

สถานะทางกฎหมายของมาตรฐานการบัญชีไทย

The Legality of the Thai Accounting Standards: TASs

นเรศร์ เกษะประกร¹

Nares Kesaprakorn

บทคัดย่อ

บทความวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาประเด็นที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายบัญชีและมาตรฐานการบัญชีไทย โดยมีหัวข้อในการศึกษาเกี่ยวกับสถานะทางกฎหมายของมาตรฐานการบัญชีไทย (Thai Accounting Standards: TASs) เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีไทยนั้น ไม่มีรูปแบบเหมือนกับกฎหมายทั่วๆ ไป แต่นิติบุคคลโดยเฉพาะองค์กรธุรกิจต้องจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้แล้ว หากไม่การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยแล้วถือเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และจะอ้างว่าไม่ทราบไม่ได้ ดังนั้น การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย ต้องมีสภาพบังคับ (Sanction) หรือได้รับโทษตามกฎหมาย เพื่อให้ มาตรฐานการบัญชีไทยที่ประกาศใช้แล้วสามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ผลการศึกษาพบว่า กฎหมายกำหนดนิติบุคคลทุกประเภทมีหน้าที่จัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีไทยที่มีผลใช้บังคับแล้ว โดยมาตรฐานการบัญชีหมายถึง หลักการบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีของประเทศไทย (Thai Accounting Standards - TASs) ที่ออกโดยสภावิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นองค์กรที่มีอำนาจ ตามกฎหมายในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในประเทศไทย โดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีนั้นต้องลงรายการในบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่ได้มีการกำหนดไว้ มีฉะนั้นผู้สอบบัญชีอนุญาตสามารถแสดง ความเห็นว่างบการเงินที่ตรวจสอบนั้นไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีได้ ถึงแม้ว่ามาตรฐานการบัญชีไทย ไม่มีลักษณะเป็นกฎหมายตามรูปแบบทั่วไป แต่การไม่จัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีไทยที่มีผลใช้บังคับแล้ว มีผลให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง 4 ประเภท ได้แก่ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี กรรมการ ผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชี ต้องได้รับโทษทางอาญาและโทษทางปกครอง ดังนั้น การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยจึงเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย อย่างไรก็ได้ การใช้มาตรฐานทางกฎหมายในการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีที่มี ประสิทธิภาพและประสิทธิผลเท่านั้น จึงจะเป็นปัจจัยสำคัญที่สามารถทำให้กิจกรรมมีการจัดทำและเปิดเผย รายงานทางการเงินที่ถูกต้อง ครบถ้วน ทันเวลา และไม่ทำให้ผู้มีส่วนได้เสียเข้าใจผิด

คำสำคัญ: สถานะทางกฎหมาย มาตรฐานการบัญชีไทย มาตรการทางกฎหมายในการบังคับใช้

ABSTRACT

This research article aims to explore the related issues in accounting law and accounting standards, with a special focus on the legality of Thai Accounting Standards-TASs due to lack of legal form like other laws. However, all legal entities were obligated to prepare and submit their financial statements according to accounting standards enforced. Not complying with the Thai Accounting Standards means not complying to the law, while

¹ อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์

School of Law, National Institute of Development Administration, email: nares.k@nida.ac.th

offering a “no knowledge” excuse is considered unacceptable. Hence, legal entities that did not arrange to have their accounting and reporting practices according to the Thai Accounting Standards (TAS) would be sanctioned or entitled to legal penalties, so that effective and efficient enforcement of Thai Accounting standards in Thailand. would be in practice.

The research found that the law has enforced all legal entities to conduct accounting process according to the Thai Accounting Standards-TAS issued by Association of Accounting, which has the legal authority to identify and maintain standards in accounting in Thailand. In the process, the responsible accounting officer is obligated to post the accounting process prescribed by Thai Accounting Standards-TASs. If any legal entity does not comply to the TASs, the auditor is permitted to endorse as “Financial statement is not valid,” by making comments that the financial statement do not comply with TASs. Although TASs has not been promulgated into law yet in Thailand, TASs has been enforced currently with four constituencies, including persons responsible to manage accounting duties, directors, accountant, and auditor. Failure to comply with TASs might be charged with criminal punishment and administrative penalties. Thus, failure to comply with TASs would be considered as “Failure to follow the law.” Hence, enforcing effective and efficient legal measures to manage according to TASs will certainly be significant factor to enhance a legal entity to conduct and disclose accounting with accuracy, completeness, in time, and not leading to misunderstanding amongst stakeholders.

