้านบัญชีดีพอ และยังไม่มีความหมายฉบับใดเข้ามาควบคุมและกำหนดถึงคุณสมบัติหรือหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีไว้แต่ประการใด ประกอบกับประเทศไทยเริ่มมีการจัดทำแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติขึ้น ตั้งแต่แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับที่ 1 เป็นต้นมา โดยทำการชักชวนให้ชาวต่างประเทศเข้ามาลงทุนในประเทศทำให้งบการเงินหรือข้อมูลการเงินเริ่มมีความสำคัญมากขึ้นและจะต้องมีความถูกต้องสมบูรณ์เป็นจริงและมีข้อมูลครบถ้วนตามมาตรฐานสากล<sup>13</sup>

เมื่อการประกอบธุรกิจการค้าและอุตสาหกรรมขยายตัวเพิ่มมากขึ้นประกอบกับการจัดทำงบการเงินของกิจการมีความสำคัญเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากผู้ลงทุนหรือผู้เกี่ยวข้องจำเป็นต้องอาศัยงบการเงินของกิจการเป็นปัจจัยประกอบการตัดสินใจในการลงทุนและมีการจัดตั้งนิติบุคคลตามกฎหมายของต่างประเทศเพิ่มมากขึ้น และนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าวก็มีได้้อยู่ภายใต้บังคับของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่จะต้องมีการจัดทำบัญชีงบดุล งบกำไรขาดทุนและมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบรับรองเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นภายในประเทศ จึงเล็งเห็นว่าพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2482 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติมปี พ.ศ. 2496 ไม่มีความเหมาะสมกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว จึงเห็นสมควรที่จะมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายให้ทันกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปและจัดการแก้ไขกฎหมายให้มีความรัดกุมเป็นประโยชน์แก่ส่วนรวมเพิ่มมากยิ่งขึ้น รัฐบาลในขณะนั้นจึงได้มีการประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 เพื่อยกเลิกกฎหมายการบัญชี คือ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2482 และฉบับแก้ไขแทนเมื่อวันที่ 24 พฤศจิกายน พ.ศ. 2415 เป็นต้นมา โดยในประกาศคณะปฏิวัติฉบับดังกล่าว ได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ต้องจัดทำงบดุล และบัญชีกำไรขาดทุน โดยมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบรับรองเช่นเดียวกับบริษัทจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยโดยจัดการยื่นต่อสำนักงานกลางหรือสำนักงานบัญชี<sup>14</sup> ต่อมาในปี 2543 กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ได้เสนอแก้ไขประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ซึ่งใช้มากกว่า 27 ปี และมีหลักการเกี่ยวกับการทำบัญชีหลายประการ ที่ยังไม่สอดคล้องกับความก้าวหน้าทางการบัญชี และไม่สอดคล้องกับสถานการณ์

<sup>13</sup> เกษรี ณรงค์เดช เรื่องเดียวกัน หน้า 23

<sup>14</sup> สำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี บทบาทและความรับผิดชอบของ ก.บช.ต่อวิชาชีพบัญชี เอกสารการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9 กรุงเทพมหานคร: ม.ป.ท., 2528

ทางเศรษฐกิจการค้าที่เปลี่ยนแปลงไป รวมทั้งเพื่อให้มีการจัดทำบัญชีและงบการเงินให้เป็นไปตามความเป็นจริงได้มาตรฐานการบัญชี และสอดคล้องกับหลักปฏิบัติสากล ซึ่งจะทำให้กิจการและบุคคลภายนอกได้ใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อประกอบการตัดสินใจทางธุรกิจได้อย่างมั่นใจ ไปเป็นพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 ซึ่งมีสาระสำคัญ เช่น การแก้ไขหลักการจากเดิมที่กำหนดให้ธุรกิจทั้งนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจ ตามประเภทที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดต้องจัดทำบัญชี เป็นกำหนดให้เฉพาะนิติบุคคลทั้งที่จดทะเบียน ตามกฎหมายไทยและต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทยและกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ส่วนบุคคลธรรมดาและห้างหุ้นส่วนที่ไม่ได้จดทะเบียนจะต้องจัดทำบัญชีต่อเมื่อรัฐมนตรี โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ลักษณะของธุรกิจในการจัดเก็บบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีจาก 10 ปี เหลือ 5 ปีและในกรณีจำเป็นอธิบดีโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรี ขยายระยะเวลาจัดเก็บได้แต่ต้องไม่เกิน 7 ปี และการปรับปรุงข้อกำหนดต่างๆ ให้สอดคล้องกับระบบการจัดทำบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ เช่น การเก็บรักษาบัญชีการลงรายการในบัญชี เป็นต้น

## 2. แนวความคิด ความหมาย และสิทธิหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

เพื่อให้บรรลุเป้าหมายแห่งการศึกษาแนวทางการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชี จึงควรพิจารณาถึงแนวความคิด ความหมาย วัตถุประสงค์ ประโยชน์ และสิทธิหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ดังต่อไปนี้

### 2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

การสอบบัญชีถือได้ว่าเป็นการประกอบวิชาชีพ (Profession) แขนงหนึ่ง ซึ่งเมื่อพิจารณา คำว่า “วิชาชีพ” ในปัจจุบันการประกอบวิชาชีพในฐานะที่เป็น “วิชาชีพ” จะมีมากมายหลายสาขาอาชีพ เช่น แพทย์ หนายความ วิศวกร และสถาปนิก เป็นต้น แต่ก็ยังไม่อาจหาคำจำกัดความหรือคำนิยามที่มีความหมายชัดเจนแน่นอนได้<sup>15</sup> เนื่องจากในแต่ละสาขาวิชาชีพมีความแตกต่างกันออกไปในลักษณะของวิชาชีพแต่ถึงอย่างไรเมื่อพิจารณาถึงลักษณะโดยรวมแล้วแต่ละสาขาวิชาชีพก็น่าจะสามารถกำหนดขอบเขตของวิชาชีพที่มีลักษณะร่วมกันได้ เพื่อประโยชน์ในการกำหนด

<sup>15</sup> ก่อศักดิ์ เงินสมุทรสินธุ์ การสอบสวนและการพิจารณาคดีมรรยาทนายความ วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2535 หน้า 10

มาตรการต่างๆ ที่สามารถให้ความคุ้มครองและควบคุมการประกอบวิชาชีพที่มีลักษณะเป็น “วิชาชีพ” ต่อไป

ความจำเป็นประการหนึ่งที่จะต้องพิจารณาและศึกษาถึงแนวความคิดและเหตุผล ในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เนื่องจากการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีลักษณะความเป็น “วิชาชีพ” ซึ่งเป็นวิชาชีพที่จะต้องอาศัยความรู้ความชำนาญ<sup>16</sup> โดยต้องมีการอบรมศึกษาและฝึกฝน ในการประกอบวิชาชีพนั้นมาโดยเฉพาะจนเกิดความชำนาญหรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นการประกอบ วิชาชีพด้วยการอาศัยความรู้ที่จะต้องได้รับการศึกษาหรือฝึกอบรมทางด้านความคิดเป็นพิเศษ<sup>17</sup> ทั้งนี้ มิได้หมายความว่าบุคคลที่ประกอบวิชาชีพที่ผ่านการฝึกอบรมและศึกษามาแล้วในแต่ละสาขา วิชาชีพจะเป็นผู้ที่มีคุณภาพมีความรู้ความชำนาญสาขาวิชานั้นเหมือนกันทุกคน และสามารถ ประกอบวิชาชีพโดยปราศจากการควบคุมจากภาครัฐ ดังนั้นผู้ประกอบวิชาชีพจึงจำเป็นต้อง ประพฤติปฏิบัติและประกอบวิชาชีพของตนให้อยู่ภายใต้กรอบ ขอบเขตและกติกาที่แต่ละสาขา วิชาชีพได้กำหนดไว้ เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพต่างก็มักจะแสวงหาผลประโยชน์ส่วนตนให้ได้ มากที่สุด แต่หากแสวงหาผลประโยชน์ภายใต้กรอบกติกา ภายใต้กฎเกณฑ์ หรือข้อบังคับที่ถูก กำหนดไว้ตามข้อบังคับหรือตามกฎหมาย โดยไม่ละเมิดสิทธิของผู้อื่นก็ย่อมไม่มีความจำเป็นที่ต้อง กำหนดหลักเกณฑ์เฉพาะขึ้นเพื่อควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้น แต่ถ้าเป็นกรณีของการคุ้มครอง ประโยชน์ของส่วนรวมแล้ว ถ้าการประกอบวิชาชีพมีผลกระทบถึงบุคคลจำนวนมากหรือประชาชน รัฐมีความจำเป็นที่จะต้องเข้ามามีบทบาทในการกำหนดขอบเขต หรือวางกฎเกณฑ์บางประการ เพื่อที่จะจำกัดสิทธิของผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งจะมากหรือน้อยย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะของแต่ละวิชาชีพ

## 2.2 แนวความคิดในการควบคุมการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี

สำหรับการดำเนินการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยอย่าง เป็นรูปแบบนั้น ได้เริ่มและกระทำขึ้นพร้อมกับการประกาศใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 อันมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 2 พฤศจิกายน พ.ศ.2505 ซึ่งเหตุผลที่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติ ดังกล่าวก็คือ “การสอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระแขนงหนึ่ง อันมีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่งแก่ การพัฒนาเศรษฐกิจ ในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายควบคุมการสอบบัญชี ประกอบกับขณะนี้ได้มี ผู้สำเร็จการศึกษาวิชาการบัญชีจากมหาวิทยาลัยและสำนักศึกษาต่างๆ มากขึ้น จึงสมควรจะได้ ตรากฎหมายกำหนดคุณสมบัติและพื้นฐานความรู้ของผู้สอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐาน ให้มี

<sup>16</sup> พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน 2525 ภายใต้นาม “วิชาชีพ”

<sup>17</sup> จิตติ ดิงศภัทย์ *หลักวิชาชีพนักกฎหมาย* พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์



คณะกรรมการควบคุมให้เป็นไปตามความมุ่งหมายดังกล่าว” และนับตั้งแต่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เป็นต้นมา ได้มีการกำหนดคุณสมบัติและพื้นฐานความรู้ของผู้สอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐานเดียวกัน และถือว่ากฎหมายฉบับดังกล่าวเป็นกฎหมายที่มีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชีโดยตรงในปัจจุบัน โดยได้มีการกำหนดให้มีคณะกรรมการขึ้นมาคณะหนึ่ง คือ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี หรือ ก.บช. เป็นผู้มีหน้าควบคุมหรือดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามกฎหมายหรือระเบียบต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น รับขึ้นทะเบียนและออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ออกข้อบังคับ วางหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการขอ การออก การต่ออายุ และการออกใบแทน ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ให้คำปรึกษาและคำแนะนำแก่มหาวิทยาลัยหรือสถานศึกษาอื่นในการศึกษาวิชาชีพสอบบัญชี ทั้งนี้ ก.บช.มีอำนาจแต่งตั้งอนุกรรมการเพื่อดำเนินกิจการหรือได้ส่วนพิจารณาเรื่องต่างๆ อันอยู่ภายใต้ขอบเขตแห่งอำนาจและหน้าที่ของ ก.บช. ได้ และนับตั้งแต่ประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ก็ได้ออกกฎกระทรวงและประกาศต่างๆ ที่ออกตามความในพระราชบัญญัติฉบับนี้ออกตามมามากมายหลายฉบับ กำหนดมาตรฐานและหลักเกณฑ์ในการสอบบัญชี ตลอดจนกำหนดมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต<sup>18</sup> ด้วย ต่อมาในปี พ.ศ. 2547 ได้ออกพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 เพื่อใช้ทดแทนพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชีปี พ.ศ.2505 โดยวิชาชีพบัญชีจะครอบคลุมถึง วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี ทั้งนี้ในภายหน้าหากเห็นว่ามึบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านใดที่มีความสำคัญ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์อาจออกกฎกระทรวงกำหนดบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านนั้นเพิ่มเติมขึ้นในค่านิยามวิชาชีพบัญชีก็ได้ เช่น การตรวจสอบภายใน เป็นต้น นอกจากนี้พระราชบัญญัติดังกล่าวยังได้กำหนดให้มีการจัดตั้งสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคล และมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชี ควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของสมาชิก และนับตั้งแต่ประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ก็ได้ออกกฎกระทรวงและประกาศต่างๆที่ออกตามความในพระราชบัญญัติฉบับนี้ออกตามมามากมายหลายฉบับ กำหนดมาตรฐานการบัญชีทั้งด้านการบัญชีและการสอบบัญชี ตลอดจนกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้วย

เพื่อจะทำได้ทำให้สามารถเข้าใจถึงเหตุผลที่รัฐต้องเข้ามามีบทบาทเพื่อควบคุมและวางกฎเกณฑ์ในการประกอบวิชาชีพดังกล่าว จึงสมควรจะได้มีการศึกษาและวิเคราะห์ถึงแนวความคิดและเหตุผลในการควบคุมการประกอบวิชาชีพ อันจะเป็นการส่งผลกระทบต่อการดำเนินธุรกิจและ

<sup>18</sup> เกษรี ณรงค์เดช เรื่องเดิม หน้า 24

สังคมโดยตรงหรือโดยทางอ้อม ทั้งนี้แนวความคิดดังกล่าว สามารถแบ่งแยกออกได้เป็น 3 แนวความคิด<sup>19</sup> ดังต่อไปนี้คือ

