

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดและทฤษฎี

ในการประกอบธุรกิจ กิจการจะต้องจัดทำบัญชีและนำเสนองบการเงินเพื่อการตัดสินใจต่อผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง ซึ่งในการจัดทำงบการเงินของธุรกิจโดยทั่วไปจะต้องจัดทำให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งถ้าเป็นห้างหุ้นส่วนหรือกิจการขนาดเล็ก ผู้ใช้งบการเงินที่เกี่ยวข้องกับบุคคลภายนอกนั้นมีไม่มากและความรับผิดชอบของหุ้นส่วนไม่จำกัดจำนวน การจัดทำบัญชีไม่ได้คำนึงถึงมาตรฐานการบัญชีมากนัก จึงทำให้ความน่าเชื่อถือของงบการเงินน้อยกว่ากิจการที่เป็นบริษัท ซึ่งผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกจำกัดเพียงไม่เกินค่าหุ้นที่ยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าหุ้นที่ถือเท่านั้น งบการเงินของบริษัทจะต้องจัดทำและเป็นไปตามมาตรฐานและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปให้มากที่สุดและจะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วย ดังนั้นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ข้อมูลที่เชื่อถือได้งบการเงินจึงควรต้องได้รับการตรวจสอบและรับรองจากผู้ตรวจสอบบัญชี ซึ่งมีประเด็นที่เกี่ยวข้องในด้านของกฎหมายและแนวคิดต่าง ๆ ดังนี้

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร (2481) ตามความในประมวล

รัษฎากร

มาตรา 3 สัตต เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร การตรวจสอบและรับรองบัญชีจะกระทำก็แต่โดยบุคคลที่ได้รับอนุญาตจากอธิบดี

บุคคลที่จะขอใบอนุญาตจากอธิบดีตามความในวรรคก่อน ต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติและปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

บุคคลใดได้รับใบอนุญาตดังกล่าวแล้ว ถ้าฝ่าฝืนระเบียบที่อธิบดีกำหนด อธิบดีอาจพิจารณาสั่งถอนใบอนุญาตเสียก็ได้

มาตรา 69 กำหนดว่า ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการคำนวณภาษีตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ มาตรา 66 และมาตรา 67 เกี่ยวกับรายรับรายจ่ายกำไรสุทธิและรายการอื่น ๆ ต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมด้วยบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชี

รายรับรายจ่ายหรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย ที่มีบุคคลตามมาตรา 3 สัตต ตรวจสอบและรับรองบัญชี

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

มาตรา 11 ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ต้องจัดทำงบการเงินและยื่นงบการเงินดังกล่าว ต่อสำนักงานกลางบัญชีหรือสำนักงานบัญชีประจำท้องที่ภายในห้าเดือนนับแต่วันปิดบัญชีตามมาตรา 10 สำหรับกรณีของบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้ยื่นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่งบการเงินนั้นได้รับอนุมัติในที่ประชุมใหญ่

การยื่นงบการเงินให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด

งบการเงินต้องมีรายการย่อตามที่อธิบดีประกาศกำหนด โดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีเว้นแต่ กรณีที่ได้มีกฎหมายเฉพาะกำหนดเพิ่มเติมจากรายการย่อของงบการเงินที่อธิบดีกำหนดไว้แล้วให้ใช้รายการย่อตามที่กำหนดในกฎหมายเฉพาะนั้น

งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เว้นแต่ งบการเงินของผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชี ซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สิ้นทรัพย์ หรือรายได้ รายการใดรายการหนึ่งหรือทุกรายการ ไม่เกินที่กำหนด โดยกฎกระทรวง

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่องกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 ซึ่งกำหนดให้การตรวจสอบและรับรองบัญชี ซึ่งบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องจัดทำ และยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ให้ได้รับการตรวจสอบและรับรองโดยบุคคลดังต่อไปนี้

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งต้องปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชี หรือประกาศขององค์การวิชาชีพบัญชีที่กฎหมายกำหนด และต้องรักษามรรยาทในการตรวจสอบและรับรองบัญชี รวมถึงการสอดส่องใช้ความรู้และความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพโดยทั่วไป ต้องปฏิบัติ ถ้ามิได้ปฏิบัติให้เป็นไปตามประกาศฉบับนี้อธิบดียาจสั่งพักหรือเพิกถอนการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีได้

