JFAC
ISSN 2672-9776

วารสารสภาวิชาชีพบัญชี

Journal of Federation of Accounting Professions

ปีที่ 2 ฉบับที่ 5 • พฤษภาคม - สิงหาคม 2563

Download ในรูปแบบ E-book
ได้โดย Scan QR Code
www.tfac.or.th

JFAC วารสารสภาวิชาชีพบัญชี
Journal of Federation of Accounting Professions
ISSN 2672-9776 ปีที่ 2 ฉบับที่ 5 พฤษภาคม - สิงหาคม 2563

สาส์นจากบรรณาธิการ

บรรณาธิการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา

การระบาดของไวรัสในปีนี้ นำมาซึ่งการเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่ และส่งผลกระทบครั้งสำคัญไปทั่วโลก ไม่ว่าจะเป็นด้านสังคม เศรษฐกิจ วิถีชีวิตใหม่ ตลอดจนถึงปัญหาทางการเมืองระหว่างประเทศ สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในแต่ละด้านและแต่ละแขนง ควรถือโอกาสนี้ตรวจสอบสภาพแวดล้อม และทบทวนบทบาทความรับผิดชอบของตน ที่อาจเกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างน้อยในช่วงสองถึงสามปีข้างหน้า ซึ่งการเตรียมความพร้อมให้ทันสอดคล้องกับเหตุการณ์นั้น ย่อมมาจากความเข้าใจอย่างถ่องแท้ เกี่ยวกับพลวัตรของการเปลี่ยนแปลงบริบทการประกอบธุรกิจในอนาคต อันมาจากสาเหตุปัจจัยในปัจจุบัน

แม้ว่าวารสารสภาวิชาชีพบัญชีนี้จะเปิดตัวมาไม่นาน แต่เชื่อมั่นได้ว่าบทความวิชาการและบทความวิจัยที่ลงตีพิมพ์เผยแพร่ ล้วนมีส่วนช่วยในการทำความเข้าใจและสนับสนุนวิธีปฏิบัติที่ดี นอกจากนั้นยังเป็นแรงผลักดันให้เกิดความก้าวหน้าหรือนวัตกรรมด้านการบัญชี ที่จำเป็นต่อการพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง สมดังพุทธดำรัสที่ทรงตรัสสอนว่า “นตฺถิ ปญฺญาสมา อาภา” อ่านว่า นัตถิ ปัญญา สะมา อาภา แปลว่า แสงสว่างเสมอด้วยปัญญาไม่มี ความหมายคือ ผู้มีปัญญาเปรียบเหมือนมีแสงสว่างคอยนำทางชีวิต ผู้ที่ขวนขวายแสวงหาความรู้เพื่อให้เกิดปัญญาอย่างต่อเนื่องตลอดเวลา ย่อมรักษาตัวรอดปลอดภัยได้ในทุกสถานการณ์

สารบัญ

◎ บทความวิจัย ◎

04 **ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน**
ภัทร์สุนทร ชินภูวดล
ผศ.ดร.วชิระ บุณยเนตร

34 **ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง**
รัตติยา สวัสดี

54 **เรื่องสำคัญในการตรวจสอบและวิธีการตอบสนองความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน**
กัญญนันท์ ปุญญาวิวัฒน์
ผศ.ดร.วชิระ บุณยเนตร

◎ บทความวิชาการ ◎

76 **นโยบายการบัญชีที่เลือกได้ของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ**
รศ.ดร.ศิลปพร ศรีจั่นเพชร
ผศ.อนุวัฒน์ ภักดี

98 **การบัญชีนิติวิทยา: การยกระดับสู่การเป็นวิชาชีพในประเทศไทย**
พันโท อิฐนันท์ ปุรณะพรรค์
รศ.ดร.สุมนทิพย์ จิตสว่าง

บรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา
- *มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*

ที่ปรึกษา

ศาสตราจารย์หิรัญ รดีศรี
ศาสตราจารย์วิโรจน์ เลาหะพันธุ์
นายจักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล

กองบรรณาธิการบริหารและกลั่นกรองบทความ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ
- *มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วชิระ บุณยเนตร
- *จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย*

รองศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจั่นเพชร
- *มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*

กองบรรณาธิการกลั่นกรองบทความ (ภายนอก)

รองศาสตราจารย์ ดร.พนารัตน์ ปานมณี
รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย สุภัทรกุล
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ดิชพงศ์ พงศ์ภัทรชัย
- *มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*

รองศาสตราจารย์ ดร.เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย
- *จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย*

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุนีย์รัตน์ วุฒิจินดานนท์
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อุษารัตน์ ธีรธร
- *มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์*

รองศาสตราจารย์ ดร.สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์
- *มหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์*

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.นิ่มนวล วิเศษสรรพ์
- *มหาวิทยาลัยรังสิต*

ดร.กรัณฑรัตน์ บุญญวัฒน์
- *มหาวิทยาลัยกรุงเทพ*

ดร.พเยีย เสงี่ยมวิบูล
- *มหาวิทยาลัยเว็บสเตอร์ (ประเทศไทย)*

นายสุพจน์ สิงห์เสน่ห์
นางนันทนา สังขวิจิตร
- *สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์*

นางสาวนิดาพร อัศวธีระเกียรติ์
นายธวัชชัย เกียรติกวานกุล
- *สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์*

นางสาวสัจภา ทองประสาร
- *ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*

นางธัญพร อธิกุลวริน
- *กรมพัฒนาธุรกิจการค้า*

นางบุษกร ธีระปัญญาชัย
- *ธนาคารแห่งประเทศไทย*

ดร.อาทิตย์ ศรัทธาวรสิทธิ์
- *กรมสรรพากร*

นายสุเทพ พงษ์พิทักษ์
- *ผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากร*

คุณมานิต พาณิชย์กุล
- *ชมรมผู้ตรวจสอบธนาคารไทย*

นางวิไล บูรณกิตติโสภณ
นางมัญชุภา สิงห์สุขสวัสดิ์
- *บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด*

นางวารุณี ปรีดานนท์
นายธนกฤต ลิขิตวงษ์
- *บริษัท ไพร้ซวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอบีเอเอส จำกัด*

นายโสภณ เพิ่มศิริวัลลภ
นางสายฝน อินทร์แก้ว
- *บริษัท สำนักงาน อีวาย จำกัด*

ดร.สุวัจชัย เมฆะอำนวยชัย
ดร.เกียรตินิยม คุณติสุข
- *บริษัท ดีลอยท์ ทู้ช โธมัทสุ ไซยยศ จำกัด*

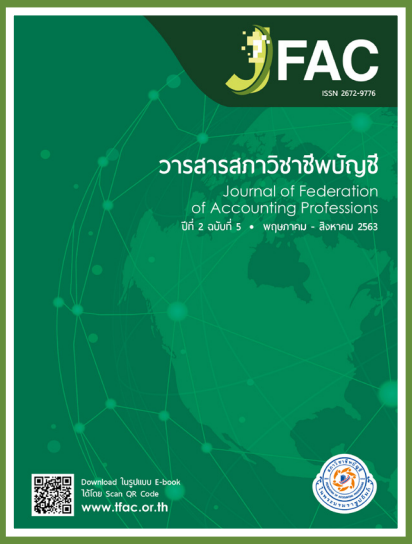
ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ
- *นักวิชาการอิสระ*

ผู้ช่วยบรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ขวัญหทัย มิตรภานนท์
ผู้ช่วยศาสตราจารย์เมตตา เสมสมบูรณ์
- *มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต*

วารสารสภาวิชาชีพบัญชี

ปีที่ 2 ฉบับที่ 5 พฤษภาคม - สิงหาคม 2563



เจ้าของ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
Federation of Accounting Professions
Under The Royal Patronage
of His Majesty the King

ที่อยู่สำนักงาน

เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี)
แขวงคลองเตยเหนือ
เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110
โทรศัพท์ 02 685 2500
โทรสาร 02 685 2501

ออกแบบ

นางสาวสาวิตา สุวรรณกูล
นายวรวีร์ แก้วมณี
นายจิราวัฒน์ เพชรชู
นางสาวสุขุมาลย์ แก้วสนั่น
นายชยากรณ์ นุกูล
ส่วนสื่อสารองค์กร
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

http://www.tfac.or.th
tfac@tfac.or.th
www.facebook.com/tfac.family
LINE@ @tfac.family

ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

THE AUDIT EXPECTATION GAP BETWEEN AUDITORS AND FINANCIAL STATEMENTS' USERS

ภัทร์สุนทร ชินภูวดล
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

Patsuntorn Chinpuvadol
Certified Public Accountant

ดร.วชีระ บุณยเนตร
ผู้ช่วยศาตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Wachira Boonyanet, PhD, CPA
Assistant Profession of Department of Accountancy
Chulalongkorn Business School

ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

ภัทร์สุนทร ชินภูวดล
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ดร.วชิระ บุณยเนตร
ผู้ช่วยศาตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 14 มิถุนายน 2563
วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 25 กรกฎาคม 2563
วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 29 กรกฎาคม 2563

บทคัดย่อ

การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความแตกต่างของความคาดหวังในการสอบบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน โดยประเด็นความคาดหวัง ได้แก่ บทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี การศึกษาครั้งนี้เก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม และวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนาและเชิงอนุมาน

ผลการศึกษาจากการวิเคราะห์สถิตเชิงพรรณนาชี้ให้เห็นว่า ยังมีความคาดหวังในการสอบบัญชีของผู้ใช้งบการเงินแตกต่างจากผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี และบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ส่วนประเด็นที่มีความแตกต่างกันน้อยที่สุด คือ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้จากการทดสอบสมมติฐานทางสถิติของความแตกต่างที่ระดับความมีนัยสำคัญ 0.05 พบความคาดหวังที่แตกต่างมากที่สุดในประเด็นความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี ได้แก่ ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยวิธีการตรวจสอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี และเห็นว่าการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการลดความรับผิดชอบในการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในงบการเงิน การศึกษาครั้งนี้เป็นประโยชน์ต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อหาแนวทางในการลดความแตกต่างของความคาดหวังจากการศึกษาในครั้งนี้

คำสำคัญ: เรื่องสำคัญของการตรวจสอบ รายงานผู้สอบบัญชี ความรับผิดของผู้สอบบัญชี จรรยาบรรณ

THE AUDIT EXPECTATION GAP BETWEEN AUDITORS AND FINANCIAL STATEMENTS' USERS

Patsuntorn Chinpuvadol
Certified Public Accountant

Wachira Boonyanet, PhD, CPA
Assistant Profession of Department of Accountancy
Chulalongkorn Business School

Received: June 14, 2020
Revised: July 25, 2020
Accepted: July 29, 2020

ABSTRACT

This independent study aims to study the expectation gap on auditing between auditors and financial statements' users focusing on auditors' roles and responsibilities, understanding of auditor's report, auditor independence and auditor's liability. The study adopts a survey research using questionnaires as data collection tool. Both descriptive and inferential statistics are used to analyse the data.

This descriptive result shows that in the overall, audit expectation still exists between financial statements' users and auditors, especially understanding of auditor's report and auditors' roles and responsibilities, while the least audit expectation is auditor independence. Moreover, at 0.05 significant level from hypothesis testing of expectation gap, the significant difference is understanding of auditor's report in which financial statements' users expect auditor to disclose audit procedures in auditor's report. Also, auditors are more likely to issue key audit matters in order to reduce their responsibilities in identifying material misstatements on financial reports. This study benefits to regulators who intend to reduce the audit expectation gap based on this present study.

Keywords: key audit matter, audit report, auditor's liability, ethics

บทนำ

ความก้าวหน้าทางเศรษฐกิจนี้ส่งเสริมให้เกิดการลงทุนในภาคเอกชนมากขึ้น ทางเลือกภาคเอกชนที่สำคัญอันหนึ่ง คือ การระดมทุนขยายกิจการโดยการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เพื่อออกตราสารขายให้แก่ประชาชนทั่วไป การระดมทุนจากประชาชนโดยผ่านช่องทางตลาดหลักทรัพย์จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลทางการเงินตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแล และงบการเงินจำเป็นต้องตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ระบุว่า งบการเงินจัดทำขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการของสังคมในอันที่จะทราบถึงผลการดำเนินการและฐานะการเงินของกิจการ โดยสังคมคาดหวังว่าการตรวจสอบงบการเงินนี้เป็นความรับผิดชอบโดยตรงของผู้สอบบัญชี (IFAC, 2012) อย่างไรก็ตามในบางครั้งรายงานผู้สอบบัญชีและงบการเงินขึ้นอยู่กับขอบเขตที่การรับรู้ระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินว่าสอดคล้องกันมากน้อยเพียงไร งานวิจัยในอดีตชี้ให้เห็นว่าประสิทธิภาพการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีไม่เป็นไปตามความคาดหวังของสาธารณชน ซึ่งเกิดช่องว่างของความคาดหวังเกิดขึ้น วิชาชีพการตรวจสอบบัญชีจึงมีความน่าสนใจอย่างมีเหตุผลในการทำให้มั่นใจว่าคุณภาพการตรวจสอบบัญชีอยู่ในระดับสูงและรักษาไว้ซึ่งความชอบธรรม หากเกิดความแตกต่างระหว่างผู้ใช้งบการเงินและการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีแล้ว จะเกิดช่องว่างความคาดหวังซึ่งบั่นทอนความชอบธรรมและอาจก่อให้เกิดปัญหาร้ายแรงโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับวิชาชีพการตรวจสอบบัญชี ด้วยเหตุผลของช่องว่างความคาดหวังการตรวจสอบการศึกษาถึงสาเหตุของช่องว่างนี้จึงเป็นสิ่งที่สำคัญที่ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการตรวจสอบบัญชีได้ ซึ่งจะนำไปสู่การเพิ่มขึ้นในการควบคุมการตรวจสอบ รวมทั้งการพัฒนาความรู้ของสังคมให้สอดคล้องกับความก้าวหน้าของระบบเศรษฐกิจ

ตัวอย่างที่เกิดขึ้นในประเทศไทยที่เห็นได้ชัดของความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี คือ การทุจริตของผู้บริหารที่อาจเกิดจากหลายปัจจัย เช่น แรงกดดันหรือแรงจูงใจ โอกาส และการหาเหตุผลสนับสนุนการกระทำ (ก้าวทันข่าวชาวออดิท ฉบับที่ 25, 2558) ที่ทำให้งบการเงินอาจไม่แสดงผลประกอบการหรือฐานะการเงินที่ถูกต้องเหมาะสมด้วย อย่างในหลายปีที่ผ่านมีข่าวเกี่ยวกับการทุจริตของผู้บริหารของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์อย่างต่อเนื่อง ไม่ว่าจะเป็นการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีโดยบันทึกรายได้ที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริงของบริษัท (ข่าว ก.ล.ต., ฉบับที่ 135/2562) หรือการแสดงมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่มีอยู่จริงของบริษัทจดทะเบียนแห่งหนึ่ง (ข่าว ก.ล.ต., ฉบับที่ 89/2554) การทุจริตดังกล่าวมีการสอบสวนไปยังความผิดของผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต) ได้มีการสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบในการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน เนื่องจากพบข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ซึ่งสร้างช่องว่างของความคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีมากยิ่งขึ้น

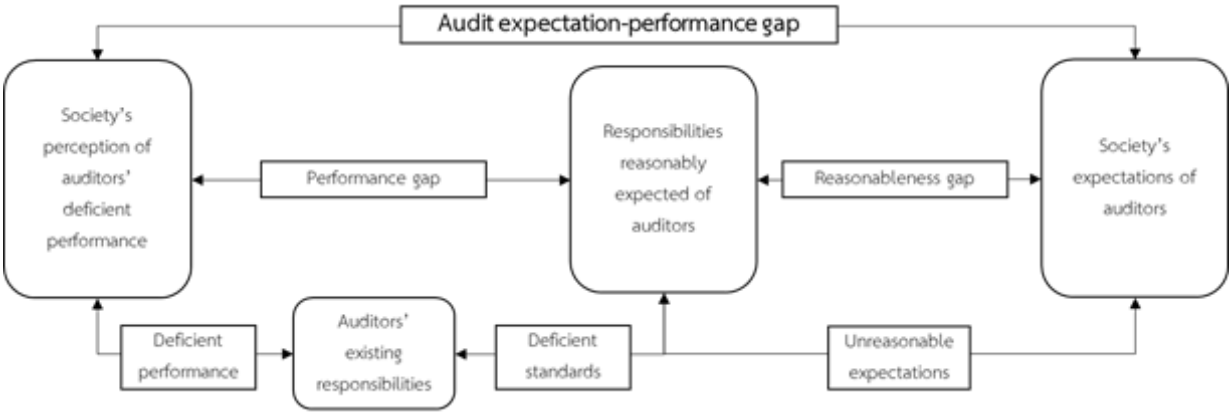
อย่างไรก็ตามมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินมีความถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ โดยภาพรวมของมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว มาตรฐานมิได้กำหนดแนวทางการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องอาศัยดุลยพินิจการสังเกต และการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการเลือกและทดสอบรายการเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล และได้ข้อสรุปว่างบการเงินไม่มีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญจนทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด การใช้ดุลยพินิจเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญของงบการเงิน การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หรือการเลือกตัวอย่าง หากผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจมีความไม่เหมาะสมหรือไม่มีความเป็นอิสระ อาจเป็นสาเหตุให้การแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่ตรวจสอบไม่ถูกต้องเหมาะสมตามไปด้วย ปัญหาเหล่านี้จึงเกิดช่องว่างของความคาดหวังระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินได้

จากประเด็นปัญหาดังกล่าวข้างต้น ความคาดหวังในการสอบบัญชีจึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจ เนื่องจากตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันยังคงมีความแตกต่างของความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินกับผู้สอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง และประเด็นดังกล่าวได้ถูกศึกษาในหลายประเทศ ในประเทศไทยได้มีผู้วิจัยในเรื่องความคาดหวังในการสอบบัญชีมีไม่มากนัก ในช่วง 10 ปีที่ผ่านมาประเทศไทยไม่ปรากฏการศึกษาใดที่ศึกษาความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในช่วงหลังเกิดขึ้นอย่างมากมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจที่มีผลต่อการปรับในบทบาทของผู้สอบบัญชี การใช้รูปแบบหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่สำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาสิ้นสุดในหรือหลัง 31 ธันวาคม 2559 ที่ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่มีความละเอียดขึ้น พร้อมกับเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ การปรับปรุงข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี รวมทั้งการกล่าวโทษของหน่วยงานกำกับดูแลต่อผู้สอบบัญชี ดังนั้นการศึกษานี้จึงจัดทำขึ้นเพื่อที่จะทราบถึงความแตกต่างของความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินว่ามีทิศทางเป็นเช่นไร Salehi (2011) กล่าวว่าความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการตรวจสอบไม่ได้เป็นปรากฏการณ์ใหม่ และผลกระทบต่อชื่อเสียงของผู้ตรวจสอบบัญชีมีค่อนข้างมาก ผู้ที่เกี่ยวกับกับวิชาชีพบัญชีควรศึกษาลักษณะและขนาดของความแตกต่างของความคาดหวังนี้เพื่อลดช่องว่าง โดยแนวทางในการลดช่องว่างดังกล่าว คือ ผู้สอบบัญชีควรปรับปรุงตนเองให้สอดกับความคาดหวังโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่และความรับผิดชอบในการตรวจสอบ รวมทั้งพัฒนามาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงใหม่ ดังนั้นการศึกษาครั้งนี้จึงมีวัตถุประสงค์ที่จะสำรวจความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชีที่มีต่อบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี รวมทั้งเพื่อศึกษาความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

ทบทวนวรรณกรรม

ความหมายของความแตกต่างของความคาดหวังในการสอบบัญชี

การศึกษาในเรื่องความแตกต่างของความคาดหวังในการสอบบัญชีมีมากว่า 40 ปี จากผู้ที่ทำการศึกษาวิจัยคนแรกจากสหรัฐอเมริกา Liggio (1974) โดยให้นิยามของ Expectation gap ว่าเป็นความแตกต่างของระดับความคาดหวังตามทรรศนะคติระหว่างผู้ใช้งบการเงิน และผู้สอบบัญชี ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลทั่วไปมีความเข้าใจที่แตกต่างกันในเรื่องของหน้าที่ ความรับผิดชอบ และข้อความที่แสดงอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชี จากนั้นไม่นาน คณะกรรมการกำกับดูแลความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของสหรัฐอเมริกาได้ให้คำนิยามของ Expectation gap ใหม่ว่าเป็นความแตกต่างระหว่างสิ่งที่สาธารณะชนคาดหวังหรือต้องการ กับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีคาดหวังจากการปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของงานสอบบัญชี (AICPA, 1978) นอกจากนี้ยังมีงานศึกษาวิจัยอื่นที่ได้ให้คำนิยามในลักษณะดังกล่าว เช่น Porter (1993) ได้ทำการศึกษาความคาดหวังของงานสอบบัญชี โดยให้นิยามของ Audit Expectation Gap ว่าเป็นความแตกต่างระหว่างสิ่งที่สาธารณชนคาดหวังต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วนได้แก่ ส่วนแรกคือความแตกต่างที่สมเหตุสมผล (Reasonableness gap) เป็นความแตกต่างที่สาธารณะชนคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีทำ กับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีสามารถทำได้อย่างสมเหตุสมผลตามหน้าที่ และส่วนที่สองคือความแตกต่างทางด้านการปฏิบัติงาน (Performance gap) เป็นความแตกต่างที่ผู้สอบบัญชีควรจะต้องทำอย่างสมเหตุสมผลตามหน้าที่ กับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานจริง



ภาพที่ 1 แสดงประเภทของความแตกต่างของความคาดหวังของ (Porter, 1993)

นอกจากนี้ Association of Chartered Certified Accountants ให้ความหมายของ Expectation gap ว่าเป็นความแตกต่างระหว่างสิ่งที่บุคคลทั่วไปคิดว่าผู้สอบบัญชีได้ทำ กับสิ่งที่บุคคลทั่วไปต้องการให้ผู้สอบบัญชีทำ โดยแบ่งความแตกต่างออกเป็น 3 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่ 1 ความแตกต่างทางด้านความรู้ (Knowledge gap) เป็นความแตกต่างที่บุคคลทั่วไปคิดว่าผู้สอบบัญชีได้ทำกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานจริง ส่วนที่ 2 ความแตกต่างทางด้านการปฏิบัติงาน (Performance gap) เป็นความแตกต่างระหว่างสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานจริงกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีควรจะปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี และส่วนที่ 3 ความแตกต่างทางด้านวิวัฒนาการ (Evolution gap) เป็นความแตกต่างระหว่างสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้วกับสิ่งที่บุคคลทั่วไปต้องการให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ (ACCA, 2019) ซึ่งสามารถแสดงให้เห็นภาพได้ดังนี้

ภาพที่ 2 แสดงประเภทของความแตกต่างของความคาดหวังของ (ACCA, 2019)

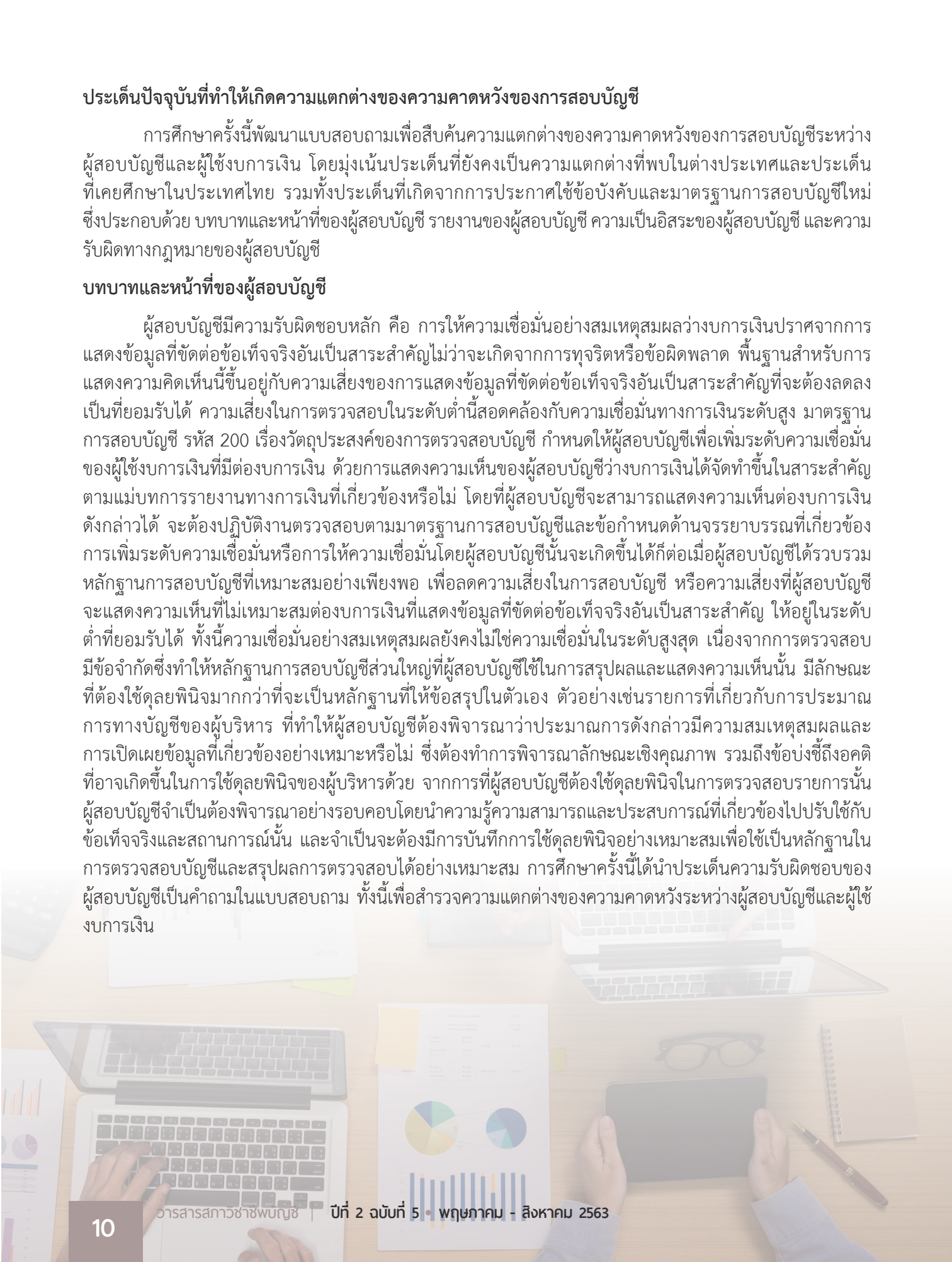
จากความหมายข้างต้นจะเห็นได้ว่าความแตกต่างของความคาดหวังในการสอบบัญชีเกิดจากความคิดเห็นของบุคคลสองกลุ่ม คือความคิดเห็นของบุคคลทั่วไปที่เป็นผู้ใช้งบการเงินได้มีต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี กับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่คิดว่าได้ปฏิบัติงานที่ถูกต้องเหมาะสมแล้วตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามความคิดเห็นย่อมมีความแตกต่างกันอยู่เสมอแม้ว่าจะเป็นในกลุ่มบุคคลเดียวกันหรือในอาชีพเดียวกัน ก็ยังมีความคิดเห็นที่แตกต่างกันไป ความแตกต่างทางความคิดเห็นอาจเกิดได้จากหลายปัจจัย ไม่ว่าจะเป็นทางด้านความรู้เกี่ยวกับงานสอบบัญชี หรือประสบการณ์ในการทำงานของบุคคลนั้น อีกทั้งความคิดเห็นยังสามารถเปลี่ยนแปลงไปได้ตามกาลเวลา และสภาวะทางสังคมและเศรษฐกิจด้วย

ประเด็นปัจจุบันที่ทำให้เกิดความแตกต่างของความคาดหวังของการสอบบัญชี

การศึกษาครั้งนี้พัฒนาแบบสอบถามเพื่อสืบค้นความแตกต่างของความคาดหวังของการสอบบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน โดยมุ่งเน้นประเด็นที่ยังคงเป็นความแตกต่างที่พบในต่างประเทศและประเด็นที่เคยศึกษาในประเทศไทย รวมทั้งประเด็นที่เกิดจากการประกาศใช้ข้อบังคับและมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่ ซึ่งประกอบด้วย บทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี

บทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบหลัก คือ การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด พื้นฐานสำหรับการแสดงความคิดเห็นนี้ขึ้นอยู่กับความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่จะต้องลดลงเป็นที่ยอมรับได้ ความเสี่ยงในการตรวจสอบในระดับต่ำนี้สอดคล้องกับความเชื่อมั่นทางการเงินระดับสูง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่องวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบบัญชี กำหนดให้ผู้สอบบัญชีเพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่องบการเงิน ด้วยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ โดยที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวได้ จะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การเพิ่มระดับความเชื่อมั่นหรือการให้ความเชื่อมั่นโดยผู้สอบบัญชีนั้นจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชี หรือความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ทั้งนี้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลยังคงไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด เนื่องจากการตรวจสอบมีข้อจำกัดซึ่งทำให้หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการสรุปผลและแสดงความเห็นนั้น มีลักษณะที่ต้องใช้ดุลยพินิจมากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปในตัวเอง ตัวอย่างเช่นรายการที่เกี่ยวกับการประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าประมาณการดังกล่าวมีความสมเหตุสมผลและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะหรือไม่ ซึ่งต้องทำการพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพ รวมถึงข้อบ่งชี้ถึงอคติที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารด้วย จากการที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบรายการนั้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาอย่างรอบคอบโดยนำความรู้ความสามารถและประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องไปปรับใช้กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์นั้น และจำเป็นจะต้องมีการบันทึกการใช้ดุลยพินิจอย่างเหมาะสมเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบบัญชีและสรุปผลการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม การศึกษาครั้งนี้ได้นำประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเป็นคำถามในแบบสอบถาม ทั้งนี้เพื่อสำรวจความแตกต่างของความคาดหวังระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน



รายงานของผู้สอบบัญชี

มาตรฐานรายงานทางการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชีมีการปรับปรุงแก้ไขให้ทันสมัยอยู่เสมอ ทั้งนี้เพื่อให้การสื่อสารไปยังผู้ใช้งบการเงินมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น การศึกษาพบว่าในช่วงที่ผ่านมาการประกาศมาตรฐานทางวิชาชีพมักเกิดความเข้าใจในมาตรฐานที่ไม่ตรงกัน Turner et al (2010) พบว่าการประกาศใช้มาตรฐานรายงานทางการเงินใหม่ก่อให้เกิดความแตกต่างของความเข้าใจระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน ในประเด็นของมาตรฐานการสอบบัญชี ในปี 2558 คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศได้ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี โดยการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่สุดคือการนำเสนอ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ไว้เป็นส่วนหนึ่งของรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง 2559) และให้มีผลบังคับใช้ในประเทศไทยตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป วัตถุประสงค์ที่สำคัญในการเพิ่มเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนี้เพื่อการลดความแตกต่างของความคาดหวังทางด้านข้อมูลด้วย การศึกษานี้จึงได้นำประเด็นการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่นี้เป็นประเด็นที่จะสอบถามผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินด้วย

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีนับว่าเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งในการประกอบวิชาชีพบัญชี เนื่องจากเป็นกรอบแนวความคิดในการนำไปปฏิบัติหากไม่มีหลักการใดที่เหมาะสมกับปัญหาที่ประสบอยู่ ทั้งนี้เพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่องบการเงิน สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทยได้ประกาศข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 โดยมีหลักการพื้นฐานดังต่อไปนี้ที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารด้วย จากการที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบรายการนั้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาอย่างรอบคอบโดยนำความรู้ความสามารถและประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องไปปรับใช้กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์นั้น และจำเป็นจะต้องมีการบันทึกการใช้ดุลยพินิจอย่างเหมาะสมเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบบัญชีและสรุปผลการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม การศึกษาครั้งนี้ได้นำประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเป็นคำถามในแบบสอบถาม ทั้งนี้เพื่อสำรวจความแตกต่างของความคาดหวังระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

ก. ความซื่อสัตย์สุจริต

ข. ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ

ค. ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน

ง. การรักษาความลับ

จ. พฤติกรรมทางวิชาชีพ

การศึกษาในอดีตพบว่าความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีเป็นประเด็นปัญหาต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ความเป็นอิสระเป็นปัจจัยพื้นฐานของคุณสมบัติผู้สอบบัญชี เนื่องจากหากผู้สอบบัญชีไม่อิสระแล้วอาจนำไปสู่การด้อยคุณภาพของงบการเงิน ยิ่งไปกว่านั้นในระยะยาวการฝึกฝนความเป็นอิสระทางวิชาชีพอย่างเข้มงวดจะป้องกันที่ดีที่สุดต่อการเสื่อมของวิชาชีพบัญชี ดังนั้นการศึกษาครั้งนี้จะได้ศึกษาประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีว่ามีความแตกต่างของความคาดหวังหรือไม่ และประเด็นใดที่มีความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญ

ความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี

การศึกษาความผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชียังไม่เป็นที่กว้างขวางในประไทย จากการสืบค้นข้อมูลยังไม่พบคดีความที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียหายกับผู้ประกอบวิชาชีพ เช่น ผู้สอบบัญชี และผู้ทำบัญชี เป็นต้น ขึ้นสู่ศาลฎีกา แต่เป็นเพียงกล่าวโทษระหว่าง ก.ล.ต. กับ ผู้บริหาร ผู้ทำบัญชีตามกฎหมาย และผู้สอบบัญชีเท่านั้น ดังนั้นเอกสารที่เกี่ยวข้องในรูปขอการวิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกายังไม่ปรากฏให้เห็น อย่างไรก็ตามมีการศึกษาในรูปของวิทยานิพนธ์ระดับบัณฑิตศึกษาของตวงพร โตศุกลวรรณ์ (2547) ได้สรุปกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดของผู้สอบบัญชีไว้เป็น 3 ส่วนคือ กฎหมายผู้สอบบัญชี กฎหมายที่ควบคุมผู้สอบบัญชี และกฎหมายแห่งรัฐ โดยที่ประเด็นความผิดตามกฎหมายเหล่านั้นขึ้นอยู่กับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีว่าได้ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และภายใต้กรอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างครบถ้วนถูกต้องแล้วหรือไม่ หากผู้สอบบัญชีฝ่าฝืน ละเลย หรือประมาท ผู้ที่มีอำนาจควบคุมการทำงานของผู้สอบบัญชีสามารถเพิกถอนใบอนุญาตการให้ความเห็นชอบได้ และยังคงต้องรับผิดตามกฎหมายแห่งรัฐทั้งทางแพ่งและอาญาด้วย กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีทางด้านความรับผิดทางกฎหมาย มีดังนี้

1. พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ อีกทั้งรายงานผลการสอบบัญชีจะระบุข้อความอันแสดงว่าตนไม่รับผิดชอบในผลการตรวจสอบ หรือแสดงความไม่ชัดเจนในผลการตรวจสอบของตนมิได้ ซึ่งหากกระทำผิดจรรยาบรรณ จะมีโทษเป็นลำดับขั้นคือ ตักเตือนเป็นหนังสือ ภาคทัณฑ์ พักใช้ใบอนุญาต จนถึงเพิกถอนใบอนุญาต

2. ประมวลรัษฎากร ได้ออกประกาศอธิปดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชี และต้องประพฤติตนตามจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามที่อธิบดีกำหนด หากฝ่าฝืนอธิบดีอาจพิจารณาสั่งถอนใบอนุญาตการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีได้ ทั้งนี้การเพิกถอนใบอนุญาตตามประมวลรัษฎากรนี้จะมีผลบังคับสำหรับผู้สอบบัญชีภาษีอากร เนื่องจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้รับใบอนุญาตจากกรมสรรพากร แต่สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตการจะเพิกถอนใบอนุญาตนั้นต้องมีการส่งเรื่องให้สภาวิชาชีพบัญชี พิจารณาตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

3. พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ระบุว่าในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบว่าบริษัทที่ออกหลักทรัพย์จัดทางบการเงินรายไตรมาสหรืองบการเงินประจำงวดการบัญชีไม่ตรงตามความเป็นจริง ให้ผู้สอบบัญชีรายงานข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสำระสำคัญ และแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการสอบทานหรือรายงานการสอบบัญชีที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็น พร้อมทั้งแจ้งให้สำนักงานทราบ ผู้สอบบัญชีใดไม่ปฏิบัติตามความในวรรคหนึ่ง ให้สำนักงานมีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้นได้

4. พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ. 2522 ตามมาตรา 23 วรรค 4 ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องรักษามารยาทและปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี รวมทั้งมาตรฐานที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดเพิ่มขึ้นด้วย ในกรณีที่บริษัทเงินทุนได้ทำเอกสารประกอบการลงบัญชีและหรือลงบัญชีไม่ตรงกับความเป็นจริง ให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ในรายงานการสอบบัญชีให้ธนาคารแห่งประเทศไทยทราบด้วย หากผู้สอบบัญชีใดไม่ปฏิบัติตาม ธนาคารแห่งประเทศไทยอาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีผู้นั้นได้ นอกจากนี้หากผู้สอบบัญชีใดรับรองงบดุลหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงสามปี และปรับตั้งแต่สามหมื่นบาทถึงสามแสนบาทตามมาตรา 75 นว ด้วย

5. พระราชบัญญัติห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมและมูลนิธิ พ.ศ. 2499 ตามมาตรา 31 ระบุว่าผู้สอบบัญชีใดของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทจำกัด รับรองงบดุล หรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

6. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีการระบุถึงเรื่องความรับผิดไว้ว่าผู้ใดจงใจหรือประมาทเลินเล่อต่อบุคคลอื่นให้เสียหายทางด้านชีวิต ร่างกาย อนามัย เสรีภาพ ทรัพย์สินหรือสิทธิ อย่างหนึ่งอย่างใด ผู้นั้นต้องใช้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการนั้น ทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายนี้บังคับใช้กับเอกชนทั่วไป จึงมีคำจำกัดความค่อนข้างกว้าง ซึ่งอาจตีความได้ว่าหากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานไม่ถูกต้องเหมาะสม อาจเป็นความผิดในการประมาทที่ทำให้ผู้อื่นได้รับความเสียหาย จึงต้องชดใช้ค่าเสียหายตามกฎหมายนี้

7. ประมวลกฎหมายอาญา เป็นกฎหมายที่ใช้บังคับกับเอกชนทั่วไปเช่นเดียวกับกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพียงแต่กฎหมายอาญาจะระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไว้สำหรับความผิดในเรื่องที่เกี่ยวกับเอกสารในการให้คำรับรองที่เป็นเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่หมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ และกรณีความผิดฐานเปิดเผยความลับ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

การศึกษาครั้งนี้เห็นว่าประเด็นทางกฎหมายนี้เป็นประเด็นที่น่าสนใจของทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากมีเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นบ่อยครั้งในช่วงที่ผ่านมา รวมทั้งผลกระทบค่อนข้างรุนแรงต่อผู้สอบบัญชี การศึกษาครั้งนี้จึงนำความรับผิดชอบตามกฎหมายของผู้สอบบัญชีมาเป็นประเด็นที่ศึกษาความคาดหวัง

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีในประเทศไทย

งานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีเป็นการศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน เช่น นักลงทุน นักวิเคราะห์ พนักงานสินเชื่อ ผู้บริหารของบริษัทว่ามีความแตกต่างจากความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีมากน้อยเพียงไร ประเด็นการศึกษาดังกล่าวแผ่หลายไปในหลายประเทศ ในช่วง 10 ที่ผ่านมางานวิจัยในต่างประเทศไม่ค่อยแพร่หลายเท่าไรนัก ผลของงานวิจัยไม่เปลี่ยนแปลงจากการศึกษาในอดีตมากนัก ตัวอย่างงานวิจัย ได้แก่

Ruhnke and Schmidt (2014) พบว่าประเด็นความแตกต่างของความหวังที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการสอบบัญชี ข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งการตระหนักในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี การเพิ่มเนื้อหาในรายงานผู้สอบบัญชีไม่ได้เกิดการเปลี่ยนแปลงในทางที่ดีขึ้น ผู้วิจัยเห็นว่าแนวทางในการลดความแตกต่าง คือ การสับเปลี่ยนเวียนผู้สอบบัญชีและห้ามผู้สอบบัญชีให้การบริการที่ไม่ใช่การตรวจสอบบัญชี รวมถึงได้ให้ความเห็นว่าผู้ใช้งบการเงินความคาดหวังเกินจริงในความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบบัญชีภายใต้มาตรฐานปัจจุบัน

Olojede et al (2020) ค้นพบว่าช่องว่างความคาดหวังการตรวจสอบบัญชีมีอยู่จริงในประเทศไนจีเรีย ประเด็นที่เกิดช่องว่าของความคาดหวังมากที่สุดได้แก่ หน้าที่และความรับผิดของของผู้สอบบัญชี และรายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีผลกระทบร้ายแรงในการลดช่องว่างของความคาดหวังนี้ จากผลการศึกษาครั้งนี้พบว่าช่องว่างความคาดหวังในการตรวจสอบส่วนใหญ่เกิดขึ้นจากความคาดหวังที่ไม่สมเหตุสมผลของผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินขาดความเข้าใจในบทบาทของผู้สอบบัญชี

ในประเทศไทยมีผู้ทำวิจัยความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี ดังนี้

สาวิตรี (2547) ได้ศึกษาความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีในประเทศไทย โดยแบ่งกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 2 กลุ่ม คือผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน การศึกษาพบว่าในช่วงเวลาดังกล่าวยังคงมีความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีในหลายประเด็น โดยเฉพาะประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในกรณีที่แสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีผิดพลาด และได้เสนอแนวทางการลดความแตกต่างโดยใช้วิธีเผยแพร่มาตรฐานการสอบบัญชีทางอินเตอร์เน็ต และปรับปรุงรายงานการสอบบัญชีให้เป็นภาษาที่ง่ายต่อการเข้าใจ

Boonyanet and Ongthammakul (2006) ศึกษาเปรียบเทียบการศึกษาความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีปี 2547 และเปรียบเทียบที่มีอยู่ในภูมิภาคเดียวกัน โดยใช้วิธีวิจัยของ Schelluch (1996) ซึ่งใช้เป็นต้นแบบการศึกษาความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ ผลการศึกษาพบว่าความแตกต่างของความคาดหวังระหว่างผู้สอบบัญชีในประเทศไทยยังคงมีอยู่ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบการใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีการตรวจสอบบัญชี และการตรวจสอบทุจริต เมื่อเปรียบเทียบความคาดหวังกับประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์พบว่ามีความคล้ายกันของความแตกต่างเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบในการตรวจสอบทุจริต

ศักรินทร์ (2551) ได้ศึกษาคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินที่จะได้รับจากการสอบบัญชี และความแตกต่างของความคาดหวังดังกล่าวระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ใช้งบการเงินในจังหวัดสงขลา จากการศึกษาในเรื่องบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินที่เป็นนิติบุคคลต้องการให้ผู้สอบบัญชีจัดทำงบการเงินให้ และต้องการให้ผู้สอบบัญชีรับรองงบการเงินโดยไม่จำเป็นต้องตรวจสอบงบการเงิน และผู้ใช้งบการเงินบางส่วนคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจพบการทุจริตในบริษัท ส่วนในเรื่องความเป็นอิสระ ผู้ใช้งบการเงินต้องการให้ผู้สอบบัญชีสามารถรับมอบอำนาจในการชี้แจงแก่เจ้าหน้าที่สรรพากรให้กับบริษัทด้วย ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวนั้นค่อนข้างเป็นความแตกต่างจากความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมาก เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินในจังหวัดดังกล่าวเป็นธุรกิจขนาดเล็ก ต้องการประโยชน์จากการสอบบัญชีเพียงเพื่อการเสียภาษีประจำปีและยื่นต่อกระทรวงพาณิชย์จังหวัดเท่านั้น และวิธีลดความแตกต่างของความคาดหวังคือการให้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและแจ้งวิธีการปฏิบัติงานให้แก่ผู้ใช้งบการเงินให้ถูกต้องครบถ้วน

Lee et al. (2010) ได้ศึกษาความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยใช้กลุ่มตัวอย่าง 3 กลุ่ม คือ 1) ผู้สอบบัญชี 2) ผู้ที่ถูกตรวจสอบบัญชีที่เป็นผู้บริหารและผู้ทำบัญชี และ 3) ผู้ใช้งบการเงินที่ประกอบด้วยนักวิเคราะห์และนายหน้าหลักทรัพย์ จากการศึกษาพบว่ามีความแตกต่างของความคาดหวังเกิดขึ้นจำนวน 18 จาก 42 ข้อจากหน้าที่ของผู้สอบบัญชี โดยแบ่งเป็นความแตกต่างที่ไม่สมเหตุสมผลและความแตกต่างจากที่สมเหตุสมผล อย่างไรก็ตามมีเพียง 2 ข้อเท่านั้นที่เป็นสิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องทำตามมาตรฐานการสอบบัญชี แต่ผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชียังคงเห็นว่าผู้สอบบัญชียังทำงานได้ไม่เพียงพอ ซึ่งถูกมองว่าเป็นการปฏิบัติ

ทบทวนวรรณกรรม

การศึกษานี้เป็นการศึกษาเชิงสำรวจโดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งประกอบด้วย พนักงานสินเชื่อ นักวิเคราะห์การลงทุน ผู้บริหารของบริษัท และนักบัญชีจำนวนตัวอย่างทั้งสิ้น 153 ตัวอย่าง ในช่วงเดือนกุมภาพันธ์ ถึง เมษายน ปี พ.ศ. 2563 การเก็บตัวอย่างใช้วิธีส่งแบบสอบถามผ่านทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ ข้อความอิเล็กทรอนิกส์ Google Form รวมทั้งการแจกแบบสอบถามโดยผู้วิจัย

คำถามแบ่งออกเป็น 2 ส่วนคือ ส่วนที่ 1 เป็นข้อมูลส่วนตัวของกลุ่มตัวอย่าง และส่วนที่ 2 เป็น คำถามเกี่ยวกับความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี ซึ่งการเก็บข้อมูลในส่วนที่ 2 นี้ ใช้แบบสอบถามประเภทให้คะแนนตามลำดับ (Likert Scale) โดยมี 5 ระดับ คือ เห็นด้วยอย่างยิ่ง เห็นด้วย ไม่แน่ใจ ไม่เห็นด้วย และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง

การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ ได้แบ่งกลุ่มของข้อมูลออกเป็น 2 กลุ่มคือ กลุ่มผู้สอบบัญชี และกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน โดยการคำนวณทางสถิติจะใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS และวิเคราะห์ผลที่ได้ดังต่อไปนี้

วิเคราะห์เชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน เพื่ออธิบายข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 2 กลุ่ม คือ กลุ่มผู้สอบบัญชี และกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน และใช้อธิบายค่าเฉลี่ยของความคาดหวังของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 2 กลุ่ม โดยเกณฑ์ที่ใช้ในการแปลข้อมูลจากการคำนวณค่าเฉลี่ยและแสดงผลของค่าเฉลี่ยได้ดังนี้ 1) 4.21 - 5.00 หมายถึง เห็นด้วยอย่างยิ่ง 2) 3.41 - 4.20 หมายถึง เห็นด้วย 3) 2.61 - 3.40 หมายถึง ไม่แน่ใจ 4) 1.81 - 2.60 หมายถึง ไม่เห็นด้วย และ 5) 1.0 - 1.80 หมายถึง ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง นอกจากนั้นการศึกษานี้ยังวิเคราะห์เชิงอนุมาน เพื่อการเปรียบเทียบระดับความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน โดยใช้สถิติของ Mann-Whitney U Test ในการวิเคราะห์ข้อมูล เนื่องจากข้อมูลที่ได้เป็นข้อมูลที่แจกแจงอิสระ (Nonparametric) และเป็นตัวแปร 2 กลุ่มเป็นอิสระ โดยสมมติฐานการศึกษาครั้งนี้เป็นดังนี้

H_0: ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินไม่แตกต่างกัน

H_1: ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินแตกต่างกัน

ผลการศึกษา

ผลการตอบกลับของกลุ่มตัวอย่างมีจำนวนทั้งสิ้น 153 แบบสอบถาม คิดเป็นอัตราการตอบกลับร้อยละ 38.5 ของแบบสอบถามที่ได้จัดส่งให้แก่กลุ่มตัวอย่าง

ตารางที่ 1 ผลการตอบแบบสอบถาม

กลุ่มตัวอย่าง	จำนวน	ร้อยละ
ผู้สอบบัญชี	52	34.0
ผู้ใช้งบการเงิน	101	66.0
รวม	153	100.0

ตารางที่ 1 แสดงให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินมีการตอบกลับที่สูงกว่า เนื่องจากเป็นกลุ่มตัวอย่างที่มีประชากรสูงกว่าผู้สอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วยอาชีพประจำที่หลายหลายกว่า

ข้อมูลส่วนตัวของกลุ่มตัวอย่าง

ข้อมูลในส่วนนี้จะกล่าวถึงลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 2 กลุ่ม คือ กลุ่มผู้สอบบัญชี และกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน ผลการสำรวจสามารถแจกแจงลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างได้ดังนี้

ตารางที่ 2 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างแจกแจงตามระดับการศึกษา

ระดับการศึกษา	ผู้สอบบัญชี		ผู้ใช้งบการเงิน	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
ปริญญาตรี	45	86.5	42	41.6
ปริญญาโท หรือสูงกว่า	7	13.5	59	58.4
รวม	52	100.0	101	100.0

ตารางที่ 2 แสดงให้เห็นว่ากลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จบการศึกษาที่ระดับปริญญาตรี จำนวน 45 คน คิดเป็นร้อยละ 86.5 และจบปริญญาโทหรือสูงกว่า จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 13.5 ส่วนผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาโทหรือสูงกว่า จำนวน 59 คน คิดเป็นร้อยละ 58.4 และจบปริญญาตรี จำนวน 42 คน คิดเป็นร้อยละ 41.6

ตารางที่ 3 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างแจกแจงตามอาชีพประจำในปัจจุบัน

อาชีพประจำในปัจจุบัน	ผู้สอบบัญชี		ผู้ใช้งบการเงิน	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
ผู้สอบบัญชี	52	100.0	-	-
พนักงานสินเชื่อ	-	-	13	12.9
นักวิเคราะห์การลงทุน	-	-	14	13.9
ผู้บริหารของบริษัท	-	-	20	19.8
นักบัญชี	-	-	36	35.6
อื่นๆ	-	-	18	17.8
รวม	52	100.0	101	100.0

ตารางที่ 3 แสดงการแจกแจงอาชีพประจำของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยส่วนใหญ่ผู้ตอบแบบสอบถามเป็นนักบัญชี จำนวน 36 คน คิดเป็นร้อยละ 35.6 รองลงมาคือ ผู้บริหารของบริษัท จำนวน 20 คน คิดเป็นร้อยละ 19.8 ส่วนนักวิเคราะห์การลงทุน และพนักงานสินเชื่อ มีจำนวน 14 คน คิดเป็นร้อยละ 13.9 และ 13 คน คิดเป็นร้อยละ 12.9 ตามลำดับ

ตารางที่ 4 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างแจกแจงตามประสบการณ์ในอาชีพปัจจุบัน

ประสบการณ์ในอาชีพปัจจุบัน	ผู้สอบบัญชี		ผู้ใช้งบการเงิน	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
1 - 5 ปี	28	53.8	25	24.8
6 - 10 ปี	14	26.9	44	43.6
มากกว่า 10 ปี	10	19.3	31	31.6
รวม	52	100.0	101	100.0

ตารางที่ 4 แสดงการแจกแจงประสบการณ์ในอาชีพปัจจุบันของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยส่วนใหญ่ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์ในช่วง 1 - 5 ปี จำนวน 28 คน คิดเป็นร้อยละ 53.8 รองลงมา คือ มีประสบการณ์ในช่วง 6 - 10 ปี จำนวน 14 คน คิดเป็นร้อยละ 26.9 ส่วนผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในอาชีพของตนเองในช่วง 6 - 10 ปี จำนวน 44 คน คิดเป็นร้อยละ 43.6 รองลงมาคือมีประสบการณ์มากกว่า 10 ปี จำนวน 31 คน คิดเป็นร้อยละ 31.6

ตารางที่ 5 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างแจกแจงตามประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี

ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชี		ผู้ใช้งบการเงิน	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
มี	52	100.0	58	57.4
ไม่มี	-	-	43	42.6
รวม	52	100.0	101	100.0

ตารางที่ 5 แสดงถึงประสบการณ์ทางด้านการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้ใช้งบการเงิน โดยส่วนใหญ่จะมีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี จำนวน 58 คน คิดเป็นร้อยละ 57.4

จากลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 2 กลุ่ม สามารถสรุปได้ว่า กลุ่มผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรีและมีประสบการณ์ในช่วง 1 - 5 ปี เนื่องมาจากการทำงานสอบบัญชีมักทำในช่วงหลังจบการศึกษาระดับปริญญาตรี เพื่อเป็นการหาประสบการณ์ กลุ่มผู้สอบบัญชีที่จบการศึกษาระดับปริญญาโทค่อนข้างน้อย เนื่องมาจากงานสอบบัญชีปฏิบัติงานค่อนข้างหนักอาจทำให้ไม่มีเวลาศึกษาต่อ ส่วนผู้ใช้งบการเงินจะเห็นได้ว่าส่วนใหญ่มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีมาก่อน แล้วจึงเปลี่ยนงานไปเป็นสายอาชีพอื่น ซึ่งกว่าครึ่งหนึ่งจบการศึกษาระดับปริญญาโทหรือสูงกว่า แสดงให้เห็นว่าสายงานที่ไม่ใช่ผู้สอบบัญชีมักศึกษาต่อระดับปริญญาโทเพื่อเพิ่มพูนความรู้ในการทำงาน

จากข้อมูลดังกล่าวผู้ศึกษาเห็นว่ากลุ่มตัวอย่างข้างต้นมีลักษณะทางประชากรศาสตร์ที่มีความรู้ในงานสอบบัญชีเพียงพอที่จะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการวิเคราะห์ข้อมูลสำหรับการศึกษาในเรื่องความคาดหวังในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี

ผลสำรวจความคาดหวังในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

ในส่วนนี้จะแสดงการวิเคราะห์แยกตามประเด็นของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยประเด็นที่สำคัญ คือ ความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี การวิเคราะห์แสดงเป็นค่าสถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน รวมทั้งให้ความหมายของค่าเฉลี่ยว่าอยู่ในระดับใด โดยผลการวิเคราะห์ข้อมูลแต่ละประเด็นแสดงข้อมูลของผู้สอบบัญชีแสดงอยู่ที่บรรทัดบน และผู้ใช้งบการเงินแสดงอยู่ที่บรรทัดล่าง นอกจากนั้นยังแสดงให้เป็นความแตกต่างทางสถิติที่สำคัญของแต่ละประเด็นตามที่ปรากฏในตารางที่ 6

ตารางที่ 6 ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และความแตกต่างทางสถิติของระดับความคาดหวังของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อการสอบบัญชี

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ			*p - value*
	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{x}$	SD	ความหมาย	
1. ความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี									
1.1 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของงบการเงิน	15.4	28.8	3.8	34.6	17.3	3.10	1.40	ไม่แน่ใจ	.219
	18.8	15.8	0.0	38.6	26.7	3.39	1.50	ไม่แน่ใจ	
1.2 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจพบการทุจริต	21.2	53.8	3.8	19.2	1.9	2.27	1.07	ไม่เห็นด้วย	**.008**
	19.8	26.7	11.9	24.8	16.8	2.92	1.41	ไม่แน่ใจ	
1.3 ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบรายการทางบัญชีอย่างน้อยร้อยละ 80 ของรายการทั้งหมด	9.6	50.0	11.5	26.9	1.9	2.62	1.05	ไม่แน่ใจ	**.038**
	12.9	22.8	22.8	32.7	8.9	3.02	1.20	ไม่แน่ใจ	
1.4 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้คำปรึกษารายการทางบัญชีมีความซับซ้อน หรือมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ปรับปรุงใหม่แก่บริษัทที่ตรวจสอบ	1.9	21.2	9.6	59.6	7.7	3.50	0.98	เห็นด้วย	**.003**
	4.0	6.9	10.9	45.5	32.7	3.96	1.04	เห็นด้วย	
1.5 ผู้สอบบัญชีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์มีหน้าที่รายงานข้อผิดพลาดที่มีอยู่ในงบการเงินหรือการทุจริตไปยัง ก.ล.ต.	5.8	11.5	17.3	55.8	9.6	3.52	1.02	เห็นด้วย	.217
	3.0	9.9	20.8	42.6	23.8	3.74	1.03	เห็นด้วย	
1.6 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินอื่นเช่น อัตราส่วนทางการเงิน เป็นต้น ที่แสดงอยู่ในรายงานประจำปีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์	26.9	40.4	7.7	23.1	1.9	2.33	1.17	ไม่เห็นด้วย	**.008**
	15.8	29.7	12.9	30.7	10.9	2.91	1.30	ไม่แน่ใจ	
ภาพรวม						**2.89**		**ไม่แน่ใจ**	
						3.32		**ไม่แน่ใจ**	

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ			*p - value*
	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{x}$	SD	ความหมาย	
2. ความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี									
2.1 รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแสดงถึงงบการเงินที่ปราศจากข้อผิดพลาด	17.3	48.1	3.8	26.9	3.8	2.52	1.18	ไม่เห็นด้วย	.179
	17.8	31.7	15.8	18.8	15.8	2.83	1.36	ไม่แน่ใจ	
2.2 คำว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หมายถึง งบการเงินอาจมีข้อผิดพลาดอยู่บ้าง แต่ไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด	0.0	1.9	0.0	44.2	53.8	4.50	0.61	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	**.004**
	3.0	5.0	11.9	44.6	35.6	4.05	0.97	เห็นด้วย	
2.3 ผู้สอบบัญชีควรระบุระดับความมีสาระสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ทราบถึงจำนวนเงินสูงสุดของข้อผิดพลาดที่อาจมีอยู่ในงบการเงิน	25.0	26.9	13.5	25.0	9.6	2.67	1.35	ไม่แน่ใจ	**.006**
	10.9	17.8	16.8	38.6	15.8	3.31	1.25	ไม่แน่ใจ	
2.4 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเป็นอย่างดี เพื่อลดข้อผิดพลาดในเรื่องที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญนั้นแล้ว	5.8	13.5	7.7	63.5	9.6	3.58	1.04	เห็นด้วย	**.039**
	1.0	5.9	9.9	64.4	18.8	3.94	0.79	เห็นด้วย	
2.5 การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการลดความรับผิดชอบในการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในงบการเงิน เพราะผู้สอบบัญชีได้รายงานให้ผู้ใช้งบการเงินได้ตระหนักถึงเรื่องสำคัญนั้นแล้ว	21.2	40.4	9.6	25.0	3.8	2.50	1.20	ไม่เห็นด้วย	**.001**
	8.9	19.8	21.8	39.6	9.9	3.22	1.15	ไม่แน่ใจ	
2.6 ผู้สอบบัญชีควรเปิดเผยวิธีการตรวจสอบบัญชีที่ใช้ทั้งหมดให้แก่ผู้ใช้งบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี	25.0	48.1	11.5	13.5	1.9	2.19	1.03	ไม่เห็นด้วย	**.001**
	14.9	25.7	11.9	30.7	16.8	3.09	1.36	ไม่แน่ใจ	
					ภาพรวม	**2.99**		**ไม่แน่ใจ**	
						3.41		**ไม่แน่ใจ**	

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ			*p - value*
	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{x}$	SD	ความหมาย	
3. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี									
3.1 สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ควรเป็นผู้สรรหาผู้สอบบัญชีให้กับบริษัทในตลาดหลักทรัพย์	21.2	48.1	11.5	13.5	5.8	2.35	1.14	ไม่เห็นด้วย	.067
	17.8	34.7	14.9	17.8	14.9	2.77	1.34	ไม่แน่ใจ	
3.2 ผู้สอบบัญชีอาจขาดความเป็นอิสระ หากสำนักงานในเครือของผู้สอบบัญชีได้ให้บริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับงานด้านบัญชี ภาษี และกฎหมาย แก่ลูกค้าของผู้สอบบัญชี	3.8	15.4	13.5	51.9	15.4	3.60	1.05	เห็นด้วย	.051
	1.0	8.9	15.8	43.6	30.7	3.94	0.96	เห็นด้วย	
3.3 ผู้สอบบัญชีอาจถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบได้ ไม่เกินร้อยละ 5 ของหุ้นทั้งหมดของบริษัท	34.6	23.1	21.2	17.3	3.8	2.33	1.23	ไม่เห็นด้วย	.667
	32.7	22.8	18.8	20.8	5.0	2.43	1.28	ไม่เห็นด้วย	
3.4 บุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชี สามารถถือหุ้นในบริษัทที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบได้ โดยผู้สอบบัญชีไม่ขาดความเป็นอิสระ	40.4	38.5	11.5	9.6	0.0	1.90	0.96	ไม่เห็นด้วย	**.040**
	27.7	37.6	14.9	14.9	5.0	2.32	1.17	ไม่เห็นด้วย	
3.5 บุคคลากรในสำนักงานสอบบัญชี สามารถถือหุ้นในบริษัทที่เป็นลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีนั้นได้ โดยผู้สอบบัญชีไม่ขาดความเป็นอิสระ	15.4	25.0	25.0	28.8	5.8	2.85	1.18	ไม่แน่ใจ	.214
	18.8	35.6	18.8	18.8	7.9	2.61	1.22	ไม่แน่ใจ	
3.6 การสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี แต่เป็นผู้สอบบัญชีในสำนักงานเดียวกันแสดงถึงความเป็นอิสระได้	1.9	17.3	19.2	50.0	11.5	3.52	0.98	เห็นด้วย	.071
	4.0	27.7	22.8	35.6	9.9	3.20	1.08	ไม่แน่ใจ	
					ภาพรวม	**2.76**		**ไม่แน่ใจ**	
						2.88		**ไม่แน่ใจ**	

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ			*p - value*
	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{x}$	SD	ความหมาย	
4. ความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี									
4.1 ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้รับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด และพิสูจน์ได้ว่าผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม	1.9	23.1	11.5	50.0	13.5	3.50	1.06	เห็นด้วย	.235
	4.0	13.9	9.9	53.5	18.8	3.69	1.06	เห็นด้วย	
4.2 ผู้สอบบัญชียังต้องร่วมรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด แม้ว่าได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว	25.0	48.1	11.5	13.5	1.9	2.19	1.03	ไม่เห็นด้วย	**.015**
	22.8	25.7	13.9	25.7	11.9	2.78	1.37	ไม่แน่ใจ	
4.3 ผู้ถือหุ้นคือผู้ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบเมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาดเท่านั้น	19.2	50.0	17.3	13.5	0.0	2.25	0.93	ไม่เห็นด้วย	.547
	21.8	40.6	16.8	16.8	4.0	2.41	1.12	ไม่เห็นด้วย	
4.4 ผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาคาร นักวิเคราะห์งบการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด	5.8	30.8	17.3	40.4	5.8	3.10	1.09	ไม่แน่ใจ	**.028**
	4.0	20.8	13.9	43.6	17.8	3.50	1.13	เห็นด้วย	
4.5 ผู้สอบบัญชีต้องชดใช้ค่าเสียหายตามจำนวนเงินที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	23.1	30.8	26.9	19.2	0.0	2.42	1.05	ไม่เห็นด้วย	.084
	15.8	23.8	33.7	21.8	5.0	2.76	1.11	ไม่แน่ใจ	
4.6 ผู้สอบบัญชีต้องชดใช้ค่าเสียหายไม่เกินวงเงินประกันที่ได้ยื่นต่อสภาวิชาชีพบัญชี	11.5	15.4	34.6	34.6	3.8	3.04	1.07	ไม่แน่ใจ	.319
	10.9	9.9	34.7	35.6	8.9	3.22	1.10	ไม่แน่ใจ	
					ภาพรวม	**2.75**		**ไม่แน่ใจ**	
						3.06		**ไม่แน่ใจ**	

หมายเหตุ ผลการวิเคราะห์ข้อมูลของผู้สอบบัญชีแสดงอยู่ที่บรรทัดบน และผู้ใช้งบการเงินแสดงอยู่ที่บรรทัดล่าง

ตารางที่ 6 แสดงให้เห็นความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน ดังนี้

ด้านความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเห็นว่าหน้าที่ของตนเอง คือ การรายงานข้อผิดพลาดที่มีอยู่ในงบการเงินหรือการทุจริตไปยัง ก.ล.ต. โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.52 รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชีควรเป็นผู้ให้คำปรึกษารายการทางบัญชีที่มีความซับซ้อน หรือมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ปรับปรุงใหม่แก่บริษัทที่ตรวจสอบ โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.50 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจพบการทุจริต ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.27 ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าเรื่องที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้คำปรึกษารายการทางบัญชีมีความซับซ้อน หรือมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ปรับปรุงใหม่แก่บริษัทที่ตรวจสอบ โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.96 รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ มีหน้าที่รายงานข้อผิดพลาดที่มีอยู่ในงบการเงินหรือการทุจริต ไปยัง ก.ล.ต. โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.74 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินอื่น เช่น อัตราส่วนทางการเงิน เป็นต้น ที่แสดงอยู่ในรายงานประจำปีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.91

ด้านความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเห็นว่า คำว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หมายถึง งบการเงินอาจมีข้อผิดพลาดอยู่บ้าง แต่ไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 4.50 รองลงมาคือ การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเป็นอย่างดี เพื่อลดข้อผิดพลาดในเรื่องที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญนั้นแล้ว โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.58 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ ผู้สอบบัญชีควรเปิดเผยวิธีการตรวจสอบบัญชี ที่ใช้ทั้งหมดให้แก่ผู้ใช้งบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.19 ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่า คำว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หมายถึง งบการเงินอาจมีข้อผิดพลาดอยู่บ้าง แต่ไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 4.05 รองลงมาคือ การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเป็นอย่างดี เพื่อลดข้อผิดพลาดในเรื่องที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญนั้นแล้ว โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.94 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข แสดงถึงงบการเงินที่ปราศจากข้อผิดพลาด ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.83

ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเห็นว่าผู้สอบบัญชีอาจขาดความเป็นอิสระ หากสำนักงานในเครือของผู้สอบบัญชีได้ให้บริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับงานด้านบัญชี ภาษี และกฎหมาย แก่ลูกค้าของผู้สอบบัญชี โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.60 รองลงมาคือ การสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี แต่เป็นผู้สอบบัญชีในสำนักงานเดียวกัน แสดงถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้ โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.52 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ การที่บุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชี สามารถถือหุ้นในบริษัทที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบได้ โดยผู้สอบบัญชีไม่ขาดความเป็นอิสระ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 1.90 ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่า เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจขาดความเป็นอิสระ หากสำนักงานในเครือของผู้สอบบัญชีได้ให้บริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับงานด้านบัญชี ภาษี และกฎหมาย แก่ลูกค้าของผู้สอบบัญชี โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.94 รองลงมาคือ การสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุก ๆ 5 ปี แต่เป็นผู้สอบบัญชีในสำนักงานเดียวกัน แสดงถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้ โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.20 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ การที่บุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชี สามารถถือหุ้นในบริษัทที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบได้ โดยผู้สอบบัญชีไม่ขาดความเป็นอิสระ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.32

ด้านความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเห็นว่า ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้รับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด และพิสูจน์ได้ว่าผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม โดยที่ค่าเฉลี่ยที่ 3.50 รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาคาร นักวิเคราะห์งบการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.10 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ การที่ผู้สอบบัญชียังคงต้องร่วมรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน

เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างถูกต้องครบถ้วน และระมัดระวังแล้ว ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.19 ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่า ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้รับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด และพิสูจน์ได้ว่าผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม โดยที่ค่าเฉลี่ยที่ 3.69 รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาคาร นักวิเคราะห์งบการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.50 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ ผู้ถือหุ้นของบริษัท คือ ผู้ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบเมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด เท่านั้น ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.41

การวิเคราะห์ความแตกต่างระดับความเห็นระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

ข้อมูลในส่วนนี้เป็นการทดสอบทางสถิติเพื่อทราบถึงความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน โดยใช้การวิเคราะห์ทางสถิติที่ไม่ใช้พารามิเตอร์ (Nonparametric statistic) เนื่องจากได้ทดสอบการแจกแจงข้อมูลด้วย Kolmogorov-Smirnov Test ทำให้ทราบว่าข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างแต่ละกลุ่มมีการแจกแจงแบบไม่ปกติ ดังนั้นการทดสอบนี้จึงใช้ Mann-Whitney U Test เพื่อทดสอบและหาค่าความมีนัยสำคัญ โดยกำหนดให้ระดับความมีนัยสำคัญ (α) เท่ากับ 0.05 และสมมติฐานของการศึกษา เป็นดังนี้

H_0: ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินไม่แตกต่างกัน

H_1: ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินแตกต่างกัน

สำหรับระดับความมีนัยสำคัญที่ได้จากการคำนวน $(\rho - value)$ การศึกษาครั้งนี้พิจารณาว่ามีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดไว้ (α) เท่ากับ 0.05 หรือไม่ หาก น้อยกว่า แสดงว่าความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินแตกต่างกันที่ระดับความเชื่อมั่น 95% สรุปผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า

ความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี พบว่ามีความแตกต่างกัน 4 ประเด็น คือ ข้อ 1.2 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจพบการทุจริต ข้อ 1.3 ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบรายการทางบัญชีอย่างน้อย ร้อยละ 80 ของรายการทั้งหมด ข้อ 1.4 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้คำปรึกษารายการทางบัญชีมีความซับซ้อนหรือมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ปรับปรุงใหม่แก่บริษัทที่ตรวจสอบ และ ข้อ 1.6 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินอื่น เช่น อัตราส่วนทางการเงิน เป็นต้น ที่แสดงอยู่ในรายงานประจำปีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์

จากผลการวิเคราะห์ความแตกต่างข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ผู้ใช้งบการเงินยังคงมีความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีแตกต่างจากผู้สอบบัญชี ซึ่งค่าเฉลี่ยของผู้ใช้งบการเงินจะสูงกว่าของผู้สอบบัญชีในทุกหัวข้อที่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ แสดงให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินคาดหวังผลงานจากผู้สอบบัญชีมากกว่าที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงาน โดยค่าเฉลี่ยที่สูงที่สุดเป็นเรื่องการตรวจพบทุจริต ที่อาจจะไม่ใช่หน้าที่หลักของผู้สอบบัญชี แต่ผู้ใช้งบการเงินยังคงคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีตรวจพบการทุจริตดังกล่าว

ความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี พบว่ามีความแตกต่างกัน 5 ประเด็น คือ ข้อ 2.2 คำว่า “ถูกต้องตามที่ควร” หมายถึง งบการเงินอาจมีข้อผิดพลาดอยู่บ้าง แต่ไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด ข้อ 2.3 ผู้สอบบัญชีควรระบุระดับความมีสาระสำคัญ ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ทราบถึงจำนวนเงินสูงสุดของข้อผิดพลาดที่อาจมีอยู่ในงบการเงิน ข้อ 2.4 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นการรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเป็นอย่างดี เพื่อลดข้อผิดพลาดในเรื่องที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญนั้นแล้ว ข้อ 2.5 การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการลดความรับผิดชอบในการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในงบการเงิน เพราะได้รายงานให้ผู้ใช้งบการเงินได้ตระหนักถึงเรื่องสำคัญนั้นแล้ว และ ข้อ 2.6 ผู้สอบบัญชีควรเปิดเผยวิธีการตรวจสอบบัญชีที่ใช้ทั้งหมดให้แก่ผู้ใช้งบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี

จากผลการวิเคราะห์ความแตกต่างข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ผู้ใช้งบการเงินมีความคิดเห็นที่แตกต่างจากผู้สอบบัญชีในเรื่องความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชีในหลายประเด็นด้วยกัน โดยที่ข้อ ข้อ 2.3 ถึง ข้อ 2.6 ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้ใช้งบการเงินสูงกว่าค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชี แสดงให้เห็นว่า ผู้ใช้งบการเงินต้องการทราบระดับความมีสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตรวจสอบแม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันของไทยจะไม่ได้กำหนดให้ต้องเปิดเผย ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นอย่างดีแล้ว แต่ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นผู้สอบบัญชีกลับต่ำกว่าในเรื่องนี้อาจเนื่องจากผู้สอบบัญชีเองเห็นว่า การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ได้แสดงถึงการปฏิบัติงานเป็นอย่างดี เพียงแต่เป็นการสื่อสารเรื่องที่มีสาระสำคัญเท่านั้น ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจเป็นการลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีจึงทำให้ค่าเฉลี่ยของความเห็นสูงกว่าค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชี และผู้ใช้งบการเงินยังต้องการทราบวิธีการตรวจสอบทั้งหมดของผู้สอบบัญชีแม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีจะไม่ได้กำหนดให้ต้องเปิดเผยก็ตาม ทั้งความแตกต่างของความคิดเห็นในข้อ ข้อ 2.2 มีค่าเฉลี่ยของผู้ใช้งบการเงินต่ำกว่าค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินยังคงเห็นว่างบการเงินควรมีข้อผิดพลาดที่น้อยที่สุด

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี พบว่ามีความแตกต่างกัน 1 ประเด็น คือ ข้อ 3.4 บุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชี สามารถถือหุ้นในบริษัทที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบได้ โดยผู้สอบบัญชีไม่ขาดความเป็นอิสระ

จากผลการวิเคราะห์ความแตกต่างข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ผู้ใช้งบการเงินมีความเห็นที่แตกต่างจากผู้สอบบัญชีในประเด็นการถือหุ้นของบุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชี โดยที่ค่าเฉลี่ยของผู้ใช้งบการเงินสูงกว่าของผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินอาจไม่ทราบถึงข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีการปรับปรุงใหม่ในปี พ.ศ. 2561 หรืออาจเห็นว่าการถือหุ้นไม่ได้ทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระเพราะไม่ได้เป็นกรรมการหรือผู้บริหารของกิจการ ที่มีส่วนรับผิดชอบในความถูกต้องของงบการเงิน

ความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี พบว่ามีความแตกต่างกัน 2 ประเด็น คือ ข้อ 4.2 ผู้สอบบัญชียังคงต้องร่วมรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างถูกต้อง ครบถ้วน และระมัดระวังแล้ว และ ข้อ 4.4 ผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาคาร นักวิเคราะห์งบการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด

จากผลการวิเคราะห์ความแตกต่างข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ผู้ใช้งบการเงินมีความคิดเห็นที่แตกต่างจากผู้สอบบัญชีในเรื่องความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี ซึ่งค่าเฉลี่ยของผู้ใช้งบการเงินจะสูงกว่าของผู้สอบบัญชีในทั้ง 2 ประเด็นคือ ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าผู้สอบบัญชียังคงต้องร่วมรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน

เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างถูกต้องครบถ้วน และระมัดระวังแล้ว และผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาคาร นักวิเคราะห์งบการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด แสดงให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นบุคคลภายนอกตรวจสอบงบการเงินอย่างถี่ถ้วนหากมีข้อผิดพลาดจึงควรจะต้องร่วมรับผิดชอบด้วย

การวิเคราะห์ลักษณะความแตกต่างของความคาดหวัง

ตารางที่ 6 ได้กล่าวถึงความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีทางสถิติ การวิเคราะห์ต่อไปเลือกเฉพาะความแตกต่างที่ระดับความเชื่อมั่น 95% เพื่อวิเคราะห์ลักษณะของความคาดหวังว่าความแตกต่างนั้นสมเหตุสมผลหรือไม่ และหากสมเหตุสมผลแล้ว ความแตกต่างเกิดขึ้นจากมาตรฐานการสอบบัญชีที่ไม่มีข้อกำหนดที่ชัดเจนหรือเกิดจากการปฏิบัติผิดพลาดของผู้สอบบัญชี

การวิเคราะห์ว่าความแตกต่างของความคาดหวังนั้นสมเหตุสมผลหรือไม่นั้นมีแนวคิดมาจากการศึกษาของ Porter (1993) ได้กล่าวว่าการแยกความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีว่าสมเหตุสมผลหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับว่าประเด็นที่มีความแตกต่างนั้นผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือไม่และผู้ใช้งบการเงินได้รับแจ้งถึงข้อกำหนดดังกล่าวแล้ว Lee et al (2010) และ Troberg and Viitanen (1999) ได้นำแนวคิดดังกล่าวไปใช้การแยกว่าความแตกต่างนั้นสมเหตุสมผลหรือไม่ โดยวิเคราะห์จากผู้ตอบแบบสอบถามที่มีความเข้าใจอย่างลึกซึ้งของการใช้งบการเงินและรายงานผู้สอบบัญชี กล่าวคือ หากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มดังกล่าวไม่เห็นว่าประเด็นดังกล่าวมีความแตกต่างของความคาดหวังแล้ว ความแตกต่างนั้นไม่เกิดช่องว่างของความคาดหวัง ซึ่งเป็นความแตกต่างที่ไม่สมเหตุสมผล ในทางตรงกันข้ามหากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มดังกล่าวเห็นว่าความแตกต่างนั้นเกิดช่องว่างของความคาดหวัง เช่นนี้ถือว่าเกิดช่องว่างที่สมเหตุสมผล การศึกษาใช้ผลสรุปของการศึกษาของ Lee et al (2010) และ Troberg and Viitanen (1999) ที่ระบุว่าประเด็นใดเป็นความแตกต่างที่สมเหตุสมผลหรือไม่ หากสมเหตุสมผลเป็นความบกพร่องของมาตรฐานการสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานผิดพลาด ตารางที่ 7 สรุปผลการวิเคราะห์ลักษณะช่องว่างของความคาดหวัง

ตารางที่ 7 สรุปผลการวิเคราะห์ลักษณะความแตกต่างของความคาดหวัง

ช่องว่างของความคาดหวังที่มีสาระสำคัญ	ลักษณะของความคาดหวัง		
	ไม่สมเหตุสมผล	สมเหตุสมผล	
		มาตรฐานการสอบบัญชี/กฎหมายไม่ได้กำหนด	การปฏิบัติผิดพลาดของผู้สอบบัญชี
1. ความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี			
1.2 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจพบการทุจริต	*		
1.3 ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบรายการทางบัญชีอย่างน้อยร้อยละ 80 ของรายการทั้งหมด	*		
1.4 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้คำปรึกษารายการทางบัญชีมีความซับซ้อน หรือมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ปรับปรุงใหม่แก่บริษัทที่ตรวจสอบ	*		
1.6 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินอื่น เช่น อัตราส่วนทางการเงิน เป็นต้น ที่แสดงอยู่ในรายงานประจำปีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์	*		
2. ความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี			
2.2 คำว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หมายถึง งบการเงินอาจมีข้อผิดพลาดอยู่บ้างแต่ไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด		*	
2.3 ผู้สอบบัญชีควรระบุระดับความมีสาระสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ทราบถึงจำนวนเงินสูงสุดของข้อผิดพลาดที่อาจมีอยู่ในงบการเงิน		*	
2.4 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเป็นอย่างดี เพื่อลดข้อผิดพลาดในเรื่องที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญนั้นแล้ว		*	
2.5 การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการลดความรับผิดชอบในการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในงบการเงิน เพราะผู้สอบบัญชีได้รายงานให้ผู้ใช้งบการเงินได้ตระหนักถึงเรื่องสำคัญนั้นแล้ว			*
2.6 ผู้สอบบัญชีควรเปิดเผยวิธีการตรวจสอบบัญชีที่ใช้ทั้งหมดให้แก่ผู้ใช้งบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี		*	

ช่องว่างของความคาดหวังที่มีสาระสำคัญ	ลักษณะของความคาดหวัง		
	ไม่สมเหตุสมผล	สมเหตุสมผล	
		มาตรฐานการสอบบัญชี/กฎหมายไม่ได้กำหนด	การปฏิบัติผิดพลาดของผู้สอบบัญชี
3. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี			
3.4 บุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชีสามารถถือหุ้นในบริษัทที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบได้ โดยผู้สอบบัญชีไม่ขาดความเป็นอิสระ		*	
4. ความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี			
4.2 ผู้สอบบัญชียังต้องร่วมรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด แม้ว่าได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว		*	
4.4 ผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาคาร นักวิเคราะห์งบการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด		*	

ผลการวิเคราะห์จากตารางที่ 7 พบว่าประเด็นความแตกต่างมีทั้งสมเหตุสมผลและไม่สมเหตุสมผล และการไม่สมเหตุสมผลนั้นเกิดจากมาตรฐานการสอบบัญชีมีความไม่ชัดเจนและการปฏิบัติงานผิดพลาดของผู้สอบบัญชี ประเด็นความแตกต่างที่ไม่สมเหตุสมผลส่วนใหญ่เกิดจากผู้ใช้งบการเงินมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานและกฎหมายที่เกี่ยวข้องไม่เพียงพอ เช่น เข้าใจว่าผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจพบการทุจริตและเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินอื่นเช่น อัตราส่วนทางการเงิน ที่แสดงอยู่ในรายงานประจำปีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น ความแตกต่างดังกล่าวจึงเกิดขึ้นเนื่องจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อการตรวจสอบทุจริตจะเฉพาะรายการที่มีผลกระทบต่องบการเงินอันเป็นสาระสำคัญเท่านั้น มิใช่การทุจริตทุกประเภทหรือมูลค่าการทุจริตมีน้อย รวมทั้งการรับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินทั้งหมดนั้น ผู้สอบบัญชีไม่อาจกระทำได้ ในส่วนความแตกต่างที่สมเหตุสมผลซึ่งเกิดจากมาตรฐานการสอบบัญชี/กฎหมายมีข้อพร่องนั้นเป็นส่วนที่สามารถเกิดขึ้นได้ เนื่องจากสภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงไปมาก หน่วยงานกำกับดูแลและผู้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีจึงไม่สามารถกำหนดมาตรฐานได้ทันต่อเหตุการณ์ อย่างไรก็ตามในส่วนความแตกต่างที่สมเหตุสมผลซึ่งเกิดจากการปฏิบัติงานที่ผิดพลาดของผู้สอบบัญชียังมีให้เห็นได้ในการตรวจสอบบัญชี

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การศึกษาเป็นการศึกษาเพื่อความเข้าใจในความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี โดยเปรียบเทียบระดับความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินและระดับความความคาดหวังของผู้สอบบัญชี การวิเคราะห์ข้อมูลใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน เพื่ออธิบายข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์และค่าเฉลี่ยของความคาดหวังของกลุ่มตัวอย่าง ส่วนการทดสอบสมมติฐาน ใช้สถิติเชิงอนุมาน เพื่อเปรียบเทียบระดับความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน โดยใช้สถิติของ Mann-Whitney U Test และกำหนดระดับความมีนัยสำคัญที่ 0.05

ข้อมูลส่วนตัวของกลุ่มตัวอย่างชี้ให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จบการศึกษาที่ระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 86.5 ส่วนผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาโทหรือสูงกว่า คิดเป็นร้อยละ 58.4 โดยที่ผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่เป็นนักบัญชี คิดเป็นร้อยละ 35.6 รองลงมาคือ ผู้บริหารของบริษัท คิดเป็นร้อยละ 19.8 ส่วนนักวิเคราะห์การลงทุน และพนักงานสินเชื่อ คิดเป็นร้อยละ 13.9 และ 12.9 ตามลำดับ ในด้านประสบการณ์ทำงานในอาชีพปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในช่วง 1 - 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 53.8 ส่วนผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในช่วง 6 - 10 ปี คิดเป็นร้อยละ 43.6 ทั้งนี้ ผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 57.4

อภิปรายผลการศึกษาและการนำไปใช้

ความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีแตกต่างจากผู้สอบบัญชี โดยผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ยังคงมีความเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจพบการทุจริต และคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบรายการทางบัญชี มากกว่าร้อยละ 80 ของรายการทั้งหมด อีกทั้งผู้ใช้งบการเงินยังคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้คำปรึกษารายการทางบัญชีที่ซับซ้อนหรือมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ รวมถึงคาดว่าผู้สอบบัญชีจะรับผิดชอบข้อมูลทางการเงินอื่น เช่น อัตราส่วนทางการเงินในรายงานประจำปีด้วย เป็นต้น และเป็นที่สังเกตว่าผู้ใช้งบการเงินมักคาดหวังในสิ่งที่เป็นประโยชน์สูงสุดที่ผู้ใช้งบการเงินจะได้รับ จึงทำให้เกิดความแตกต่างในความคิดเห็นในเรื่องบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีนี้

ความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชีแตกต่างจากผู้สอบบัญชี โดยผู้ใช้งบการเงินต้องการทราบระดับความมีสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตรวจสอบและต้องการทราบวิธีการตรวจสอบทั้งหมดของผู้สอบบัญชี แม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันของไทยจะไม่ได้กำหนดให้ต้องเปิดเผยเรื่องดังกล่าว ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นอย่างดีแล้ว แต่ผู้สอบบัญชีมีความเห็นว่าเป็นเพียงแต่เป็นการสื่อสารเรื่องที่มีสาระสำคัญให้ผู้ใช้งบการเงินทราบเท่านั้น ไม่ได้แสดงถึงการปฏิบัติงานเป็นอย่างดีที่เจาะจงเฉพาะเรื่องดังกล่าว ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจเป็นการลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเพราะได้รายงานเรื่องดังกล่าวให้ได้ตระหนักแล้ว ซึ่งผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยในเรื่องดังกล่าว และผู้ใช้งบการเงินยังคงเห็นว่างบการเงินที่ถูกต้องตามควรในสาระสำคัญควรมีข้อผิดพลาดที่น้อยที่สุด แม้ว่าจะไม่ทำให้ตัดสินใจผิดพลาดก็ตาม เป็นที่สังเกตว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและมีการอธิบายการวิธีการตรวจสอบในเรื่องสำคัญนั้นแล้ว แต่ผู้ใช้งบการเงินยังคงคาดหวังข้อมูลจากผู้สอบบัญชีในเรื่องอื่นไม่ว่าจะเป็นระดับความมีสาระสำคัญหรือวิธีการตรวจสอบบัญชี แสดงให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินยังคงต้องการข้อมูลจากผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าการถือหุ้นของบุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชี ไม่ทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินอาจไม่ทราบถึงข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีการปรับปรุงใหม่ในปี พ.ศ. 2561 หรืออาจเห็นว่าการถือหุ้นไม่ได้ทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระเพราะไม่ได้เป็นกรรมการหรือผู้บริหารของกิจการ ที่มีส่วนรับผิดชอบในความถูกต้องของงบการเงิน

ความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าผู้สอบบัญชียังคงต้องร่วมรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างถูกต้อง ครบถ้วนและระมัดระวังแล้ว และผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาคาร นักวิเคราะห์งบการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด แสดงให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นบุคคลภายนอกตรวจสอบงบการเงินอย่างถี่ถ้วนหากมีข้อผิดพลาดจึงควรจะต้องร่วมรับผิดชอบด้วย

การศึกษาครั้งนี้แสดงให้เห็นว่าความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินต่องบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบแล้วยังคงมีมากกว่าที่ผู้สอบบัญชีที่ได้ตรวจสอบและสื่อสารให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบผ่านทางรายงานของผู้สอบบัญชี และยังต่อเนื่องมาตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน สาเหตุหลักมาจากการที่ผู้ใช้งบการเงินมักคาดหวังในสิ่งที่เป็นประโยชน์สูงสุดที่จะได้รับ (Olojede et al, 2020) นอกจากนั้นการศึกษาในเรื่องนี้ตั้งแต่อดีตแสดงให้เห็นว่าความแตกต่างของความคาดหวังยังคงมีอยู่เสมอ โดยบางประเด็นยังคงมีความแตกต่างของความคาดหวังมาตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน บางประเด็นเป็นความแตกต่างที่เกิดขึ้นใหม่เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกิดขึ้น การศึกษานี้จึงเป็นประโยชน์ให้ผู้ที่เกี่ยวข้องนำไปเป็นช่องทางในการลดความแตกต่าง นอกจากนั้นการศึกษาครั้งนี้ชี้ให้เห็นประเด็นความแตกต่างของความคาดหวังที่หน่วยงานกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบ และหน่วยงานกำกับดูแล ควรเผยแพร่ความรู้ทางด้านการสอบบัญชีให้แก่ผู้ใช้งบการเงินทราบอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีต้องพยายามลดความคาดหวังได้ด้วยการทำความเข้าใจกับผู้ใช้งบการเงินด้วยการเผยแพร่องค์ความรู้ด้านการบัญชีและการสอบบัญชีให้กว้างขวางและต่อเนื่อง พร้อมทั้งปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเคร่งครัดในทุกภาคส่วนของสำนักงาน

ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต

การศึกษานี้เก็บตัวอย่างได้ค่อนข้างน้อยซึ่งต่ำกว่าจำนวนตัวอย่างที่คาดไว้ อาจทำให้ผลการวิเคราะห์มีความคลาดเคลื่อนได้ หากสามารถเก็บแบบสอบถามได้มากขึ้นจะทำให้ผลการวิเคราะห์มีความน่าเชื่อถือมากขึ้น อีกทั้งผู้ตอบแบบสอบถามบางรายให้ความเห็นว่ามีจำนวนข้อค่อนข้างมากและบางข้ออ่านเข้าใจยาก ดังนั้นการศึกษาครั้งต่อไปอาจทำการศึกษาเฉพาะบางประเด็น และใช้คำถามที่กระชับ เข้าใจง่าย จะช่วยให้การวิเคราะห์ผลมีความถูกต้องชัดเจนมากขึ้น ทั้งนี้การวิเคราะห์เปรียบเทียบกลุ่มตัวอย่างระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน หากเปรียบเทียบเฉพาะกลุ่มตัวอย่างที่มีลักษณะทางประชากรใกล้เคียงกัน เช่น ประสบการณ์ทำงานหรืออายุงาน อาจทำให้การผลวิเคราะห์มีความชัดเจนในประเด็นที่มีความเห็นแตกต่างกันมากขึ้นด้วย นอกจากนั้นการศึกษาในอนาคตอาจศึกษาเฉพาะผู้สอบบัญชีที่หน่วยงานกำกับดูแล เช่น กลต. เป็นต้น เพื่อคำตอบที่ได้จะได้ตรงประเด็นและเข้าใจในประเด็นคำถามมากกว่า และผู้ใช้งบการเงินควรเป็นบุคคลที่เข้าใจในรายงานผู้สอบบัญชี

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

ตวงพร โตศุกลวรรณ์ (2547). *ความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ศักรินทร์ ถิรธรรมพล. (2551). *การเปรียบเทียบช่องว่างของความคาดหวังในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีกับผู้ใช้งบการเงินในเขตจังหวัดสงขลา* (การศึกษาอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยบูรพา.

