

## บทที่ 2

### ทฤษฎี แนวคิดการศึกษาและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้จะกล่าวถึงทฤษฎี แนวความคิดที่เกี่ยวกับกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี และการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งแนวความคิดเกี่ยวกับกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีจะกล่าวถึงความหมายของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี และประเภทของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี โดยมีรายละเอียดดังนี้

#### ทฤษฎีแนวคิดการศึกษา

##### 1. ความหมายของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting)

**Creative Accounting** (วรศักดิ์ ทูมมานนท์, 2543) หมายถึง กระบวนการในการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีของฝ่ายจัดการ โดยการอาศัยความได้เปรียบจากช่องโหว่ของกฎเกณฑ์ทางบัญชี และทางเลือกต่างๆ ในการวัดมูลค่า หรือในการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชี ในการแปลงโฉมงบการเงินจากสิ่งที่ควรจะเป็นให้ไปสู่ฝ่ายจัดการปรารถนาที่จะให้ปรากฏในรายงานการเงิน หรือกระบวนการสร้างรายการธุรกิจขึ้น เพื่อก่อให้เกิดผลลัพธ์ทางการบัญชีที่ฝ่ายจัดการต้องการแทนที่การรายงานเหตุการณ์ทางธุรกิจในลักษณะที่เป็นกลาง (Neutrality) และยึดหลักความสม่ำเสมอ (Consistency) ซึ่งมี 2 ด้านดังนี้

ความหมายด้านบวก (Positive) หมายถึง การทำ Creative Accounting เป็นเรื่องของฝ่ายจัดการที่มีความตั้งใจจริงที่จะสะท้อนให้เห็นถึงแนวโน้มต่างๆ ที่อยู่เบื้องหลังการกำหนดมูลค่าของกิจการและการนำเสนอผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการอย่างถูกต้องตามที่ควร (True and Fair View) โดยเฉพาะในสถานการณ์ที่ปราศจากมาตรฐานการบัญชี ที่จะรองรับการบันทึกและ/หรือการเปิดเผยรายการหรือเหตุการณ์ใหม่ ๆ ซึ่งผลจากการนี้จะนำไปสู่การพัฒนามาตรฐานทางการบัญชีในเวลาต่อมา

ความหมายในด้านลบ (Negative) หมายถึง การทำ Creative Accounting เป็นเรื่องของการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีของฝ่ายจัดการ โดยการอาศัยความได้เปรียบจากช่องโหว่ของกฎเกณฑ์ทางบัญชีและทางเลือกต่างๆ ในการวัดมูลค่าหรือในการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีในการแปลงโฉม

งบการเงินจากสิ่งที่ดีควรจะเป็นให้ไปสู่สิ่งที่ฝ่ายจัดการปรารถนา ที่จะให้ปรากฏในรายงานการเงิน และการสร้างรายการทางธุรกิจขึ้น เพื่อก่อให้เกิดผลลัพธ์ทางการบัญชีที่ฝ่ายจัดการของกิจการ ต้องการแทนที่การรายงานเหตุการณ์ทางธุรกิจในลักษณะที่เป็นกลาง (Neutrality) และยึดหลักความ สม่ำเสมอ (Consistency)

## 2. ประเภทหรือรูปแบบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี

ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์ ได้จำแนกรูปแบบของกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยโดย แบ่งออกเป็น 7 รูปแบบ (Howard M. Schilit, Financial Shenanigans) ดังนี้

### รูปแบบที่ 1 การรับรู้รายได้เร็วเกินไป (Recording revenue too soon)

**แนวคิด :** รายได้ควรจะบันทึกหลังจากขั้นตอนที่ก่อให้เกิดรายได้สมบูรณ์ และส่งมอบสินค้าหรือ บริการแล้ว

วิธีที่ใช้ในการรับรู้รายได้เร็วเกินไปมีดังนี้

**วิธีที่ 1 :** ส่งสินค้าก่อนที่กระบวนการซื้อขายจะเสร็จสิ้น ประกอบด้วย การส่งสินค้าไป ก่อนกระบวนการซื้อขายจะเสร็จสิ้น เช่น การส่งสินค้าล่วงหน้าก่อนที่จะถึงกำหนดเวลาการจัดส่ง โดยลูกค้าไม่ได้มีการระบุว่าเป็นกรณีเร่งด่วนหรือรีบใช้งานใดๆ การจัดส่งสินค้าเพียงบางส่วนที่ลูกค้าสั่งแต่รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน การจัดส่งสินค้าที่ลูกค้าได้ยกเลิกการสั่งซื้อสินค้านั้นแล้ว เป็นต้น