Keywords: Legality, Thai Accounting Standards-TASs, Legal Measures in Implementing

บทนำ

จากการประเมินของ Asian Corporate Governance Association (ACGA) หรือที่เรียกว่า “CG Watch 2012: Market Rankings” ในเดือนกันยายน 2012 ซึ่งได้ประเมินเกี่ยวกับธรรษทกิจล หรือการกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance) ของประเทศไทยในภูมิภาคเอเชีย 11 ประเทศ รวมทั้งประเทศไทยด้วยนั้น ซึ่งให้เห็นว่าประเทศไทยมีจุดเด่น และได้คะแนนค่อนข้างสูงในหมวดการประเมินหมวดว่าด้วยการจัดทำบัญชีและการตรวจสอบ (IGAAP) โดยได้คะแนนเป็นอันดับที่สองร่วมกับมาเลเซีย โดยมีสิ่งคือปรัมมีคะแนนเป็นอันดับที่หนึ่ง

ผลการประเมินในระดับสากลดังกล่าว เห็นได้ชัดว่า การจัดทำบัญชีที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เช่น ผู้ถือหุ้น นักลงทุน ฯลฯ ได้ทราบถึงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน กระแสเงินสด และสามารถวิเคราะห์ได้하기จการที่นำเสนอจะบันทึกมีสภาพคล่องหรือไม่ มีความสามารถในการ

หาเงินสด ในการทำกำไร ในการชำระหนี้ อัตราผลตอบแทนเงินปันผล ประสิทธิภาพการใช้ทรัพย์สินเพื่อทำกำไร เป็นอย่างไร รวมทั้งการให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันที่กิจการจะต้องจ่ายเงินสดในอนาคต และข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคตด้วย

มาตรฐานการบัญชีไทย (Thai Accounting Standards; TASs) มีแหล่งที่มาจากการที่สำคัญ ได้แก่ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 พระราชบัญญัติ วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย หรือ米国 ที่ได้พัฒนารูปแบบขึ้นด้วยตนเองเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IASs/IFRSs) (Deloitte, 2008)

ทั้งนี้ การกำกับดูแลให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยอย่างถูกต้องและครบถ้วนนี้เป็นความรับผิดชอบ

ขององค์กรที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ สาขาวิชาพัฒนา สำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

บทความวิจัยนี้มุ่งหมายที่จะศึกษากฎหมายบัญชีและมาตรฐานการบัญชีไทยโดยมีหัวข้อในการศึกษาดังนี้

- เพื่อศึกษาถึงกฎหมายที่เกี่ยวกับการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไทย (Thai Accounting Standards: TASs)
- เพื่อศึกษาถึงบทบาทหน้าที่ของสาขาวิชาพัฒนา ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการกำหนดและประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีไทย
- เพื่อศึกษาถึงกระบวนการจัดทำและเปิดเผยงบการเงินของกิจการให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทยที่กำหนด
- เพื่อศึกษาถึงสถานะทางกฎหมายของมาตรฐานการบัญชีไทย (TASs) และกรณีศึกษาในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อให้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

วิธีการศึกษา

เป็นการศึกษาวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยอาศัยข้อมูลจากตำราหนังสือ วารสาร ตัวบทกฎหมาย รายงานวิจัย และสิ่งพิมพ์อื่นที่เกี่ยวข้อง มาตรฐานการบัญชีไทย ทั้งภาษาไทยและต่างประเทศ และวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการศึกษามาสรุป (Descriptive and Analytical Method) แล้วนำมารีบเรียงเรียง และเสนอแนะแนวความคิดและหลักการที่เหมาะสมต่อไป

- ความหมายความสำคัญ กฎหมาย และองค์กรที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีไทย (Thai Accounting Standard: TASs)

ความหมายมาตรฐานการบัญชีไทยจะต้องเป็นไปตามกฎหมายบัญชีและมาตรฐานการบัญชีไทยสองฉบับ ซึ่งต้องใช้ประกอบกัน ได้แก่ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และพระราชบัญญัติสาขาวิชาพัฒนา บัญชี พ.ศ. 2547 ดังจะได้กล่าวต่อไป

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เป็นกฎหมายที่กำหนดถึงผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ผู้ทำบัญชี ชนิดของบัญชีที่

ต้องจัดทำ ข้อความและรายการที่ต้องมีในบัญชี ระยะเวลาที่ต้องลงในรายการบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน และบทกำหนดโทษ

ในขณะที่พระราชบัญญัติสาขาวิชาพัฒนา บัญชี พ.ศ. 2547 เป็นกฎหมายที่กำหนดความหมายของวิชาพัฒนา บัญชี และกำหนด มาตรฐานการบัญชี รวมทั้งมาตรฐานการสอบบัญชีและ มาตรฐานอื่นที่เกี่ยวกับวิชาพัฒนา บัญชี

1.1 ความหมายของมาตรฐานการบัญชีไทย

มาตรฐานการบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินมีความหมายที่กว้างกว่ามาตรฐานการบัญชี ดังนั้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่จำเป็นต้องเป็นเรื่องของ มาตรฐานการบัญชีเท่านั้น แต่หมายรวมถึงการตีความ มาตรฐานการบัญชี และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้วย²