### 2.2.1 แนวความคิดว่าด้วยการปกป้องคุ้มครองสาธารณประโยชน์ (Public Welfare Argument)

แนวความคิดของทฤษฎีนี้มีความเชื่อว่า รัฐมีความจำเป็นที่จะต้องเข้ามาดำเนินการเพื่อแทรกแซงควบคุมอาชีพบางประเภท ให้มีการแข่งขันภายใต้ขอบเขตและเงื่อนไขบางประการ ด้วยเหตุผลที่ว่ารัฐต้องการจะปกป้องคุ้มครองสังคมโดยรวม ให้รอดพ้นจากผลเสียทั้งทางด้านการไร้ประสิทธิภาพ (Inefficient) และการขาดความเสมอภาค (Inequitable) อันอาจจะเกิดขึ้นจากการแข่งขันที่ไร้ขอบเขตแห่งวิชาชีพ หรืออาจจะเป็นกรณีที่ผู้ประกอบการวิชาชีพนั้น ไม่ประกอบวิชาชีพให้อยู่ภายใต้ขอบเขตแห่งหลักวิชาชีพของตนเอง หรือปฏิบัติตนไม่ถูกต้องกับมรรยาท รวมทั้งข้อปฏิบัติต่างๆ ตามจารีตประเพณีอันดีงามเหล่านี้ ผลเสียหายที่เกิดขึ้นอาจจะกระทบต่อสังคมโดยทั่วไปจึงจำเป็นที่รัฐจะอ้างเหตุผลดังกล่าวเข้ามาแทรกแซงและควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้นเพื่อส่วนรวม เช่น กรณีของแพทย์ ถ้าหากมีการวินิจฉัยโรคผิดเนื่องจากว่าแพทย์ไม่มีความรู้ความสามารถที่เพียงพอ นอกจากผลเสียนั้นจะเกิดขึ้นกับตัวคนไข้โดยตรงแล้วอาจจะเกิดขึ้นกับสังคมโดยรวมได้ ซึ่งผลของการวินิจฉัยโรคที่ไม่ถูกต้องนั้นอาจจะส่งผลกระทบต่อคนเป็นจำนวนมากในสังคมได้จึงมีความจำเป็นที่รัฐจะต้องเข้ามาควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพดังกล่าว

### 2.2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับกลุ่มผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจ (Interest Group)

แนวความคิดของทฤษฎีนี้เชื่อว่า กลุ่มผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจนั้นรัฐมีเหตุผลและความจำเป็นที่จะต้องเข้ามาแทรกแซง เพื่อควบคุมการประกอบวิชาชีพในฐานะตัวแทนของประชาชนโดยรวม ซึ่งผู้ที่สนับสนุนแนวความคิดนี้มีความเชื่อว่าโดยแท้จริงแล้ว การรวมกลุ่มของบุคคลในอาชีพเดียวกันที่มีการเรียกร้อง ชักจูงให้รัฐตรากฎหมายรับรองเอกสิทธิ์พิเศษในการปกครองตนเองของบรรดาผู้ประกอบการวิชาชีพมีกฎระเบียบต่างๆ เฉพาะผู้ที่ต้องการประกอบวิชาชีพนั้นจะต้องปฏิบัติ สิ่งต่างๆ เหล่านี้เกิดขึ้นเพื่อประโยชน์ของสมาชิกนั้นๆ ซึ่งจะส่งผลไปสู่การผูกขาดแห่งอาชีพ (Occupational Cartel) ดังนั้นวัตถุประสงค์หลักของการรวมกลุ่มบุคคลในอาชีพเดียวกันคือ การล้มเลิกการแข่งขันระหว่างผู้ประกอบการวิชาชีพเดียวกันให้มากที่สุด เพื่อจะก่อให้เกิดการผูกขาดในวิชาชีพ (Professional Monopoly) เพื่อคงไว้ซึ่งประโยชน์ของมวลสมาชิกใน

<sup>19</sup> วรัชยา โดสงวน และ พนม เอี่ยมประยูร กฎหมายกับเศรษฐกิจ: การควบคุมวิชาชีพศึกษารณณ์ อาชีพทนายความ ใน เอกสารการสัมมนาทางวิชาการ กรุงเทพมหานคร มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2533 หน้า 3-4

วิชาชีพที่มารวมตัวกัน โดยมีการตรากฎหมายออกมารองรับ และจะมีความแตกต่างไปจากการรวมกลุ่มเป็นสมาชิกของสังคมโดยทั่วไป เนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า ผู้ที่มีความต้องการประกอบวิชาชีพจะต้องเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพนั้น นอกจากนั้นกฎหมายยังได้มอบสิทธิเด็ดขาดให้แก่สถาบันวิชาชีพนั้นว่าจะเลือกบุคคลใดเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพหรือไม่ก็ได้ เช่น ในกรณีที่รัฐได้มีการตรากฎหมายให้สภานายกความมีอำนาจหน้าที่ในการจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้เป็นนายความได้เพียงสถาบันเดียวในประเทศเป็นต้น<sup>20</sup>

หากพิจารณาถึงเหตุผลของการผูกขาดในทางวิชาชีพมีข้อพิจารณา คือ หากมีการคิดกัน ในทางเศรษฐศาสตร์แล้วจะเห็นได้ว่าผู้ที่เข้ามาเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพ จะต้องมีการรับภาระที่เป็นค่าลงทุนแห่งวิชาชีพ (Cost of Entry) มากพอสมควร กล่าวคือ สถาบันวิชาชีพโดยทั่วไปจะเป็นผู้ที่กำหนดเงื่อนไขและคุณสมบัติของบุคคลที่มีความประสงค์จะขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตซึ่งโดยทั่วไปแล้วเงื่อนไขต่างๆ ที่สถาบันวิชาชีพได้กำหนดวางไว้เหล่านี้ จะครอบคลุมถึงการกำหนดระดับการศึกษาขั้นต่ำ การฝึกอบรมและสอบผ่านตามเงื่อนไขของการฝึกอบรมในภาคทฤษฎีหรือภาคปฏิบัติสิ่งต่างๆ เหล่านี้ ย่อมถือได้ว่าเป็นการลงทุนของผู้ประกอบวิชาชีพนั้น เช่น ค่าเสียโอกาสในการศึกษาระดับปริญญาตรีทางนิติศาสตร์หรือทางบัญชีค่าเสียโอกาส (Opportunity Cost) ในขณะที่ทำการฝึกงานในภาคปฏิบัติ ความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นในกรณีผู้ขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตไม่สามารถจะทำการสอบผ่านตามหลักเกณฑ์ที่สถาบันวิชาชีพนั้นกำหนดได้ ซึ่งแนวความคิดดังกล่าวนี้ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายในหมู่นักเศรษฐศาสตร์ เพราะสามารถจะทำการทดสอบได้ด้วยเหตุผลในทางทฤษฎีและข้อมูลในทางสถิติ และสามารถนำไปสู่ข้อสรุปว่าการก่อตั้งของสถาบันวิชาชีพนั้นหลักใหญ่แล้วเป็นไปเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของสมาชิก ในขณะที่เดียวกันกฎหมายก็ยินยอมให้มีการผูกขาดและให้สิทธิพิเศษหลายประการที่เอื้ออำนวยต่อการปกป้องผลประโยชน์ดังกล่าวตั้งนั้นทางสถาบันวิชาชีพให้ดำเนินไปเพื่อประโยชน์แก่ประชาชนโดยแท้จริงเป็นการตอบแทน<sup>21</sup>

### 2.2.3 แนวความคิดว่าด้วยความไม่สมดุลของข้อมูล (Information Asymmetry)

แนวความคิดนี้มีที่มาจากกรณีที่รัฐมีความจำเป็นที่จะต้องเข้าไปแทรกแซงเพื่อให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่จำเป็นแก่ประชาชนหรือผู้ใช้บริการจากผู้ประกอบวิชาชีพ สำหรับบริการที่เป็นเรื่องซึ่งเป็นการเข้าใจยากสำหรับบุคคลผู้รับบริการ โดยทั่วไป ยกเว้นผู้ที่ได้รับการอบรมศึกษา มาทางด้านนั้น โดยเฉพาะนั้นก็ถือถ้าพิจารณาในแง่ของผู้ใช้บริการและผู้ให้บริการทางวิชาชีพแล้ว

<sup>20</sup> วรริชา โตสงวน และ พนม เอี่ยมประยูร เรื่องเดียวกัน หน้า 3-7

<sup>21</sup> วรริชา โตสงวน และ พนม เอี่ยมประยูร เรื่องเดียวกัน หน้า 3-11

จะเห็นว่าผู้ให้บริการจะไม่สามารถทราบถึงคุณภาพหรือความสามารถของผู้ให้บริการเลยว่ามี ความสามารถขนาดไหนเพียงใดในขณะที่ผู้ให้บริการสามารถทราบสมรรถนะหรือความสามารถ ของตนเองเช่นนี้ เห็นว่าการรับทราบข้อมูลของทั้งสองฝ่ายไม่เท่าเทียมกัน (Information Asymmetry) เช่น เจ้าของกิจการที่ว่าจ้างผู้สอบบัญชีให้เข้ามาทำการตรวจสอบบัญชีของกิจการ ไม่สามารถที่จะทำ การพิสูจน์ได้ว่า ค่าบริการที่ผู้สอบบัญชีเรียกเก็บเป็นค่าจ้างนั้นคุ้มกับการบริการที่ผู้สอบบัญชี กระทำอยู่หรือไม่ ดังนั้นจากผลของความไม่เท่าเทียมกันของบุคคลทั้งสองฝ่ายดังกล่าว เมื่อเกิด ความไม่สมดุลของทั้งสองฝ่ายขึ้น ก็จะเกิดปัญหาตามมาอีกว่า จะสามารถทำการลดความไม่สมดุล ดังกล่าวนั้นได้อย่างไร ในแนวความคิดนี้มีความเห็นว่า น่าจะทำการแก้ปัญหาโดยวิธีการให้กลุ่ม ของสถาบันวิชาชีพนั้นๆ ทำการออกใบอนุญาตให้มีสิทธิในการประกอบวิชาชีพ หรือ ประกาศนียบัตรรับรองทางวิชาชีพให้แก่ผู้จะเข้ามาประกอบวิชาชีพนั้น ซึ่งในส่วนนี้ ก็ถือว่าการ ได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพนั้นถือเป็นเพียงการรับประกันขั้นต้นถึงมาตรฐานขั้นพื้นฐานของผู้ ประสงค์จะให้บริการในวิชาชีพนั้นเท่านั้น<sup>22</sup> การที่รัฐได้มอบอำนาจให้แก่บุคคลผู้มีคุณสมบัติ ครบถ้วนตามเงื่อนไขที่วางไว้ ถือว่ารัฐได้มีการให้ข้อมูลเพิ่มเติมแก่ประชาชนว่าผู้ที่ให้บริการจาก วิชาชีพนั้น จะได้รับการประกันคุณภาพมาตรฐานแห่งวิชาชีพในขั้นต่ำระดับหนึ่ง และยังเป็นการลด ภาระความเสี่ยงจากการใช้บริการจากผู้ประกอบวิชาชีพที่ไร้ความสามารถ (Incompetent) ได้อีก ส่วนหนึ่งด้วย

จากเหตุผลดังกล่าวเมื่อเกิดความไม่สมดุลของทั้งสองฝ่ายขึ้นก็จะเกิดปัญหาตามมา ว่าเราจะสามารถทำการลดความไม่สมดุลดังกล่าวนี้ได้อย่างไร ในแนวคิดนี้ก็มีความเห็นว่าน่าจะ ทำการแก้ปัญหาโดยวิธีการให้กลุ่มของสถาบันวิชาชีพนั้นๆ ทำการออกใบอนุญาตให้มีสิทธิในการ ประกอบวิชาชีพ (Licensing) หรือประกาศนียบัตรรับรอง (Certification) ทางวิชาชีพนั้นเราถือเป็น เพียงการรับประกันขั้นต้นถึงมาตรฐานของผู้ประสงค์จะให้บริการในวิชาชีพนั้นเท่านั้น

จากแนวความคิดหลักในการควบคุมการประกอบวิชาชีพทั้ง 3 แนวความคิดดังกล่าว เป็นการพิจารณาถึงการให้ความคุ้มครองผลประโยชน์ของประชาชนเป็นส่วนใหญ่ โดยในส่วนของ การประกอบวิชาชีพบัญชีนี้ถือถือว่าเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ เป็นอย่างมาก เป็นวิชาชีพที่มีความเกี่ยวข้องกับบุคคลเป็นจำนวนมาก ดังนั้นจึงจะต้องมีการควบคุม ให้ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้กระทำการหรือปฏิบัติงานให้ถูกต้องตามกฎหมาย กฎเกณฑ์ ข้อบังคับต่างๆ ที่วางไว้และปฏิบัติงานให้ได้มาตรฐานตามหลักสากล โดยทั่วไปการปฏิบัติหน้าที่ ของผู้สอบบัญชีนี้มีหลักการที่สำคัญว่า นอกจากจะดำเนินการให้สมประโยชน์แก่เจ้าของกิจการที่

<sup>22</sup> วัชรียา โตสงวน และพนม เอี่ยมประยูร เรื่องเดียวกัน หน้า 3-11

เป็นผู้ว่าจ้างตามหลักของการประกอบวิชาชีพ โดยทั่วไปแล้วจะต้องปฏิบัติให้สมประโยชน์แก่ส่วนรวม และสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของกฎหมายผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานของตนให้อยู่ภายในขอบเขต หากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานไม่ถูกต้องแล้วอาจจะเกิดผลเสียหายต่อสังคมและคุณภาพชีวิต<sup>23</sup> โดยเฉพาะในภาวะสังคมปัจจุบันเป็นสังคมที่มีความสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้น มีความเจริญในทางด้านวัตถุเพิ่มมากขึ้นเท่าใด ความจำเป็นที่จะต้องมีการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพให้ปฏิบัติตามขอบเขตหรือจรรยาบรรณทางวิชาชีพก็ยิ่งมีความจำเป็นเพิ่มมากขึ้นเช่นกัน<sup>24</sup> ซึ่งหากไม่มีการควบคุมให้ดีแล้วความเดือดร้อนหรือความเสียหายจะเกิดขึ้นและกระทบต่อคนหมู่มากเป็นลูกโซ่ การควบคุมก็จะต้องมีการควบคุมให้มีความสมดุลทั้งสองฝ่ายมิให้มีการเอนเอียงไปทางฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมากเกินไป กล่าวคือถ้ามีการสร้างกฎเกณฑ์ที่เป็นลักษณะของการเอื้อประโยชน์ให้แก่บุคคลในวิชาชีพนั้นมากเกินไป ผลที่ติดตามมาก็คือการผูกขาดในวิชาชีพนั้น ประชาชนหรือสังคมก็จะถูกเอารัดเอาเปรียบจากผู้ประกอบวิชาชีพนั้นได้ หรือในทางกลับกัน หากมีการคุ้มครองให้แก่ทางฝ่ายประชาชนหรือผู้ใช้บริการจากวิชาชีพนั้นมากเกินไป จนไม่มีการคุ้มครองหรือพิจารณาประโยชน์ทางด้านผู้ประกอบวิชาชีพนั้นเลย ความเป็นอิสระหรือการใช้ดุลพินิจของบุคคลในวิชาชีพภายใต้ขอบเขตของกฎหมายก็จะไม่มีประสิทธิภาพ ผลที่ตามมาคือย่อมสะท้อนออกมาในรูปของผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพในส่วนของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีก็มีลักษณะเช่นเดียวกัน ซึ่งจำเป็นจะต้องมีการควบคุมการประกอบวิชาชีพนี้ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและเป็นไปด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและเที่ยงธรรม เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่รัฐและสังคม ซึ่งหน่วยงานหลักที่เข้ามาทำการควบคุมการประกอบวิชาชีพนี้ เริ่มตั้งแต่การออกกฎเกณฑ์ข้อบังคับ เงื่อนไข มาตรฐานการปฏิบัติงาน ต่างๆ ตลอดไปจนถึงการสอดส่องดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งการลงโทษกรณีที่ผู้สอบบัญชีประพฤติผิดมรรยาททางวิชาชีพด้วยนั้นก็มิวัตถุประสงค์หรือจุดมุ่งหมายสำคัญก็เพื่อที่จะปกป้องคุ้มครองประโยชน์ของประชาชนผู้รับบริการและสังคมโดยรวม เพื่อให้ได้รับบริการจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถซื่อสัตย์สุจริต ตลอดจนทำให้สังคมโดยรวมไม่ได้รับผลกระทบโดยทางอ้อมจากการปฏิบัติงาน หรือประพฤติผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชี ซึ่งหากสามารถควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีและคุ้มครองประโยชน์ของทั้งผู้ให้บริการคือผู้สอบ