สาวิตรี อ่องธรรมกุล. (2547). *ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2562), *ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th/Article/Detail/66981.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2562), *คู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th/Article/Detail/66981.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2562), *มาตรฐานการสอบบัญชี ปี 2562.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th/Article/Detail/118586.

ภาษาอังกฤษ

American Institute of Certified Public Accountants, Commission on Auditors' Responsibilities (1978). *Report, Conclusions and Recommendations.* New York, NY.

Association of Chartered Certified Accountants (2019). *Closing the expectation gap in audit.* United Kingdom.

Boonyanet, W and Ongthammakul, S (2006). Expectation gap in Thai auditing society: Changes and comparison of its neighbors. *Paper presented at XVIII Asian Pacific Conference on International Accounting Issues, Hawaii, USA,* October 15-18, 2006.

Gunz, Sally and McCutcheon, John (1991). Some Unresolved Ethical Issues in Auditing. *Journal of Business Ethics,* 10(10), 777-785.

Lee, TH, Ali, AM, Gloeck, JD, Yap, CS, Ng, YL, Boonyanet, W (2010). The audit expectation gap in Thailand. *The Southern African Journal of Accountability and Auditing Research,* 10, 1-17.

Liggo, C.D. (1974). The expectation gap: the accountant's Waterloo. *Journal of Contemporary Business,* 3, 27-44.

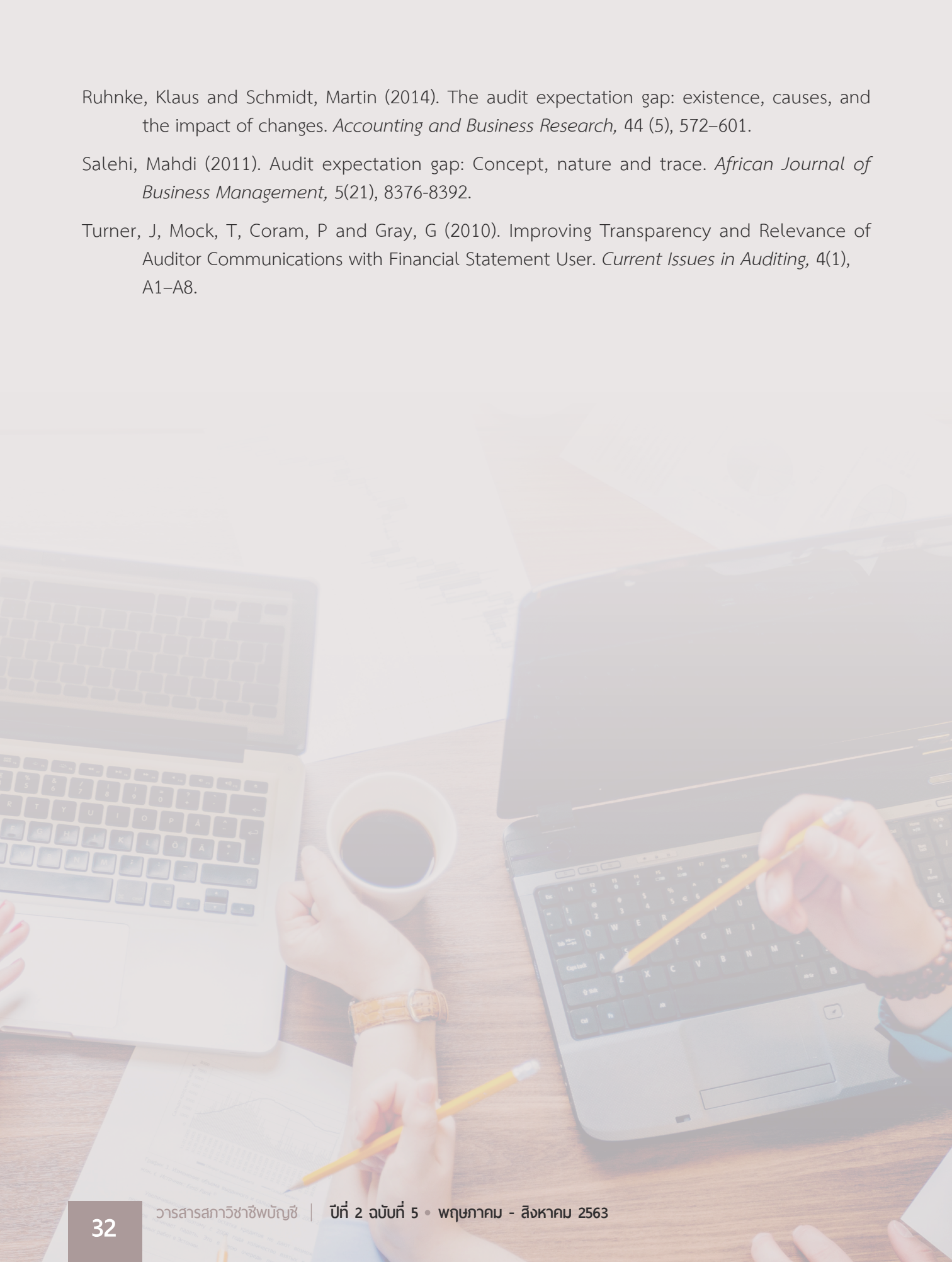
Olojede, Paul, Erin, Olayinka, Asiriuwa, Osariemen and Usman, Momoh (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Business Journal,* 6(10), 1-12.

Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research,* 24, 49-68.

Ruhnke, Klaus and Schmidt, Martin (2014). The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business Research,* 44 (5), 572–601.

Salehi, Mahdi (2011). Audit expectation gap: Concept, nature and trace. *African Journal of Business Management,* 5(21), 8376-8392.

Turner, J, Mock, T, Coram, P and Gray, G (2010). Improving Transparency and Relevance of Auditor Communications with Financial Statement User. *Current Issues in Auditing,* 4(1), A1–A8.



ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง[1]

Factor Affecting the Auditing Performance of Housing Cooperatives

รัตติยา สวัสดี

นักวิชาการตรวจสอบบัญชีเชี่ยวชาญ
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10
กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

Rattiya Sawasdee

Expert on Accounting and Auditing
Cooperative Auditing Office Region 10
Cooperative Auditing Department

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง[1]

รัตติยา สวัสดี
นักวิชาการตรวจสอบบัญชีเชี่ยวชาญ
สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 10
กรมตรวจบัญชีสหกรณ์

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 11 มิถุนายน 2563
วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 14 กรกฎาคม 2563
วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 19 กรกฎาคม 2563

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อนำผลที่ได้จากการศึกษามาพัฒนาและปรับปรุงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาวิจัย คือ ข้าราชการกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ได้รับแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง จำนวน 250 คน ใน 76 จังหวัด โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล มีผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 227 คน จาก 71 จังหวัด คิดเป็นร้อยละ 90.80 ของจำนวนแบบสอบถามทั้งหมด สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน

ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงที่มีเพศ อายุ สถานภาพ และระดับการศึกษาแตกต่างกัน ไม่มีผลกระทบต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ แต่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชีแตกต่างกัน ส่งผลต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์แตกต่างกัน สำหรับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย (1) ด้านเอกสารของสหกรณ์ที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ (2) ด้านบุคลากรของสหกรณ์ขาดความรู้และความเข้าใจด้านการเงินและการบัญชี (3) ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และ(4) ด้านสหกรณ์ขาดเครื่องมือและระบบเทคโนโลยีในการบันทึกบัญชี โดยปัญหาด้านเอกสารของสหกรณ์ที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ($\overline{X}$ = 4.16, SD = 0.755) ข้อเสนอแนะสำหรับการเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง โดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ควรส่งเสริมให้มีการจัดฝึกอบรมด้านกระบวนการตรวจสอบบัญชีให้แก่ผู้สอบบัญชี ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ผู้ควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ ตลอดจนปรับปรุงคู่มือระบบบัญชีของ สหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงให้สอดคล้องกับการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์ รวมทั้งจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน ตรวจสอบบัญชีในส่วนของ สหกรณ์เคหสถาน/

[1] ผู้เขียนบทความเป็นผู้รับผิดชอบเนื้อหา ข้อมูล และข้อคิดเห็นที่ปรากฏในบทความ หน่วยงานต้นสังกัดไม่จำเป็นต้องเห็นด้วยหรือร่วมรับผิดชอบใด ๆ

บ้านมั่นคง ส่วนทางด้านสหกรณ์ ควรพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นไปตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง จัดให้มีการควบคุมภายในที่ดีเพื่อป้องกันการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และให้บริการแก่สมาชิกด้วยจิตวิญญาณของความเป็นสหกรณ์เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งสหกรณ์

คำสำคัญ: *สหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ระบบบัญชีสหกรณ์*

Factor Affecting the Auditing Performance of Housing Cooperatives

Rattiya Sawasdee

Expert on Accounting and Auditing
Cooperative Auditing Office Region 10
Cooperative Auditing Department

Received: June 11, 2020
Revised: July 14, 2020
Accepted: July 19, 2020

ABSTRACT

This research aimed to explore factors affecting the auditing performance of Housing Cooperatives to improve work processes of cooperative auditors. The samples used in this study were 250 government officers working in 76 Provincial Cooperative Auditing Offices. Questionnaire was employed as a tool for collecting data and statistical methods used for data analysis comprised of percentage, mean, standard deviation, and Pearson's correlation coefficient.

The results of the study showed that the differences in gender, age, marital status, and educational background of cooperative auditors had no effect on the auditing performance of Housing Cooperatives; while differences in auditing experiences impacted the performances. Factors affecting the auditing performance of Housing Cooperatives included (1) Accounting documents submitted to the cooperative auditors (2) Lack of good financial and accounting understanding of the cooperative staff (3) Strict auditing practices to be compliance with the Standards on Auditing and (4) Lack of technology and equipment for accounting keeping. Among these 4 factors, Accounting documents submitted to the cooperative auditors made the highest impact on the auditing performance ($\overline{X}$= 4.16, SD = 0.755). Suggestions for improving the auditing performance of Housing Cooperatives included the Cooperative Auditing Department (CAD) should continuously and constantly provide trainings on auditing processes to cooperative auditors, auditor assistants, quality control department and Chief of Provincial Cooperative Auditing Offices. Besides, CAD should develop a manual of Housing Cooperative accounting systems in accordance with its business characteristics. For another part, the Housing Cooperatives should develop their staff's capabilities to perform their tasks

efficiently and legally, provide proper internal control to prevent fraud and errors, and provide services to their members with the cooperative spirits in order to achieve their purpose of establishment.

Keywords: Housing Cooperative, Cooperative Auditor, Cooperative Accounting System

บทนำ

สืบเนื่องจากประเทศไทยได้มีการพัฒนาจากพื้นฐานที่เป็นประเทศเกษตรกรรมสู่การเปลี่ยนแปลงเป็นชุมชนเมือง จึงเกิดการอพยพ เกิดการสร้างชุมชนเมืองที่ขยายตัวอย่างรวดเร็ว ไม่มีแผนรองรับปัญหาความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้ เกิดเป็นปัญหาความยากจนที่รุนแรงขึ้น รวมถึงความไม่เท่าเทียมในการบริหารจัดการขั้นพื้นฐาน ทำให้คนจนที่อพยพเข้าเมืองไม่มีที่อยู่อาศัยที่มั่นคงและถูกต้อง ส่วนที่มีอยู่แล้วก็มักเป็นสัญญาเช่าระยะสั้นหรือชั่วคราวทำให้เกิดปัญหาการถูกไล่ที่อยู่เสมอ โอกาสสร้างความมั่นคงในการตั้งถิ่นฐานของครอบครัวคนจนในเมืองเป็นไปได้น้อย การเจริญเติบโตของเมืองได้ก่อให้เกิดความแออัด ความเสื่อมโทรมของสิ่งแวดล้อม ก่อให้เกิดปัญหาชุมชนแออัด ชุมชนบุกรุก และชุมชนรายได้น้อยอื่น ๆ กระจัดกระจายในเมืองต่าง ๆ โดยเฉพาะกรุงเทพมหานครและปริมณฑลและเมืองใหญ่ทั่วประเทศ

จากปัญหาดังกล่าวข้างต้น รัฐบาลได้มีนโยบายที่จะแก้ไขปัญหาที่อยู่อาศัยของผู้มีรายได้น้อยและสร้างความมั่นคงในการอยู่อาศัยแก่คนจนที่ยังไม่มีที่อยู่อาศัยเป็นของตนเอง โดยเฉพาะกลุ่มผู้อยู่อาศัยในชุมชนแออัด ชุมชนบุกรุก กลุ่มผู้ด้อยโอกาส ผู้อยู่อาศัยกระจัดกระจายอยู่นอกชุมชน ผู้อยู่อาศัยในบ้านเช่า บ้านพักตามโรงงานซึ่งเป็นที่อยู่อาศัยต่ำกว่ามาตรฐาน จึงได้มอบให้กระทรวงพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์ โดยการเคหะแห่งชาติ และสถาบันพัฒนาองค์กรชุมชนร่วมกันพิจารณาหาแนวทางแก้ปัญหาดังกล่าว ซึ่งได้กำหนดเป็นโครงการนำร่อง 2 โครงการใหญ่ คือ โครงการบ้านเอื้ออาทรสำหรับผู้มีรายได้น้อยทั่วไป และโครงการพัฒนาความมั่นคงที่อยู่อาศัยในชุมชนแออัด จึงได้เกิดการรวมตัวกันของกลุ่มผู้ที่มีรายได้น้อยและอาศัยอยู่ในชุมชนเดียวกันเพื่อจดทะเบียนเป็นสหกรณ์เคหสถานตามโครงการบ้านมั่นคง โดยชุมชนจะเป็นแกนหลักในการร่วมคิด ร่วมทำร่วมกับภาคีต่าง ๆ ในท้องถิ่น ภาครัฐจะอุดหนุนเงินงบประมาณค่าพัฒนาระบบสาธารณูปโภคและสิ่งแวดล้อมแก่ชุมชน ซึ่งนอกจากจะเน้นการสร้างความมั่นคงในเรื่องที่อยู่อาศัยแล้ว ยังมุ่งสร้างสังคมให้เป็นชุมชนที่มั่นคงเข้มแข็ง มีการช่วยเหลือเอื้ออาทรซึ่งกันและกัน อันจะนำไปสู่การสร้างความมั่นคงของชีวิตด้านสังคมและเศรษฐกิจแก่ชาวชุมชน

จากข้อมูลระบบทะเบียนสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร พบว่า ในปี พ.ศ. 2560 สหกรณ์ประเภทเคหสถาน/บ้านมั่นคงมีจำนวนทั้งสิ้น 549 แห่ง ดำเนินธุรกิจปกติ 424 แห่ง ไม่ได้ดำเนินธุรกิจ 45 แห่ง หยุดดำเนินธุรกิจ 20 แห่ง เลิกกิจการ 5 แห่ง และชำระบัญชี 55 แห่ง (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2560) โดยผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง ได้เพียง 235 แห่ง (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2560) คิดเป็นร้อยละ 55.42 ของจำนวนสหกรณ์ประเภทเคหสถาน/บ้านมั่นคงที่ดำเนินธุรกิจปกติทั้งสิ้น 424 แห่ง และพบว่า สหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงแต่ละแห่ง มีวิธีการหรือแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจและระบบบัญชีที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับมติที่ประชุมคณะกรรมการของชุมชนหรือการทำประชาคมของชุมชนนั้นๆ ประกอบกับลักษณะสภาพธุรกิจของสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงค่อนข้างยุ่งยากซับซ้อน เนื่องจากเป็นการจัดหาที่ดินแปลงใหญ่มาจัดสรรเป็นแปลงย่อย ๆ ให้สมาชิกสหกรณ์ผ่อนชำระ ในลักษณะเช่าซื้อโดยสมาชิกต้องผ่อนชำระค่าเช่าซื้อที่ดินเป็นรายงวด/เดือน และมีการดำเนินการสร้างบ้านบนที่ดินของสมาชิกแต่ละรายทั้งในลักษณะการจ้างเหมาทั้งหลัง โดยสหกรณ์ดำเนินการก่อสร้างบ้านเอง และสหกรณ์บันทึกบัญชีเป็นลูกหนี้เงินให้กู้ด้วยมูลค่าบ้านแต่ละหลัง และให้สมาชิกผ่อนชำระในลักษณะเดียวกับการผ่อนชำระค่าที่ดิน ซึ่งจะเห็นได้ว่าการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงจะเกี่ยวข้องกับการจัดหาและพัฒนาที่ดินให้สมาชิกเช่าหรือเช่าซื้อเพื่อนำไปก่อสร้างอาคาร บ้านเรือน ที่อยู่อาศัย ตลอดจนจัดหาอุปกรณ์ที่เหมาะสมแก่การอยู่อาศัยเพื่อให้สมาชิกมีที่อยู่อาศัยเป็นของตนเองตามอัตภาพ โดยมีสหกรณ์เป็นแหล่งเงินทุนในการให้กู้ยืม และส่งเสริมให้สมาชิกมีการออมทรัพย์เพื่อนำไปใช้ในการจัดสร้างที่อยู่อาศัยของตนเอง

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงได้ศึกษา เรื่อง ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง เพื่อให้ทราบว่ามีปัจจัยใดบ้างที่เป็นปัญหาและมีผลกระทบต่อการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง เพื่อจะได้นำผลที่ได้จากการศึกษามาวางแผนและพัฒนาวิธีการแก้ไขปัญหาให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงได้เพิ่มขึ้น และเสริมสร้างประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ที่กำหนด นอกจากนี้ จากข้อมูลรายงานฐานะการเงินสหกรณ์ปีล่าสุด พ.ศ. 2562 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์ประเภทเคหสถาน/บ้านมั่นคงได้เพียง 248 แห่ง คิดเป็น ร้อยละ 56.49 ของจำนวนสหกรณ์ประเภทเคหสถาน/บ้านมั่นคงที่ดำเนินธุรกิจปกติทั้งสิ้น 439 แห่ง (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2562) จะเห็นได้ว่าปัญหาดังกล่าวยังคงมีอยู่อย่างต่อเนื่องและเป็นปัญหาสำหรับผู้สอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างของการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงของผู้สอบบัญชีจำแนกตาม เพศ อายุ สถานภาพ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

2. เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงของผู้สอบบัญชี

3. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ได้ทราบถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

2. ผู้สอบบัญชีสามารถนำข้อมูลที่ได้จากการศึกษามาวางแผน และพัฒนาวิธีการแก้ไขปัญหาให้สามารถตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่องบการเงินของสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงได้เพิ่มขึ้น

3. เพื่อเสริมสร้างการตรวจสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้วิจัยได้ทำการศึกษางานวิจัยของผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชีในภาครัฐและเอกชน เพื่อเป็นแนวทางสำหรับกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัย ซึ่งแม้ว่าธุรกิจภาคเอกชนกับธุรกิจของสหกรณ์จะมีความมุ่งหมายที่แตกต่างกันในแง่ที่ว่าธุรกิจภาคเอกชนมุ่งแสวงหาผลกำไรสูงสุดให้แก่องค์กร ขณะที่ธุรกิจสหกรณ์มุ่งหมายเพื่อให้บริการแก่สมาชิกเป็นส่วนใหญ่นั้น แต่วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์กับการตรวจสอบบัญชีธุรกิจภาคเอกชนไม่แตกต่างกัน กล่าวคือ การตรวจสอบงบการเงินเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ เพียงแต่ในส่วนธุรกิจสหกรณ์ต้องเป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ และการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีสหกรณ์นั้นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาคเอกชน โดยมีรายละเอียด ดังนี้

มาริษา ทิพย์อักษร (2552) ได้ศึกษาวิจัยเกี่ยวกับปัญหาของผู้ทำบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร เพื่อศึกษาปัญหาของผู้ทำบัญชีในการปฏิบัติงานในกรุงเทพมหานครและข้อกำหนดของผู้ทำบัญชีต่อปัญหาธุรกิจการค้า เพื่อเสนอแนะแนวทางการดำเนินการของผู้ทำบัญชีต่อวิชาชีพบัญชี กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยเป็นผู้ทำบัญชีของบริษัทในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 400 คน ผลการศึกษาพบว่า

1. ปัญหาของผู้ทำบัญชีในการปฏิบัติงานอยู่ในระดับปัญหาปานกลาง เรียงตามลำดับ คือ ปัญหาด้านความรับผิดชอบในการทำบัญชี ด้านการอบรมพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ด้านภาษีอากร ด้านลูกค้า ด้านมาตรฐานการบัญชี และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

2. ข้อเสนอแนะแนวทางการดำเนินการของผู้ทำบัญชีต่อวิชาชีพบัญชี (1) ด้านลูกค้า ลูกค้าควรจัดเตรียมเอกสารมาให้ครบและจัดหมวดหมู่เอกสารให้ถูกต้อง เพื่อความสะดวกและรวดเร็ว ควรให้ความร่วมมือและจัดทำเอกสารทางบัญชีให้ถูกต้อง (2) ด้านมาตรฐานการบัญชี ควรปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ให้ทันกับเหตุการณ์ ควรปรับปรุงมาตรฐานบัญชีให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ (3) ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ควรเพิ่มอุปกรณ์ให้มากขึ้นและควรมีความทันสมัย รวมทั้งควบคุมและบำรุงรักษาอุปกรณ์ด้านคอมพิวเตอร์มากขึ้น นอกจากนี้ควรมีการอัพเดทโปรแกรมให้ทันสมัยขึ้น (4) ด้านความรับผิดชอบ ควรมีความรับผิดชอบต่อหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายให้มากขึ้น ไม่ทิ้งงานที่รับผิดชอบกลางคัน

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น พบว่าปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับปัญหาของผู้ทำบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร ปัญหาด้านความรับผิดชอบในการทำบัญชีเป็นปัญหาที่มีค่าระดับความสำคัญอยู่ในระดับมากที่สุด รองลงมาคือปัญหาด้านการอบรมพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง มีค่าระดับความสำคัญอยู่ในระดับปานกลาง และด้านลูกค้าไม่มีระบบการควบคุมภายในที่รัดกุม มีค่าระดับความสำคัญอยู่ในระดับปานกลาง

อัมรา เพียรบูชา (2552) ได้ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร เป็นการศึกษาถึงปัจจัยที่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ที่คาดเดาได้ว่าน่าจะเกิดขึ้นกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การศึกษาได้กำหนดกลุ่มตัวอย่าง คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 408 คน โดยใช้คำถามปลายปิดและคำถามปลายเปิดเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลและประมวลผลเพื่อหาคำตอบที่ได้จากการตอบแบบสอบถาม ผลการศึกษาพบว่า ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี จำนวนบริษัทที่ตรวจสอบ และรูปแบบธุรกิจ ไม่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี คือ การควบคุมภายใน หลักฐานการสอบบัญชี การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี การวางแผนการตรวจสอบบัญชีอยู่ ในระดับที่มีนัยสำคัญทางสถิติ

แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับปัจจัยเหล่านี้ เพราะปัจจัยเหล่านี้จะเป็นตัวแปรทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพหรือขาดประสิทธิภาพ การให้ความร่วมมือ ของผู้รับบริการ (ลูกค้า) ถือเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และระยะเวลาในการปฏิบัติงานก็ถือว่าเป็นสิ่งสำคัญต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบเช่นกัน

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น พบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นต่อปัจจัยด้านการควบคุมภายในที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในภาพรวมอยู่ในระดับมาก อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติในเรื่องของความเข้าใจถึงการควบคุมด้านการจัดผังองค์กรและการแบ่งแยกหน้าที่ วิธีปฏิบัติ นโยบายที่มีผลต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี สภาพแวดล้อมของการควบคุม ระบบสารสนเทศขององค์กร การประเมินความเสี่ยง การควบคุมด้านบริหาร ระบบการควบคุมด้านบัญชี ที่มีผลต่อความถูกต้อง ครบถ้วน การควบคุมทะเบียนทรัพย์สินและการดูแลทรัพย์สิน ด้านการให้ความร่วมมือของผู้รับบริการ (ลูกค้า) และระยะเวลาในการปฏิบัติงานก็ถือว่าเป็นสิ่งสำคัญต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ

นรีรัตน์ ใยบัว และ จุฑาทิพย์ สองเมือง (2553) ได้ศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อทราบถึงปัญหาและความสำคัญของปัญหา โดยประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้รับอนุญาตจากกรมสรรพากร ณ วันที่ 20 ตุลาคม 2553 กำหนดขนาดตัวอย่าง จำนวน 346 ราย เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถาม สถิติที่ใช้ ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน t-test Anova การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS สรุปผลได้ดังนี้

1. ปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ด้านเอกสารของผู้ประกอบการที่ส่งให้ตรวจสอบอยู่ในระดับปานกลาง โดยเรื่องที่มีความสำคัญมากที่สุด คือ เรื่องความไม่ครบถ้วนของเอกสารที่ส่งให้ตรวจสอบ ด้านการตรวจสอบและรายงานการตรวจสอบ อยู่ในระดับปานกลาง โดยเรื่องที่มีความสำคัญมากที่สุด คือ เรื่องอัตราค่าตอบแทนที่ได้รับไม่เป็นที่พอใจ ด้านอื่น ๆ อยู่ในระดับปานกลาง โดยเรื่องที่มีความสำคัญมากที่สุด คือ เรื่องการไม่มีความรู้ด้านบัญชีและภาษีของผู้ประกอบการ

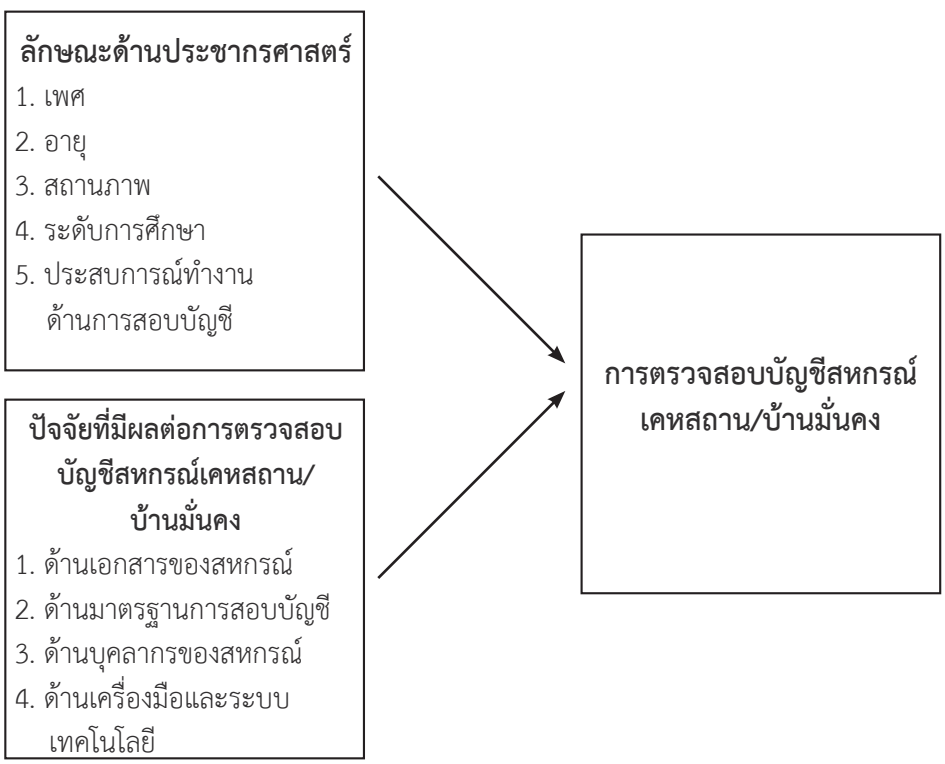
2. ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านประชากรศาสตร์ ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการตรวจสอบและปัญหาในการปฏิบัติงาน พบว่า ปัจจัยที่แตกต่างกันและทำให้ผลการวิเคราะห์แตกต่างกัน ได้แก่ อายุ ระดับการศึกษา ระยะเวลาในการทำงานเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร การติดต่อกับลูกค้า และจำนวนลูกค้า ส่วนปัจจัยที่แตกต่างกันแต่ไม่ทำให้ผลการวิเคราะห์แตกต่างกัน ได้แก่ เพศ สถานภาพ รายได้ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พื้นที่การให้บริการ ประเภทกิจการของลูกค้า ระยะเวลาในการตรวจสอบลูกค้า ทุนจดทะเบียน และรายได้ของลูกค้า

ชุติกาญจน์ เกิดประกอบ (2554) ศึกษาปัญหาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์ในจังหวัดอ่างทอง โดยการสอบถามผู้จัดการสหกรณ์และผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีของสหกรณ์ในจังหวัดอ่างทอง จำนวน 26 แห่ง รวม 67 คนผลการวิจัยพบว่า ปัญหาด้านการปฏิบัติงานมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง 6 ข้อ ประกอบด้วย (1) ระบบบัญชีของสหกรณ์มีความยุ่งยาก ซับซ้อนเข้าใจยาก (2) ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์มีความยุ่งยากซับซ้อนเข้าใจยาก (3) คำแนะนำเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางบัญชีมีรายละเอียดมากเข้าใจยาก (4) สหกรณ์ดำเนินธุรกิจหลายด้านมีความยุ่งยากซับซ้อน (5) ผู้บริหารของสหกรณ์ให้ความสำคัญกับการดำเนินธุรกิจมากกว่าการจัดทำบัญชี และ (6) สหกรณ์ขาดเจ้าหน้าที่ที่ให้คำปรึกษาและแนะนำเกี่ยวกับการจัดทำบัญชี และมีความเห็นว่าปัญหาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์มีปัญหาอยู่ในระดับน้อย 4 ข้อ ประกอบด้วย ระเบียบของสหกรณ์มีความยุ่งยากซับซ้อน เข้าใจยาก สหกรณ์ขาดคู่มือ ระเบียบวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการเงินและการบัญชี สหกรณ์ขาดเครื่องมือและระบบเทคโนโลยีในการปฏิบัติงานทางบัญชี และสหกรณ์มีระบบการควบคุมภายในที่ไม่รัดกุม ผู้ศึกษามีความเห็นว่า ผู้บริหารของสหกรณ์ควรให้ความสำคัญกับงานด้านบัญชีมากขึ้น โดยเฉพาะในด้านระบบบัญชีของสหกรณ์

รัตนาภรณ์ ชัยรัตนวงศ์ (2556) ศึกษาแนวทางการพัฒนาการควบคุมภายในของสหกรณ์ในโครงการบ้านมั่นคง จังหวัดสุราษฎร์ธานี จำนวน 9 สหกรณ์โดยใช้แบบสอบถามประเมินคุณภาพสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกร (แบบมาตรฐาน) ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์และการประชุมระดมสมองจากเจ้าหน้าที่ส่งเสริมสหกรณ์และผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในของสหกรณ์รวมทั้งสิ้น 28 คน ผลการศึกษาพบว่า ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมจุดอ่อนที่สำคัญ ได้แก่ ผู้ตรวจสอบกิจการ/ผู้ตรวจสอบภายในไม่มีความรู้และประสบการณ์โดยตรง ฝ่ายจัดการไม่มีหลักประกันในการทำงานอย่างเหมาะสมกับหน้าที่ ไม่มีเจ้าหน้าที่ที่เพียงพอ ไม่มีการหมุนเวียนเจ้าหน้าที่ และไม่มีแผนพัฒนาบุคลากรประจำปี ด้านกิจกรรมควบคุมด้านการเงินการบัญชี ไม่มีทะเบียนคุมใบเสร็จรับเงิน ไม่มีการตรวจนับเงินสดในมือเปรียบเทียบกับบัญชีทุกวัน การจัดทำบัญชีไม่ถูกต้องและไม่เปรียบเทียบยอดรวมของบัญชีย่อยกับบัญชีคุมยอด ด้านธุรกิจสินเชื่อ ธุรกิจเงินรับฝาก ที่ดินอาคารและอุปกรณ์ คือ การไม่บันทึกบัญชีและจัดทำทะเบียนคุมอย่างเหมาะสม ด้านระบบข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร คือ คณะกรรมการใช้ข้อมูลทางการเงินการบัญชีไม่ทันต่อเหตุการณ์ และด้านระบบการติดตามและประเมินผล ไม่มีรายงานการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบกิจการที่เป็นลายลักษณ์อักษรโดยสม่ำเสมอ

กรอบแนวคิดในการวิจัย

จากการศึกษางานวิจัยและความสัมพันธ์ของตัวแปรต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีและทำบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชีในภาครัฐและเอกชน ซึ่งแม้ว่าจะมีความมุ่งหมายการดำเนินงานที่แตกต่างกัน แต่การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ก็จะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาคเอกชน โดยสามารถกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัยในการศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย

จากกรอบแนวคิดในการวิจัยดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยจึงตั้งสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีเพศ อายุ สถานภาพ ระดับการศึกษา และประสบการณ์การทำงานแตกต่างกัน ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงแตกต่างกัน

2. ปัจจัยด้านเอกสารของสหกรณ์ ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

3. ปัจจัยด้านมาตรฐานการสอบบัญชี ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

4. ปัจจัยด้านบุคลากรของสหกรณ์ ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

5. ปัจจัยด้านเครื่องมือและระบบเทคโนโลยีส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มุ่งศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง ซึ่งเป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) โดยดำเนินการดังนี้

1. การกำหนดประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

2. การสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

4. การวิเคราะห์ข้อมูล

5. สรุปผลการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้คือ ข้าราชการสังกัดกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ดำรงตำแหน่งนักวิชาการตรวจสอบบัญชีระดับชำนาญการขึ้นไป และตำแหน่งเจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชีระดับอาวุโส จำนวนทั้งสิ้น 480 คน ใน 76 จังหวัด (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2560)

กลุ่มตัวอย่าง กำหนดตามวิธีการของ Yamane (1973) ที่ระดับความเชื่อมั่น ร้อยละ 95.00 ได้เท่ากับ 218 คน โดยยอมรับความคลาดเคลื่อนในการเลือกกลุ่มตัวอย่างร้อยละ 5 จึงกำหนดขนาดตัวอย่างเพิ่มขึ้นเป็น 250 คน ใน 76 จังหวัด ได้รับแบบสอบถามกลับมาทั้งสิ้น จำนวน 227 คน จาก 71 จังหวัด คิดเป็นร้อยละ 90.80 ของจำนวนแบบสอบถามที่ส่งออกไปทั้งหมด

เครื่องมือในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ แบบสอบถาม ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 เป็นคำถามเกี่ยวกับข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ สถานภาพ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ในการทำงานด้านสอบบัญชี โดยผู้ตอบแบบสอบถามจะต้องเลือกคำตอบเพียงคำตอบเดียวเท่านั้นที่ตรงกับคุณลักษณะของตนเอง

ส่วนที่ 2 เป็นคำถามเกี่ยวกับประสิทธิภาพการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง โดยเป็นคำถามในลักษณะ Rating Scale ตามแบบของ Likert Scale เพื่อสำรวจความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่าง

ส่วนที่ 3 เป็นแบบสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบกับการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง โดยเป็นคำถามในลักษณะ Rating Scale และปลายเปิด เพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามเสนอข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้ทำหนังสือถึงสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์จังหวัดทั่วประเทศเพื่อขอความอนุเคราะห์ในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ จำนวน 250 ชุด ให้แก่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง ตำแหน่งนักวิชาการตรวจสอบบัญชีระดับชำนาญการขึ้นไป และตำแหน่งเจ้าพนักงานตรวจสอบบัญชีระดับอาวุโส ได้รับแบบสอบถามกลับมาทั้งสิ้น จำนวน 227 คน จาก 71 จังหวัด คิดเป็นร้อยละ 90.80 ของจำนวนแบบสอบถามที่ส่งออกไปทั้งหมด จากนั้นทำการตรวจสอบความสมบูรณ์ของแบบสอบถามก่อนนำไปวิเคราะห์ข้อมูลต่อไป

การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic) เพื่อบรรยายลักษณะของตัวแปร ประกอบด้วย ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และใช้สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistic) สำหรับวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สันเพื่อทดสอบสมมติฐาน ทั้งนี้ กำหนดการแปลความหมายค่าเฉลี่ยความคิดเห็นปัจจัยที่มีผลกระทบกับการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง ดังนี้

คะแนนเฉลี่ยระหว่าง	4.21-5.00	หมายถึง เห็นด้วยมากที่สุด
คะแนนเฉลี่ยระหว่าง	3.41-4.20	หมายถึง เห็นด้วยมาก
คะแนนเฉลี่ยระหว่าง	2.61-3.40	หมายถึง เห็นด้วยปานกลาง
คะแนนเฉลี่ยระหว่าง	1.81-2.60	หมายถึง เห็นด้วยน้อย
คะแนนเฉลี่ยระหว่าง	1.00-1.80	หมายถึง เห็นด้วยน้อยที่สุด