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งหมดสิทธิในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ให้ถือว่าเป็นผู้หมดสิทธิในการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามประกาศนี้

2. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดในเรื่อง

2.1 คุณสมบัติ สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี มีอายุไม่ต่ำกว่าสี่สิบปีบริบูรณ์ มีสัญชาติไทย

2.2 การทดสอบ ต้องทดสอบใน 3 วิชา คือ วิชาการบัญชี วิชาการสอบบัญชี และวิชาความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย

2.3 การขอขึ้นทะเบียนและการออกใบอนุญาต จะต้องยื่นคำขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งใบอนุญาตมีอายุห้าปี

2.4 การอบรม ต้องเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรไม่น้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปีจากองค์กรวิชาชีพบัญชีหรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบ

2.5 การต่ออายุใบอนุญาต จะต้องยื่นคำขอและชำระค่าธรรมเนียมต่ออายุภายในสามเดือนก่อนวันที่ใบอนุญาตสิ้นสุด กรณีที่ไม่สามารถยื่นได้ภายในเวลาที่กำหนด จะต้องยื่นคำขอก่อนแต่ต้องไม่เกินหกเดือนก่อนวันที่ใบอนุญาตสิ้นสุดและต้องได้รับความเห็นชอบจากอธิบดี

2.6 การขอออกใบแทนใบอนุญาตและการขอแก้ไขทะเบียน กรณีใบอนุญาตสูญหายหรือถูกทำลายหรือชำรุดเสียหาย ให้ยื่นคำขอใบแทนใบอนุญาตต่ออธิบดีตามแบบที่กำหนด

2.7 การปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี

2.7.1 มาตรฐานการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องจัดทำแนวทางการสอบบัญชีและจัดทำกระดาดำการไว้เป็นหลักฐาน

2.7.2 การปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี เน้นการทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรว่าเป็นตามเอกสารประกอบการลงบัญชี และบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่

2.7.3 ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องทำการตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชี เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร

2.7.4 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชีและแจ้งพฤติการณ์ไว้รายงานตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ตนลงลายมือชื่อรับรอง

2.7.5 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องแจ้งจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตนจะลงลายมือชื่อรับรองการตรวจสอบและรับรองบัญชีต่ออธิบดี ภายในวันที่ 30 มิถุนายนของทุกปี

กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลง ให้แจ้งต่ออธิบดีภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีการเปลี่ยนแปลง

2.7.6 ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่มีข้อความตามแบบที่อธิบดีกำหนด

2.8 จรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

2.8.1 ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

2.8.2 ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน

2.8.3 จรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี

2.8.4 จรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ

2.8.5 จรรยาบรรณทั่วไป

แนวคิดเกี่ยวกับงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

วัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินก็เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน กระแสเงินสด ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นงบการเงินที่มีคุณภาพควรจะต้องช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ในข้อมูลที่นำเสนอ และนำข้อมูลมาช่วยในการตัดสินใจได้ ผู้ใช้ข้อมูลสามารถเชื่อถือได้ว่าข้อมูลที่นำเสนอแสดงถึงสภาพที่แท้จริง สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ ในรอบระยะเวลาที่ต่างกันหรือเปรียบเทียบกับธุรกิจต่าง ๆ ได้

กรมทะเบียนการค้าได้ออกประกาศกำหนดให้นิติบุคคลต้องจัดทำงบการเงิน โดยมีรายการย่อตามประกาศกรมทะเบียนการค้า เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2544 สำหรับงบการเงินซึ่งมีรอบบัญชีเริ่มต้นในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ซึ่งตามประกาศฉบับนี้งบการเงินที่ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนจะต้องจัดทำ มี งบดุล งบกำไรขาดทุน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ตามมาตรา 11 “กำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องจัดทำงบการเงินและยื่นงบการเงินดังกล่าวต่อสำนักงานกลางบัญชีหรือสำนักงานบัญชีประจำท้องที่ภายในห้าเดือนนับแต่วันปิดบัญชี” ดังนั้นผู้บริหารของกิจการจึงมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินซึ่งจะต้องจัดทำให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีในทุกกรณีที่มีนัยสำคัญ ดังนั้นกิจการควร

1. เลือกใช้และปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีที่ทำให้งบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

2. นำเสนอข้อมูลทางการเงินบัญชีที่มีลักษณะเชิงคุณภาพ

3. เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อที่จะให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ที่มีต่อฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ

การเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงิน ก็เพื่อที่จะให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจในข้อมูลที่กิจการนำเสนอ การเปิดเผยนั้นรวมถึง รูปแบบ การจัดรายการ คำอธิบายคำศัพท์ที่ใช้ เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่ารายการและเหตุการณ์ทางบัญชี นโยบายการบัญชีเพื่อช่วยให้ตีความหมายงบการเงินได้ดีขึ้น

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้กำหนดให้กิจการต้องแสดงข้อมูลต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

1. ข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การนำเสนองบการเงินและนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้กับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่สำคัญ
2. ข้อมูลตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด
3. ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้แสดงอยู่ในงบการเงิน แต่เป็นข้อมูลจำเป็นเพื่อให้งบการเงินแสดงโดยถูกต้องตามที่ควร

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินตามลำดับต่อไปนี้ เพื่อให้ผู้ใช้เข้าใจและสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการได้

1. ข้อมูลที่ระบุว่างบการเงินของกิจการได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี
2. เกณฑ์ในการวัดมูลค่าและนโยบายการบัญชี
3. รายละเอียดประกอบรายการแต่ละบรรทัดตามลำดับที่แสดงในงบการเงินและตามลำดับของงบการเงิน
4. การเปิดเผยข้อมูลอื่น เช่น ภาระผูกพัน หลักประกันหนี้สิน สินทรัพย์และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ เป็นต้น

แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพกำไร

จากวรรณกรรมและตำราทางด้านการบัญชี จะพบว่ามีผู้ให้นิยามของคำว่าคุณภาพกำไรที่แตกต่างกันไป ผู้วิเคราะห์บางคนก็มองว่าคุณภาพกำไรอาจวัดมาจากการมีเสถียรภาพโดยรวมของกำไรที่เกิดขึ้น บางคนก็มองว่าคุณภาพกำไรในแง่ของความสัมพันธ์ระหว่างกำไรกับผลตอบแทนของตลาด (Market Returns) นอกจากนี้คุณภาพกำไรยังหมายถึงความสามารถของตัวเลขกำไรในอดีตในการที่พยากรณ์ความสามารถในการทำกำไรในอนาคต (Predictability of Earnings) และยังมีผู้ให้นิยามของคุณภาพกำไรว่า

White et al. (1998 อ้างถึงใน วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543) กล่าวว่า คุณภาพกำไร หมายถึง ระดับของความระมัดระวังที่อยู่เบื้องหลังการจัดทำตัวเลขกำไรของบริษัท

กิจการที่มีคุณภาพกำไรสูงย่อมมีความเสี่ยงน้อยกว่ากิจการที่มีคุณภาพกำไรต่ำเนื่องจากกิจการที่มีคุณภาพกำไรสูงจะจัดทำตัวเลขกำไรโดยใช้นโยบายการบัญชีที่ยึดหลักความระมัดระวัง และคุณภาพกำไรที่แตกต่างกันในแต่ละกิจการสามารถเปรียบเทียบกันได้โดยปรับรายงานกำไรของทุกกิจการด้วยการบัญชีและการประมาณการที่เหมือนกัน นอกจากนี้คุณภาพกำไรยังเป็นสิ่งแสดงถึงความสามารถในการทำกำไรในอนาคต (White et al., 1997 อ้างถึงใน ช่อทิพ โกกิม, 2547)

คุณภาพกำไร หมายถึง ความสามารถของกำไรในการสะท้อนกระแสเงินสดที่อยู่เบื้องหลังการเกิดกำไร (Stickney, 1996)

The Financial Accounting Standards Board (FASB) (1996 อ้างถึงใน วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543) ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับคุณภาพกำไรไว้ใน FASB's Discussion Memorandum on "Materiality" ว่า กำไรที่แท้จริง (Real Earning) หรือกำไรที่มีคุณภาพควรเป็นกำไรที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติ สามารถเปลี่ยนกลับมาเป็นเงินสดที่เพียงพอต่อการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์ที่เสื่อมค่าได้ และเป็นกำไรที่ได้มาจากรายได้ที่เกิดขึ้นเป็นประจำ

Schipper and David (2003 อ้างถึงใน ช่อทิพ โกกิม, 2547) คุณภาพกำไรเกิดจากความสัมพันธ์ระหว่างกระแสเงินสดและรายการคงค้างที่เป็นส่วนประกอบของกำไร โดยสามารถวัดได้ภายใต้แนวคิดที่ว่า