<sup>23</sup> ก่อศักดิ์ เจนสมุทรสินธุ์ เรื่องเดิม หน้า 13

<sup>24</sup> ความหมายของคำว่า “จรรยาบรรณทางวิชาชีพ” หมายถึง กฎเกณฑ์หรือมรรยาทในการประกอบวิชาชีพ ซึ่งบุคคลในวิชาชีพนั้นจะต้องปฏิบัติและในแต่ละวิชาชีพก็จะต้องมีจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพตนเอง เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพนั้นๆ ปฏิบัติตาม

บัญชีและผู้รับบริการคือประชาชน หรือสังคมโดยรวม ประโยชน์สูงสุดย่อมจะเกิดต่อกลุ่มผลประโยชน์ หรือผู้เกี่ยวข้องทุกๆ ฝ่ายในที่สุด

### 2.3 ความหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

การพิจารณาถึงความหมายที่มีความเกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี มีข้อควรพิจารณาอยู่ 3 ประการคือ ความหมายของคำว่า “การบัญชี” “การสอบบัญชี” และ “ผู้สอบบัญชี” ซึ่งทั้ง 3 คำนี้มีความหมายที่มีลักษณะแตกต่างกัน แต่ทั้งสามคำก็มีความเกี่ยวข้องหรือมีความสัมพันธ์กันดัง มีข้อพิจารณาดังต่อไปนี้

#### 2.3.1 ความหมายของคำว่า “การบัญชี” (Accounting)

มีผู้ให้ความหมายของคำว่า “การบัญชี” ไว้หลายท่านเช่น

1) สมเดช โรจน์คุรีเสถียร ให้ความหมายคำว่า “การบัญชี” หมายถึง การนำรายการและเหตุการณ์ทางการเงินมาจดบันทึก จัดหมวดหมู่ สรุปผล และวิเคราะห์ ตีความหมายอย่างมีหลักเกณฑ์ การเก็บรวบรวม บันทึก จำแนกและทำสรุปผล ข้อมูลอันเกี่ยวกับ เหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปตัวเงิน ผลงานขั้นสุดท้ายของการบัญชีคือการให้ข้อมูลทางการเงิน ซึ่งเป็นประโยชน์แก่บุคคลหลายฝ่าย และผู้ที่สนใจในกิจการ<sup>25</sup>

2) นนทพล นิมสมบุญ ให้ความหมายคำว่า “การบัญชี” หมายถึง การจดบันทึก การจัดประเภท หรือหมวดหมู่ของรายการค้าที่เกิดขึ้น ซึ่งก่อให้เกิดผลเชิงเศรษฐกิจระหว่างกิจการแห่งนั้นกับบุคคลทั้งภายนอกหรือภายใน หรือกับกิจการอื่น วัตถุประสงค์ของการบัญชีคือการจัดทำงบการเงิน เพื่อแสดงผลการดำเนินงาน สถานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงของฐานะการเงินต่างๆ เช่น การเปลี่ยนแปลงของกระแสเงินสด เป็นต้น งบการเงินเหล่านี้เป็นประโยชน์สำหรับการใช้ทั้งภายในและภายนอกกิจการ เพื่อวัตถุประสงค์หลายด้าน เช่น การบริหาร การลงทุน การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐและการกำกับดูแลธุรกิจ เป็นต้น<sup>26</sup>

3) เกษรี ณรงค์เดช ได้ให้ความหมายคำว่า “การบัญชี” คือศิลปะของการเก็บรวบรวม บันทึก จัดจำแนก และทำสรุปข้อมูลอันเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปตัวเงิน ผลงานขั้นสุดท้ายของการบัญชีก็คือ การให้ข้อมูลทางการเงินซึ่งเป็นประโยชน์แก่บุคคลหลายกลุ่ม และผู้ที่สนใจในกิจกรรมของกิจการ โดยมีลักษณะสำคัญดังต่อไปนี้

#### (1) งานการเก็บรวบรวมข้อมูล

<sup>25</sup> สมเดช โรจน์คุรีเสถียร การบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting) พิมพ์ครั้งที่ 9 กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์ธรรมนิติเพรส 2547 หน้า 11

<sup>26</sup> มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ใน เอกสารการสอนชุดวิชาการสอบบัญชี การบัญชี ภาษีอากร และการวางแผนภาษี หน่วยที่ 1-8 นนทบุรี สำนักงานพิมพ์มหาวิทยาลัย สุโขทัยธรรมาธิราช 2544 หน้า 5

เป็นงานเกี่ยวกับการคัดเลือกและสะสมข้อมูลทางการเงิน ซึ่งอาจจำแนกงาน  
ได้เป็น 3 ขั้นตอน คือ

ขั้นแรก จะต้องจัดระบบบัญชีให้สามารถคัดเลือกเฉพาะรายการที่เกี่ยวข้อง  
จากเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจ ซึ่งมีเป็นจำนวนมากมาย ซึ่งเห็นได้ว่าไม่ว่าจะเป็นระบบบัญชีที่ดี  
เพียงใดก็ตาม ก็ไม่สามารถรวบรวมข้อมูลทางการเงินไว้ได้ทั้งหมด

ขั้นสอง เมื่อคัดเลือกเหตุการณ์ที่ต้องการได้แล้ว การบัญชีก็ต้องเลือก  
วิธีการที่จะวัดค่าของเหตุการณ์นั้น การวัดค่าก็คือ การแสดงกิจกรรมทางเศรษฐกิจในรูปตัวเงิน และ  
การกำหนดค่าโดยวิธีอื่น

ขั้นสาม การบันทึก จะเกี่ยวกับการวิเคราะห์ลักษณะของรายการและกำหนด  
วิธีการ เพื่อให้สามารถติดตามกิจกรรมนั้นๆ

## (2) งานการจัดจำแนกและทำสรุปข้อมูล

สามารถจำแนกได้เป็น 3 ขั้นตอน คือ การจัดจำแนกประเภท การสรุป  
และการตีความ

ขั้นแรก การจัดจำแนกประเภทหมายถึงการจัดจำแนกข้อมูลทางการเงินที่  
รวบรวมและบันทึกนั้นให้อยู่ในโครงสร้างที่เป็นประโยชน์และสมเหตุสมผลตัวเลขเป็นจำนวนมาก  
นั้นจะให้ความสำคัญเพียงเล็กน้อยเท่านั้น จนกว่าจะได้มีการนำตัวเลขเหล่านั้นมาปะติดปะต่อให้  
สัมพันธ์กัน การจัดจำแนกโครงสร้างข้อมูล คือ การจัดจำแนกเป็น โครงสร้างของทรัพย์สินและสิทธิ  
ส่วนได้เสีย

ขั้นสอง การสรุปเมื่อได้เก็บรวบรวมและจัดจำแนกข้อมูลทางการเงินครบปี  
แล้ว ก็จะนำมาทำการสรุปในงบการเงิน และจัดทำรายงาน ซึ่งงานดังกล่าวนี้จะเป็นสื่อกลางของการ  
สื่อสารทางการบัญชี

ขั้นสาม การตีความ การอธิบายลำดับวิธีการของการบัญชีอันเกี่ยวกับ  
ความหมาย ประโยชน์และข้อจำกัดต่อผู้ใช้งบ ซึ่งรายงานดังกล่าวเป็นสิ่งจำเป็นที่สุด และเป็นงาน  
สุดท้ายของงานการสื่อสาร การให้ข้อมูลที่จะทำให้เกิดความเข้าใจในสิ่งที่นำเสนอ ย่อมจะทำให้  
สามารถตีความและแปลความหมายผลงานทางการบัญชีได้และนี่ย่อมเป็นเป้าหมายที่สำคัญ

หากกล่าวโดยสรุป หน้าที่ของการบัญชีย่อมประกอบด้วย การเลือกรายการ  
การวัดค่า การบันทึกการจัดจำแนก การทำสรุป และการตีความงานทางการบัญชีที่ให้ประโยชน์

ส่วนใหญ่จะเป็นงานทางด้าน การวิเคราะห์การวางแผนและการแปลความข้อมูลทางการเงินเพื่อช่วยในการตัดสินใจ<sup>27</sup>

### 2.3.2 ความหมายของคำว่า “การสอบบัญชี” (Audit)

การสอบบัญชีนี้นั้นมีผู้ให้ความหมายหรือคำนิยามไว้หลายความหมายหรือหลายคำนิยามแต่มีลักษณะสำคัญสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

#### 1) เป็นการประกอบวิชาชีพอิสระ

การสอบบัญชี (Audit) หมายถึง การประกอบวิชาชีพอิสระอย่างหนึ่งที่ทำให้บริการแก่สาธารณะในด้านการตรวจสอบบัญชี<sup>28</sup> ซึ่งสามารถที่จะแสดงความเห็นออกมาในรูปแบบการเงินซึ่งได้รับการตรวจสอบโดยเสรี คือไม่ถูกควบคุมหรือปลอดจากอิทธิพลใดๆ จากลูกค้า<sup>29</sup> ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถให้คำวินิจฉัยโดยปราศจากอคติและทำให้ทั้งงบการเงินได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรมกับข้อเท็จจริงต่างๆที่มีอยู่ในการให้ความเห็นหรือให้คำตัดสินนั้น นอกจากนี้การสอบบัญชียังหมายถึงการตรวจสอบและแสดงความเห็นที่เป็นอิสระเกี่ยวกับฐานะทางการเงินรวมทั้งการตรวจสอบเอกสารต่างๆ ของกิจการ โดยการตรวจสอบนั้น จะต้องมีการและกระบวนการที่เป็นระบบเพื่อผู้สอบบัญชีจะสามารถแสดงความเห็นและยืนยันเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในทางการค้าเพื่อที่จะเป็นประโยชน์แก่ผู้สนใจที่ใช่ ข้อมูลนั้นๆ<sup>30</sup>

#### 2) เป็นการตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชีและหลักฐานอื่นๆ

การสอบบัญชี (Audit) หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชีเอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัย และแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้น มีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่ควรจะเป็น เพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังสามารถเสนอข้อสังเกตอันเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารงานของ

<sup>27</sup> เกษรี ณรงค์เดช เรื่องเดิม หน้า 1-2

<sup>28</sup> คณะอนุกรรมการบัญชีวิชาชีพบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย อ้างถึงในสุนา สิทธิเลิศประสิทธิ แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีในระบบบัญชีและการสอบบัญชี, หน่วยที่ 7-15 นนทบุรี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช 2533 หน้า 305

<sup>29</sup> สุนา สิทธิเลิศประสิทธิ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการสอบบัญชี ในระบบบัญชีและการสอบบัญชี หน่วยที่ 7-15 นนทบุรี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช 2533 หน้า 319

<sup>30</sup> John Dunn *Auditing Theory and Practice* New York Prentice Hall 1991 p.6



กิจการเพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และบางครั้งการตรวจสอบยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารงานได้ทราบด้วย<sup>31</sup>

หากกล่าวโดยสรุป การสอบบัญชีเป็นการตรวจสอบเอกสารทางบัญชีหรือเอกสารพยานหลักฐานทางบัญชีของกิจการ รวมทั้งการแสดงความเห็นและลงลายมือชื่อเพื่อรับรองงบการเงิน โดยบุคคลที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีโดยการตรวจสอบนั้นจะต้องมีวิธีการและกระบวนการที่เป็นระบบและการแสดงความเห็นของผู้ทำหน้าที่สอบบัญชีจะต้องเป็นอิสระปราศจากการแทรกแซงใดๆ ทั้งสิ้นเพื่อทำให้งบการเงินที่รับรองนั้นเป็นที่น่าเชื่อถือ ถูกต้อง และสามารถนำไปยืนยันหรือใช้ประโยชน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

### 2.3.3 ความหมายของคำว่า ผู้สอบบัญชี (Auditor)

ผู้สอบบัญชีนั้นมีผู้ให้ความหมายหรือคำนิยามไว้หลายความหมายหรือหลายคำนิยาม แต่มีลักษณะสำคัญสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

#### 1) เป็นผู้ตรวจสอบงานทางบัญชี

สำหรับการพิจารณาถึงความหมายของผู้สอบบัญชีตามนัยนี้ หมายถึง การเป็นผู้ตรวจสอบงานทางด้านกรบัญชี ซึ่งผู้ตรวจสอบพึงจัดทำเป็นบุคคลอื่นที่มีใจเจ้าของบัญชีที่ถูกตรวจสอบนั้น เช่น การที่เจ้าของกิจการแห่งหนึ่งต้องการยื่นงบดุลบัญชีที่จะต้องไปว่าจ้างให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้ทำการตรวจสอบซึ่งผู้สอบบัญชีดังกล่าวจะต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่กฎหมายรับรองและให้ความคุ้มครองโดยได้ขึ้นทะเบียนตามกฎหมายแล้วเท่านั้นหรืออาจกล่าวได้ว่า หมายถึง ผู้ตรวจสอบงานทางบัญชีซึ่งจัดทำโดยบุคคลอื่น<sup>32</sup>