เกณฑ์ในการแปลความหมายของข้อมูลในแต่ละด้านจะอยู่ในรูปคะแนนของค่าเฉลี่ย ตามเกณฑ์การแปลความหมายข้อมูลแบบ Likert Scale (มาริษา ทิพย์อักษร, 2553)

ผลการวิจัย

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป

การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม พบว่า ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง จำนวน 205 คน คิดเป็นร้อยละ 90.30 มีอายุระหว่าง 40 - 49 ปี จำนวน 102 คน คิดเป็นร้อยละ 44.93 สถานภาพส่วนใหญ่สมรส จำนวน 129 คน คิดเป็นร้อยละ 56.83 ระดับการศึกษาส่วนใหญ่จบปริญญาตรี จำนวน 154 คน คิดเป็นร้อยละ 67.84 และประสบการณ์ปฏิบัติงานในด้านการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ส่วนใหญ่ปฏิบัติงานมาแล้วมากกว่า 25 ปี จำนวน 64 คน คิดเป็นร้อยละ 28.19 ตามลำดับ

ส่วนที่ 2 ปัจจัยที่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

ตารางที่ 1 แสดงค่าเฉลี่ยและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานระดับความคิดเห็นกับปัจจัยที่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

ปัจจัยที่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ฯ	ระดับความคิดเห็น		แปลผล	อันดับ
	$\bar{X}$	SD		
1.ด้านเอกสารของสหกรณ์ที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ	4.16	0.755	มาก	1
2.ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี	3.65	0.921	มาก	3
3.ด้านบุคลากรของสหกรณ์ขาดความรู้และความเข้าใจด้านการเงินและการบัญชี	4.11	0.871	มาก	2
4.ด้านสหกรณ์ขาดเครื่องมือและระบบเทคโนโลยีในการบันทึกบัญชี	3.58	0.934	มาก	4
รวม	**3.87**	**0.617**	**มาก**	

จากตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง โดยภาพรวมพบว่า ปัจจัยทั้ง 4 ด้านส่งผลต่อการสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 3.87 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน เท่ากับ 0.617

เมื่อวิเคราะห์เป็นรายด้าน พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่า ปัญหาด้านเอกสารของสหกรณ์ที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบนั้น มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงมากที่สุด ($\bar{X}$= 4.16, SD = 0.755) รองลงมาคือ ปัญหาด้านบุคลากรของสหกรณ์ขาดความรู้และความเข้าใจด้านการเงินและการบัญชี ($\bar{X}$ = 4.11, SD = 0.871) ปัญหาด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ($\bar{X}$= 3.65, SD = 0.921) และปัญหาด้านสหกรณ์ขาดเครื่องมือและระบบเทคโนโลยีในการบันทึกบัญชี ($\bar{X}$= 3.58, SD = 0.934) ตามลำดับ

ส่วนที่ 3 การทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐานที่ 1 ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีเพศ อายุ สถานภาพ ระดับการศึกษา และประสบการณ์การทำงานแตกต่างกัน ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงแตกต่างกัน ผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังแสดงในตารางที่ 2 - 6

ตารางที่ 2 แสดงผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง แยกตามเพศ

เพศ	จำนวน	ค่าเฉลี่ย	SD	t	Sig.
ชาย	22	4.38	0.480	-1.298	0.196
หญิง	205	4.52	0.468		

Equal Variances Assumed: F =.201 Sig = 0.654

ตารางที่ 2 แสดงผลการวิเคราะห์การเปรียบเทียบความแตกต่างของเพศที่ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง พบว่า เพศที่แตกต่างกัน มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงไม่แตกต่างกันทางสถิติ (p-value > 0.05) ดังนั้น เพศจึงไม่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

ตารางที่ 3 แสดงผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง แยกตามอายุ

อายุ	จำนวน	ค่าเฉลี่ย	SD	F	Sig.
ต่ำกว่า 30 ปี	4	4.41	0.508	1.390	0.247
30-39 ปี	40	4.50	0.384		
40-49 ปี	102	4.38	0.394		
50 ปีขึ้นไป	81	4.34	0.430		

ตารางที่ 3 แสดงผลการวิเคราะห์การเปรียบเทียบความแตกต่างของอายุที่ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง พบว่า อายุที่แตกต่างกัน มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงไม่แตกต่างกันทางสถิติ (p-value > 0.05) ดังนั้น อายุจึงไม่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

ตารางที่ 4 แสดงผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง แยกตามสถานภาพ

สถานภาพ	จำนวน	ค่าเฉลี่ย	SD	F	Sig.
โสด	77	4.39	0.407	0.193	0.825
สมรส	129	4.39	0.398		
หย่า/หม้าย	21	4.33	0.484		

ตารางที่ 4 แสดงผลการวิเคราะห์การเปรียบเทียบความแตกต่างของสถานภาพที่ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงแยก พบว่า สถานภาพที่แตกต่างกัน มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงไม่แตกต่างกันทางสถิติ (p-value > 0.05) ดังนั้น สถานภาพจึงไม่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

ตารางที่ 5 แสดงผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง แยกตามระดับการศึกษา

ระดับการศึกษา	จำนวน	ค่าเฉลี่ย	SD	F	Sig.
ต่ำกว่าปริญญาตรี	2	4.22	0.314	0.178	0.837
ปริญญาตรี	154	4.39	0.411		
ปริญญาโท	71	4.39	0.408		

ตารางที่ 5 แสดงผลการวิเคราะห์การเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับการศึกษาที่ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงแยก พบว่า ระดับการศึกษาที่แตกต่างกัน มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงไม่แตกต่างกันทางสถิติ (p-value > 0.05) ดังนั้น ระดับการศึกษาจึงไม่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

ตารางที่ 6 แสดงผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง แยกตามประสบการณ์การทำงานด้านสอบบัญชี

ประสบการณ์การทำงาน	จำนวน	ค่าเฉลี่ย	SD	F	Sig.
5-10 ปี	28	4.45	0.445	1.994	0.039
11-15 ปี	40	4.47	0.363		
15-20 ปี	32	4.49	0.380		
20-25 ปี	63	4.30	0.413		
มากกว่า 25 ปี	64	4.35	0.415		

ตารางที่ 6 แสดงผลการวิเคราะห์การเปรียบเทียบความแตกต่างของประสบการณ์การทำงานด้านสอบบัญชีที่ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง พบว่า ประสบการณ์การทำงานด้านสอบบัญชีมีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง แตกต่างกันทางสถิติ (p-value < 0.05) ดังนั้น ประสบการณ์การทำงานด้านสอบบัญชีจึงมีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

สรุปได้ว่า ลักษณะทางประชากรศาสตร์ในด้านเพศ อายุ สถานภาพ และระดับการศึกษา ที่แตกต่างกัน ไม่ส่งผลกระทบต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง ในขณะที่ประสบการณ์ทำงานด้านการสอบบัญชี ที่แตกต่างกัน ส่งผลต่อการสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงแตกต่างกัน

สมมติฐานที่ 2 ปัจจัยด้านเอกสารของสหกรณ์ ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

สมมติฐานที่ 3 ปัจจัยด้านมาตรฐานการสอบบัญชี ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

สมมติฐานที่ 4 ปัจจัยด้านบุคลากรของสหกรณ์ ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

สมมติฐานที่ 5 ปัจจัยด้านเครื่องมือและระบบเทคโนโลยี ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

สามารถแสดงผลการวิเคราะห์ได้ในตารางที่ 7

ตารางที่ 7 แสดงค่าความสัมพันธ์ปัจจัยที่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชี	การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง	
	r	Sig.
1. ด้านเอกสารของสหกรณ์ที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ	0.217**	0.001
2. ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี	0.217**	0.001
3. ด้านบุคลากรของสหกรณ์ขาดความรู้และความเข้าใจด้านการเงินและการบัญชี	0.387**	0.000
4. ด้านสหกรณ์ขาดเครื่องมือและระบบเทคโนโลยีการบันทึกบัญชี	0.297**	0.000

* ค่าระดับนัยสำคัญน้อยกว่า 0.01

** ค่าระดับนัยสำคัญน้อยกว่า 0.001

ตารางที่ 7 แสดงผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงกับการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง โดยใช้สถิติสหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson correlation) ดังนี้

ปัจจัยด้านเอกสารของสหกรณ์ที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($r = .217$, $p < 0.01$)

ปัจจัยด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($r = .217$, $p < 0.01$)

ปัจจัยด้านบุคลากรของสหกรณ์ขาดความรู้และความเข้าใจด้านการเงินและการบัญชี มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.001 ($r = .387$, $p < 0.001$)

ปัจจัยด้านสหกรณ์ขาดเครื่องมือและระบบเทคโนโลยีการบันทึกบัญชีมีความสัมพันธ์ทางบวกกับการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.001 ($r = .297$, $p < 0.001$)

จะเห็นได้ว่า ค่าความสัมพันธ์ปัจจัยที่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง มีค่าเป็นบวกโดยมีค่าความสัมพันธ์อยู่ระหว่าง 0.217 ถึง 0.387 ดังนั้น ปัจจัยทั้ง 4 ด้าน มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง จึงยอมรับสมมติฐานที่ 2 3 4 และ 5

สรุปผลและอภิปรายผล

จากผลการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง พบว่า ลักษณะทางประชากรศาสตร์ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเรื่องของเพศ อายุ สถานภาพ และระดับการศึกษา ไม่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีเคหสถาน/บ้านมั่นคง ในขณะที่ประสบการณ์ทำงานด้านการสอบบัญชีที่แตกต่างกัน ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีเคหสถาน/บ้านมั่นคงแตกต่างกัน

สำหรับปัจจัยที่มีผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พบว่ามีปัจจัย 4 ด้าน เรียงตามลำดับ ดังนี้ ด้านเอกสารของสหกรณ์ที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ ด้านบุคลากรของสหกรณ์ขาดความรู้และความเข้าใจด้านการเงินและการบัญชี ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และด้านสหกรณ์ขาดเครื่องมือและระบบเทคโนโลยีในการบันทึกบัญชี นอกจากนี้ ปัจจัยทั้ง 4 ด้านมีความสัมพันธ์กับการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงเป็นไปในทิศทางเดียวกัน

ปัจจัยด้านบุคลากรของสหกรณ์ขาดความรู้และความเข้าใจด้านการเงินและการบัญชี อาจเนื่องมาจากในช่วงระยะเริ่มแรกในการจัดตั้งสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงยังมีทุนดำเนินงานน้อยจึงไม่สามารถจัดจ้างเจ้าหน้าที่มาปฏิบัติงานในตำแหน่งต่างๆ ของสหกรณ์ได้ และบริบทของสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง มีวัตถุประสงค์หลักในการช่วยเหลือซึ่งกันและกันของสมาชิก สหกรณ์จึงมีการบริหารจัดการโดยการมอบหมายให้กรรมการของสหกรณ์หรือสมาชิกเข้ามาปฏิบัติหน้าที่ในตำแหน่งต่าง ๆ เช่น เหรัญญิก ทำหน้าที่เจ้าหน้าที่การเงิน เลขานุการ ทำหน้าที่เจ้าหน้าที่บัญชี และในบางตำแหน่งต้องอาศัยความรู้ ความสามารถและทักษะในการปฏิบัติงาน สหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงบางแห่งมีเพียงเจ้าหน้าที่คนเดียว แต่ทำหน้าที่ทั้งรับ-จ่ายเงิน และเก็บรักษาเงินสดของสหกรณ์ รวมถึงการบันทึกบัญชี ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่เอกสารข้อมูลจะไม่ถูกต้อง ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริต หรือข้อมูลผิดพลาด นอกจากนี้ สหกรณ์ยังขาดเครื่องมืออุปกรณ์และระบบเทคโนโลยีที่สามารถช่วยบันทึกบัญชีให้ถูกต้อง เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ที่จะใช้ลงโปรแกรมระบบบัญชี เพื่อช่วยในการจัดเก็บข้อมูลและประมวลผล อีกทั้งสมาชิกเองยังไม่มีความเข้าใจในระบบสหกรณ์ดีพอ ส่งผลให้สหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงส่วนใหญ่ ไม่มีระบบการควบคุมภายในที่ดีและไม่สามารถจัดส่งงบการเงินและเอกสารหลักฐานให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบได้ ซึ่งสอดคล้องกับการวิจัยของนารีรัตน์ ใยบัวและจุฑาทิพย์ สองเมือง (2553) ที่ศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่าปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ด้านเอกสารของผู้ประกอบการที่ส่งให้ตรวจสอบ อยู่ในระดับปานกลาง โดยเรื่องที่มีความสำคัญมากที่สุดคือความไม่ครบถ้วนของเอกสารที่ส่งให้ตรวจสอบ

นอกจากนี้ การที่สหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงแต่ละแห่งมีวิธีการและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจ และระบบบัญชีที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับมติที่ประชุมคณะกรรมการของชุมชนหรือการทำประชาคมโดยผู้บริหารของสหกรณ์ยังมีความรู้ และประสบการณ์ในการบริหารธุรกิจไม่เพียงพอนั้นส่งผลให้การปฏิบัติงานอาจไม่เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ และระเบียบที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องใช้ระยะเวลา ค่อนข้างมากในการ ค่อนข้างมาก

ในการศึกษาทำความเข้าใจสภาพทั่วไป การดำเนินธุรกิจ และการประเมินความเสี่ยง ดังนั้น ปัจจัยด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี จึงเป็นอีกหนึ่งปัจจัยที่ส่งผลให้การตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงล่าช้าหรือไม่สามารถตรวจสอบบัญชีได้ตามแผนงานที่กำหนด ประกอบกับผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีภารกิจนอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์/กลุ่มเกษตรกรที่ต้องสนับสนุนการดำเนินงานให้เป็นไปตามนโยบายของรัฐบาลและกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ อีกทั้งสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์บางแห่งมีจำนวนบุคลากรไม่เพียงพอกับจำนวนสหกรณ์ที่อยู่ในความรับผิดชอบ

กล่าวโดยสรุป ปัญหาการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงที่เกิดขึ้นนั้น มีสาเหตุเกิดจากสหกรณ์ที่ไม่มีเจ้าหน้าที่บัญชี และผู้บริหารของสหกรณ์ที่ยังมีความรู้ในการบริหารงานสหกรณ์ยังไม่เพียงพอ รวมทั้งสาเหตุจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ที่จะต้องมีความชำนาญและความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงตามมาตรฐานการสอบบัญชี เนื่องจากสหกรณ์มีธุรกิจที่ยุ่งยากซับซ้อนและส่วนใหญ่มีระบบการควบคุมภายในยังไม่ดีพอ

ข้อเสนอแนะการวิจัย

จากผลการศึกษา พบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงมากที่สุดคือ ด้านเอกสารของสหกรณ์ที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ รองลงมาคือ ด้านบุคลากรของสหกรณ์ขาดความรู้และความเข้าใจด้านการเงินและการบัญชี ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และด้านสหกรณ์ขาดเครื่องมือและระบบเทคโนโลยีในการบันทึกบัญชี ตามลำดับ ซึ่งจะเห็นได้ว่าปัญหาการตรวจสอบสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง มีสาเหตุเกิดจากด้านสหกรณ์และด้านผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหา ดังนี้

<u>ด้านสหกรณ์</u>

1) การแก้ปัญหาด้านบุคลากรของสหกรณ์ขาดความรู้และความเข้าใจด้านการเงินและการบัญชีผู้บริหารของสหกรณ์จะต้องให้ความสำคัญกับการจัดทำบัญชี ควรจ้างเจ้าหน้าที่บัญชีที่มีความรู้ความสามารถด้านการบัญชี และมีประสบการณ์ในการทำบัญชี โดยกำหนดค่าตอบแทนที่เหมาะสม เพื่อจูงใจในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ให้สนใจและเอาใจใส่ในการปฏิบัติงาน เพื่อลดปัญหาในเรื่องการลาออกบ่อยของเจ้าหน้าที่ รวมทั้งสนับสนุนในการพัฒนาความรู้ด้านบัญชีแก่เจ้าหน้าที่ด้วยการส่งเจ้าหน้าที่ไปอบรมเกี่ยวกับความรู้ด้านบัญชีจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ได้ศึกษาต่อในระดับที่สูงขึ้น เพื่อจะได้นำความรู้มาพัฒนาตนเองและสหกรณ์ให้ดียิ่ง ๆ ขึ้น

2) การแก้ปัญหาด้านเอกสารของสหกรณ์ที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ เจ้าหน้าที่บัญชีควรให้ความสำคัญกับเอกสารที่นำมาบันทึกบัญชี ต้องใช้เอกสารประกอบการบันทึกบัญชีที่เชื่อถือได้ว่ามีรายการเกิดขึ้นจริง การบันทึกรายการบัญชีต้องสอดคล้องกับเอกสารหลักฐานทางบัญชี และเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ที่กำหนด โดยจะต้องมีการตรวจเช็คความถูกต้องของรายละเอียดข้อความที่ปรากฏอยู่ในเอกสารแต่ละชนิด เพื่อให้เอกสารมีความสมบูรณ์น่าเชื่อถือ มีการจัดเก็บเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีแยกเป็นหมวดหมู่ เพื่อความสะดวกในการค้นหาและป้องกันการสูญหายของเอกสาร

3) การแก้ปัญหาด้านสหกรณ์ขาดเครื่องมือและระบบเทคโนโลยีในการบันทึกบัญชี สหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงส่วนใหญ่เป็นสหกรณ์ขนาดเล็ก จึงอาจขอความช่วยเหลือหรือสนับสนุนเครื่องมือและระบบเทคโนโลยีในการบันทึกบัญชีจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้สามารถบันทึกบัญชีได้ถูกต้อง

4) ผู้บริหารของสหกรณ์ควรส่งเสริมให้มีการเสริมสร้างธรรมาภิบาลให้เกิดขึ้นในสหกรณ์ โดยปฏิบัติให้เป็นแบบอย่างในการสำนึกต่อหน้าที่ ความซื่อสัตย์สุจริต การสร้างความโปร่งใสตรวจสอบได้ สร้างระบบการควบคุมภายในที่มีคุณภาพ รวมถึงสร้างวัฒนธรรมการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบปฏิบัติอย่างเคร่งครัด

5) ผู้บริหารของสหกรณ์ควรส่งเสริมให้สมาชิกสหกรณ์รู้จักบทบาท อำนาจและหน้าที่ เพื่อช่วยกันดูแลและรักษาประโยชน์ของตนและส่วนรวม ตามเจตนารมณ์ของการจัดตั้งเป็นสหกรณ์

<u>ด้านผู้สอบบัญชีสหกรณ์</u>

1) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควรให้ความสำคัญในด้านการพัฒนาศักยภาพการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง

2) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควรให้ความสำคัญในด้านเทคนิคและเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อส่งผลให้การทำงานสอบบัญชีมีคุณภาพ รวมทั้งให้ความสำคัญในด้านการติดต่อสื่อสาร มีการใช้ภาษาที่ชัดเจนกับผู้รับบริการ

3) ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควรให้ความสำคัญกับการวางรูปแบบบัญชีให้แก่สหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง โดยเน้นให้สหกรณ์มีระบบการควบคุมภายในที่ดีและเจ้าหน้าที่สหกรณ์สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

4) กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ควรส่งเสริมในการจัดฝึกอบรม ด้านกระบวนการตรวจสอบบัญชีให้แก่ผู้สอบบัญชี ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ผู้ควบคุมคุณภาพ และหัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ และควรพัฒนาคู่มือระบบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคง ให้อ่านและเข้าใจได้ง่าย และสอดคล้องกับธุรกิจของสหกรณ์ และควรมีคู่มือในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์เคหสถาน/บ้านมั่นคงโดยเฉพาะ

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2551). *คู่มือระบบบัญชีสหกรณ์โครงการบ้านมั่นคง.* สำนักนโยบายและมาตรฐาน.

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2560). *รายงานจำนวนสหกรณ์ตามสถานภาพ.* สืบค้นจาก https://intranet.cad.go.th/CAD_LOOP/CAD_COOP/home/login.php

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2562). *รายงานจำนวนสหกรณ์ตามสถานภาพ.* สืบค้นจาก https://intranet.cad.go.th/CAD_LOOP/CAD_COOP/home/login.php

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2560). *รายงานงานฐานะทางการเงินล่าสุด.* สืบค้นจาก https://intranet.cad.go.th/cad2005/cad_center/index.php

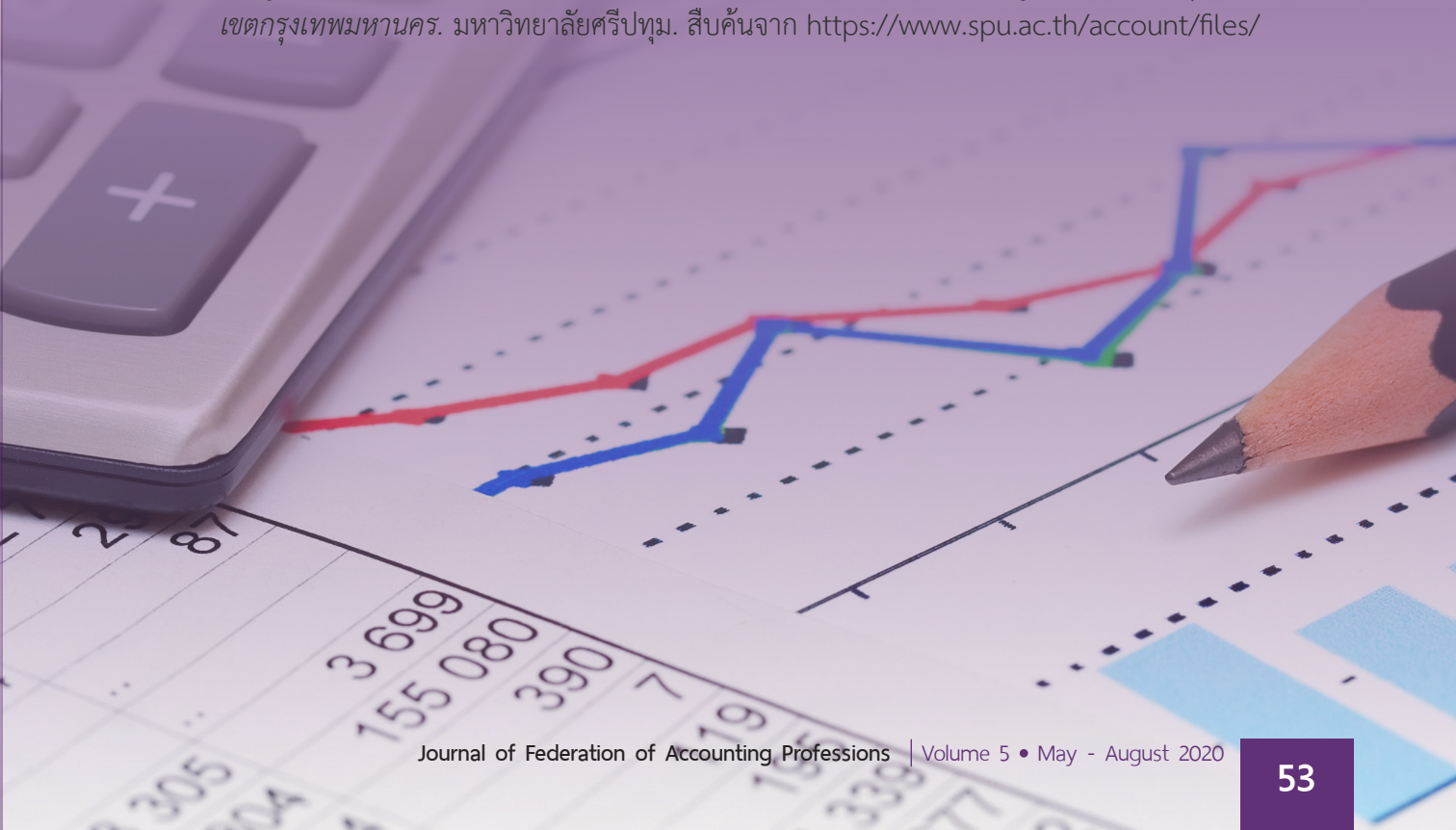
ชุติกาญจน์ เกิดประกอบ. (2554). ปัญหาการจัดทำบัญชีของสหกรณ์ในจังหวัดอ่างทอง. มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี. สืบค้นจาก http://www.repository.rmutt.ac.th/

นรีรัตน์ ใยบัว และจุฑาทิพย์ สองเมือง. (2553). *ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร.* มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี. สืบค้นจาก http://www.research.rmutt.ac.th/

มาริษา ทิพย์อักษร. (2552). *ปัญหาของผู้ทำบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร.* วิทยาลัยราชพฤกษ์.สืบค้นจาก http://www.rpu.ac.th/Library_web/

รัตนาภรณ์ ชัยรัตนวงศ์. (2556). *แนวทางการพัฒนาการควบคุมภายในของสหกรณ์ในโครงการบ้านมั่นคงจังหวัดสุราษฎร์ธานี.* มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. สืบค้นจาก http://thesis.swu.ac.th/

อัมรา เพียรบูชา. (2552). *ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร.* มหาวิทยาลัยศรีปทุม. สืบค้นจาก https://www.spu.ac.th/account/files/



เรื่องสำคัญในการตรวจสอบและวิธีการตอบสนองความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน

KEY AUDIT MATTERS AND THEIR RISK RESPONSES OF POSSIBLE DELISTING COMPANIES

กัญญนันท์ ปุญญาวิวัฒน์
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

Gunyanun Punyaviwat
Certified Public Accountant

ดร.วชิระ บุณยเนตร
ผู้ช่วยศาตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Wachira Boonyanet, PhD, CPA
Assistant Profession of Department of Accountancy
Chulalongkorn Business School

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบและวิธีการตอบสนองความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน

กัญญนันท์ ปุญญาวิวัฒน์
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ดร.วชิระ บุณยเนตร
ผู้ช่วยศาตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 28 มิถุนายน 2563
วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 3 สิงหาคม 2563
วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 4 สิงหาคม 2563

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเนื้อหาของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน และวิธีการตอบสนองความเสี่ยงที่ระบุว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน จำนวน 22 บริษัท (ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2562) ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย การศึกษาครั้งนี้ใช้การวิเคราะห์เนื้อหา (Content analysis) เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทดังกล่าวสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2559 ถึง 2561 โดยใช้มาตรฐานการสอบบัญชีและประสบการณ์ของผู้เขียนเป็นเกณฑ์ในการวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษาพบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ได้ชี้ให้เห็นว่าบริษัทอาจถูกเพิกถอนหรือไม่ รวมทั้งเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ระบุในแต่ละบริษัทมีความแตกต่างไปตามความเสี่ยงสืบเนื่องและสภาพแวดล้อมของแต่ละบริษัท ทั้งนี้วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยงสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามการตอบสนองความเสี่ยงในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเน้นการตรวจสอบเนื้อหาสาระด้วยการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ แต่ไม่เน้นการทดสอบการควบคุมเท่าที่ควร นอกจากนี้การศึกษาไม่พบการใช้รูปแบบมาตรฐานในการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

คำสำคัญ: *รายงานของผู้สอบบัญชี ความเสี่ยงทางธุรกิจ การตรวจสอบเนื้อหาสาระ การทดสอบการควบคุม*

KEY AUDIT MATTERS AND THEIR RISK RESPONSES OF POSSIBLE DELISTING COMPANIES

Gunyanun Punyaviwat
Certified Public Accountant

Wachira Boonyanet, PhD, CPA
Assistant Profession of Department of Accountancy
Chulalongkorn Business School

Received: June 28, 2020
Revised: August 3, 2020
Accepted: August 4, 2020

ABSTRACT

This study aims to explore the content of key audit matters (KAMs) of possible delisting companies and responses to identified risks mentioned in KAMs in auditor's reports. Samples include possible delisting companies totaling 22 companies (as of December 31, 2019) of the Stock Exchange of Thailand. The study uses content analysis based on auditing standards and authors' experience to scrutinize KAMs information mentioned in auditor's reports during accounting periods beginning December 31, 2016 to 2018.

It is found that KAMs do not indicate whether these companies would be delisted from the stock exchange or not. Each company's KAMs varies by its inherent risks and environment. Moreover, audit procedures adopted by auditors in response to the identified risks comply with auditing standards. However, the auditors emphasize on substantive tests using tests of details of balances with limitation of tests of controls. Furthermore, no boiler-plate was found to be used to identify KAMs.

Keywords: auditor's report, business risks, substantive test, test of control

บทนำ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นเครื่องมือในการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรของผู้สอบบัญชีเพื่อสื่อสารข้อสรุปจากการปฏิบัติงานไปยังผู้ใช้งบการเงินและผู้มีส่วนได้เสีย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารว่าได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ อย่างไรก็ตามการสื่อสารในรายงานผู้สอบบัญชีอาจยังไม่เป็นไปตามความคาดหวัง (Expectation gap) ของผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชี จากผลงานวิจัยหลายชิ้นพบข้อบ่งชี้ถึงปัญหาความแตกต่างของความคาดหวังในรายงานของผู้สอบบัญชีระหว่างสิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องการสื่อสารกับสิ่งที่นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินคาดหวัง (i.e. Olojede, Erin, Asiriuwa, and Usman, 2020) คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) ได้พัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ อย่างต่อเนื่องในแนวทางที่จะทำให้ผู้อ่านรายงานของผู้สอบบัญชีสามารถทำความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ง่ายขึ้น

ในปี พ.ศ. 2559 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ) ในฐานะประเทศสมาชิกของ IAASB ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ และยังเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินที่จะทราบถึงความเสี่ยงที่ผู้ตรวจสอบบัญชีตรวจพบ และความเสี่ยงดังกล่าวได้ใช้วิธีการตรวจสอบจนกระทั่งพบเอกสารหลักฐานเป็นที่น่าพอใจ และไม่เป็นความเสี่ยงอันมีสาระสำคัญที่มีผลกระทบต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานอีกต่อไป อย่างไรก็ตามประเด็นที่เป็นข้อสงสัยของผู้ใช้งบการเงินประการสำคัญ คือ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่นักลงทุนหรือไม่ (Boonyanet and Promsen, 2019) การศึกษาในอดีตชี้ให้เห็นว่าวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่เหมาะสมและเพียงพอที่จะให้ความเชื่อมั่นว่างบการเงินมีคุณภาพเพียงพอที่จะใช้ในการตัดสินใจ (Wooten, 2003 และ Kleijin and Leeuwen, 2018) ด้วยข้อสงสัยในคุณภาพของการตรวจสอบงบการเงิน (Audit quality) การศึกษาครั้งนี้มีจุดมุ่งหมายในการวิเคราะห์ลักษณะของวิธีการตรวจสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีเปิดเผยในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี รวมทั้งการวิเคราะห์ความสอดคล้องของวิธีตอบสนองความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีที่ได้ประเมินไว้ในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร

ทบทวนวรรณกรรม

พัฒนาการรายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

รูปแบบรายงานผู้สอบบัญชีเริ่มต้นด้วยพื้นฐานของถ้อยคำมาตรฐาน 2 วรรค ประกอบด้วย 2 ส่วนหลัก คือ วรรคเกริ่นนำ และวรรคความเห็น ต่อมาพัฒนาเป็นรูปแบบมาตรฐาน 3 วรรค ประกอบด้วย 3 ส่วนหลัก คือ วรรคนำ วรรคขอบเขต และวรรคความเห็น วรรคนำแสดงถึงงบการเงินของกิจการที่ตรวจสอบสำหรับงวดบัญชีและวันสิ้นสุดงวดบัญชี ซึ่งในทางปฏิบัติงบการเงินจะหมายถึง งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด การระบุถึงงบการเงินแต่ละงบที่ตรวจสอบมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีได้รับผิดชอบตรวจสอบงบอะไรบ้าง วรรคขอบเขต คือ วรรคที่อธิบายสิ่งที่ผู้ตรวจสอบบัญชียึดถือปฏิบัติ หากมีความขัดแย้งระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้าสามารถเพิ่มย่อหน้าเพิ่มเติม

หลังวรรคขอบเขตได้ และวรรคความเห็น คือ การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ มาตรฐานแบบ 2 วรรค ไม่ได้กล่าวถึงความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารของบริษัท และวิธีการที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามขั้นตอนการตรวจสอบบัญชี รายงานแบบ 6 วรรค ประกอบด้วย 6 ส่วนหลัก คือ วรรคนำ ความรับผิดชอบของผู้บริหาร ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีพร้อมกับขอบเขตการตรวจสอบ และวรรคความเห็น

ในปี 2558 International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) เสนอรายงานผู้สอบบัญชีฉบับใหม่ สำหรับงบการเงินที่ออกในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม 2559 โดยระบุว่ารายงานใหม่นั้นมีพื้นฐานจากการวิจัยและการศึกษาหลายชิ้นในหลายประเทศในช่วงหลายปีก่อน หนึ่งในจุดอ่อนของรายงานผู้สอบบัญชีก่อนหน้า คือ การสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน โดยเฉพาะนักลงทุน โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงหรือพัฒนาข้อความใด ๆ ในรายงานผู้สอบบัญชี ก่อนที่รายงานผู้สอบบัญชีฉบับใหม่จะมีผลบังคับใช้ IAASB โน้มน้าวให้ผู้สอบบัญชีรายงานตามรูปแบบรายงานการตรวจสอบใหม่ ทั้งนี้เพื่อเป็นข้อมูลที่สำคัญแก่ผู้ใช้งบการเงิน ความแตกต่างที่สำคัญของรายงานผู้สอบบัญชีฉบับนี้กับฉบับก่อน คือ การนำวรรคความเห็นมาเป็นวรรคแรก นอกจากนั้นการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ คือ การเพิ่มย่อหน้าที่เรียกว่า “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key audit matters, KAMs)” ซึ่งเป็นวรรคที่เปิดเผยเกี่ยวกับความเสี่ยงและวิธีการตอบสนองความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี การเปิดเผยดังกล่าวเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินเป็นอันมาก

ประเทศไทยครอบคลุมการวิวัฒนาของรายงานผู้สอบบัญชี โดยรายงานผู้สอบบัญชีมีขึ้นครั้งแรกในปี 2518 โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งปัจจุบันเรียกว่าสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นองค์กรทางวิชาชีพที่กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบของไทย โดยรายงานฉบับแรกใช้ถ้อยคำของรายงานผู้สอบบัญชีของสหรัฐอเมริกา ต่อมาในปี 2542 สมาคมนักบัญชีฯ ได้นำเสนอมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่พร้อมรายงานผู้ตรวจสอบบัญชี 3 วรรค ที่กำหนดโดย IAASB การเปลี่ยนแปลงจากรายงานผู้สอบบัญชีจาก 2 วรรคเป็น 3 วรรค นั้น สมาคมนักบัญชีฯ ให้เหตุผลว่าประเทศไทยเป็นสมาชิกของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants, IFAC) ดังนั้นมาตรฐานการตรวจสอบของไทยควรคู่ขนานกับ IAASB ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการออกมาตรฐานสอบบัญชีระหว่างประเทศ นอกจากนี้รายงานแบบ 3 วรรค เป็นที่ยอมรับในระดับสากล (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2541) ในปี 2555 มีการใช้รายงานผู้ตรวจสอบบัญชี 6 วรรค ซึ่งคู่ขนานกับรายงานผู้ตรวจสอบบัญชีระหว่างประเทศ ในปี 2559 สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้นำรายงานผู้สอบบัญชีที่ IAASB แนะนำสำหรับการออกงบการเงินในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 เพื่อช่วยยกระดับการบัญชีของไทยให้อยู่ในระดับสากลเช่นเดียวกับในประเทศอื่น

การศึกษาในต่างประเทศมีการวิพากษ์วิจารณ์เพื่อการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชี ดังนี้ การเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีจาก 2 วรรคเป็น 3 วรรค มีเหตุผลที่มีเป็นการระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้บริหารให้ชัดเจนยิ่งขึ้น Manson and Zaman (2001) พบว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่เป็น 3 วรรค ประสบความสำเร็จในการทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจในหน้าที่ความรับผิดของผู้สอบบัญชี นอกจากนั้น Innes, Brown and Hatherly (1997) พบว่าถ้อยคำ 3 วรรค ช่วยลดช่องว่างระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินในแง่ที่ไม่คาดหวังว่าผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรับผิดชอบต่อบริษัทมากเกินไป นอกจากนี้ยังเชื่อว่าเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง คือ การปรับปรุงคุณภาพของรายงานการตรวจสอบ กล่าวคือ ก่อนที่จะมีการนำเสนอรายงานผู้สอบบัญชี 3 วรรค ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีใช้คำพูดบางอย่าง เช่น “ขึ้นอยู่กับ (subject to)”, “ยกเว้น (except for)” หรือ “ยกเว้นที่จะกล่าวต่อไป (with the exception of)” ในวรรคความเห็นเพื่ออธิบายข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานทางวิชาชีพ การใช้คำพูดดังกล่าวอาจเป็นช่องทางที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นข้ออ้างในการไม่สามารถตรวจสอบบัญชีให้เป็นที่สิ้นสุด เช่น ความไม่แน่นอน การถูกจำกัดขอบเขต เป็นต้น ดังนั้นมาตรฐานรายงานผู้สอบบัญชีจึงตัดคำว่า “ขึ้นอยู่กับ”ออกจากมาตรฐานการสอบบัญชี

เนื่องจากเป็นคำพูดที่ประนีประนอมและลดค่าข้อมูลของรายงานผู้สอบบัญชี ยิ่งกว่านั้นคำว่า“ ขึ้นอยู่กับ” อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบอย่างไม่สมบูรณ์ได้ ดังนั้นองค์กรวิชาชีพในสหราชอาณาจักรและสหรัฐอเมริกาจึงยกเลิกคำพูดดังกล่าว

ในปี 2016 จากการที่รายงานผู้สอบบัญชีกำหนดให้ระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ EY (2016) กล่าวว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจเป็นปัญหาที่น่ากังวลที่สุด เนื่องจากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ใช่การแสดงแบบที่เปลี่ยนแปลงไป แต่เป็นการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวกับความเสี่ยงที่สำคัญของบริษัทซึ่งผู้สอบบัญชีให้ความสนใจเป็นพิเศษและเกี่ยวข้องกับผู้ใช้งบการเงินที่ควรพิจารณา อย่างไรก็ตามสำนักงานสอบบัญชี EY เห็นด้วยกับรายงานผู้สอบบัญชีฉบับนี้ โดยกล่าวว่าผู้มีส่วนได้ส่วนเสียไม่ควรรับข้อมูลเพียงแค่ในรูปแบบความคิดเห็นแบบ “ผ่าน/ไม่ผ่าน” ข้อมูลในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทำให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียมองว่าเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของตนเอง มิใช่เป็นเพียงสิ่งที่ผู้สอบบัญชีแจ้งว่าพบความเสี่ยงและสามารถตรวจสอบหาเอกสารหลักฐานจนเป็นที่พอใจของผู้สอบบัญชีเอง ซึ่งอาจจะเป็นคนละมุมระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีส่วนได้เสียก็เป็นไปได้ หน่วยงานองค์กรวิชาชีพและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรมีส่วนร่วมและให้ความรู้แก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเพื่อได้เข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (EY, 2016)

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ได้ระบุนิยามของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไว้ว่า “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง เรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน โดยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่เลือกมาจากเรื่องที่สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2560) โดยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีวัตถุประสงค์ดังนี้

1. เพื่อส่งเสริมคุณค่าของการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี
2. ช่วยให้ข้อมูลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมีความโปร่งใสมากขึ้น
3. ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจกิจการ เข้าใจเรื่องที่สำคัญในการตรวจสอบ และเข้าใจเรื่องที่เกี่ยวข้องกับดุลพินิจที่สำคัญของผู้บริหารได้ดียิ่งขึ้น
4. เพื่อส่งเสริมการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
5. เพื่อช่วยให้ฝ่ายบริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพิ่มความสนใจในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินมากขึ้น

ทั้งนี้ในการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี จะต้องพิจารณาเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน โดยคำนึงถึงเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

1. เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)
2. ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายการในงบการเงินที่เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่มีความไม่แน่นอนอย่างมาก
3. ผลกระทบจากการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงวด

นอกจากการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับผู้ใช้งบการเงินผ่านการระบุในรายงานของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตตามข้างต้นแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องมีการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างทันท่วงทีด้วย

กล่าวโดยสรุปเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการให้ข้อมูลความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่สุดของแต่ละบริษัท และแสดงถึงวิธีการตรวจสอบหรือการจัดการความเสี่ยงนั้นของผู้สอบบัญชี โดยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งช่วยเพิ่มความโปร่งใสในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี และช่วยเพิ่มการปรึกษาหารือระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ทำหน้าที่กำกับดูแลบริษัท รวมทั้งช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นในรายงานทางการเงินให้แก่ผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น

มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการระบุความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยง

มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกระบวนการระบุความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงที่สำคัญ ได้แก่

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 315 (ปรับปรุง) เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดทั้งในระดับงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งนำไปออกแบบวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยง และการนำวิธีการไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2557) ดังนั้นเมื่อผู้สอบบัญชีได้ประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญแล้ว จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปรายการที่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เพื่อนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการนำเสนอและสื่อสารเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 330 เรื่อง วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ โดยผ่านการออกแบบและการนำไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวอย่างเหมาะสม ซึ่งวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ ประกอบด้วยการทดสอบการควบคุม และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของการแสดงรายการในงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูล รวมถึงสรุปว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ โดยผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ไม่ว่าหลักฐานนั้นจะสนับสนุนหรือขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2555)

วิธีการศึกษา

การศึกษานี้มุ่งเน้นเพื่อวิเคราะห์เรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน และวิธีการตอบสนองของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ระเบียบวิธีการศึกษาใช้เป็นวิธีการวิเคราะห์เนื้อหา (Content analysis) จากการรวบรวมข้อมูลของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และนำมาวิเคราะห์ และสรุปเพื่อตั้งข้อสังเกตในแง่มุมต่าง ๆ ข้อมูลที่ใช้ศึกษาเป็นข้อมูลทุติยภูมิ ได้แก่ ข้อมูลงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งรวมถึงรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เผยแพร่ในฐานข้อมูลเว็บไซต์ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือ ก.ล.ต. (www.sec.or.th) โดยใช้ข้อมูลงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 ตามที่ประกาศในเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (www.set.or.th)

