

กรอบวิชาชีพบัญชีของไทยเป็นฉันทใด?

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ*

สภาวิชาชีพบัญชีออกข้อบังคับฉบับที่ 19 เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 เมื่อวันที่ 8 กันยายน พ.ศ. 2553 ได้ให้ความหมายของกรอบวิชาชีพบัญชีไว้ดังนี้

กรอบวิชาชีพบัญชี (Accounting Profession Framework) หมายถึง หลักการ มาตรฐาน และแนวปฏิบัติของวิชาชีพบัญชี

ตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ส่วนที่อ้างถึงกรอบวิชาชีพบัญชี มี 3 ข้อคือ ข้อ 9 16 และ 17 ดังนี้

ข้อ 9 ความเป็นอิสระ

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

ข้อ 16 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีความรับผิดชอบตามกรอบวิชาชีพบัญชีต่อผู้รับบริการ

ข้อ 17 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานตามกรอบวิชาชีพบัญชี เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือ และมีประโยชน์ต่อผู้รับบริการ

ผู้อ่านทราบหรือไม่ว่ากรอบวิชาชีพบัญชีข้างต้น หมายถึงอะไรกันแน่ เพื่อความเข้าใจที่ดีขึ้นของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ผู้เขียนขอเสนอเรื่องราวเกี่ยวกับกรอบวิชาชีพบัญชีไว้ ณ ที่นี้ 2 เรื่องคือ (1) กรอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี และ (2) กรอบวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี จากการศึกษาค้นคว้าและประสบการณ์ในวิชาชีพบัญชีเกือบ 30 ปีของผู้เขียน เพื่อนำมาเล่าสู่กันฟังตามนิสัยของผู้สูงวัย ก่อนเป็นโรคอัลไซเมอร์ (โรคความจำเสื่อม)

กรอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี

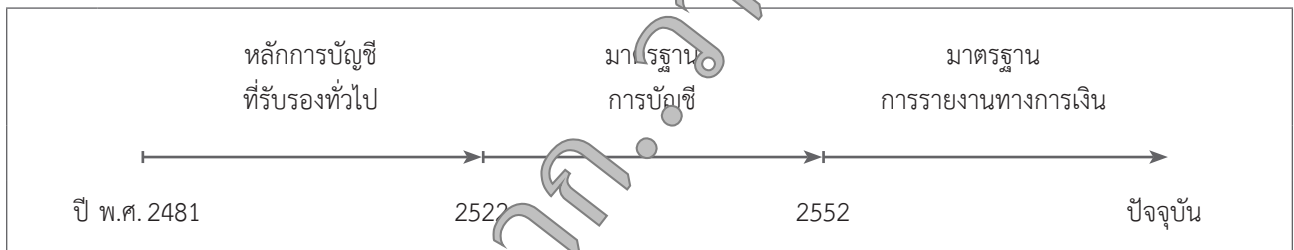
ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชีหรือผู้ทำบัญชี (บุคคลธรรมดา) ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มีหน้าที่จัดทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี (นิติบุคคล) ให้ตรงต่อความเป็นจริงและถูกต้อง การจัดทำบัญชีดังกล่าวเพื่อให้มีการแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของผู้มีหน้าที่

จัดทำบัญชีที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริง และตามมาตรฐานการบัญชี

การรายงานฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน คือ การจัดทำงบการเงิน งบการเงิน ได้แก่ งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น งบกระแสเงินสด และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ดังนั้น ผู้ทำบัญชีจัดทำบัญชีและนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี กรอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชีคือ มาตรฐานการบัญชี นั้นเอง

แต่ก่อนที่จะมีมาตรฐานการบัญชี ผู้ทำบัญชีหรือนักบัญชีใช้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นกรอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี ต่อมาจึงพัฒนามาเป็นมาตรฐานการบัญชีและพัฒนาต่อไปเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินจนถึงปัจจุบันแต่ด้วยสภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชีของประเทศไทย

จากภาพที่ 1 จะเห็นพัฒนาการของกรอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชีของประเทศไทย เริ่มต้นเมื่อปี พ.ศ. 2481-2521 ระยะเวลา 40 ปี ช่วงที่ 1 หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ต่อมาปี พ.ศ. 2522-2551 ระยะเวลา 30 ปี ช่วงที่ 2

มาตรฐานการบัญชี และต่อมาปี พ.ศ. 2552-ปัจจุบัน ช่วงที่ 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
ต่อไปจะอธิบายแต่ละช่วงข้างต้นพอสังเขป

ช่วงที่ 1 (พ.ศ. 2481–2521)

หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) หมายถึง แนวคิดหรือวิธีการที่นักบัญชีเห็นพ้องต้องกันเป็นส่วนใหญ่ในการปฏิบัติทางการบัญชีกับเหตุการณ์หรือรายการทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นว่าจะบันทึกบัญชีเมื่อใด มูลค่าเท่าใด และเสนอรายงานในงบการเงินอย่างไร

ดังนั้น หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ประกอบด้วย ประเพณีนิยม (Conventions) กฎ ข้อบังคับ (Rules) และวิธีปฏิบัติ (Procedures) ที่จำเป็นเพื่อกำหนดว่าสิ่งใดเป็นแนวปฏิบัติ (Practice) ทางการบัญชีที่รับรอง

หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจึงเป็นแนวทางที่ได้รับการรับรองและยอมรับเป็นส่วนใหญ่จากผู้มีอำนาจหน้าที่ในวิชาชีพบัญชี เพื่อให้บันทึกบัญชีดีถือเป็นหลักปฏิบัติในการรวบรวม จัดบันทึก จำแนก สรุปผล จัดทำงบการเงิน อย่างมีหลักเกณฑ์ มีมาตรฐาน โดยกระทำขึ้นอย่างสม่ำเสมอและสามารถเข้าใจได้ง่าย

หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศไทยในช่วงนี้มาจากหลักการบัญชีของประเทศอังกฤษ และประเทศสหรัฐอเมริกา ผ่านทางตำราเรียนทางการบัญชี และอาจารย์ผู้สอนทางการบัญชีที่สำเร็จจากการศึกษามาจาก 2 ประเทศดังกล่าว

หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปอาจเริ่มกำหนดขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษรหรือจัดทำในรูปแถลงการณ์ (Statement) ต่อมานักบัญชีจัดทำมาตรฐานการบัญชีออกมาในรูปแถลงการณ์อย่างเป็นทางการ

ช่วงที่ 2 (พ.ศ. 2522–2551)

มาตรฐานการบัญชี (Accounting Standards) หมายถึง หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีที่ 1 คนคิดเพียงคนเดียวว่าด้วยการนั้น (ความหมายนี้มาจากพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543) จากความหมายของมาตรฐานการบัญชีจะครอบคลุมหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วย

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บ.ช.) ออกมาตรฐานการบัญชีฉบับแรกของไทยเมื่อปี พ.ศ. 2522 โดยอ้างอิงมาจากมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีลักษณะเป็นกฎเกณฑ์ (Rule-based) ต่อมาอ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งมีลักษณะเป็นหลักการ (Principle-based) และสภาวิชาชีพบัญชีกำลังพยายามยกเลิกมาตรฐานการบัญชีที่ไทยพัฒนาขึ้นเอง ที่มาจากมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาให้หมดไปจนที่สุด

มาตรฐานการบัญชีกำหนดเรื่องที่สำคัญหรือมีส่วนประกอบดังนี้

1. **คำนิยาม (Definition)** คือ คำจำกัดความของศัพท์หรือรายการที่กล่าวถึงในมาตรฐานการบัญชี เพื่อให้ผู้อ่านได้เข้าใจความหมายของคำศัพท์นั้นได้ตรงกัน และพิจารณาว่ารายการที่กำลังพิจารณาอยู่นั้นเป็นไปตามคำนิยามของศัพท์นั้นหรือไม่