#### 2) เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น หมายถึง เป็นผู้ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 และใบอนุญาตนั้นยังไม่ขาดอายุไม่ถูกพักหรือไม่ถูกเพิกถอน ซึ่งเรียกว่า “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ทั้งนี้ผู้ที่จะเป็นผู้สอบบัญชานั้นจะต้องได้รับการรับรองและคุ้มครอง อีกทั้งจะต้องขึ้นทะเบียนตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น นอกจากนี้บุคคลที่จะลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชานั้น จะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งจะต้องขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยมีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด<sup>33</sup> เท่านั้นและจะต้องผ่านการทดสอบความรู้ของสภาวิชาชีพ หากมิได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแต่ไปลงลายมือชื่อรับรองการ

<sup>31</sup> พะยอม สิงห์แสนห์ การสอบบัญชี กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์ชวนพิมพ์ 2535 หน้า 1-12

<sup>32</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ศัพท์บัญชี พิมพ์ครั้งที่ 4 กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2534 หน้า 9-15

<sup>33</sup> พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 มาตรา 37

สอบบัญชีจะต้องได้รับโทษทางอาญาซึ่งมีระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ<sup>34</sup> และบุคคลที่ได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพ แล้วหากมิได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยอาจถูกพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตก็ได้<sup>35</sup> โดยถือว่าเป็นการลงโทษทางมรรยาทแห่งวิชาชีพ

หากกล่าวโดยสรุป อาจกล่าวได้ว่าผู้สอบบัญชี หมายถึง ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่มีหน้าที่ทำการตรวจสอบเอกสารทางการเงินของกิจการต่างๆ ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้เพื่อแสดงความเห็นถึงฐานะทางการเงินและผลของการดำเนินงานของกิจการนั้นเพื่อประโยชน์แก่บุคคลทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้นอันจะสามารถนำไปสู่การตัดสินใจในบางประการและเนื่องจากตามกฎหมายของไทยได้มีการกำหนดว่าผู้จะทำการสอบบัญชีได้นั้นจะต้องได้รับใบอนุญาตจากหน่วยงานควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีซึ่งในที่นี้ก็คือ “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ดังนั้นผู้สอบบัญชีที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้มีสิทธิตามกฎหมายนั้นจะต้องเป็น “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” เท่านั้น จึงจะมีสิทธิหน้าที่และได้รับความคุ้มครองตลอดจนต้องปฏิบัติงานตามที่กฎหมายกำหนดไว้

#### 2.4 วัตถุประสงค์และประโยชน์ของการสอบบัญชี

การสอบบัญชี คือการที่ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ได้รับมอบหมายจากเจ้าของกิจการให้ทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกรายการบัญชี และการจัดทำงบการเงิน โดยการตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี หลักฐานอื่นๆ ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่ และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินทุกฝ่าย ไม่ว่าจะเป็นทางราชการ ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น พนักงาน ผู้บริหาร และสาธารณชนทั่วไป ในการนำข้อมูลและรายการตัวเลขต่างๆ ไปใช้ในการตัดสินใจตามภาระหน้าที่

##### 2.4.1 วัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี ย่อหน้า 2 ได้อธิบายถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบไว้ว่า “การตรวจสอบงบ

<sup>34</sup> เรื่องเดียวกัน มาตรา 68

<sup>35</sup> เรื่องเดียวกัน มาตรา 49

การเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่”

การสอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ โดยถ้าผู้สอบบัญชีพบรายการผิดปกติซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและเป็นสาระสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นไว้ในรายงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบต่อรายงานที่ตนได้แสดงความเห็นไว้ต่องบการเงินที่ตนตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระซึ่งเป็นลักษณะทางด้านคุณภาพของผู้สอบบัญชี จะสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีและแสดงรายการสอบบัญชีได้อย่างถูกต้อง

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี ย่อหน้าที่ 3 ระบุว่า “แม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีจะช่วยให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ แต่ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถถือได้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นการรับรองในเรื่องความเจริญของกิจการ ในอนาคตรวมทั้งประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลในการบริหารงานของผู้บริหาร”

แม้ว่า “ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี” จะมีขีดความสามารถจ้าง “ผู้ทำบัญชี” ที่มีความรู้ความสามารถดีเยี่ยมเพื่อให้งานด้านการบัญชีและการจัดทำงบการเงินมีคุณภาพ ถูกต้อง ครบถ้วนตรงความเป็นจริง แต่กฎหมายยังคงกำหนดให้ต้องมีการสอบบัญชีสำหรับธุรกิจทุกแห่ง โดยไม่มีข้อยกเว้น ไม่ว่ากิจการจะมีผู้ทำบัญชีดีเพียงใด ที่เป็นเช่นนี้เพราะการสอบบัญชีช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงิน ทั้งนี้ เพราะ “ผู้ทำบัญชี” ย่อมอยู่ในฐานะลูกจ้างของ “ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี” ผู้บริหารของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเป็นนาย มีอำนาจเหนือผู้ทำบัญชีและอยู่ในฐานะที่สามารถครอบงำผู้ทำบัญชีให้จัดทำบัญชีผิดๆ หรือบิดเบือนไปจากความเป็นจริงเพื่อประโยชน์แก่ผู้หนึ่งผู้ใดโดยมิชอบ แม้พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 มีบทกำหนดโทษทั้ง “ผู้ทำบัญชี” และ “ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี” ที่กระทำความผิดเกี่ยวกับการบัญชี โดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีมีบทกำหนดโทษสูงกว่าผู้ทำบัญชีก็ตาม แต่การใช้อิทธิพลครอบงำยังคงปรากฏอยู่เสมอๆ ซึ่งอาจเป็นเพราะบทลงโทษไม่รุนแรงเพียงพอ ด้วยเหตุนี้งบการเงินที่ธุรกิจต่างๆ จัดทำขึ้นจึงยังไม่ได้รับความเชื่อมั่นในความถูกต้องครบถ้วนของข้อมูลครบถ้วนที่ยังไม่มีการสอบบัญชีซึ่งมีวัตถุประสงค์ให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อความถูกต้องและครบถ้วนของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน อันเป็นหลักการที่กำหนดในแม่บทการบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับการเสนอรายงานทางการเงิน (Financial Reporting)

ในทางแนวคิดจึงเท่ากับผู้สอบบัญชีคือผู้ที่สร้างความเชื่อมั่น (Attestation) ให้เกิดขึ้นกับงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้เกิดความมั่นใจในการนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจทางธุรกิจ

1) งานของผู้สอบบัญชีกับผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายในกิจการลูกค้า

ผู้มีส่วนได้เสียฝ่ายต่างๆ ของกิจการ ได้แก่ เจ้าของกิจการ ผู้ถือหุ้นของบริษัททั้งนี้ผู้ถือหุ้นส่วนข้างมากกับผู้ถือหุ้นส่วนข้างน้อย ผู้บริหาร พนักงาน เจ้าหนี้ กิจการลูกค้า นักลงทุนทั้งรายย่อยและรายใหญ่ นักลงทุนในต่างประเทศ และนักลงทุนชาวไทย หน่วยงานของรัฐ ซึ่งมีทั้งหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร หน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแล นอกจากนี้ยังรวมถึงประชาชนทั่วไป หรือสาธารณชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีของกิจการที่เป็นรัฐวิสาหกิจที่ประชาชนทุกคนมีส่วนร่วมในการเป็นเจ้าของในฐานะผู้เสียภาษีอากรให้แก่รัฐ

โดยภาระหน้าที่ของแต่ละฝ่ายในบรรดาผู้มีส่วนได้เสียที่กล่าวข้างต้น เป็นธรรมดาที่ย่อมมีผลประโยชน์ในกิจการแห่งเดียวกันที่ต่างมุมกัน ซึ่งเรียกว่ามี “ความขัดแย้งกันของผลประโยชน์ในกิจการ” (Conflict of Interests) ซึ่งอธิบายขยายความไว้ดังนี้

(1) ผู้เป็นเจ้าของ ย่อมต้องการทราบว่าผลการดำเนินงานที่แท้จริงเป็นอย่างไร กำไรสูงหรือต่ำ ตนจะมีส่วนแบ่งตามสัดส่วนของทุนที่ลงไว้มากน้อยเพียงใด

(2) ผู้ถือหุ้นส่วนข้างมาก เป็นฝ่ายที่สามารถใช้ความได้เปรียบในการออกเสียงแต่งตั้งคณะกรรมการและควบคุมการบริหาร เพราะคณะกรรมการจะเป็นผู้ตั้งผู้บริหาร

(3) ผู้ถือหุ้นส่วนข้างน้อย เป็นฝ่ายที่จ่ายเงินลงเป็นทุนของกิจการเช่นกัน แต่ไม่มีสิทธิมีเสียงในการบริหารมากนัก ทำได้แต่เพียงการซักถามผู้บริหารในที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น และการเข้าชื่อกันแต่งตั้งผู้ตรวจตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด

(4) ผู้บริหาร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกิจการที่เจ้าของมิได้บริหารเอง แต่ใช้ผู้บริหารอาชีพย่อมต้องการแสดงฝีมือในการบริหารจัดการ หากกำไรที่เกิดขึ้นจริงต่ำหรือมีผลขาดทุน ก็เป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะจงใจปกปิดผลกำไรต่ำหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยใช้อำนาจครอบงำผู้ทำบัญชีให้แสดงรายงานการเงินที่บิดเบือนตัวเลขบางครั้งอาจรวมไปถึงการพยายามหลีกเลี่ยงหรือหลบภาษีอากรที่ต้องจ่ายให้รัฐ

(5) พนักงาน ต้องการเห็นกิจการเจริญเติบโตเพื่อหวังค่าตอบแทนการปฏิบัติงานที่สูงขึ้นในรูปเงินเดือนและสวัสดิการต่างๆ

(6) เจ้าหน้าที่ของรัฐ เช่น เจ้าหน้าที่สรรพากร ต้องการจัดเก็บภาษีอากรให้สูงที่สุดเพื่อรัฐบาลมีเงินงบประมาณใช้ในการบริหารบ้านเมืองอย่างเพียงพอ

(7) เจ้าหนี้ ต้องการได้รับเงินที่ให้ผู้กู้ไปคืนพร้อมทั้งดอกเบี้ยเมื่อถึงกำหนดชำระ และต้องการทราบว่าฐานะการเงินแท้จริงของกิจการที่เป็นลูกหนี้เป็นอย่างไร จะสามารถให้ผู้กู้ต่อไปได้หรือไม่

(8) ผู้ลงทุน ต้องการลงทุนในหุ้น หรือตราสารทุน หรือตราสารหนี้ที่กิจการนำออกจำหน่าย เพื่อหวังผลกำไรจากการขึ้นราคาของหลักทรัพย์ หรือหวังในส่วนแบ่งเงินปันผล หรือผลตอบแทนอื่น เช่น ดอกเบี้ยหุ้นกู้ เป็นต้น

(9) คู่ค้า ย่อมต้องการทราบว่ากิจการมีความมั่นคงในฐานะการเงินเพียงใด ผลการดำเนินงานมีกำไรหรือขาดทุน การดำเนินงานของกิจการนี้จะดำเนินไปได้อย่างต่อเนื่อง หรือมีโอกาสจะหยุดชะงัก เพื่อพิจารณาระดับความเกี่ยวพันทางการค้าที่จะมีต่อกันให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม

(10) สาธารณชนหรือประชาชนทั่วไป มีความเป็นไปได้ที่จะเข้าทำนิติกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งกับกิจการในอนาคต การได้รับข้อมูลที่ถูกต้องเพื่อให้ความสามารถตัดสินใจได้อย่างถูกต้องว่าควรจะทำนิติกรรมด้วยหรือไม่ เช่น บริษัทพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ อาจเสนอขายที่ดินและบ้านจัดสรรแก่ประชาชนทั่วไป หากบริษัทไม่มั่นคง และประชาชนไม่ทราบหลงผิดทำสัญญาเช่าซื้อบ้านที่ยังสร้างไม่เสร็จ หรือที่ดินซึ่งคิดจำนอง จะทำให้ได้รับความเสียหายได้โดยง่าย เป็นต้น

การที่ข้อกำหนดเรื่องมรรยาทหรือจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีระบุไว้ชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความอิสระ เที่ยงธรรม เพราะเหตุที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำหน้าที่แสดงความเห็นต่อความถูกต้องของงบการเงิน ซึ่งจะถูกนำไปใช้โดยบุคคลหลายฝ่ายที่มีผลประโยชน์แตกต่างกันไปในกิจการแห่งเดียวกันที่เป็นลูกค้านของผู้สอบบัญชีเพราะทุกฝ่ายต้องการความเห็นที่เป็นกลางของผู้สอบบัญชีที่จะบอกตามความเป็นจริงในทางวิชาการบัญชีว่ากิจการมีฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงของฐานะการเงินอย่างไร ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความรับผิดชอบสูงมาก การวินิจฉัยของผู้สอบบัญชีในทุกเรื่องที่เป็นประเด็นปัญหาซึ่งมีสาระสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาจากมุมมองของผู้มีส่วนได้เสียแต่ละฝ่ายว่าควรได้รับทราบข้อมูลอย่างไร มิฉะนั้น ผู้สอบบัญชีอาจถูกกล่าวหาได้ในภายหลังว่าปฏิบัติหน้าที่อย่างไม่เป็นกลาง ซึ่งจะต้องมีความรับผิดชอบทางกฎหมายทั้งทางแพ่งและอาญา หากพิสูจนได้ว่ารายงานของผู้สอบบัญชีเป็นเท็จและไม่เป็นกลาง ให้ประโยชน์โดยมิชอบแก่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง

#### 2.4.2 ประโยชน์ของการสอบบัญชี

การศึกษาวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี ช่วยทำให้เข้าใจประโยชน์ของการสอบบัญชีไปพร้อมๆ กันซึ่งต่อไปจะอธิบายเพิ่มเติมเพียงโดยสรุปถึงสิ่งที่ได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ “ผู้มีส่วนได้เสียฝ่ายต่างๆ ของกิจการ” และจะเสริมด้วยประเด็นที่ควรได้รับทราบเพิ่มเติมเพื่อให้ผู้อ่านมีความเข้าใจที่สมบูรณ์ยิ่งขึ้น ประโยชน์ของการสอบบัญชีประมวลได้ดังนี้<sup>36</sup>