กลุ่มตัวอย่างที่นำมาศึกษา คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 เหตุผลที่เลือกบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายถูกเพิกถอนเนื่องจากบริษัทดังกล่าวมีความเสี่ยงที่มากกว่าบริษัทอื่น ดังนั้นผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับประเด็นความเสี่ยงที่ระบุได้ ข้อมูลงบการเงินบริษัทดังกล่าวย้อนหลัง 3 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 – 2561 จากการรวบรวมข้อมูลบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 พบว่ามีจำนวนทั้งสิ้น 22 บริษัท

การศึกษาครั้งนี้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีบัญชีเป็นแนวทางในการวิเคราะห์เพื่อทำความเข้าใจหลักการตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชีที่ใช้เป็นหลัก ได้แก่ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 เรื่อง วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ นอกจากนั้นมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว การวิเคราะห์ยังใช้ประสบการณ์ของผู้วิจัยในการสังเคราะห์ข้อมูล และนำไปสู่ข้อสรุปที่สำคัญและเป็นประโยชน์

ผลการศึกษา

จากการศึกษาเกี่ยวกับความเสี่ยงที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และวิธีการตอบสนองจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความเสี่ยงดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน ผู้ศึกษาได้ข้อสรุปจากการศึกษาดังต่อไปนี้

จากการรวบรวมข้อมูลการเข้าข่ายอาจถูกเพิกถอนของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 ซึ่งมีจำนวน 22 บริษัท พบว่าบางบริษัทมีเหตุการณ์เพิกถอนมากกว่า 1 กรณี ซึ่งสามารถจำแนกตามเหตุการณ์เพิกถอนทั้ง 3 กรณีได้ดังนี้

1. กรณีฐานะการเงินหรือการดำเนินงานไม่เป็นไปตามที่กำหนด มีจำนวน 15 บริษัท
2. กรณีไม่นำส่งงบการเงิน/ นำส่งงบการเงินล่าช้าเกินกว่ากำหนด/ ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้อง มีจำนวน 9 บริษัท
3. กรณีบริษัทมีสินทรัพย์ทั้งหมด/ เกือบทั้งหมดในรูปของเงินสดหรือหลักทรัพย์ระยะสั้น (Cash Company) มีจำนวน 1 บริษัท

จากการรวบรวมงบการเงินที่มีการระบุข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในระหว่างปี พ.ศ. 2559 – 2561 ของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 ทั้ง 22 บริษัท พบว่ามีงบการเงินที่มีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทั้งหมดจำนวน 51 ฉบับ โดยมีงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน จำนวน 9 ฉบับ ซึ่งเป็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ว่าหากผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ นอกจากนั้นเป็นงบการเงินที่ไม่ได้นำส่งแก่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 6 ฉบับ

จากการรวบรวมจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอนในระหว่างปี พ.ศ. 2559 – 2561 พบว่ามีจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในแต่ละปีปรากฏตามตารางที่ 1

ตารางที่ 1 จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน

รายการ	ปี 2559	ปี 2560	ปี 2561
จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทั้งหมด	38	31	25
จำนวนงบการเงินที่ระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	18	17	16
จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเฉลี่ยต่องบการเงิน	2.1	1.8	1.6

จากตารางข้างต้น จะเห็นได้ว่าจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอนมีแนวโน้มลดลง โดยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในปี 2560 ลดลงจากปี 2559 จำนวน 0.3 เรื่อง คิดเป็น 14.29% และจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในปี 2561 ลดลงจากปี 2560 จำนวน 0.2 เรื่อง คิดเป็น 11.11%

จากการรวบรวมข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอนในระยะเวลา 3 ปี พบว่ามีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามที่ปรากฏในตารางที่ 2 ดังนี้

ตารางที่ 2 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน

ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	ปี 2559	ปี 2560	ปี 2561	รวม
1	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้า	5	4	3	12
2	การรับรู้รายได้จากการขายและให้บริการ	3	3	4	10
3	การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	3	3	1	7
4	ค่าเสียหายจากคดีความ	3	3	1	7
5	การประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	2	3	3	8
6	การด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	2	3	2	7
7	อื่น ๆ	20	12	11	43
รวม		**38**	**31**	**25**	**94**

จากตารางที่ 2 พบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ถูกระบุ 6 อันดับแรก ส่วนใหญ่เป็นรายการที่ต้องใช้ดุลพินิจของผู้บริหาร ได้แก่ ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้า ค่าเสียหายจากคดีความ และการด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รายการที่มีความเสี่ยงที่เป็นสาระสำคัญ ได้แก่ การรับรู้รายได้จากการขายและให้บริการ และการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ และรายการที่ต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญภายนอก ได้แก่ การประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

นอกจากนั้นจากการศึกษาพัฒนาการในการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในแต่ละปี จำนวน 17 บริษัท เนื่องจากมีจำนวน 2 บริษัทที่ไม่นำส่งงบการเงิน และจำนวน 3 บริษัทที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน จึงไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จากการเปรียบเทียบเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอนในช่วงเวลาระหว่างปี พ.ศ. 2559 – 2561 พบข้อมูลที่น่าสนใจเกี่ยวกับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีที่ว่า บริษัทที่ไม่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี มีจำนวน 5 บริษัท ส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีมีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องเดิม โดยใช้ถ้อยคำในการบรรยายที่เหมือนเดิม ในขณะที่ผู้สอบบัญชีบางรายมีการพัฒนาถ้อยคำเพื่อเพิ่มความเข้าใจให้แก่ผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น นอกจากนั้นบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี แต่อยู่ในสำนักงานสอบบัญชีเดียวกัน มีจำนวน 9 บริษัท ส่วนใหญ่มีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องเดิม โดยมีการปรับแต่งถ้อยคำที่ใช้ในการบรรยาย เพื่อเพิ่มความเข้าใจแก่ผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น ในขณะที่ผู้สอบบัญชีบางรายมีการเปลี่ยนแปลงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งขึ้นอยู่กับการใช้ดุลพินิจของผู้สอบบัญชีในการระบุว่าเรื่องใดมีความสำคัญที่ควรนำเสนอ รวมทั้งบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีและเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี มีจำนวน 3 บริษัท ส่วนใหญ่ไม่มีการเปลี่ยนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่จะมีการเปลี่ยนแปลงถ้อยคำและรูปแบบในการบรรยายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

วิธีการตอบสนองความเสี่ยงที่ระบุได้ในเรื่องสำคัญของการตรวจสอบ

จากการรวบรวมข้อมูลวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ระบุเป็นส่วนใหญ่ 6 อันดับแรกในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอนระหว่างปี พ.ศ. 2559 – 2561 พบว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีตอบสนองความเสี่ยงดังปรากฏในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน

ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	หลักทรัพย์	ปี	วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ														
				ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม	ทดสอบระบบการควบคุมภายใน	การตรวจสอบเนื้อหาสาระ												
						วิเคราะห์เปรียบเทียบ	พิจารณาข้อบ่งชี้การด้อยค่า	ประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการ/ข้อสมมติ/ชั้นความสำเร็จ	ประเมินความรู้ความสามารถของผู้ประเมินอิสระ	ขอคำยืนยันยอด	ตรวจสอบรายงานวิเคราะห์อายุหนี้	ทดสอบการคำนวณ	ตรวจสอบเอกสารภายหลังสิ้นงวด	ตรวจสอบเอกสารหลักฐาน	การสังเกตการณ์	ตรวจตัดยอดขาย	พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล
1	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้า	หมายเลข 2	2559	✓	✓					✓	✓	✓	✓				✓
			2560	✓	✓					✓	✓	✓	✓				✓
			2561	✓	✓					✓	✓	✓	✓				✓
		หมายเลข 8	2559							✓			✓				
			2560							✓			✓				
		หมายเลข 12	2559	✓						✓	✓	✓	✓				✓
			2560	✓						✓	✓	✓	✓				✓
			2561	✓						✓	✓	✓	✓				✓
		หมายเลข 13	2559					✓				✓	✓				
			2560	✓	✓			✓				✓	✓				
			2561	✓	✓			✓				✓	✓				
		หมายเลข 20	2559	✓				✓		✓			✓				✓
2	การรับรู้รายได้จากการขายและให้บริการ	หมายเลข 2	2559	✓	✓	✓								✓		✓	✓
		หมายเลข	2560	✓	✓	✓								✓		✓	

ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	หลักทรัพย์	ปี	วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ														
				ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม	ทดสอบระบบการควบคุมภายใน	การตรวจสอบเนื้อหาสาระ												
						วิเคราะห์เปรียบเทียบ	พิจารณาข้อบ่งชี้การด้อยค่า	ประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการ/ข้อสมมติ/ขั้นความสำเร็จ	ประเมินความรู้ความสามารถของผู้ประเมินอิสระ	ขอคำยืนยันยอด	ตรวจสอบรายงานวิเคราะห์อายุหนี้	ทดสอบการคำนวณ	ตรวจสอบเอกสารภายหลังสิ้นงวด	ตรวจสอบเอกสารหลักฐาน	การสังเกตการณ์	ตรวจตัดยอดขาย	พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล
		11	2561	✓	✓	✓								✓		✓	
		หมายเลข 12	2559	✓								✓		✓		✓	✓
			2560	✓								✓		✓		✓	✓
			2561	✓								✓		✓		✓	✓
		หมายเลข 17	2560	✓	✓	✓								✓		✓	
			2561	✓	✓	✓								✓		✓	
		หมายเลข 18	2559		✓	✓								✓		✓	
		หมายเลข 20	2561	✓	✓	✓				✓				✓			
3	การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	หมายเลข 2	2559	✓	✓			✓				✓		✓	✓		✓
			2560	✓	✓			✓				✓		✓	✓		✓
			2561	✓	✓			✓				✓		✓	✓		✓
		หมายเลข 8	2559		✓			✓						✓	✓		
			2560		✓			✓						✓	✓		
		หมายเลข 9	2559	✓				✓					✓	✓			
			2560	✓				✓					✓	✓			

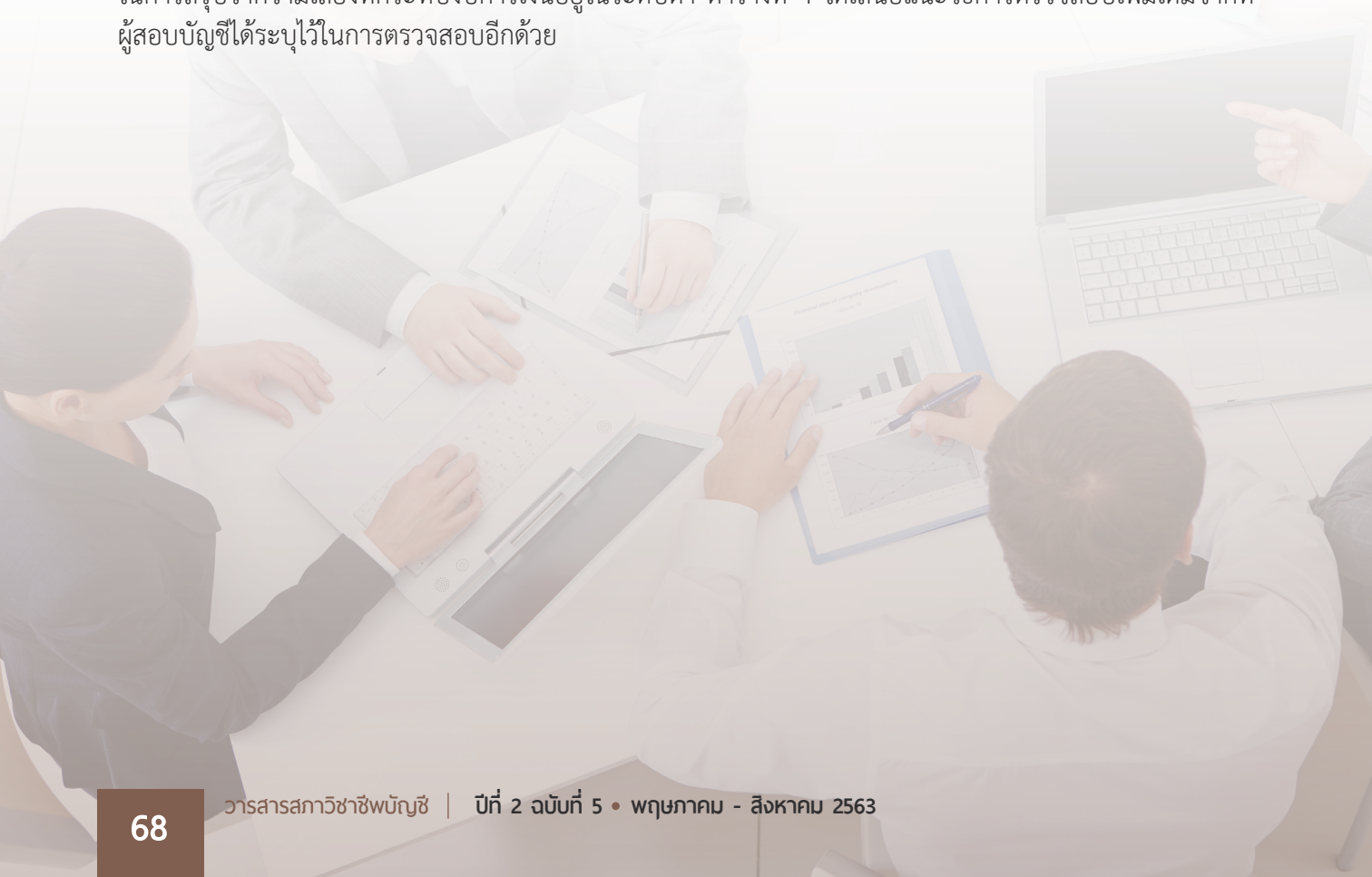
ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	หลักทรัพย์	ปี	วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ														
				ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม	ทดสอบระบบการควบคุมภายใน	การตรวจสอบเนื้อหาสาระ												
						วิเคราะห์เปรียบเทียบ	พิจารณาข้อบ่งชี้การด้อยค่า	ประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการ/ข้อสมมติ/ขั้นความสำเร็จ	ประเมินความรู้ความสามารถของผู้ประเมินอิสระ	ขอคำยืนยันยอด	ตรวจสอบรายงานวิเคราะห์อายุหนี้	ทดสอบการคำนวณ	ตรวจสอบเอกสารภายหลังสิ้นงวด	ตรวจสอบเอกสารหลักฐาน	การสังเกตการณ์	ตรวจตัดยอดขาย	พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล
4	ค่าเสียหายจากคดีความ	หมายเลข 1	2559					✓		✓								
		หมายเลข 9	2560					✓		✓				✓				✓
		หมายเลข 10	2559					✓		✓								✓
		หมายเลข 12	2560	✓				✓		✓								✓
			2561	✓				✓		✓								✓
		หมายเลข 18	2559					✓		✓								✓
			2560					✓		✓								✓
5	การประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	หมายเลข 7	2560				✓	✓	✓						✓			
			2561				✓	✓	✓						✓			
		หมายเลข 21	2559					✓	✓			✓						✓
			2560					✓	✓			✓						✓
			2561					✓	✓									
		หมายเลข 22	2559					✓										✓
			2560					✓										✓
			2561					✓										✓

ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	หลักทรัพย์	ปี	วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ														
				ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม	ทดสอบระบบการควบคุมภายใน	การตรวจสอบเนื้อหาสาระ												
						วิเคราะห์เปรียบเทียบ	พิจารณาข้อบ่งชี้การด้อยค่า	ประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการ/ข้อสมมติ/ขั้นความสำเร็จ	ประเมินความรู้ความสามารถของผู้ประเมินอิสระ	ขอคำยืนยันยอด	ตรวจสอบรายงานวิเคราะห์อายุหนี้	ทดสอบการคำนวณ	ตรวจสอบเอกสารภายหลังสิ้นงวด	ตรวจสอบเอกสารหลักฐาน	การสังเกตการณ์	ตรวจตัดยอดขาย	พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล
6	การด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	5	2559	✓				✓										✓
			2560	✓				✓										✓
			2561	✓				✓										✓
		หมายเลข 9	2560					✓	✓						✓			
		หมายเลข 12	2559					✓				✓						✓
			2560					✓				✓						✓
			2561					✓				✓						✓

หมายเหตุ หมายเลขที่ระบุไว้ในตารางแทนชื่อบริษัทที่อาจถูกเพิกถอน

จากตารางที่ 3 ชี้ให้เห็นแนวโน้มที่สำคัญของวิธีการตอบสนองความเสี่ยงของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องประเด็น โดยผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบทั้งการทดสอบการควบคุม และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยรายละเอียดของวิธีการตรวจสอบในแต่ละเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชีที่เห็นว่าวิธีการใดเหมาะสมและสามารถลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตาม การตอบสนองความเสี่ยงส่วนใหญ่จะเป็นการตรวจสอบเนื้อหาสาระด้วยการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ โดยบางบริษัทไม่มีการระบุเรื่องทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม รวมทั้งมีการทดสอบระบบการควบคุมภายในเป็นหนึ่งในวิธีการตอบสนองความเสี่ยง แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการทดสอบการควบคุม โดยวิธีที่นิยมใช้ในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ได้แก่ การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการ/ข้อสมมติ/ขั้นความสำเร็จของงาน การตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชี การพิจารณาความถูกต้องและความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล อย่างไรก็ตามมีวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติ แต่ไม่ได้กล่าวถึงในวิธีการตอบสนองความเสี่ยง เช่น การวิเคราะห์เปรียบเทียบ การทดสอบการคำนวณ การตรวจสอบเอกสารภายหลังสิ้นงวด เป็นต้น ทั้งนี้อาจจะเป็นเพราะวิธีการตรวจสอบดังกล่าวได้ดำเนินงานรวมอยู่ในวิธีการตรวจสอบอื่นอยู่แล้ว จากการที่ผู้สอบบัญชีนิยมใช้การตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการทดสอบการควบคุมในการแสดงความเห็นต่อความเพียงพอและเหมาะสมของการบันทึกบัญชี จึงชี้ให้เห็นว่าผู้สอบบัญชียึดเอกสารหลักฐาน (Document based auditing) มากกว่าพิจารณาภาพรวมของทั้งระบบการตรวจสอบซึ่งรวมการทดสอบการควบคุม (Logical based auditing)

จากการวิเคราะห์ในตารางที่ 3 การศึกษาครั้งนี้ยังได้วิเคราะห์ต่อไปอีกว่า วิธีการตอบสนองความเสี่ยงมีความเพียงพอและเหมาะสมของวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผลการวิเคราะห์พบว่ามีวิธีการตอบสนองความเสี่ยงในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบดังกล่าวอาจยังไม่เพียงพอในการสรุปว่าความเสี่ยงที่กระทบงบการเงินอยู่ในระดับต่ำ ตารางที่ 4 ได้เสนอแนะวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากที่ผู้สอบบัญชีได้ระบุไว้ในการตรวจสอบอีกด้วย



ตารางที่ 4 ข้อเสนอแนะวิธีการตอบสนองความเสี่ยงที่ควรนำมาพิจารณาเป็นวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	วิธีการตรวจสอบที่ไม่ถูกระบุในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	เหตุผล
1	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้า	ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม	การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการเป็นพื้นฐานในการออกแบบวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้และให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง (TSA 315)
		ทดสอบระบบการควบคุมภายใน	การทดสอบระบบการควบคุมภายในทำให้ทราบประสิทธิผลของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งจะนำไปสู่การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เหมาะสม (TSA 315)
		ขอคำยืนยันยอด	การส่งหนังสือยืนยันยอดลูกหนี้การค้าเป็นการยืนยันความมีอยู่จริง ความครบถ้วน และถูกต้องการรับรู้มูลค่าของลูกหนี้การค้า (TSA505)
		ตรวจสอบรายงานวิเคราะห์อายุหนี้	การสอบทานรายงานวิเคราะห์อายุลูกหนี้เป็นข้อบ่งชี้ในการพิจารณาความเพียงพอของการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (TSA540)
2	การรับรู้รายได้จากการขายและให้บริการ	ทดสอบระบบการควบคุมภายใน	การทดสอบระบบการควบคุมภายในทำให้ทราบประสิทธิผลของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งจะนำไปสู่การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เหมาะสม (TSA 315)
		วิเคราะห์เปรียบเทียบ	การวิเคราะห์เปรียบเทียบความสัมพันธ์เป็นวิธีการที่สืบค้นความผันผวนและความผิดปกติของรายการขาย ซึ่งจะช่วยให้เห็นว่าต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมอย่างไร หรือช่วยลดขอบเขตการตรวจสอบลงได้ (TSA520)
		ตรวจตัดยอดขาย	เป็นวิธีการตรวจสอบที่มีสำคัญเพื่อให้มีการบันทึกถูกงวดบัญชี และความครบถ้วนของการรับรู้รายได้ (TSA230)
3	การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม	การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการเป็นพื้นฐานในการออกแบบวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้และให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง (TSA 315)
		ทดสอบระบบการควบคุม	การทดสอบระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้ทราบประสิทธิผลของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งจะนำไปสู่การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เหมาะสม (TSA 315)
		การสังเกตการณ์	การเข้าสังเกตการณ์โครงการที่อยู่ระหว่างทำเป็นการยืนยันความมีอยู่จริง ความถูกต้อง และการบันทึกรายการในงวดบัญชีที่ถูกต้องตามขั้นความสำเร็จของงานแต่ละโครงการ (TSA230)
4	ค่าเสียหายจากคดีความ	พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล	การพิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเป็นรายการที่ต้องใช้ดุลพินิจของผู้บริหารอย่างมากในการประเมินโอกาสและจำนวนเงินที่บริษัทจะต้องจ่ายชำระ การบันทึกหรือไม่บันทึกตัวเลยในงบการเงินเพียงอย่างเดียวอาจไม่เหมาะสม ควรรวมการเปิดเผยข้อมูลที่ครบถ้วนเพียงพอ (TSA540)
5	การประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	ประเมินความรู้ความสามารถของผู้ประเมินอิสระ	การประเมินความรู้ ความสามารถ รวมถึงความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญเป็นปัจจัยที่สำคัญในการพิจารณาว่าผลงานของผู้เชี่ยวชาญมีความเหมาะสมเชื่อถือได้หรือไม่ และเป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง (TSA620)
		พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล	การพิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเป็นรายการที่ต้องใช้ดุลพินิจของผู้บริหารอย่างมากในการประเมินมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การบันทึกเพียงมูลค่าอาจไม่เหมาะสม และควรเปิดเผยข้อมูลที่ครบถ้วนเพียงพอ (TSA540)

ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	วิธีการตรวจสอบที่ไม่ถูกระบุในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	เหตุผล
6	การด้อยค่าของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม	การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการเป็นพื้นฐานในการออกแบบวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้และให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง (TSA 315)
		พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล	การพิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเป็นรายการที่ต้องใช้ดุลพินิจของผู้บริหารอย่างมากในการประเมินมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การบันทึกเพียงมูลค่าอาจไม่เหมาะสม และควรเปิดเผยข้อมูลที่ครบถ้วนเพียงพอ (TSA540)

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์หลักในการศึกษาความเสี่ยงที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน อย่างไรก็ตามการศึกษานี้ไม่พบความเกี่ยวข้องกันระหว่างสาเหตุการเข้าเงื่อนไขที่อาจถูกเพิกถอนของบริษัทจดทะเบียนกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แม้ว่าการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีจะไม่เป็นการบ่งชี้ถึงประเด็นในการถูกเพิกถอน และไม่ใช่สิ่งที่จะทดแทนหรือเป็นเรื่องเพิ่มเติมความเห็นของผู้บริหารในงบการเงิน รวมถึงไม่ใช่สิ่งที่จะปิดช่องว่างของการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์ของผู้สอบบัญชีได้ แต่การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับประโยชน์โดยเฉพาะนักลงทุนที่จะได้รับความเข้าใจต่อธุรกิจที่ลงทุนมากขึ้น และทราบถึงข้อสังเกตของผู้สอบบัญชีที่ชี้ให้เห็นว่ามีเรื่องที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าสำคัญที่สุดในการตรวจสอบและเข้าไปทำการตรวจสอบเป็นพิเศษ โดยสามารถนำข้อสังเกตที่เกิดขึ้นกับบริษัทไปวิเคราะห์เชื่อมโยงไปยังธุรกิจและตัวเลขในงบการเงินเพื่อให้ทราบถึงผลกระทบที่แท้จริงของความเสี่ยงนั้นต่อบริษัท และนำไปประกอบการวางแผนการลงทุนได้

การศึกษาครั้งนี้สามารถนำไปสู่แนวความคิดว่าผู้สอบบัญชีระบุเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในแต่ละบริษัทมีความแตกต่างกันไปตามความเสี่ยงสืบเนื่อง ซึ่งความเสี่ยงสืบเนื่องดังกล่าวเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์และข้อมูลดังนี้

1. รายการที่มีความเสี่ยงทำให้งบการเงินมีโอกาสแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ เช่น การรับรู้รายได้จากการขายและบริการ และการรับรู้ต้นทุนขายสินค้า เนื่องจากเป็นรายการที่มีนัยสำคัญต่อผลการดำเนินงานของบริษัท และราคาซื้อวัตถุดิบ เนื่องจากเป็นส่วนประกอบหลักของต้นทุนการผลิตต้นทุนสินค้าคงเหลือ และต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เป็นต้น
2. รายการที่มีความเสี่ยงที่เป็นลักษณะเฉพาะทางธุรกิจ เช่น การรับรู้เบี้ยประกันภัยรับ และเงินสำรองเบี้ยประกันภัยที่ยังไม่ถือเป็นรายได้ของธุรกิจประกันวินาศภัย เป็นต้น
3. รายการที่มีความซับซ้อน และต้องใช้ดุลพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหาร เช่น ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ การด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การด้อยค่าของค่าความนิยม การรับรู้รายได้และต้นทุนที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง และค่าเสียหายจากคดีความ เป็นต้น
4. รายการที่ใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญภายนอก ซึ่งแบ่งตามประเภทผลงานที่บริษัทใช้บริการจากผู้เชี่ยวชาญภายนอกได้ดังนี้
    - ผลงานของผู้ประเมินราคาอิสระ เช่น การประเมินมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และการประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิในการซื้อธุรกิจ เป็นต้น
    - ผลงานของที่ปรึกษาทางการเงิน เช่น การด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย กรณีที่บริษัทใช้ผลงานแบบจำลองทางการเงินในการประเมิน เป็นต้น
    - ผลงานของนักคณิตศาสตร์ประกันภัย เช่น สำรองค่าสินไหมทดแทนของธุรกิจประกันวินาศภัย เป็นต้น
5. การแทรกแซงของผู้บริหาและการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารในระหว่างงวดการตรวจสอบ เช่น ความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารแทรกแซงระบบการควบคุมภายใน เป็นต้น

ประเด็นที่การศึกษาครั้งนี้ที่พบว่าจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ในวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” มีแนวโน้มลดลงอย่างต่อเนื่องตั้งแต่มาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับรายงานผู้สอบบัญชีมีผลบังคับใช้ น่าจะมีสาเหตุมาจาก ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์จากการตรวจสอบในกิจการนั้นมาระยะหนึ่ง และเห็นว่าความเสี่ยงที่ระบุได้ไม่มีผลกระทบต่องบการเงิน จึงได้เขียนจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในจำนวนที่ลดลงจากมีก่อน
2. ผู้สอบบัญชีอาจได้รับความกดดันจากผู้บริหารหรือผู้ทำหน้าที่กำกับดูแลบริษัทที่ไม่ต้องการให้รายงานของผู้สอบบัญชีแสดงจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มากเกินไป เนื่องจากป้องกันการสูญเสียความเชื่อมั่นจากนักลงทุน
3. ผู้สอบบัญชีเห็นว่าการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินสามารถชดเชยความรับผิดชอบในการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแล้ว

ประเด็นที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ จากการศึกษาการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในแต่ละปี การศึกษาครั้งนี้ไม่พบรูปแบบการบรรยายแบบมาตรฐาน (Boiler-plate) ในวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีมีการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่มีความสำคัญที่ควรนำเสนอเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของแต่ละบริษัทสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หากผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าเรื่องที่มีความสำคัญที่ควรนำเสนอเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องเดิมจากปีก่อน ผู้สอบบัญชีจะมีการปรับปรุงถ้อยคำในการนำเสนอเพื่อเป็นการเพิ่มความเข้าใจเกี่ยวกับความเสี่ยงของบริษัทให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน และเป็นประโยชน์ต่อนักลงทุนในการนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจลงทุน และหลีกเลี่ยงข้อสงสัยที่ว่าหากเป็นความเสี่ยงที่เคยปรากฏในปีก่อน ปีต่อมาความเสี่ยงนั้นน่าจะมีการจัดการให้ผลกระทบของเสี่ยงนั้นน้อยลง

นอกจากนี้จากการศึกษาวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีระบุเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พบว่าผู้สอบบัญชีมีการใช้วิธีการตรวจสอบที่สอดคล้องกับความเสี่ยงที่ระบุไว้และเป็นไปตามหลักการตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยส่วนใหญ่เน้นการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ด้วยการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ โดยไม่เน้นการทดสอบระบบการควบคุมภายในเท่าที่ควร ซึ่งอาจไม่เพียงพอต่อการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอเหมาะสมที่จะทำให้ได้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับการแสดงรายการและมูลค่าของรายการดังกล่าว การศึกษานี้จึงเสนอแนะให้ควรทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการเพื่อเป็นพื้นฐานในการออกแบบวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ และเป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีควรเพิ่มเติมวิธีการตอบสนองความเสี่ยงด้วยการทดสอบการควบคุม เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการออกแบบระบบการควบคุมภายใน รวมถึงการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิผลของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งนำไปสู่การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เหมาะสมต่อไป และในท้ายที่สุดความเป็นไปได้ในการต้องเปิดเผยกระดาษทำการเพื่อแสดงความ

ข้อจำกัดในการศึกษา

ในการพิจารณาวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของการศึกษานี้เป็นเพียงการพิจารณาจากข้อมูลที่ระบุในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้เผยแพร่ไว้เท่านั้น และไม่มีข้อมูลเชิงลึกอื่น เช่น การสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีเพื่อศึกษาแนวความคิดในการระบุความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงที่ระบุไว้ เป็นต้น นอกจากนี้การศึกษาไม่มีข้อมูลที่สามารถเข้าถึงประสบการณ์การปฏิบัติงานสอบบัญชี และความเข้าใจในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีแต่ละคนได้

ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต

การศึกษาเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ รวมถึงวิธีการตอบสนองของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความเสี่ยงที่ระบุไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยหัวข้อที่น่าสนใจ เช่น ประเภทเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มีต่อราคาหุ้นและผลการดำเนินงานของกิจการ อิทธิพลของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลที่มีต่อการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นต้น

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 330 เรื่อง วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th/upload/9414/8r5L4140rK.pdf

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). *มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 315 (ปรับปรุง) เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูล ที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th/upload/9414/ 9jHm9pny7b.pdf

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ช่วยเพิ่มความโปร่งใสในการตรวจสอบงบการเงิน.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th/upload/9414/48XZM7P3Ca.pdf

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2560). *มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th/ upload/ 9414/ JqKwOXdzBe.pdf

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. *การชี้นเครื่องหมาย.* สืบค้นจาก https://www.set.or.th/th/products/trading/equity/tradingsystem_p9.html

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. *การเข้าเหตุอาจถูกเพิกถอนและการพ้นเหตุเพิกถอน กรณีฐานะการเงิน/ การดำเนินงานไม่เป็นไปตามที่กำหนด.* สืบค้นจาก https://www.set.or.th/th/regulations/simplified_regulations/possible_delisting_financial_condition_p1.html

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. *การเข้าเหตุอาจถูกเพิกถอนและการพ้นเหตุเพิกถอน กรณีไม่นำส่งงบการเงิน/ นำส่งงบการเงินล่าช้าเกินกำหนด/ ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง.* สืบค้นจาก https://www.set.or.th/th/regulations/simplified_regulations/ possible_delisting_late_submission_p1.html

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. *การเข้าเหตุอาจถูกเพิกถอนและการพ้นเหตุเพิกถอน กรณีบริษัทมีสินทรัพย์ทั้งหมด/ เกือบทั้งหมดในรูปของเงินสดหรือหลักทรัพย์ระยะสั้น (Cash Company).* สืบค้นจาก https://www.set.or.th/th/regulations/simplified_regulations/ possible_delisting_cash_company_p1.html

ภาษาอังกฤษ

Alderman, C. W. (1977). Role of uncertainty qualifications: evidence to support the tentative conclusion of the Cohen Commission. *Journal of Accountancy,* 144(5), 97-100.

_____. (1979). An empirical analysis of the impact of uncertainty qualifications on the market risk components. *Accounting and Business Research,* 9(36), 258-266.

Boonyanet, Wachira and Promsen, Waewdao. (2019). Key Audit Matters: Just Little Informative Value to Investors in Emerging Markets? *Chulalongkorn Business Review,* 41(159), 153-183.

EY (2016). *Enhanced Auditor's reporting.* Retrieved from https://eclass.aueb.gr/modules/ document/ file.php/ODE130/Ernst%20and%20Young%20-enhanced-auditors-reporting.pdf

Innes, J., Brown, T. and Hatherly, D. (1997). The expanded audit report -a research study within the development of SAS 600. *Accounting Auditing and Accountability Journal,* 10(5), 702-717.

De Kleijn, R., & Van Leeuwen, A. (2018). Reflections and review on the audit procedure: Guidelines for more transparency. *International Journal of Qualitative Methods,* 17(1), 1609406918763214.

Manson, S. and Zaman, M. (2001). Auditor communication in an evolving environment: going beyond SAS 600: Auditors' reports on financial statements. *The British Accounting Review,* 33(2), 113-136.

Olojede, P., Erin, O., Asiriuwa, O., & Usman, M. (2020). *Audit expectation gap: an empirical analysis.* Future Business Journal. 6(10), 1-12.

Wooten, T. C. (2003). Research about audit quality. *The CPA Journal.* 73(1), 48-51.

นโยบายการบัญชีที่เลือกได้ ของรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

The Choices of Accounting Policies of Property, Plant and Equipment and Investment Property for NPAEs

ดร.ศิลปพร ศรีจั่นเพชร
รองศาสตราจารย์ประจำ และหัวหน้าภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Dr.Sillapaporn Srijunpetch
Associate Professor, Head of Accounting Department,
Thammasat Business School, Thammasat University
Auditing Standards Committee and Accounting Standard Review Subcommittee,
Thailand Federation of Accounting Professions

อนุวัฒน์ ภักดี
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ หลักสูตรบัญชีบัณฑิต
มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม

Anuwat Phakdee
Assistant Professor of Department of Accounting,
Faculty of Management Sciences, Chandrakasem Rajabhat University

นโยบายการบัญชีที่เลือกได้ของรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ดร.ศิลปพร ศรีจั่นเพชร
รองศาสตราจารย์ประจำ และหัวหน้าภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี
และอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อนุวัฒน์ ภักดี
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ หลักสูตรบัญชีบัณฑิต
มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 27 มิถุนายน 2563
วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 29 กรกฎาคม 2563
วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 31 กรกฎาคม 2563

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายที่มาของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs แนวคิดการวัดมูลค่ายุติธรรม ต้นทุนและผลประโยชน์ของการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชี หลักการบัญชีตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับการอนุญาตให้กิจการ NPAEs เลือกใช้นโยบายการบัญชีภายหลังการรับรู้รายการ โดยการเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตัวอย่างการบันทึกบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

คำสำคัญ: *นโยบายการบัญชี ทางเลือก ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ*

The Choices of Accounting Policies of Property, Plant and Equipment and Investment Property for NPAEs

Dr.Sillapaporn Srijunpetch

Associate Professor, Head of Accounting Department,

Thammasat Business School, Thammasat University

Auditing Standards Committee and Accounting Standard Review Subcommittee,

Thailand Federation of Accounting Professions

Anuwat Phakdee

Assistant Professor of Department of Accounting,

Faculty of Management Sciences, Chandrakasem Rajabhat University

Received: June 27, 2020
Revised: July 29, 2020
Accepted: July 31, 2020

ABSTRACT

This article aims to explain the source of Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities (TFRS for NPAEs), the concept of fair value, cost and benefits of choosing accounting policies for subsequent measurement: the Revaluation Model for Property, Plant and Equipment and the Fair Value Model for Investment Property, example of accounting record and related disclosure.