2. **การรับรู้รายการ (Recognition)** คือ การพิจารณาว่า รายการที่กำลังพิจารณาเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงิน (สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ หรือค่าใช้จ่าย) และระบุเกณฑ์การรับรู้รายการไว้อย่างไร เพื่อนำรายการนั้นเข้าไปอยู่ในงบการเงิน

3. **การเลิกรับรู้รายการ (Derecognition)** คือ การพิจารณาว่า รายการที่ได้รับรู้ไปแล้วในอดีต ต่อมาจะนำรายการนั้นออกจากงบการเงินเมื่อใด

4. การวัดมูลค่ารายการ (Measurement) คือ การพิจารณาว่า รายการที่รับรู้จะวัดมูลค่าเท่าใด ณ วันที่เกิดรายการ และจะตีราคาหรือแสดงมูลค่า (Valuation) เท่าใด ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน

5. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure) คือ การพิจารณาว่ารายการที่รับรู้จะแสดงรายการในหน้างบการเงินอย่างไร และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการนั้นในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างไร

ในปี พ.ศ. 2542 ประเทศไทยพัฒนามาตรฐานการบัญชีไทยโดยอ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board: IASB) เป็นหลัก และเริ่มประกาศใช้แม่บทการบัญชีเป็นครั้งแรก

แม่บทการบัญชี (Accounting Framework) เป็นแนวคิดพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนองบการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก แม่บทการบัญชีเป็นแนวทางให้แก่บุคคลหลายฝ่ายที่สำคัญ (มาจากแม่บทการบัญชีปรับปรุง 2552) ได้แก่

1. คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ใช้แม่บทการบัญชีในเรื่อง

- การพัฒนาหรือการกำหนดมาตรฐานการบัญชี (ใหม่) ในอนาคต
- การทบทวนหรือการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี (เดิม) ที่มีอยู่ในปัจจุบันให้ขึ้นไปตามกรอบของแม่บทการบัญชี เพื่อลดข้อขัดแย้งระหว่างมาตรฐานการบัญชีกับแม่บทการบัญชีให้หมดไปในอนาคต

2. ผู้ทำบัญชี หรือผู้จัดทำงบการเงิน ใช้แม่บทการบัญชีในเรื่อง

- การนำมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของกิจการ

- การใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานทางบัญชี กรณีที่เรื่องนั้นยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีรองรับ

เป็นการเฉพาะ ใช้แม่บทการบัญชีเป็นแนวทางใช้

3. ผู้ใช้งบการเงิน ใช้แม่บทการบัญชีในเรื่องการเข้าใจ

ความหมายของข้อมูลที่แสดงในงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

แม่บทการบัญชีไม่ใช่มาตรฐานการบัญชี แม่บทการบัญชีมิได้มีไว้เพื่อกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการบัญชีเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ ดังนั้นแม่บทการบัญชีจึงไม่สามารถใช้หักล้างมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้ในการเฉพาะเรื่องได้

สภาวิชาชีพบัญชีได้ขอ ประกาศฉบับที่ 8/2549 เรื่อง

แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีและงบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ไว้ดังนี้

1. การจัดทำบัญชีและงบการเงินตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น หรือในกรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดไว้หรือกำหนดไว้ไม่ชัดเจน ต้องปฏิบัติตาม **มาตรฐานการบัญชี** และแนวปฏิบัติทางการบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

2. ในกรณีที่การจัดทำบัญชีและงบการเงินของบริษัทมหาชนจำกัดในเรื่องใดที่ไม่มี **มาตรฐานการบัญชี** และแนวปฏิบัติทางการบัญชีครอบคลุมถึง ก็อาจที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีและแนวทางปฏิบัติอื่นที่เกี่ยวข้องของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ หรือมาตรฐานการบัญชีและแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องของประเทศสหรัฐอเมริกา

ทั้งนี้ต้องระบุด้วยว่ารายการนโยบายการบัญชีที่ใช้ปฏิบัติสำหรับการบันทึกรายการบัญชีนั้นเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีใด

3. ในกรณีที่การจัดทำบัญชีและงบการเงินในเรื่องใดไม่สามารถระบุมาตรฐานการบัญชีที่ใช้ปฏิบัติตามข้อ 1. หรือข้อ 2. ข้างต้น แล้วแต่กรณีได้ ให้ใช้ **หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป** หรือประเพณีนิยมเป็นหลักปฏิบัติ

ช่วงที่ 3 (พ.ศ. 2552–ปัจจุบัน)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Standards: FRS) หมายถึง มาตรฐานและการตีความที่ออกโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี (กมบ.) มาตรฐานการรายงานทางการเงินประกอบด้วย 4 ส่วนคือ (ความหมายนี้มาจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการนำเสนอทางการเงิน)

1. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Standards: FRS)
2. มาตรฐานการบัญชี (Accounting Standards: AS)
3. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Interpretation Committee: FRIC)
4. การตีความมาตรฐานการบัญชี (Standing Interpretation Committee: SIC)

จากความหมายของมาตรฐานการรายงานทางการเงินจะครอบคลุมมาตรฐานการบัญชีไว้ด้วย และจากพัฒนาการของกรอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชีที่เริ่มจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ไปสู่มาตรฐานการบัญชี และปัจจุบันอยู่ที่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ในอนาคต มาตรฐานการรายงานทางการเงินจะพัฒนาต่อไปเป็นอะไร ผู้ทำบัญชีต้องติดตามกันต่อไป อาจจะให้ผู้เขียนลงพยากรณ์ว่าในอนาคตจะพัฒนาเป็น **มาตรฐานสารสนเทศทางการเงิน (Financial Information Standards)** เพราะว่าการรายงาน (Reporting) เน้นที่รูปแบบของการนำเสนอ ขณะที่นักซื้อหรือผู้ใช้นั้นเนื้อหาสาระจึงน่าจะเป็นสารสนเทศ (Information) ในรูปข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์หรือภาษาเชิงขั้วบิอาร์แอล (XBRL) ย่อมาจาก Extensible Business Reporting Language สารสนเทศหรือข้อมูลที่นักบัญชีเรียกนั้นเป็นแก่นหรือหัวใจของการบัญชี มากกว่าการรายงานเสียอีก (ตามความเห็นของผู้เขียน) ส่วนคำพยากรณ์ของผู้เขียนจะถูกต้องหรือผิดพลาด คงต้องใช้เวลาราว 10, 20 หรือ 30 ปี เป็นเครื่องพิสูจน์ เมื่อถึงตอนนั้น ผู้เขียนอายุ 80 ปี (หากยังไม่ตายก่อน) ก็จะทราบความจริง

ในเรื่องนี้ได้

อนึ่ง สภาวิชาชีพบัญชีออกประกาศ ฉบับที่ 6262/53 เรื่อง คำชี้แจงเกี่ยวกับการจัดทำมาตรฐานการบัญชี สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ กำหนดให้กิจการขนาดเล็กและไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเฉพาะสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ (ขณะนี้อยู่ระหว่างการลงประกาศในราชกิจจานุเบกษา)

กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities: NPAEs) หมายถึง กิจการที่ไม่ใช่กิจการดังต่อไปนี้

1. กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการ ซึ่งมีการซื้อขายในตลาด สาธารณะหรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการขอการนำส่งงบการเงินของกิจการให้สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ในตลาดสาธารณะ
2. กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง ได้แก่ สถาบันการเงิน บริษัทประกันภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น
3. บริษัทมหาชนจำกัด ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัด
4. กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม (ขณะนี้ยังไม่ได้กำหนด)

ที่ประชุมคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ครั้งที่ 20 (1/2554) เมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2554 ได้มีมติเห็นชอบร่าง**มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ (TFRS for NPAEs)** (หมายถึงมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะซึ่งเป็นชื่อเดิม) สำหรับงบการเงินตั้งแต่วรอบปีบัญชีเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 โดยกำหนดสาระสำคัญ ดังนี้

