

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และระเบียบวิธีการศึกษา

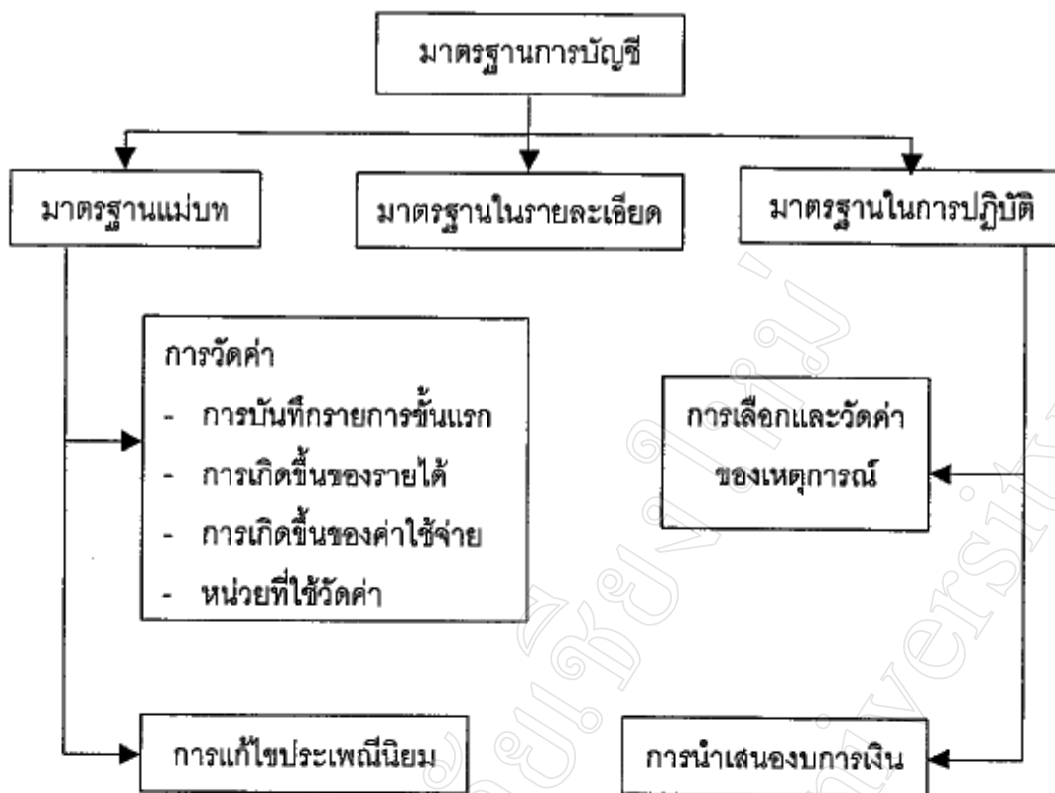
ทฤษฎีที่เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี

ลักษณะและวิธีการบัญชีขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจเป็นส่วนใหญ่ ผลสรุปของรายการทางธุรกิจที่ขยายตัวมากขึ้น ทำให้เกิดความจำเป็นที่ต้องมีการปรับปรุงวิธีการบันทึกบัญชีให้มีประสิทธิภาพสูงกว่าที่เป็นในช่วงเวลาที่ผ่านมา เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินมีความน่าเชื่อถือ และนำไปใช้เป็นประโยชน์ในการวางแผน ควบคุม เพื่อความทันต่อเวลาและประหยัดทรัพยากร

มาตรฐานการบัญชี หรือหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หมายถึง ข้อตกลงหรือความเห็นพ้องต้องกันเกี่ยวกับหลักการบัญชี หรือวิธีปฏิบัติกันจนเป็นกฎเกณฑ์ หรือเป็นประเพณีนิยม ในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง มาตรฐานการบัญชี มักจะเกิดจากแนวคิดขั้นมูลฐานทางการบัญชี และได้พัฒนาต่อโดยใช้หลักเหตุผล ขนบธรรมเนียมประเพณี ประสบการณ์ การใช้งานเกิดความเคยชิน และความจำเป็นในทางปฏิบัติ ปัจจุบัน 3 ประการ ที่มีผลทำให้การบัญชีเจริญก้าวหน้า คือ การลงทุนในการค้า สภาพทางเศรษฐกิจ และการพัฒนาทางเทคโนโลยี

การบัญชีได้เปลี่ยนแปลงตามความจำเป็นของสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและสังคม จนทำให้นักวิชาชีพทางบัญชีมีมากขึ้น และเริ่มก่อตั้งเป็นสมาคม โดยเฉพาะสมาคมวิชาชีพในประเทศอังกฤษ และสหรัฐอเมริกา ซึ่งนักวิชาชีพของไทยได้ยึดแนวความคิดเหล่านี้มาปรับปรุงและประยุกต์ใช้กับการบัญชีของไทย

มาตรฐานการบัญชีเป็นคำที่นักบัญชีของไทยเห็นว่าเหมาะสมและมีความหมายเดียวกับ "หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป" (General Accepted Accounting Principle) โดยถือว่าสิ่งใดที่เป็นมาตรฐานการบัญชี สิ่งนั้นต้องเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วย สถาบันวิชาชีพการบัญชีได้ประกาศมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อเป็นแนวทางให้นักบัญชีปฏิบัติ