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 4 ให้ ความหมายของมาตรฐานการบัญชีดังนี้

“มาตรฐานการบัญชี หมายความว่า หลักการบัญชี และวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือมาตรฐาน การบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

เมื่อพิจารณาถึงสาระสำคัญของพระราชบัญญัติ การบัญชี พ.ศ. 2543 ที่กำหนดให้นิติบุคคลทุกประเภทต้อง ลงรายการในบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี โดย กำหนดให้มาตรฐานการบัญชีหมายถึงหลักการบัญชีและวิธี ปฏิบัติทางบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีที่ กฎหมายกำหนด ดังนั้น ความหมายของมาตรฐานการบัญชี ไทยในปัจจุบัน จึงหมายถึงมาตรฐานการบัญชีและแนว ปฏิบัติทางการบัญชีของประเทศไทย (Thai Accounting Standards: TASs) ที่ออกโดยสาขาวิชาพัฒนา บัญชี พ.ศ. 2547 อำนาจตามพระราชบัญญัติสาขาวิชาพัฒนา บัญชี พ.ศ. 2547

² มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) ให้คำนิยามว่า มาตรฐานการรายงานทางการเงิน หมายถึง มาตรฐานและการ ตีความที่ออกโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีซึ่ง ประกอบด้วย

- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- มาตรฐานการบัญชี
- การตีความมาตรฐานการบัญชี
- การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

1.2 ความสำคัญของมาตรฐานการบัญชีไทย

เมื่อมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใดแล้ว กิจการต้องมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามโดยต้องจัดทำการเงิน ของกิจการให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีนั้น ทั้งนี้ อาจ ทำให้กิจการได้รับผลกระทบในหลายๆ ด้าน ได้แก่ ด้านผล ประกอบการ ฐานะการเงิน ด้านการเปิดเผยข้อมูล และด้าน รายการและข้อบัญชีในการแสดงงบการเงิน

ตัวอย่างของมาตรฐานการบัญชีที่มีผลกระทบต่อผล ประกอบการหรือฐานะการเงินต่อกิจการ ได้แก่ มาตรฐาน การบัญชีไทย ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์พนักงาน (ปรับปรุง 2555) ซึ่งกำหนดให้บริษัทรับรู้ผลประโยชน์ที่ ให้กับพนักงานเป็นค่าใช้จ่ายก็ต่อเมื่อได้รับบริการจ้างงาน จากพนักงานแล้ว โดยบริษัทจะต้องประเมินและบันทึก หนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานเนื่องจาก เกษียณอายุ (ได้แก่ ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน ผลประโยชน์หลังออกจากงาน และผลประโยชน์ระยะยาว อื่นของพนักงาน ผลประโยชน์เมื่อถูกเลิกจ้าง) โดยใช้การ คำนวณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ทั้งนี้ มาตรฐานการ บัญชีฉบับนี้ได้อនุญาตให้บริษัทเลือกบันทึกประมาณการ หนี้สินผลประโยชน์พนักงานดังกล่าวได้ 4 ทางเลือก ได้แก่

- (1) บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน
- (2) รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายใน ระยะเวลา 5 ปี
- (3) บันทึกในกำไร(ขาดทุน)สะสมต้นปี ณ วันที่ 1 มกราคม 2554
- (4) ปรับงบการเงินย้อนหลัง (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8)

ตัวอย่าง บริษัท A และบริษัทย่อย ได้นำมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้โดยคำนวณประมาณการเกี่ยวกับ หนี้สินผลประโยชน์พนักงานหลังออกจากงานตาม พ.ร.บ. คุ้มครองแรงงานและระเบียบการเกษียณอายุพนักงานของ บริษัทจากข้อสมมติฐานทางคณิตศาสตร์ประกันภัย ณ วัน สิ้นรอบระยะเวลาการรายงานด้วยวิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ ประมาณการไว้ ซึ่งเป็นการประมาณการจากมูลค่าปัจจุบัน ของกระแสเงินสดของผลประโยชน์ที่คาดว่าจะต้องจ่ายในอนาคตโดยคำนวณบนพื้นฐานของข้อสมมติฐานทาง คณิตศาสตร์ประกันภัย ได้แก่ เงินเดือนพนักงาน อัตราการ ลาออก อัตราณรณะ อายุงาน และปัจจัยอื่นๆ ทั้งนี้ บริษัท A และบริษัทย่อยได้เลือกรับรู้ต้นทุนบริการในอดีตโดยการ

ปรับปรุงกำรส幺 ณ วันที่ 1 มกราคม 2554 (มาตรฐาน การบัญชีฉบับนี้เริ่มมีผลใช้บังคับ) ทำให้เกิดผลกระทบต่องบ การเงิน กล่าวคือ ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของ พนักงานหลังออกจากงานจะเพิ่มขึ้นในงบการเงินรวมและ งบการเงินเฉพาะกิจการ ในขณะที่กำรส幺ตั้งงวดจะลดลง