1. กรอบแนวคิด มี 3 เรื่องคือ
 - 1) ข้อสมมติที่ใช้ คือเกณฑ์คงค้าง และการดำเนินงานต่อเนื่อง
 - 2) วัตถุประสงค์หลักของการรายงานทางการเงิน คือ การให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน
 - 3) ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน คือ เชื่อถือได้ และเกี่ยวข้องกับงบการเงิน

2. การนำเสนอของงบการเงิน มี 2 เรื่องคือ
 - 1) กำหนดให้จัดทำงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หมายเหตุประกอบงบการเงิน
 - 2) ไม่กำหนดให้จัดทำงบกระแสเงินสด และงบการเงินรวม แต่หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ก็สามารถจัดทำได้

3. รายการที่กำหนด มีดังนี้ เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ลูกหนี้ สินค้าคงเหลือ เงินลงทุน ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้นทุนการกู้ยืม สัญญาเช่า ภาษีเงินได้ ประมาณการหนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน รายได้ การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ สัญญาก่อสร้าง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด

4. แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ มี 2 เรื่องคือ
 - 1) ผลประโยชน์พนักงาน มีมาตรฐาน ฉบับนี้กำหนดให้รับรู้การยกเว้นในปัจจุบันที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์พนักงานตามหลักเกณฑ์ของประมาณการบัญชี แต่กิจการอาจเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่อ้างอิงจาก IFRS (TFRS for PAEs) ว่าด้วยเรื่องผลประโยชน์พนักงาน

- 2) ภาษีเงินได้ มาตรฐานฯ ฉบับนี้กำหนดให้ระบุภาษีเงินได้ตามวิธีเกณฑ์คงค้าง หรือวิธียกย่องเงินได้ค้างจ่าย แต่กิจการอาจเลือกปฏิบัติตาม TFRS for PAEs ว่าด้วยเรื่องภาษีเงินได้ ซึ่งกิจการต้องถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

ดังนั้นในอนาคต ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี (นิติบุคคล) จะแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มคือ

กลุ่มที่ 1 กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ (PAEs) ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ PAEs

กลุ่มที่ 2 กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ (NPAEs) ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs

กรอบวิชาที่บัญญัติด้านการสอบบัญชี

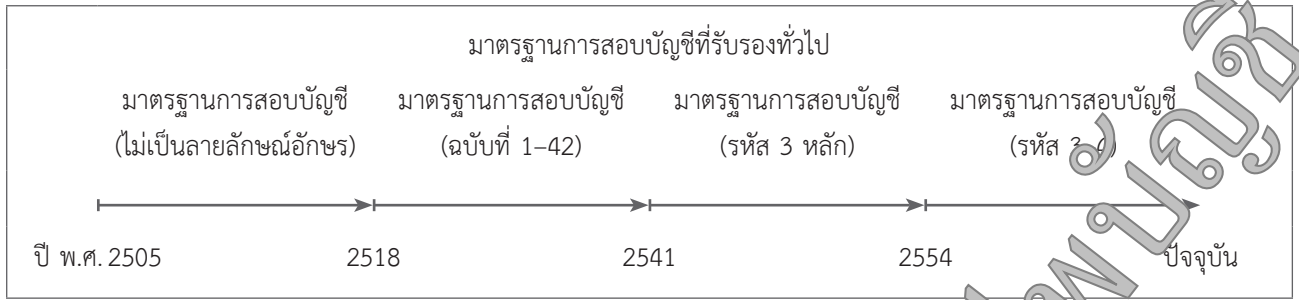
ผู้ประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ห้ามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มีหน้าที่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี รับรองเอกสารหรือแสดงความเห็นต่องบการเงิน และตามพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ. 2543 กำหนดให้งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของไทยถือกำเนิดมาจากพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และในปี พ.ศ. 2511 มีกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) ว่าด้วยมรรยาทของผู้สอบบัญชี ข้อ 13 และ 17 กล่าวถึง**มาตรฐานการสอบบัญชี** (Standards on Auditing: SA) ไว้ดังนี้