ภาพที่ 1 แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีของไทย⁴

จากภาพที่ 1 แสดงถึงรายละเอียดเกี่ยวกับการแบ่งมาตรฐาน และส่วนประกอบของมาตรฐาน ซึ่งอธิบายได้ดังนี้

มาตรฐานการบัญชีแบ่งออกได้ 3 ระดับ คือ

1. มาตรฐานแม่บท ให้หลักเกณฑ์ขั้นพื้นฐานที่สำคัญทางการบัญชี และเป็นแนวทางสำหรับหลักอื่น ๆ มาตรฐานแม่บท แบ่งเป็น 2 ส่วน คือ

1.1 แม่บทในการวัดค่า ประกอบด้วย รายละเอียดดังนี้

- การบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินในชั้นเริ่มแรกถือเป็นหลักสำคัญในการบันทึกรายการ โดยกำหนดเกี่ยวกับข้อมูล ระยะเวลา และจำนวนเงินที่จะบันทึก สินทรัพย์และหนี้สินจะถูกวัดค่าตามราคาแลกเปลี่ยนและเมื่อมีการโอนเกิดขึ้น รายได้จะบันทึกรายการตามหลักการเกิดขึ้นของรายได้ ส่วนค่าใช้จ่ายจะบันทึกรายการตามหลักการเกิดขึ้นของค่าใช้จ่าย และ

⁴รศ. เมธากุล เกียรติกระจาย, ทฤษฎีการบัญชี(ฉบับปรับปรุงใหม่), พิมพ์ครั้งที่ 7, สิงหาคม 2541 : 96.

ทำไมจะบันทึกรายการเมื่อกิจการนำรายได้และค่าใช้จ่ายมาเปรียบเทียบกัน

- การเกิดขึ้นของรายได้ จะเกิดขึ้นแก่กิจการที่มุ่งหากำไร โดยมีกิจกรรมเกี่ยวกับการหารายได้เกิดขึ้น เรียกว่า กระบวนการที่รายได้เกิดขึ้น
- การเกิดขึ้นของค่าใช้จ่าย คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน
- หน่วยที่ใช้วัดค่า หมายถึง การกำหนดหน่วยที่ใช้วัดค่าในการบันทึกบัญชี โดยปกติมักจะใช้หน่วยเงินตราในสังคมนั้น ๆ เป็นหน่วยวัดค่า

1.2 แม้มบทในการปรับปรุงแก้ไขประเพณีนิยม เนื่องจากการปฏิบัติตามมาตรฐานแม้มบทในการวัดค่าที่กำหนดไว้อย่างเคร่งครัด อาจก่อให้เกิดปัญหาขึ้นได้หรือในบางครั้งผลลัพธ์ไม่เป็นที่น่าพอใจหรือทำให้เกิดเหตุการณ์ที่สำคัญบางอย่างไม่ปรากฏในงบการเงินดังนั้นจึงอาจต้องทำการปรับปรุงแก้ไขแม้มบทให้สอดคล้องกับประเพณีนิยม

2. มาตรฐานในการปฏิบัติ ให้แนวทางในการทำงานตามกระบวนการบัญชี ซึ่งประกอบด้วย การเลือก การวิเคราะห์ การวัดค่า การจัดประเภท การบันทึกเหตุการณ์ การสรุปผล และการปรับปรุงรายการที่บันทึกไว้ รวมถึงการถ่ายทอดข้อมูลที่บันทึกไว้ไปสู่ผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้นอาจแยกการปฏิบัติอย่างกว้าง ๆ ได้ 2 ประการ คือ

2.1 การเลือกและวัดค่าของเหตุการณ์ ประกอบด้วย แนวทางในการเลือกเหตุการณ์ ซึ่งมีผลกระทบต่อ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการ ที่นำมาบันทึกบัญชี รวมถึงการกำหนดราคาที่เป็นตัวเงิน ซึ่งเป็นอัตราส่วนที่เงินและทรัพยากรอื่น ๆ แลกเปลี่ยนกันได้ อาจเป็นราคาแลกเปลี่ยนในอดีต ราคาแลกเปลี่ยนในปัจจุบัน หรือราคาแลกเปลี่ยนในอนาคต

2.2 การนำเสนองบการเงิน เป็นการถ่ายทอดข้อมูลทางการเงินไปยังผู้ใช้งบการเงิน จะต้องคำนึงถึงความถูกต้องและคุณภาพของงบการเงิน เนื่องจากงบการเงิน เป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการประเมินฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ

3. มาตรฐานในรายละเอียด เป็นการให้รายละเอียดเกี่ยวกับ วิธีปฏิบัติ วิธีในการเลือกรายการและเหตุการณ์ต่าง ๆ ในการบันทึกบัญชี การจัดประเภท การสรุปผล และการเสนอรายงาน หลักเกณฑ์ต่าง ๆ นี้ประยุกต์มาจากมาตรฐานแม่บทและมาตรฐานในการปฏิบัติอย่างกว้าง ๆ มาตรฐานในรายละเอียดมีอยู่เป็นจำนวนมาก และมีการเปลี่ยนแปลงบ่อย จึงต้องปรับปรุงให้ทันสมัยอยู่เสมอ