**วิธีที่ 2 :** บันทึกการขายได้ที่ยังไม่มีความแน่นอน ประกอบด้วย การบันทึกการขายได้ที่เร็วกว่าที่ควรจะเป็นคือ การบันทึกการขายได้ที่ยังมีความไม่แน่นอนหรือปัญหาในการขายบางอย่างที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข เช่น การรับรู้สินค้าฝากขายเป็นรายได้ทั้งจำนวน การรับรู้กำไรจากการขายที่ดิน ดิจำนอง และขายลูกหนี้เงินกู้ให้กับสถาบันการเงินเป็นรายได้ทั้งๆที่กิจการยังคงเป็นผู้แบกรับ ความเสี่ยงของที่ดินและลูกหนี้เหล่านี้อยู่ การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าที่ยอมให้ลูกค้าคืนสินค้า ได้ถ้าไม่พอใจ หรือขายไม่หมดเป็นรายได้ทั้งจำนวนโดยไม่สนใจว่าลูกค้าจะส่งสินค้าคืนในภายหลังหรือไม่ การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เร็วกว่าที่ควรจะเป็น โดยเมื่อมีการ เช่นสัญญาจะซื้อจะขายเกิดขึ้นในงวดใดก็รับรู้เป็นรายได้ของงวดนั้นทันที การรับรู้รายได้ตามวันที่ส่งของให้ขณะที่ลูกค้าจะยังไม่จ่ายเงินให้จนกว่าการติดตั้งอุปกรณ์จะเสร็จสิ้น การรับรู้การยึดเงินมัดจำจากการตกลงขายที่ดินเป็นรายได้ทั้งจำนวน โดยที่ผู้ซื้อเป็นฝ่ายผิดเงื่อนไขตามสัญญาจะซื้อจะ

ขายแต่ได้มีการฟ้องคัดค้านการยึดเงินมัดจำในเวลาต่อมา และในวันสิ้นงวดบัญชีคืออยู่ระหว่างการพิจารณา การรับรู้กำไรจากการขายอาคารเป็นรายได้ทั้งจำนวนทั้ง ๆ ที่กิจการยังมีภาระผูกพันที่จะต้องควบคุมดูแลงานก่อสร้างอาคารดังกล่าว ให้แล้วเสร็จก่อนส่งมอบอาคารให้ผู้ซื้อ ในขณะที่เดียวกันค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องก็ยังไม่สามารถกำหนดได้ในขณะนั้น การรับรู้เจ้าหนี้ค่าที่ดินที่ยกเลิกสัญญาและเจ้าหนี้สัญญาต่างตอบแทนจ่ายคืนเป็นรายได้ แต่มีการจ่ายคืนภายหลังเมื่อมีการซื้อคืนหรือยกเลิกสัญญา เป็นต้น

**วิธีที่ 3 :** บันทึกรายได้ที่ยังติดค้างบริการในอนาคต ประกอบด้วยการบันทึกเงินรับค่าบริการที่ยังคงต้องให้บริการในอนาคตเป็นรายได้ทั้งจำนวน เช่น การบันทึกรับเงินจากการขายแฟรนไชส์เป็นรายได้ทั้งจำนวน โดยที่บริการและการอบรมต่าง ๆ ยังคงต้องให้กับลูกค้ายังไม่ได้มีการปฏิบัติเสร็จสิ้นซึ่งต้องบันทึกรายการเป็นหนี้สิน

**วิธีที่ 4 :** การขยับค่าขายของงวดถัดไปเข้ามาเป็นค่าขายในงวดปัจจุบัน ประกอบด้วย การลงวันที่ในใบแจ้งหนี้/ ใบกำกับภาษีย้อนหลัง หลังจากที่มีการขายสินค้าไปแล้วในงวดปัจจุบัน

## รูปแบบที่ 2 การบันทึกรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (Recording bogus revenues)

**แนวคิด :** รายได้ควรจะบันทึกก็ต่อเมื่อกระบวนการในการขายสมบูรณ์ และมีการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์แล้ว

วิธีที่ใช้ในการบันทึกรายได้หรือกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น มีดังนี้