ข้อ 13 ไม่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีใด ในเมื่อ ยังมิได้ตรวจสอบหลักฐานที่จำเป็นตาม**มาตรฐานการสอบบัญชี**

ข้อ 17 ปฏิบัติงานการสอบบัญชีด้วยความซื่อสัตย์สุจริต และด้วยความระมัดระวังตาม**มาตรฐานการสอบบัญชี**

ดังนั้น ผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบการเงินและจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีตาม**มาตรฐานการสอบบัญชี** กรอบวิชาที่บัญญัติด้านการสอบบัญชีคือ **มาตรฐานการสอบบัญชี**



ภาพที่ 2 กรอบวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชีของประเทศไทย

ต่อมาในปี พ.ศ. 2518 มาตรฐานการสอบบัญชีมีพัฒนาการต่อไปเป็น**มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป** (Generally Accepted Auditing Standards: GAAS) จนถึงปัจจุบันแสดงได้ดังภาพที่ 2

จากภาพที่ 2 จะเห็นพัฒนาการของกรอบวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชีของประเทศไทย เริ่ม ปี พ.ศ. 2505–2517 (ระยะเวลา 12 ปี) ช่วงที่ 1 มาตรฐานการสอบบัญชี (ไม่เป็นลายลักษณ์อักษร) ต่อมา ปี พ.ศ. 2518–2540 (ระยะเวลา 22 ปี) ช่วงที่ 2 มาตรฐานการสอบบัญชี (ฉบับที่ 1–42) ต่อมา ปี พ.ศ. 2541–2553 (ระยะเวลา 12 ปี) ช่วงที่ 3 มาตรฐานการสอบบัญชี (รหัส 3 หลัก) และ ปี พ.ศ. 2554–ปัจจุบัน ช่วงที่ 4 มาตรฐานการสอบบัญชี (รหัส 4 หลัก) ทั้งนี้ตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2518–ปัจจุบัน ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

ต่อไปจะอธิบายแต่ละช่วงข้างต้นพอสังเขป

ช่วงที่ 1 (พ.ศ. 2505–2517)

มาตรฐานการสอบบัญชี (ไม่เป็นลายลักษณ์อักษร)
 คำว่ามาตรฐานการสอบบัญชีเริ่มใช้ครั้งแรกในปี พ.ศ. 2511 ตามที่ระบุไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) ที่กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่ในช่วงที่ 1 นี้จะไม่มีกรเขียนหรืออธิบายคำว่ามาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเป็นลายลักษณ์อักษร ดังนั้นมาตรฐานการสอบบัญชีในช่วงที่ 1 นี้มาจากตำราเรียนทางบัญชีของประเทศไทยของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา

อเมริกา ซึ่งอาจารย์ผู้สอนทางการสอบบัญชีสำเร็จการศึกษามาจาก 2 ประเทศดังกล่าว

ช่วงที่ 2 (พ.ศ. 2518–2540)

มาตรฐานการสอบบัญชี (ฉบับที่ 1–42) เป็นมาตรฐานที่กำหนดขึ้นโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บช.) โดยอ้างอิงมาจากมาตรฐานการสอบบัญชีของสหรัฐอเมริกาที่กำหนดขึ้นโดยสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants: AICPA)

คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ออกประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518) เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี แบ่งออกเป็น 3 ส่วนคือ

- (1) มาตรฐานทั่วไป
- (2) มาตรฐานการปฏิบัติงาน
- (3) มาตรฐานการรายงาน

ก.บช. ได้ออกประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) เรื่อง การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี ได้กำหนดรูปแบบและถ้อยคำในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบ 2 วรรค ในวรรคแรกหรือวรรคขอบเขต ระบุว่าผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบงบการเงินตาม**มาตรฐานการสอบบัญชี (ที่รับรองทั่วไป)**

มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป หมายถึง หลักการพื้นฐานและวิธีการตรวจสอบที่จำเป็น รวมทั้งแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอยู่ในรูปคำอธิบายและรูปลักษณะอื่น

ช่วงที่ 3 (พ.ศ. 2541–2553)

มาตรฐานการสอบบัญชี (รหัส 3 หลัก) เป็นมาตรฐานที่กำหนดขึ้นโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (พ.ศ. 2541–2547) และสภาวิชาชีพบัญชี (พ.ศ. 2548–2553) โดยอ้างอิงมาจากมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants Committee: IFAC)

ก.บช. ได้ออกประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 40 (พ.ศ. 2541) เรื่องแนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ยกเลิกประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518) และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เป็นแนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของตนดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กำหนดโดยกฎกระทรวง และตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดย ส.บช.
2. ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจลนญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
3. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบโดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดย ก.บช. เป็นหลัก และคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กรหรือหน่วยงาน หรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือบางกรณีตามหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี และตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงาน

ช่วงที่ 4 (พ.ศ. 2554–ปัจจุบัน)

มาตรฐานการสอบบัญชี (รหัส 3-4 หลัก) เป็นมาตรฐานที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี โดยอ้างอิงมาจากมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศของ IFAC ของสภาวิชาชีพบัญชี (IFAC) ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีได้ปรับปรุงขยายรหัสของมาตรฐานการสอบบัญชีและแนวปฏิบัติงานสอบบัญชีออกไป ให้ครอบคลุมงานที่ให้ความเชื่อมั่น (Assurance Engagements) ทั้งการสอบ การสอบทาน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง (Related Services) ซึ่งเป็นงานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่นแต่อย่างใด

สภาวิชาชีพบัญชีจัดทำมาตรฐานการสอบบัญชี (รหัส 3-4 หลัก) เป็นคำแปลภาษาไทยสำหรับอ่านประกอบมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standards on Auditing: ISA) โดยโครงสร้างดังนี้

1. คำนำ (ประกอบด้วย
 - 1.1 ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
 - 1.2 วัตถุประสงค์
2. วัตถุประสงค์
3. คำจำกัดความของคำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
4. ข้อกำหนด เป็นหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชีแบ่งออกเป็นเรื่องๆ
5. การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น เป็นการนำหลักการหรือข้อกำหนดไปใช้ปฏิบัติงาน ขึ้นต้นย่อหน้าด้วย ก.
6. ภาคผนวก

มาตรฐานการสอบบัญชีในช่วงที่ 4 นี้ มีความหมายกว้างขึ้นกว่าเดิม เพราะนอกจากหมายถึงมาตรฐานการสอบบัญชีเดิม ยังรวมถึงแนวปฏิบัติงานสอบบัญชี แม่บทงานให้ความเชื่อมั่น มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ รวมทั้งจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้วย

ในอนาคต มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปจะพัฒนาต่อไปเป็นอะไร ผู้สอบบัญชีต้องติดตามกันต่อไป หากจะให้ผู้เขียนลองพยากรณ์ว่าในอนาคตมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปจะพัฒนาไปเป็นมาตรฐานงานให้ความเชื่อมั่น (Assurance Engagement Standards) เพราะ

ว่าการสอบบัญชีหรือการตรวจสอบงบการเงินได้ขยายออกไป รวมถึงการสอบทานงบการเงินแล้ว ดังนั้นงานให้ความเชื่อมั่น น่าจะเหมาะสมกว่าคำว่า การสอบบัญชีเดิม ส่วนคำพยากรณ์ของผู้เขียนจะถูกต้องหรือผิดพลาด คงต้องใช้เวลาเป็นเครื่องพิสูจน์ ทั้งผู้อ่านและผู้เขียนควรมีชีวิตอยู่รอดเพื่อให้ทราบความจริงในเรื่องนี้

สรุป

กรอบวิชาชีพบัญชีของไทยที่กำหนดไว้ในจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหมายถึง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป สำหรับวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชีและด้านการสอบบัญชีตามลำดับ

บรรณานุกรม

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) การสอบบัญชี กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.

_____. (2552) ทฤษฎีการบัญชี กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วน จำกัด ทีพีเอ็น เพรส

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2540

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

สภาวิชาชีพบัญชี www.fair.or.th

JAP