รายการที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีของไทย ประกอบด้วย

1. การเลือกรายการ คือ การพิจารณาว่ารายการที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงในทรัพย์สินและภาระหนี้สิน ควรจะบันทึกไว้เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินของกิจการเมื่อใด
2. การวัดค่าของรายการ คือ พิจารณาว่าควรจะวัดค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สินอย่างไร
3. การเปิดเผยข้อมูล คือ พิจารณาว่าข้อมูลใดบ้างที่ควรเปิดเผย เปิดเผยอย่างไร และควรจะเสนองบการเงินอย่างไร

การบัญชีเป็นกิจกรรมทางด้านการให้บริการ โดยเสนอข้อมูลเกี่ยวกับงบการเงินของหน่วยงานที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์โดยทั่วไป งบการเงินต้องจัดทำอย่างน้อยปีละครั้ง เพื่อสนองความต้องการข้อมูลรวมของผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ อันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทุกประเภท ในการนำข้อมูลไปใช้ตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจ ผู้ใช้งบการเงินประกอบด้วย

1. เจ้าของกิจการ ใช้ข้อมูลเพื่อประกอบการตัดสินใจดำเนินธุรกิจ
2. ผู้ลงทุน หมายถึง เจ้าของเงินทุนรวมทั้งที่ปรึกษา ซึ่งต้องการทราบถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนจากการลงทุน และต้องการข้อมูลเพื่อพิจารณาถึงประสิทธิภาพในการดำเนินงาน และตัดสินใจว่า ควรที่จะลงทุนหรือไม่
3. ผู้ให้กู้ ต้องการใช้ข้อมูลเพื่อพิจารณาการให้กู้ยืมและดอกเบี้ยที่เกิดขึ้น จะได้รับชำระหนี้เมื่อครบกำหนดหรือไม่
4. ผู้บริหารงาน ใช้ข้อมูลเพื่อตัดสินใจกำหนดนโยบายสำคัญ ๆ ของกิจการ การดำเนินงาน และพิจารณาประสิทธิภาพ
5. พนักงาน เจ้าหน้าที่ ต้องการใช้ข้อมูลเพื่อพิจารณาถึงความเจริญรุ่งเรืองของกิจการของตน ความสามารถในการทำกำไร รวมถึงประเมินความสามารถในการจ่ายค่าตอบแทน บำเหน็จ บำนาญ และโอกาสในการทำงาน

6. หน่วยงานของรัฐบาล หมายถึง หน่วยงานที่ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการในการจัดสรรทรัพยากร การกำกับดูแล การกำหนดนโยบายทางภาษี และเพื่อเป็นฐานในการคำนวณรายได้ประชาชาติและจัดทำสถิติในด้านต่าง ๆ เช่น กระทรวงพาณิชย์ กรมสรรพากร
7. ลูกค้า หมายถึง ผู้ซึ่งต้องการใช้ข้อมูลพิจารณาถึงความสามารถในการดำรงอยู่ของกิจการ ความมั่นคงของกิจการ
8. ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น ผู้ซึ่งต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการตัดสินใจว่า หนี้สินจะได้รับชำระเมื่อครบกำหนด
9. สาธารณชน หมายถึง ประชาชนผู้ซึ่งต้องการข้อมูลเกี่ยวกับแนวโน้มความสำเร็จและการดำเนินงานของกิจการ เพราะอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อสาธารณชนในด้านการจ้างงาน และการรับซื้อสินค้าจากผู้ผลิตในท้องถิ่น

แนวคิดและบทความที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษา เอกสารและบทความของผู้ทรงคุณวุฒิ ที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีและผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีในแง่มุมต่าง ๆ มีดังต่อไปนี้

1. การวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน

ทรงเดช ประดิษฐ์สุธมานนท์ (2542 : 15-21) หัวหน้าสำนักงานเอินส์ท แอนด์ ยัง ได้กล่าวในเอกสารการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ 16 ในหัวเรื่อง "การหลักการตีราคาตามมูลค่าทางตลาดกับหลักทุนเดิม" ดังนี้

นักบัญชีสามารถที่จะให้ข้อมูลในการวางแผนทางให้กับผู้วิเคราะห์พิจารณาทางการเงินต่าง ๆ เพื่อให้เป็นพื้นฐานในการคาดคะเน และทำตนได้เสมือนกับการคาดการณ์ได้แม่นยำพอสมควร ผลของมาตรฐานการบัญชีสากลและของสหรัฐที่จะเริ่มเน้นหลักการตีราคาสินทรัพย์และหนี้สินตามราคาตลาด (Mark to Market) ชัดแย้งกับหลักทุนเดิมอย่างไร กลยุทธ์ต่าง ๆ ที่นักบัญชีมีโอกาสให้ประโยชน์ต่อสังคมได้เริ่มเห็นชัดเจนยิ่งขึ้น รวมทั้งการช่วยเหลือในการติดตามหนี้ เจรจาหนี้สินระหว่างเจ้าหนี้กับลูกหนี้

จากการพัฒนามาตรฐานการบัญชีในสหรัฐอเมริกา และผลการศึกษาโดยสถาบันสากล International Accounting Standard ที่กรุงลอนดอนนั้น คงไม่จำเป็นต้องมีข้อโต้แย้งสำหรับการปฏิบัติในประเทศไทย ซึ่งเห็นได้ชัดว่าวิธี Mark to Market โดยอิงกับราคา Fair Market