**วิธีที่ 1 :** การแสดงค่าขายสินค้าให้กับลูกค้าที่ไม่มีตัวตนเป็นรายได้ในงวดปัจจุบันและลงรายการโอนกลับในงวดถัดไป

**วิธีที่ 2 :** การใช้ประมาณการที่ไม่เหมาะสมในช่วงคาบเกี่ยวของรายงานการเงิน เช่น การคาดการณ์รายได้จากยอดขาย อายุการใช้งานของโรงงานและเครื่องจักร การประมาณการมูลค่าสินค้าคงเหลือและต้นทุนสินค้าที่ขาย

**วิธีที่ 3 :** การจำแนกสินค้าที่ไม่ได้มีความชำรุดเสียหายใด ๆ เป็นสินค้าชำรุดเสียหายเพื่อขายให้กลับลูกค้าในราคาที่ต่ำกว่าปกติ

**วิธีที่ 4 :** การรับรู้กำไรจากการขายทรัพย์สิน โดยทำสัญญาจะซื้อกลับคืนในเวลาต่อมาในราคาที่ตกลงไว้ล่วงหน้าซึ่งไม่เป็นไปตามราคาตลาดขณะที่ยขายหรือซื้อกลับคืน โดยที่ความเสี่ยงและผลประโยชน์ในทรัพย์สินไม่ได้มีการโอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อแต่อย่างใด

### รูปแบบที่ 3 การเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว (Boosting income with one-time gains)

**แนวคิด :** รายได้ควรจะบันทึกหลังจากกระบวนการขายเสร็จสมบูรณ์ และการแลกเปลี่ยนสินค้าที่เกิดขึ้นเรียบร้อยแล้วเช่นเดียวกัน ในส่วนของกำไรก็ควรจะรายงานหลังจากการแลกเปลี่ยนสินค้าที่เกิดขึ้นเรียบร้อยแล้ว

วิธีที่ใช้ในการบันทึกการเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวมีดังนี้

**วิธีที่ 1 :** ขายสินทรัพย์ที่มีราคาตามบัญชีต่ำกว่ามูลค่าจริง ประกอบด้วยการขายสินทรัพย์ที่เพิ่งซื้อเข้ามา และบันทึกเป็นต้นทุนไว้ในราคาที่ต่ำกว่าความเป็นจริง เช่น การขายทรัพย์สินที่เป็นเจ้าของร่วมกัน โดยที่มูลค่าตามบัญชีของทรัพย์สินได้มีการบันทึกไว้ในราคาที่ต่ำกว่าความเป็นจริงมากเมื่อเทียบกับราคาตลาดในขณะที่ซื้อหรือขายทรัพย์สินนั้นไป

**วิธีที่ 2 :** ใถ่ถอนหนี้สินก่อนกำหนด ในช่วงเวลาหรือจังหวะที่ไม่เหมาะสม เช่น การชำระหนี้ที่มีอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ต่ำและก่อหนี้ใหม่ที่มีอัตราดอกเบี้ยสูงกว่า

**วิธีที่ 3 :** รวบรวมรายได้จากการดำเนินงานปกติเข้ากับรายได้อื่น ประกอบด้วย การรวมรายได้อื่นที่ไม่ได้มาจากการดำเนินงานหรือรายได้ที่เข้าข่ายรายการพิเศษเข้ากับรายได้ จากการดำเนินงานปกติ เช่น รายได้ดอกเบี้ย รายได้ค่าเช่า กำไรจากการขายสินทรัพย์ รายได้จากการยกเลิกส่วนงานกำไรจากการประណอมหนี้ และกำไรจากการใถ่ถอนหนี้สินก่อนกำหนด เป็นต้น

**วิธีที่ 4 :** ช้อนผลขาดทุนไว้เป็นส่วนหนึ่งของส่วนงานที่ยกเลิกการดำเนินงาน คือการช้อนผลขาดทุนไว้เป็นส่วนหนึ่งของกำไรของส่วนงานที่ยกเลิกการดำเนินงาน เช่น การช้อนผลขาดทุนจากการลดลงของราคาตลาดของหลักทรัพย์ของธุรกิจหลักทรัพย์ ที่ยุบเลิกไปไว้ในกำไรจากการยุบเลิกธุรกิจหลักทรัพย์นั้น