##### 1) ให้ความเชื่อมั่นในข้อมูลที่ผู้บริหารใช้ในการบริหารจัดการ

ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อรวบรวมหลักฐานที่มีคุณภาพและปริมาณที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้ประกอบการสรุปและแสดงความเห็นของตนต่อความถูกต้องของงบการเงิน รายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นผลงานของการสอบบัญชี นอกจากช่วยให้บุคคลภายนอกฝ่ายต่างๆ ที่มีผลประโยชน์ดังกล่าวไว้ในหัวข้อเรื่อง “ผู้มีส่วนได้เสียฝ่ายต่างๆ ของกิจการ” แล้ว ผู้ที่จะใช้งบการเงินให้เป็นประโยชน์ของตนได้มากที่สุดผู้หนึ่ง คือ ผู้บริหารของกิจการนั้นนั่นเอง

ผู้บริหารจำเป็นต้องทราบฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน เพื่อที่จะใช้ในการวางแผนงาน การบริหาร และงานด้านการเงินของบริษัทต่อไปในปีใหม่ รายการและข้อมูลต่างๆ ในงบการเงินจะช่วยชี้จุดอ่อนหรือปัญหาที่เกิดขึ้น เช่น รายได้หรือค่าใช้จ่ายรายการใดที่เกิดขึ้นสูงต่ำมากผิดปกติ เมื่อเทียบกับงวดบัญชีอื่นๆ สภาพคล่องทางการเงินของกิจการมีมากน้อยเพียงใดอยู่ในระดับที่จะเป็นอันตรายกับการดำเนินการตามปกติหรือไม่ ในกรณีที่ขาดเงินจะจำเป็นต้องหาแหล่งเงินกู้หรือไม่ หากต้องกู้ควรกู้ในระยะสั้นหรือระยะยาว ในกรณีตรงข้ามหากมีสภาพคล่องเกินบริษัทควรเตรียมการลงทุนอย่างไรจึงจะให้ประโยชน์ตอบแทนที่ดีที่สุด การได้ทราบประเด็นปัญหาเหล่านี้จากงบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบจนเชื่อมั่นได้ในความถูกต้องของข้อมูลต่างๆ ในงบการเงินล้วนเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารงานในการกำหนดแผนงาน ลำดับความสำคัญ ความจำเป็นเร่งด่วนก่อนหลัง ทำให้สามารถพิจารณาเลือกกำหนดวิธีการแก้ไขปัญหา เพื่อดำเนินการแก้ไขปรับปรุงตามแผนงานที่ผู้บริหารกำหนดขึ้นต่อไป

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 เรื่องการวางแผนงานสอบบัญชี กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 9 ว่าเรื่องต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมจะรวมถึงการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในและความเสี่ยงและความมีสาระสำคัญ เพื่อพิจารณาโอกาสและสาเหตุใดๆ ที่จะทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ เพื่อจะได้วางแผนการปฏิบัติงานในการหาหลักฐานต่างๆ สำหรับใช้

<sup>36</sup> มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช เรื่องเดิม หน้า 16-20

พิสูจน์สิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องการทราบข้อเท็จจริงได้อย่างเหมาะสม ผลของการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าวจะทำให้ผู้สอบบัญชีได้ทราบจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญของระบบการควบคุมภายในด้านบัญชีและการเงิน ซึ่งโดยทั่วไปเพื่อเป็นการให้บริการที่ดีและเพื่อเพิ่มคุณค่าของงานสอบบัญชีให้แก่ลูกค้าของตน ผู้สอบบัญชีจะทำหนังสือถึงผู้บริหาร (Management Letter) เพื่อแจ้งให้ผู้บริหารทราบ บริการส่วนเพิ่มเช่นนี้เป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อผู้บริหารของลูกค้าซึ่งนับได้ว่าเป็นคุณค่าส่วนเพิ่มที่ได้รับจากการสอบบัญชี ผู้บริหารจะสามารถสั่งการให้กำหนดหรือปรับปรุงมาตรการควบคุมภายในได้อย่างถูกต้องเหมาะสมเพื่อเสริมความรัดกุมและประสิทธิผลให้แก่ระบบการควบคุมภายใน ความสิ้นเปลือง สูญเปล่าของทรัพยากรประเภทต่างๆ ของกิจการจะลดลง รวมถึงช่วยลดโอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดของข้อมูลทางบัญชีและการเงินของกิจการด้วยเช่นกัน

## 2) ประโยชน์ต่อการสร้างพัฒนาการของตลาดทุนและตลาดเงิน

ประโยชน์ต่อการสร้างพัฒนาการของตลาดทุนและตลาดเงิน ได้แก่ บทบาทของการสอบบัญชีต่อการลงทุนในหลักทรัพย์ การลงทุนในตลาดทุนข้ามพรมแดน และการสอบบัญชีกับการวิเคราะห์สินเชื่อของสถาบันการเงิน ซึ่งสามารถแยกพิจารณาในแต่ละเรื่องได้ดังต่อไปนี้

(1) บทบาทของการสอบบัญชีต่อการลงทุนในหลักทรัพย์ ตลาดทุน หมายถึง ตลาดที่ทำการซื้อขายหลักทรัพย์ ตลาดทุนในประเทศไทย คือ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความสำคัญยิ่งต่อการระดมเงินทุนเพื่อการอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม ตลาดทุนช่วยทำให้ธุรกิจที่มีผลประกอบการและการบริหารที่ดี ซึ่งมีคุณสมบัติเหมาะสมที่จะนำหลักทรัพย์ของตนออกจำหน่ายเพื่อการระดมทุนมาดำเนินกิจการต่างๆ

อย่างไรก็ตาม การลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ทุกตลาดในโลกนักลงทุนมีความอ่อนไหวต่อปัจจัยต่างๆ เกี่ยวกับบริษัทที่จำหน่ายหลักทรัพย์ในตลาดมาก โดยเฉพาะเมื่อมีข้อมูลเกี่ยวกับความมั่นคงหรืออ่อนแอ ความสามารถในการทำกำไรหรือผลขาดทุน การเปลี่ยนแปลงในโครงการสำคัญหรือตัวผู้บริหารระดับสูงของบริษัท

การสอบบัญชีช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ลงทุนได้ในระดับหนึ่ง โดยเฉพาะในด้านความถูกต้องเชื่อถือได้ของตัวเลข ข้อมูลในงบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งความสมบูรณ์ครบถ้วนของข้อมูล ซึ่งผู้สอบบัญชีมีหน้าที่สอบทานความเหมาะสมและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลประกอบงบการเงินด้วย การสอบบัญชีจึงเป็นประโยชน์ยิ่งแก่นักวิเคราะห์หลักทรัพย์ที่จะพิจารณาแนะนำแก่ผู้ลงทุนว่าหลักทรัพย์ใดเหมาะสมกับการลงทุน โดยอาศัยข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งผู้วิเคราะห์เชื่อมั่นในความถูกต้องตามที่ควรได้เนื่องจากผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็น

ของตนไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การสอบบัญชีจึงเป็นประโยชน์แก่นักลงทุนทุกคน ทั้งผู้ลงทุนระยะยาว ซึ่งหวังผลตอบแทนในรูปแบบเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือผู้ลงทุนระยะสั้นซึ่งหวังกำไรจากการขายเมื่อราคาหลักทรัพย์มีการเปลี่ยนแปลงเคลื่อนไหวสูงขึ้น ผู้ลงทุนจะตัดสินใจลงทุน หรือขายหลักทรัพย์โดยอาศัยผลการวิเคราะห์ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงของฐานะการเงิน จากข้อมูลในงบการเงินประจำปีของบริษัทจดทะเบียนจัดทำขึ้นและผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบแล้ว หรืองบการเงินรายไตรมาสซึ่งบริษัทจดทะเบียนจัดทำขึ้นและผู้สอบบัญชีได้สอบทานแล้ว

(2) การลงทุนในตลาดทุนข้ามพรมแดน ในยุคโลกาภิวัตน์และยุคเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งสามารถส่งข้อมูลผ่านดาวเทียมได้อย่างรวดเร็วเช่นปัจจุบันการค้าการลงทุนในหลักทรัพย์มิได้จำกัดเฉพาะการซื้อขายหรือลงทุนภายในประเทศเท่านั้น แต่สามารถติดตามข้อมูลข่าวสาร สั่งซื้อ สั่งขาย หลักทรัพย์ที่มีการเสนอซื้อหรือเสนอขายในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศอื่น การซื้อขายข้ามประเทศทำได้โดยผ่านตัวแทน ซึ่งมีระบบการสื่อสารแบบออนไลน์ (Online) และนักลงทุนจะพึงการใช้บริการหรือคำแนะนำของนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ที่ให้บริการในระดับนานาชาติ ราคาหลักทรัพย์ต่างๆ จะถูกเสนอจากตลาดหลักทรัพย์ของประเทศหนึ่งไปยังระบบข้อมูลข่าวสารการลงทุนของประเทศต่างๆ ทั่วโลกได้โดยผ่านระบบสื่อสารสารสนเทศที่รวดเร็วเพียงเสี้ยววินาที นักลงทุนจึงสามารถติดตามข้อมูลข่าวสารจากอีกมุมหนึ่งของโลกได้โดยง่าย สิ่งนี้อาจยุ่งยาก หรือลำบากบ้างซึ่งแก้ไขไม่ได้เพราะเป็นเรื่องของธรรมชาติที่เหลื่อมอยู่กันเป็นเรื่องของความแตกต่างของเวลาระหว่างประเทศในซีกโลกต่างๆ ที่ทำให้นักลงทุนอาจต้องตื่นเช้าหรืออดนอนกันบ้าง เพื่อเฝ้าติดตามความเคลื่อนไหวของราคาหลักทรัพย์ในตลาดของประเทศที่ตนสนใจหรือลงทุนไว้ ที่มีการเสนอซื้อหรือเสนอขายอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศนั้น ซึ่งอาจอยู่คนละมุมโลกห่างไกลจากประเทศอันเป็นภูมิลำเนาของนักลงทุน โดยที่นักลงทุนในกรณีนี้ติดตามข้อมูลข่าวสารอยู่ห่างไกลออกไป การจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีและการตรวจสอบตามมาตรฐานบัญชีที่รับรองทั่วไปในระดับสากลจึงจำเป็นและเป็นประโยชน์ยิ่งทำให้การซื้อขายหลักทรัพย์ข้ามพรมแดนดำเนินไปได้ด้วยความมั่นใจของนักลงทุนในข้อมูลทางการเงินและการบัญชีเพื่อการตัดสินใจ

(3) การสอบบัญชีกับการวิเคราะห์สินเชื่อของสถาบันการเงินด้านตลาดเงินหรือตลาดของการให้กู้ยืม ซึ่งเป็นเรื่องของระบบสถาบันการเงินที่จะอำนวยความสะดวกเพื่อการค้า การอุตสาหกรรม และการลงทุน ของธุรกิจและบุคคลในประเทศ ในด้านธุรกิจ กิจการที่เสนอขอกู้ยืมจากธนาคารหรือสถาบันการเงินต่างๆ ธนาคารมักจะเรียกงบการเงินของกิจการที่ขอกู้ยืมไปประกอบการพิจารณา ซึ่งแน่นอนงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นต่อความถูกต้องแล้ว



ยอมเป็นสิ่งที่เจ้าหน้าที่วิเคราะห์สินเชื่อของสถาบันการเงินจำเป็นต้องใช้ เนื่องจากอัตราส่วนทางการเงินต่างๆ สามารถคำนวณได้จากรายการและข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินนั่นเอง อัตราส่วนทางการเงินที่สถาบันการเงินให้ความสนใจ มักรวมถึงอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนของบริษัท (Debt to Equity Ratio) ซึ่งแสดงถึงความรับผิดชอบส่วนของผู้ถือหุ้นที่จะขอกู้ยืม ซึ่งโดยทั่วไปสถาบันการเงินมักไม่ต้องการให้อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นหรือทุนของบริษัทอยู่ในระดับที่เกินกว่า 3:1 ในกรณีธุรกิจที่ขอกู้ยืมมีสัดส่วนของหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นสูงกว่านี้ สถาบันการเงินมักให้นิติบุคคลผู้ยื่นขอกู้ดำเนินการเพิ่มทุนก่อนที่จะอนุมัติการให้สินเชื่อ อย่างไรก็ตาม ไม่มีเกณฑ์ที่แน่นอนตายตัวสำหรับสถาบันการเงินแต่ละแห่ง เพราะการให้กู้ยืมขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่นอีกหลายประการ เช่น หลักทรัพย์ค้ำประกัน ความเป็นไปได้ของโครงการที่ต้องการของสินเชื่อไปใช้สนับสนุน เป็นต้น

### 3) ประโยชน์ต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ

ประโยชน์ต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ เช่น ด้านการจัดเก็บภาษีโดยกล่าวถึง ลักษณะของภาษีอากรที่ดี และวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร และประโยชน์ด้านการระดมทุน โดยการร่วมทุน รวมกิจการ หรือการซื้อขายกิจการ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) ด้านการจัดเก็บภาษี ตัวเลขข้อมูลทางการเงินและการบัญชีที่มีความถูกต้องเชื่อถือได้ เป็นประโยชน์อย่างยิ่งในด้านการจัดเก็บภาษีของหน่วยจัดเก็บรายได้และค่าธรรมนิยม ไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากรที่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ กรมสรรพสามิต ซึ่งจัดเก็บภาษีสรรพสามิตประเภทต่างๆ เช่น สุรา บุหรี่ เบียร์ ไฟ ยานยนต์ รถยนต์ เป็นต้น กรมศุลกากร ซึ่งจัดเก็บภาษีศุลกากรในการส่งสินค้าเข้าจากต่างประเทศและการส่งสินค้าออกไปยังต่างประเทศ งบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว เป็นข้อมูลเบื้องต้นที่หน่วยงานราชการต่างๆ ที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรจะนำไปใช้ในการทำหน้าที่ของแต่ละหน่วยงานนั้น ข้อมูลทางการเงินบัญชีอาจถูกใช้ประโยชน์มากที่สุดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องกรอกข้อมูลกำไรหรือขาดทุนสุทธิ รายได้และค่าใช้จ่ายที่ได้รับการยกเว้น หรือไม่อาจนำมาคำนวณกำไรหรือขาดทุนเพื่อการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร แม้ว่ากรมสรรพากรจะมีข้าราชการที่ทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ ทางบัญชีของธุรกิจ แต่ก็กระทำโดยสุ่มตัวอย่าง หรือในกรณีที่มีสิ่งบอเหตุว่าควรตรวจ แต่กรณีนั้นจำนวนเจ้าหน้าที่มีไม่มากพอ กรมสรรพากรจึงยังต้องพึ่งความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อความถูกต้องของงบการเงินของบริษัทต่างๆ อยู่อย่างมาก