Value เป็นสิ่งที่ต้องกระทำแล้ว เพราะต้องทราบว่าธุรกิจเกิดขึ้นรวดเร็วกว่าหลักเกณฑ์ของ ประเพณีนิยมแบบทุนเดิมในการบันทึกแบบ Historical Cost Convention สำหรับตราสารทางการเงิน ผลต่างในด้านการการใช้วิธีการของ Historical Cost Convention กับวิธี Mark to Market คือ ความล่าช้าในการรับทราบการเปลี่ยนแปลงของการเคลื่อนไหวของมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงิน หากใช้แบบทุนเดิมเป็นหลัก ส่วน Mark to Market ทราบการเคลื่อนไหวแบบ สมบูรณ์ทุกขั้นตอน

2. ความรับผิดชอบต่อความเสียหายของระบบเศรษฐกิจไทย และการปรับปรุงทาง วิชาชีพการบัญชี

2.1 นนทพล นิยมสมบูรณ์ (2542 : 11-13) นายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตแห่งประเทศไทย กล่าวไว้ในเอกสารรายงานประจำปี 2541-2542 สมาคมนักบัญชีและผู้ สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ในหัวเรื่อง "ใครคือผู้สร้างความเสียหายให้เศรษฐกิจ" ดังนี้

ช่วงเวลา 2 ปี ของความยุ่งยากทางเศรษฐกิจ เริ่มด้วยการพยายามหาข้อสรุป ใคร คือผู้ที่ทำให้บ้านเมืองเสียหาย หลายฝ่าย เช่น ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลธนาคารพาณิชย์และสถาบัน การเงิน นักธุรกิจการค้า นักการเมือง ถูกกล่าวหา ถูกตำหนิกันทั่วหน้า แน่นอนผู้ถูกกล่าวหาที่ใช้ สิทธิปกป้องตน ให้เหตุผลที่แจ่ม จนทำให้คิดว่าสังคมจะหาผู้ผิดไม่ได้ และแล้วเมื่อไม่รู้ว่าจะสรุปว่าใคร ในกลุ่มข้างต้นกันแน่ที่เป็นผู้ผิด การกล่าวหากลับพุ่งมาที่นักบัญชีและเป็นการกล่าวหาที่ค่อนข้าง รุนแรง สรุปได้ว่า การจัดท่างการเงินไม่โปร่งใส เปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีทำหน้าที่ บกพร่อง มาตรฐานการบัญชีและสอบบัญชีไม่ได้ระดับมาตรฐานสากล

ผลของวิกฤตเศรษฐกิจที่กระทบต่อวิชาชีพบัญชี หากมองในทางลบก็คงน่าเสียใจ แต่ทุกอย่างมองได้จากหลายมุม ท่ามกลางความไม่เข้าใจต่าง ๆ ท่ามกลางการวิพากษ์วิจารณ์ ด้วยความเข้าใจผิด สมาคมถือเป็นโอกาสดีที่จะชิงจังหวะที่สังคมกำลังให้ความสำคัญและสนใจ อย่างสูงกับวิชาชีพอย่างไม่เคยเป็นมาก่อน ประชาสัมพันธ์ต่อสื่อมวลชนทั้งไทยและต่างชาติ เพื่อชี้แจงให้ความรู้และสร้างความเข้าใจที่ถูกต้องแก่สังคมไทยและสังคมโลก ในขณะเดียวกันก็ได้ เร่งรัดโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีและสอบบัญชี ซึ่งเป็นโครงการที่คณะกรรมการชุดนี้ ได้ ริเริ่มดำเนินการมาก่อนหน้าที่มีการวิพากษ์วิจารณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเสียอีก เนื่องจาก คณะกรรมการเห็นว่ามาตรฐานวิชาชีพของไทยต้องมีความเป็นสากลยิ่งขึ้นเพราะจะช่วยสร้าง ความโปร่งใส และความเชื่อมั่นในข้อมูลทางการเงินและบัญชี อันเป็นพื้นฐานสำคัญอย่างหนึ่งใน

การกระตุ้นการลงทุนข้ามชาติ และการฟื้นตัวทางเศรษฐกิจของประเทศไทย โดยสมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จะรับผิดชอบเฉพาะการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีเท่านั้น โครงสร้างใหม่นี้จะช่วยดวงคุณเพื่อให้การกำหนดมาตรฐานการบัญชีเป็นไปอย่างมีอิสระ ปลอดภัยอิทธิพลจากกลุ่มผลประโยชน์ต่าง ๆ เพื่อให้การเปลี่ยนแปลงเข้าสู่ระบบใหม่ราบรื่น

2.2 ดร. อิศวิน จินตกานนท์ (2542 : 1-6) กรรมการบริหารเครือข่ายวิชาชีพฯ ได้กล่าวไว้ในเอกสารการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 16 ในเรื่อง "ใครคือผู้รับผิดชอบต่อความเสียหายทางเศรษฐกิจ" ดังนี้

