

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การประกอบธุรกิจส่วนใหญ่ จะมีทั้งขนาดใหญ่และขนาดเล็ก ซึ่งธุรกิจขนาดเล็กจะมีทุนจดทะเบียนต่ำ การประกอบธุรกิจจะเป็นลักษณะของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ในการประกอบธุรกิจซึ่งเป็นนิติบุคคล ก็จะจดทะเบียนเป็นรูปแบบของห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล บริษัทจำกัด หรือกิจการร่วมค้า สำหรับการแบ่งขนาดธุรกิจ จะพิจารณาจากขนาดของสินทรัพย์ ทุนจดทะเบียน หรือยอดขาย ถ้ายอดขายไม่มาก ผู้ประกอบการจะดูแลกิจการด้วยตนเอง และจำนวนธุรกิจมีจำนวนมาก ดังนั้นจึงเป็นปัญหาการขาดแคลนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เนื่องจากจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีจำนวนน้อยกว่านิติบุคคลที่จดทะเบียน อีกทั้งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ได้พิจารณาคุณสมบัติและความสามารถในการปฏิบัติงานแล้ว กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 1 คน ลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินได้ไม่เกิน 300 รายต่อปี การที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหลายท่านมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองงบการเงินหรือรับงานไม่ถึง 300 รายต่อปี จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงมีไม่เพียงพอต่อความต้องการของธุรกิจ ทำให้เกิดอาชีพ “มือปืนรับจ้าง” ขึ้น ผู้สอบบัญชีที่เป็นมือปืนรับจ้างเหล่านี้จะลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินของนิติบุคคลมากกว่า 300 ราย ซึ่งเป็นการรับรองโดยมิได้ปฏิบัติงานจริง และกรมทะเบียนการค้าได้ดำเนินการเพิกถอนใบอนุญาตดำเนินคดีอาญา พร้อมทั้งส่งข้อมูลให้กรมสรรพากรดำเนินการตรวจสอบการเสียภาษี

ความพยายามที่จะแก้ไขปัญหาการขาดแคลนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยยกเลิกการตรวจสอบ และรับรองงบการเงินของห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นมาตรการหนึ่งซึ่งหน่วยงานภาครัฐและองค์กรเอกชน ได้เคยคิดที่จะดำเนินการมาแล้วในช่วงปี พ.ศ. 2537 – พ.ศ. 2538 โดยมีแนวคิดที่ว่ากิจการของห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นกิจการขนาดเล็กผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลในครอบครัวที่ยังมีผู้ถือหุ้นส่วนที่ต้องรับผิดชอบในหนี้ของห้างหุ้นส่วนนั้น โดยไม่จำกัดจำนวน แตกต่างจากบริษัท ซึ่งผู้ถือหุ้นจะจำกัดความรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกเพียง ไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังสงไว้ ไม่ครบมูลค่าหุ้นที่ตนถือเท่านั้น ความรับผิดชอบของห้างหุ้นส่วนที่มีต่อสาธารณะจึงมีไม่จำกัด ในขณะที่ความรับผิดชอบบริษัทจำกัดต่อสาธารณะมีจำกัด จำเป็นจะต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเข้ามาตรวจสอบการดำเนินการของบริษัท เพื่อให้เกิดความโปร่งใสของการดำเนินงานภายในบริษัท แต่แนวคิดดังกล่าวไม่ได้รับความเห็นชอบจากกรมสรรพากร ด้วยมีข้อจำกัดในด้านกฎหมายตามมาตรา 3 สัตต

และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจำกัด ยังต้องมีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี งบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนที่ต้องยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) ประกอบกับอัตราค่าจ้างเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีทั่วประเทศมีไม่พอเพียง

กรมสรรพากรจึงยังคงมีความจำเป็นที่จะต้องพึ่งพาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทำการตรวจสอบและรับรองงบการเงินในระดับหนึ่งก่อน เพื่อที่จะให้การคำนวณกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นมาตรฐานเดียวกันก่อนที่จะทำการปรับปรุงรายการเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษี กรมสรรพากรจึงมีความเห็นว่า ขนาดของกิจการหรือประเภทของกิจการสามารถใช้เป็นเครื่องกำหนดคุณสมบัติของผู้ที่จะเป็นผู้ตรวจสอบ และรับรองบัญชีได้ จึงได้มีบุคคลตามมาตรา 3 สัตต คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งเป็นบุคคลที่ได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ในมาตรา 11 วรรคสี่ ได้ยกเว้นให้งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย ที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาทและรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ทุกรายการ ไม่เกินข้อกำหนด ไม่ต้องจัดให้งบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่ไม่มีอำนาจที่จะยกเลิกข้อปฏิบัติของบริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด ที่ต้องดำเนินการตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้กำหนดให้นิติบุคคลดังกล่าว ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ พร้อมบัญชีงบดุล บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่ายหรือบัญชีรายรับก่อนหักรายได้ โดยบัญชีดังกล่าวจะต้องมีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี จึงเป็นที่มาของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งกรมสรรพากรจะเป็นผู้ออกใบอนุญาตให้แก่ผู้ที่มีคุณสมบัติตามที่ได้กำหนดไว้และผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะมีสิทธิในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนดังกล่าว เพื่อมุ่งประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีในปี พ.ศ. 2544 ลงวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2544 และฉบับที่ 2 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 ซึ่งมีสาระสำคัญในเรื่องการตรวจสอบบัญชีและรับรองงบการเงินที่จัดทำขึ้น ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยต้องปฏิบัติงานภายใต้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.