### รูปแบบที่ 4 การชะลอค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบันออกไปในงวดหน้า (Shifting current expenses to a later period)

วิธีที่ใช้ในการบันทึกการชะลอค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบันออกไปในงวดหน้ามีดังนี้

**วิธีที่ 1 :** การบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นราคาทุนอย่างไม่เหมาะสม

**แนวคิด :** ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อประโยชน์การใช้งานในระยะยาวควรบันทึกเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

การตั้งค่าใช้จ่ายบางประเภทเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ หรือเป็นรายการรอการตัดบัญชีอย่างไม่เหมาะสม เช่น บันทึกค่าใช้จ่ายก่อนดำเนินการผลิตหรือก่อนการดำเนินโครงการ (Start up costs) เป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีทั้ง ๆ ที่ความแน่นอนที่โครงการนั้นจะประสบความสำเร็จมี

น้อยมาก การบันทึกค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาเป็นค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชีทั้ง ๆ ที่วงจรชีวิตของผลิตภัณฑ์ (Product life cycle) เริ่มสั้นลง การบันทึกค่าโฆษณาและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี โดยตัดจำหน่ายไปตามสัดส่วนของงานที่ทำสำเร็จของแต่ละโครงการ แทนที่จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายทันที การบันทึกดอกเบี้ยเงินทุนซึ่งเกิดขึ้นระหว่างการดำเนิน โครงการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ และระหว่างการก่อสร้างอาคาร โรงแรมเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี การบันทึกการโอนที่ดินให้แก่หน่วยราชการ โดยไม่มีผลตอบแทนเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี การบันทึกการออกหุ้นบุริมสิทธิให้กับผู้บริหาร โดยไม่คิดมูลค่าเป็นค่าความนิยมแทนที่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด เป็นต้น

**วิธีที่ 2 :** การตัดค่าใช้จ่ายและค่าเสื่อมราคาในระยะเวลายาวนานเกินไป

**แนวคิด :** ถ้ากิจการได้ประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์หนึ่งหรือสินทรัพย์นั้นหรือส่วนของสินทรัพย์นั้นควรจะถูกลดเป็นค่าใช้จ่ายตลอดช่วงอายุที่กิจการได้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น

การตัดจ่ายค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และค่าเสื่อมราคาด้วยระยะเวลาที่ยาวเกินไป จะต้องถูกตัดจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายด้วยจำนวนที่สมเหตุสมผลตลอดช่วงระยะเวลาการใช้งานของสินทรัพย์นั้นๆ กรณีที่ตัดจ่ายโดยใช้ระยะเวลายาวนานเกินไป เช่น การคำนวณอัตราค่าเสื่อมราคาลดลงจากอัตราที่เคยใช้อยู่ โดยให้เหตุผลว่ากิจการได้หยุดดำเนินการชั่วคราวจึงมีมติกรรมการให้ตัดจำหน่ายเป็นต้นทุนในการพัฒนาเมืองแร่ทั้งจำนวน การคำนวณค่าเสื่อมราคาในอัตราที่ลดลงทั้งๆที่ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงในอายุการใช้งานในเครื่องจักร

**วิธีที่ 3 :** การเจตนาไม่ตัดสินทรัพย์ที่ด้อยค่าหรือเสื่อมสภาพออกจากบัญชี

**แนวคิด :** เมื่อสินทรัพย์ใดก็ตามเสียหายจนใช้การไม่ได้บริษัทจะต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์นั้นออกทันที และตัดจ่ายเต็มจำนวน โดยไม่ต้องทยอยตัดจ่าย

การจงใจหรือเจตนาไม่ตัดสินทรัพย์ที่ด้อยค่าหรือเสื่อมสภาพออกจากบัญชี เช่น เจตนาที่จะไม่ตั้งค่าเผื่อหนี้สูญลูกหนี้หรือไม่ตัดบัญชีหนี้สูญออกจากบัญชี เจตนาที่จะไม่บันทึกค่าเผื่อมูลค่าเงินลงทุนที่ลดลงโดยอ้างว่าเป็นเงินลงทุนระยะยาวทั้ง ๆ ที่การลดลงของราคาหลักทรัพย์ดังกล่าวมีลักษณะที่ไม่ใช่ชั่วคราวและมีจำนวนเงินที่เป็นสาระสำคัญ เจตนาที่จะไม่ตัดค่าความนิยมออกทั้งจำนวนทั้งๆที่เงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือร่วมนั้นมูลค่าลดลงเป็นการถาวร และไม่มีมูลค่าต่อกิจการแต่อย่างใด การบันทึกที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ใช้ประโยชน์เพื่อการดำเนินการตามปกติเป็นเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่คิดค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