(2) การระดมทุน โดยการร่วมทุน รวมกิจการ หรือการซื้อขายกิจการ รายงานของผู้สอบบัญชียังใช้ประโยชน์ได้อย่างมากในกรณีที่มีการรวมกิจการหรือซื้อขายกิจการ

โดยข้อมูลต่างๆ จะถูกนำไปใช้ในการคำนวณราคาที่จะมีการซื้อขายหรือโอนกิจการระหว่างกัน อย่างไรก็ตามในกรณีที่จะมีการดำเนินการทางธุรกิจที่สำคัญมากเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีมักได้รับการมอบหมายให้ทำการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ เช่น การประเมินราคาทรัพย์สินใหม่ (Due Diligence) หรือการตรวจสอบตามวิธีที่ตกลงกัน (Agreed upon Procedures) เป็นต้น เพราะการเสนอรายงานการสอบบัญชีจากการตรวจสอบประจำปีอาจมีข้อจำกัดเมื่อถูกนำมาใช้ในการร่วมทุน หรือรวมกิจการ หรือซื้อขายกิจการ

#### 4) ประโยชน์ด้านข้อมูลสถิติเพื่อการบริหารประเทศของรัฐบาล

วัตถุประสงค์หนึ่งของทางราชการในการกำกับดูแลธุรกิจและกำหนดให้นิติบุคคลจัดส่งงบการเงินที่มีการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีแล้ว ได้แก่ ต้องการมีข้อมูลที่เชื่อถือได้เพื่อใช้ในการบริหารประเทศ การมีงบการเงินของภาคธุรกิจทั้งหมดอยู่ในมือของทางราชการ ย่อมสามารถวางระบบการประมวลข้อมูลด้านใดด้านหนึ่งหรือหลายๆ ด้าน ได้อย่างกว้างขวาง

การรวบรวมข้อมูลเพื่อจัดทำตัวเลขเชิงสถิติ ย่อมสามารถใช้เป็นประโยชน์ในการวางแผนงาน หรือศึกษาปัญหา เพื่อการแก้ไขและการกำหนดยุทธศาสตร์ทางด้านธุรกิจในเวทีสากล สถิติที่สำคัญๆ ในระดับประเทศ เช่น สถิติรายได้จากการทำธุรกิจส่งออก ต้นทุนการผลิต โดยเฉลี่ยของแต่ละอุตสาหกรรม ส่วนแบ่งตลาดในประเทศของกิจการในอุตสาหกรรมเดียวกัน สถิติการใช้จ่าย ค่าจ้างบางรายการ เช่น ค่ารับรอง ภาษีอากร ดอกเบี้ย เป็นต้น ล้วนทำให้รัฐมีข้อมูลเพื่อการบริหารประเทศเป็นอย่างดีถ้าการประมวลข้อมูลกระทำอย่างถูกต้องตามหลักวิชาการสถิติและสนองตอบความต้องการข้อมูลเพื่อการบริหารประเทศ

การสอบบัญชีและเสนอรายงานการสอบบัญชีแสดงความถูกต้องหรือไม่ถูกต้องของข้อมูลในงบการเงินของแต่ละนิติบุคคลย่อมทำให้คุณภาพของสถิติต่างๆ ที่จัดทำมีความคลาดเคลื่อนน้อยลงย่อมเอื้อให้การตัดสินใจของผู้บริหารในภาครัฐทั้งข้าราชการประจำและข้าราชการการเมือง มีความถูกต้องและเป็นประโยชน์แก่ประชาชนโดยรวมสูงขึ้น

### 2.5 สิทธิและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

การพิจารณาถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเป็นการพิจารณาถึงลักษณะการกระทำต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติหรือพึงปฏิบัติให้อยู่ภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนด เพื่อให้การตรวจสอบบัญชีดำเนินการไปด้วยความถูกต้องสมบูรณ์ตลอดจนการทำการตรวจสอบสมุดบัญชีเอกสารประกอบการลงบัญชี รวมถึงเอกสารหลักฐานอื่นๆ ด้วยเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาวินิจฉัยและแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ฝ่ายผู้ประกอบกิจการได้จัดทำขึ้นเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการดำเนินกิจการหรือประกอบธุรกิจต่อไป ซึ่งมีข้อพิจารณาถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีดังต่อไปนี้

### 2.5.1 สิทธิของผู้สอบบัญชีในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพ

ในฐานะที่ผู้สอบบัญชีเป็นวิชาชีพเฉพาะที่จะต้องอาศัยผู้มีความรู้ความชำนาญเฉพาะด้าน เพื่อปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบความถูกต้องของบัญชีจึงมีความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติหน้าที่ภายใต้ขอบเขตหรือระเบียบปฏิบัติที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังมีข้อพิจารณาดังต่อไปนี้

#### 1) สิทธิของผู้สอบบัญชีในเรื่องความมีอิสระในการตรวจสอบ

สิทธิของผู้สอบบัญชีในเรื่องความเป็นอิสระนี้ นับเป็นสิทธิที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในฐานะที่เป็นผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระควรจะพึงมีผู้สอบบัญชีสามารถที่จะแสดงความคิดเห็นในงบการเงินที่ตนเองทำการตรวจสอบได้โดยเสรีซึ่งความหมายของความเป็นอิสระในที่นี้ก็คือการไม่ถูกควบคุมหรือการปลดจากอิทธิพลใดๆ จากลูกค้า<sup>37</sup> และถือเป็นคุณสมบัติที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถให้คำวินิจฉัยโดยปราศจากอคติและให้การพิจารณาอย่างเป็นธรรมกับข้อเท็จจริงต่างๆ ที่มีอยู่ในการให้ความเห็นหรือให้คำตัดสินในการพิจารณานั้น เพียงใดจึงจะถือว่าผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระในการตรวจสอบบัญชี ทั้งนี้สหพันธ์นักบัญชีนานาชาติ (International Federation of Accountants) ได้ให้ข้อพิจารณาในเรื่องนี้บางประการดังต่อไปนี้ คือ

(1) การพิจารณาถึงการมีส่วนร่วม หรือความเกี่ยวข้องทางการเงินหรือโดยมีตำแหน่งเป็นผู้บริหารหรือลูกจ้างภายใต้การควบคุมดูแลของคณะผู้บริหารกิจการนั้นๆ

(2) การพิจารณาถึงการมีกิจการหรืออาชีพอื่นใดที่ทำไปพร้อมกับการเป็นผู้สอบบัญชีอันสามารถก่อให้เกิดการขัดผลประโยชน์มีสภาพไม่เหมาะสมหรือให้สอดคล้องหรือไม่สม่ำเสมอในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีหรืออันมีสภาพขัดแย้งกับความต้องการที่จะรักษาไว้ ซึ่งการปรากฏลักษณะของความเป็นอิสระ เช่น การเป็นนายหน้าซื้อขายหุ้น เพราะผู้สอบบัญชีอาจจะแสดงความเห็นอย่างลำเอียงเกี่ยวกับงบการเงินในกิจการที่ตนเป็นนายหน้าอยู่

(3) ความสัมพันธ์ส่วนบุคคลและในทางครอบครัวที่มีผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

(4) ค่าตอบแทนในการตรวจสอบบัญชีมีอัตราส่วนที่ได้รับสูงมากและการยอมรับงานที่ได้รับมอบหมายให้จัดทำมีการกำหนดค่าตอบแทนที่มีเงื่อนไข

#### 2) สิทธิของผู้สอบบัญชีในเรื่องการกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีสามารถที่จะกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบบัญชีได้เองโดยอิสระหากผู้ประกอบการหรือกิจการที่ทำการตรวจสอบจำกัดขอบเขตการปฏิบัติงานของ

<sup>37</sup> สุนา สิทธิเลิศประสิทธิ์ เรื่องเดิม หน้า 319

ผู้สอบบัญชีนั้นแล้ว หรือไม่ยอมให้ตรวจสอบเอกสารใด ผู้สอบบัญชีต้องทำการรายงานไว้ในรายงานการสอบบัญชี หรือจะต้องทำรายงานว่าไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน หรือบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจปฏิเสธไม่รับงานสอบบัญชีรายนั้นก็ได้<sup>38</sup> เนื่องจากการรับรองนั้นอาจจะทำให้เกิดความเข้าใจผิดแก่บุคคลอื่นได้<sup>39</sup> ซึ่งจากสิทธิดังกล่าวของผู้สอบบัญชีแสดงว่าผู้สอบบัญชีสามารถจะใช้ดุลพินิจของตนเองในการตรวจสอบบัญชีว่าจะเป็นไปในแนวทางใด หรือมีขอบเขตเพียงใดแต่ก็มีไว้ว่าการใช้สิทธิของผู้สอบบัญชีจะใช้สิทธินั้นได้โดยปราศจากการควบคุมจากกฎหมายแต่อย่างใดไม่ การตรวจสอบหรือวิธีการต่างๆ ก็ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้เป็นมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อใช้เป็นแนวทางให้แก่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติด้วยหรืออาจจะกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าการใช้ดุลพินิจโดยอิสระของผู้สอบบัญชีจะต้องอยู่ภายใต้ขอบเขตหรือกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้เพียงแต่ไม่จำเป็นที่จะต้องทำตามความต้องการของผู้ประกอบการเสมอไป

3) สิทธิของผู้สอบบัญชีในกระดาศทำการและการตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารและข้อมูลต่างๆ

ผู้สอบบัญชีมีสิทธิในกระดาศทำการซึ่งผู้สอบบัญชีได้จัดทำขึ้นระหว่างการตรวจสอบเพื่อผู้สอบบัญชีจะใช้เป็นหลักฐานแสดงว่าผู้สอบบัญชีได้จัดทำบัญชีไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ได้มีการกำหนดไว้ แต่ทั้งนี้ก็อาจจะถูกจำกัดในเรื่องของการเป็นเจ้าของสิทธิดังกล่าว ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีจะนำกระดาศทำการของตนไปทำการเผยแพร่หรือนำไปใช้ประโยชน์ในทางที่ขัดกับการประกอบการค้าของลูกค้าที่ตนทำการตรวจสอบอยู่ เว้นแต่จะได้รับความยินยอมจากลูกค้านั้นก่อน นอกจากนี้ตามพระราชบัญญัติหุ้นส่วนบริษัทของประเทศไทยก็ยังสามารถกำหนดถึงสิทธิของผู้สอบบัญชีไว้เพิ่มเติมจากที่กล่าวมาด้วยคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีสิทธิที่จะตรวจสอบสมุดบัญชีและมีสิทธิที่จะตรวจสอบข้อมูล และเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความจำเป็นในการตรวจสอบบัญชี ดังนั้นทางฝ่ายผู้บริหารของสถานประกอบการจึงไม่สามารถที่จะทำการปกปิดอำพรางหรือซ่อนเร้นเกี่ยวกับข้อมูลต่างๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีที่ต้องตรวจสอบนั้น

4) สิทธิของผู้สอบบัญชีในการได้รับข้อมูลต่างๆ ที่ถูกต้องตรงต่อความเป็นจริง  
ผู้บริหารของสถานประกอบการจะต้องไม่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิดหรือแสดงข้อมูลอันเป็นเท็จแก่ผู้สอบบัญชี ไม่ว่าจะโดยมีเจตนาหรือไม่ก็ตามและไม่ว่าข้อความอันเป็น

<sup>38</sup> กองควบคุมบัญชีธุรกิจ การควบคุมและส่งเสริมการจัดทำบัญชีและวิชาชีพสอบบัญชี วารสารกรมทะเบียนการค้า มกราคม- กุมภาพันธ์ 2526 หน้า 42

<sup>39</sup> พยอม สิงห์เสน่ห์ การสอบบัญชี กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์ชวนพิมพ์ 2544 หน้า 20

เท็จจะเป็นข้อมูลที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือข้อมูลเป็นการให้คำปรึกษา ก็ถือว่าผู้บริหารของสถานประกอบการที่ให้ตรวจสอบบัญชีนั้นมีความผิดทั้งสิ้น ซึ่งอาจเป็นความผิดในทางอาญาแผ่นดิน ซึ่งสิทธิของผู้สอบบัญชีในกรณีนี้ก็คือสิทธิที่ผู้สอบบัญชีจะได้รับทราบข้อมูลต่างๆ จากผู้บริหารกิจการ โดยถูกต้องตรงต่อความเป็นจริง เพื่อผู้สอบบัญชีจะสามารถแสดงความเห็นของตนต่องบการเงินของกิจการได้อย่างถูกต้อง ดังนั้นกฎหมายจึงได้มีการกำหนดให้เป็นการกระทำความผิดในทางอาญา ตามประมวลกฎหมายอาญาว่าด้วยความรับผิดของนิติบุคคล ถ้าผู้บริหารของสถานประกอบการให้ข้อมูลต่อผู้สอบบัญชีไม่ตรงต่อความเป็นจริงไม่ว่าจะเป็นกรณีใดๆ ก็ตาม

5) สิทธิของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบข้อมูลต่างๆ ทางการบัญชีของกิจการสาขาภายในประเทศและในต่างประเทศ