Keywords: Accounting Policies, Choices, Property Plant and Equipment, Investment Property, Non-Publicly Accountable Entities (NPAEs)

บทนำ

ในปี พ.ศ. 2554 ประเทศไทยมีมาตรฐานการบัญชี 2 ชุด ได้แก่ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Publicly Accountable Entities: TFRS for PAEs) หรือที่เรียกว่า “ชุดใหญ่” และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities: TFRS for NPAEs)

ในปี พ.ศ. 2554 TFRS for NPAEs ไม่อนุญาตให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities : NPAEs) ตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพิ่มได้ กล่าวคือ ทั้งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ให้ใช้แนวคิดเกี่ยวกับราคาทุนเดิม

ในปีพ.ศ. 2563 สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เพื่อให้มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพิ่มเติมจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 20/2554 เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ลงวันที่ 12 เมษายน 2554 ซึ่งถือเป็นการเพิ่มทางเลือกในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามประกาศดังกล่าวให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป

บทความวิชาการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายที่มาของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) แนวคิดการวัดมูลค่ายุติธรรม ต้นทุนและผลประโยชน์ของการเลือกใช้นโยบายการบัญชี หลักการบัญชีตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับการอนุญาตให้กิจการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก โดยการเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตัวอย่างการบันทึกบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

คำนิยามศัพท์ที่สำคัญในบทความนี้ประกอบด้วย

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (Property, Plant and Equipment: PPE) หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้า ให้บริการ ให้เช่า หรือใช้ในการบริหารงาน ซึ่งกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554)

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้แก่ ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร ที่ถือครองโดยเจ้าของ หรือเป็นผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน เพื่อหาประโยชน์จาก (1) รายได้ค่าเช่า หรือ (2) จากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้ง 2 อย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้เพื่อใช้ในการผลิต หรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554)

มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)

วิธีการตีราคาใหม่ (Revaluation Model) หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่ หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลังการรับรู้รายการ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

กว่าจะมาเป็น TFRS for NPAEs

TFRS for NPAEs เป็นดำริของศาสตราจารย์เกียรติคุณ เกษรี ณรงค์เดช นายกสภาวิชาชีพบัญชีในสมัยนั้น โดยมีรองศาสตราจารย์ ดร. กนกพร นาคทับที เป็นประธานคณะทำงานจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) มีพัฒนาการตามลำดับเวลา ดังนี้ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และคณะ, 2556)

(1) การจัดตั้งคณะทำงานศึกษาแนวทางปฏิบัติการบัญชีสำหรับเอสเอ็มอี (SME) เมื่อปี พ.ศ. 2548-2549

(2) การจัดตั้งคณะทำงานจัดทำแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับธุรกิจขนาดย่อม เมื่อปี พ.ศ. 2549-2551

(3) การจัดตั้งคณะอนุกรรมการศึกษาแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับเอสเอ็มอี เมื่อปี พ.ศ. 2551-2553

(4) การจัดตั้งคณะทำงานจัดทำร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) เมื่อปี พ.ศ. 2553-2554

(5) ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 62/2553 เรื่อง คำชี้แจงเกี่ยวกับการจัดทำมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ กำหนดให้กิจการขนาดเล็กและไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ ไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเฉพาะสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี (กกบ.) ในการประชุมครั้งที่ 20 (1/2554) เมื่อวันที่ 10 มีนาคม พ.ศ. 2554 มีมติเห็นชอบร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs)

(6) ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 20/2554 เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ลงวันที่ 12 เมษายน พ.ศ. 2554 TFRS for NPAEs มี 22 บท รวม 392 ย่อหน้า ซึ่งมีผลใช้บังคับสำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป

จะเห็นว่าการจัดทำ TFRS for NPAEs ใช้เวลากว่า 6 ปี จึงมีการประกาศในราชกิจจานุเบกษาได้ เนื่องจากคณะผู้จัดทำได้พิจารณาอย่างรอบคอบ และได้จัดทำประชาพิจารณ์หลายครั้งมาก

ในหัวข้อถัดไปเป็นการอธิบายถึงแนวคิดของการวัดมูลค่ายุติธรรม ข้อกำหนดเพิ่มเติมตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับดังกล่าว พร้อมยกตัวอย่างประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

การวัดมูลค่ายุติธรรม

สำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (TFRS 13) ซึ่งการวัดมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) เป็นการวัดมูลค่าของรายการสินทรัพย์โดยอ้างอิงจากข้อมูลในตลาด ซึ่งมิใช่การวัดมูลค่าที่เป็นการเฉพาะกิจการใดกิจการหนึ่ง อย่างไรก็ดี สินทรัพย์บางรายการอาจมีข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้อย่างเพียงพอ หรืออาจไม่สามารถหาข้อมูลในตลาดได้ ดังนั้น การวัดมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวจึงมีลักษณะเดียวกัน โดยใช้ประมาณการราคาสำหรับรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ ในการขายสินทรัพย์ หรือการโอนหนี้สินที่เกิดขึ้นระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าจากมุมมองของผู้ร่วมตลาดซึ่งถือสินทรัพย์ หรือผู้ที่มีภาระหนี้สิน (มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม) ทั้งนี้ เพื่อให้การวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความสม่ำเสมอและสามารถเปรียบเทียบกันได้มากขึ้น TFRS 13 จึงกำหนดลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมไว้ 3 ระดับ ดังนี้

ข้อมูลระดับ 1 (Level 1) คือ ราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องรองรับสำหรับรายการสินทรัพย์อย่างเดียวกัน เช่น ราคาซื้อขายสินทรัพย์ที่มีการซื้อขายในตลาด ข้อมูลในระดับนี้จึงถือว่ามีความน่าเชื่อถือมากที่สุด ซึ่งข้อมูลระดับนี้อาจเรียกว่า “Mark to Market” (Menicucci & Paolucci, 2016)

ข้อมูลระดับ 2 (Level 2) คือ ข้อมูลที่ไม่รวมอยู่ในข้อมูลระดับ 1 ที่กิจการสามารถสังเกตได้โดยตรงหรือโดยอ้อมสำหรับสินทรัพย์นั้น เช่น ราคาซื้อขายสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในตลาดที่มีสภาพคล่อง หากกิจการมีการปรับปรุงข้อมูลระดับ 2 อย่างมีนัยสำคัญ กิจการอาจจัดประเภทข้อมูลเป็นระดับ 3

ข้อมูลระดับ 3 (Level 3) คือ ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้สำหรับรายการสินทรัพย์นั้น โดยกิจการต้องใช้เทคนิคในการประมาณมูลค่า (Valuation Model) โดยนำตัวแบบทางคณิตศาสตร์ต่าง ๆ มาใช้ในการคำนวณ ข้อมูลระดับนี้อาจเรียกว่า “Mark to Model” (Menicucci & Paolucci, 2016)

ทั้งนี้ กิจการอาจจำเป็นต้องใช้เทคนิคในการประเมินมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดไว้ใน TFRS 13 ซึ่งมี 3 วิธีคือ (1) วิธีราคาตลาด (Market Approach) คือ เทคนิคการประเมินมูลค่าที่ใช้ราคาและข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น ซึ่งเป็นข้อมูลจากรายการในตลาดสำหรับสินทรัพย์ หรือกลุ่มของสินทรัพย์อย่างเดียวกัน หรือเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งมีความคล้ายคลึงกัน เช่น ธุรกิจ เป็นต้น (2) วิธีรายได้ (Income Approach) คือ เทคนิคการประเมินมูลค่าที่แปลงจำนวนเงินในอนาคตคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบันจากกระแสเงินสด หรือ รายได้และค่าใช้จ่าย การวัดมูลค่ายุติธรรมกำหนดขึ้นโดยใช้เกณฑ์จากมูลค่า ซึ่งระบุจากความคาดหวังของตลาดในปัจจุบันเกี่ยวกับจำนวนเงินเหล่านั้นในอนาคต และ (3) วิธีราคาทุน (Cost Approach) หมายถึง เทคนิคการประเมินมูลค่าที่สะท้อนถึงจำนวนเงินที่ต้องใช้ในปัจจุบัน เพื่อเปลี่ยนแทนกำลังการผลิตของสินทรัพย์ (ต้นทุนการเปลี่ยนแทนปัจจุบัน)

TFRS 13 ถือเป็นกรอบการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ทำให้งบการเงินระหว่างกิจการสามารถเปรียบเทียบกันได้ แต่เมื่อพิจารณาจากระดับชั้นมูลค่ายุติธรรมและเทคนิคการประเมินมูลค่าแสดงให้เห็นว่า บางวิธีมีความน่าเชื่อถือมากในขณะที่บางวิธีมีความน่าเชื่อถือน้อย จึงเกิดคำถามว่าการใช้มูลค่ายุติธรรมสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ มีประโยชน์อย่างไรต่อกิจการ เนื่องจากในการเปิดทางเลือกให้กิจการ NPAEs ต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีอย่างเหมาะสม เพื่อให้งบการเงินสะท้อนเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจ และสะท้อนลักษณะเชิงคุณภาพตามกรอบแนวคิด แต่ทั้งนี้ในบางกรณีการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรมอาจทำให้มูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีมูลค่าเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้

ต้นทุนและผลประโยชน์ของการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (TAS 8) อธิบายว่าในการเลือกใช้นโยบายการบัญชี ผู้บริหารควรใช้ดุลยพินิจเพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน โดยทำให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดอย่างเที่ยงธรรม สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจ เป็นกลาง ตามหลักความระมัดระวัง และครบถ้วนในทุกส่วนที่มีสาระสำคัญ ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน ดังนั้น ในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ กิจการ NPAEs ควรคำนึงถึงลักษณะเชิงคุณภาพดังกล่าว

โดยทั่วไปมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือ ลักษณะที่เป็นหลักการ (Principle – based) และลักษณะที่เป็นกฎเกณฑ์ (Rule – based) ซึ่งการใช้มาตรฐานที่มีลักษณะเป็นหลักการจะทำให้คุณภาพของงบการเงินสูงกว่าลักษณะที่เป็นกฎเกณฑ์ (Hadiyanto, Puspitasari, & Ghani, 2018) โดยมาตรฐานที่มีลักษณะเป็นหลักการ จะเปิดโอกาสให้ฝ่ายบริหารของกิจการใช้ดุลยพินิจ ในการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อม และบริบทในการดำเนินธุรกิจ ในลักษณะนี้จึงถือว่าหลักการบัญชีมีความยืดหยุ่นและเหมาะสมกับลักษณะกิจการที่แตกต่างกัน ดั้งนั้น การเปิดทางเลือกในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ อาจนำมาซึ่งคุณภาพของข้อมูลบัญชี และนำไปสู่การเพิ่มประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

อย่างไรก็ตาม วรรณกรรมในอดีตอธิบายว่า การใช้มาตรฐานการบัญชีที่มีลักษณะเป็นหลักการอาจทำให้เพิ่มความเสี่ยง เช่น การประมาณการมูลค่าที่ผิดพลาดและการบิดเบือนข้อมูลทางธุรกิจ (Elad, 2004; Muhammad & Ghani, 2014) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อผู้บริหารเข้าไปมีความเกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงิน หรือใช้พฤติกรรมฉวยโอกาสส่งผลให้เกิดผลเสียหายตามมา และนำไปสู่การตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน งานวิจัยในอดีตพบว่า การวัดมูลค่ายุติธรรมอาจทำให้เกิดการจัดการกำไรได้ (Argiles, Aliberch, & Blandon, 2012) ซึ่งทำให้คุณภาพของข้อมูลในงบการเงินลดลง แต่งานวิจัยของ Hadiyanto et al. (2018) พบว่า การใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมช่วยเพิ่มคุณภาพงบการเงินได้ดีกว่าวิธีราคาทุน เนื่องจากสะท้อนราคาตลาดในปัจจุบันได้ดีกว่าราคาทุนในอดีต ซึ่งจะช่วยสะท้อนมูลค่าของรายการในปัจจุบันมากขึ้น จึงเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน (Jaijairam, 2013) ดังนั้น การเปิดทางเลือกให้กับกิจการ NPAEs อาจเป็นทั้งต้นทุนหรือผลประโยชน์ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความต้องการของกิจการ NPAEs และผู้ใช้งบการเงิน

เหตุผลของการเปิดทางเลือกสำหรับกิจการ NPAEs

ภายใต้หลักแนวคิดของ TFRS for NPAEs ได้ออกแบบมา เพื่อใช้กับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เนื่องจากมีกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องด้วยน้อย จึงอาจไม่มีความจำเป็นในการใช้มูลค่ายุติธรรม เพราะจะทำให้ต้นทุนในการจัดทำสูงกว่าประโยชน์ที่ได้รับ กล่าวคือ ต้นทุนในการจัดทำงบการเงินตาม TFRS ชุดใหญ่ จะทำให้กิจการรับภาระในการจัดทำและเปิดเผยข้อมูลมากยิ่งขึ้น แต่ผู้ใช้ประโยชน์มีน้อยจึงอาจไม่คุ้มค่า

ในอดีต TFRS for NPAEs ได้เปิดทางเลือกของการใช้นโยบายการบัญชีสำหรับกิจการ NPAEs ไว้ในย่อหน้า 52 กล่าวคือ หากไม่มีนโยบายกำหนดไว้เฉพาะเรื่องใน TFRS for NPAEs ให้กิจการใช้ดุลยพินิจในการเลือกนโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ โดยเรียงตามลำดับดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554) ลำดับที่ (1) ให้กิจการพิจารณาข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ใน TFRS for NPAEs สำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกัน หากไม่สามารถหาได้ให้ใช้ลำดับที่ (2) คือ การพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน คำนิยามและการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงินที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดของ TFRS for NPAEs และหากไม่สามารถใช้ตามลำดับ (1) และ (2) ได้ ให้กิจการใช้ลำดับที่ (3) คือ การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs) เฉพาะรายการนั้น ๆ มาใช้ ดังนั้น กิจการอาจต้องใช้ดุลยพินิจที่เหมาะสม เพื่อให้ตัวเลขที่แสดงในงบการเงินสะท้อนเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจ อย่างไรก็ตาม TAS 8 อธิบายว่าการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีของกิจการควรทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือ และมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) มากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบของรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์ที่มีผลต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการนั่นเอง

สำหรับที่มาของการเปิดทางเลือกให้กับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เนื่องจาก TFRS for NPAEs มีข้อจำกัดในทางปฏิบัติ ทำให้เกิดปัญหาในการจัดทำงบการเงินรวม ในกรณีที่กิจการ NPAEs เป็นบริษัทย่อยของกิจการ PAEs หรือกิจการ NPAEs อาจต้องการเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทำให้ต้องเตรียมตัวในการจัดทำงบการเงินให้สอดคล้องกับมาตรฐานชุดใหญ่ (PAEs) รวมทั้งในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมในการดำเนินธุรกิจ และรูปแบบในการดำเนินธุรกิจเปลี่ยนแปลงไป (กนกพร นาคทับที, 2563) ดังนั้น TFRS for NPAEs ที่ใช้ในปัจจุบัน อาจไม่รองรับความต้องการและการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว จึงเป็นเหตุผลให้สภาวิชาชีพบัญชีได้ทบทวน และพิจารณาการเปิดทางเลือกให้กิจการ NPAEs เลือกใช้สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่ดังที่กล่าวไว้ข้างต้นว่า TFRS for NPAEs มีเจตนารมณ์ในการกำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชีอย่างง่ายให้กับกิจการ NPAEs ดังนั้น การปรับเปลี่ยนดังกล่าว จึงต้องไม่กระทบกับกิจการ NPAEs ในภาพรวม แต่ต้องสามารถรองรับการเปลี่ยนแปลงและการเติบโตของกิจการ NPAEs ต่อไปในอนาคต แต่ทั้งนี้ กิจการ NPAEs ควรคำนึงถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับจากการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้

■ วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) กำหนดให้กิจการวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกเป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน (Cost Model) และกำหนดให้วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการโดยใช้วิธีราคาทุนเช่นกัน

ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับใหม่กำหนดให้กิจการเลือกใช้ “วิธีการตีราคาใหม่” (Revaluation Model) สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้ แต่กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน (Class of Assets) เช่น ที่ดิน อาคาร หรือเครื่องจักร เป็นต้น

ในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

1. หากกิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการแสดงรายการดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่ หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนสะสมจากการลดลงของมูลค่าที่เกิดขึ้นในภายหลัง

หากกิจการเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอ ทั้งนี้ เพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ได้สนับสนุนให้กิจการใช้ผู้ประเมินอิสระ (แต่ไม่ได้บังคับ) ในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือกิจการอาจใช้มูลค่ายุติธรรมที่หาได้จากแหล่งข้อมูลที่น่าเชื่อถือ

2. ความถี่ในการตีราคาใหม่ให้ขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของรายการที่กิจการเลือกตีราคาใหม่ ทั้งนี้ หากรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีมูลค่าที่ผันผวนและเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ กิจการอาจต้องตีราคาใหม่ทุกปี หากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าไม่มีนัยสำคัญ กิจการอาจตีราคาใหม่ทุก 3 หรือ 5 ปี ซึ่งถือว่ามีความเพียงพอตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้

3. เมื่อกิจการเลือกตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ให้กิจการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับราคาที่ตีใหม่ โดยประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ ณ วันที่ตีราคาใหม่ กิจการต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้

3.1 ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ในลักษณะที่สม่ำเสมอกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ซึ่งอาจปรับโดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ หรือปรับให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี

3.2 ให้กิจการนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์

4. หากกิจการเลือกตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่งใหม่ กิจการต้องตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันด้วย ตัวอย่างเช่น กิจการมีที่ดินอยู่ 3 แปลง คือ แปลง A B และ C หากกิจการเลือกตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดินแปลง A กิจการต้องตีราคาใหม่สำหรับแปลง B และ C ด้วยเช่นกัน เนื่องจากถือเป็นรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน เป็นต้น

5. หากการตีราคาใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้รับรู้ส่วนเพิ่มดังกล่าวไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้หัวข้อ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์”

ทั้งนี้ หากในอดีตกิจการเคยรับรู้ผลขาดทุนจากการตีราคาไว้ในงบกำไรขาดทุน ให้นำส่วนเกินทุนไปรับรู้ในกำไรขาดทุนได้ไม่เกินจำนวนที่เคยรับรู้ไว้ในอดีต ตัวอย่างเช่น ในงวดปัจจุบันกิจการตีราคาสินทรัพย์ Z ใหม่พบว่ามีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ จำนวน 100 บาท ในงวดบัญชีก่อนกิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ Z ไว้จำนวน 60 บาท ในงบกำไรขาดทุน ดังนั้น ในงวดบัญชีปัจจุบันกิจการจึงนำส่วนเกินทุนจากการตีราคา 60 บาทไปรับรู้เป็นกำไรในงบกำไรขาดทุน และส่วนที่เหลือ 40 บาท ให้รับรู้เป็นบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในส่วนของเจ้าของ (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี, 2563)

6. หากการตีราคาใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลง ให้กิจการรับรู้ส่วนที่ลดลงในงบกำไรขาดทุน ทั้งนี้ หากงวดก่อน กิจการมีบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่รับรู้ไว้ในด้านเครดิต ให้นำส่วนที่ลดลงดังกล่าวไปปรับปรุงกับส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ก่อนแล้วจึงรับรู้ส่วนที่เหลือในงบกำไรขาดทุน ตัวอย่างเช่น ในงวดปัจจุบันกิจการตีราคาสินทรัพย์ Z ใหม่พบว่ามีมูลค่าตามบัญชีลดลง จำนวน 100 บาท (ผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์) ในงวดบัญชีก่อน กิจการรับรู้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ Z ไว้ในส่วนของเจ้าของ จำนวน 60 บาท ดังนั้น ในงวดบัญชีปัจจุบัน กิจการจึงนำผลขาดทุนจากการตีราคาใหม่ 60 บาท ไปปรับลดบัญชีส่วนเกินทุนที่รับรู้ในงวดก่อน และนำส่วนที่เหลือ 40 บาท ไปรับรู้เป็นผลขาดทุนจากการตีราคาใหม่ในงบกำไรขาดทุน (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี, 2563)

7. เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ กิจการต้องโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังบัญชีกำไรสะสมโดยไม่ทำผ่านงบกำไรขาดทุน

ตัวอย่างที่ 1 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์: บริษัทเอนพีเออี จำกัด มีสินทรัพย์ที่ใช้สำหรับดำเนินงาน ได้แก่ ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร และยานพาหนะ ซึ่งจัดประเภทเป็นรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (วิธีปฏิบัติทางบัญชีอ้างอิงตามบทที่ 10 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) ผู้บริหารประมาณการอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ดังกล่าวไว้ดังนี้

หน่วย : บาท

	ที่ดิน	อาคาร	เครื่องจักร	ยานพาหนะ
ราคาทุน	10,000	8,000	7,000	4,500
อายุการให้ประโยชน์ (ปี)		20	5	5

ข้อมูลเพิ่มเติม สินทรัพย์ดังกล่าวบริษัทได้มาพร้อมกัน คิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง ซึ่งในปัจจุบันใช้งานมาแล้ว 3 ปี การแสดงรายการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2563 มีดังนี้

หน่วย : บาท

	ที่ดิน	อาคาร	เครื่องจักร	ยานพาหนะ	รวม
ราคาทุน	10,000	8,000	7,000	4,500	29,500
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	-	1,200	4,200	2,700	8,100
มูลค่าตามบัญชี	10,000	6,800	2,800	1,800	21,400

การแสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินมีดังนี้

บริษัทเอนพีเออี จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2563

หน่วย : บาท

สินทรัพย์	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	21,400

ในปี 2563 สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกประกาศข้อกำหนดเพิ่มเติมให้กิจการ NPAEs ตีราคาเพิ่มได้ ผู้บริหารของบริษัทจึงเลือกใช้วิธีวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามวิธีตีราคาใหม่ และได้ให้ผู้ประเมินราคาอิสระประเมินมูลค่าของอาคาร เท่ากับ 7,140 บาท ในขณะที่อาคารมีมูลค่าก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมตามราคาตลาดเท่ากับ 8,500 บาท (ตัวเลขสมมติ)

วิธีที่ 1 การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่ำเสมอกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ อาจทำได้ 2 กรณี ตามประกาศฉบับนี้ ดังนี้

กรณีที่ 1.1 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมอาจปรับโดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ (ปรับมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมโดยอ้างอิงราคาตลาด เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสมเท่ากับราคาที่ตีใหม่) การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต อาคาร (ส่วนที่ตีเพิ่ม) (8,500 - 8,000)	500	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร (1,360 – 1,200)		160
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (7,140 – 6,800) (ส่วนของเจ้าของ)		340
ตีราคาอาคารใหม่		

กรณีที่ 1.2 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมกิจการอาจปรับให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี

มูลค่าอาคารที่ตีราคาใหม่	7,140 บาท
ราคาตามบัญชี	6,800 บาท
ดังนั้น สัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีคิดเป็น	$\frac{7,140}{6,800}$ = 105%

ตามกรณีนี้ บริษัทจะนำราคาทุนเดิมและค่าเสื่อมราคาสะสมของอาคารไปปรับปรุงกับสัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าตามบัญชี คือ 105% การคำนวณแสดงได้ดังนี้

	การคำนวณ		ปรับปรุงส่วนที่เพิ่ม
ราคาทุนเดิม	8,000 X 105%	=	8,400 บาท
ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,200 X 105%	=	1,260 บาท

การบันทึกบัญชีแสดงดังนี้

เดบิต อาคาร (ส่วนที่ตีเพิ่ม) (8,400 – 8,000)	400	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร (1,260 – 1,200)		60
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ส่วนของเจ้าของ)		340
ตีราคาอาคารใหม่		

วิธีที่ 2 ให้กิจการนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ (ตามวิธีนี้จะเปรียบเทียบราคาตามบัญชีกับจำนวนที่ตีราคาใหม่ ณ วันที่กิจการตีราคาใหม่)

มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม	8,000	บาท
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,200	บาท
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ตีราคาใหม่	6,800	บาท

นำมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ตีราคาใหม่ไปเปรียบเทียบกับจำนวนของราคาที่ตีใหม่ดังนี้

ราคาที่ตีใหม่	7,140	บาท
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ตีราคาใหม่	6,800	บาท
มูลค่าอาคารเพิ่มขึ้น (ผลต่าง)	340	บาท

ผลต่างที่เกิดขึ้นพบว่ามูลค่าของราคาที่ตีใหม่สูงกว่าราคาตามบัญชี จำนวน 340 บาท

การบันทึกบัญชีแสดงดังนี้

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,200	
เครดิต อาคาร (8,000 – 7,140)		860
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ส่วนของเจ้าของ)		340
ตีราคาอาคารใหม่		

ในการบันทึกบัญชีดังกล่าว บริษัทจะกลับรายการค่าเสื่อมราคาสะสมทั้งหมด 1,200 บาท และปรับลดมูลค่าอาคาร จำนวน 860 บาท เพื่อให้ราคาตามบัญชีเท่ากับ 7,140 บาท ทั้งนี้ บริษัทจะเริ่มคิดค่าเสื่อมราคาใหม่ด้วยจำนวนของราคาที่ตีใหม่ ณ วันที่ตีราคาสินทรัพย์ใหม่

	ราคาทุน (1)	ค่าเสื่อมราคาสะสม (2)	ราคาตามบัญชี (3) = (1) – (2)	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์
วิธีที่ 1				
- กรณีที่ 1	8,500	1,360	7,140	340
- กรณีที่ 2	8,400	1,260	7,140	340
วิธีที่ 2	7,140	0	7,140	340

ไม่ว่ากิจการจะใช้วิธีที่ 1 หรือวิธีที่ 2 มูลค่าสินทรัพย์ที่ตีเพิ่ม และบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาเพิ่มจะไม่แตกต่างกัน ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเพิ่มที่เป็นยอดเคลื่อนไหว ส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของในงบแสดงฐานะการเงิน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

บริษัทเอนพีเออี จำกัด	
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)	
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2563	
	หน่วย : บาท
สินทรัพย์	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	7,140
หนี้สินและส่วนของเจ้าของ	
ส่วนของเจ้าของ	
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	340

ในกรณีที่ตีราคาใหม่แล้วทำให้ราคาตามบัญชีลดลง

ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้ส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่เป็นรายการในงบกำไรขาดทุน ดังตัวอย่างที่ 2

ตัวอย่างที่ 2 การตีราคาใหม่ทำให้ราคาตามบัญชีลดลง: จากตัวอย่างที่ 1 บริษัทเอ็นพีเออี จำกัด ตีราคาอาคารใหม่พบว่ามีมูลค่าเท่ากับ 6,120 บาท และสมมติให้มีส่วนเกินทุนที่เคยรับรู้ในงวดก่อนด้านเครดิตจำนวน 300 บาท

หากบริษัทเลือกปรับปรุงตามวิธีที่ 2 โดยนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,200	
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	300	
ขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	380	
เครดิต อาคาร (8,000 - 6,120)		1,880
ตีราคาอาคารใหม่		

ในกรณีที่กิจการขายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้กำหนดให้โอนส่วนเกินทุนไปยังบัญชีกำไรสะสมโดยไม่ผ่านกำไรขาดทุน ดังแสดงในตัวอย่างที่ 3

ตัวอย่างที่ 3 ขายที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และโอนส่วนเกินทุน : สมมติว่าบริษัทขายอาคารในราคา 8,500 บาท ซึ่งมีราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมเท่ากับ 8,000 บาท และค่าเสื่อมราคาสะสมเท่ากับ 1,200 บาท ส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่ในงวดก่อนจำนวน 300 บาท การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต เงินสด	8,500	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	1,200	
เครดิต อาคาร		8,000
กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์		1,700
ขายอาคาร		

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	300	
เครดิต กำไรสะสม		300
โอนส่วนเกินทุนในส่วนของเจ้าของไปยังกำไรสะสม		

การคิดค่าเสื่อมราคา

ในกรณีที่กิจการตีราคาใหม่ จำนวนที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคา คือ มูลค่าของราคาที่ตีใหม่ หักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ โดยค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุน ยกเว้น กรณีที่กิจการต้องนำค่าเสื่อมราคาไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์รายการอื่น

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่ดินอาคารและอุปกรณ์ตามข้อกำหนดของ TFRS for NPAEs รวมถึงการเปิดเผยถึงวันที่ตีราคาใหม่ แหล่งข้อมูลของมูลค่ายุติธรรมที่กิจการใช้ ข้อเท็จจริงที่ผู้ประเมินอิสระมีส่วนร่วม การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลจากการตีราคาใหม่ การรับรู้หรือการกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าไปยังงบกำไรขาดทุน ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่แสดงให้เห็นการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวด เป็นต้น

ในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นครั้งแรกให้กิจการใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป (Prospective Application) ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้

■ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

TFRS for NPAEs ให้คำนิยามของ “อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน” ว่าหมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ได้แก่ ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร ส่วนควบอาคาร หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครองโดยเจ้าของ หรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน โดยกิจการมีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพื่อวัตถุประสงค์ (1) หาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือ (2) จากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้ง 2 อย่าง ทั้งนี้ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าวกิจการไม่ได้มีไว้เพื่อใช้ในการผลิต หรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554)

หลักการบัญชีตาม TFRS for NPAEs ฉบับเดิมกำหนดให้กิจการวัดมูลค่ารายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเมื่อเริ่มแรก และภายหลังการรับรู้รายการตามวิธีราคาทุน แต่ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มทางเลือกของวิธีการวัดมูลค่าสำหรับรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน โดยอนุญาตให้กิจการเลือกวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการตามวิธีมูลค่ายุติธรรมได้ (นอกจากวิธีราคาทุน)

หากกิจการเลือกใช้วิธีใดในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการแล้ว กิจการต้องใช้วิธีเดียวกันทั้งหมดสำหรับรายการอสังหาริมทรัพย์

ในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีทุกข้อ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563) ดังนี้

1. วัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรมทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

2. รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดที่เกิดขึ้น

ตัวอย่างที่ 4 รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม: บริษัทเอนพีเออี จำกัด มีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2562 จำนวน 100 บาท (มูลค่ายุติธรรม) ต่อมา ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2563 มูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 120 บาท การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	20	
เครดิต กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม		20
รับรู้กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (120 – 100)		

ข้อมูลเพิ่มเติม หากสมมติว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2563 ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน A เท่ากับ 80 บาท การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม	20	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		20
รับรู้ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (100 – 80)		

3. ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมอย่างต่อเนื่อง จนกว่าจะจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น หรือมีการเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการ ถึงแม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันได้จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาราคาตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

4. สภาวิชาชีพบัญชีสนับสนุน (ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมโดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระ ที่มีความเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น หรือกิจการอาจใช้มูลค่ายุติธรรมที่หาได้โดยตรงจากแหล่งข้อมูลที่เชื่อถือได้

การโอนเปลี่ยนแปลง

5. การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้อสังหาริมทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

5.1 เริ่มใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

5.2 เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ไว้เพื่อขาย ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ

5.3 สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

5.4 เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

6. หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและสินค้าคงเหลือ จะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลง และจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง กล่าวคือ ไม่เกิดกำไรขาดทุนจากการโอนเปลี่ยนประเภท

7. การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้าคงเหลือ ซึ่งกิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน เป็นราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ให้ปฏิบัติตามบทที่ 10 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) หรือสินค้าคงเหลือ (ให้ปฏิบัติตามบทที่ 8 สินค้าคงเหลือ)

ตัวอย่างที่ 5 โอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินค้าคงเหลือ: บริษัท เอ็นพีเออี จำกัด ได้โอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

รายการ	มูลค่ายุติธรรม (บาท)	โอนเปลี่ยนแปลงเป็นรายการ
อสังหาริมทรัพย์ A	1,000	สินค้าคงเหลือ
อสังหาริมทรัพย์ B	1,500	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
รวม	2,500	

การบันทึกโอนเปลี่ยนแปลงประเภทจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ให้กิจการใช้มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นราคาทุนของสินค้าคงเหลือ และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่โอนเปลี่ยนแปลงประเภท การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต	สินค้าคงเหลือ (A)	1,000	
	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (B)	1,500	
	เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (A)		1,000
	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (B)		1,500
โอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินค้าคงเหลือ และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์			

8. การโอนอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน (ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการโอนเปลี่ยนแปลงการใช้งาน

ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี กำหนดให้กิจการรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เช่นเดียวกับการใช้วิธีตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เช่น กิจการโอนสินทรัพย์ A (สินทรัพย์มีไว้ใช้งาน) มีมูลค่าตามบัญชี 100 บาท เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน A มีมูลค่ายุติธรรม 120 บาท กิจการต้องรับรู้ผลต่าง 20 บาท เป็นส่วนเกินจากการตีราคาสินทรัพย์แสดงไว้ในส่วนของเจ้าของตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้

ตัวอย่างที่ 6 โอนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน: บริษัทเอ็นพีเออี จำกัด มีอาคารสำหรับใช้งาน ซึ่งผู้บริหารมีความตั้งใจไปให้ลูกค้าเช่า อาคารมีราคาทุนเท่ากับ 500 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสมเท่ากับ 125 บาท

ณ วันที่โอนเปลี่ยนแปลงประเภท อาคารมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 400 บาท

การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน - อาคาร	400	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	125	
เครดิต อาคาร		500
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		25
โอนอาคารเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		

การบันทึกบัญชีข้างต้นพบว่า มีส่วนเกินในมูลค่ายุติธรรมจำนวน 25 บาท บริษัทรับรู้ในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ภายใต้ส่วนของเจ้าของในงบแสดงฐานะการเงิน และจะโอนไปยังบัญชีกำไรสะสมเมื่อจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ข้อมูลเพิ่มเติม ในระหว่างปี บริษัทขายอาคาร (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) ในราคา 420 บาท การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต เงินสด	420	
เครดิต อาคาร (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)		400
กำไรจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		20
ขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		

ณ วันที่โอนเปลี่ยนแปลงประเภทจากอาคารที่มีไว้ใช้งานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน บริษัทได้รับรู้ผลต่างไว้ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของ ตามประกาศฉบับนี้กำหนดให้บริษัทโอนไปยังกำไรสะสมเมื่อจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	25	
เครดิต กำไรสะสม		25
โอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสม		

9. การโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอนในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด เช่น กิจการโอนสินค้าคงเหลือ A มีราคาตามบัญชี 100 บาท ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน A มีมูลค่ายุติธรรม 120 บาท ผลต่างจำนวน 20 บาท ให้รับรู้เป็นรายการกำไรในงบกำไรขาดทุน

ตัวอย่างที่ 7 โอนสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน: บริษัทเอ็นพีเออี จำกัด ได้ก่อสร้างคอนโดเพื่อขายให้กับลูกค้า ในเวลาต่อมาบริษัทได้เปลี่ยนแผนดังกล่าวโดยนำคอนโดในโซน A ไปเป็นคอนโดเพื่อให้ลูกค้าเช่า คอนโดโซน A มีราคาทุนเท่ากับ 500 บาท และมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 600 บาท บริษัทรับรู้มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรม การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน - คอนโดโซน A	600	
เครดิต สินค้าคงเหลือ - คอนโดโซน A		500
กำไรจากการเปลี่ยนแปลงประเภท		100
โอนสินค้าคงเหลือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		

จากการเปลี่ยนแปลงประเภทข้างต้นพบว่า มีผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่ายุติธรรมและราคาทุนของสินค้าคงเหลือจำนวน 100 บาท ซึ่งรับรู้ในงบกำไรขาดทุน

หลักการบัญชีเกี่ยวกับการโอนเปลี่ยนแปลงประเภทข้างต้นสรุปได้ดังนี้

การโอนเปลี่ยนแปลงประเภท	หลักการบัญชี
โอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ	ให้รับรู้สินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนตามมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่โอน
โอนสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	ให้รับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้าคงเหลือ ณ วันที่โอน ผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่ายุติธรรมและราคาทุนของสินค้าคงเหลือให้รับรู้ในกำไรขาดทุน (งบกำไรขาดทุน)
โอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	ให้รับรู้ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ด้วยราคาทุนตามมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่โอน
โอนที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	ให้รับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ณ วันที่โอน ผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่ายุติธรรมและราคาทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ให้รับรู้เป็นบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของ และจะโอนไปยังกำไรสะสมเมื่อจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

การเปิดเผยข้อมูลและการปฏิบัติเมื่อมีการเปลี่ยนแปลง

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดใน TFRS for NPAEs และในกรณีที่กิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามประกาศฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในเรื่องต่อไปนี้

- นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรม
- แหล่งข้อมูลของมูลค่ายุติธรรมที่กิจการใช้ รวมถึง การใช้ผู้ประเมินอิสระ
- การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีต้นงวดและปลายงวด ที่ครอบคลุมส่วนที่ซื้อเพิ่ม การจัดประเภทไว้เพื่อขาย ผลกำไรจากการปรับมูลค่ายุติธรรม การโอนไปเป็นที่ดินอาคารและอุปกรณ์ หรือสินค้าคงเหลือ

การนำมาถือปฏิบัติเมื่อเปลี่ยนแปลงตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการที่เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมนำผลกระทบไปปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดเมื่อนำมาใช้ครั้งแรก

สรุป

ในปี พ.ศ. 2554 TFRS for NPAEs ไม่อนุญาตให้กิจการ NPAEs ตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพิ่มได้ ต่อมาใน ปี พ.ศ. 2563 สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยเปิดทางเลือกให้กิจการ NPAEs ตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพิ่มได้ อย่างไรก็ตาม ในการเลือกใช้ทางเลือกตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ กิจการ NPAEs ควรคำนึงถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับจากการนำมาใช้จัดทำงบการเงิน ถึงแม้ว่าการใช้วิธีตีราคาใหม่กับวิธีมูลค่ายุติธรรมจะสะท้อนมูลค่าปัจจุบันของรายการในงบการเงิน และช่วยเพิ่มคุณภาพของงบการเงิน (Hadiyanto et al., 2018) ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน (Jaijairam, 2013) แต่ก็มีต้นทุนในการจัดหา หรือการประเมินมูลค่าที่สูงกว่าวิธีราคาทุน รวมทั้ง อาจทำให้เพิ่มความเสี่ยงในการประมาณการและการบิดเบือนข้อมูล (Elad, 2004; Muhammad and Ghani, 2014) ซึ่งจะนำไปสู่การตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน (Argiles, Aliberch, & Blandon, 2012) ดังนั้น การเปิดทางเลือกให้กับกิจการ NPAEs อาจเป็นต้นทุนหรือประโยชน์ขึ้นอยู่กับความต้องการของกิจการและผู้ใช้งบการเงิน รวมทั้ง ผู้ใช้งบการเงินอาจต้องทำความเข้าใจถึงที่มาของการได้มาซึ่งราคาที่ตีใหม่ หรือมูลค่ายุติธรรมดังที่กล่าวไว้แล้วในบทความนี้

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

กนกพร นาคทับที. (2563). ทิศทางการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ. *การอบรมสัมมนาการบรรยายแนวทางการปรับปรุง NPAE – การศึกษาผลกระทบต่อนักบัญชีและสาธารณชน (ตอนที่ 1)* วันที่ 18 มิถุนายน 2563. สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th.

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ ศิลปพร ศรีจั่นเพชร พจน์ วีรศุทธากร และพิมพ์ใจ วีรศุทธากร. (2556). *คำอธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ.* กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสาหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th.

_____. (2554). *มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th.

_____. *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2562) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th.

_____. *มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2562) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th.

ศิลปพร ศรีจั่นเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี. (2563). *การบัญชีชั้นกลาง 1.* กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.

ภาษาอังกฤษ

Argiles, J., Aliberch, A., & Blandon, J. (2012). A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture: using fair value and historical cost for biological assets valuation. *Revista de Contabilidad,* 15(1), 109-142.

Elad, C. (2004). Fair value accounting in the agricultural sector: some implications for international accounting harmonization. *European Accounting Review,* 13(4), 621-641.

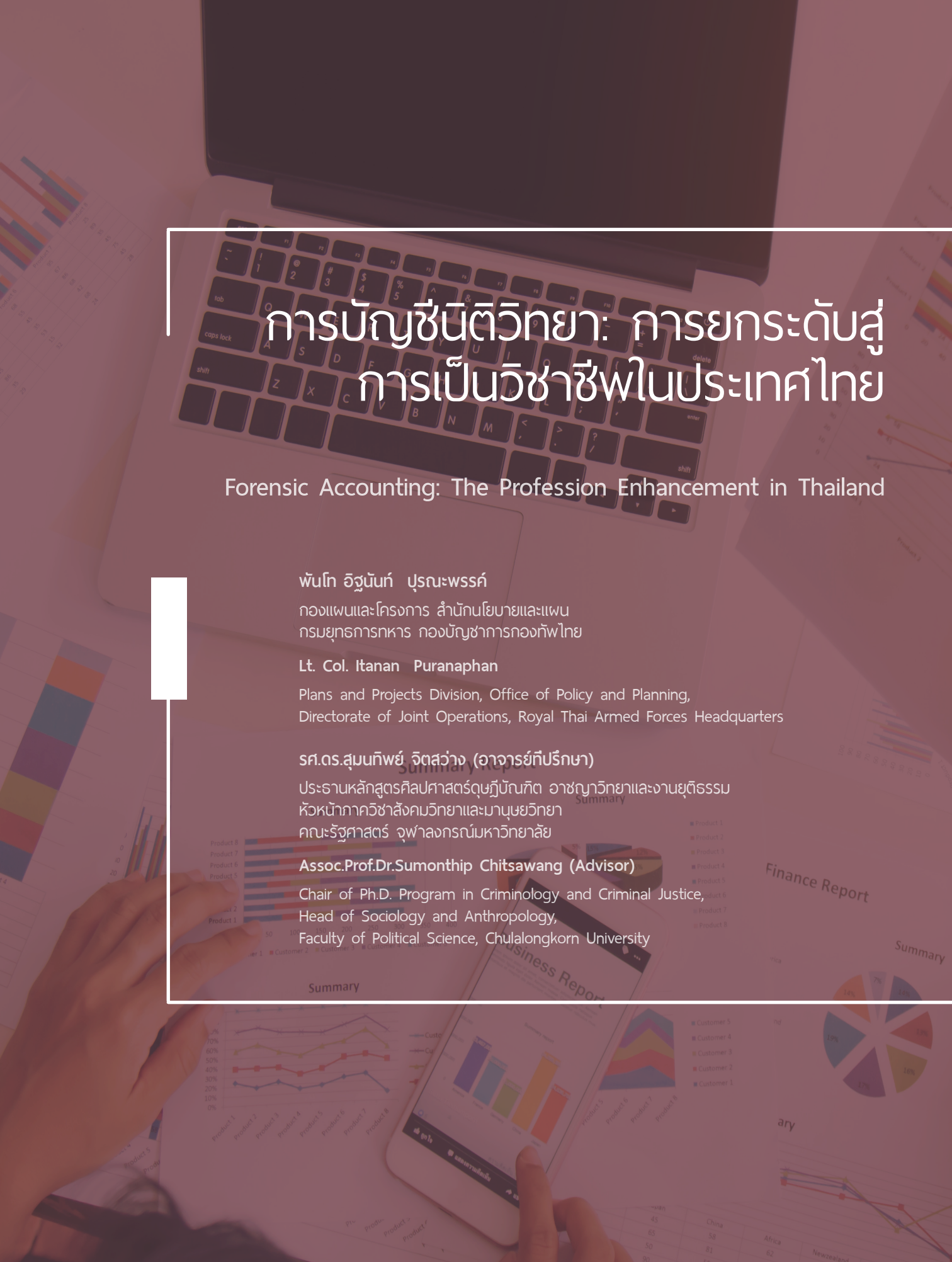
Hadiyanto, A., Puspitasari, E. & Ghani, E. K. (2018). The effect of accounting methods on financial reporting quality. *International Journal of Law and Management,* 60(6), 1401-1411. https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2017-0022

Jaijairam, Paul. (2013). Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting. *Review of Business Information Systems,* 17(1). 1-6. 10.19030/rbis.v17i1.7579.

Menicucci, E. & Paolucci, G. (2016). Fair value accounting and the financial crisis: a literture-based analysis. *Journal of Financial Reporting and Accounting,* 14(1), 49-71. https://doi.org/10.1108/JFRA-05-2014-0049

Muhammad, K. & Ghani, E. K. (2014). A fair value model for bearer biological assets in promoting corporate governance: a proposal. *Journal of Agricultural Studies*, 2(1), 16-26.

Rayman, R. (2007). Fair value accounting and the present value fallacy: the need for an alternative conceptual framework. *British Accounting Review,* 39(3), 211-225.



การบัญชีนิติวิทยา: การยกระดับสู่การเป็นวิชาชีพในประเทศไทย

Forensic Accounting: The Profession Enhancement in Thailand

พันโท อิฐนันท์ ปุรณะพรรค์

กองแผนและโครงการ สำนักนโยบายและแผน
กรมยุทธการทหาร กองบัญชาการกองทัพไทย

Lt. Col. Itanan Puranaphan

Plans and Projects Division, Office of Policy and Planning,
Directorate of Joint Operations, Royal Thai Armed Forces Headquarters

รศ.ดร.สุมนทิพย์ จิตสว่าง (อาจารย์ที่ปรึกษา)

ประธานหลักสูตรศิลปศาสตร์ดุษฎีบัณฑิต อาชญาวิทยาและงานยุติธรรม
หัวหน้าภาควิชาสังคมวิทยาและมานุษยวิทยา
คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Assoc.Prof.Dr.Sumonthip Chitsawang (Advisor)

Chair of Ph.D. Program in Criminology and Criminal Justice,
Head of Sociology and Anthropology,
Faculty of Political Science, Chulalongkorn University

การบัญชีนิติวิทยา: การยกระดับสู่การเป็นวิชาชีพในประเทศไทย

พันโท อิฐนันท์ ปุรณะพรรค์[1]
กองแผนและโครงการ สำนักนโยบายและแผน
กรมยุทธการทหาร กองบัญชาการกองทัพไทย

รศ.ดร.สุมนทิพย์ จิตสว่าง (อาจารย์ที่ปรึกษา)
ประธานหลักสูตรศิลปศาสตร์ดุษฎีบัณฑิต อาชญาวิทยาและงานยุติธรรม
หัวหน้าภาควิชาสังคมวิทยาและมานุษยวิทยา
คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 9 มิถุนายน 2563
วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 7 กรกฎาคม 2563
วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 10 กรกฎาคม 2563

บทคัดย่อ

"การบัญชีนิติวิทยา" เป็นคำที่วงการนักบัญชีและผู้สอบบัญชีเคยได้ยินมากว่า 20 ปีแล้ว แต่ยังไม่เป็นที่รู้จักแพร่หลายในสังคมไทย ส่วนใหญ่ยังไม่เข้าใจความหมาย ไม่ทราบบทบาทหน้าที่ และความสำคัญของอาชีพนี้ ทั้งที่นักบัญชีนิติวิทยาเป็นผู้อยู่เบื้องหลังกระบวนการยุติธรรมที่สำคัญยิ่ง ในการสืบสวน รวบรวม และพิสูจน์พยานหลักฐานในคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ รวมทั้งการเป็นพยานผู้เชี่ยวชาญในชั้นศาล

บทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอความหมายและบทบาทหน้าที่ของนักบัญชีนิติวิทยาความเกี่ยวข้องระหว่างการบัญชีนิติวิทยากับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจและอาชญากรรมไซเบอร์ รวมทั้งความคืบหน้าของการขับเคลื่อนการยกระดับการบัญชีนิติวิทยาสู่การเป็นวิชาชีพในประเทศไทย เพื่อเป็นกลไกในการป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจสมัยใหม่ซึ่งใช้การก่ออาชญากรรมไซเบอร์เป็นเครื่องมือในบริบทสังคมยุคโลกาภิวัตน์ดิจิทัล

คำสำคัญ: *การบัญชีนิติวิทยา อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ อาชญากรรมไซเบอร์ อาชญาวิทยา กระบวนการยุติธรรม*

---

[1] นิสิต ปริญญาเอก อาชญาวิทยาและงานยุติธรรม จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ข้าราชการสำนักนโยบายและแผน กรมยุทธการทหาร กองบัญชาการกองทัพไทย ผู้อำนวยการสถาบันฝึกอบรมการบัญชี Creative Accounting Academy และอาจารย์พิเศษมหาวิทยาลัยต่าง ๆ Line ID: itanan.cando Facebook Page: Creative Accounting Academy

Forensic Accounting: The Profession Enhancement in Thailand

Lt. Col. Itanan Puranaphan

Plans and Projects Division, Office of Policy and Planning,
Directorate of Joint Operations, Royal Thai Armed Forces Headquarters

Assoc.Prof.Dr.Sumonthip Chitsawang (Advisor)

Chair of Ph.D. Program in Criminology and Criminal Justice,
Head of Sociology and Anthropology,
Faculty of Political Science, Chulalongkorn University

Received: June 9, 2020
Revised: July 7, 2020
Accepted: July 10, 2020

ABSTRACT

"Forensic Accounting" has been well-known and related to accountant and auditor field for over 20 years. However, forensic accounting is still very new and not familiar to Thai society, most people don't understand the definition, the role and the importance of this occupation. Despite the fact that forensic accountant is a wire-puller in criminal justice system for investigation collection and demonstrating that the testimony in economic crime lawsuit, other than be expert witness in the court.