เพียงเป็นการรองรับแผนการลดภาระการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จึงได้มีโครงการยกเลิกการรับรองงบการเงินตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ในมาตรา 11 วรรคสี่ ในขณะที่กรมสรรพากรยังคงมีความจำเป็นที่จะต้องให้บริษัท และห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับกิจการประเภทห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอาศัยฐานจากกำไรสุทธิทางบัญชี ดังนั้นการตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากร กับผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต จะมีมาตรฐานในการตรวจสอบและการคำนวณกำไรสุทธิแตกต่างกันหรือไม่ ผู้ศึกษาจึงต้องการศึกษาถึงคุณภาพงบการเงินที่ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร จะมีความแตกต่างกันหรือไม่ โดยมีแนวคิดที่ว่าเมื่อผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากร ได้ตรวจสอบและรับรองงบการเงินดังกล่าว จะทำให้มีกำไรสุทธิและภาษีแตกต่างกันไป จากงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

อย่างไรก็ดี ในประเทศไทยยังไม่พบการศึกษาเกี่ยวกับการเปรียบเทียบคุณภาพของงบการเงินที่ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากร ดังนั้นผู้วิจัยจึงเห็นควรทำการศึกษาในประเด็นดังกล่าว

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

งบการเงินยังคงเป็นรายงานที่แสดงข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเพื่อเป็นประโยชน์ต่อสาธารณชนในการตัดสินใจและเป็นภาพสะท้อนให้เห็นการดำเนินงานของกิจการ งบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีก่อนนำเสนอให้ผู้ถือหุ้นหรือเจ้าของกิจการจึงเป็นการสร้างความเชื่อถือให้งบการเงินมีคุณภาพในระดับหนึ่ง ดังนั้นที่มีการเปลี่ยนผู้ตรวจสอบบัญชีจะมีผลต่อคุณภาพของงบการเงินหรือไม่นั้น จึงเป็นที่มาของวัตถุประสงค์ในการวิจัยครั้งนี้เพื่อเปรียบเทียบคุณภาพของงบการเงินเมื่อเปลี่ยนจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร จะมีคุณภาพแตกต่างกันหรือไม่ ซึ่งผู้วิจัยมุ่งที่จะศึกษาเปรียบเทียบคุณภาพของงบการเงินในด้าน

1. คุณภาพกำไรของกิจการ
2. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สมมติฐานของการวิจัย

จากการที่พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้ยกเว้นให้งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นธุรกิจขนาดเล็ก ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย ที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาทและรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ทุกรายการ ไม่เกินข้อกำหนด

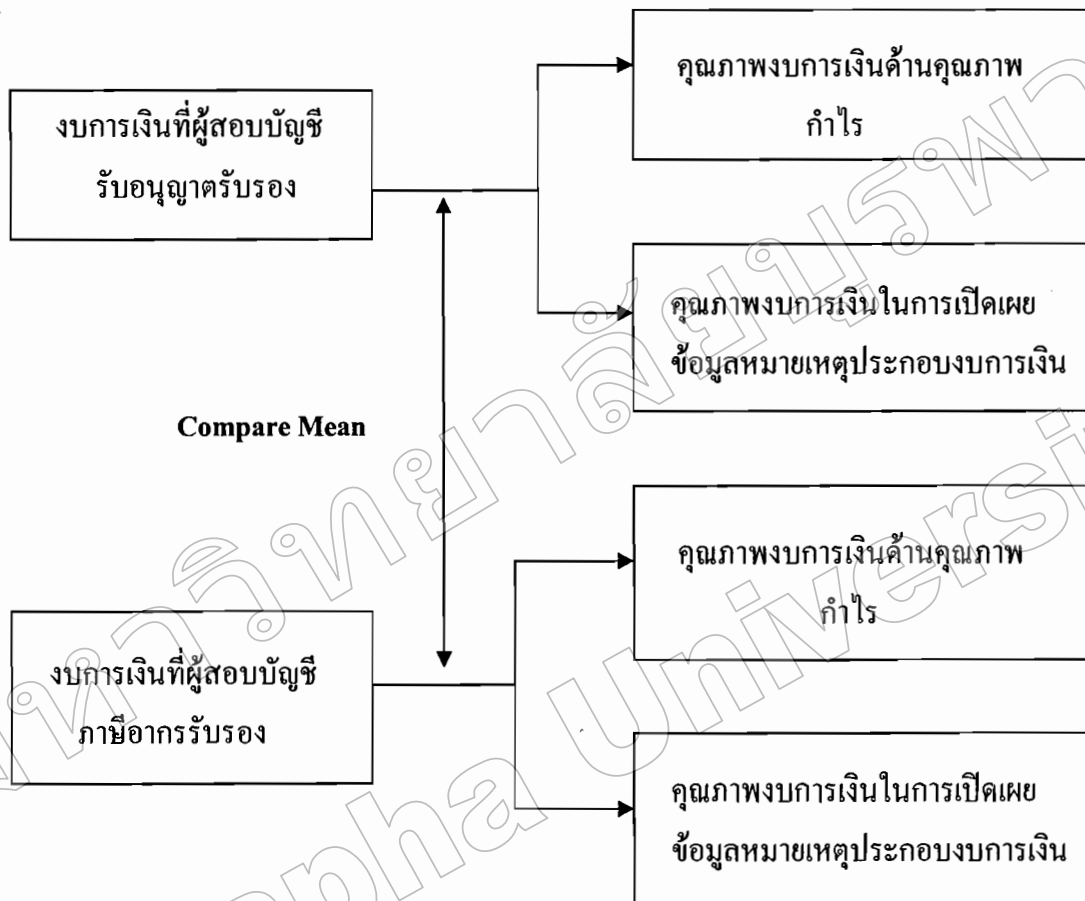
ไม่ต้องจัดให้งบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้นรายงานทางการเงินของผู้จัดทำบัญชีดังกล่าว สามารถให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากร รับรองงบการเงิน โดยไม่ต้องให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรับรองงบการเงิน ซึ่งอาจจะทำให้การนำเสนอและคุณภาพของงบการเงินเปลี่ยนแปลงไป เนื่องจากงบการเงินดังกล่าวจัดทำขึ้นเพื่อกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษี จึงมีแนวคิดว่างบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะมีคุณภาพแตกต่างจากงบการเงินที่ตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จึงเป็นที่มาของสมมติฐานดังนี้