เนื่องจากนักบัญชีและผู้ตรวจสอบบัญชีเป็นผู้ที่เตรียมรายงานหรือตรวจสอบความถูกต้องทางการเงินของบริษัท จึงได้รับการติดต่อจากกรรมการหรือที่ปรึกษาอยู่เสมอ ในอดีตผู้บริหารมีความเข้าใจผิดกันว่าหากรายงานทางการเงินหรือรายงานทางบัญชีมีความผิดพลาดขึ้นแล้วความผิดจะตกอยู่กับนักบัญชีหรือผู้ตรวจสอบบัญชี ซึ่งโดยข้อเท็จจริงแล้ว หากเกิดการแสดงรายงานที่ปกปิดความจริงหรือไม่ถูกต้อง ผู้ที่รับผิดชอบโดยตรงและต้องรับโทษทางกฎหมายก่อนบุคคลอื่น ก็คือ ผู้บริหารระดับสูงและกรรมการบริษัท และเนื่องจากผู้ตรวจสอบบัญชีเป็นผู้แสดงความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องและน่าเชื่อถือได้ของรายงานนั้น ๆ จึงจะต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้บริหาร หากสมมุติว่าร่วมกันปกปิดข้อมูล แต่หากผู้ตรวจสอบบัญชีได้กระทำการตรวจสอบอย่างถูกต้องครบถ้วนตามมาตรฐานการสอบบัญชี รวมทั้งได้ทบทวนและแนะนำให้ฝ่ายบริหารเปิดเผยข้อมูลอย่างละเอียดเพียงพอในหมายเหตุประกอบงบการเงินแล้ว แม้ผู้บริหารจะยังคงพยายามปิดบังความจริงไว้ก็ตาม ผู้ตรวจสอบบัญชีก็พ้นความรับผิดชอบ

ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ กรรมการผู้มีบาร์มี มักจะเป็นผู้ติดต่อผู้ตรวจสอบบัญชีและพยายามชี้แจงให้ผู้ตรวจสอบบัญชี "เข้าใจ" ถึงเหตุผลของบริษัทที่จะต้องเสนอหมายเหตุประกอบงบการเงินให้คลุมเครือว่าเป็นความจำเป็น หรือเหตุผลที่จะเปลี่ยนแปลงวิธีการลงบัญชีเพื่อแสดงสถานะทางการเงินของบริษัทให้สะท้อนถึงความเป็นจริงมากยิ่งขึ้น (ตกแต่งบัญชี) ในสังคมไทยก่อน พ.ศ. 2539 หากผู้ตรวจสอบบัญชีไม่ให้ "ความร่วมมือ" ก็อาจจะมีกรกล่าวและบอกเล่าต่อ ๆ ไปว่าผู้ตรวจสอบบัญชีทำนั้นไม่ดี และทำให้เสียลูกค้าไปง่าย ๆ ความกดดันทางสังคมจึงสูงและบางครั้งผู้ตรวจสอบบัญชีก็อาจจะต้องกระทำตามคำขอร้องจากกรรมการผู้มีบาร์มีของบริษัทดังกล่าว

2.3 Behdad Nowroozi (2542 : 203-206) กล่าวไว้ในเอกสารการประชุมนักบัญชี
ทั่วประเทศ ครั้งที่ 16 Financial Management Specialist, Central Operations Service, East
Asia & Pacific Region, The World Bank ให้หัวข้อเรื่อง "การปฏิรูปความรับผิดชอบทางการเงินต่อ
สาธารณชนและการกำกับดูแลกิจการในเกาหลีและไทย" ดังนี้

การเพิ่มศักยภาพของสถาบันวิชาชีพของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีโดยการ พัฒนา
มาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี และการปรับปรุงวิธีการปฏิบัติงาน โดยใช้แนวทางตามวิธี
ปฏิบัติสากล ซึ่งจะช่วยให้ได้ข้อมูลทางการเงินที่มีความโปร่งใส น่าเชื่อถือและถูกต้อง นอกจากนี้
ควรมีการปรับปรุงในเรื่องคุณภาพของการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ ให้มี
มาตรฐานที่เท่าเทียมกับมาตรฐานของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นบริษัท ข้ามชาติ และเพื่อเป็น
การเสริมสร้างให้เกิดความมั่นใจว่า รายงานการเงินมีความน่าเชื่อถือ การจัดทำงบการเงินของ
บริษัทมหาชนขนาดใหญ่ ธนาคาร และสถาบันการเงิน ต้องมีความสอดคล้องกับวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุด
โดยควรมีการปรับปรุงส่วนสำคัญที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานการเงิน การจัดประเภท
ของสินทรัพย์ หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด การรับรู้ผลขาดทุนรวมถึงการปรับปรุง
มาตรฐานสำหรับการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา และการด้อยค่าของสินทรัพย์

2.4 ดร. ภาพร เอกอรรถพร อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์
และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ประธานคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี สมาคมนัก
บัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร อาจารย์ประจำภาค
วิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตและกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่ง
ประเทศไทย กล่าวไว้ในเอกสารประกอบการอภิปราย การปรับโครงสร้างวิชาชีพบัญชี มาตรฐาน
และการกำกับดูแล ในหัวข้อเรื่อง "มาตรฐานการบัญชีกับการช่วยชาติ" ดังนี้