1. กำไรที่มีคุณภาพควรใกล้เคียงกับกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน (Cash Flow from Operation) เนื่องจากกำไรจากการดำเนินงานประกอบด้วย รายการคงค้าง บวก กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน ดังนั้นกำไรที่มีรายการคงค้างรวมอยู่ด้วยเกินปกติจะทำให้กำไรที่คำนวณได้ตามเกณฑ์คงค้างเป็นกำไรที่มีคุณภาพต่ำ
2. วัดจากรายการคงค้างเกินปกติ โดยพิจารณาจากค่าความคลาดเคลื่อน (Error หรือ Residuals) จากการวิเคราะห์สมการถดถอยเพื่อ วัดการตกแต่งกำไรที่มีผลทำให้กำไรไม่มีคุณภาพ
3. วัดจากการเปลี่ยนแปลงรายการคงค้างที่เป็นส่วนประกอบของกำไรที่ต้องอาศัยดุลยพินิจของผู้บริหารในการพิจารณารายการคงค้างและประมาณการ

Pearlman (1978 อ้างถึงใน วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543) ได้แยกความแตกต่างระหว่างกำไรที่มีคุณภาพและกำไรที่ไม่มีคุณภาพออกเป็นประเด็นดังต่อไปนี้

1. กำไรที่มีคุณภาพควรมาจากการใช้หลักการบัญชีที่ยึดความระมัดระวัง
2. กำไรที่มีคุณภาพควรเป็นกำไรที่ไม่ผันผวนไปจากเส้นแนวโน้มกำไรในอดีต

(Earnings Trend Line)

3. กำไรที่มีคุณภาพควรเป็นกำไรที่เกิดจากการประกอบธุรกิจพื้นฐานของกิจการอย่างต่อเนื่องและไม่ควรเป็นกำไรที่จะไม่เกิดขึ้นอีกหรือเกิดจากกิจกรรมอื่น ๆ ที่นอกจากกิจกรรมขั้นพื้นฐานทางธุรกิจของกิจการ

4. กำไรที่มีคุณภาพควรเป็นกำไรที่สะท้อนถึงความระมัดระวังและความเป็นจริง (Prudent, Realistic View) ของกิจการในสถานการณ์ปัจจุบันและที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ไม่ควรเป็นกำไรที่สะท้อนความเป็นจริงทางเศรษฐกิจและเกิดจากการมองอนาคตในแง่ดีเกินไป

แนวคิดเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีนอกตลาดหลักทรัพย์

ในการจัดทำบัญชีของกิจการนอกตลาดหลักทรัพย์ ผู้ประกอบการไม่ได้ให้ความสำคัญกับเรื่องการทำบัญชีที่ถูกต้อง แต่มองว่าการทำบัญชีนั่นทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีเท่านั้น ดังมีผู้ที่เกี่ยวข้องในด้านบัญชีได้ให้ความเห็นไว้ดังนี้

วรศักดิ์ ทุมมานนท์ (2543, หน้า 53) กล่าวว่า “ผู้ประกอบการในระดับ SME ยังไม่มีความรู้ความเข้าใจในการใช้วิชาการบัญชีเพื่อช่วยบริหารงาน ในความคิดของผู้ประกอบการเหล่านี้ การจัดทำบัญชีและการตรวจสอบบัญชีเป็นไปเพียงเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของกฎหมาย เป็นไปเพียงเพื่อให้สามารถมีเอกสารประกอบการขึ้นงบการเงินและแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอากรประจำปี เป็นไปเพียงเพื่อให้สามารถยื่นงบการเงินกับกระทรวงพาณิชย์ตามกฎหมายบัญชีเท่านั้น ไม่เคยคิดหรือที่จะใช้รายงานทางการเงินและการบัญชีประกอบการพิจารณาตัดสินใจทางธุรกิจ เช่นการลงทุน การคำนวณต้นทุนในการประกอบการหรือในการบ่งชี้ว่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินดีหรือไม่”