**วิธีที่ 4 :** การกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า

**แนวคิด :** เมื่อสินทรัพย์มีการใช้ประโยชน์หรือสิทธิ และความสามารถในการควบคุมผลประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นแล้วควรมีการตัดจำหน่ายในงวดนั้นทันที

การกำหนดให้คู่ค้า (Supplier) แยกใบสั่งซื้อแต่ละครั้งออกเป็นใบกำกับสินค้า/ ใบแจ้งหนี้หลายๆใบเพื่อกระจายวันที่ในใบกำกับสินค้าออกไปในงวดหน้า และการชะลอค่าใช้จ่ายที่จำเป็นต่อการอยู่รอดของกิจการในงวดปัจจุบัน เช่น การชะลอค่าใช้จ่ายในการวิจัย และพัฒนา และค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษา

### รูปแบบที่ 5 การไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน (Failing to record or disclose all liabilities)

**แนวคิด :** บริษัทจะมีหนี้สินก็ต่อเมื่อมีข้อผูกมัดที่จะต้องจ่ายชำระในอนาคต

วิธีที่ใช้ในการไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน มีดังนี้

**วิธีที่ 1 :** รายงานรายได้สูงไป ประกอบด้วย การบันทึกเงินที่รับชำระล่วงหน้าจากลูกค้าเป็นรายได้ทั้งจำนวนแทนที่จะบันทึกเป็นรายได้ล่วงหน้า การบันทึกเงินรับจากการขายแฟรนไชส์เป็นรายได้ทั้งจำนวน การบันทึกเงินรับจากการขายตัวเครื่องบิน โดยมีเที่ยวบินฟรีเป็นสิ่งล่อใจเป็นรายได้ทั้งจำนวนแทนที่จะกระจายการรับรู้รายได้ออกไปในหลายๆ งวดโดยตั้งเป็นภาระหนี้สินไว้ก่อนการบันทึกเงินรับจากการขายสิทธิ การเป็นสมาชิกสถานตากอากาศเป็นรายได้ทั้งจำนวนทั้ง ๆ ที่ลูกค้าสมาชิกชำระเงินมาเพียงบางส่วน หรือยังไม่ได้ผ่านการพิจารณาเครดิตหรือไม่มีหลักใดๆ และสามารถยกเลิกการสมัครนี้ได้

**วิธีที่ 2 :** ไม่บันทึกหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่น หนี้สินอันอาจเกิดขึ้นหากกิจการแพ้คดีซึ่งกำลังอยู่ระหว่างการพิจารณา

**วิธีที่ 3 :** ไม่เปิดเผยภาระผูกพันหรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น ประกอบด้วย การไม่บันทึกหรือไม่เปิดเผยภาระผูกพันที่มีอยู่ในปัจจุบัน หรือภาระผูกพันที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เช่น การไม่เปิดเผยข้อมูลกรณีนำที่ดิน ไปจำนองเพื่อค้ำประกันการกู้เงินจากธนาคาร การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าระยะยาวที่เข้าเงื่อนไขของสัญญาเช่าชนิดการเงิน (Financial Lease) เป็นรายการนอกงบดุล (Off Balance) และการไม่เปิดเผยว่ากิจการมีภาระผูกพันในอันที่จะต้องปฏิบัติตามสัญญาจัดซื้อสินค้าในอนาคตในปริมาณที่เป็นสาระสำคัญ

**วิธีที่ 4 :** บันทึกรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี การสร้างรายการเพื่อล้างหนี้สินออกจากบัญชี เช่น การตั้งบริษัทในเครือขึ้นเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้กู้ยืมเงิน และพยายามหลบเลี่ยงการทำงบการเงินรวม การล้างบัญชีหุ้นกู้ออกจากบัญชีโดยการแต่งตั้งบริษัทเงินทุนและตั้งกองทุนขึ้นเพื่อจัดการลงทุนในพันธบัตรรัฐบาลที่มีอัตราดอกเบี้ย และราคาที่เราไว้เท่ากับอัตราดอกเบี้ยและราคาที่ตราไว้ของหุ้นกู้ทุกประการ