The objective of this article is to present the definition and role of forensic accountant. This article illustrates the relevance between forensic accounting vs. economic crime and cybercrime. In addition to the progress of the implementation to enhance forensic accounting towards profession in Thailand for the prevention and suppression of modern economic crime with the use of cybercrime in the social context of digital globalization.

Keywords: *Forensic Accounting, Economic Crime, Cybercrime, Criminology, Criminal Justice System*

บทนำ

Forensic Accounting มีผู้แปลเป็นภาษาไทยในหลายคำ เช่น การบัญชีนิติเวช การบัญชีสืบสวน (นิอร องอาจสิทธิกุล และ เสาวนีย์ สิชฌวัฒน์, 2546) การบัญชีนิติเวชศาสตร์ และการบัญชีนิติวิทยา (สมชาย ศุภธาดา, 2562) ซึ่ง ศิรินทิพย์ จ้อยพุดซา (2563) กล่าวว่า ผศ.สมชาย ศุภธาดา[2] เป็นผู้ที่ทำให้ประเทศไทยรู้จักคำว่า Forensic Accounting จากบทความเรื่อง “การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลาที่นักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ” ในวารสารนักบัญชีปี 2541 ซึ่งผ่านมาถึงปัจจุบันปี 2563 ถือเป็นความพยายามกว่า 20 ปี แห่งการขับเคลื่อนวิชาชีพด้านการบัญชีนิติวิทยาให้เกิดขึ้นในประเทศไทย

โครงการวุฒิบัตรวิชาชีพด้านการบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accounting Certificate: FAC) เป็นการขับเคลื่อนโยบายก้าวแรกที่สำคัญของการยกระดับวิชาชีพด้านนี้ ในการสร้างนักบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accountant) สำหรับเป็นกลไกในการป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจสมัยใหม่ ซึ่งใช้การก่ออาชญากรรมไซเบอร์เป็นเครื่องมือ เพื่อให้ภาครัฐและภาคเอกชนมีความโปร่งใสและมีธรรมาภิบาลอันจะนำพาสังคมและประเทศชาติก้าวสู่ความเจริญศิวิไลซ์ต่อไป

การบัญชีนิติวิทยาคืออะไร

Institute of Certified Forensic Accountants (ICFA) กล่าวว่า การบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accounting) ไม่ใช่ นิติวิทยาศาสตร์ (Forensic Science) นิติจิตเวช (Forensic Psychiatry) หรือ นิติอาชญาวิทยา (Forensic Criminology) ฯลฯ ที่เกี่ยวกับความตาย แต่นักบัญชีนิติวิทยา เกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรม การสืบสวน การวิเคราะห์ทางการเงิน และกระบวนการบัญชี การตรวจจับทุจริต (Fraud) หรืออาชญากรรมเศรษฐกิจ (White-collar Crime) เป็นงานส่วนหนึ่งของการบัญชี การทุจริตสามารถป้องกันได้โดยผู้ตรวจสอบภายใน (Internal Audit) หรือภายนอก (External Audit) ตรวจสอบเป็นระยะ เพื่อตรวจสอบการปฏิบัติตามระเบียบ (Compliance) ของบัญชีบริษัทให้เป็นไปตามหลักการบัญชีและนโยบายองค์กร ดังนั้น จำเป็นต้องสร้างการบัญชีประเภทใหม่เพื่อพิสูจน์การทุจริต ระบุรายการธุรกรรมการทุจริต เรียกการบัญชีในด้านนี้ว่า “การบัญชีนิติวิทยา” ซึ่งนักบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accountant) ต้องมีทักษะการบัญชี การตรวจสอบ (Auditing) และการสืบสวน (Investigative) ต้องตอบสนองและสื่อสารข้อมูลทางการเงินอย่างรัดกุมชัดเจนในการพิจารณาคดีในชั้นศาลในฐานะพยานผู้เชี่ยวชาญ (Expert Witnesses) และที่ปรึกษาในการดำเนินคดี (Litigation Consultants)

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) กล่าวว่า นักบัญชีนิติวิทยา รวมความรู้ด้านการบัญชีกับทักษะการสืบสวนในการสนับสนุนการดำเนินคดี นักบัญชีนิติวิทยาอาจถูกว่าจ้างโดยสำนักงานสอบบัญชีในแผนกการบัญชีนิติวิทยา สำนักงานที่ปรึกษาด้านความเสี่ยงและการบัญชีนิติวิทยา สำนักงานทนายความ หน่วยงานบังคับใช้กฎหมาย บริษัทประกันภัย หน่วยงานภาครัฐ สถาบันการเงิน เนื่องจากความต้องการนักบัญชีนิติวิทยาของสังคมในการต่อต้านทุจริตที่เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว ตัวอย่างงานที่เกี่ยวข้องกับนักบัญชีนิติวิทยา เช่น การฟอกเงิน (Money laundering) การสืบสวนการทุจริตของพนักงาน (Employee fraud investigations) ตรวจสอบการ Kiting การทุจริตในการทำสัญญาและจัดซื้อจัดจ้าง (Contract and procurement fraud) การยักยอกทรัพย์สิน (Asset misappropriation) การทุจริตในหลักทรัพย์ (หุ้น) (Securities fraud) การทุจริตในงบการเงิน (Financial statement fraud) การล้มบนฟูก (Bankruptcy fraud) และการทุจริตบัตรเครดิต (Credit card fraud) เป็นต้น

---

[2] ประธานคณะอนุกรรมการขับเคลื่อน โครงการประกาศนียบัตรความรู้ด้านการบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accounting Certificate: FAC) สภาวิชาชีพบัญชีฯ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (เคยดำรงตำแหน่งหัวหน้าภาควิชาการบัญชี / รองคณบดี / ผู้อำนวยการโครงการ MBA)

Association of International Certified Professional Accountants (AICPA) ระบุใน Statement on standard for forensic services No.1 ถึงการให้บริการของนักบัญชีนิติวิทยา 2 ภารกิจ ได้แก่

1. การดำเนินคดี (Litigation) ในฐานะพยานผู้เชี่ยวชาญ (Expert Witness) ที่ปรึกษา (Consultant) คนกลาง (Neutral) ผู้ไกล่เกลี่ย (Mediator) หรือ อนุญาโตตุลาการ (Arbitrator) เพื่อแก้ไขข้อพิพาทของคู่กรณี ซึ่งไม่จำกัดแค่เพียงการดำเนินคดีในชั้นศาลเท่านั้นแต่รวมถึงวิธีทางเลือกอื่นด้วย ซึ่งเป็นไปตามหลักการเบี่ยงเบนคดี (Diversion) ยุติธรรมทางเลือก (Alternative Justice) และยุติธรรมเชิงสมานฉันท์ (Restorative Justice) เพื่อแก้ปัญหาอาญาเฟ้อ คดีล้นศาล คนล้นคุก (จุฑารัตน์ เอื้ออำนวย, 2562)

2. การสืบสวน (Investigation) เพื่อตอบสนองต่อข้อสงสัยที่อาจมีการกระทำผิดกฎหมาย โดยรวบรวม (Collect) วิเคราะห์ (Analyze) ประเมิน (Evaluate) หรือตีความหลักฐาน (Interpret Evident) ในการช่วยเหลือผู้มีส่วนได้เสีย (เช่น ลูกค้า คณะกรรมการ ผู้ตรวจสอบ (ผู้สอบบัญชี/ผู้ตรวจสอบภายใน) และผู้กำกับดูแล เป็นต้น) ให้ได้ข้อสรุปต่อข้อสงสัยนั้น

สมชาย ศุภธาดา (2562) กล่าวว่า การบัญชีนิติวิทยา เกี่ยวข้องกับการประยุกต์ความรู้ด้านการบัญชี การเงิน เศรษฐศาสตร์ สถิติ กฎหมาย การวิจัย และเทคนิควิธีการสืบสวน เพื่อเก็บข้อมูล ทำการวิเคราะห์ และสื่อสารสิ่งที่ค้นพบ เพื่อประโยชน์ต่อกระบวนการยุติธรรม ถือว่าเป็นการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์หรือค้นพบหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริตหรือคดีความที่มีลักษณะแตกต่างจากการตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีทั่วไป

จากคำอธิบายขององค์กรที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีนิติวิทยาและ ผศ.สมชาย ศุภธาดา ผู้บุกเบิกการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย สรุปได้ว่า การบัญชีนิติวิทยา คือ การนำศาสตร์และทักษะศิลป์ด้านการบัญชี การเงิน เศรษฐศาสตร์ การตรวจสอบ การสืบสวน กฎหมาย อาชญาวิทยา และกระบวนการยุติธรรม มาประยุกต์ใช้ในการป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Crime) ด้วยการสืบสวนรวบรวมตรวจพิสูจน์พยานหลักฐานทางการเงิน และ/หรือ เป็นพยานผู้เชี่ยวชาญในชั้นศาล เป็นที่ปรึกษาในการดำเนินคดี หรือเป็นผู้ไกล่เกลี่ย ตามลักษณะและข้อตกลงในการรับงาน

การบัญชีนิติวิทยากับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจและอาชญากรรมไซเบอร์

คณะอนุกรรมการขับเคลื่อนโครงการประกาศนียบัตรความรู้ด้านการบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accounting Certificate: FAC) สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ กล่าวถึงสาเหตุที่ต้องมีนักบัญชีนิติวิทยาและโครงการ FAC เนื่องจาก (1) การทุจริตแพร่หลายสร้างความเสียหายอย่างมากต่อองค์กร (2) กิจการล้มละลายจากการแต่งงบการเงิน (3) ความขัดแย้งทางธุรกิจการฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายระหว่างกัน (4) การฟอกเงินระบาด (5) สายงานบัญชีบางส่วนถูกแทนที่ด้วย Artificial Intelligence (AI) (6) คดีอาชญากรรมที่สร้างความเสียหายทางเศรษฐกิจในวงกว้าง

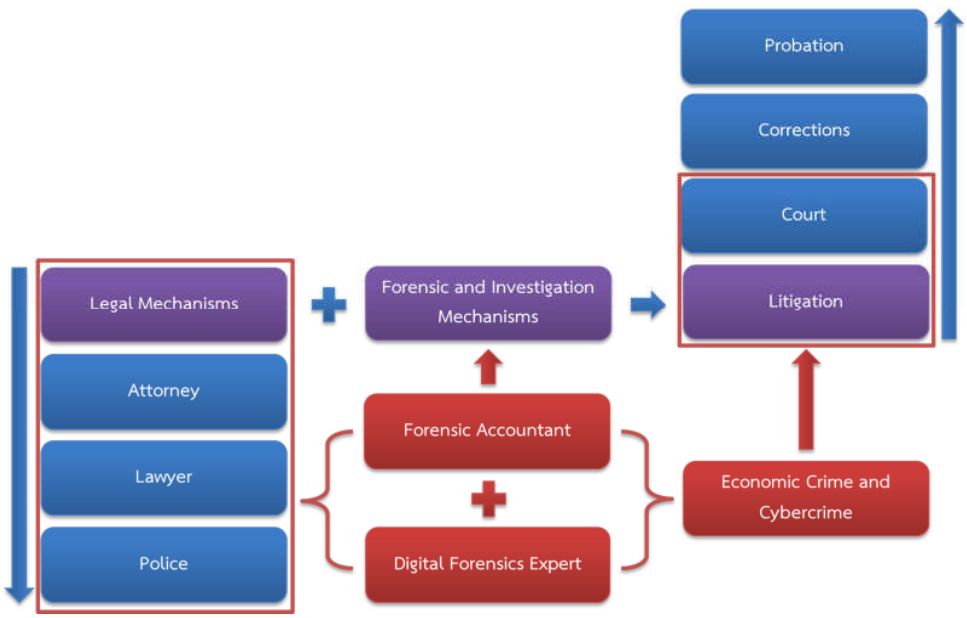
The Federal Bureau of Investigation (FBI) ระบุว่าอาชญากรรมทางการเงิน (Financial Crime) ประกอบด้วย การทุจริตในองค์กร (Corporate Fraud) การทุจริตสินค้าและหลักทรัพย์ (Commodities and Securities Fraud) การทุจริตการจำนองทรัพย์สิน (Mortgage Fraud) การทุจริตด้านสุขภาพ (Healthcare Fraud) การทุจริตสถาบันการเงิน (Financial Institution Fraud) การทุจริตการประกันภัย (Insurance Fraud) การหลอกลวงผู้บริหารโภค (Mass Marketing Fraud) และการฟอกเงิน (Money Laundering) ซึ่งอาชญากรรมการเงิน (Financial Crime) ถูกเรียกว่า อาชญากรรมเศรษฐกิจ (Economic Crime) หรืออาชญากรรมปกขาว (White-collar Crime) ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดเพิ่มเติม เช่น การใช้ข้อมูลภายในสำหรับการซื้อขายสินค้าหรือหลักทรัพย์ (Insider Dealing / Trading) การเงินของผู้ก่อการร้ายหรือการสนับสนุนทางการเงินแก่ผู้ก่อการร้าย (Terrorist Financing)

การละเมิดกฎหมายตลาดหลักทรัพย์และการปั่นหุ้น (Market Abuse and Market Manipulation) (Nic Ryder, 2018) และ ACFE ได้จัดประเภทของการทุจริตเป็น 3 ประเภท เป็น The Fraud Tree (ต้นไม้ทุจริต) ได้แก่ (1) การคอรัปชั่น (Corruption) ได้แก่ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflict of Interest) การติดสินบน (Bribery) การให้ค่าธรรมเนียมที่ผิดกฎหมาย (Illegal Gratuities) การข่มขู่เรียกร้องผลประโยชน์ (Economic Extortion) (2) การยักยอกทรัพย์สิน (Asset Misappropriation) ได้แก่ การยักยอกเงินสด (Cash) การยักยอกสินค้าและทรัพย์สินอื่น ๆ (Inventory and All Other Assets) (3) ทุจริตงบการเงิน (Financial Statement Fraud) ได้แก่ Financial และ Non-Financial เช่น การตกแต่งกำไร (Earnings Management & Manipulation) ให้ Overstatements หรือ Understatement การปลอมแปลงหนังสือรับรองการจ้างงาน เอกสารภายในและเอกสารภายนอก เป็นต้น อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ เป็นการฉ้อโกงหรือหลอกลวงที่กระทำโดยผู้เชี่ยวชาญด้านการเงิน ธุรกิจ เทคโนโลยีสมัยใหม่ ที่มีความชำนาญจากประสบการณ์ทางวิชาชีพ โดยช่องว่างของกฎหมาย รวมทั้งอาศัยอำนาจของนักการเมืองในการกระทำผิด เนื่องจากอาชญากรรมทางเศรษฐกิจมักกระทำโดยผู้ที่มีสิทธิพิเศษในชนชั้นนายทุนซึ่งมีการฟ้องร้องดำเนินคดีอย่างจริงจังน้อยมาก (สมชาย ศุภธาดา, 2562 : 8-2) ซึ่งเป็นความเหลื่อมล้ำทางสังคม (Inequality) ของระบบทุนนิยม (Capitalism) ระหว่างชนชั้นนายทุน (Capitalist) และชนชั้นแรงงาน (Wage Workers) ตามทฤษฎีของ Karl Marx (กีรติ ชื่นพิทยาธร, 2562)

การที่ผู้เสียหายจะดำเนินคดีต่อผู้กระทำผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าว รวมทั้งอาชญากรรมทางเศรษฐกิจอื่น ๆ ที่มิได้กล่าวถึง จำเป็นต้องสืบสวนรวบรวมตรวจพิสูจน์พยานหลักฐานเพื่อแสดงในชั้นศาล หรือแม้จะไม่ดำเนินคดีโดยไกล่เกลี่ยข้อพิพาทและเรียกร้องชดใช้ค่าเสียหายกันเอง พยานหลักฐานยังเป็นสิ่งจำเป็นยิ่งในการพิสูจน์การกระทำผิด มัดตัวผู้กระทำผิด และการเจรจาต่อรองค่าเสียหาย งานสืบสวนรวบรวมตรวจพิสูจน์พยานหลักฐานดังกล่าวล้วนเป็นงานของนักบัญชีนิติวิทยาที่มีบทบาทเป็นผู้อยู่เบื้องหลังที่สำคัญในกระบวนการยุติธรรม (Criminal Justice Systems) ซึ่งประกอบด้วยขั้นตอนกระบวนการทำงานที่ต่อเนื่องกันของตำรวจ อัยการ ศาล คุมประพฤติ และราชทัณฑ์ อันเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารงานยุติธรรม (Criminal Justice Administration) คือ Input อาชญากรรม Process กระบวนการยุติธรรม และ Output ลดอาชญากรรม (สุพจน์ สุโรจน์, 2562) โดยในขั้นก่อนแจ้งความต่อเจ้าหน้าที่ตำรวจ และ/หรือ ติดต่อทนายความ ผู้เสียหายที่มีความสงสัยกังวลจะจ้างนักบัญชีนิติวิทยา (ภาคเอกชน) เพื่อพิสูจน์ทราบการกระทำผิดและผู้กระทำผิดให้ในเบื้องต้นก่อนสืบสวนหาหลักฐานในเชิงลึกเพื่อสนับสนุนการดำเนินคดีในชั้นศาล และ/หรือ เป็นพยานผู้เชี่ยวชาญต่อไป บางกรณีคดีที่กระทบต่อสาธารณะและเข้าเงื่อนไขหรือความผิดมูลฐานของหน่วยงานบังคับใช้กฎหมาย (Law Enforcement) เจ้าหน้าที่สืบสวนของหน่วยงานเหล่านั้นคือนักบัญชีนิติวิทยา (ภาครัฐ) ที่สนับสนุนเจ้าหน้าไต่สวนหรือนิติกรในการสืบสวนหาพยานหลักฐานจนสามารถตั้งสำนวนส่งดำเนินคดีในชั้นศาลได้

อาชญากรรมทางเศรษฐกิจในภาคเอกชน หากผู้กระทำผิดเป็นพนักงานภายในบริษัทและไม่ส่งผลกระทบต่อสาธารณะอาจจบข้อพิพาทด้วยการไกล่เกลี่ยหรือทนายความส่งฟ้องศาลเพื่อเรียกร้องค่าเสียหาย นักบัญชีนิติวิทยาจะมีบทบาทไม่ครอบคลุมทุกกระบวนการยุติธรรม แต่สำหรับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่เป็นคดีอาญาเกี่ยวข้องกับภาครัฐและส่งผลกระทบต่อสาธารณะ นักบัญชีนิติวิทยาอาจเกี่ยวข้องในทุกกระบวนการยุติธรรมทั้งในฐานะ Outsource ภาคเอกชนหรือเจ้าหน้าที่สืบสวนภาครัฐในหน่วยงานบังคับใช้กฎหมายต่าง ๆ เช่น กรมสอบสวนคดีพิเศษ (DSI) สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ป.ป.ช.) สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ (ป.ป.ท.) สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน (ป.ป.ง.) สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามยาเสพติด (ป.ป.ส.) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) กองบังคับการปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (บก.ปอศ.) กรมสรรพากร สำนักงานคณะกรรมการการแข่งขัน

ทางการค้า (OTCC) และหน่วยงานด้านความมั่นคง[3] ทั้งนี้หากอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นนั้นเกี่ยวข้องกับอาชญากรรมไซเบอร์จำเป็นต้องใช้นักนิติวิทยาดิจิทัล (Digital Forensics) ร่วมสืบสวนด้วย โดยในภาคเอกชนอาจมีฝ่าย Cybersecurity ที่รับผิดชอบทั้งการป้องกัน (Prevention) และการตรวจพบ (Detection) หรืออาจจ้าง Outsource มาตรวจพิสูจน์พยานหลักฐานดิจิทัลเช่นเดียวกับนักบัญชีนิติวิทยาซึ่งปกติจะเป็น Outsource ส่วนในภาครัฐหน่วยงานที่เกี่ยวข้องด้าน Digital Forensics เช่น กองบังคับการปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเทคโนโลยี (TCSD) และศูนย์ประสานการรักษาความมั่นคงปลอดภัยระบบคอมพิวเตอร์ประเทศไทย (Thailand Computer Emergency Response Team: ThaiCERT)[4] เป็นต้น หน่วยงานภาครัฐเหล่านี้มีอำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแลและบังคับใช้กฎหมายที่แตกต่างกันไป เช่น ประมวลกฎหมายอาญา ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลรัษฎากร พ.ร.บ.ป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ร.บ.ป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ร.บ.ป้องกันและปราบปรามการมีส่วนร่วมในองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ พ.ร.บ.การเงินการธนาคาร พ.ร.บ.หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ร.บ.การกระทำความผิดเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ พ.ร.บ.ธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น เป็นที่น่าสังเกตว่าในปัจจุบันยังไม่มีหน่วยงานใดเป็นศูนย์ประสานงานหลักด้านการป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจดั่งเช่นอาชญากรรมไซเบอร์ซึ่งมี ThaiCERT เป็นศูนย์ประสานงานหลัก



ภาพที่ 1 นักบัญชีนิติวิทยาและนักนิติวิทยาดิจิทัลในกระบวนการยุติธรรม

(ที่มา: โครงร่างดุษฎีนิพนธ์ของผู้เขียน)

[3] หน่วยงานด้านความมั่นคง เช่น สภาความมั่นคงแห่งชาติ (สมช.) กองอำนวยการรักษาความมั่นคงภายในราชอาณาจักร (กอ.รมน.) และกองทัพไทย เป็นหน่วยงานสนับสนุนในการตอบสนองต่อภัยคุกคามรูปแบบใหม่ (Non-traditional Threats) ให้แก่หน่วยงานภาครัฐอื่นๆ ในภารกิจที่มีความเสี่ยงสูงและเกินขีดความสามารถของหน่วยงานหลัก เช่น ภัยพิบัติ (Disaster) การโจมตีทางไซเบอร์ (Cyber Attacks) การก่อการร้ายและการก่อความไม่สงบ (Terrorism and Insurgency) อาชญากรรมข้ามชาติ (Transnational Crime) (อาทิเช่น อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Crime) การค้ามนุษย์ (Human Trafficking) ยาเสพติด (Drug) อาชญากรรมสิ่งแวดล้อม (Environmental Crime) เป็นต้น) และโรคระบาดและสงครามชีวภาพ (Disease and Biological warfare) (วุฒิศักดิ์ วิริยราชวัลลภ, 2563)

[4] ThaiCERT อยู่ภายใต้สังกัด สำนักงานพัฒนาธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (ETDA) มีหน้าที่ตอบสนองและจัดการกับเหตุการณ์ความมั่นคงปลอดภัยคอมพิวเตอร์ (Incident Response) และให้การสนับสนุนที่จำเป็นและคำแนะนำในการแก้ไขภัยคุกคามความมั่นคงปลอดภัยทางด้านคอมพิวเตอร์ รวมทั้งติดตามและเผยแพร่ข่าวสารและเหตุการณ์ทางด้านความมั่นคงปลอดภัยทางด้านคอมพิวเตอร์ต่อสาธารณชน ตลอดจนทำการศึกษาและพัฒนาเครื่องมือและแนวทางต่าง ๆ ในการปฏิบัติเพื่อเพิ่มความมั่นคงปลอดภัยในการใช้คอมพิวเตอร์และเครือข่ายอินเทอร์เน็ต (ที่มา : https://www.thaicert.or.th/about.html)

PwC's Thailand Economic Crime and Fraud Survey 2020 รายงานว่า บริษัทในประเทศไทย 33% จาก 286 บริษัทที่ตอบแบบสอบถาม เคยได้รับผลกระทบจากอาชญากรรมทางเศรษฐกิจในห้วง 2 ปี ที่ผ่านมา ผลสำรวจในปี 2020 น้อยลงกว่าปี 2018 เพราะตรวจไม่พบ เนื่องจากผู้กระทำผิดมีวิธีการและเทคโนโลยีใหม่ที่แยบยลขึ้น บริษัทส่วนใหญ่ไม่เห็นความสำคัญในการใช้เทคโนโลยีโดยเฉพาะ AI ในการต่อสู้กับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ สถิติอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ 5 อันดับแรก ได้แก่ การยักยอกทรัพย์สิน (Asset Misappropriation) การทุจริตจัดซื้อ (Procurement Fraud) การติดสินบนและการคอร์รัปชั่น (Bribery and Corruption) การทุจริตงบการเงิน (Accounting/Financial Statement Fraud) และอาชญากรรมไซเบอร์ (Cybercrime) ซึ่งในประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นการกระทำผิดโดยบุคลากรภายใน ต่างจากทั่วโลกที่ส่วนใหญ่กระทำผิดโดยบุคคลภายนอก อาชญากรรมทางเศรษฐกิจในประเทศไทยและทั่วโลกมักตรวจพบได้โดย Whistleblower ผู้ตรวจสอบภายใน (Internal Audit) และการควบคุมทั่วไปในการบริหารความเสี่ยงด้านการทุจริต (General Fraud Risk Management Controls) โดยผู้สอบบัญชี (External Audit) ตรวจพบได้น้อยที่สุด วิธีแก้ปัญหาที่นิยมที่สุด คือ การเลิกจ้างพนักงานที่เกี่ยวข้องกับการกระทำผิด รองลงมาคือ การปรับปรุงระบบควบคุมภายในให้แข็งแกร่งขึ้น และยกระดับนโยบายและกระบวนการตอบสนองต่อเหตุการณ์ทุจริต ทั้งนี้ผลสำรวจครั้งก่อนในปี 2018 พบว่า การยักยอกทรัพย์สิน ทั้งในประเทศไทยและทั่วโลกเป็นอันดับ 1 เช่นเดียวกับปี 2020 และทั่วโลกประสบปัญหา Cybercrime เป็นอันดับ 2 และประเทศไทยเป็นอันดับ 3 ที่น่าสนใจคือ เหตุใด Cybercrime ในปี 2020 จึงตกไปเป็นอันดับ 5 นั่นคงเป็นไปตามสรุปผลสำรวจในปี 2020 ที่ว่าบริษัทส่วนใหญ่ตรวจไม่พบเนื่องจากตามเทคโนโลยีผู้กระทำผิดไม่ทัน โดยผลสำรวจในปี 2018 พบว่า Cybercrime ส่วนใหญ่ คือ Malware และ Phishing นอกจากนี้ผู้เขียนคาดว่าองค์กรต่าง ๆ อาจมีการตรวจพบ Malware แต่ไม่กล้าตอบแบบสำรวจหรือดำเนินคดีตามกฎหมาย เนื่องจากกลัวจะกระทบต่อชื่อเสียงขององค์กรและอาจสูญเสียความไว้วางใจจากลูกค้า

ในยุคโลกาภิวัตน์ดิจิทัล (Digital Globalization) อาชญากรรมไซเบอร์ (Cybercrime) ย่อมเกิดขึ้นพร้อมบริบทสังคมยุค Digital ที่มีการใช้เครือข่ายสังคมออนไลน์ (Social Network) ก้าวสู่สังคมไร้เงินสด (Cashless Society) มีการทำธุรกรรมการเงินออนไลน์ (e-Payment) การใช้สกุลเงินดิจิทัล (Cryptocurrency)[5] การใช้เงินดิจิทัลของธนาคารกลาง (Central Bank Digital Currency: CBDC)[6] การใช้ระบบ Enterprise Resource Planning (ERP) การใช้ระบบ Cloud Storage การเป็น Paperless ด้วยระบบ Electronic Data Interchange (EDI) / Financial Electronic Data Interchange (FEDI) การใช้ Big Data และ Artificial Intelligence (AI) รวมทั้งโครงการ Neuralink[7] ในอนาคต ประกอบกับการทำธุรกรรมเชื่อมโยง ผ่านเครือข่ายกับต่างประเทศทั่วโลก (Global Network) เป็น Internet of Things (IoT) ส่งผลเป็นอาชญากรรมที่กว้างขวางและเชื่อมโยงเป็นลักษณะ Global Criminal

---

[5] Cryptocurrency เป็นสกุลเงินใหม่ที่สร้างขึ้นจากกลไกคณิตศาสตร์ที่กำหนดจำนวนไว้จำกัด ต้องใช้ระบบคอมพิวเตอร์ถอดรหัสเพื่อนำเงินออกจากกลไก สกุลเงินใหม่นี้สร้างขึ้นเพื่อลดการรวมศูนย์ของระบบการชำระเงินผ่านสถาบันการเงินให้สามารถกระจายไปยังผู้ใช้ในเครือข่ายสกุลเงินนั้น ๆ ได้ โดยใช้เทคโนโลยีบล็อกเชน (blockchain) ติดตามการเคลื่อนไหวของเงินแม้จะไม่มีตัวกลางและสามารถป้องกันการปลอมแปลงได้ด้วยการชำระ/โอนเงินจึงอยู่แค่ภายในเครือข่าย ซึ่งมีข้อดีที่รวดเร็ว ต้นทุนต่ำ และปลอดภัย แต่ธนาคารกลางส่วนใหญ่ยังไม่รับรองว่า Cryptocurrency ที่เอกชนสร้างขึ้นมา สามารถใช้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย ยังไม่เป็นสื่อกลางในการชำระเงินและไม่ถูกใช้เป็นหน่วยกำหนดราคาสิ่งของ แถมมูลค่ายังผันผวนมาก (ที่มา: ธปท. https://www.bot.or.th/Thai/ResearchAndPublications/articles/Pages/Article_01Feb2019.aspx)

[6] Central Bank Digital Currency (CBDC) ใช้เรียก สกุลเงินดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารกลางของแต่ละประเทศ CBDC จะต่างจาก Cryptocurrency เพราะผู้ออกเหรียญคือธนาคารกลาง แต่ Cryptocurrency เป็นเอกชน CBDC มีลักษณะเป็น Stablecoin หรือเหรียญที่มูลค่าแทบจะไม่ผันผวนเลย โดยมูลค่าเหรียญจะถูกตรึงไว้กับสินทรัพย์ที่อยู่เบื้องหลัง เช่น ทองคำ ในขณะที่ Cryptocurrency ไม่มีสินทรัพย์หนุนหลังทำให้มูลค่าผันผวนมาก CBDC จึงไม่สามารถใช้เก็งกำไรได้ เพราะวัตถุประสงค์ของการออก CBDC ต้องการให้เป็นตัวแทนของเงินจริงๆ มูลค่าของเหรียญจึงมีเสถียรภาพไม่ต่างกับเงินที่เราใช้อยู่ในปัจจุบัน (ที่มา : efin https://www.efinancethai.com/Advertorial/AdvertorialMain.aspx?name=ad_202002281228)

[7] โครงการ Neuralink เป็นการเชื่อมสมองมนุษย์เข้าคอมพิวเตอร์เพื่อช่วยเหลือผู้ป่วยให้สามารถควบคุมอุปกรณ์สมาร์ทโฟน คอมพิวเตอร์และปัญญาประดิษฐ์ (ที่มา: The Standard https://thestandard.co/neuralink)

โดยอาชญากรรมไซเบอร์จะเป็นเครื่องมือที่สำคัญของการก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจ เช่น Identity Theft Fraud, Ransomware & Malware, Phishing, Spam, Spyware, Worm, Trap Doors, Trojan Horse, Sextortion, Romance Scams, Cryptojacking, Logic Bombs และ Cyber Terrorism เป็นต้น จะเห็นได้ว่าอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ในปัจจุบันมักเกิดขึ้นควบคู่กับอาชญากรรมไซเบอร์และเกี่ยวข้องกับองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ (Transnational Organized Crime) เรียกได้ว่าเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจข้ามชาติ (Transnational Economic Crime) และแม้ไม่ใช่อาชญากรรมทางเศรษฐกิจข้ามชาติ แต่เป็นการก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจภายในประเทศ และโดยเฉพาะอย่างยิ่งการก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจในหน่วยงานภาครัฐหรือรัฐบาลล้วนส่งผลกระทบเสียหายต่อระบบเศรษฐกิจและสังคมทั้งระดับจุลภาคและมหภาค กล่าวคือ ระดับเศรษฐศาสตร์จุลภาค (Microeconomics) จะกระทบต่อปัจเจกบุคคล (Individual) และธุรกิจ (Business) ส่วนระดับเศรษฐศาสตร์มหภาค (Macroeconomics) จะกระทบต่อสังคม ประเทศชาติ และเศรษฐกิจ ระหว่างประเทศ (George A. Manning, 2005) ทั้งด้านการประกอบธุรกิจ การเงิน การธนาคาร การจัดเก็บภาษีของรัฐบาล การสูญเสียงบประมาณแผ่นดินโดยเปล่าประโยชน์ การศึกษา การบริการสาธารณะ สาธารณสุข สวัสดิการสังคม ฯลฯ

ระดับเศรษฐศาสตร์จุลภาค กลไกในการป้องกัน (Prevention) และตรวจสอบ (Detection) การทุจริตในภาคเอกชน ได้แก่ การควบคุมภายใน (Internal Control) การบริหารความเสี่ยงทั่วทั้งองค์กร (Enterprise Risk Management) และการบริหารความเสี่ยงด้านทุจริต (Fraud Risk Management) ของ COSO การบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accounting) การตรวจสอบการทุจริต (Fraud Examination) การตรวจสอบภายใน (Internal Audit) การสอบบัญชี (External Audit) ส่วน Cybercrime มี Cybersecurity Framework ของ National Institute of Standards and Technology (NIST) Cyber Standard และ CoBit IT Governance ของ ISACA รวมทั้งการตรวจสอบระบบสารสนเทศ (IT Audit) และนิติวิทยาดิจิทัล (Digital Forensics) นอกจากนี้ปัจจุบันมีโครงการแนวร่วมปฏิบัติของภาคเอกชนไทยในการต่อต้านการทุจริต (Thailand's Private Sector Collective Action Coalition Against Corruption: CAC)[8] เพื่อแสดงถึงความโปร่งใสและบรรษัทภิบาล (Corporate Governance) เพิ่มเติมจากโครงการ Corporate Governance Report of Thai Listed Companies (CGR) ของ IOD นำไปสู่การจัดลำดับ CG ระหว่างประเทศของธนาคารโลก (World Bank) คือ โครงการประเมินผลการปฏิบัติตามมาตรฐานสากลด้านบรรษัทภิบาล หรือโครงการ CG-ROSC (Report on the Observance of Standards and Codes: Corporate Governance Country Assessment) ซึ่งเป็นโครงการที่ประเมินว่าตลาดทุนของประเทศนั้นมีกฎเกณฑ์และการปฏิบัติเป็นไปตามมาตรฐานสากลมากน้อยเพียงใดตามหลักการของ OECD[9]

ส่วนในระดับเศรษฐศาสตร์มหภาค นอกจากหน่วยงานภาครัฐจะมีกลไกป้องกันและตรวจสอบทุจริต เช่นเดียวกับภาคเอกชนแล้ว ยังมีโครงการประเมิน คุณธรรมและความโปร่งใสในการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ (Integrity & Transparency Assessment: ITA)[10] ของสำนักงาน ป.ป.ช. เพื่อสนับสนุนธรรมาภิบาล (Good Governance)

---

[8] โครงการ CAC ส่งเสริมให้ภาคเอกชนขอรับ Certification โดยมีผู้ตรวจสอบอิสระในโครงการ CAC (IA-CAC) ให้การรับรองเพื่อเป็นการแสดงเจตนารมณ์ไม่ยอมรับและคบค้าสมาคมกับองค์กรที่มีการทุจริตคอรัปชั่น CAC โครงการที่ได้รับการสนับสนุนการจัดตั้งจากรัฐบาลและสำนักงาน ป.ป.ช. โดยความร่วมมือของ 8 องค์กร ได้แก่ สมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการบริษัทไทย (IOD) หอการค้าไทย หอการค้าต่างชาติ สมาคมบริษัทจดทะเบียนไทย สมาคมธนาคารไทย สภาธุรกิจตลาดทุนไทย สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และสภาอุตสาหกรรมท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย และได้รับการสนับสนุนการดำเนินโครงการจาก Center for International Private Enterprise (CIPE) สหรัฐอเมริกา (ที่มา : www.thai-cac.com)

[9] G20/OECD Principles of Corporate Governance ประกอบด้วย 6 หมวด ได้แก่ (1) การบังคับใช้กฎหมายและกรอบการดำเนินการด้านบรรษัทภิบาล (2) สิทธิของผู้ถือหุ้น (3) การปฏิบัติต่อต่อผู้ถือหุ้นอย่างเท่าเทียมกัน (4) บทบาทของผู้มีส่วนได้เสียของบริษัท (5) การเปิดเผยข้อมูลและความโปร่งใส (6) ความรับผิดชอบของคณะกรรมการ (ที่มา: http://www.oecd.org/corporate/principles-corporate-governance)

[10] ITA ประเมินผล 10 ตัวชี้วัด ได้แก่ (1) การปฏิบัติหน้าที่ (2) การใช้งบประมาณ (3) การใช้อำนาจ (4) การใช้ทรัพย์สินของราชการ (5) การแก้ไขปัญหาการทุจริต (6) คุณภาพการดำเนินงาน (7) ประสิทธิภาพการสื่อสาร (8) การปรับปรุงระบบการทำงาน (9) การเปิดเผยข้อมูล (10) การป้องกันการทุจริต (ที่มา: https://itas.nacc.go.th)

ในภาครัฐ และสำหรับในระดับภาพรวมของประเทศ องค์กรเพื่อความโปร่งใสนานาชาติ (Transparency International) มีการจัดลำดับประเทศที่มีคะแนนความโปร่งใสมากที่สุดหรือมีปัญหา ด้านคอรัปชั่นน้อยที่สุดประจำปี 2019 คือ เดนมาร์กและนิวซีแลนด์ ได้คะแนน 87 คะแนนเท่ากัน ตามด้วยฟินแลนด์ 86 คะแนน อันดับ 4 คือ สิงคโปร์ สวีเดน สวิตเซอร์แลนด์ ได้คะแนนเท่ากัน 85 คะแนน ประเทศที่มีคะแนนน้อยที่สุด คือ โซมาเลีย เซาท์ซูดาน และซีเรีย ส่วนประเทศไทยอยู่ในลำดับที่ 101 จาก 180 ประเทศ ได้คะแนน 36 คะแนน น้อยกว่า เวียดนาม ติมอร์ฯ อินโนนีเซีย และมาเลเซีย (Thai Publica, 2563) ทั้งนี้ การแบ่งแยกผลกระทบจากอาชญากรรมทางเศรษฐกิจและกลไกการป้องกันหรือปราบปราม/ตรวจสอบทุจริตเป็นระดับเศรษฐศาสตร์จุลภาคหรือมหภาค โดยขาดจากกันนั้นเป็นไปได้ยาก เพราะผลกระทบจากอาชญากรรมทางเศรษฐกิจในระดับเศรษฐศาสตร์จุลภาคย่อมส่งผลไปยังระดับเศรษฐศาสตร์มหภาค

เป็นที่น่าสนใจว่าทฤษฎีเกี่ยวกับการป้องกันอาชญากรรมกับทฤษฎีเกี่ยวกับการป้องกันทุจริตมีตัวแบบ (Model) ที่มีความคล้ายคลึงและสัมพันธ์กัน ดังนี้

1. ทฤษฎีเกี่ยวกับการป้องกันอาชญากรรม Cohen and Felson ได้เขียนบทความเรื่อง Social Change and Crime Rate Trends: A Routine Activity Approach ในปี 1979 ถือเป็นจุดกำเนิดของทฤษฎีกิจวัตรประจำวัน (Routine Activity Theory) มีองค์ประกอบ คือ แนวโน้มของผู้กระทำผิด (Likely of Offender) ความเหมาะสมของเป้าหมาย (Suitable of Target) ผู้พิทักษ์ขาดความสามารถ (Absence of a capable guardian) (Francis T. Cullen & Pamela Wilcox, 2010) โดย Felson กล่าวว่า อาชญากรรมจะเกิดขึ้นได้บ่อยหากผู้กระทำผิดพบเป้าหมายในสถานที่ที่ขาดการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ (John E. Eck, 2010 : 39) ต่อมา John E. Eck ได้สร้างตัวแบบสามเหลี่ยมอาชญากรรม (Crime Triangle) ประกอบด้วยความต้องการของอาชญากร (Criminal Desire) เหยื่อ/เป้าหมาย (Victim/Target) และโอกาส (Opportunity) (เวลา และสถานที่) และหากมองในมุมของอาชญากร คือ สามเหลี่ยมการป้องกันอาชญากรรม (Crime Prevention Triangle) ประกอบด้วยความต้องการ (Desire) ความสามารถ (Ability) และโอกาส (Opportunity) และในปี 2010 John E. Eck และคณะ ได้เสนอบทความเรื่อง Super controllers and crime prevention: A routine activity explanation of crime prevention success and failure เป็นที่มาของตัวแบบ Super Controllers เพื่อขยายการอธิบาย Crime Triangle เพิ่มเติมด้วยการควบคุมผู้กระทำผิด (Offender) โดยผู้ปกครอง/คุมประพฤติ (Handler) ควบคุมเหยื่อ/เป้าหมาย (Target) โดยผู้พิทักษ์ (Guardian) และควบคุมสถานที่ (Place) โดยผู้จัดการสภาพแวดล้อม (Manager)

2. ทฤษฎีสามเหลี่ยมทุจริต (Fraud Triangle Theory) โดยในปี 1953 Donald Cressey นักอาชญาวิทยาได้เผยแพร่ผลการวิจัยเหตุผลเบื้องหลังที่คนกระทำทุจริต ประกอบด้วย แรงจูงใจ (Pressure) โอกาส (Opportunity) และการหาเหตุผลเข้าข้างตนเอง (Rationalization) ต่อมา Wolfe and Hermanson (2004) ได้เผยแพร่บทความ The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud ใน CPA Journal กล่าวว่า โอกาส (Opportunity) เป็นประตูไปสู่การทุจริต แรงจูงใจ (Pressure) และการหาเหตุผลเข้าข้างตนเอง (Rationalization) เป็นการพาตนเองไปที่ประตู โดยผู้กระทำผิดจะต้องมีความสามารถ (Capability) จึงจะเห็นประตูและเดินเข้าออกประตูได้ เป็นที่มาของทฤษฎีสี่เหลี่ยมทุจริต (Fraud Diamond Theory) (Rabi'u ABDULLAHI and Noorhayati MANSOR, 2015)