สถานประกอบการใดที่มีสาขาแยกออกไปจากสำนักงานใหญ่ โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีของกิจการที่เป็นสาขานั้น จะต้องทำการจัดเตรียมข้อมูลเอกสารต่างๆ ให้แก่ผู้สอบบัญชีของสำนักงานใหญ่ ซึ่งในทางปฏิบัติการจัดทำบัญชีจะมีการเก็บข้อมูลในทางบัญชีรวมทั้งรายการต่างๆ ของกิจการในเครื่องทั้งหมดเพื่อจะนำไปใช้ประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีของสำนักงานใหญ่ของกิจการนั้น สิทธิของผู้สอบบัญชีในกรณีนี้ก็คือกิจการที่มีสาขาแยกออกไปหลายสาขากระจายกันอยู่ทั่วไปและในแต่ละสาขานั้นก็จะมีผู้สอบบัญชีของสาขาตนเอง แต่โดยหน้าที่ของกิจการและผู้สอบบัญชีของสาขาหรือกิจการในเครื่องทั้งหมดนั้น จะต้องมีการเก็บรวบรวมข้อมูลเอกสารต่างๆ ไปให้แก่ผู้สอบบัญชีของสำนักงานใหญ่เพื่อผู้สอบบัญชีของสำนักงานใหญ่จะใช้สิทธิตรวจสอบงบการเงินหรือเอกสารของกิจการสาขานั้นว่าการดำเนินการที่ผ่านมานั้นมีผลเป็นอย่างไร นอกจากนี้ในกรณีนี้เป็นกิจการสาขาในต่างประเทศ สถานประกอบการนั้นจะต้องให้ข้อมูลของสาขาและเอกสารต่างๆ พร้อมทั้งอำนวยความสะดวกและอธิบายตอบคำถามเกี่ยวกับการดำเนินการและกิจการสาขาในต่างประเทศนั้น ตามความต้องการของผู้สอบบัญชีจากสำนักงานใหญ่ด้วย

### 2.5.2 หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพ

ผู้สอบบัญชีนั้น โดยทั่วไป หมายถึง บุคคลที่ทำการตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี รวมทั้งหลักฐานอื่นๆ เพื่อที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถพิจารณาวินิจฉัย และแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นว่ามีความถูกต้องตามหลักมาตรฐานการบัญชีหรือไม่เพียงใด ซึ่งผลจากการลงนามหรือรับรองของผู้สอบบัญชีนี้ย่อมจะนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจของบุคคลหลายๆ ฝ่ายในด้านการลงทุน ดังนั้น จากการเป็นผู้สอบบัญชีดังกล่าวจึงเห็นว่าหน้าที่ที่สำคัญของผู้สอบบัญชีก็คือ การแสดงความเห็นของตนเองโดยอิสระ โดยใช้ความรู้ความชำนาญทางการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับงบการเงินของกิจการและเมื่อผู้สอบบัญชีได้ลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินนั้นแล้ว ก็เป็นหน้าที่ที่ผู้สอบบัญชีที่จะต้องแสดงความรับผิดชอบหากมีความผิดพลาด

หรือความเสียหายใดๆ เกิดขึ้น เนื่องจากว่างบการเงินนั้นสามารถใช้ในการพิจารณาเพื่อตัดสินใจ หรืออาจเป็นการจูงใจบุคคลภายนอกให้กระทำการใดๆ โดยอาศัยข้อมูลนั้นได้ อย่างไรก็ตามหน้าที่ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในข้อนี้ก็มิชอบเขตจำกัดกล่าวคือ ผู้สอบบัญชีจะมีความรับผิดชอบ เพียงเท่าที่แสดงความคิดเห็น ในฐานะเป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้

นอกจากนั้นแล้ว ในฐานะที่วิชาชีพผู้สอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระอย่างหนึ่ง ที่ให้บริการแก่สาธารณชนโดยทั่วไป ในด้านการตรวจสอบบัญชีและผู้ที่จะเข้ามาประกอบวิชาชีพ จะต้องผ่านการศึกษา การฝึกหัดและการทดสอบความรู้ความชำนาญรวมทั้งได้รับใบอนุญาตเพื่อใช้ แสดงแก่สาธารณชนว่า บุคคลนั้นเป็นผู้มีความรู้ความสามารถที่จะประกอบวิชาชีพนั้นได้ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังต้องอยู่ภายใต้กฎระเบียบที่เกี่ยวข้องและมีสถาบันที่เข้ามาทำหน้าที่ควบคุม ดังนั้นหน้าที่อีกประการหนึ่งที่ผู้ประกอบวิชาชีพ คือ จะต้องปฏิบัติหรือประกอบวิชาชีพให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด โดยเฉพาะตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีโดยตรง รวมทั้ง กฎหมายอื่นๆ ที่มีบทบัญญัติเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้วย นอกจากนี้แล้วผู้สอบบัญชียังมีหน้าที่ในการรักษามรรยาทหรือจรรยาบรรณตามที่กำหนดไว้ และยังมีกฎเกณฑ์และข้อบังคับต่างๆ ของสถาบันอื่นๆ ที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้วย คือ กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทยและ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ซึ่งหากผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายข้อบังคับต่างๆ ดังกล่าวแล้วผู้สอบบัญชีคนนั้นอาจจะถูกลงโทษทางจรรยาบรรณวิชาชีพ โดยการถูกสั่งพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาตหรือถูกเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ การลงลายมือ รับรองการสอบบัญชีของกิจการที่ตนได้กระทำไปแล้วแต่ละกรณีได้ ก็จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีนั้น ไม่สามารถประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้ต่อไป หรือไม่สามารถตรวจสอบบัญชีในหน่วยงานได้

### 3. ทฤษฎีและมูลเหตุจูงใจในการประพฤติผิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีด้วยการ ตกแต่งตัวเลขทางบัญชี

ในส่วนนี้จะกล่าวถึงทฤษฎี และมูลเหตุจูงใจในการประพฤติผิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี โดยกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี ทั้งนี้ เนื่องจากความยืดหยุ่นและความไม่ สอดคล้องกันระหว่างแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่กำหนดโดยหน่วยงานต่างๆ ที่มีอำนาจในการออก กฎเกณฑ์ผนวกกับข้อกำหนดต่างๆ ทางกฎหมายทำให้เกิดความหลากหลายในแนวทางปฏิบัติทาง บัญชี ดังนั้นการรับเอาแนวทางปฏิบัติทางบัญชีมาเพื่อปรับแต่งผลการดำเนินงานให้เข้ากับ บรรยากาศของแต่ละกิจการ (Tailor-made Accounting) จึงเกิดขึ้นมาเพื่อรองรับความต้องการของ ผู้คนแต่ละฝ่ายในองค์กร โดยการสะท้อนภาพของฐานะการเงินที่ทำให้การตัดสินใจของผู้ใช้งบ

การเงินเป็นไปอย่างผิดพลาดหรือให้ภาพลวงตาแก่ผู้ใช้งบการเงิน (Misguided or Unrepresentative Impression) สุดท้ายจึงเกิดคำถามตามมาว่า ทำไมกิจการเหล่านั้นจึงปรารถนาที่จะทำในสิ่งเหล่านี้กันอย่างค้ำคั้น ซึ่งมูลเหตุจูงใจของการนำไปสู่การทำ Creative Accounting ของกิจการต่างๆ สามารถอธิบายได้ด้วยแนวคิดทางทฤษฎีตัวแทน (The Agency Theory) ทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (The Positive Accounting Theory) และสมมติฐานการเลือกนำเสนองบการเงินที่ไม่ตรงตามความเป็นจริง (The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

### 3.1 ทฤษฎีตัวแทน (The Agency Theory)<sup>40</sup>

ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) เป็นทฤษฎีที่ว่าด้วยความเกี่ยวข้องกับระหว่างบุคคล 2 ฝ่ายในฐานะของตัวการ (Principle) ซึ่งเป็นเจ้าของทรัพยากรและเป็นผู้ที่ไม่สามารถดำเนินการได้ด้วยตัวเองจึงต้องว่าจ้างบุคคลอื่นทำงานให้ หรือทำหน้าที่แทนตนและในฐานะตัวแทน (Agents) ซึ่งเป็นผู้รับทำงานแทนตัวการ โดยทำหน้าที่เปลี่ยนแปลงทรัพยากรให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปหรือบริการและจำหน่ายให้กับผู้บริโภค ความเกี่ยวข้องกันระหว่างบุคคลทั้งสองฝ่ายจะอยู่ในรูปของสัญญา กล่าวคือ เมื่อทั้งสองตกลงกันจนเป็นที่พอใจแล้วตัวแทนจะทำงานตามหน้าที่ที่กำหนดให้กับตัวการ ในขณะที่ตัวการมีหน้าที่ที่ต้องจ่ายค่าตอบแทนให้กับตัวแทนตามสัญญา

ทฤษฎีตัวแทนนี้มองว่าทุกคนภายในองค์กรย่อมมีแรงผลักดันในอันที่จะทำทุกอย่าง เพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวด้วยกันทั้งสิ้น ดังนั้นฝ่ายจัดการย่อมมีแรงจูงใจทางด้านเศรษฐกิจและทางการเมือง (Economic and Political Incentives) ในอันที่จะเปิดเผยข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับความก้าวหน้าในการบริหารงานและฐานะการเงินของกิจการที่จะนำไปสู่ความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงิน โดยการซ่อนเร้นหรือปกปิดข้อมูลบางอย่างเพื่อให้งบการเงินออกมามีความดีในสายตาผู้ใช้งบการเงิน ซึ่ง ณ จุดนี้เองงบการเงินจึงถือว่าเป็นสื่อกลางที่บุคคลฝ่ายต่างๆ ที่เข้ามาร่วมทำสัญญากันนำมาใช้ในการวัดวัตถุประสงค์ที่ได้ระบุไว้ในสัญญาต่างๆ บรรลุผลเพียงใด ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่างบการเงินจึงเป็นเครื่องมือในการสอดส่องการทำงานของฝ่ายจัดการว่าทำงานได้มีประสิทธิภาพเพียงใด ด้วยเหตุนี้ฝ่ายจัดการจึงมีแรงจูงใจที่ต้องจัดให้มีระบบบัญชีที่เหมาะสมโดยการเลือกใช้นโยบายบัญชีที่มีผลดีต่อกิจการ ทั้งนี้ก็เพื่อสร้างความมั่นใจของผู้ถือหุ้นที่มีต่อพวกเขาและเพื่อสร้างความมั่นคงในหน้าที่งานของตนเอง

<sup>40</sup> Jensen M. C. & Meckling W. H 1976 *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure* Journal of Financial Economic 3(4) p. 305 - 360

### 3.2 ทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (The Positive Accounting Theory)<sup>41</sup>

ทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (The Positive Accounting Theory (PAT)) เป็นทฤษฎีที่ใช้อธิบายพฤติกรรมของฝ่ายจัดการในการบริหารกิจการตามปรากฏการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น ซึ่งประกอบด้วย 3 สมมติฐานดังนี้

**3.2.1 สมมติฐานการบัญชีผลประโยชน์ (The Bonus Plan Hypothesis)** ภายใต้อสมมติฐานนี้ฝ่ายจัดการจะได้รับผลตอบแทนมากขึ้นเพียงใดก็ขึ้นอยู่กับว่าการบริหารงานของพวกเขามีประสิทธิภาพเพียงใด ด้วยเหตุนี้งบการเงินจึงถูกนำมาเป็นเครื่องมือในการวัดผลการปฏิบัติงานของฝ่ายจัดการ โดยการเปรียบเทียบตัวเลขผลประกอบการที่ใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงที่ได้มีการระบุไว้ในสัญญาผลตอบแทนที่ได้ทำไว้กับฝ่ายจัดการ ดังนั้นเพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อฝ่ายจัดการสูง ฝ่ายจัดการย่อมมีแนวโน้มที่จะรับเอานโยบายบัญชีที่หละหลวม (Liberal Accounting Policies) มาใช้เพื่อสร้างผลตอบแทนให้กับตนเองสูงขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม Bonus Plan Hypothesis ที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นก็ไม่ได้หมายความว่าฝ่ายจัดการจะต้องการจงใจที่จะสร้างผลประกอบการให้สูงขึ้นเสมอไป แต่ถ้าปีใดมีผลประกอบการออกมาต่ำกว่าระดับที่ได้กำหนดไว้สำหรับการจ่ายเงินโบนัสแล้ว ฝ่ายจัดการก็จะมีแนวโน้มที่จะลดผลประกอบการในปีนั้นลงโดยการรับรู้ผลขาดทุนต่างๆ เท่าที่จะเป็นไปได้ เพราะฝ่ายจัดการรู้อยู่แก่ใจว่าโอกาสที่ไม่ได้รับเงินโบนัสในปีนั้นมีสูงมาก ซึ่งพฤติกรรมดังกล่าวเรียกว่า พฤติกรรมล้างบาง (Take an Earnings Bath) การล้างบางจะช่วยให้ฝ่ายจัดการสามารถสร้างผลประกอบการในปีถัดไปได้สูงขึ้นก็จะส่งผลทำให้ฝ่ายจัดการได้รับเงินโบนัสตามที่ปรารถนา

**3.2.2 สมมติฐานการฝ่าฝืนอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน (The Debt Covenant Hypothesis)** ภายใต้อสมมติฐานนี้ผู้ให้กู้ยืมและผู้ที่เป็นเจ้าหนี้รายอื่นๆ ย่อมต้องการให้กิจการสร้างความเชื่อมั่นว่าจะจ่ายชำระคืนเงินต้นและดอกเบี้ยเมื่อครบกำหนด ดังนั้นเพื่อป้องกันความเสี่ยงต่อการผิดนัดชำระหนี้เจ้าหนี้เหล่านี้จึงต้องกำหนดกฎเกณฑ์บางอย่างในเงื่อนไขสัญญาเงินกู้เพื่อบังคับกิจการเกี่ยวกับนโยบายการจ่ายเงินปันผล , การควบกิจการ , การจำหน่ายทรัพย์สิน และการดำรงอัตราส่วนทางการเงิน (เช่น อัตราส่วนทุนหมุนเวียน , อัตราส่วนความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ย และอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน) ดังนั้น Debt Covenant Hypothesis จึงมองว่าถ้ากิจการใดกำลังฝ่าฝืนเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาเงินกู้ ฝ่ายจัดการก็จะมีแรงจูงใจที่จะรับเอาแนวทางปฏิบัติทางบัญชี หรือการทำรายการจัดหาเงินนอกงบดุลมาใช้เพื่อลดโอกาสที่กิจการจะฝ่าฝืนเงื่อนไขสัญญาเงินกู้เหล่านั้น

<sup>41</sup> Watts Ross L Zimmerman Jerold L *Positive Accounting Theory A Ten Year Perspective* The Accounting Review Jan 1990 65 1 ABI/INFORM Global p. 131