**รูปแบบที่ 6 การชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในงวดอนาคต (Shifting current income to a later period)**

วิธีที่ใช้ในการการชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปในงวดอนาคต มีดังนี้

**วิธีที่ 1 :** การเลื่อนรายได้งวดปัจจุบันไปแสดงในอนาคตโดยการตั้งสำรอง

**แนวคิด :** รายได้ควรจะถูกรับรู้ในงวดบัญชีที่ถือว่าเกิดรายได้

โดยการตั้งสำรองต่างๆเพื่อใช้ปรับผลกำไรในแต่ละช่วงของกิจการ เช่น สำรองค่าประกันคุณภาพสินค้าต่างๆของกิจการ สำรองสินค้าล้าสมัย สำรองค่าเผื่อการลดราคาของเงินลงทุน เป็นต้น

**วิธีที่ 2 :** การชะลอรายได้ในปัจจุบันไปไว้ในอนาคต

**แนวคิด :** การตั้งบัญชีสำรองค่าใช้จ่าย ควรเกิดขึ้นในแต่ละงวดเวลาอย่างเหมาะสม

โดยการชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันไปรับรู้ในงวดอนาคต เช่น การบันทึกเงินที่ได้รับเป็นค่าขายสินค้าเป็นรายได้รับล่วงหน้า แล้วค่อยโอนมารับรู้เป็นรายได้ในงวดต่อไปทุกๆที่ขั้นตอนการขายได้บรรลุผลสำเร็จตามเงื่อนไขของการรับรู้รายได้แล้ว เช่น ผู้ขายได้โอนความเสี่ยง และผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในการเป็นเจ้าของสินค้านั้นไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว หรือการลงวันที่ส่งสินค้าให้ล่าช้าออกไปกว่าที่เป็นจริง หรือดำเนินการส่งของไม่ตรงตามกำหนดเพื่อให้สินค้าที่ขายในช่วงสิ้นปีรับรู้เป็นรายได้ในปีถัดไป

**รูปแบบที่ 7 การรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน(Shifting future expenses to the current period)**

**แนวคิด :** ค่าใช้จ่ายควรจะถูกบันทึกโดยสัมพันธ์กับรายได้ที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน

วิธีที่ใช้ในการรับรู้ค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบันมีดังนี้

**วิธีที่ 1 :** การเร่งตัดบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน เช่น ค่าโฆษณา

และค่าบริการอื่นซึ่งบริษัทยังไม่ได้รับบริการในขณะนั้นจำนวนมาก ค่าส่งเสริมการขาย ค่าวิจัยและพัฒนาของงวดหน้า เป็นต้น

**วิธีที่ 2 :** การสร้างรายการค่าใช้จ่ายก่อนวันสิ้นงวด เช่น การทำสัญญาการส่งไปรษณีย์ในระยะยาวด้วยมูลค่าที่เป็นสาระสำคัญแล้วรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้นทันที

**วิธีที่ 3 :** การล้างบัญชีค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายตัดจ่ายที่ควรเกิดขึ้นในอนาคต โดยการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนและค่าเสื่อมราคาด้วยระยะเวลาที่สั้นลง

**วิธีที่ 4 :** การตัดต้นทุนรอตัดบัญชีของโครงการเก่าๆ หรือสินทรัพย์เก่า ๆ ออกจากบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนตัวผู้บริหาร เพื่อให้ผลการดำเนินงานของผู้บริหารใหม่ในอนาคตดีขึ้น

**บททวนวรรณกรรม**

สมบัติ พันธกาล (2542) ศึกษาเรื่องความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรูปแบบการทำ Creative Accounting ในประเทศไทยพบว่า ในประเทศไทยมีรูปแบบของการทำ Creative Accounting ที่นิยมมากที่สุดคือ การชะลอค่าใช้จ่าย รองลงมาประกอบด้วย การรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิด ส่วนทางด้านมูลเหตุจูงใจของการทำ Creative Accounting ในประเทศไทยที่พบมากที่สุดคือ ต้องการดึงดูดผู้ลงทุนที่เป็นสถาบันรายใหญ่ในตลาดทุน รองลงมาประกอบด้วย ผลตอบแทนของฝ่ายบริหารผูกติดกับผลการดำเนินงานของกิจการ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright© by Chiang Mai University  
All rights reserved