นนทพล นิมสมบุญ (2544, บทวิทยุตอนที่ 79 อ้างถึงใน บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน)) กล่าวว่า “แต่เดิมผู้บริหารไม่ค่อยให้ความสำคัญกับเรื่องการทำบัญชีที่ถูกต้อง แล้วอาจคิดว่าการทำบัญชีนั่นทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษี ฉะนั้นทำไปผิดเล็กน้อยไม่เป็นไรขอให้เสียภาษีให้ต่ำไว้ก่อน ซึ่งความคิดนี้เป็นความคิดที่ผิดมาก มีคำกล่าวที่ว่า ข้อมูลสารสนเทศต่าง ๆ คือพลังอำนาจ (Information is Power) คือ ถ้าหากผู้บริหารสามารถบริหารจัดการข้อมูลได้เป็นอย่างดีทั้งการเงินที่ถูกต้องสะท้อนความเป็นจริง ใช้ประโยชน์จากงบการเงินในการบริหาร ตามสภาพความเป็นจริงทางธุรกิจ ก็จะเป็นประโยชน์สูงสุด ส่วนเรื่องการเสียภาษีอากรจะเป็นเรื่องซึ่งตามมาถ่วงธุรกิจที่มีการบัญชีที่น่าเชื่อถือ กรมสรรพากรก็คงจะไม่มาประเมินภาษีแน่”

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยเกี่ยวกับคุณภาพกำไร

Myers and Thomas (2003 อ้างถึงใน ช่อทิพ โกกิม, 2547) ศึกษาคุณภาพกำไรว่ากำไรที่มีคุณภาพเกิดจากการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ดังนั้นการไม่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจะส่งผลให้กำไรที่เกิดขึ้นมีคุณภาพต่ำ โดยวัดจากค่าความสัมบูรณ์ของรายการคงค้างในปัจจุบันและค่าสัมบูรณ์ของรายการที่ขึ้นอยู่กับการดุลยพินิจของผู้บริหารเป็นตัวแทนของคุณภาพกำไรที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มที่มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 1-2 ปี กลุ่มที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุก 3-4 ปี และกลุ่มที่เกินกว่า 4 ปี ยังไม่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี พบว่า การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีเป็นเพียงการเพิ่มโอกาสในการหาสำนักงานบัญชีที่มีประสิทธิภาพมากกว่าเดิมเท่านั้น ไม่สามารถลดการแทรกแซงการจัดทำรายงานการเงินของผู้บริหารได้

Penman and Zhang (2002 อ้างถึงใน ช่อทิพ โกกิม, 2547) ศึกษาวิธีการทางบัญชีที่มีผลกระทบต่อคุณภาพกำไร โดยเชื่อว่ากำไรที่มีคุณภาพสูงคือกำไรที่ยั่งยืน โดยการวิจัยมุ่งเน้นเรื่องของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการ การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการปรับปรุงรายการค้างรับค้างจ่ายเป็นสิ่งที่บ่งบอกถึงกำไรไม่มีคุณภาพ ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่าคุณภาพกำไรมีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามหลักความระมัดระวัง คือการเลือกวิธีการทางบัญชีและประมาณการสินทรัพย์ในจำนวนที่ไม่สูงเกินไป ผลการวิจัยพบว่า การยึดหลักความระมัดระวังในการจัดรายงานทางการเงินมีความสัมพันธ์ต่อการเปลี่ยนแปลงของเงินลงทุนในลักษณะชั่วคราวซึ่งทำให้เกิดการบิดเบือนของกำไรที่จะนำมาซึ่งกำไรที่ไม่มีคุณภาพ

สุภาพร บุญแทน (2548) ศึกษาผลกระทบจากข้อกำหนดที่มีให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อการเงินเกินกว่า 300 รายต่อปี โดยศึกษาว่าภายหลังจากมีข้อกำหนดดังกล่าวจะทำให้คุณภาพงบการเงินของบริษัทที่เคยรับรองโดยผู้สอบบัญชีที่มีพฤติกรรมรับจ้างลงลายมือชื่อจะเปลี่ยนไปอย่างไร โดยนำข้อมูลงบการเงินของบริษัทในรอบปี พ.ศ. 2543 ซึ่งรับรองโดยผู้สอบบัญชีที่มีพฤติกรรมรับจ้างลงลายมือชื่อและข้อมูลของบริษัทเดียวกันในรอบปี พ.ศ. 2546 จำนวน 305 บริษัท โดยการทดสอบค่าเฉลี่ยของสองประชากรแบบจับคู่ (Paired-Samples t Test) ผลการศึกษาพบว่า ผลกระทบจากข้อกำหนดที่มีให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อการเงินเกินกว่า 300 รายต่อปี คุณภาพงบการเงินทางด้านการเปิดเผยข้อมูลในรอบปี พ.ศ. 2546 มีการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินดีกว่ารอบปี พ.ศ. 2543 ส่วนคุณภาพงบการเงินด้านคุณภาพกำไรในรอบปี พ.ศ. 2546 มีคุณภาพกำไรดีกว่ารอบปี พ.ศ. 2543 เช่นเดียวกันจึงสรุปได้ว่าภายหลังจากมีข้อกำหนดที่มีให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นเกินกว่า 300 รายต่อปี ส่งผลให้งบการเงินมีคุณภาพมากขึ้น