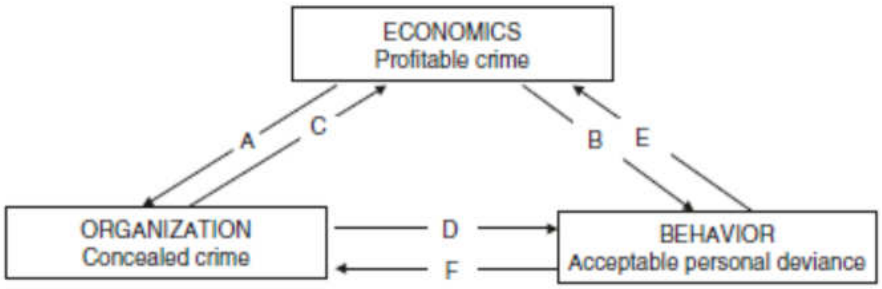
จากความคล้ายคลึงและสัมพันธ์กันของทฤษฎี 2 กลุ่มข้างต้น ประกอบกับกลไกการป้องกันและปราบปราม ผู้เขียนได้สังเคราะห์ (Synthetic) พัฒนาเป็นตัวแบบ Itanan's Hexagon of Economic Crime Prevention and Suppression ประกอบด้วย 6 องค์ประกอบชั้นในซึ่งเป็นสาเหตุของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ได้แก่ (1) ความต้องการ/แรงจูงใจของอาชญากร (Criminal Desire/Pressure) (2) ความสามารถของอาชญากร (Criminal Ability) (3) การหาเหตุผลเข้าข้างตนเองของอาชญากร (Criminal Rationalization) (4) ความเหมาะสมคุ้มค่าของเหยื่อ/เป้าหมาย (Suitable of Victim/Target) (5) โอกาส (Opportunity) (เวลา/สถานที่) (6) การขาดความสามารถของผู้พิทักษ์และระบบควบคุม (Capable Guardian/Control Systems) โดยองค์ประกอบในส่วนที่เป็นมุมมองด้านอาชญากรมี 3 องค์ประกอบด้านล่าง เป็นครึ่งหนึ่งขององค์ประกอบทั้งหมด ซึ่งเป็นไปได้ยากที่จะจัดการความเสี่ยงกับตัวอาชญากรให้หมดไป จึงต้องจัดการความเสี่ยงที่เหลือ 3 องค์ประกอบด้านบน คือ เหยื่อ โอกาส (เวลา/สถานที่) และผู้พิทักษ์ ด้วยกลไกการป้องกันโดยสร้างระบบควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยง (Internal Control and Risk Management) ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งเป็น 2 องค์ประกอบชั้นกลาง โดยมีกลไกการปราบปรามด้วยการตรวจสอบหรือสอบทานจากผู้ตรวจสอบภายใน (Internal Audit) ผู้สอบบัญชี (External Audit) ผู้ตรวจสอบทุจริต (Fraud Examiner) นักบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accountant) หน่วยงานบังคับใช้กฎหมายและหน่วยงานกำกับดูแลให้ปฏิบัติตามกฎหมาย (Law Enforcement and Compliance) รวมทั้ง Whistleblowers ซึ่งเป็น 6 องค์ประกอบชั้นนอกสุด

ภาพที่ 2 Itanan's Hexagon of Economic Crime Prevention and Suppression

(ที่มา: โครงร่างดุษฎีนิพนธ์ของผู้เขียน)

นอกจากนี้ ทฤษฎีอาชญาวิทยาสำนักดั้งเดิม (Classical School of Criminology) ว่าด้วยเจตจำนงเสรี (Free Will) ของ Cesare Beccaria และลัทธิอรรถประโยชน์นิยม (Utilitarianism) ของ Jeremy Bentham ที่กล่าวถึง การตัดสินการกระทำใดๆ ของคนจะพิจารณาว่าส่งผลให้เกิดความสุข (Pleasure) หรือความทุกข์ (Pain) มากกว่ากัน ถ้าความสุขมากกว่าความทุกข์ การกระทำนั้นดี แต่ถ้าความทุกข์มากกว่าความสุข การกระทำนั้นชั่ว และทฤษฎีการตัดสินใจเลือกอย่างมีเหตุผล (Rational Choice Theory) ของ Jon Elster ที่กล่าวถึง ทางเลือกของการกระทำที่หลากหลายโดยวิเคราะห์ต้นทุน ผลประโยชน์ ข้อดี ข้อเสีย จากนั้นจึงนำมาเปรียบเทียบกันและตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ดีที่สุด (อุทัย อาทิเวช, 2558) สอดคล้องกับทฤษฎีตัวการตัวแทนและความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Principal Agent Theory and Conflict of Interest) ของ Jensen & Meckling (1976) ที่กล่าวถึง

หากผลตอบแทนจากการทุจริตคุ้มค่ากว่าโทษที่จะได้รับหากถูกจับได้ (Gain vs Pain) ทฤษฎีเหล่านี้สนับสนุนแนวคิดตัวแบบการเกิดอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Conceptual model of crime occurrence based on convenience theory) ซึ่งประกอบด้วยความสัมพันธ์ 6 เรื่องระหว่างเศรษฐกิจ (Economic) องค์กร (Organizational) และพฤติกรรม (Behavioral) ได้แก่ (A) อาชญากรรมการเงินอาจซ่อนอยู่ในกิจกรรมทางกฎหมายขององค์กร (B) ความปรารถนากำไรและผลสำเร็จจูงใจให้คนก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (C) ความเป็นมืออาชีพและตำแหน่งหน้าที่เปิดโอกาสให้ก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (D) สภาพขององค์กรเป็นวัฒนธรรมแห่งอาชญากรรมเศรษฐกิจผู้กระทำผิดจึงไม่เป็นผู้เบี่ยงเบน (E) การยอมรับหรือวางเฉยในพฤติกรรมเบี่ยงเบนทำให้ง่ายต่อการก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (F) พฤติกรรมเบี่ยงเบนและอาชญากรรม ถูกซึมซับในบริบทขององค์กรจนไม่ได้สังเกต (Petter Gottschalk, 2016) ซึ่งตัวแบบการเกิดอาชญากรรมทางเศรษฐกิจนี้คือฐานรากของปัญหาอาชญากรรมทางเศรษฐกิจซึ่งเป็น Internal Environment หรือ Control Environment ในองค์ประกอบแรกของ COSO – ERM และ COSO Internal Control นั่นเอง



ภาพที่ 3 A conceptual model of crime occurrence based on convenience theory

(ที่มา: Petter Gottschalk, Explaining White-Collar Crime)

จากที่กล่าวถึงทฤษฎีและหลักการต่างๆ มาทั้งหมดไม่ว่าจะเป็น อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ อาชญากรรมไซเบอร์ กระบวนการยุติธรรม การควบคุมภายใน การบริหารความเสี่ยง การตรวจสอบภายใน การสอบบัญชี การทุจริต อาชญาวิทยา ฯลฯ ล้วนเป็นองค์ความรู้แบบสหวิทยาการ (Interdisciplinary) ที่นักบัญชีนิติวิทยาควรต้องรู้นอกเหนือไปจากวิชาการบัญชี การเงิน เศรษฐศาสตร์ กฎหมาย สถิติ ฯลฯ

■ วุฒิบัตรวิชาชีพด้านการบัญชีนิติวิทยา

เมื่อวันที่ 26 ธันวาคม 2562 สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้จัดงานเสวนาเพื่อแนะนำโครงการวุฒิบัตรวิชาชีพด้านการบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accounting Certificate: FAC) เพื่อป้องกันและค้นหาการทุจริต ตลอดจนการบรรเทาความเสียหายที่เกิดขึ้น ให้ผู้มีหน้าที่ในกระบวนการยุติธรรมสามารถตัดสินใจในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตได้อย่างเหมาะสม โดยมี คุณจักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล นายกสภาวิชาชีพบัญชี เป็นประธานกล่าวเปิดการอบรม และมี ศ.(พิเศษ) วิชา มหาคุณ อดีตกรรมการ ป.ป.ช. ดร.รื่นวดี สุวรรณมงคล เลขาธิการคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) คุณประสาน หวังรัตนปราณี ผู้ช่วยรัฐมนตรีประจำ พล.อ.ประวิตร วงษ์สุวรรณ รองนายกรัฐมนตรี ร.ต.ท.ศิวะรักษ์ พินิจารมณ์ ประธานกรรมการตรวจสอบ บริษัท ทีทีซีแอล จำกัด (มหาชน) และที่ปรึกษาคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการวางระบบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ คุณประภารัตน์ ศรีวรพงษ์พันธ์ ที่ปรึกษาคดีพิเศษ กรมสอบสวนคดีพิเศษ และ ผศ.สมชาย ศุภธาดา อาจารย์ประจำภาควิชาบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี ม.ธรรมศาสตร์ ประธานคณะอนุกรรมการขับเคลื่อนโครงการ FAC ร่วมเป็นคณะวิทยากรในงานเสวนา FAC ก่อนจะจัดการฝึกอบรมและทดสอบรับวุฒิบัตร FAC ในห้วงเดือน มีนาคม – เมษายน 2563 แต่ในปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้เลื่อนการจัดการฝึกอบรมเนื่องจากปัญหาการแพร่ระบาดของไวรัส COVID-19 โดยคณะวิทยากรได้กล่าวถึงโครงการ FAC ที่น่าสนใจ เช่น

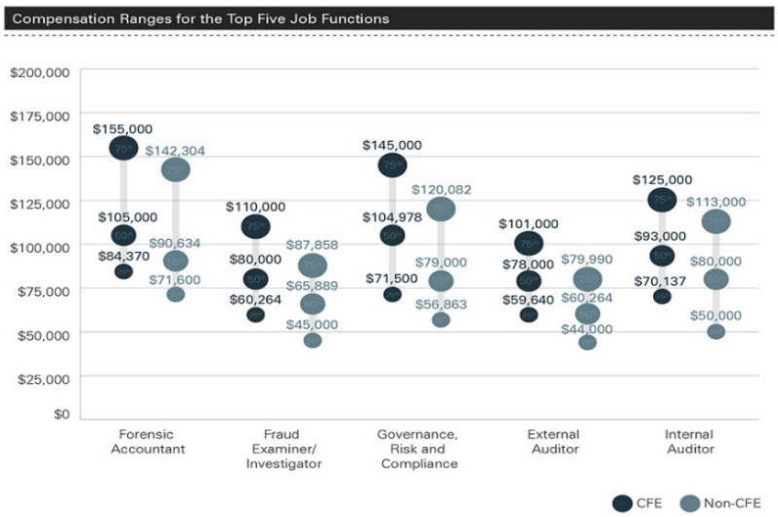
1. คุณจักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล นายกสภาวิชาชีพบัญชี ได้กล่าวเปิดในงานเสวนา FAC ถึงปัญหาการทุจริตในภาครัฐและเอกชนว่าประเทศไทยยังไม่ผ่านเกณฑ์การประเมินมาตรฐานสากลด้านการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินและการต่อต้านการสนับสนุนทางการเงินแก่การก่อการร้าย (Anti - Money Laundering and Combating the Financing of Terrorism : AML/CFT)[11] ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีฯ จะร่วมมือกับ ป.ป.ง. ต่อไป เหตุนี้สภาวิชาชีพบัญชีฯ จึงมีนโยบายยกระดับวิชาชีพด้านการบัญชีนิติวิทยาให้เป็นสากล ผู้เขียนเห็นว่าความร่วมมือที่จะเกิดขึ้นเป็นก้าวสำคัญของกระบวนทัศน์ใหม่ในความร่วมมือระหว่างภาครัฐและภาคเอกชนในการเอาชนะอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ

2.ผศ.สมชาย ศุภธาดา กล่าวว่าในอนาคต AI จะมาแทนนักบัญชี Forensic Accounting จึงเป็นงานใหม่ที่เชื่อมระหว่างนักบัญชีกับนักกฎหมาย การอบรมและทดสอบ FAC หัวข้อเนื้อหาจะเป็นไปตาม AICPA ประกอบด้วย 5 วิชา โดยปรับให้เข้ากับบริบทของประเทศไทยได้แก่ (1) บทบาทการบัญชีนิติวิทยา กระบวนการรับงาน เทคนิคการสืบสวน (2) แนวทางการตรวจสอบ การเก็บข้อมูล การใช้พยาน เทคนิคการป้องกัน ตรวจจับและสอบทานการทุจริต (3) คดีล้มละลาย ความเสียหายทางการเงินส่วนบุคคล (4) พื้นฐานระบบกฎหมายคำให้การ การเป็นพยานในชั้นศาล (5) ความเสียหายการประเมินมูลค่าการจัดทำรายงาน นอกจากนี้ยังได้กล่าวถึงผลการวิจัยของวรัญญา เอื้ออมรไพบูลย์ (2557) ที่พบว่า 88% การมีวิชาชีพนักบัญชีสืบสวนในประเทศไทยจะสามารถช่วยตรวจสอบและป้องกันการทุจริตได้มากขึ้น 80% นักบัญชีสืบสวนจะสามารถตรวจพบการทุจริตได้ดีกว่าผู้สอบบัญชี เนื่องจากไม่มีข้อจำกัดในการสอบบัญชี 72% ธุรกิจในประเทศไทยในปัจจุบันมีความจำเป็นในการใช้บริการจากนักบัญชีสืบสวนเพื่อตรวจสอบและป้องกันการทุจริต โดยให้เหตุผลว่าปัจจุบันการทุจริตในประเทศไทยมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้น เนื่องจากค่านิยมทางสังคมที่เปลี่ยนไปโดยคนให้ความสำคัญกับฐานะการเงินมากกว่าความถูกต้อง และ 78%

[11] ปัจจุบันประเทศไทยผ่านเกณฑ์ประเมิน AML/CFT 27 ข้อ จาก 40 ข้อ รอบล่าสุด ก.ค. 61 อีกทั้งมีผลประเมินด้านประสิทธิผลในระดับสูง 4 ด้านเท่ากับ มาเลเซีย สิงคโปร์ และเบลเยี่ยม โดยมีผลประเมินดีกว่าประเทศออสเตรีย ส่งผลให้ประเทศไทยไม่ถูกกำหนดเป็นประเทศที่มีความเสี่ยงสูงด้านฟอกเงิน (บัญชีดำ) แต่ยังต้องปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องด้านกฎหมายและเพิ่มประสิทธิผลในการปฏิบัติงานอย่างเป็นรูปธรรม โดยต้องรายงานการแก้ไขข้อบกพร่องภายใน ม.ค. 63 จะต้องเข้ารับการประเมินติดตาม (follow-up assessment) ความคืบหน้าทั้งด้านกฎหมายและด้านประสิทธิผลในปี 65 (ที่มา: https://media.thaigov.go.th/uploads/public_img/source/สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน.pdf)

มีโอกาสในการมีวิชาชีพนักบัญชีสืบสวนในประเทศไทย องค์กรต่างๆ เริ่มให้ความสำคัญกับการตรวจสอบและป้องกันการทุจริตมากขึ้น นอกจากนั้นการมีเทคโนโลยีที่ก้าวหน้าและทันสมัยอาจส่งผลให้การทุจริตในอนาคตมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น ซึ่งผู้สอบบัญชีหรือผู้ตรวจสอบภายในอาจไม่สามารถตรวจพบการทุจริตได้ อีกทั้งยังมีข้อจำกัดในการทำงานอีกด้วย แตกต่างจากนักบัญชีสืบสวนที่มีความเป็นอิสระและมีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในการตรวจสอบการทุจริต

3. ร.ต.ท.ศิวะรักษ์ พินิจารมณ์ กล่าวว่า ประเทศที่พัฒนาแล้วจะพัฒนา CPA ให้เป็น Forensic Accountant เพื่อต่อต้านการทุจริต ในสหรัฐอเมริกา Forensic Accountant มีค่าตอบแทนมากสุด รองลงมาคือ GRC Internal Audit และ Fraud Examiner โดยผู้สอบบัญชี (External Audit) มีค่าตอบแทนน้อยสุด



ภาพที่ 4 ค่าตอบแทนของวิชาชีพตรวจสอบในสหรัฐอเมริกา 5 อันดับ

(ที่มา: ACFE https://www.acfe.com/2015-compensation-guide-key-findings)

ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ (Certified) ด้านการบัญชีนิติวิทยาและการตรวจสอบทุจริตในระดับสากลที่เป็นที่รู้จักมี 3 สถาบัน/สมาคม ได้แก่ (1) Institute of Certified Forensic Accountants (ICFA) ออกใบอนุญาต Certified Professional Forensic Accountant (CPFAcct) (2) Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) ออกใบอนุญาต Certified Fraud Examiner (CFE) และ (3) The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ออกใบอนุญาต Certified in Financial Forensics (CFF) ซึ่งก่อนหน้านี้ประเทศไทยไม่เคยมีสมาคมหรือสถาบันใดเป็นผู้จัดการฝึกอบรมและทดสอบเพื่อออกใบอนุญาตประกอบวิชาชีพด้านนี้มาก่อนจนกระทั่งคณะอนุกรรมการขับเคลื่อนโครงการ FAC สภาวิชาชีพบัญชีฯ ประกอบด้วย ผศ.สมชาย ศุภธาดา คุณประภารัตน์ ศรีวรพงษ์พันธ์ ร.ต.ท.ศิวะรักษ์ พินิจารมณ์ ผศ.ดร.วชิระ บุณยเนตร ดร.พเยีย เสงี่ยมวิบูล และคุณชัยยุทธ อังศุวิทยา โดยมี ผศ.ดร.ธีรชัย อรุณเหลืองศิริเลิศ เป็นที่ปรึกษา ซึ่งถือเป็นคณะริเริ่มขับเคลื่อนวิชาชีพการบัญชีนิติวิทยาให้เกิดขึ้นในประเทศไทยเป็นครั้งแรก

ความแตกต่างที่สำคัญระหว่าง ผู้สอบบัญชี (External Audit) ผู้ตรวจสอบภายใน (Internal Audit) และนักบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accountant) คือ วัตถุประสงค์ และรายงานผลการตรวจสอบ แม้เทคนิคการตรวจสอบสามารถประยุกต์ใช้ร่วมกันได้ในบางกรณี ดังนั้นใบประกอบวิชาชีพควรแยกแต่ละด้าน ตามความถนัดและชำนาญที่ต่างกันให้ชัดเจน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชี CPA เป็นผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นต่อรายงานการเงินว่าเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานการเงิน (International Financial Reporting Standards: IFRS) หรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำไปใช้ตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง ผู้ตรวจสอบภายใน CIA/CPIAT

เป็นผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบให้ความเชื่อมั่นและให้คำปรึกษาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน การบริหารความเสี่ยง และการกำกับดูแลกิจการที่ดี เพื่อเพิ่มมูลค่าให้องค์กรเติบโตอย่างยั่งยืน ส่วนนักบัญชีนิติวิทยา FAC เป็นผู้เชี่ยวชาญในการสืบสวนรวบรวมตรวจพิสูจน์พยานหลักฐานเพื่อแสดงในชั้นศาลในฐานะพยานผู้เชี่ยวชาญ หรือเป็นที่ปรึกษาในการดำเนินคดี หรือผู้ไกล่เกลี่ย

การที่ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ตรวจพบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจได้มาก เนื่องจากปัจจุบันสังคมยังไม่รู้จักวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาอย่างแพร่หลาย ผู้บริหารมักมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายในทำงานตรวจสอบทุจริตและสืบสวนสอบสวนด้วย ซึ่งขัดต่อมาตรฐานของวิชาชีพผู้ตรวจสอบภายใน รหัส “1210.A2 – Internal auditors must have sufficient knowledge to evaluate the risk of fraud and the manner in which it is managed by the organization, but are not expected to have the expertise of a person whose primary responsibility is detecting and investigating fraud.” ที่กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความรู้เพียงพอที่จะประเมินความเสี่ยงของการเกิดทุจริตและการจัดการทุจริต แต่ไม่ต้องเชี่ยวชาญเท่าผู้ตรวจสอบทุจริต ผู้ตรวจสอบภายในจึงเป็นเพียงผู้ป้องกันการทุจริตจากบริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance) และให้คำปรึกษา (Consulting) เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน (Internal Control) การบริหารความเสี่ยง (Risk Management) และการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Corporate Governance) หากผู้ตรวจสอบภายในไปตรวจทุจริตจะสุ่มเสี่ยงต่อการทำงานต่อเนื่องในองค์กรและอาจได้รับอันตราย องค์กรส่วนใหญ่จึงนิยมแต่งตั้งคณะทำงานตรวจสอบพิเศษขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่สืบสวน สอบสวน และไต่สวนพนักงานที่กระทำทุจริต รวมทั้งพิจารณาบทลงโทษและการส่งดำเนินคดี สำหรับผู้บริหารที่มีความรู้เข้าใจขอบเขตหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในอย่างแท้จริงจะนิยมจ้างผู้ตรวจสอบทุจริต (Fraud Examiner) หรือนักบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accountant) จากภายนอก (Outsource) มาสืบสวนทางลับเพื่อหาหลักฐานสำหรับเตรียมการสู่ขั้นดำเนินคดี

นอกจากนี้นักนิติวิทยาดิจิทัล (Digital Forensics) แบ่งเป็น Computer Forensic และ Network Forensic (บางตำราอาจแบ่งมากกว่านี้) มีความชำนาญในการเก็บหลักฐานทางดิจิทัล แต่อาจไม่เข้าใจว่าต้องเก็บหลักฐานทางธุรกิจใดบ้างเพื่อนำไปสู่การดำเนินคดีต่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจจึงต้องทำงานร่วมกับนักบัญชีนิติวิทยา (สมชาย ศุภธาดา, 2562 : 11-6) ส่วนผู้ตรวจสอบระบบสารสนเทศ (IT Auditor) จะคล้ายกับ Computer Forensic ในเรื่องของการรักษาความปลอดภัยของข้อมูล CIA 3 ประการ ได้แก่ (1) การรักษาความลับ (Confidentiality) (2) ความถูกต้องสมบูรณ์ (Integrity) (3) ความพร้อมใช้งาน (Availability) แต่ IT Audit เป็นการตรวจสอบระบบการควบคุมภายใน การบริหารความเสี่ยง และการกำกับดูแลเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT Governance) ที่ให้ความเชื่อมั่นใน General Control และ Application Control ขององค์กร ไม่ได้มีหน้าที่ในการตรวจพิสูจน์พยานหลักฐานดิจิทัลเพื่อหาผู้กระทำผิดในการดำเนินคดี

หากจะยกระดับใบประกอบวิชาชีพ FAC และ CIA/CPIAT ให้ได้รับการยอมรับเช่นเดียวกับ CPA ต้องกำหนดไว้ในกฎหมาย เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1197 “งบดุลนั้นต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่งหรือหลายคนตรวจสอบแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ภายในสี่เดือนนับแต่วันที่ลงในงบดุลนั้น” และ พ.ร.บ.กำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนฯ มาตรา 18 (2) “ไม่จัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบดุล ไม่นำบัญชีงบดุลเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ ไม่ส่งสำเนางบดุล หรือไม่มีสำเนางบดุล ตามมาตรา 1197 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองหมื่นบาท” เพราะหากไม่กำหนดไว้ในกฎหมายผู้ประกอบการและสังคมย่อมไม่ให้ความสำคัญต่อ FAC ดั่งเช่น CIA/CPIAT ที่ประสบปัญหาในปัจจุบัน เนื่องจากผู้ประกอบการเห็นว่าไม่จำเป็นต้องจ้าง Internal Audit ที่ได้รับใบอนุญาตมาเป็น Chief Audit Executives (CAE) เพราะกฎหมายมิได้บังคับไว้ ผลที่ตามมาคือการตรวจสอบภายในไม่มีคุณภาพ

ทำให้กิจการขาดระบบการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงที่ดี ขาดความโปร่งใสและขาด การกำกับดูแลกิจการที่ดี ส่งผลกระทบต่อการเติบโตอย่างยั่งยืนขององค์กร (Sustainable Growth) และไม่ Maximize shareholder wealth ตามหน้าที่ของฝ่ายบริหาร (ตัวแทน) ที่มีต่อผู้ถือหุ้น (ตัวการ) ตามทฤษฎี Principal Agent Theory ที่กล่าวมา ทั้งนี้ FAC ย่อมาจาก Forensic Accounting Certificate ซึ่งเป็นเพียงวุฒิบัตรประกอบวิชาชีพ ควรใช้คำว่า Certified Forensic Accounting of Thailand (CFAT) เพื่อยกระดับเป็นใบอนุญาตประกอบวิชาชีพให้สอดรับกับการบรรจุไว้ในกฎหมายต่อไป

■ แนวทางและกลไกของวิชาชีพการบัญชีนิติวิทยาในขั้นถัดไป

ดร.รื่นวดี สุวรรณมงคล เลขาธิการคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) เป็นวิทยากรในงานเสวนา FAC กล่าวว่า ก.ล.ต. มีผู้จบบัญชีเพียง 30% แต่งานส่วนใหญ่ต้องใช้ความรู้ด้านบัญชี ก.ล.ต. มีนโยบายต้องการ Forensic Accountant และ Data Scientists (Digital Forensic) มาร่วมงาน ตั้งแต่ต้นน้ำกลางน้ำและปลายน้ำ กล่าวคือ (1) ต้นน้ำ เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลค้นหาการกระทำผิด และต้องมีกลไกคุ้มครองพยาน Whistleblower (2) กลางน้ำ เป็นการดำเนินการตรวจสอบเชิงลึก ซึ่งต้องใช้เทคนิค Forensic Accounting และ Data Scientists มาทำ Mapping สืบสวนรวบรวมพยานหลักฐาน (3) ปลายน้ำ เป็นการดำเนินการตามกฎหมาย ต้องการแก้กฎหมายให้ ก.ล.ต. มีอำนาจในสอบสวน/ไต่สวนได้เองแทน DSI ป.ป.ง. ป.ป.ช. โดยร่วมมือกับกระทรวงยุติธรรมและนิติวิทยาศาสตร์ (Forensic Science)

ในช่วงท้ายของการเสวนา FAC คณะอนุกรรมการขับเคลื่อนโครงการ FAC กล่าวว่า ต่อไปจะออกกฎกระทรวงเพิ่มบริการด้านการบัญชีนิติวิทยาไว้ในด้านอื่น (ด้านที่ 7) ตามมาตรา 4 พ.ร.บ.วิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 เพิ่มเติมจาก 6 ด้าน คือ ด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี

ผู้เขียนได้สอบถามในที่ประชุมเสวนา FAC ถึงนโยบายการให้ค่าตอบแทนวุฒิบัตรวิชาชีพการบัญชี นิติวิทยาและใบอนุญาตวิชาชีพการตรวจสอบด้านอื่นๆ ของภาครัฐ เช่น CPA CIA CPIAT CISA TA ฯลฯ เพื่อให้ข้าราชการมีแรงจูงใจในการพัฒนาตนเองไปสอบรับใบอนุญาตและกลับมาพัฒนาองค์กร ซึ่งปัจจุบันหน่วยงานภาครัฐไม่มีค่าตอบแทนใบประกอบวิชาชีพมีเพียงค่าตอบแทนเงินประจำตำแหน่งเท่านั้น คุณประสาน หวังรัตนปราณี ผู้ช่วยรัฐมนตรีฯ เห็นด้วยกับความคิดของผู้เขียน โดยจะนำไปพิจารณาและนำเสนอผู้บริหารต่อไป และท่านยังกล่าวอีกว่าหน่วยงานภาครัฐที่ต้องใช้นักบัญชีนิติวิทยา เช่น ป.ป.ง. ป.ป.ช. ก.ล.ต. ธปท. จำเป็นต้องผลักดันส่งเสริมให้ข้าราชการมาฝึกอบรมโครงการ FAC นอกจากนี้ผู้เขียนได้เสนอความคิดเห็นแก่ท่านเกี่ยวกับโครงการ CAC ของ IOD ที่ร่วมกับ ป.ป.ช. ควรมีนโยบายผลักดันให้กระทรวงการคลังพิจารณากำหนดคุณสมบัติผู้ค้ากับภาครัฐจะต้องได้รับใบอนุญาต CAC เพื่อแสดงถึง ความโปร่งใส ร่วมต่อต้านทุจริตคอรัปชั่น ซึ่งท่านเห็นด้วยและรับไปพิจารณาเช่นกัน และเมื่อไม่นานนี้ผู้เขียนได้รับทราบข้อมูลความคืบหน้าของวิชาชีพการบัญชีนิติวิทยาจาก ร.ต.ท.ศิวะรักษ์ พินิจารมณ์ ว่าปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชีฯ อยู่ระหว่างการพิจารณาทำความมือ MOU ร่วมกับ AICPA ในอนาคต

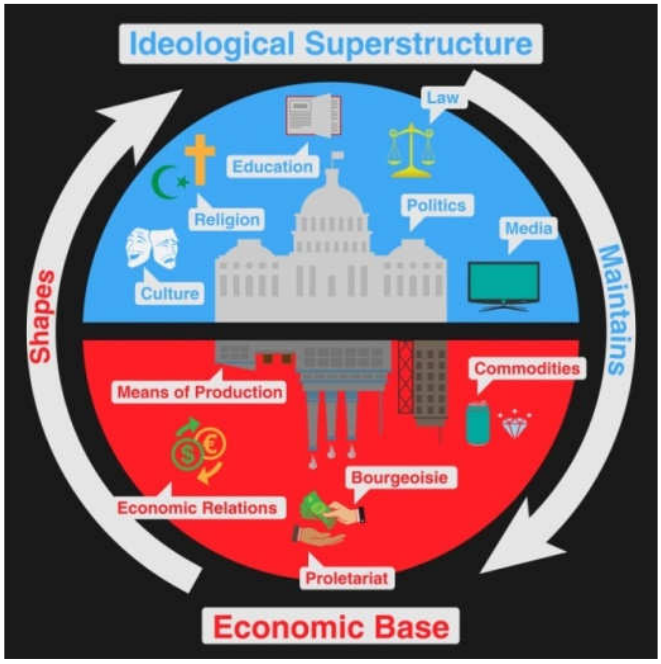
ผู้เขียนมีความเห็นว่าการปฏิบัติงานสืบสวนของนักบัญชีนิติวิทยาภาคเอกชนควรได้รับการสนับสนุนจากสถาบันการเงินในการสืบสวนเส้นทางการเงินของคู่กรณีให้สะดวกยิ่งขึ้น โดยปกติเมื่อพนักงานสอบสวน รับแจ้งความพนักงานอัยการสั่งฟ้อง และ/หรือ ทนายความยื่นคำฟ้อง ศาลประทับรับฟ้องและมีคำสั่งให้สถาบันการเงินสนับสนุนข้อมูลได้ แต่หากนักบัญชีนิติวิทยาภาคเอกชนที่มีใบอนุญาตประกอบวิชาชีพมีอำนาจเช่นเดียวกับนักบัญชีนิติวิทยาภาครัฐ (เจ้าหน้าที่สืบสวน) จะสามารถสืบสวนรวบรวมหลักฐานได้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น นอกจากนี้ปัญหาที่สำคัญที่สุด

สำคัญไม่น้อยไปกว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐ แต่ความปลอดภัยในการประกอบวิชาชีพยังมีน้อยกว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งส่วนใหญ่นักบัญชีนิติวิทยาภาคเอกชนจะเป็นบริษัท Outsource เพื่อเสริมสร้างความปลอดภัยในการรับงานลักษณะ Firm ไม่ใช่ Freelance นักบัญชีนิติวิทยาไม่ควรเป็นพนักงานภายในบริษัทเพราะการไปตรวจสอบทุจริตในบริษัทที่ตนทำงานอยู่ย่อมไม่ปลอดภัย เช่นเดียวกับผู้ตรวจสอบภายในที่ไม่สามารถและไม่มีหน้าที่ตรวจสอบทุจริตภายในองค์กรของตนเอง ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชีฯ ซึ่งในอนาคตจะเป็นหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพด้านนี้ จำเป็นต้องพัฒนากลไกในการคุ้มครองความปลอดภัยแก่นักบัญชีนิติวิทยาทั้งภาครัฐและภาคเอกชน เพื่อส่งเสริมให้นักบัญชีและผู้สอบบัญชีทั่วไปกล้าที่จะพัฒนาตนเองเป็นนักบัญชีนิติวิทยา

บทสรุป

ศิลปพร ศรีจั่นเพชร (2553) กล่าวว่า คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีสืบสวน (นักบัญชีนิติวิทยา) มีความแตกต่างกันในด้านความรู้ ความสามารถด้านต่างๆ สำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยนักบัญชีสืบสวนต้องมีความรู้ในหลาย ๆ ด้านมากกว่าผู้สอบบัญชี คือ ด้านกฎหมาย (กระบวนการยุติธรรม) และด้านอาชญาวิทยา ส่วนในด้านการสอบบัญชีก็มีความต่างกันบางส่วนโดยที่นักบัญชีสืบสวนต้องมีความรู้ด้านสอบบัญชีที่เน้นในเชิงสอบสวนด้วย และผู้เขียนยังเห็นอีกว่า ทักษะที่สำคัญที่สุดของนักบัญชีนิติวิทยา คือ การมีวิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) ในลักษณะของนักสืบที่มีความคิดสร้างสรรค์ไม่ยึดติดกับกรอบกฎเกณฑ์มาตรฐาน ซึ่งแตกต่างจากผู้สอบบัญชีทั่วไป

อาชญากรรมทางเศรษฐกิจสามารถเชื่อมโยงกับอาชญากรรมอื่นๆ ได้ทุกรูปแบบ เนื่องจาก “เงิน” เป็นปัจจัยพื้นฐานของสังคมแห่ง “ทุนนิยม (Capitalism)” หรือ “วัตถุนิยม (Materialism)” การป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (White – collar Crimes) จึงเป็นการลดปัญหา ลดแรงจูงใจ และตัดช่องทางท่อน้ำเลี้ยงของการก่ออาชญากรรมอื่นๆ (Blue - collar Crime) รวมทั้งมีส่วนช่วยสนับสนุนการลดปัญหาต่าง ๆ ของสังคม เพราะฐานเศรษฐกิจ (Economic Base) ถือเป็นฐานของโครงสร้างต่างๆ ทางสังคม (Ideological Superstructure) ตาม Marx’s Base/Superstructure Model of Society อาชญากรรมทางเศรษฐกิจถือเป็นตัวการสำคัญที่ฉุดรั้งการพัฒนาประเทศ เกิดปัญหาความยากจน เกิดแรงบีบคั้นทางเศรษฐกิจและความเหลื่อมล้ำทางสังคม (Inequality) ทำให้และประเทศติดกับดักไม่สามารถก้าวข้ามสู่การเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว หรือเป็นประเทศที่มีความศิวิไลซ์ (Civilization) ได้สำเร็จ ต้องกลายเป็นประเทศฐานล่างที่ค่อยพึ่งพาประเทศมหาอำนาจเสมือนดั่งเป็นเมืองขึ้นที่สูญเสียอธิปไตยทางเศรษฐกิจ (Economic Sovereignty)



ภาพที่ 5 Marx's Base/Superstructure Model of Society

(ที่มา: https://www.reddit.com/r/Marxism/comments/8no3vv/simple basesuperstructure infographic)

นักบัญชีนิติวิทยามีบทบาทสำคัญอย่างมากในกระบวนการยุติธรรม เป็นผู้สืบสวน รวบรวม และพิสูจน์พยานหลักฐาน รวมทั้งการเป็นพยานผู้เชี่ยวชาญในชั้นศาล เพื่อมัดตัวผู้กระทำผิดมาลงโทษ ป้องปรามมิให้เป็นเยี่ยงอย่าง รวมทั้งสอดส่องสร้างระบบป้องกันการก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจ จึงจำเป็นต้องยกระดับการบัญชีนิติวิทยาสู่การเป็นวิชาชีพในประเทศไทย เพื่อให้สังคมเข้าใจและยอมรับกลไกเครื่องมือการบัญชีนิติวิทยาอันเป็นความหวังที่จะช่วยลดปัญหาอาชญากรรมเศรษฐกิจ ซึ่งผู้เขียนมีความตั้งใจศึกษาในเรื่องนี้เป็นอย่างยิ่ง โดยได้เสนอโครงร่างดุษฎีนิพนธ์เรื่อง "การบัญชีนิติวิทยา: กลไกป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจและอาชญากรรมไซเบอร์" (THE FORENSIC ACCOUNTING : MECHANISMS FOR PREVENTION AND SUPPRESSINON OF ECONOMIC CRIME AND CYBERCRIME) ในการศึกษาปริญญาเอก อาชญาวิทยาและงานยุติธรรม จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เพื่อวิจัยถึงปัญหา สาเหตุ รูปแบบ กรณีศึกษาการก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจและอาชญากรรมไซเบอร์ เพื่อหาแนวทาง กลไก และเทคนิคการบัญชีนิติวิทยามาช่วยในการป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจสมัยใหม่ที่ใช้การก่ออาชญากรรมไซเบอร์เป็นเครื่องมือในบริบทสังคมแห่งยุคโลกาภิวัตน์ดิจิทัลต่อไป

■ เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

กีรติ ชื่นพิทยาธร. (2562). *เอกสารประกอบการสอน Social Philosophy & Analytical Approaches.* คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

คณะอนุกรรมการขับเคลื่อนโครงการประกาศนียบัตรความรู้ด้านการบัญชีนิติวิทยา สภาวิชาชีพบัญชีฯ. (2562). *เอกสารประกอบการเสวนา แนะนำโครงการประกาศนียบัตรความรู้ด้านการบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accounting Certificate: FAC).* สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.

จุฑารัตน์ เอื้ออำนวย. (2562). *เอกสารประกอบการสอน Community Justice, Restorative Justice & Diversion.* คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

นิอร องอาจสิทธิกุล และ เสาวนีย์ สิชฌวัฒน์. (2546). การบัญชีสืบสวนในทัศนคติของผู้สอบบัญชี: การบัญชีสืบสวนในประเทศไทย. *วารสารวิชาชีพบัญชี, 3(6), 67-77.*

พรชัย ขันตี และคณะ. (2558). *ทฤษฎีอาชญาวิทยา: หลักการ งานวิจัย และนโยบายประยุกต์.* กรุงเทพฯ: ส.เจริญการพิมพ์.

วรัญญา เอื้ออมรไพบูลย์. (2557). *การศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีสืบสวนในประเทศไทย.* (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ศิรินทิพย์ จ้อยพุดซา. (2563). ผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีสืบสวนในประเทศไทย. *วารสารสภาวิชาชีพบัญชี, 2(4), 48-63.*

ศิลปพร ศรีจั่นเพชร. (2553). มารู้จักกับการบัญชีสืบสวน. *วารสารวิชาชีพบัญชี,* 6(17), 22-28.

สมชาย ศุภธาดา. (2560). *เอกสารประกอบการบรรยาย การบัญชีบริหารเชิงกลยุทธ์และการกับดูแลกิจการและการบัญชีนิติวิทยา.* คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

สมชาย ศุภธาดา. (2562). *การบัญชีนิติวิทยา.* กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ตำรวจ.

สำนักงานรัฐบาลอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) (2559). ความมั่นคงปลอดภัยทางไซเบอร์.

สุพจน์ สุโรจน์. (2562). *การบริหารงานยุติธรรม.* มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

อัณณพ ชูบำรุง และ อุนิษา เลิศโตมรสกุล. (2555). *อาชญากรรมและอาชญาวิทยา.* กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

อุทัย อาทิเวช. (2558). *ทฤษฎีอาชญาวิทยากับกระบวนการยุติธรรมทางอาญา.* กรุงเทพฯ: หจก.วี.เจ.พริ้นติ้ง

อุษณา ภัทรมนตรี. (2558). *การตรวจสอบภายในสมัยใหม่.* กรุงเทพฯ: จามจุรีโปรดักท์

CAT cyfence. *(2560). ทำความรู้จักกับ NIST Cybersecurity Framework.* สืบค้นจาก https://www.catcyfence.com/it-security/article/nist-cybersecurity-framework

Thai Publica. (2563). *ดัชนีชี้วัดภาพลักษณ์คอร์รัปชันปี 2562 ไทยอันดับถดถอย 101 ต่อต้านทุจริตทั่วโลกย่ำกับที่.* สืบค้นจาก https://thaipublica.org/2020/01/corruption-perception-index-2019

ภาษาอังกฤษ

A. Spencer Wilcox. (2015). *The Crime Prevention Triangle.* Retrieved from https://www.schererville.org/crime-prevention-triangle

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). *Forensic Accountant.* Retrieved from https://www.acfe.com/forensic-accountant.aspx

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). The Fraud Tree. Retrieved from https://www.acfe.com/fraud-tree.aspx

Association of International Certified Professional Accountants (AICPA). (2020). *STATEMENT ON STANDARDS FOR FORENSIC SERVICES.*

Criminal Justice Research. *Routine Activities Theory. Retrieved* from http://criminal-justice.iresearchnet.com/criminology/theories/routine-activities-theory

David T. Wolfe and Dana R. Hermanson. (2004). *The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud.* Retrieved from https://pdfs.semanticscholar.org/c9c8/32fa299f648464cbd0172ff293f5c35684b6.pdf

Donald R. Cressey. *Fraud Triangle.* Retrieved from https://www.acfe.com/fraud-triangle.aspx

Francis T. Cullen & Pamela Wilcox (Eds.). (2010). *Encyclopedia of Criminological Theory: Cohen, Lawrence E., and Marcus K. Felson: Routine Activity Theory.* SAGE Publications.

George A. Manning. (2005). *Financial Investigation and Forensic Accounting.* Taylor & Francis Group.

Institute of Certified Forensic Accountants (ICFA). *What is Forensic Accounting.* Retrieved from http://www.forensicglobal.org/forensicaccounting.html

Jensen & Meckling. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics,* 305-360.

Nic Ryder. (2018). *WHITE COLLAR CRIME AND RISK: Financial Crime, Corruption and the Financial Crisis.* Palgrave Studies in Risk, Crime and Society.

Petter Gottschalk. (2016). *Explaining White-Collar Crime: The Concept of Convenience in Financial Crime Investigations.* Palgrave Macmillan.

Rabi'u ABDULLAHI and Noorhayati MANSOR. (2015). Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research. *International Journal of Academic Research in Accounting,* Finance and Management Sciences, HRMARS, 5(4), 38–45.

Rana Sampson, John E. Eck., and Jessica Dunham. (2010). Super controllers and crime prevention: A routine activity explanation of crime prevention success and failure. *Security Journal,* 23(1), 37–51.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Federation of Accounting Professions
Under The Royal Patronage of His Majesty the King

เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี) แขวงคลองเตยเหนือ
เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110
โทรศัพท์ 02 685 2500 โทรสาร 02 685 2501

http://www.tfac.or.th
www.facebook.com/tfac.family
tfac@tfac.or.th
LINE@ @TFAC.Family