ทศวรรษที่ผ่านมา เศรษฐกิจไทยมีการเชื่อมโยงกับระบบเศรษฐกิจโลกมากขึ้น ทำให้
ธุรกิจระหว่างประเทศขยายตัวอย่างรวดเร็วทั้งในด้านการค้าและการลงทุน อาจกล่าวได้ว่าสาเหตุ
ที่นำมาสู่ปัญหาเศรษฐกิจ คือ การขาดวินัยทางการเงิน ขาดระบบการควบคุมตรวจสอบและการ
กำกับดูแลที่ดี และข้อมูลทางบัญชียังมีข้อบกพร่องทำให้ไม่เอื้อต่อการตัดสินใจที่ดี

มาตรฐานการบัญชีจึงจำเป็นต้องมีการพัฒนาและปรับปรุงเพื่อช่วยแก้ไขปัญหา
เศรษฐกิจโดยการจัดทำให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ซึ่งจะส่งผลให้
นักลงทุนเกิดความเชื่อมั่นในข้อมูลที่ได้จากรายงานทางบัญชี ทำให้การติดต่อธุรกิจกับต่างประเทศ

สะดวกรวดเร็ว และช่วยธุรกิจไทยให้สามารถระดมเงินทุนจากตลาดการเงินระหว่างประเทศได้ง่ายยิ่งขึ้น กล่าวคือ มาตรฐานการบัญชีที่ดีจะมีส่วนในการพัฒนาตลาดเงินและตลาดทุนของประเทศให้มีคุณภาพ เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีที่ดีทำให้ผู้ลงทุนได้รับข้อมูลจากรายงานทางการเงินที่ถูกต้องได้มาตรฐานและสามารถนำไปใช้วิเคราะห์เปรียบเทียบกับรายงานทางการเงินในอดีตของกิจการเอง หรือกับรายงานทางการเงินของกิจการอื่นทั้งที่อยู่ในธุรกิจประเภทเดียวกัน และคนละประเภท เพื่อประโยชน์ในการวางแผนและการลงทุน อันเป็นการช่วยส่งเสริมให้ผู้ลงทุนตัดสินใจลงทุนอย่างสมเหตุสมผล และถูกต้องที่สุดเท่าที่จะทำได้ทั้งในแง่ของการบริหาร การจัดการ และการวางแผนงานต่าง ๆ เกี่ยวกับธุรกิจที่มีส่วนเกี่ยวข้องอยู่ เช่น การขยายหน่วยงาน การลดต้นทุน

ในแง่ประโยชน์ต่อนักบัญชีและวิชาชีพการบัญชี การที่มีรายงานการเงินที่ได้มาตรฐาน เป็นการพัฒนาทางการบัญชี อันส่งผลให้วิชาชีพการบัญชีเป็นที่ยอมรับและสร้างความเชื่อถือในวงกว้างทั้งในและนอกประเทศ มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป หมายถึง กฎเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งกำหนดว่าวิธีการทางบัญชีการเงินวิธีใดจะเป็นที่ยอมรับและมีประโยชน์ ข้อมูลทางบัญชีการเงินที่มีประโยชน์จะทำให้ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และผู้มีส่วนได้เสีย สามารถตัดสินใจลงทุนได้ดีขึ้น การบัญชีถือว่าเป็นภาษารธุรกิจ เนื่องจากการบัญชีทำหน้าที่สื่อสาร แต่การสื่อสารอาจเกิดความคลาดเคลื่อนหรือเข้าใจผิดได้หากความหมายไม่ชัดเจน มาตรฐานการบัญชีจะช่วยปรับความแตกต่างหลากหลายทางการบัญชีที่มีอยู่ให้สอดคล้องกันมากขึ้น และทำให้ข้อมูลในรายงานทางบัญชีทำหน้าที่ในการสื่อสารได้ดียิ่งขึ้น

3. การปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2542 : 207-251) กล่าวไว้ในเอกสารการประชุมกับนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 16 ในหัวเรื่อง "การเสริมสร้าง Good Corporate Governance ของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย" ดังนี้

สำนักงาน ก.ล.ต. ควรร่วมมือกับสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีให้ครอบคลุมมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศอย่างครบถ้วนขึ้น ซึ่งคณะทำงานที่เป็นผู้แทนจากสมาคมนักบัญชีฯ รายงานว่า ปัจจุบันสมาคมนักบัญชีฯ อยู่ระหว่างปรับปรุงเพิ่มเติมมาตรฐานการบัญชีในหลายเรื่องให้เป็นไปตาม IAS

สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ออกประกาศกำหนดให้บริษัทที่เสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชน และบริษัทจดทะเบียนต้องจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรอง

ทั่วไป ซึ่งออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และในกรณีที่มาตรฐานไทยไม่ครอบคลุมมาตรฐานการบัญชีในเรื่องใด ให้บริษัทดังกล่าวใช้มาตรฐานของ IASC หรือ AICPA หรือ FASB ตามลำดับ

คณะทำงานมีความเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีไทย ดังนี้

มาตรฐานการบัญชีไทยส่วนมากจะนำหลักการมาจาก IAS อยู่แล้ว แต่ในกรณีที่ IAS มีทางเลือกให้บันทึกบัญชีได้หลายวิธี มาตรฐานการบัญชีไทยก็อาจจะลดทางเลือกลง เพื่อให้งบการเงินของบริษัทไทยเป็นมาตรฐานเดียวกันมากขึ้น ในการจัดทำงบการเงินรวม หลักการบัญชีที่สำคัญ คือ ต้องรวมฐานะการเงินและ ผลการดำเนินงานของบริษัทย่อยเข้ากับบริษัทใหญ่ โดยถือว่าบริษัททั้งหลายเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจเดียวกัน และต้องตัดรายการระหว่างกันที่เกิดขึ้น เพื่อให้คงเหลือตัวเลขที่แสดงถึงรายการที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย กับบุคคลที่ 3 เท่านั้น อย่างไรก็ตาม บริษัทจะต้องเปิดเผยรายการระหว่างกันดังกล่าวว่า กิจกรรมที่เกี่ยวข้องมีความสัมพันธ์กับบริษัทอย่างไร มีลักษณะรายการอย่างไร มีปริมาณมากน้อยเพียงใด และเป็นรายการที่เกิดขึ้นตามราคาตลาดหรือไม่

จะเห็นได้ว่า ข้อมูลทางการบัญชีจะให้ประโยชน์แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย หากข้อมูลที่ใช้ในการบันทึกรายการไม่มีหลักเกณฑ์ หรือไม่ได้บันทึกตามมาตรฐานการบัญชีแล้ว อาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดในงบการเงินนั้น ๆ ได้ ดังนั้น มาตรฐานการบัญชี จะเป็นแนวทางให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ได้ยึดถือปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกัน นอกจากนี้ผู้ประกอบวิชาชีพยังต้องมีความรู้ความเข้าใจเพื่อนำไปปฏิบัติให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี เพื่อจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ใช้งบการเงินแล้ว ยังทำให้ผลงานของนักบัญชีมีคุณภาพเชื่อถือได้ รวมทั้งเป็นที่ไว้วางใจของผู้ใช้งบการเงินอีกด้วย

ดังนั้น เพื่อให้ทราบถึงความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี ว่ามีความรู้ความเข้าใจมากน้อยเพียงใด ผู้ศึกษาจึงได้ทำการศึกษาผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี โดยมีขอบเขตการศึกษาเฉพาะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ เท่านั้น

นิยามศัพท์ที่ใช้ในการศึกษา

1. ความรู้และความเข้าใจ หมายถึง ความสามารถในการทราบและเข้าใจในเนื้อหา
มาตรฐานการบัญชีอย่างเพียงพอ
2. มาตรฐานการบัญชี⁵ หมายถึง แนวทางที่แนะนำให้นักบัญชีใช้ยึดถือเป็นหลัก
ปฏิบัติในการรวบรวม จัดบันทึก จำแนก สรุปผล และรายงานเหตุการณ์เกี่ยวกับการเงิน
3. ผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี หมายถึง ผู้ปฏิบัติงานทั้ง 5 กลุ่ม คือ ผู้สอบบัญชี
รับอนุญาต ผู้รับจ้างทำบัญชี นักวิชาการ เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานของรัฐบาล และพนักงานฝ่าย
บัญชีของธุรกิจเอกชน ซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องกับงบการเงิน ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่

ระเบียบวิธีการศึกษา

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษา ถึงความรู้และความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชี
ของผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี ในเขต อำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ได้ดำเนินการ ดังนี้

ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษาค้นคว้านี้จะทำการเก็บข้อมูลจากผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี ในเขตอำเภอ
เมือง จังหวัดเชียงใหม่ โดยแบ่งเป็น 5 กลุ่ม คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้รับจ้างทำบัญชี
นักวิชาการ เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานของรัฐบาล และพนักงานในฝ่ายบัญชีของธุรกิจเอกชน

เนื่องจากกลุ่มประชากรไม่ทราบจำนวนที่แน่นอน ทราบแต่เพียงว่ามีจำนวนมาก จึง
ใช้สูตรในการคำนวณ ดังนี้

$$n = \frac{P(1-P)Z^2}{e^2}$$

เมื่อ	n	คือ	จำนวนสมาชิกกลุ่มตัวอย่าง	
	P	คือ	สัดส่วนของประชากรที่กำหนดจะสุ่ม	= 0.20
	Z	คือ	ระดับความเชื่อมั่นที่กำหนดไว้	= 95% = 1.96
	E	คือ	สัดส่วนของความคลาดเคลื่อนที่ยอมรับได้	= 5% = 0.05

⁵ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. ศัพท์บัญชี , พิมพ์ครั้งที่ 5, มีนาคม 2536 : 6.

$$n = \frac{(0.20)(1-0.20)(1.96)^2}{(0.05)^2}$$

$$n = 245.86$$

เพื่อให้การศึกษาสมบูรณ์จึงใช้ขนาดตัวอย่างรวม 250 ราย

เนื่องจากไม่ทราบจำนวนประชากรที่แน่นอน จึงไม่ใช้ทฤษฎีความน่าจะเป็นในการสุ่มตัวอย่าง แต่ทำการสุ่มตัวอย่างโดยการกำหนดโควตา (Quota Sampling) แบ่งเป็น 5 กลุ่มรวม 250 ราย ได้แก่