1.3 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี ไทย

ก่อนการประกาศใช้พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการออกมาตรฐานการบัญชี คือ คณะกรรมการการประกอบวิชาชีพบัญชี (กบช.) แต่ในทาง ปฏิบัติได้มอบให้สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีอุตสาห แห่งประเทศไทย เป็นผู้ออกมาตรฐานการบัญชี แต่ไม่มี บทลงโทษผู้ไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีแต่อย่างใด ในกรณีมาตรฐานการบัญชีไม่ครอบคลุมในเรื่องใด ให้ใช้ มาตรฐานการบัญชีและแนวทางปฏิบัติอื่นที่เกี่ยวข้องของ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASs) และมาตรฐานที่ออกโดย American Institute of Certified Accountants (AICPA) หรือ The Financial Accounting Standards Board (FASB) ของประเทศไทยรู้จอมริกา เป็น แนวทางตามลำดับอ้างอิง (อังครัตน์ เพรียบจริยวัฒน์, 2545)

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 กำหนดให้ ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชน จำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และ กิจการร่วมค้าตามประมวลรัชฎากร รวมทั้งบุคคลธรรมดा หรือห้างหุ้นส่วนที่มิได้จดทะเบียนที่ประกอบธุรกิจใน ประเทศไทยที่รัฐมนตรีประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็น ผู้ที่ต้องจัดทำบัญชี ได้แก่

(1) ประกอบธุรกิจเป็นผู้ผลิต ผู้จำหน่าย ผู้นำเข้า หรือ ผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือผู้ส่งออกไปนอก ราชอาณาจักร ซึ่งสินค้าประเภทสถาบันเสียงเพลง แบบวีดีทัศน์ และแผ่นซีดี

(2) ประกอบธุรกิจ โรงงานแปรสภาพ แกะสลัก และการทำหัตถกรรมจากجاช้าง การค้าปลีกการค้าส่งชาช้าง และผลิตภัณฑ์ชาช้าง

ทั้งนี้ งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดง ความเห็นโดยผู้สอบบัญชีอุตสาห วันแต่งงบการเงินของผู้มี หน้าที่ต้องจัดทำบัญชีนั้นเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ตั้งขึ้น

ตามกฎหมายไทยที่มีทุน สินทรัพย์ หรือรายได้ รายการได้รายการหนึ่งหรือทุกรายการ ไม่เกินที่กำหนดโดย กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจดให้บการเงินได้รับ การตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีอนุญาต พ.ศ. 2544³

1.4 องค์กรที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีไทย

1.4.1 สถาบันการบัญชีไทย (The Federation of Accounting Professions: FAP)

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เป็นกฎหมายที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความหมายของวิชาชีพบัญชี และกำหนดมาตรฐานการบัญชี รวมทั้งมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี โดยกำหนดให้สถาบันการบัญชี เป็นองค์กรที่มีอำนาจในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในประเทศไทย โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 7 มาตรา 33 และมาตรา 34 โดยมีขั้นตอนในการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีไทยดังนี้

(1) แต่งตั้งคณะกรรมการดำเนินการร่าง มาตรฐานการบัญชีและเสนอร่างมาตรฐานการบัญชีต่อ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี

(2) คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีจัดทำ ร่างมาตรฐานการบัญชีเพื่อดำเนินการรับฟังความคิดเห็น จากผู้ที่เกี่ยวข้อง (Public Hearing) จนได้ข้อสรุป

(3) คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีประชุม พิจารณาและอนุมัติร่างมาตรฐานการบัญชีแล้วให้เสนอร่าง มาตรฐานการบัญชีต่อคณะกรรมการกลั่นกรองการบัญชี

³ กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจดให้บการเงินได้รับ การตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีอนุญาต พ.ศ. 2544 ข้อ 1 กำหนดว่า ผู้มีหน้าที่จดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สินทรัพย์ และรายได้ ทุกรายการ ไม่เกินจำนวนที่กำหนดได้รับต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องจดให้บ การเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต

1) หุ้นห้าล้านบาท
2) สินทรัพย์รวมสามล้านบาท
3) รายได้รวมสามล้านบาท
อย่างไรก็ได้ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกรมสรรพากรก็ต้องมีผู้สอบ บัญชีภาษีอากรโดยไม่ได้รับการยกเว้น

(4) หลังจากคณะกรรมการกลั่นกรองการบัญชีได้ตรวจสอบและให้ความเห็นแล้ว ให้เสนอร่าง มาตรฐานการบัญชีต่อสถาบันการบัญชี เพื่อนุมัติและเสนอ ต่อคณะกรรมการการกำกับดูแลวิชาชีพบัญชีเพื่อให้ความเห็นชอบ

(5) หลังจากคณะกรรมการการกำกับดูแล วิชาชีพบัญชีได้ให้ความเห็นชอบแล้ว ให้นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนั้นลงประกาศในราชกิจจานุเบกษาเพื่อให้มีผลใช้ บังคับ⁴

1.4.2 องค์กรอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้ มาตรฐานการบัญชี

นอกเหนือจากสถาบันการบัญชีที่มีอำนาจ โดยตรงในการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีแล้ว ใน การศึกษาพบว่ายังมีองค์กรหรือหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับ การบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีได้แก่

(1) กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 หลามมาตรา เช่น มาตรา 7 มาตรา 8 มาตรา 11 มาตรา 14 มาตรา 40 ได้มอบ

⁴ มาตรา 7 สถาบันการบัญชีมีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

- (1) ส่งเสริมการศึกษา การอบรม และการวิจัยเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี
- (2) ส่งเสริมความสามัคคีและพัฒนากิรติของสมาชิก จัดสวัสดิการ และการสงเคราะห์ระหว่างสมาชิก
- (3) กำหนดมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และ มาตรฐานอื่นที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี
- (4) กำหนดจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- (5) รับข้อเสนอแนะในการประ同胞วิชาชีพบัญชี ออกใบอนุญาต พักใช้ หรือเพิกถอนใบอนุญาตผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- (6) รับรองปริญญาหรือประกาศนียบัตรในวิชาการบัญชีของสถาบัน การศึกษาต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการรับสมัครเป็นสมาชิก
- (7) รับรองความรู้ความชำนาญในการประ同胞วิชาชีพบัญชี
- (8) รับรองหลักสูตรการฝึกอบรมเป็นผู้ชั้นนำภูมิภาค และการศึกษา ต่อเนื่องในด้านต่างๆ ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- (9) ควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของสมาชิกและผู้เข้า ห้องเรียนอันเกี่ยวกับการประ同胞วิชาชีพบัญชีให้ถูกต้องตาม จรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี
- (10) ช่วยเหลือ แนะนำ เผยแพร่ และให้บริการวิชาการแก่ประชาชน เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี
- (11) ออกข้อบังคับสถาบันการบัญชี

อำนาจจังหวัฒนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์ หรืออธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้ามีอำนาจจากกฎหมายกระทรวงหรือประกาศกำหนดหลักเกณฑ์ปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีได้⁵

(2) สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ซึ่งมีอำนาจหน้าที่วางแผนนโยบายการส่งเสริมและพัฒนา ตลอดจนการกำกับดูแลในเรื่องหลักทรัพย์ โดยอำนาจดังกล่าวรวมถึงการออกระเบียบข้อบังคับ ประกาศ คำสั่ง หรือข้อกำหนดตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ โดยเฉพาะการใช้มาตรการทางกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วโลก รวมทั้งการสอบบัญชี

อนุบัญญติที่อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่สำคัญ ได้แก่ ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนฉบับที่ ทจ. 11/2552 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะทางการเงินและการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ข้อ 7 (4) กำหนดให้การจัดทำและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่ใช้บังคับกับบริษัทมหาชนจำกัด

“การจัดทำและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่ใช้บังคับกับบริษัทมหาชนจำกัด ทั้งนี้ ในการนี้ที่การจัดทำหรือการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องใดไม่มีมาตรฐานการบัญชีไทยครอบคลุมถึงให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ระบุรายการน้อยไปโดยบัญชีที่ใช้ปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีรายการนั้น และคำอธิบายว่า น้อยไปโดยการบัญชีดังกล่าวเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีได้”

(3) ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ติดตามฐานะการเงินและการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียน ตลอดจนดูแลคุณสมบัติในการดำรงสถานะเป็นบริษัทจดทะเบียนเพื่อพิจารณาดำเนินการกับบริษัทจดทะเบียนที่ประสบปัญหาการดำเนินงาน และดำเนินการกับบริษัทจดทะเบียนที่ฝ่าฝืนหรือขาดคุณสมบัติในการเป็นบริษัทจดทะเบียนตามแนวทางที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนด เพื่อให้บริษัทจดทะเบียนเป็นบริษัทที่มีคุณภาพ มีระบบการบริหารงานและการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งจะเป็นการเสริมสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ลงทุนทั่วไปในตลาดหลักทรัพย์ โดยต้องจัดทำและส่งงบการเงินให้ถูกต้อง หากมีการฝ่าฝืนหรือละเลยไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดโดยบริษัทหรือผู้บริหาร ก็จะดำเนินการตามขั้นตอนตั้งแต่การตักเตือน ขึ้นเครื่องหมายเตือนผู้ลงทุน ดำเนินต่อสาธารณชน และรายงานต่อกำนักระดับ กลต. รวมทั้งการเพิกถอนหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียน⁶

2. แนวปฏิบัติทางบัญชีของสถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์ของธนาคารแห่งประเทศไทย

ในการดำเนินธุรกิจของสถาบันการเงินจำเป็นต้องมีนโยบายการบัญชีและการปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี เช่นเดียวกับนิติบุคคลอื่นๆ เพื่อให้การแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลมีความเพียงพอและโปร่งใส โดยไม่มีการละเว้นการบันทึกรายการ หรือการตักแต่งบัญชี เพื่อปกปิด หรือไม่แสดงฐานะทางการเงินที่ถูกต้องตามความเป็นจริง อันอาจจะทำให้นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินโดยทั่วไปเข้าใจผิด ตัดสินใจผิดพลาด และเกิดความเสียหาย

⁵ 1. กฎหมายว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีอนุญาต พ.ศ. 2544
2. ประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ลงวันที่ 28 กันยายน 2554
เรื่องกำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2554
3. ประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ลงวันที่ 6 มกราคม 2555
เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการในการยื่นงบการเงิน พ.ศ. 2555

⁶ ข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ลงวันที่ 22 มกราคม 2544 เรื่องการจัดทำและส่งงบการเงินและรายการเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียน พ.ศ. 2544 ข้อมูลสำคัญที่บริษัทจดทะเบียนต้องจัดทำและส่งให้ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

- (1) งบการเงินรายไตรมาสที่ผู้สอบบัญชีได้สอบทานแล้ว
- (2) งบการเงินประจำงวดการบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบและแสดงความเห็นแล้ว
- (3) แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี
- (4) รายงานประจำปีที่เสนอต่อผู้ถือหุ้น

ในที่สุด⁷ แต่เนื่องจากการดำเนินธุรกิจของสถาบันการเงินมีลักษณะเฉพาะที่อาจแตกต่างกับการดำเนินธุรกิจของนิติบุคคลอื่นๆ ธนาคารแห่งประเทศไทยจึงมีความจำเป็นต้องกำหนดหลักเกณฑ์ทางบัญชีเพื่อให้สถาบันการเงินปฏิบัติไปในแนวทางเดียวกัน เพิ่มเติมจากที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสาขาวิชาชีพบัญชีในกรณีปกติ (ประกาศธนาคารแห่งประเทศไทยที่ สนส. 21/2555 เรื่อง ข้อกำหนดเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีของสถาบันการเงิน)

3. มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards-IFRSs)

รายงานของธนาคารโลกเรื่องการประเมินการปฏิบัติตามมาตรฐานสากลด้านบรรษัทภิบาล (The Corporate Governance Report of the Observance of Standards and Codes: CG ROSC) ฉบับเดือนกรกฎาคม ปี 2556 ได้ประเมินบรรษัทภิบาลตลาดทุนไทยพบว่า ตลาดทุนไทยมีพัฒนาการที่ดีในการยกระดับบรรษัทภิบาลและเป็นผู้นำในภูมิภาคโดยได้คะแนนสูงในทุกเรื่องที่สำคัญ ซึ่งพัฒนาการดังกล่าววน้ำที่ได้สร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ลงทุน อีกทั้งยังเป็นการรักษาสิทธิของผู้ถือหุ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ถือหุ้นที่มีไว้ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ เพิ่มความเป็นมืออาชีพให้กับคณะกรรมการบริษัทและยกระดับความโปร่งใสของกิจการ อย่างไรก็ได้ตลาดทุนไทยยังสามารถปรับปรุงการดำเนินการด้านบรรษัทภิบาลได้อีกหลายด้านเพื่อให้ทัดเทียมสากลมากยิ่งขึ้น เช่น การเน้นการให้บริษัทจดทะเบียนปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีตามมาตรฐานสากล อย่างเต็มรูปแบบ และเปิดเผยข้อมูลให้ครบถ้วนรวมทั้งข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน

หลายปีที่ผ่านมา ได้มีกระแสผลักดันจากองค์กรทั้งในต่างประเทศและภายในประเทศไทย ได้แก่ ธนาคารโลก กองทุนการเงินระหว่างประเทศ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์

และตลาดหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยรวมทั้งตลาดทุนในต่างประเทศ ให้สาขาวิชาชีพบัญชีดำเนินการพัฒนามาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานวิชาการบัญชี จึงได้จัดทำ มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standard: IFRS) โดยเริ่มต้นจากประกาศของสาขาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 12/2552 ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2552 เรื่องการจัดเลขระบุฉบับมาตรฐานการบัญชีของไทยให้ตรงตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ถือเป็นจุดเริ่มต้นของการปรับมาตรฐานการบัญชีไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีสากล

การปรับมาตรฐานการบัญชีไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนั้น สาขาวิชาชีพบัญชีฯ ได้แยกมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็น 2 ประเภท ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (IFRS for PAEs – Publicly Accountable Entities) เช่น บริษัทมหาชน์จำกัด และมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (IFRS for NPAEs: Non-Publicly Accountable Entities)⁸ เช่น บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด นิติบุคคลต่างประเทศ กิจการร่วมค้า เป็นต้น

กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้ไม่ได้ปรับเปลี่ยน มาตรฐานการบัญชีไปสู่ IFRS แล้วย่อมทำให้ตัวบริษัทถูกตลาดหลักทรัพย์ลงโทษ หุ้นถูกพักการซื้อขาย และโทษปรับทางอาญา ส่วนกรรมการบริษัทมีความผิดและโทษทางอาญา ถึงขั้นจำคุกสูงสุดถึงสิบปี และปรับตั้งแต่ห้าแสนถึงหนึ่งล้านบาท รวมทั้งผู้ทำบัญชีของบริษัท ต้องถูกลงโทษทางบริหารโดยกรรมพัฒนาธุรกิจการค้า และสาขาวิชาชีพบัญชี ตามลำดับ

⁷ พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 มาตรา 66 บัญญัติว่า “ให้สถาบันการเงิน จัดทำบัญชีเพื่อแสดงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริง โดยถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสถาบันนวัตวิชาชีพที่หน่วยราชการที่เกี่ยวข้องให้ความเห็นชอบและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด”

⁸ ตามประกาศสาขาวิชาชีพบัญชีฯ ฉบับที่ 20/2554 เรื่องมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ได้ลังประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว เมื่อวันที่ 6 พฤษภาคม 2554 ได้กำหนดคำนิยามคำว่า “กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities: NPAEs)”

4. มาตรฐานการบัญชีไทยมีสถานะเป็นกฎหมาย หรือไม่มีสภาพบังคับทางกฎหมายจะเป็นอย่างไร

4.1 สถานะทางกฎหมายของมาตรฐานการบัญชี ไทย (TAS)

พิจารณาตามลักษณะทั่วไปและรูปแบบของกฎหมาย มาตรฐานการบัญชีไทยไม่มีลักษณะเป็นตัวบทกฎหมาย แต่การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยนั้น เป็นความผิดและได้รับโทษตามกฎหมาย เนื่องจากตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 7(3) และ มาตรา 34 สาขาวิชาชีพบัญชีฯ มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี

4.2 สภาพบังคับทางกฎหมายหากไม่ปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชี

4.2.1 ผู้สอบบัญชีอุปนิสัยต้องแสดง ความเห็นต่อองค์การเงินที่ตรวจสอบ

ในกรณีที่การจัดทำงบการเงินไม่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบ ทั้งนี้ รายงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าวมี 4 ประเภท ดังนี้

(1) รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข หมายความว่า งบการเงินนั้นจัดทำขึ้นถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี

(2) รายงานแบบมีเงื่อนไข หมายความว่า ผู้สอบบัญชีพบว่า มีความไม่แน่นอนอย่างมีสาระสำคัญ เกี่ยวกับการรับรู้รายการที่เกิดขึ้นหรือการกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินหรือการที่บริษัทมีการเปลี่ยนแปลงในนโยบายการบัญชีที่ใช้

(3) รายงานแบบไม่ถูกต้อง หมายความว่า งบการเงินที่ตรวจสอบนั้นไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ถูกต้อง

(4) รายงานแบบไม่แสดงความเห็นต่อองค์การเงิน หมายความว่า ผู้สอบบัญชีไม่สามารถแสดงความเห็นต่อองค์การเงินที่ตรวจสอบ เนื่องจากไม่มีข้อมูลเพียงพอหรือถูกจำกัดขอบเขตในการแสดงความเห็น (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548)

4.2.2 ผู้ที่ต้องรับผิดชอบหากไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี

บุคคลที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชีไทยมีอยู่สี่ฝ่าย ได้แก่ ผู้มีหน้าที่

จัดทำบัญชีกรรมการ และผู้ทำบัญชี รวมทั้งผู้สอบบัญชี ดังนั้น หากไม่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้แล้วก็ต้องได้รับโทษตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

(1) พระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมและมูลนิธิ พ.ศ. 2499 มาตรา 18 มาตรา 25 และ มาตรา 28 กำหนดให้บริษัทจำกัดและกรรมการของบริษัท หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของบริษัทนั้นต้องถูกปรับระหว่างสองหมื่นบาทถ้วนห้าหมื่นบาท⁹

(2) พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 11 และมาตรา 30-32 ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ต้องจัดทำงบการเงินและยื่นงบการเงินดังกล่าวต่อสำนักงานกลางบัญชีหรือสำนักงานบัญชีประจำห้องที่ภายในห้าเดือนนับแต่วันปิดบัญชีตามมาตรา 10 สำหรับกรณีของบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชน์จำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้ยื่นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่งบการเงินนั้นได้รับอนุมัติในที่ประชุมใหญ่ ทั้งนี้ เว้นแต่มีเหตุจำเป็นทำให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจพิจารณาสั่งให้ขยายหรือ