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ไพโรจน์ เกตุภักดิ์กุล (2545) ศึกษาเกี่ยวกับคุณสมบัติ ความรู้ ความชำนาญของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กพึงประสงค์ในเขตกรุงเทพมหานคร โดยศึกษากลุ่มเจ้าของกิจการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมและรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 294 ราย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการทำวิจัยเชิงสำรวจ ผลการศึกษาพบว่า กลุ่มเจ้าของกิจการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก มีความต้องการผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่เป็นเพศหญิงมากกว่าเพศชาย ควรจบการศึกษาระดับปริญญาตรีมีอายุระหว่าง 25-29 ปี มีประสบการณ์จากงานที่เกี่ยวข้อง 6-10 ปี มีคุณสมบัติ เป็นผู้มีความซื่อสัตย์ สุจริต เทียงธรรม รอบคอบ ไม่เปิดเผยความลับของลูกค้า มีความรู้ในการวางระบบบัญชี มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี การตรวจสอบภายในและการสอบบัญชี มีความชำนาญในการให้คำปรึกษาด้านภาษีอากร แก้ไขปัญหาที่เกิดจากการตรวจสอบ ให้คำปรึกษาทางด้านการบัญชี สอบทานงานบัญชีและควบคุมงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

วันทนา เจียรวัชรมงคล (2544) ศึกษาเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีของบริษัทในอุตสาหกรรมประกันภัยและประกันชีวิต ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยรวบรวมข้อมูลสถิติภูมิจากรายงานประจำปีของบริษัทในอุตสาหกรรมประกันภัยและประกันชีวิต ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2538-พ.ศ. 2542 พบว่า บริษัทส่วนใหญ่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้ แต่รูปแบบในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่เกิดขึ้นส่วนใหญ่เป็นการเปลี่ยนแปลงตามข้อกำหนด

Lang and Lundholm (1993 อ้างถึงใน สมชาย สุภัทรกุล, 2544) กล่าวถึง คุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลว่ามีความสัมพันธ์โดยตรงกับขนาดของบริษัทโดยที่บริษัทขนาดใหญ่จะมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างมีคุณภาพมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก

สรุปแนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากแนวคิดทฤษฎี และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง กำหนดให้งบการเงินนั้นต้องจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป มีการเปิดเผยข้อมูลและนำเสนอข้อมูลที่มีคุณภาพและเชื่อถือได้ เพื่อจะแสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินของกิจการ ซึ่งจะช่วยในการตัดสินใจ

ของผู้บริหารและผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้นเพื่อให้งบการเงินเป็นที่น่าเชื่อถือต่อสาธารณชน จึงต้องมีการตรวจสอบและรับรองจากผู้ตรวจสอบบัญชี ซึ่งเป็นบุคคลที่ได้รับอนุญาตจากอธิบดีตามมาตรา 3 สัตต และเนื่องจากคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 1 คน ลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินได้ไม่เกิน 300 ราย ต่อปี จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงไม่เพียงพอต่อความต้องการของธุรกิจ ดังนั้นเพื่อเป็นการลดภาระการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จึงได้ลดจำนวนนิติบุคคลที่ต้องกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบโดยพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ซึ่งกำหนดให้งบการเงินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กไม่ต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทำให้กรมสรรพากรต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีภาษีอากรขึ้น เพื่อช่วยในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเกี่ยวกับด้านภาษีอากร เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปด้วยความเรียบร้อยและถูกต้อง โดยกำหนดให้เริ่มสำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป จากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจึงเหตุให้ผู้วิจัยมีความสนใจที่จะศึกษาว่าคุณภาพของงบการเงินที่เปลี่ยนจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะมีความแตกต่างกันหรือไม่อย่างไร