ผู้ตอบบัญชีรับอนุญาต	20 ราย
ผู้รับจ้างทำบัญชี	30 ราย
นักวิชาการ	40 ราย
เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานของรัฐบาล	10 ราย
พนักงานในฝ่ายบัญชีของธุรกิจเอกชนแบ่งตามลักษณะธุรกิจต่าง ๆ	150 ราย
รวม	<u>250 ราย</u>

วิธีการศึกษา

การศึกษาคครั้งนี้ เป็นการดำเนินการศึกษาพื้นฐาน ได้แยกเป็นการเก็บข้อมูลแบบปฐมภูมิ โดยการจัดทำแบบสอบถาม เพื่อสัมภาษณ์ผู้ประกอบการบัญชี รวมไปถึงการศึกษาข้อมูลทุติยภูมิเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีของผู้ประกอบการวิชาชีพการบัญชี และการพัฒนามาตรฐานการบัญชีของไทย

ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data)

ดำเนินการเก็บข้อมูลแบบปฐมภูมิ จากการสร้างแบบสอบถาม ซึ่งผู้ศึกษาจะนำไปสัมภาษณ์ผู้ประกอบการบัญชี ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ที่เป็นประชากรตัวอย่าง รวม 250 ราย แบ่งตามกลุ่มผู้ประกอบการวิชาชีพ 5 กลุ่ม

แนวคำถามที่ใช้ในแบบสอบถาม ได้แก่ ความรู้และความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีของไทยที่ใช้ในปัจจุบัน จำนวน 41 ฉบับ

ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data)

ดำเนินการเก็บข้อมูลแบบข้อมูลทุติยภูมิ ได้ทำการสำรวจเอกสาร ตำราทางวิชาการ ที่เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี สำหรับนำไปใช้ในการวิเคราะห์ เพื่อดูความคิดเห็นหรือเนื้อหาที่น่าสนใจ รวมทั้งบทความ หรือข้อเขียนที่มีการกล่าวถึงมาตรฐานการบัญชี ทางสื่อสิ่งพิมพ์ต่าง ๆ

เครื่องมือที่ใช้ในการวัดค่าตัวแปร

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาคั้งนี้ใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) ในการเก็บข้อมูล มีลักษณะคำถามเป็นแบบปลายปิด (Close ended questions) ซึ่งสร้างขึ้นเพื่อวัดความรู้ความเข้าใจในเรื่องมาตรฐานการบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีในเขต อำเภอเมือง จังหวัด เชียงใหม่ โดยกำหนดคำถาม ดังนี้

ส่วนที่ 1 เป็นคำถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา วุฒิการศึกษาตำแหน่งของผู้ตอบแบบสอบถาม และ ประเภทของกิจการ

ส่วนที่ 2 เป็นคำถามความรู้และความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชี ใช้สถิติความถี่ และอัตราร้อยละ แบบสอบถามที่สร้างขึ้นเป็นแบบสอบถามปลายปิด ลักษณะคำถามมีคำตอบให้เลือก 2 คำตอบ คือ ทราบ หรือ ไม่ทราบ⁶

โดยมีเกณฑ์การให้คะแนนดังนี้

- ตอบทราบให้ 1 คะแนน

- ตอบไม่ทราบให้ 0 คะแนน

ค่าร้อยละที่ได้จะนำมาแปลความหมายตามเกณฑ์ ดังนี้

ช่วงร้อยละระหว่าง	ความหมาย
0 %	ไม่มีความรู้
1 – 35 %	มีความรู้อยู่ในระดับต่ำ
36 – 70 %	มีความรู้อยู่ในระดับกลาง
71 – 100 %	มีความรู้อยู่ในระดับสูง

⁶ นวาศรี ไวนิชกุล และชูศักดิ์ อุดมศรี , 2538: 214-219)

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษารวบรวมข้อมูลจากผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี รวม 250 ราย และได้รับตอบแบบสอบถามกลับมาทั้งสิ้น 250 ราย หรือคิดเป็นร้อยละ 100 ของกลุ่มประชากรเป้าหมาย โดยดำเนินการตามขั้นตอน ดังนี้

1. ผู้ศึกษาได้คัดเลือกผู้ช่วยจำนวน 15 คน เพื่อทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี โดยชี้แจงให้ผู้ช่วยเข้าใจถึงวัตถุประสงค์, ขั้นตอนการวิจัย, ความหมายของคำถามและวิธีการรวบรวมข้อมูล
2. ผู้ช่วยจำนวน 15 คน ทำการกระจายออกไปเก็บข้อมูลซึ่งอยู่ภายใต้การดูแลและติดตามของผู้ศึกษา
3. ผู้ศึกษานำแบบสอบถามมาลงตารางรหัส (Coding Form) และจัดรวบรวมเพื่อนำไปทำการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ

การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้ทั้งหมดจะนำมาประมวลผลข้อมูลโดยใช้เครื่องไมโครคอมพิวเตอร์ ซึ่งอาศัยโปรแกรมสถิติสำเร็จรูป SPSS/PC⁺ (Statistical Package for Social Sciences / Personal Computer Plus) ค่าทางสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ประกอบด้วย

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามใช้ค่าความถี่ (Frequency) และค่าร้อยละ (Percentage)

ส่วนที่ 2 ข้อมูลความรู้และความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชี ของผู้ตอบแบบสอบถาม ใช้ค่าความถี่, อัตราร้อยละ และการถ่วงน้ำหนัก