H_1 : คุณภาพงบการเงินทางด้านคุณภาพกำไรของงบการเงินที่รับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กับงบการเงินที่รับรองโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรแตกต่างกัน

นอกจากงบการเงินของธุรกิจขนาดเล็กจะได้รับยกเว้น ไม่ต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ธุรกิจขนาดเล็กยังคงต้องจัดทำงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและต้องมีรายการย่อตามที่อธิบดีประกาศกำหนด ซึ่งประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยที่หมายเหตุประกอบงบการเงินจะต้องจัดทำให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินเป็นการให้ข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน นโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ ซึ่งเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ทำให้ผู้วิจัยมองว่า งบการเงินที่มีคุณภาพนั้นการเปิดเผย หมายเหตุประกอบงบนั้นก็ถือว่ามีส่วนสำคัญ จึงได้นำมาเป็นแนวทางในการตั้งสมมติฐานดังนี้

H_2 : คุณภาพงบการเงินในการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุของงบการเงินที่รับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับงบการเงินที่รับรองโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรแตกต่างกัน

กรอบแนวคิดของการวิจัย



ภาพที่ 1-1 กรอบแนวคิดของการวิจัย

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

การศึกษาคุณภาพงบการเงินเมื่อเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมุ่งเน้นคุณภาพกำไรและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ผลจากการวิจัยนี้จะ เป็นประโยชน์ต่อผู้ที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

1. เพื่อเป็นแนวทางให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องควบคุมคุณภาพในการตรวจสอบของ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

2. สามารถบอกถึงคุณลักษณะข้อมูลทั่วไปของงบการเงิน ของธุรกิจขนาดเล็ก ในจังหวัดชลบุรี

3. เพื่อเป็นแนวทางให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบถึงคุณภาพของงบการเงินของธุรกิจขนาดเล็กในเขตจังหวัดชลบุรี

4. เพื่อเป็นหลักฐานทางวิชาการ สำหรับผู้สนใจที่จะนำไปศึกษา หรือเพื่อประโยชน์ทางวิชาการต่อไป

ขอบเขตของการวิจัย

การทำวิจัยในครั้งนี้ได้ศึกษาข้อมูลจากงบการเงินของธุรกิจขนาดเล็กในจังหวัดชลบุรีที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 – พ.ศ. 2546 ซึ่งจำนวนธุรกิจขนาดเล็กที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้จำนวนทั้งสิ้นรวม 209 ราย

ข้อจำกัดงานวิจัย

ในการศึกษานี้มีข้อจำกัด ดังต่อไปนี้

1. ไม่สามารถหาค่าเฉลี่ยอัตรากำไรสุทธิต่อรายได้รวมของกลุ่มธุรกิจมากกว่า 2 ปี ได้ เนื่องจากพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เริ่มประกาศใช้สำหรับรอบบัญชีปี พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป
2. ไม่สามารถศึกษาข้อมูลในเขตจังหวัดชลบุรีได้ทุกกลุ่มธุรกิจ เนื่องจากในกลุ่มธุรกิจอื่นไม่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

นิยามศัพท์เฉพาะ

1. ธุรกิจขนาดเล็ก หมายถึง ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาทและรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท
2. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร หมายถึง บุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้ทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร และเสนอรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี พร้อมลงลายมือชื่อต่องบการเงินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล