

บัญชีตามกฎหมายการบัญชีในประเทศไทย

ธุรกิจส่วนใหญ่ในประเทศไทยเป็นธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก เจ้าของผู้
บริหารงานของธุรกิจใช้ความสามารถและประสบการณ์ของตนเองเป็นหลัก ไม่ได้ใช้หลัก
วิชาการบัญชีให้เป็นประโยชน์ในการทำบัญชี เพราะไม่เห็นความสำคัญของข้อมูลในงบ
การเงินที่ได้จากการใช้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป งบการเงินที่ธุรกิจเหล่านี้ทำขึ้น
จึงเพียงป้องกันมิให้ผิดข้อกำหนดของกฎหมาย นอกจากนี้ในธุรกิจหลายแห่งมีการทำบัญชี
2 ชุด ชุดหนึ่งเพื่อใช้แสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินที่แท้จริง และอีกชุดหนึ่ง
เพื่อเผยแพร่สู่สาธารณะชนและบัญชีที่ทำขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร รายงานทางการเงิน
เสนอโดยรวมไว้ไม่เปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ เพื่อให้ไม่ให้นักกลางนอก
ได้ทราบฐานะและผลการดำเนินงานที่แท้จริงของบริษัท เมื่อนักบัญชีที่มีการศึกษาชั้นสูง
ส่วนใหญ่ของตกอยู่ภายใต้ภาวะการณ์เช่นนี้ก็ไม่สามารถใช้ความรู้ที่ศึกษามาได้เต็มที่¹

เนื่องจากธุรกิจส่วนใหญ่ในประเทศไทยมีทัศนคติเกี่ยวกับการทำบัญชีตามที่กล่าวข้าง
ต้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการศึกษาเพื่อรับรองวิชาชีพการบัญชีเพื่อเป็นการประกันว่า
รายงานทางการเงินที่จัดทำออกมานั้นได้ผ่านขั้นตอนที่ถูกต้องตามหลักการบัญชี และมีวิธี
การตรวจสอบและควบคุมอย่างมีหลักเกณฑ์จากเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือสมาคมวิชาชีพการบัญชี
ที่ยอมรับกันว่ามีมาตรฐานในวิชาชีพแล้ว

ประเทศไทยมีกฎหมายการบัญชีใช้บังคับมาเป็นเวลานานกว่า 60 ปีแล้ว แต่การ
จัดทำบัญชีและเสนองบการเงินต่อสาธารณะชนของธุรกิจส่วนใหญ่ยังไม่ถูกต้อง และข้อมูลใน
งบการเงินให้ประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินน้อยมาก ทั้งนี้เพราะสาเหตุสำคัญ 2 ประการ

¹ เกษรี ณรงค์เกษ, "บทบาทของนักบัญชีในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม,"
เอกสารวิชาการคาบ่า (กรุงเทพมหานคร: ขวานพิมพ์ พ.ศ. 2517), หน้า 250.

คือ ปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติเกี่ยวกับบัญชี และการควบคุมให้ธุรกิจทำบัญชีตามกฎหมาย
ยังไม่รัดกุม

การศึกษาปัญหาทั้งสองนี้ก็เพื่อให้ทราบสาเหตุและผลที่เกิดขึ้นจากข้อบกพร่อง
ต่าง ๆ ที่เห็นว่าจำเป็นต้องได้รับการปรับปรุงแก้ไข

ปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติเกี่ยวกับบัญชี

ปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ เกี่ยวกับบัญชี เป็นเนื่องจากมีได้กำหนดหลักปฏิบัติที่จำเป็น
ในเรื่องการจัดทำบัญชีในเรื่องต่อไปนี้คือ

1. ข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสารประกอบการลงบัญชี
2. ข้อกำหนดเกี่ยวกับหลักการบัญชีและวิธีการบัญชีที่จำเป็นในการจัดทำบัญชี
3. ข้อกำหนดเกี่ยวกับแบบมาตรฐานงบการเงิน
4. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ
5. ข้อกำหนดเกี่ยวกับคุณภาพของผู้จัดทำบัญชี
6. ข้อกำหนดเกี่ยวกับสำนักงานให้บริการจัดทำบัญชี

ข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสารประกอบการลงบัญชี

ตามข้อ 8 (4) ของประกาศคณะกรรมการปฏิวัติ ฉบับที่ 285 ได้ให้อำนาจกฤษฎีกากระทรวง
ทะเบียนการค้า ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเกี่ยวกับข้อกำหนดของเอกสารประกอบการ
การลงบัญชี แต่จนกระทั่งในปัจจุบันนี้ยังไม่มีคำสั่งดังกล่าวประกาศใช้แต่อย่างไร

เอกสารประกอบการลงบัญชี เป็นหลักฐานในการบันทึกรายการบัญชีของธุรกิจ
จึงเป็นเอกสารเบื้องต้นที่ทำให้ทราบว่า การลงรายการบัญชื่อนั้นถูกต้องและน่าเชื่อถือได้
เพียงไร เอกสารประกอบการลงบัญชีแบ่งได้เป็นสองลักษณะ คือ

1. เอกสารที่ได้รับจากภายนอก เป็นเอกสารทางการเงินที่ได้รับจากเจ้าหนี้
และผู้ขายสินค้าหรือบริการให้กับธุรกิจ เช่น ใบส่งของ ใบแจ้งหนี้ ใบเสร็จรับเงิน
ประกอบการจ่ายเงินของธุรกิจ ตัวเงินรับจากลูกค้า เป็นต้น

2. เอกสารที่ออกจากภายในกิจการ เป็นเอกสารที่ออกให้กับลูกค้าหรือลูกหนี้ เมื่อมีรายการค้าหรือรายการทางการเงินเกิดขึ้น ซึ่งเป็นเอกสารผ่านของเคี้ยวกับที่ได้รับจากเจ้าหน้าที่และผู้ขายสินค้า เช่น ใบส่งของ ใบแจ้งหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ออกให้กับลูกค้า ทั่วเงินจ่ายให้กับเจ้าหน้าที่ เป็นต้น นอกจากนี้ก็ยังมีเอกสารที่จัดทำขึ้นภายในกิจการเพื่อใช้ในการควบคุมภายใน และปรับปรุงรายการบัญชีต่าง ๆ ตามหลักการบัญชี เช่น ใบตรวจรับสินค้า เอกสารการจ่ายวัตถุดิบและพัสดุเพื่อการผลิต เอกสารแสดงการผลิตสินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ เอกสารแสดงการคำนวณต้นทุนการผลิตแต่ละชนิด เอกสารแสดงรายการปรับปรุงในรายวันทั่วไป เป็นต้น

การไม่กำหนดคณตักการบางประการเกี่ยวกับเอกสารประกอบการลงบัญชีที่จำเป็น ย่อมทำให้เอกสารประกอบการลงบัญชี มีลักษณะไม่เรียบร้อยให้ข้อความไม่ครบถ้วนหรือมีลักษณะไม่น่าเชื่อถือ และยังเปิดโอกาสให้มีการจัดทำบัญชีเท็จ ใค้ง่ายอีกด้วย โดยการตบแต่งเอกสารประกอบการลงบัญชีให้สมเหตุผล แต่ไม่ถูกต้องตรงกับความจริง

ลักษณะในการจัดทำบัญชีเท็จ จะแบ่งได้ดังต่อไปนี้

1. การลงรายการบัญชีโดยลดยอดรายรับและรายจ่ายในลักษณะที่สอดคล้องกัน
2. การลงรายการบัญชีโดยลดยอดรายรับอย่างเดียว
3. การลงรายการบัญชีโดยลงรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงานเพิ่มขึ้น
4. การลงรายการบัญชีโดยลดรายรับและเพิ่มรายจ่ายด้วย

1. การลงรายการบัญชีโดยลดยอดรายรับและรายจ่ายในลักษณะที่สอดคล้องกัน
การจัดทำบัญชีเท็จ ในลักษณะนี้ ผู้จัดทำบัญชีต้องเตรียมเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการขายเป็น 2 ชุด ชุดแรกอาจให้ออกให้กับลูกค้าไปตลอด ส่วนชุดที่สองใช้สำหรับการลงรายการบัญชี โดยการเลือกจำนวนสินค้าเพื่อแสดงยอดขายให้สอดคล้องกับรายการซื้อสินค้า ซึ่งทำให้บัญชีสินค้าอยู่ในลักษณะที่สมเหตุผล บัญชีลักษณะนี้ส่วนมากมักจะแสดงยอดขายเป็นรายการขายเงินสดไม่อ้างอิงชื่อลูกค้า ดังนั้นการตรวจนับจำนวนสินค้ากับรายการบัญชีสินค้าในครอบครอง ณ วันใดวันหนึ่ง จะพบว่าสินค้าจริงมีมากกว่าที่ลงในบัญชีไว้ ในกรณีที่

ไม่ใช่เอกสาร 2 ชุด ก็อาจทำโดยไม่พิมพ์เลขที่ในสำเนาเอกสารเกี่ยวกับการขายเรียง
ไว้ล่วงหน้า แล้วจะใส่พิมพ์ในภายหลังเพื่อให้เอกสารเรียงกันไม่เป็นที่น่าสงสัย การทำบัญชี
2 ชุด ในลักษณะนี้ ถ้าผู้ผลิต ผู้ขายส่ง หรือผู้ขายปลีก ไม่ออกใบเสร็จรับเงินให้ลูกค้า
โอกาสที่จะควบคุมเอกสารย่อมมีมากขึ้น และถ้าผู้ผลิต ตัวแทน ผู้ขายส่ง ผู้ขายทอดสุดท้าย
ร่วมมือกันโดยตลอดไม่ออกเอกสารการรับเงินในสินค้าจำนวนใด ถึงแม้จะใช้วิธีการตรวจ
สอบกระหมดยอดรายการซื้อขายระหว่างธุรกิจต่าง ๆ ที่กรมสรรพากรทำอยู่ก็ไม่มีโอกาส
ตรวจพบ นอกจากการตรวจนับสินค้าคงคลังเท่านั้น

โอกาสที่จะจัดทำบัญชีเท็จเช่นนี้ จะมีอยู่ในสำนักงานที่รับจัดทำบัญชีที่มีลูกค้า
มาก และผู้รับทำบัญชีมีความรู้ในเรื่องหลักการบัญชีเป็นอย่างดี และมีความระมัดระวัง
อย่างรอบคอบในการควบคุมรายการบัญชีดังกล่าว โดยเฉพาะกิจการที่ให้บริการหรือสินค้า
ที่ขายโดยไม่อาจจัดทำบัญชีคุมสินค้าได้ เช่น การขายอาหาร การขายยาปลีก การขาย
สินค้าในห้างสรรพสินค้า เป็นต้น เมื่อได้จัดทำบัญชีเท็จ ในลักษณะนี้และเหตุการณ์ได้
ผ่านไปแล้ว โอกาสที่จะตรวจสอบความถูกต้องของการลงรายการบัญชีก็ต้องไปสังเกตการ
คำนวณที่ร้านค้าโดยตรงเป็นเวลาต่อเนื่องกันนานพอสมควร จึงจะทราบได้อย่างแน่ชัด หรือ
อาจวิเคราะห์รายจ่ายกับรายรับว่าเหมาะสมกันเพียงไร โดยที่รายจ่ายที่นำมาวิเคราะห์
ต้องเป็นรายจ่ายจากการให้บริการหรือการขายโดยตรง เช่น จำนวนการใช้น้ำประปา
ในสถานบริการอาบอบนวด

อนึ่ง ลักษณะที่สังเกตได้บางประการในงบการเงินที่กิจการลักษณะนี้จัดทำ
ขึ้น เช่น รายการเงินสดจะเป็นรายการเงินสดใบมือ ไม่มีเงินฝากธนาคาร มีเจ้าหนี้และ
ลูกหนี้ผู้ถือหุ้นหรือหุ้นส่วนในงบการเงินเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา ไม่มีรายการแสดงลูกหนี้
การค้า ถ้าตรวจสอบยอดขายมักจะเป็นการขายเงินสด เป็นต้น

2. การลงบัญชีโดยการลดรายรับอย่างเดียว

กิจการประเภทนี้ได้แก่กิจการประเภทให้บริการ การรับจ้างทำของ การขาย
อาหารหรือกิจการอื่น ๆ ที่ไม่ได้จัดทำบัญชีคุมสินค้าหรือบัญชีคุมสินค้าแสดงจำนวนได้ไม่แน่นอน
เช่น การขายของชำหรือสรรพสินค้า การลงรายการบัญชีลักษณะนี้บางครั้งถ้าผู้จัดทำบัญชีมุ่ง-

ผลประโยชน์ในการไม่ยอมเสียภาษีเงินเกินควร จะเห็นได้ว่ากิจการประสมการขาดทุนมาตลอดจนเกินทุนหรือได้กำไร ไม่คุ้มกับการลงทุนมาเป็นเวลาติดต่อกันนานมี

3. การลงรายการบัญชีโดยลงรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงานเพิ่มขึ้น

การลงบัญชีเท็จนี้มักใช้กับธุรกิจที่มีการค้าขายติดต่อกับราชการ ซึ่งแสดงการขายไว้ครบถ้วนแล้ว หรือการขายสินค้าที่มีการควบคุมสต็อกสินค้าอย่างใกล้ชิดจากราชการ เช่น ทอง ข้าว น้ำตาล เป็นต้น ลักษณะนี้เป็นการเพิ่มค่าใช้จ่าย เช่น ค่าเลี้ยงรับรอง ค่าพาหนะ ค่าซ่อมแซม เงินเดือน เบี้ยเลี้ยง เป็นต้น ไว้เป็นจำนวนมาก โดยรายจ่ายดังกล่าวไม่ได้จ่ายเงินจริงหรือนำค่าใช้จ่ายส่วนตัวมาเป็นค่าใช้จ่ายของธุรกิจ

4. การลงรายการบัญชีโดยการลดรายรับและเพิ่มรายจ่าย

การลงบัญชีในลักษณะนี้จะทำให้รายการบัญชีมีความสัมพันธ์ที่ไม่สมเหตุผล ถ้าธุรกิจนั้นขายสินค้าจะพบว่า สินค้าคงคลังมีจำนวนเงินสูงมากอยู่ตลอดเวลา ลักษณะรายจ่ายไม่สัมพันธ์กับยอดรายรับ กิจการประเภทนี้ถ้าเอกสารการลงรายการบัญชีอยู่ครบถ้วน เมื่อตรวจสอบโดยการพิจารณาอย่างรอบคอบแล้วก็จะพิสูจน์ได้ไม่ยาก

ไม่ว่าจะทำบัญชีเท็จ ในลักษณะใด ผู้ที่เสียผลประโยชน์ก็คือรัฐบาล ผู้ซึ่งได้ภาษีอากรไปพัฒนาประเทศ แต่ในค่านับลงทุนยอมโดยผลประโยชน์คือได้ส่วนแบ่งกำไรมากขึ้น หรือผู้รับทำบัญชีเท็จยอมได้ลูกค้าที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้น

เอกสารประกอบการจ่ายเงินที่ใช้ตามแต่เพื่อทำบัญชีเท็จนั้น จะมีลักษณะที่สังเกตได้ เช่น เป็นใบเสร็จรับเงินที่ไม่มีที่อยู่ของผู้รับเงิน ไม่มีการระบุว่าจะใช้เงินของนั้นไปทำประโยชน์ให้กับธุรกิจอย่างไร เป็นต้น

เอกสารประกอบการลงบัญชีซึ่งทำจากภายในกิจการที่มีลักษณะไม่น่าเชื่อถือคือ เช่น ใบเสร็จรับเงินที่ออกให้กับลูกค้า ไม่มีเลขที่เรียงลำดับไว้ก่อน หรือเลขที่เอกสารกระโดดไปมาโดยไม่ทราบว่าเป็นเอกสารที่หายไปเนื่องจากสาเหตุใด ใบเสร็จรับเงินที่ให้ข้อความไม่ชัดเจนไม่มีการอ้างเลขที่ใบส่งของหรือใบแจ้งหนี้ การทำรายงานแก้ไขหรือปรับปรุงบัญชีที่ไม่ให้เหตุผลหรืออ้างถึงต้นเหตุการแก้ไขที่ไม่ชัดเจน เป็นต้น

เนื่องจากรัฐได้เห็นความสำคัญของเอกสารใบเสร็จรับเงิน และใบส่งของว่าเป็นเอกสารที่แสดงการรับเงินหรือการเป็นเจ้าหนี้ของผู้ขาย และเป็นเอกสารประกอบการจ่ายเงินหรือเป็นหลักฐานของผู้ซื้อ จึงมีความจำเป็นที่ต้องควบคุมให้มีการลงรายการบัญชี

ไว้กรรมด้วยและมีข้อความที่ชัดเจน เชื่อเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ดังนั้นประมวลรัษฎากรมาตรา 105 จึงได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับใบเสร็จรับเงินและใบส่งของ มีสาระสำคัญดังนี้²

1. ข้อกำหนดเกี่ยวกับใบเสร็จรับเงิน

1.1 กำหนดให้ผู้ชาย ผู้เช่าซื้อ ผู้รับเงินหรือผู้รับชำระราคา ต้องออกใบรับในทันทีที่รับเงินหรือรับชำระราคา ถ้าเป็นการรับเงินจากสถานการค้าที่จดทะเบียนตามหมวด 4 ซึ่งรวมเงินหรือราคาที่ต้องชำระครั้งหนึ่งตั้งแต่ 10 บาทขึ้นไป หรือถ้าเป็นการให้เช่าซื้อทรัพย์สิน การขายหรือรับจ้างทำของที่ไม่จดทะเบียนตามหมวด 4 รวมเงินหรือราคาที่ต้องชำระครั้งหนึ่งตั้งแต่ 100 บาทขึ้นไป

1.2 การออกใบรับ ต้องทำทันที และเก็บไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปี นับจากวันที่ออกใบรับ

1.3 ใบรับและต้นฉบับ หรือสำเนาใบรับต้องมีตัวเลขและข้อความดังต่อไปนี้
คือ

เลขที่ทะเบียนการค้าของผู้ออกใบรับ ชื่อหรือยี่ห้อผู้ออกใบรับ เลขลำดับของเล่มและของใบรับ วันเดือนปีที่ออกใบรับ จำนวนเงินที่รับ และชนิด ชื่อ และราคาสินค้า ในกรณีการขายสินค้าเฉพาะชนิดที่มีราคาตั้งแต่ 20 บาทขึ้นไป

1.4 ถ้าเป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้า หรือผู้ขายส่ง ขายสินค้าแก่ผู้ประกอบการค้าที่ทำการค้าประเภทเดียวกับสินค้าที่ขายนั้น ให้แสดงชื่อหรือยี่ห้อ และที่อยู่ของผู้ซื้อพร้อมด้วยเลขที่ทะเบียนการค้าตามประมวลรัษฎากรไว้ในใบรับด้วย

1.5 ถ้าการรับเงินครั้งหนึ่งไม่ถึง 10 บาท เมื่อสิ้นวันหนึ่ง ๆ รวมได้จำนวนเท่าไร ก็ให้บันทึกเงินตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และเก็บไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปี

² อารักษ์ นารตศิลา, ประมวลรัษฎากรฉบับรวบรวม (กรุงเทพมหานคร : อักษรสาส์น, 2516), หน้า 163 - 167.

2. ข้อกำหนดเกี่ยวกับใบส่งของ

2.1 ผู้ประกอบการค้าเป็นผู้ผลิต นำเข้า ผู้ส่งออกหรือผู้ขายส่ง เมื่อมีการขายสินค้าที่มีราคาตั้งแต่ 500 บาทขึ้นไป ต้องออกใบส่งของและทำสำเนาเก็บไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี

2.2 ใบส่งของต้องมีตัวเลขและข้อความต่อไปนี้ คือ ชื่อหรือปีที่ของผู้ขาย ชื่อหรือปีที่ของผู้ซื้อ เลขลำดับของแอมและใบส่งของ วันเดือนปีที่ออกใบส่งของ และชนิด ชื่อจำนวน และราคาสินค้าที่ขาย

บทกำหนดโทษ ผู้ใดโดยตนเองหรือสมคบผู้อื่นไม่ให้การออกใบรับเมื่อรับเงินหรือรับชำระราคาตามมาตรา 105 หรือออกใบรับจำนวนเงินน้อยกว่าที่รับเงินหรือชำระราคาจริง ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ

เมื่อประมวลรัษฎากร ได้กำหนดเอกสารใบส่งของและใบเสร็จรับเงินไว้แล้ว จึงเหลือเอกสารส่วนที่เป็นเอกสารประกอบการลงบัญชีภายในกิจการที่ควรจะมีการกำหนดข้อความอย่างทั่วไวมิเช่นนั้นแล้วเอกสารประกอบการลงบัญชีก็จะมีข้อความที่ไม่สมบูรณ์หรืออ้างอิง และความคลุมเครือ ทำให้ตัวเอกสารประกอบการลงบัญชิตันนั้นไม่น่าเชื่อถือ ซึ่งเป็นปัญหายุ่งยากในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งไม่เป็นผลดีทั้งผู้จัดทำบัญชีและผู้ควบคุมการจัดทำบัญชี

ตามประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 มีบทกำหนดโทษผู้จัดทำรายการเท็จ หรือแก้ไขเอกสารประกอบการลงบัญชี หรือการละเว้นการลงรายการบัญชีต้องระวางโทษไม่เกิน 3 ปี หรือปรับไม่เกิน 30,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ถ้าได้มีการตรวจสอบอย่างเข้มงวดและลงโทษกับผู้ฝ่าฝืนอย่างจริงจัง และเผยแพร่ให้สาธารณะชนทราบเป็นตัวอย่างก็น่าจะแก้ปัญหาดังกล่าวนี้นี้ไปไ้บ้าง

ข้อกำหนดเกี่ยวกับหลักการบัญชีและวิธีการบัญชีที่จำเป็นในการจัดทำบัญชี

กฎหมายการบัญชีที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันนี้ยังไม่มีข้อกำหนดให้ธุรกิจต้องจัดทำตาม

หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่ในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 มีข้อกำหนดไว้ใน มาตราฐานผู้สอบบัญชีว่า ผู้สอบบัญชีต้องรับรองว่าธุรกิจที่ตนรับรองได้จัดทำตามหลักการ บัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ การที่ไม่กำหนดหลักการบัญชีไว้เป็นกฎหมายเพื่อบังคับให้ธุรกิจ ถือเป็นแนวปฏิบัติแบบเดียวกันย่อมทำให้ธุรกิจต่าง ๆ สามารถเลือกใช้วิธีใดก็ได้ในการจัดทำบัญชี ซึ่งบางครั้งอาจปฏิบัติผิดไปจากหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป อันเป็นเหตุให้งบการเงินที่จัดทำขึ้นไม่ถูกต้องและนำไปเปรียบเทียบกับธุรกิจอื่นไม่ได้

"เมื่อไม่มีการกำหนดหลักการบัญชีไว้ในกฎหมาย นักกฎหมายจึงได้พิจารณาถึงความ กฎหมายตามลายลักษณ์อักษร โดยไม่คำนึงว่าในหลักการบัญชีจะมีอยู่อย่างไร"³ ดังปรากฏ ในคดีฟ้องร้องระหว่างกรมสรรพากรกับธุรกิจต่าง ๆ ซึ่งถึงแม้กรมสรรพากรกล่าวอ้าง ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่ศาลก็ได้พิจารณาตัดสินตามตัวอักษร เป็นเหตุ ให้กรมสรรพากรต้องแพ้คดีเป็นจำนวนหลายราย เช่น

คำพิพากษา ที่ 580/2506 ระหว่างบริษัทไทยนิคมพาณิช จำกัด โจทก์ กับ กรมสรรพากรและเจ้าหน้าที่จำเลย ในคดีพิพาทเกี่ยวกับรายได้เกิดในรอบระยะเวลา บัญชีของบีโก ศาลฎีกาตัดสินว่า รายได้ของบริษัทต้องเป็นรายได้ที่รับเงินมาแล้วในรอบ ระยะเวลาบัญชีของปีนั้น ซึ่งหมายถึงเกณฑ์เงินสด ไม่ใช่เกณฑ์ที่รับหึ่งจ่าย ซึ่งเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 949/2509 ระหว่างบริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด กับ กรม สรรพากรและเจ้าหน้าที่จำเลย ในคดีพิพาทเกี่ยวกับกำไรจ่ายเป็นทุน ศาลฎีกาตัดสิน ว่า การที่โจทก์สร้างท่าเทียบเรือและบริจาคให้เป็นที่เรือสาธารณะถือว่าเป็นรายจ่าย หึ่งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เพราะว่าศาลฎีกาตีความตามถ้อยคำที่ว่า รายจ่ายที่เป็นทุน ต้องเป็นสินทรัพย์ของบริษัทด้วย แต่ถาพิจารณาในด้านหลักการบัญชีแล้วเห็นได้ว่า การสร้าง

³ สนั่น เกตุทัต, "วิชาการบัญชีในทัศนะของนักกฎหมาย," วารสารนักบัญชี, ปีที่ 19 เล่ม 3 (2511), หน้า 208.

ทำเรือทำให้บริษัทได้รับผลประโยชน์ในระยะยาว จึงน่าจะเป็นรายจ่ายเป็นทุนมากกว่า รายจ่ายประจำปี ถึงแม้ว่ากิจการไม่ได้เป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้นก็ตาม ซึ่งผลของการนำ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดเป็นรายจ่ายในปีนั้นย่อมทำให้ต้นทุนสินค้าขายสูงขึ้น ธุรกิจก็ต้องขึ้นราคาขาย ทำให้ประชาชนต้องรับภาระนี้ และเมื่อปีต่อมาต้นทุนสินค้าจะลดลงก็ตาม บริษัทก็คงไม่ยอมที่จะลดราคาขายตามลงมา

ความจำเป็นที่ตองกำหนดหลักการบัญชีไว้ในกฎหมาย ก็เพราะหน้าที่ของการบัญชีในระบบเศรษฐกิจที่ก้าวหน้า ซึ่งพอจะสรุปได้ดังนี้คือ⁴

1. การบัญชีช่วยจัดสรรการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ โดยการประเมินผลตอบแทนและรายงานผลอัตราผลตอบแทน และข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ ในรูปของงบการเงินให้แก่ผู้ลงทุน เจ้าหนี้

2. การบัญชีช่วยฝ่ายจัดการในด้านการวางแผนและความคุมการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพ และตัดสินใจดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพ

3. การบัญชีช่วยให้ข้อมูลในการจัดเก็บภาษี และเป็นสถิติแนวทางในการพัฒนาประเทศของรัฐบาล

หน้าที่สามประการดังกล่าว เป็นปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดการขยายตัวทางเศรษฐกิจของประเทศเป็นอย่างมาก เพราะเมื่อรายงานทางงบการเงินที่จัดทำขึ้นอย่างมีหลักเกณฑ์ และมีบุคลากรที่เชื่อถือได้ว่า ข้อมูลที่ได้รับนั้นมีประโยชน์ในการตัดสินใจลงทุนหรือให้กู้ยืมแก่ผู้ลงทุนหรือเจ้าหนี้ที่เป็นบุคคลภายนอกธุรกิจก็จะอาศัยงบการเงินที่เชื่อถือได้นี้เป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการตัดสินใจลงทุน เมื่อวิเคราะห์เห็นว่ามีผลตอบแทนพอสมควรกับการเสี่ยงนั้น

การที่จะจัดทำบัญชีเพื่อเสนองบการเงินให้แสดงผลการดำเนินงาน และฐานะ

⁴H. Peter Molzer : "The Role of Accountant in the Economic Development of Thailand," วารสารนักบัญชีปีที่ 21, เล่ม 3, หน้า 213.

การเงินที่ถูกก้องตามควร จึงจำเป็นต้องมีหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปเป็นแนวปฏิบัติ หลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปนี้ได้อาศัยแนวความคิดทางการบัญชีขั้นมูลฐาน 10 ประการ ซึ่งอนุกรรมการหลักการบัญชีที่ได้รับแต่งตั้งจากสมาคมนักบัญชีประเทศไทยเสนอไว้ ซึ่งมีหัวข้อต่อไปนี้คือ⁵

1. ความเป็นหน่วยงานของกิจการ
2. การดำรงอยู่ของกิจการ
3. การใช้หน่วยเงินตราในการบัญชี
4. ความสัมพันธ์ของต้นทุนกับผลิตภัณฑ์
5. การเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายเพื่อวัดผลการดำเนินงานของ

กิจการ

6. หลักฐานอันเที่ยงธรรม
7. ความระมัดระวัง
8. ความสม่ำเสมอ
9. สาระสำคัญ
10. การเปิดเผยอย่างเพียงพอ

การที่ไม่กำหนดให้ธุรกิจต้องจัดทำบัญชีตามแนวความคิดขั้นมูลฐานทางการบัญชีที่กล่าวมาแล้วนั้น ผู้ใช้งบการเงินก็อาจไม่เชื่อถือในงบการเงินที่ธุรกิจจัดทำขึ้น เพราะไม่แน่ใจว่างบการเงินนั้นได้จัดทำตามแนวความคิดที่เป็นที่ยอมรับของนักบัญชีโดยทั่วไป ซึ่งเป็นมาตรฐานวิชาชีพการบัญชี

สรุปได้ว่ามีความจำเป็นในการที่จะต้องมีบัญชีหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปไว้ในกฎหมาย ด้วยเหตุผลต่อไปนี้ คือ

⁵ เติมศักดิ์ กฤษณามระ และ วิไล วีระปรีช, เรื่องเดิม, หน้า 52 - 61.

1. เพื่อให้ธุรกิจมีหลักปฏิบัติที่แน่นอนในการบันทึกรายการบัญชี และในขณะเดียวกันก็ให้เป็นที่ยอมรับของผู้ใช้งบการเงินต่าง ๆ เช่น ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และรัฐบาลว่างบการเงินนั้นได้จัดทำขึ้นมาอย่างมีหลักเกณฑ์ในการบันทึกรายการบัญชี ซึ่งเป็นผลดีต่อการขยายตัวทางเศรษฐกิจ

2. เพื่อให้เป็นแนวทางในการพิจารณาของศาล เมื่อมีคดีฟ้องร้องที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการบัญชี เพราะภาษาทางการบัญชีแตกต่างกับภาษาตามตัวอักษร ซึ่งขณะนี้ในการพิจารณาตัดสินของศาลใช้การพิจารณาตามตัวอักษร

3. เพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้อุตสาหกรรมมีโอกาสจากการที่มีความยืดหยุ่นในหลักการบัญชีมุ่งหาผลประโยชน์ให้กับตนเอง เช่น ในค่านการเสียภาษี การเสนอขายหุ้นให้กับผู้ลงทุน การขอกู้เงินจากเจ้าหนี้ เป็นต้น

4. เพื่อเป็นการยกระดับมาตรฐานวิชาชีพการบัญชี เพราะในขณะนี้สมาคมนักบัญชียังไม่มีบทบาทเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีของธุรกิจมากนัก เพราะความเห็นและหลักการของสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย สมาชิกจะถือปฏิบัติหรือไม่ก็ได้ แต่เมื่อกฎหมายกำหนดหลักการบัญชีไว้ในกฎหมายแล้ว บัญชีบางประการเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่คลุมเครือ สมาคมนักบัญชีจะมีบทบาทในการให้ความเห็นกับสมาชิกและรัฐบาลได้มากขึ้น อีกประการหนึ่งก็คือ เมื่อสมาคมวิชาชีพมีมาตรฐานสูงย่อมเป็นที่มั่นใจของผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น

ข้อกำหนดเกี่ยวกับแบบมาตรฐานงบการเงิน

ในขณะมีรัฐมนตรีกระทรวงพาณิชย์ ได้ประกาศเป็นกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2519) ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2519 และมีผลบังคับต้องงบการเงินที่จัดทำภายหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2519 เกี่ยวกับข้อกำหนดแบบรายการย่อของบุคคล และบัญชีกำไรขาดทุน ซึ่งแบ่งเป็น 12 บัญชีด้วยกัน ลักษณะรายการย่อในงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนเป็นการระบุประเภทรายการที่ต้องแสดงไว้เป็นอย่างดี โดยไม่ให้คำจำกัดความของแต่ละประเภทรายการไว้ แต่คำจำกัดความของรายการย่อในงบการเงินได้ประกาศเป็น

คำชี้แจงของกรมทะเบียนการค้า ซึ่งประกาศเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2520 ซึ่งเป็นปัญหาว่าคำชี้แจงของกรมทะเบียนการค้านี้ไม่ใช่เป็นกฎหมาย เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติสำหรับให้ธุรกิจที่ต้องจัดทำบัญชีปฏิบัติตามเท่านั้น ดังนั้นเมื่อมีการฝ่าฝืนหรือมีการตีความจากความหมายที่กรมทะเบียนการค้าให้ไว้ คำชี้แจงนี้คงไม่ได้รับการพิจารณาในการตัดสินคดีของศาล

อย่างไรก็ตาม คำชี้แจงดังกล่าวก็ไม่มีส่วนใดที่แสดงว่า ได้มีการนำหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปมาใช้บังคับ ซึ่งรวมทั้งไม่ได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ในการบันทึกราคาในบัญชี การประมาณรายจ่ายต่าง ๆ ในบัญชีจะทำได้เพียงไร วิธีการในการคำนวณค่าเสื่อมราคาหรือตัดจำหน่ายเป็นรายจ่ายประจำงวดทำได้โดยวิธีการใดบ้าง วิธีการบัญชีสำหรับการคำนวณต้นทุนการผลิต และต้นทุนสินค้าขาย วิธีการบัญชีและหลักการจัดทำงบการเงินรวม วิธีการบันทึก ภาษีในกรณีต่าง ๆ วิธีการที่ใช้ต้องปฏิบัติตามสม่ำเสมอเพียงไร หลักการแยกประเภทรายการใดเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน สินทรัพย์ประจำ สินทรัพย์อื่น ๆ หลักการในการกำหนดรายจ่ายใดเป็นรายจ่ายเป็นทุนและรายจ่ายประจำงวด วิธีการคำนวณราคาสินค้าคงคลังจะทำได้ก็วิธี เป็นต้น

ดังนั้น เมื่อคำชี้แจงของกรมทะเบียนการค้าไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ทางการบัญชีดังกล่าวไว้ด้วย ถึงแม้จะเป็นแนวปฏิบัติให้กับผู้จัดทำบัญชีก็ยังคงมีการปฏิบัติต่างกันในการจัดประเภทรายการในงบการเงิน และการบันทึกราคาในบัญชี อันเป็นเหตุให้งบการเงินไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้

ข้อกำหนดที่เป็นแบบรายการย่อในงบการเงินที่บังคับให้ธุรกิจจัดทำนี้ ถึงแม้จะทำให้งบการเงินของธุรกิจชนิดเดียวกันมีแบบเดียวกัน แต่เนื่องจากเป็นรายการย่อจึงไม่เป็นประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงินนัก เช่น รายการค่าใช้จ่ายในบัญชีกำไรขาดทุน รวมเป็นหัวข้อใหญ่ ๆ เช่น ต้นทุนสินค้าขาย ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร คอกเบี้ยจ่าย ภาษีเงินได้ รายการพิเศษหรือสินทรัพย์ประจำที่แสดงเป็นยอดสุทธิหลังหักค่าเสื่อมราคา สะสมแล้ว สินทรัพย์อื่น ๆ ที่เป็นยอดรวม เป็นต้น เมื่อข้อกำหนดเช่นนี้มีเท่าที่กำหนดในรายการย่อ ธุรกิจส่วนใหญ่ก็จะจัดทำงบการเงินตามรายการย่อ นั้นโดยไม่มีทำให้ข้อมูล

หรือรายการทางการเงินเพิ่มเติม โอกาสที่ผู้ใช้งบการเงินจะนำมาวิเคราะห์ใช้ในการตัดสินใจให้เป็นประโยชน์จริง ๆ ในการตัดสินใจก็มีไม่มากนัก นอกจากนี้ยังไม่มีข้อมูลของงบการเงินปีที่แล้วเปรียบเทียบกับ การวิเคราะห์งบการเงินในปีปัจจุบันเปรียบเทียบกับปีที่แล้วก็จะไม่สะดวก

แต่อย่างไรก็ตาม ถึงแม้รายการย่อในงบการเงินมีปัญหา 2 ประการ คือ ไม่ได้เป็นกฎหมาย และรายการย่อให้ข้อมูลในงบการเงินไม่ละเอียดพอ แต่ถ้านักบัญชีทั้งหลายในประเทศไทยร่วมมือกับปฏิบัติให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีและให้ข้อมูลในงบการเงินเพิ่มเติมละเอียดมากขึ้นก็เป็นประโยชน์ในการพัฒนาวิชาชีพการบัญชีมากขึ้น

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ในปัจจุบันนี้กฎหมายการบัญชียังไม่มีความยุติธรรมให้ธุรกิจต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอที่จะไม่ทำให้เข้าใจผิดในสาระสำคัญของงบการเงิน ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธุรกิจที่อาศัยอยู่เป็นการทำโดยสมัครใจ จึงมีธุรกิจส่วนใหญ่ที่ไม่เปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เนื่องจากเหตุผลหลายประการ เช่น เกรงว่าคู่แข่งกันจะทราบความลับบางประการของธุรกิจ หรือหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้มากขึ้น หรือทำให้เจ้าหนี้ไม่ยินยอมให้กู้เงิน หรือผู้ลงทุนไม่ยอมลงทุนในหุ้นของบริษัท เป็นต้น ดังนั้นจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่กฎหมายต้องมีบทบัญญัติในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเพื่อไม่ให้ผู้ใช้งบการเงินต้องเข้าใจผิดในสาระสำคัญของงบการเงิน และมีความมั่นใจในความถูกต้องของงบการเงิน เพราะข้อมูลในงบการเงินได้เปิดเผยจนเพียงพอที่จะวิเคราะห์ได้แล้ว งบการเงินที่ใช้หลักการและวิธีการบัญชีที่ต่างกันย่อมทำให้งบการเงินนั้นแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ต่างกัน และ ข้อมูลในงบการเงินบางอย่างไม่สามารถแสดงไว้ในรูปงบการเงิน ต้องมีการเปิดเผยเป็นหมายเหตุ จึงจะไม่ทำให้เข้าใจผิดในสาระสำคัญของงบการเงินนั้น

ข้อมูลที่จำเป็นต้องเปิดเผยไว้ในงบการเงินมีดังต่อไปนี้ คือ

1. การเปิดเผยหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติ ซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงิน

อย่างเป็นทางการสำคัญ และควรมีคำอธิบายเหตุผลในการเลือกหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติที่ธุรกิจเลือกใช้ ถ้า⁶

- 1.1 เป็นหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติที่เลือกใช้จากทางเลือกหลาย ๆ ทางที่เป็นไปได้
 - 1.2 เป็นหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติที่ใช่เฉพาะในอุตสาหกรรมนั้น ถึงแม้จะเป็นที่รับรองกันทั่วไป
 - 1.3 เป็นหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป แต่นำมาใช้ในแนวคิดปกติ
- ตัวอย่างการเปิดเผยหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติ (นโยบายการบัญชี)
- ก. รายการพิเศษที่เป็นสาระสำคัญของงบการเงิน
 - ข. หลักการจัดทำงบการเงินรวม
 - ค. การคำนวณค่าเสื่อมราคา
 - ง. การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
 - จ. การกำหนดราคาสินค้าคงเหลือ
 - ฉ. การลงบัญชีการค้นคว้า วิจัย และพัฒนาดิจิทัล รวมทั้งวิธีการตัด

จำหน่าย

- ช. การบริหารการเงินตราต่างประเทศ
- ซ. การเลือกหลักการบัญชีที่เกี่ยวกับเวลาที่จะบันทึกการขาย เช่น รายรับจากสัญญาก่อสร้างระยะยาว

2. การเปิดเผยการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี และผลของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีนั้นที่มีต่องบการเงินในปีนี้และปีก่อน ๆ รวมทั้งให้แสดงเหตุผลในการเปลี่ยนแปลง

⁶กลุ่มสรุปความเห็นหลักการบัญชี, "ความเห็นของคณะกรรมการหลักการบัญชี (APB) ฉบับที่ 22 เมษายน 1972," วารสารนักบัญชีปีที่ 24, เล่มที่ 1 (2515), หน้า 63.

3. เปิดเผยถึงสินทรัพย์ภายใต้การกำกับประกัน ภาวะผูกพัน
4. เปิดเผยถึงหนี้สินไม่แน่นอน เช่น การประเมินภาษีของรัฐ การถูกฟ้องร้อง
5. เปิดเผยถึงเหตุการณ์ภายหลังจากวันที่ในงบการเงิน ซึ่งมีผลกระทบต่อ

ของงบการเงินนั้น

6. สัญญาระยะยาว ซึ่งมีผลต่อการดำเนินงานในอนาคต
7. โครงการเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จลูกจ้าง
8. กำไรขาดทุนจากส่วนงานที่หยุดดำเนินการ
9. การเปลี่ยนแปลงของบัญชีกำไรสะสมระหว่างปี

อนึ่ง ในการประชุมสัมมนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตครั้งที่ 4 ที่โรงแรมนารายณ์ วันเสาร์ที่ 19 กุมภาพันธ์ 2520 ซึ่งจัดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ร่วมกับคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้มีการนำร่างการรับรองการสอบบัญชี ซึ่งจะออกเป็นประกาศคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ในเรื่องเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และเป็นความพยายามของหน่วยงานของรัฐในการกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน แต่มีข้อสังเกตบางประการซึ่งชี้ให้เห็นว่ายังเป็นภารกิจที่ไม่ตรงเป้าหมาย คือ

1. ในการออกเป็นประกาศของคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี จะใช้บังคับให้ธุรกิจปฏิบัติตามไม่ได้ เพราะคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีควบคุมได้เฉพาะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น ทั้งนี้ประกาศคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีใช้บังคับให้ธุรกิจต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไม่ได้
2. เมื่อใช้บังคับธุรกิจให้เปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไม่ได้ แต่ใช้บังคับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน รวมทั้งการจัดทำรายละเอียด หรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบไม่พบข้อมูลที่ฝ่ายจัดการธุรกิจซ่อนเร้นไว้ การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอาจไม่เพียงพอเหมือนกับการกำหนดให้ธุรกิจมีหน้าที่ต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวเอง ในเรื่องเกี่ยวกับการจัดทำรายละเอียดแนบงบการเงิน ก็ควรเป็นหน้าที่ของธุรกิจไม่ใช่ของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรมีหน้าที่ในการรับรองงบการเงินและรายละเอียดแนบงบการเงินเท่านั้น

3. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินและการจัดทำรายละเอียดแนบงบการเงิน ตลอดจนการหมายเหตุในงบการเงินย่อมเป็นประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงินทั้งสิ้น ไม่ควรที่จะเลือกกำหนดว่าธุรกิจที่มีสินทรัพย์หรือรายรับขั้นค่าเป็นเท่าไร จึงจะต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เพราะย่อมไม่เป็นธรรมสำหรับธุรกิจที่คงเปิดเผยข้อมูล และอาจทำให้การหลีกเลี่ยงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน โดยการแสดงยอดสินทรัพย์และรายรับต่ำกว่าที่เป็นจริง ดังนั้นเมื่อนิติบุคคลใดเข้าข่ายต้องจัดทำบัญชีก็ควรบังคับให้เปิดเผยในลักษณะเดียวกัน เพราะในกรณีที่เป็นธุรกิจขนาดเล็กรายการที่ต้องเปิดเผยจะมีน้อยหรือเกือบไม่มีเลย จึงไม่เป็นปัญหาว่าจะเป็นการให้กับธุรกิจขนาดเล็กที่คงเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และจัดทำรายละเอียดหรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. นอกจากข้อกำหนดอย่างต่ำที่นิติบุคคลทั่วไปต้องเปิดเผยข้อมูลแล้ว ธุรกิจที่เป็นบริษัทมหาชนซึ่งมีการซื้อขายหุ้นต่อสาธารณะชนควรจะต้องมีข้อกำหนดพิเศษเพิ่มเติมเพื่อให้งบการเงินเป็นประโยชน์มากขึ้น เช่น การกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเลข เช่น ลักษณะธุรกิจหลักของกิจการ โครงการณ์ลงทุนในอนาคต แหล่งเงินทุนที่จะหาได้ แนวโน้มของตลาดการค้า เป็นต้น ข้อกำหนดให้ต้องจัดทำงบการเงินเสนอเป็นประจำทุกสามเดือน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีข้อมูลที่ทันเหตุการณ์ไว้ตัดสินใจได้ ข้อกำหนดให้มีการจัดทำงบแสดงแหล่งที่มาและการใช้เงินทุน รวมทั้งการวิเคราะห์อัตราส่วนต่าง ๆ ในงบการเงินที่จำเป็น ข้อกำหนดในการให้ตัวเลขสถิติที่สำคัญ ๆ ย้อนหลังไปหลาย ๆ ปี เช่น สถิติยอดขาย ต้นทุนสินค้าขาย กำไรเบื้องต้น เป็นต้น

ข้อกำหนดเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้จัดทำบัญชี

ในปัจจุบันผู้จัดทำบัญชีตามกฎหมายได้แก่ เจ้าของหรือผู้จัดการธุรกิจนั้น ซึ่งเป็นผู้ที่จะไม่มีความรู้ทางการบัญชี จึงต้องจ้างเจ้าหน้าที่ที่มีความรู้ทางด้านการบัญชีเป็นผู้จัดทำบัญชีแทน แต่ความรับผิดชอบในการจัดทำบัญชียังคงเป็นของเจ้าของหรือผู้จัดการธุรกิจนั้น ผู้จัดทำบัญชีที่แท้จริงจึงยังไม่มีความชำนาญในการทำบัญชีตามหลักวิชาการ เพราะส่วนใหญ่แล้วต้องทำบัญชีตามที่เจ้าของหรือผู้จัดการธุรกิจต้องการ

ปัญหาที่เกิดจากการไม่กำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพทางการแพทย์ไว้
 กฎหมาย จึงทำให้มีบุคคลที่ทำบัญชีโดยไม่คำนึงถึงหลักเกณฑ์และข้อบังคับต่าง ๆ ของ
 การปฏิบัติงานบัญชี ซึ่งเป็นผลต่อเนื่องทำให้การกระจายการใช้ทรัพยากรของประเทศ
 ขาดประสิทธิภาพไปได้ เพราะถ้าผู้ปฏิบัติงานบัญชีให้ความรู้และข้อเท็จจริงที่ไม่ถูกต้อง
 หรือต่ำกว่ามาตรฐาน การตัดสินใจและการใช้ทรัพยากรย่อมผิดพลาดและเกิดความเสีย
 หายต่อส่วนตัวหรือส่วนรวมได้ ดังนั้นการกำหนดคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีไว้ ย่อมทำให้สถาบัน
 วิชาชีพทางการแพทย์จะสามารถที่จะขจัดผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีที่ไม่มีประสิทธิภาพนี้ออก
 ไปได้⁷

เมื่อมีกฎหมายรับรองคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ย่อมทำให้ผู้ทำบัญชีที่มี
 คุณสมบัติมีความภาคภูมิใจและมั่นใจในการปฏิบัติงานด้านการบัญชี - ซึ่งเป็นผลให้ผู้ทำบัญชี
 เหล่านี้ไม่ตกอยู่ในการควบคุมของผู้จัดการหรือเจ้าของธุรกิจ ทำให้ระดับมาตรฐานวิชา
 ชีพการบัญชีสูงขึ้น เป็นที่มั่นใจของผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น

การกำหนดคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีอาจมีปัญหาคำจำกัดความหรือข้อจำกัดของ
 วิชาชีพที่ไม่ได้ศึกษาหรือผ่านการปฏิบัติงานในด้านการทำบัญชีตามที่กฎหมายกำหนด แต่
 ปัญหานี้จะยุติได้เมื่อจำกัดเฉพาะงานด้านการบัญชีระดับสูงเท่านั้น เช่น การเป็นสมุหบัญชี
 ของธุรกิจที่เป็นนิติบุคคล

ข้อกำหนดเกี่ยวกับสำนักงานให้บริการจัดทำบัญชี

กฎหมายการบัญชีที่ใช้บังคับในปัจจุบันยังไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการควบคุมสำนัก
 งานที่ให้บริการจัดทำบัญชีให้กับลูกค้า สำนักงานเหล่านี้จึงดำเนินงานโดยอิสระ ซึ่งให้
 ทั้งผลดีและผลเสียต่อวิชาชีพการบัญชี ผลดีก็คือ ถ้าสำนักงานให้บริการจัดทำบัญชีปฏิบัติงาน

⁷ รอดเจอร์ จูซัว, "บทบาทของนักบัญชีในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม,"
เอกสารวิชาการตาม้า (กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์, 2517), หน้า 226 - 227.



ค่านการห้ามบัญชีอย่างสุจริต ย่อมทำให้ธุรกิจขนาดเล็กสามารถจัดทำบัญชีได้ถูกต้องใน
 ราคาประหยัด แต่ตามข้อเท็จจริงแล้วในปัจจุบันนี้สำนักงานเหล่านี้ส่วนใหญ่กลับใช้ความ
 สามารถไปในค่านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรให้ธุรกิจต่าง ๆ โดยอาศัยช่องโหว่ของ
 กฎหมาย และโดยเหตุที่สำนักงานเหล่านี้เป็นส่วนหนึ่งของสำนักงานกฎหมาย จึงเป็นที่
 เชื่อถือของลูกค้าที่มีเจตนาหลบเลี่ยงภาษี ดังนั้นธุรกิจขนาดใหญ่บางแห่งยังอาศัยบริการ
 การจัดทำบัญชีนี้ นอกจากนี้ทางสำนักงานรับทำบัญชีนี้ยังให้ความสะดวกในค่านการสอบ
 บัญชี โดยการจัดหาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้เช่นรับรองงบการเงินที่สำนักงานรับทำบัญชี
 จัดทำขึ้นมาด้วย

ธุรกิจขนาดเล็กจำนวนมากที่ใช้บริการจัดทำบัญชี โดยว่าจ้างให้บุคคลอื่นจัดทำ
 บัญชีให้ ซึ่งบางครั้งจะเกิดปัญหาหลายประการที่ผู้ว่าจ้างไม่ทราบ ดังที่อธิบายกรม
 สรรพากร ประกาศเตือนผู้ประกอบการค้าที่ไม่ได้จัดทำบัญชีเองทางหนังสือพิมพ์ ดังนี้⁸

" กรมสรรพากรเตือนผู้ประกอบการค้าที่ไม่ได้จัดทำบัญชีและยื่นรายการภาษีการ
 ค่าด้วยตนเอง แก่ได้ว่าจ้างหรือมอบหมายให้ผู้อื่นทำบัญชีและยื่นภาษีการค้าแทนว่าเป็น
 ช่องทางให้ผู้รับจ้างที่ไม่สุจริตลงรายการเท็จในบัญชี บางรายไม่ทำบัญชีเลยแต่ยื่นแบบ
 แสดงรายการเสียภาษีโดยแสดงรายการว่า ผู้ประกอบการค้าหุ้ค่าเป็นกิจการบ้าง
 ไม่มีรายรับบ้าง แล้วนำใบเสร็จรับเงินมาแก้ตัวเลขว่าได้ชำระภาษีไว้มาก หรือนำ
 ใบเสร็จรับเงินค่าภาษีรายอื่นมาปลอมแปลงหลอกลวงผู้ประกอบการค้าให้เดือดร้อนเสีย
 หาย

อนึ่ง ผู้ประกอบการค้าตามกฎหมายจะต้องเก็บบัญชีไว้ที่สถานการค้าของตนเอง
 การนำไปเก็บไว้ที่ทำการของผู้ทำบัญชีนั้น เป็นการไม่ถูกต้องและต้องรับผิดชอบทางอาญา มี
 โทษถึงจำคุกได้"

⁸ หนังสือพิมพ์ไทยรัฐ ฉบับลงวันที่ 26 พฤศจิกายน 2519, หน้า 3.

สรุปได้ว่ากรณีที่ไม่มีกฎหมายควบคุมสำนักงานหรือบุคคลที่ให้บริการการจัดทำบัญชีให้กับธุรกิจ เป็นปัญหาสำคัญประการหนึ่งในการพัฒนาวิชาชีพการบัญชีให้ก้าวหน้า ควบคู่ไปด้วยกันนี้ คือ

1. สำนักงานรับทำบัญชีหนึ่งแห่งหนึ่ง ๆ รับทำบัญชีให้ธุรกิจจำนวนมาก โดยให้ธุรกิจนั้น ๆ จัดส่งเอกสารมาให้ที่สำนักงาน การจัดทำบัญชีของสำนักงานอาจไม่ถูกต้อง ใ้ค้ทำธุรกิจนั้นส่งเอกสารประกอบการลงบัญชีมาไม่ครบถ้วน หรือไม่ได้แจ้งข้อเท็จจริง บางประการที่เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจให้สำนักงานทราบ นอกจากนี้สำนักงานบัญชีบางแห่งมุ่งที่จะหลีกเลี่ยงภาษีให้กับธุรกิจ จึงมีการจัดทำบัญชีเพื่อเสนองบการเงินให้ตรงกับความต้องการในการเสียภาษีของธุรกิจนั้น

2. สำนักงานรับทำบัญชีนี้ส่วนใหญ่ได้จ้างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้ประจำสำนักงาน และให้เงินรับรองงบการเงินที่จัดทำขึ้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงไม่มีอิสระในการตรวจสอบและออกความเห็นในงบการเงินนั้น

3. สำนักงานรับทำบัญชีเหล่านี้มีความรู้ทางด้านกฎหมายการบัญชี และการสอบบัญชีเป็นอย่างดี นอกจากนี้ยังมีสถิติตัวเลขของงบการเงินธุรกิจต่าง ๆ เป็นส่วนประกอบ ดังนั้นจึงเป็นโอกาสที่ใช้ความรู้ความสามารถในการจัดทำบัญชีและงบการเงินให้ดูเสมือนเป็นจริงได้ ถ้ายังไม่มีมาตรการควบคุมการให้บริการจัดทำบัญชี งบการเงินเหล่านี้ก็จะก่อให้เกิดความเสียหายได้หลายด้าน อย่างน้อยที่สุดรัฐบาลก็เก็บภาษีอากรได้น้อยกว่าที่ควร หรือในกรณีที่ใช้งบการเงินพิจารณาประกอบการให้กู้ยืมเงินก็อาจทำให้เจ้าหน้าที่ผู้วิเคราะห์งบการเงินตัดสินใจให้กู้ยืมเงิน เพราะเข้าใจงบการเงินนั้นผิดไป

4. กฎหมายการบัญชีฉบับปัจจุบันกำหนดโทษผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีคือ เจ้าของหรือผู้จัดการธุรกิจ ส่วนความรับผิดชอบของสำนักงานรับทำบัญชีในกรณีร่วมมือในการแก้ไขรายการบัญชีให้ผิดจากความจริงนั้น เป็นการพิสูจน์ยากเพราะสำนักงานรับทำบัญชีนี้อ้างได้ว่าทำบัญชีตามที่เจ้าของหรือผู้จัดการธุรกิจได้ให้เอกสารประกอบการลงบัญชีไว้

5. การที่กฎหมายไม่ได้ควบคุมการรับทำบัญชี จึงเป็นโอกาสให้มีบุคคลที่มีเจตนาไม่สุจริตหลอกลวงธุรกิจที่ว่าจ้างว่าได้จัดทำบัญชีให้เรียบร้อยและถูกต้อง ทั้งที่มิได้จัดทำบัญชีให้เลยหรือทำไว้ไม่ถูกต้อง เป็นเหตุให้เสียหายต่อวิชาชีพการบัญชีและธุรกิจนั่นเอง

การควบคุมให้ธุรกิจทำบัญชีตามกฎหมายยังไม่รัดกุม

ในการศึกษาถึงการควบคุมการจัดทำบัญชีตามกฎหมายนี้ เป็นการศึกษาถึงค่าน การปฏิบัติงานของหน่วยงานของรัฐในการควบคุมการจัดทำบัญชีธุรกิจ คือ กองควบคุม บัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า ในปัญหาต่อไปนี้คือ

1. ความเหมาะสมของขนาดหน่วยงานและจำนวนเจ้าหน้าที่
2. ความเหมาะสมของวิธีการปฏิบัติในการควบคุมการจัดทำบัญชี
3. ความเหมาะสมของข้อกำหนดและวิธีการลงโทษผู้ฝ่าฝืนกฎหมายการบัญชี
4. ความเหมาะสมในการประสานงานกับกรมสรรพากร

ความเหมาะสมของขนาดหน่วยงานและจำนวนเจ้าหน้าที่

กองควบคุมบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ มีหน้าที่ในการ ควบคุมการจัดทำบัญชีของธุรกิจ ซึ่งมีหน่วยงานที่มีบทบาทในการควบคุมการทำบัญชีสอง- หน่วยงานคือ งานตรวจสอบและควบคุมการทำบัญชี และงานมาตรฐานการสอบบัญชี จำนวนเจ้าหน้าที่และปริมาณงานที่รับผิดชอบของแต่ละหน่วยงานมีดังนี้

1. งานตรวจสอบและควบคุมการทำบัญชี มีจำนวนเจ้าหน้าที่ในกรุงเทพฯ แบ่งเป็นหัวหน้า 1 คน หัวหน้าสาย 5 คน และผู้ช่วยหัวหน้าสาย 6 คน รวมเป็น 12 คน⁹ ในต่างจังหวัด หัวหน้าพาณิชย์จังหวัดเป็นเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบ ซึ่งยังไม่มีย ผลงานในการตรวจสอบเลย เพราะกำลังคนในการทำงานด้านอื่นก็มีไม่เพียงพอแล้ว ปริมาณงานที่หน่วยงานนี้ต้องตรวจสอบ จากสถิติธุรกิจที่จดทะเบียนพาณิชย์ และมีหน้าที่ ต้องจัดทำบัญชี แบ่งเป็น บริษัทจำกัด 14,674 ราย ห้างหุ้นส่วนจำกัด 37,920 ราย

⁹กรมทะเบียนการค้า, "ทำเนียบข้าราชการกรมทะเบียนการค้าตั้งแต่ระดับสอง ขึ้นไป," วารสารกรมทะเบียนการค้า, ปีที่ 6 ฉบับที่ 1, หน้า 39-40.

ทางหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล 4,300 ราย รวมเป็น 56,894 ราย¹⁰ นอกจากนี้ยังมีธุรกิจ
ที่ต้องทำบัญชีตามกฎหมายซึ่งไม่เป็นนิติบุคคลอีกเป็นจำนวนมากไม่สามารถจะหาข้อมูลได้
เมื่อเทียบจำนวนเจ้าหน้าที่ที่ต้องทำการตรวจสอบการจัดทำบัญชีธุรกิจแล้ว คนหนึ่งต้องรับ
ภาระในการตรวจสอบไม่ต่ำกว่า 5,700 รายต่อปี จึงเป็นการยากที่จะดูแลให้ทั่วถึง

2. งานมาตรฐานการสอบบัญชี มีจำนวนเจ้าหน้าที่ที่ใช้ในการตรวจวิเคราะห์
งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับรองแล้ว ประมาณ 4 คนเท่านั้น โดยมีงบการเงินที่ต้องตรวจ
สอบประมาณ 40,000 ราย และในปี 2519 ปรากฏว่าตรวจสอบงบการเงินได้เพียง
5,170 รายเท่านั้น¹¹

เนื่องจากหน่วยงานที่ควบคุมในการจัดทำบัญชีธุรกิจมีขนาดเล็กเป็นกองเท่านั้น
จำนวนเจ้าหน้าที่และโครงสร้างของหน่วยงานจึงไม่กว้างขวางพอที่จะควบคุมการจัดทำ
บัญชีให้มีประสิทธิภาพและทั่วถึงได้ ทั้งที่งานควบคุมการทำบัญชีเป็นงานที่มีความสำคัญ
อย่างยิ่งในการช่วยให้มีการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศในด้านกำหนัการระดมทุนจากแหล่ง
ต่าง ๆ รวมทั้งการจกเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นรายได้หลักของรัฐ ถ้าสามารถควบคุมให้การ
จัดทำบัญชีได้ผลตามเป้าหมาย คือทำให้งบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการค้า
ดำเนินงานที่ถูกต้องตามควรได้

การแก้ปัญหาเฉพาะหน้าในเรื่องความไม่เหมาะสมของขนาดหน่วยงานและ
จำนวนเจ้าหน้าที่ไม่เพียงพอ กองควบคุมบัญชีธุรกิจน่าจะทำการตรวจสอบค้ำผู้สอบ
บัญชีอนุญาตให้เข้มงวดขึ้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ช่วยรายงานให้ทราบถึงจำนวนธุรกิจที่
ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายการบัญชีในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ทั้งนี้เพราะจำนวนผู้สอบบัญชีมี

¹⁰ กองวิชาการ, กรมทะเบียนการค้า, สถิติธุรกิจที่จดทะเบียนพาณิชย์จนถึงเดือน
มิถุนายน 2519.

¹¹ กรมทะเบียนการค้า, "ผลการดำเนินงานที่สำคัญในปีงบประมาณ พ.ศ.
2519," วารสารกรมทะเบียนการค้า, ปีที่ 6 ฉบับที่ 1, หน้า 22.

มากกว่าเจ้าหน้าที่กองควบคุมบัญชีธุรกิจเป็นอันมาก กล่าวคือ จำนวนผู้สอบบัญชีที่รับอนุญาต ณ วันที่ 11 สิงหาคม 2519 มีจำนวนถึง 2,932 คน ถึงแม้ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบจริงจะมีเพียงประมาณ 900 คนก็ตาม¹²

ความเหมาะสมของวิธีการปฏิบัติในการควบคุมการจัดทำบัญชี

1. หน่วยงานที่ควบคุมเกี่ยวกับการทำบัญชีโดยตรงได้แก่ หน่วยงานตรวจสอบและควบคุมการทำบัญชี ซึ่งวิธีการปฏิบัติงานของหน่วยงานนี้จากการสัมภาษณ์หัวหน้าหน่วย เมื่อวันที่ 29 พฤศจิกายน 2519 สรุปได้ว่า

ในการตรวจสอบว่าธุรกิจได้จัดทำบัญชีตามกฎหมายหรือไม่ หน่วยงานตรวจสอบฯ ใช้วิธีการส่งคนออกมาตรวจสอบ ณ สถานที่ธุรกิจดำเนินกิจการอยู่โดยขออนุมัติจากอธิบดีกรมทะเบียนการค้าออกตรวจสอบมีละสองครั้ง ครั้งละ 2 เดือน นอกจากนี้อาจมีการขอของบประมาณเพื่อให้นักศึกษาช่วยในการสำรวจ หรือตรวจสอบเป็นครั้งคราว วิธีการตรวจสอบจะทำการตรวจสอบเป็นพื้นที่สำหรับย่านการค้าที่มีธุรกิจดำเนินงานเป็นจำนวนมาก นอกเหนือจากการออกตรวจนอกสถานที่แล้ว เวลาที่เหลือก็ใช้ในการเรียกบัญชีจากร้านค้ามาตรวจสอบตามแต่หน่วยราชการใดจะมีหนังสือมาขอให้ตรวจสอบ

สำหรับปี 2519 ไม่มีการออกตรวจสอบนอกสถานที่ แต่ในปี 2518 ระหว่างวันที่ 8 พฤษภาคม ถึง 2 มิถุนายน รวม 22 วัน ได้มีการส่งเจ้าหน้าที่ร่วมกับนักศึกษาออกตรวจสอบและนำการจัดทำบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร การตรวจสอบธุรกิจทำได้ 10,961 ราย ปรากฏว่า¹³

¹²สำนักงาน ก.บช. กองควบคุมบัญชีธุรกิจ, กรมทะเบียนการค้า, วารสารกรมทะเบียนการค้า, ปีที่ 5 ฉบับที่ 6, หน้า 42.

¹³ไชย นิธิประภา, "แสดงข่าวกรมทะเบียนการค้าเรื่องการตรวจสอบและนำการจัดทำบัญชี" เอกสารจากหน่วยงานตรวจสอบและควบคุมการทำบัญชี กรมทะเบียนการค้า.

ธุรกิจที่จัดทำบัญชีถูกต้องมีจำนวน 438 ราย ธุรกิจที่ไม่เก็บรักษาสมุดบัญชี (อยู่ที่สำนักงานรับทำบัญชี) มีจำนวน 7,351 ราย ธุรกิจที่ลงรายการบัญชีไม่ทันสมัยมีจำนวน 1,077 ราย ธุรกิจที่ไม่ทำบัญชีเพราะอ้างว่ารายได้น้อยกว่า 30,000 บาท มีจำนวน 850 ราย ธุรกิจที่ถูกเรียกบัญชีมาตรวจสอบเพราะไม่ให้ความร่วมมือ ไม่พบเจ้าของ หรือไม่มีผู้ชี้แจง จัดทำบัญชีไม่ครบ ไม่มีหลักฐานลงบัญชีหรือบัญชีสูญหายมีจำนวนทั้งสิ้น 251 ราย ธุรกิจที่ไม่จดทะเบียนหรือไม่ทราบว่ามีกฎหมายการบัญชีใช้บังคับ มีจำนวน 995 ราย

ในจำนวนที่เรียกบัญชีมาตรวจสอบ 251 ราย ส่งค่าเงินคดี 55 ราย

จากข้อเท็จจริงดังกล่าวสรุปได้ว่า จำนวนผู้ประกอบการที่ถูกต้องตามกฎหมายบัญชีมีจำนวนน้อยมาก และมีปัญหาบางประการที่ควรนำมาพิจารณา คือ

1. ธุรกิจส่วนใหญ่ได้จ้างสำนักงานบัญชีหรือบุคคลอื่นให้จัดทำบัญชีแทนที่จะจ้างให้เป็นพนักงานบัญชีประจำธุรกิจ เนื่องจากสาเหตุที่กล่าวไว้ในข้อกำหนดเกี่ยวกับสำนักงานให้บริการจัดทำบัญชี

2. การลงรายการบัญชีไม่ทันตามกำหนดเวลาของกฎหมาย ซึ่งวิเคราะห์สาเหตุได้คือ ปริมาณงานในการดำเนินธุรกิจมีมากจนไม่สนใจการทำบัญชีมักจะรวบรวมไว้ทำครั้งเดียวเมื่อต้องยื่นรายการเสียภาษี หรือมีเจตนาที่จะตบแต่งงบการเงินในคอนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

3. การไม่ออกใบรับ ไม่มีหลักฐานประกอบการลงบัญชี บัญชีสูญหาย ซึ่งเป็นพฤติกรรมที่แสดงให้เห็นว่ามีเจตนาที่จะลงรายการรับเงินไม่ตรงกับความจริง เป็นการหลอกลวงการเสียภาษี ปัญหาในการควบคุมเอกสารประกอบการบัญชีเป็นสิ่งสำคัญที่ต้องแก้ไข

4. การไม่ทราบว่ามีกฎหมายบังคับให้ต้องจัดทำบัญชี ธุรกิจส่วนใหญ่มักเข้าใจว่าผู้ตรวจสอบบัญชีของหน่วยราชการมีเพียงเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร โดยไม่ทราบว่าเจ้าหน้าที่กรมทะเบียนการค้าคือ เจ้าหน้าที่ที่ควบคุมการจัดทำบัญชีธุรกิจโดยตรง เป็นปัญหาที่ว่า กฎหมายการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันยังไม่เป็นที่แพร่หลายอาจเนื่องจาก

เจ้าหน้าที่ของกรมทะเบียนการค้าเริ่มเข้ามามีบทบาทในการตรวจสอบบัญชีไม่บาน หรือ จำนวนการตรวจสอบและการร้องโทษยังไม่มากเท่าที่กรมสรรพากรทำมาแล้ว

5. ธุรกิจที่ทำบัญชีไม่ถูกต้อง เมื่อเจ้าหน้าที่ของกรมทะเบียนการค้าออกตรวจสอบมักแจ้งว่า เจ้าของหรือผู้จัดการไม่อยู่ จึงแสดงสมุดบัญชีให้ตรวจสอบไม่ได้ หรือแจ้งว่าบัญชีได้สูญหายหรือถูกไฟไหม้ไปแล้ว ซึ่งเป็นปัญหาสำคัญที่หน่วยงานตรวจสอบและควบคุมการทำบัญชีธุรกิจประสมอยู่ในปัจจุบัน

จากปัญหาต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น สรุปเป็นข้อสังเกตได้ว่า วิธีปฏิบัติการควบคุมให้ธุรกิจจัดทำบัญชียังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ ค้ำยสาเหตุดังต่อไปนี้

(1) ความถี่ในการตรวจสอบ ในระยะเวลาหนึ่งปีมีการตรวจสอบนอกสถานที่ 2 ครั้งเป็นเวลา 4 เดือน และจำนวนเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่ตรวจสอบการทำบัญชีมีเพียง 12 คน ต่อปริมาณงานของธุรกิจที่มีมากกว่า 60,000 แห่งขึ้นไป จึงทำให้การตรวจสอบการจัดทำบัญชีไม่ทั่วถึง และในปี 2519 ไม่มีการตรวจสอบนอกสถานที่ แต่มีการติดตามให้ธุรกิจปฏิบัติตามกฎหมายโดยให้ค่าจ้างจำนวน 17,654 ราย¹⁴ ความถี่ในการตรวจสอบน้อยครั้งย่อมทำให้ธุรกิจไม่คุ้นเคยกับเจ้าหน้าที่ผู้ควบคุมการจัดทำบัญชี เป็นผลให้ธุรกิจส่วนใหญ่ไม่ทราบว่าต้องปฏิบัติตามกฎหมายการบัญชี

แต่ได้ทราบจากหัวหน้ากองควบคุมบัญชีธุรกิจว่า ในปี 2520 ได้รับงบประมาณจำนวนเจ้าหน้าที่ที่จะตรวจสอบการจัดทำบัญชีของธุรกิจเพิ่มเติมอีกจำนวน 10 คน ซึ่งมีแผนออกตรวจการจัดทำบัญชีในต่างจังหวัดเพิ่มขึ้น

(2) การตรวจสอบในปัจจุบัน เป็นการตรวจสอบแบบแนะนำหรือกล่าวได้ว่า เป็นลักษณะเชิงเริ่มต้นเพื่อกระตุ้นให้ธุรกิจเห็นความสำคัญและความจำเป็นต้องจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งในระยะแรกจึงเพียงตรวจสอบว่ามีสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และลงบัญชีทันตามกำหนดเวลาในกฎหมายหรือไม่ โดยยังไม่ได้ตรวจสอบความถูกต้องของรายการบัญชี

¹⁴ กรมทะเบียนการค้า, เรื่องเดิม, หน้า 22.

จุดประสงค์ในการกำหนดให้มีการจัดทำบัญชีให้ถูกต้องก็เพื่อให้ธุรกิจเสนอ
งบการเงินที่ถูกต้องเพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทั่วไป ในขั้นตอนต่อไป การตรวจ
สอบการจัดทำบัญชีของหน่วยงานตรวจสอบและความคุมการทำบัญชีควรจะมุ่งสู่จุดประสงค์
สำคัญดังกล่าวโดยเร็ว

(3) บัญชีธุรกิจที่จัดทำบัญชีแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ นิติบุคคล และบุคคล
ธรรมดา การตรวจสอบการจัดทำบัญชีของธุรกิจที่เป็นนิติบุคคลมีข้อกำหนดให้ผู้สอบบัญชี
ต้องรับรองงบการเงิน เมื่อมีการเข้มงวดผู้สอบบัญชีให้มีมาตรฐานสูงแล้ว ผู้สอบบัญชี
ย่อมเป็นประโยชน์ที่จะรายงานว่างบการเงินนั้นจัดทำขึ้นถูกต้องตามกฎหมายการบัญชีหรือไม่
ไม่ เป็นการแบ่งเบาภาระของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ทำการตรวจสอบการจัดทำบัญชีให้น้อย
ลง โดยตรวจสอบเฉพาะที่ธุรกิจที่ผู้สอบบัญชีรายงานว่าจัดทำไม่ถูกต้องตามกฎหมาย และ
ให้มีการจัดกลุ่มธุรกิจที่ประกอบการค้าชนิดเดียวกันไว้เป็นประเภทเพื่อสุ่มตัวอย่างและ
ตรวจสอบธุรกิจประเภทหนึ่ง ๆ เป็นประจำปี ประโยชน์ของการตรวจสอบการจัดทำบัญชี
ของธุรกิจประเภทเดียวกันคือ ทำให้เปรียบเทียบให้เห็นความแตกต่างของรายการบัญชี
บางประเภทซึ่งเป็นแนวโน้มให้ทราบได้ว่าการบันทึกรายการบัญชีที่ถูกต้องหรือไม่ นอกจาก
นี้ธุรกิจของบุคคลธรรมดาที่จัดทำบัญชีตามกฎหมายควรจะได้รับ ความสนใจในการ
ตรวจสอบการจัดทำบัญชีมากขึ้น เพราะธุรกิจนี้ไม่มีผู้สอบบัญชีรับรองความถูกต้องของ
รายการบัญชี

2. หน่วยงานมาตรฐานการสอบบัญชี เป็นหน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีให้มี
มรรยาทและมาตรฐานการสอบบัญชีตามที่กฎหมายกำหนด ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีหน้าที่
รับรองความถูกต้องของงบการเงินที่ธุรกิจจัดทำขึ้นซึ่งต้องเกี่ยวข้องกับบันทึกการ
บัญชีธุรกิจ หน่วยงานนี้จึงเป็นหน่วยควบคุมการทำบัญชีทางอ้อม โดยการตรวจสอบผู้สอบ
บัญชีรับอนุญาตให้มีมาตรฐานการปฏิบัติงานที่สูงซึ่งเป็นผลให้ผู้สอบบัญชีรายงานความถูกต้อง
ของงบการเงินด้วยความเป็นอิสระ ทำให้ทราบถึงธุรกิจที่จัดทำบัญชีไม่ถูกต้องเป็นแนวทาง
ให้หน่วยงานตรวจสอบและความคุมบัญชีธุรกิจดำเนินการ กับธุรกิจที่จัดทำบัญชีไม่ถูกต้องตาม
วิธีการของกฎหมายต่อไป

วิธีการตรวจสอบของหน่วยงานมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งได้จากการสัมมนา
หัวหน้าหน่วยงานมาตรฐานการสอบบัญชีเมื่อวันที่ 29 พฤศจิกายน 2520 แบ่งเป็นขั้นตอน
ดังนี้

1. การตรวจสอบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แบ่งเป็น 2 สาย คือ

- 1.1 บริษัท
- 1.2 ห้างหุ้นส่วน

2. เมื่อได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เซ็นรับรองงบการเงินของ
ธุรกิจแล้ว พนักงานตรวจสอบของหน่วยงานจะลงบันทึกในบัตร 2 ลักษณะ คือ

2.1 บัตรคุมผู้สอบบัญชี เพื่อแสดงว่าในแต่ละปีผู้สอบบัญชีเซ็นรับรองงบ
การเงินของธุรกิจเป็นจำนวนกี่ราย และนำยอดนี้มาวิเคราะห์ว่าผู้สอบบัญชีนั้นเซ็นรับรอง
งบการเงินเกินความสามารถหรือไม่

2.2 บัตรคุมบริษัท ห้างหุ้นส่วน เพื่อแสดงว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนั้นมี
การเปลี่ยนผู้สอบบัญชีบ่อยครั้งหรือไม่ จะได้นำมาเป็นแนวทางการพิจารณาว่างบการเงินนั้น
น่าเชื่อถือเพียงไร

3. หน่วยงานมาตรฐานการสอบบัญชีมีแบบฟอร์มในการตรวจสอบ (เป็นแบบฟอร์ม
ที่ได้มาในเดือนพฤศจิกายน 2519) ดังนี้คือ

รายงานการตรวจสอบงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี พ.ศ.

บริษัท ห้างหุ้นส่วน.....

ผู้สอบบัญชี..... ทะเบียนเลขที่.....

ผลการตรวจปรากฏว่า

1. การแสดงตัวเลขไม่ถูกต้อง

งบดุล

งบกำไรขาดทุน

.....

2. การแสดงรายการไม่ถูกต้อง

งบดุล

งบกำไรขาดทุน

.....

3. รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ถูกต้อง

ตามแบบรายงานของสมาคมนักบัญชี

ระบุเงื่อนไขไว้ในรายงานการสอบบัญชี ไม่แสดงเหตุผล

รายงานการสอบบัญชีที่มีเงื่อนไข แต่ผู้สอบบัญชีละเว้นการเขียนเงื่อนไข

ไม่บันทึกความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี เมื่อมีการปฏิบัติ

ขัดแย้งกับหลักการบัญชี

4. การตรวจสอบไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

ไม่ตรวจนับเงินสด

ไม่สังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง

.....

5. ผู้สอบบัญชี

เป็นผู้ถือหุ้น

กรรมการ ลูกจ้าง

ไม่ลงลายมือชื่อหรือไม่มีคำรับรองว่าเป็นสำเนาถูกต้อง

6. จ่ายเงินปันผล

โดยไม่มีมติที่ประชุมผู้ถือหุ้น

โดยบริษัทไม่ได้มีกำไรหรือแก้ไขให้ผลขาดทุนหมดไป

โดยไม่ได้จัดสรรกำไร เช่นทุนสำรองตามกฎหมาย

7. ผู้สอบบัญชีทำการสอบบัญชีในนาม

สำนักงานบัญชี

สำนักงานกฎหมาย

สำนักงานบัญชีและกฎหมาย

สำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศ

8. อื่น ๆ

.....

.....

เสนอ เลขานุการคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี
เพื่อพิจารณา

4. เมื่อมีปัญหา จะดำเนินการดังนี้

4.1 เรียกผู้สอบบัญชีมาพบ

4.2 เรียกสมุหบัญชีของกิจการมาพบ

4.3 ส่งอนุกรรมการคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีพิจารณา

นอกจากนี้การตรวจสอบเพิ่มเติมได้มาจากการรับทราบสนเทศหรือได้รับการขอร้อง
จากหน่วยราชการอื่น

สรุปได้ว่า การตรวจสอบผู้สอบบัญชีของหน่วยงานมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นการ
ตรวจงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับรองและรายงานผู้สอบบัญชีว่ามีความเหมาะสม หรือมีข้อ
ความครบถ้วนตามประกาศคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีหรือไม่ เมื่อ
มีปัญหาจึงจะเรียกผู้สอบบัญชี สมุหบัญชีของธุรกิจมาพบ ซึ่งผลการตรวจสอบตามวิธีนี้อาจไม่
ได้ผลดีเท่าที่ควร เพราะงบการเงินและรายงานผู้สอบบัญชีที่ทำไว้เรียบร้อย แต่ผู้สอบบัญชี
อาจจะไม่ได้ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจริงก็ได้ และการตรวจสอบเช่นนี้อาจทำ
ได้ไม่ครบจำนวนผู้สอบบัญชีที่มีอยู่ ดังนั้นนอกจากการตรวจสอบงบการเงินและรายงานผู้

สอบบัญชีที่ไม่ถูกต้องแล้ว หน่วยงานมาตรฐานการสอบบัญชีควรจะเลือกผู้สอบบัญชีอีกจำนวนหนึ่งมาเพื่อตรวจสอบว่าได้ปฏิบัติตามนารยาท และมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ครบถ้วนหรือไม่

การตรวจสอบว่าผู้สอบบัญชีได้ทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้หรือไม่ จำเป็นต้องกระทำอย่างเข้มงวดและลงโทษอย่างเต็มที่ซึ่งจะขจัดผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้มาตรฐานให้หมดไปได้ เพื่อยกระดับมาตรฐานการสอบบัญชีให้เป็นที่เชื่อถือของผู้ใช้งบการเงิน

การเข้มงวดมาตรฐานผู้สอบบัญชียอมทำให้การตรวจสอบการจัดทำบัญชีของธุรกิจได้ผลดีมาก เพราะในรายงาน ผู้สอบบัญชีจะต้องระบุว่าธุรกิจนั้นได้จัดทำหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปหรือไม่ ถ้าธุรกิจใดที่ผู้สอบบัญชีรายงานว่า จัดทำงบการเงินไม่ถูกต้องยอมเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานที่ควบคุมการทำบัญชีที่จะเรียกธุรกิจนั้น มาลงโทษตามบทบัญญัติของกฎหมาย ผลคืออีกประการหนึ่งในการใช้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบการจัดทำบัญชีของธุรกิจก็คือ จำนวนผู้สอบบัญชีมีมากกว่าจำนวนเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานของรัฐ

จำนวนผู้สอบบัญชีถึงวันที่ 11 สิงหาคม 2519 มีจำนวน 2,927 คน แต่ที่เห็นรับรองงบการเงินจำนวน 40,000 ราย มีเพียง 900 คนเท่านั้น และแต่ละคนเห็นรับรองงบการเงินแตกต่างกัน เช่น บางคนอาจเห็นรับรองงบการเงินเพียง 2 - 3 ราย แต่บางคนอาจเห็นรับรองงบการเงินจำนวนเป็น 100 รายขึ้นไป

เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ยังไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือปฏิบัติตามมาตรฐานเป็นบางส่วน สำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้เคยลงโทษผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติผิดข้อกำหนดในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี นับตั้งแต่ 28 พฤศจิกายน 2515 ถึง 2 พฤศจิกายน 2519 รวม 17 คน ดังรายละเอียดการลงโทษดังนี้

การพักใบอนุญาตผู้สอบบัญชีที่กำหนด 1 เดือน จำนวน 5 ราย พักกำหนดเวลา 1 ปี จำนวน 1 ราย ระงับการถือใบอนุญาตกำหนดเวลา 5 ปี จำนวน 2 ราย เพิกถอนใบอนุญาตสอบบัญชีจำนวน 9 ราย

มีข้อสังเกตว่า จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกลงโทษนี้ยังมีเป็นจำนวนน้อย ก็เพราะการควบคุมผู้สอบบัญชีของรัฐยังทำได้ไม่ทั่วถึง จึงเป็นเหตุให้ผู้ใช้งบการเงินไม่เชื่อถือในรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่

สาเหตุที่ทำให้ผู้ซึ่งบการเงินไม่เชื่อถือในรายงานของผู้สอบบัญชี สรุปได้ดังนี้

1. ความไม่เป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ธุรกิจส่วนใหญ่จะเลือกผู้สอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับผู้จัดการหรือผู้เลือกผู้สอบบัญชี ทั้งนี้เพื่อให้การเซ็นรับรองงบการเงินเป็นไปอย่างราบรื่น เพราะสามารถตกลงกันได้ระหว่างผู้สอบบัญชีกับธุรกิจ โดยเฉพาะธุรกิจที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

2. ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีงานประจำคานอื่น ทำงานสอบบัญชีเป็นบางครั้ง ทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี

3. ค่าตอบแทนสำหรับการสอบบัญชีโดยเฉลี่ยแล้วอยู่ในระดับต่ำ ไม่คุ้มกับการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

4. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ผู้ซึ่งบการเงินยังไม่กว้างขวางเพียงพอที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องชดเชยค่าเสียหายในการรายงานเท็จ

5. ธุรกิจส่วนใหญ่มีวัตถุประสงค์ให้ผู้สอบบัญชีเซ็นรับรองงบการเงินตามกฎหมายเท่านั้น จึงมักจะเลือกผู้สอบบัญชีที่ตกลงกันได้โดยไม่ต้องตรวจสอบรายการบัญชีเลข

จากบัญชีหลักงลาข้างต้น การที่จะควบคุมผู้สอบบัญชีให้โดยลจำเป็นต้องมีข้อกำหนดเพิ่มเติม เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบที่และให้ความสำคัญต่องานที่ทำมากขึ้น และหน่วยงานมาตรฐานการสอบบัญชีต้องเข้มงวดให้ผู้สอบบัญชีรักษามาตรฐานการสอบบัญชีในระดับสูงและลงโทษผู้ฝ่าฝืนอย่างเด็ดขาด เพื่อจกผู้สอบบัญชีที่ไม่ทำคามหนักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ให้หมดสิ้นไป

ความเหมาะสมของข้อกำหนดและวิธีการลงโทษ

บทกำหนดโทษของผู้ฝ่าฝืนข้อกำหนดในประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ใดกล่าวไว้ในบทที่ 1 โทษปรับส่วนใหญ่ไม่เกินสองพันบาท นอกจากการไม่จัดทำบัญชีเงินสดหรือบัญชีที่รัฐมนตรีกำหนด มีโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทและปรับอีกวันละสองพันบาทจนกว่าจะปฏิบัติถูกต้อง ถ้าไม่ให้ความสะดวก หรือไม่นำบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีมาให้กับพนักงานที่มีอำนาจตรวจสอบหรือไม่ให้ถ้อยคำเกี่ยวกับการบัญชีมีโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน

หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ผู้ที่ทำให้เสียหาย ทำลาย ข่มขู่ หรือ
 ทำให้สูญหาย หรือไร้ประโยชน์ซึ่งบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี มีโทษจำคุกไม่เกิน
 หนึ่งปี ปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ผู้ที่ส่งรายการเท็จในบัญชี แก่ขบบัญชี
 หรือเอกสารประกอบการลงบัญชี เพื่อให้ผิดความจริง หรือละเว้นส่งรายการบัญชี ต้อง
 ระวังโทษไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินสามพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

จากการสอบถามเจ้าหน้าที่ของกองวิชาการ กรมทะเบียนการค้า ปรากฏว่ามีคดี
 ที่กรมทะเบียนการค้าส่งเรื่องให้ตำรวจดำเนินคดีอยู่ประมาณ 733 คดี ซึ่งสรุปลักษณะ
 สำคัญของการฝ่าฝืนข้อกำหนดได้ 3 ลักษณะใหญ่ ๆ คือ

1. เปลี่ยนแปลงรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่ได้รับอนุญาตจากสารวัตรใหญ่บัญชี
 หรือสารวัตรบัญชี

2. บัญชีสูญหายโดยแจ้งต่ำกว่าที่กำหนดในกฎหมาย

3. ไม่จัดทำบัญชีเลย

ซึ่งคดีดังกล่าวตำรวจซึ่งเป็นพนักงานสอบสวนปรับเปรียบเทียบไม่เกินรายละ
 ห้าร้อยบาทเท่านั้น สำหรับคดีที่ส่งฟ้องศาลแขวงประมาณ 10 ราย ปรากฏว่าผลการ
 ลงโทษสรุปได้ดังนี้

1. บัญชีสูญหาย ถูกปรับ 1,000.- บาท

2. การละเว้นส่งรายการในบัญชี ลงโทษปรับ 3,000.- บาท

3. การส่งรายการเท็จ ลงโทษปรับ 3,000.- บาท

สรุปได้ว่า ผู้ฝ่าฝืนข้อกำหนดของประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ที่ถูกลงโทษสูงสุด
 3,000.- บาท (ประมาณ 3 ราย) นอกนั้นตำรวจปรับเปรียบเทียบไม่เกินห้าร้อยบาท

เนื่องจากพนักงานสอบสวนมีอำนาจปรับเปรียบเทียบเองได้ไ้กรณีที่มีโทษปรับ
 อย่างไม่เกินสองพันบาท และผู้ต้องหายินยอม ทำให้การลงโทษผู้ฝ่าฝืนตามข้อกำหนดได้
 รับโทษในสถานเบา ซึ่งเมื่อคำนึงถึงผลการลงโทษที่ปรับผู้ฝ่าฝืนกฎหมายเพียงห้าร้อยบาท
 ย่อมทำให้ผู้ฝ่าฝืนนั้นไม่เกรงกลัวกฎหมาย เพราะในัจจุบันนี้ค่าของเงินเพียงห้าร้อยบาท
 ย่อมไม่มีค่าสำหรับธุรกิจที่เห็นผลประโยชน์จากการหลีกเลี่ยงไม่จัดทำบัญชีให้ถูกต้องใน

เรื่องค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีอากรและอื่น ๆ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลทางการเงินบางส่วนไม่น่าเชื่อถือที่จะนำข้อมูลไปวิเคราะห์ในการวางแผนพัฒนาเศรษฐกิจ การลงทุน และให้กู้ยืม ตลอดจนการจัดเก็บภาษีอากร

นอกจากนี้โทษของการทำบัญชีสูญหายและแจ้งล่าช้ากว่ากำหนด ซึ่งมีโทษปรับไม่เกินสองพันบาทนี้เป็นข้อเสียของผู้ฝ่าฝืนได้เป็นอย่างดี เพราะเมื่อจะมีการตรวจสอบบัญชีก็อาจเหตุผลนี้ดีกว่าที่จะไปดิ้นข้อหาอื่นซึ่งมีโทษจำคุกได้ เช่นการลงรายการเท็จ ละเว้นการลงรายการหรือการจงใจให้สูญหาย เนื่องจากการจงใจให้สูญหายเป็นสิ่งที่พิสูจน์ได้ยาก ถ้าไม่ใคร่ระบุไว้ในกฎหมายให้ชัดแจ้ง เช่นถ้าไม่กำหนดว่าการแจ้งสูญหายล่าช้ากว่ากำหนดเป็นการจงใจทำให้สูญหายแล้ว ก็จะเป็นการยากที่จะพิสูจน์ว่าการสูญหายนั้นจงใจหรือไม่ เพราะว่าการที่จะถือว่ามีเอกสารติดตัวไปแล้วสูญหายเป็นเหตุผลที่เชื่อถือได้เพียงไรว่าไม่จงใจให้สูญหาย โดยปกติแล้วจะนำเอกสารและบัญชีออกนอกสถานที่ ประกอบธุรกิจไม่ได้ นอกจากการขออนุญาตกับสารวัตรบัญชีและได้รับอนุมัติแล้ว แต่การไม่ขออนุญาตนำเอกสารและบัญชีเก็บสถานที่อื่นจากสารวัตรบัญชีก็มีโทษปรับไม่เกินสองพันบาทเช่นกัน ซึ่งเมื่อมีความผิดสองสถาน คือการแจ้งการสูญหายล่าช้า และไม่ขออนุญาตเปลี่ยนสถานที่เก็บเอกสารและบัญชี จะมีความผิดเพียงโทษปรับไม่เกินสองพันบาท หรือลงโทษสถานละไม่เกิน 2,000 บาท เมื่อเปรียบเทียบโทษปรับกับค่าใช้จ่ายภาษีที่ประหยัดได้แล้ว จำนวนโทษปรับมีเสียงเล็กน้อยเท่านั้น นอกจากนี้ถึงแม้โทษปรับจะสูง เช่นการทำบัญชีเท็จ แต่ในทางปฏิบัติแล้วลงโทษปรับสูงสุดเพียง 3,000 บาทเท่านั้น

ปัญหาที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือ เนื่องจากการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ควบคุมยังไม่ทั่วถึง และผู้จัดทำบัญชีส่วนใหญ่ยังไม่ทราบถึงบทกำหนดโทษของการฝ่าฝืนกฎหมาย เพราะกฎหมายนี้ยังไม่แพร่หลายทั่วไป นอกจากนี้ธุรกิจส่วนใหญ่เข้าใจว่ามีบทกำหนดโทษเกี่ยวกับการทำบัญชีไม่ถูกต้องเพียงเฉพาะโทษปรับภาษีเท่านั้น

สรุปปัญหาได้ว่า บทกำหนดโทษยังไม่เพียงพอและวิธีการลงโทษต้องใช้ระยะเวลาอันจนทำให้คดีหมดอายุความ และการลงโทษในสถานเบาไม่ทำให้ผู้ฝ่าฝืนเกรงกลัว

ความเหมาะสมในการประสานงานกับกรมสรรพากร

บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลใช้กำไรสุทธิทางการบัญชีเป็นฐานในการคำนวณภาษี แต่เนื่องจากหลักการบัญชีที่ใช้สามารถยืดหยุ่นได้ตามความประสงค์ของผู้ทำบัญชี ดังนั้นประมวลรัษฎากรจึงมีบทบัญญัติเพื่อความคุ้มครองไม่ให้ธุรกิจหลบหลีกภาษีอากรหรือเปิดโอกาสให้มีการเลื่อนการชำระภาษีออกไปได้

บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้กำไรสุทธิทางการบัญชีต่างจากกำไรสุทธิในการคำนวณภาษีเงินได้ สรุปได้ 4 ประการคือ

1. เงินได้บางประเภทประมวลรัษฎากรยกเว้นไม่ต้องคำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี แต่หลักการบัญชีถือว่าเป็นรายได้ในบัญชีกำไรขาดทุน เช่น ดอกเบี้ย พันธบัตร รัฐบาล เงินปันผลและกำไรจากการขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ที่ได้รับยกเว้น

2. เงินได้บางประเภทประมวลรัษฎากรกำหนดให้ต้องนำมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ แต่ไม่ใช่ว่ารายได้ตามความหมายของหลักการบัญชี เช่น เงินค่าที่ส่งออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งจ้างจากสำนักงานใหญ่ ภาษาอังกฤษ ข้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ในเครือเดียวกันกับกิจการ

3. รายจ่ายบางประเภทประมวลรัษฎากรจำกัดให้หักเป็นรายได้เฉพาะบางส่วนหรือจะต้องปฏิบัติไปตามหลักเกณฑ์และวิธีที่กฎหมายกำหนดไว้ก่อน หรือรายจ่ายบางประเภทมิให้หักเป็นรายจ่ายเลย แต่ตามหลักการบัญชีถือว่าเป็นรายจ่ายได้ รายจ่ายดังกล่าวนี้บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ทรี เช่น ไม่ให้มีการสำรองรายจ่ายทุกประเภท การรับรองหรือบริการในส่วนเกินสมควร รายจ่ายที่มีลักษณะส่วนตัว รายจ่ายลาธารณบุคคลที่ไม่เกิน 1% ของกำไรสุทธิ เป็นต้น

4. รายจ่ายบางประเภทประมวลรัษฎากรถือว่าเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ แต่ตามหลักการบัญชีไม่ถือว่าเป็นรายจ่าย เช่น ผลขาดทุนที่ไม่เกิน 5 ปีภาษี เมื่อวิเคราะห์ข้อกำหนดของประมวลรัษฎากรและกฎหมายการบัญชีแล้วพบว่าข้อกำหนดส่วนใหญ่ในการจัดทำบัญชีสอดคล้องกัน เช่น การกำหนดกรอบระยะเวลาบัญชี การเก็บรักษาเอกสารประกอบการลงบัญชี แบบและข้อความที่จำเป็นในสมุดบัญชี เป็นต้น

ส่วนที่แตกต่างกันก็คือ หลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ที่กล่าวข้างต้น
เท่านั้น จึงเห็นได้ชัดหน่วยงานทั้งสองของรัฐคือ กรมสรรพากร และกรมทะเบียนการค้ามี
ความจำเป็นต้องประสานงานกันอย่างใกล้ชิด เพื่อควบคุมการทำบัญชีของธุรกิจให้ถูกต้อง
โดยควรมุ่งประเด็นการควบคุมการทำบัญชีไม่ให้ซ้ำกัน เพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระในการ
ตรวจสอบของกันและกัน เช่น กำหนดให้กรมทะเบียนการค้าควบคุมการทำบัญชีทั้งหมด
ส่วนกรมสรรพากรควบคุมรายการบัญชีเฉพาะที่จะทำให้เกิดความแตกต่างในการคำนวณ
ภาษีเงินได้ ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่กรมทะเบียนการค้าเมื่อตรวจสอบการทำบัญชีใน
ธุรกิจขนาดใหญ่ที่มีรายการบัญชีที่ทำให้เกิดความแตกต่างระหว่างกำไรในการคำนวณภาษี
เงินได้และกำไรสุทธิจากหลักการบัญชีเป็นจำนวนมากแล้ว ควรแนะนำให้ธุรกิจนั้นจัดทำ
บัญชีย่อยและรายละเอียดประกอบบัญชีย่อยของรายการบัญชีที่ทำให้เกิดความแตกต่างใน
การคำนวณกำไรไว้ต่างหาก เพื่อจะได้สะดวกในการปรับปรุงกำไรสุทธิจากหลักการ
บัญชีให้เป็นกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษี¹⁵

เนื่องจากกรมสรรพากรได้เริ่มดำเนินการตรวจสอบการทำบัญชีมานานกว่ากรม
ทะเบียนการค้า ผลงานการตรวจสอบของกรมสรรพากรในด้านการจัดทำบัญชีจึงมีมาก
และบ่อยครั้งที่กรมสรรพากรตรวจพบว่าธุรกิจบันทึกรายการบัญชีไม่ถูกต้อง แต่กรมสรรพากร
ก็มิได้ดำเนินการให้ธุรกิจนั้นแก้ไขรายการบัญชีให้ถูกต้อง คงเพียงแต่ทำการประเมินให้
ธุรกิจนั้นเสียภาษีถูกต้อง ซึ่งไม่เป็นการส่งเสริมให้ธุรกิจทำบัญชีให้ถูกต้องหลักเกณฑ์ที่ดี และ
นอกจากนี้กรมสรรพากรยังมีได้ติดต่อให้ทางเจ้าหน้าที่ของกองควบคุมบัญชีธุรกิจทราบถึง
การกระทำที่ผิดกฎหมายการบัญชีนั้น ซึ่งการกระทำดังกล่าวอาจมีความผิดถึงขั้นปลอมแปลง
แก้ไข ทำลายเอกสารประกอบการลงบัญชีให้ผิดจากข้อเท็จจริง ซึ่งมีโทษปรับไม่เกิน
30,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือทั้งปรับทั้งจำ

¹⁵ นวลศรี วงศ์ทางสวัสดิ์, "ปัญหาทางบัญชีเกี่ยวกับการกำหนดภาษีเงินได้นิติ
บุคคล," วารสารนักบัญชี, ปีที่ 22, เล่มที่ 3 (2514), หน้า 279.

แนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว กรมทะเบียนการค้าและกรมสรรพากรต้องร่วมกัน
หาทางลดความแตกต่างของหลักการกำหนดรายรับ และรายจ่ายที่ใช้คำนวณกำไรสุทธิทาง
การบัญชี และทางการคำนวณภาษีเงินได้ให้มัน้อยที่สุด เพื่อเป็นประโยชน์และสะดวกกับผู้
ทำบัญชีรวมทั้งผู้จัดเก็บภาษีด้วย และเป็นผลให้ธุรกิจต้องจัดทำบัญชีที่ถูกต้องมากขึ้น

ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่หน่วยงานของกรมทะเบียนการค้าจะต้องประสานงานกับ
กรมสรรพากร เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการควบคุมการจัดทำบัญชี อันจะเป็นผลดีโดยตรง
ต่อรัฐที่จะเก็บภาษีได้มากขึ้น