**3.2.3 สมมติฐานต้นทุนทางการเมือง (The Political Cost Hypothesis)** ภายใต้สมมติฐานนี้มองว่าการเมืองเป็นเรื่องของการแข่งขันระหว่างบุคคลฝ่ายต่างๆ เพื่อก่อให้เกิดการโอนถ่ายความมั่งคั่งไปยังตนเอง ดังนั้นการที่กิจการต้องเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับการเมืองย่อมทำให้เกิดต้นทุนขึ้นตามมา หมายความว่า เมื่อไรที่นักการเมืองและผู้มีอำนาจในการกำหนดกฎเกณฑ์ประสิทธิผลของทางที่จะสามารถสร้างผลประโยชน์ส่วนตัวบนความเจ็บปวดของผู้อื่นแล้ว นักการเมืองเหล่านั้นก็จะทำทุกวิถีทางเพื่อให้ได้มาในสิ่งที่ปรารถนา ซึ่งข้อมูลและภาพลักษณ์ทางการเงินของกิจการต่างๆ ที่สะท้อนออกมาในสายตาบุคคลทั่วไปจึงมีบทบาทอย่างมาก กล่าวคือ ถ้ากิจการใดมีตัวเลขผลประกอบการ (กำไร) สูงผิดปกติ ทางกรก็จะเข้าไปตรวจสอบกำไรที่แสดงนั้นสูงเกินกว่าความเป็นจริงหรือไม่ ดังนั้น Political Cost Hypothesis จึงมองว่าถ้ากิจการใดต้องเข้าข่ายความสนใจหรือเข้าไปเกี่ยวข้องกับทางการเมืองแล้ว ฝ่ายจัดการของกิจการเหล่านั้นย่อมมีแนวโน้มที่จะเลือกนโยบายทางบัญชีที่จะช่วยลดผลประกอบการลงทั้งนี้ก็เพื่อลดความเสี่ยงทางด้านการเมือง (Political Risk) ลงนั่นเอง

### **3.3 ทฤษฎีการเลือกนำเสนอข้อมูลงบการเงินที่ไม่ตรงตามความเป็นจริง (The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis)**

ทฤษฎีการเลือกนำเสนอข้อมูลงบการเงินที่ไม่ตรงตามความเป็นจริง The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis<sup>42</sup> เป็นเรื่องเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลทางการเงินให้บิดเบือนไปจากความเป็นจริง โดยการบิดเบือนดังกล่าวเกิดขึ้นโดยความเจตนา ซึ่งเป็นผลมาจากกฎเกณฑ์และข้อกำหนดในการรายงานที่ซับซ้อนที่เกิดจากผู้ออกข้อกำหนดถูกรอบงำจากผู้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการ การรายงานทางการเงิน ผู้ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่จะให้ผู้ออกข้อกำหนดออกข้อกำหนดในลักษณะที่เปิดช่องว่างให้เกิดการยืดหยุ่นในการแสดงถึงผลการปฏิบัติงาน ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องต่างๆ จะได้รับผลประโยชน์ในการแสดงข้อมูลที่บิดเบือน ดังนี้

**3.3.1 ฝ่ายจัดการ (Manager)** มูลเหตุจูงใจที่ทำให้ฝ่ายจัดการรายงานผลการดำเนินงานที่บิดเบือนโดยการเลือกใช้มาตรฐานแบบหละหลวม (Loose Reporting Standard) ซึ่งมาตรฐานแบบหละหลวมในที่นี้ หมายถึง มาตรฐานที่เปิดโอกาสให้ฝ่ายจัดการบริหารผลกำไรได้ตามเวลาที่ต้องการเพื่อผลประโยชน์ดังนี้

---

<sup>42</sup> *The Positive in Accounting Theory and The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis*  
เอกสารประกอบการบรรยายวิชาการเรียนวิชา บช. 5324 สัมมนาการบัญชี (Seminar in Accounting) มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย ประจำภาคต้น ปีการศึกษา 2542

- 1) ผลตอบแทนของฝ่ายจัดการอยู่ในรูปของ Bonus (ซึ่งเป็นเหตุผลหลัก)
- 2) เพื่อให้ผู้ถือหุ้นประทับใจในผลการดำเนินงาน
- 3) เพื่อป้องกันการสูญเสียตำแหน่งของตนเอง

**3.3.2 ผู้ถือหุ้น (Shareholder)** จากทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ได้อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล 2 กลุ่ม คือกลุ่มที่เรียกว่าตัวการ (Principals) กับอีกกลุ่มหนึ่งที่เรียกว่าตัวแทน (Agents) จากความสัมพันธ์ตามทฤษฎีในองค์กรหนึ่งจะเกิดขึ้นระหว่างผู้ถือหุ้นกับฝ่ายจัดการ ดังนั้นเพื่อที่จะได้รับความไว้วางใจจากผู้ถือหุ้นฝ่ายจัดการก็ต้องบริหารงานให้ผู้ถือหุ้นมีความมั่งคั่งสูงสุด (ราคาหุ้นสามัญสูงขึ้น) เนื่องจาก Selective Financial Misrepresentation Hypothesis มองว่าผู้ถือหุ้นจะได้รับประโยชน์จากการที่ฝ่ายจัดการเลือกใช้มาตรฐานแบบหละหลวม (Loose Reporting Standard) เช่นเดียวกันซึ่งส่งผลประโยชน์ดังกล่าวประกอบด้วย

- 1) ผลกำไรที่คงที่จากการบิดเบือนข้อมูลด้วยวิธีการที่เลือกได้ของฝ่ายจัดการ ทำให้บุคคลภายนอกมองว่ากิจการมีความเสี่ยงน้อยจึงตัดสินใจซื้อหุ้นของกิจการจึงทำให้ราคาหุ้นสูงขึ้น

- 2) ทำให้กิจการสามารถลดข้อกำหนดในสัญญาเงินกู้ (Debt Covenant) ลงทำให้กิจการสามารถลดความเสี่ยงจากการดำเนินงานได้

- 3) ผู้ตรวจสอบบัญชี (Auditors) จาก Selective Financial Misrepresentation Hypothesis มองว่าแรงจูงใจของผู้ตรวจสอบบัญชีที่เลือกใช้มาตรฐานแบบหละหลวม (Loose Reporting Standard) ในบางกิจการก็เพื่อผลประโยชน์ดังนี้

- (1) ต้องการรักษาลูกค้าโดยการลดข้อขัดแย้งระหว่างลูกค้า
- (2) ต้องการให้ลูกค้าได้รับความพึงพอใจในบริการ

- 4) ผู้กำหนดมาตรฐาน (Standard Sectors) ในบางครั้งผู้กำหนดมาตรฐานทางบัญชีได้ออกมาตรฐานที่ทำให้ข้อมูลทางการเงินที่ได้จากการปฏิบัติตามมาตรฐานบิดเบือนจากความเป็นจริงได้ โดยการกำหนดวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีในเรื่องเดียวกันให้มีหลายวิธีการให้เลือก ซึ่งการกระทำดังกล่าวก็เพื่อผลประโยชน์ ดังนี้

- (1) เพื่อต้องการรักษาสถานภาพของตนเอง
- (2) เพื่อประโยชน์ของสังคมโดยรวม

นอกจากแนวคิดทางทฤษฎีที่กล่าวมาแล้วข้างต้นมูลเหตุจูงใจในการประพุดิคิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ด้วยการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ยังสามารถกล่าวสรุปได้อีกในมุมมองดังต่อไปนี้

1) การบริหารงานที่ขาดประสิทธิภาพ Argenti John<sup>43</sup> เชื่อว่าการทำ Creative Accounting เป็นผลมาจากการบริหารงานขององค์กรขาดประสิทธิภาพจะสะท้อนให้เห็นในแง่ของการมองข้ามระบบสารสนเทศทางบัญชีจนทำให้กิจการมีอัตราส่วนทางการเงินประเภทต่างๆ ย่ำแย่ตามมามีเมื่อ กิจการประสบกับวิกฤติการณ์ เช่นนี้ Argenti เชื่อว่ากิจการเหล่านั้นก็จะเริ่มหันมาให้ความสนใจกับการทำ Creative Accounting เพื่อลดความสามารถในการพยากรณ์ (Predictive Nature) ของอัตราส่วนทางการเงินลง และเป็นการออกมาป้องกันตัว (Take a Defensive Position) ของฝ่ายจัดการในการบริหารงานที่ขาดประสิทธิภาพ

2) การลดความไม่แน่นอนและความเสี่ยง Goodfellow: 1988<sup>44</sup> เชื่อว่าการทำ Creative Accounting อาจเป็นผลมาจากความผันผวนในองค์ประกอบต่างๆ ของตลาด เช่น ความผันผวนในอัตราดอกเบี้ย ความผันผวนของภาวะเงินเฟ้อและความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนที่มีมากขึ้นเรื่อยๆ (การปรับเปลี่ยนจากระบบอัตราแลกเปลี่ยนที่มีเสถียรภาพไปสู่ระบบอัตราแลกเปลี่ยนลอยตัว) ซึ่งจากความผันผวนดังกล่าวล้วนแต่เป็นตัวจุดชนวนให้กิจการเหล่านั้นต้องหาเครื่องมือทางการเงินต่างๆ เช่น การทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามาใช้เพื่อลดความเสี่ยงที่กิจการต้องเข้าไปเกี่ยวข้อง

3) จุดอ่อนของแนวคิดทางบัญชีและมาตรฐานการบัญชีในปัจจุบัน Dieter and Watt:1980<sup>45</sup> เชื่อว่า จุดอ่อนและแนวคิดทางบัญชีที่อยู่เบื้องหลังการจัดทำและการนำเสนองบการเงินที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น การที่หลายกิจการในประเทศสหรัฐอเมริกาหันมาสนใจกับการจัดหาเงินนอกงบดุลกันอย่างแพร่หลายก็เพราะว่าแนวคิดที่อยู่เบื้องหลังหลักการบัญชีสำหรับหนี้สินไม่ได้มีการหล่อหลอมมาอย่างดีพอที่จะรองรับรายการจัดหาเงินนอกงบดุล (ไม่มีวิธีการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการจัดหาเงินนอกงบดุล) ส่วน Samuel:1989 เชื่อว่าการทำ Creative Accounting เกิดจากการอาศัยข้อได้เปรียบจากการที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีประกาศใช้อย่างเป็นทางการในขณะนั้นหรือจากการที่มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดขึ้น โดยหน่วยงานต่างๆ ที่มีอำนาจเกิดการขัดแย้งกันเอง ดังนั้นหลายกิจการจึงมีแนวโน้มที่จะนำเอาแนวคิดทางบัญชีที่ไม่มีความลงตัวมาใช้

<sup>43</sup> Argenti John *Corporate collapse The causes and symptoms* McGraw-Hill. London and New York 1976

<sup>44</sup> พยอ มิ่งห์แสนห์ *การสอบบัญชี* กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์ชวนพิมพ์ 2544 หน้า 52-54

<sup>45</sup> อังโน สมบัติ พันธกาล *การศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรูปแบบของการทำ Creative Accounting ในประเทศไทย* รายงานการวิจัยซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาในหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 2542 หน้า 31

ให้เกิดประโยชน์ ส่วนอาจารย์นพกร พรวิจิตรเจริญ<sup>46</sup> เชื่อว่าการทำ Creative Accounting เกิดจากการกำหนดมาตรฐานการบัญชีที่ต้องมีความยืดหยุ่นที่สามารถนำไปประยุกต์ใช้กับแต่ละกิจการได้อย่างเหมาะสมแต่ก็มีการระบุทางเลือกในมาตรฐานการบัญชีไว้มากจนเกินไปจนทำให้ดูเหมือนว่ามาตรฐานการบัญชีจัดทำขึ้น โดยยึดติดกับความต้องการของผู้จัดทำรายงานทางการเงินและเปิดโอกาสให้มีการทำ Creative Accounting ซึ่งส่งผลให้ข้อมูลทางบัญชีไม่ได้สะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของกิจการเหล่านั้น

4) แรงกดดันจากผู้ลงทุนสถาบันรายใหญ่ ในมุมมองนี้มองว่าผู้ใช้งบการเงินมีส่วนผลักดันให้เกิดการทำ Creative Accounting ขึ้นผลจากที่กิจการต้องการกระจายหุ้นออกไปในวงกว้างเพื่อดึงดูดผู้ลงทุนที่เป็นสถาบันใหญ่ๆ ให้เข้ามาลงทุนในกิจการให้มากขึ้น ดังนั้นวิธีการปรับแต่งผลการดำเนินงานก็จะช่วยตอบสนองความต้องการของตลาดทุนได้ ทั้งนี้เพราะว่าตลาดทุนคาดหวังที่จะเห็นการเจริญเติบโตของกำไรสะสมของกิจการเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ

กล่าวโดยสรุป การประพตติผิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีด้วยการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) นั้น วัตถุประสงค์ของการทำ Creative Accounting โดยทั่วไปก็คือต้องการเพิ่มความน่าเชื่อถือของตัวเลขผลประกอบการของกิจการให้ดูดีในสายตาของผู้ใช้งบการเงิน แต่ในขณะเดียวกันการกระทำดังกล่าวก็ส่งผลเสียต่อผู้ที่ใช้งบการเงินเป็นอย่างยิ่ง กล่าวคือทำให้เกิดการตัดสินใจลงทุนหรือการวิเคราะห์สินเชื่อที่ผิดพลาดไปในทิศทางที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ และนำไปสู่ความรู้ประสิทธิภาพในการจัดสรรทรัพยากรในหลายกิจการ แต่ในทางตรงกันข้ามกลับก่อความมั่งคั่งให้กับฝ่ายจัดการของกิจการเหล่านั้น ดังนั้นก่อนที่จะตัดสินใจลงทุนหรือปล่อยสินเชื่อ นักวิเคราะห์ทางการเงินของสถาบันการเงินและผู้ลงทุนควรจะมีการตรวจตราในทุก ๆ แง่มุมของการทำ Creative Accounting ก่อนที่จะทำการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน ซึ่งการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินโดยปราศจากซึ่งการตรวจสอบกลวงต่างๆ ที่อยู่เบื้องหลังการจัดทำงบการเงินแล้ว ก็คงจะไม่ได้ให้ความกระจ่างเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการที่ผู้วิเคราะห์กำลังให้ความสนใจแต่อย่างใด

<sup>46</sup> นพกร พรวิจิตรเจริญ มาตรฐานการบัญชีไทยกับการทำ Creative Accounting บทความพิเศษวารสารนักบัญชี สิงหาคม-พฤศจิกายน 2542 หน้า 23-24