⁹ มาตรา 18 บริษัทจำกัดได้

(1) ไม่ทำบัญชีงบดุลตามมาตรา 1196 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(2) ไม่จัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบดุล ไม่นำบัญชีงบดุลเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ ไม่ส่งสำเนางบดุล หรือไม่สำเนางบดุลตามมาตรา 1197 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือ

มาตรา 25 ในกรณีที่บริษัทจำกัดได้กระทำความผิดตามมาตรา 7 ถึงมาตรา 24 กรรมการของบริษัทนั้น หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของบริษัทนั้น ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท

มาตรา 28 กรรมการได้ของบริษัทจำกัด

(1) ไม่ส่งสำเนางบดุลตามมาตรา 1199 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(2) ไม่จัดให้มีบัญชีตามมาตรา 1206 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือ

(3) ไม่จัดให้จดบันทึก หรือไม่เก็บรักษาสมุดตามมาตรา 1207 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท

เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีได้ หากฝ่ายใดต้องระหว่างโทษปรับระหัวงหัวพันบาทถึงห้าหมื่นบาท

(3) พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 46 มาตรา 49(3), (4) และมาตรา 70 กำหนดโทษสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่น มิโทษทั้งโทษทางปกครองและโทษาภูมิภาคไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

(4) พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มาตรา 56 และมาตรา 247 กำหนดให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตามมาตรา 32 มาตรา 33 หรือมาตรา 34 จัดทำและส่งงบการเงินและรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทต่อสำนักงานและตามมาตรา 274 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ฯ กำหนดว่าหากบริษัทจดทะเบียนไม่นำส่งหรือนำส่งรายงานตามมาตรา 56 และมาตรา 57 ล่าช้าต้องระหว่างโทษปรับไม่เกิน 100,000 บาท และปรับอีกไม่เกินวันละ 3,000 บาท ตลอดเวลาที่ยังมิได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง

5. กรณีศึกษาเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย: กรณีศึกษาบริษัทปิกนิก จำกัด (มหาชน)

ข้อเท็จจริง

เมื่อวันที่ 30 มิถุนายน 2548 สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้กล่าวโทษต่อกรรมการสอบสวนคดีพิเศษเพื่อขอให้พิจารณาดำเนินการต่อไป กรณีนายรัชชานนท์ ลาภวิสุทธิสิน และนางสาวสุภารา ลาภวิสุทธิสิน ผู้บริหารจัดทำเอกสารและบัญชีเกี่ยวกับการทำสัญญาและการรับรู้รายได้ซึ่งบันทึกการให้เช่าถังแก๊ส ปรากฏตามงบการเงินประจำปี 2547 ไม่ถูกต้องรวมทั้งการกระทำผิดต่อหน้าที่โดยทุจริตเกี่ยวกับการให้กู้ยืมเงินจำนวน 85 ล้านบาท แก่นิติบุคคล 2 รายอันเป็นผลจากการตรวจสอบส่วนหนึ่งเสร็จแล้ว โดยมีประเด็นที่ ก.ล.ต. ต้องสอบสวนเพิ่มเติมต่อไป

ก.ล.ต. ได้ตรวจสอบพยานหลักฐานที่น่าเชื่อว่ารายการจะซื้อขายถังเปล่าสำหรับเก็บแก๊สขนาดใหญ่ และรายการสั่งซื้อถังแก๊สขนาดเล็ก เป็นรายการที่จัดทำขึ้นเป็นเหตุในการจ่ายเงินออกจากปิกนิก เพื่อประโยชน์ของอดีตผู้บริหารของบริษัทและบุคคลอื่น อันทำให้เอกสารหลักฐานและบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวไม่ถูกต้องไม่ตรงต่อความ

เป็นจริง และมีลักษณะเป็นการลวงบุคคลอื่น โดยน่าเชื่อว่าอดีตผู้บริหารของปิกนิก 2 ราย ได้แก่ (1) นายธีรัชชานนท์ ลาภวิสุทธิสิน ขณะดำรงตำแหน่งกรรมการผู้จัดการ และ (2) นางสาวสุภารา ลาภวิสุทธิสิน ขณะดำรงตำแหน่งรองกรรมการผู้จัดการ มีส่วนรู้เห็นและมีส่วนร่วมกระทำการดังกล่าว ซึ่ง ก.ล.ต. พิจารณาเห็นว่าเป็นการกระทำผิดหน้าที่โดยทุจริต เปียดบังทรัพย์สินของบริษัทเป็นของตนเองหรือบุคคลอื่น และแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบเพื่อตนเองหรือบุคคลอื่น ทำให้บริษัทได้รับความเสียหาย อันอาจเข้าข่ายเป็นการปฏิบัติฝ่าฝืนมาตรา 307 มาตรา 308 มาตรา 311 มาตรา 312 และมาตรา 315 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ประกอบมาตรา 83

วันที่ 14 ตุลาคม 2548 กรรมการสอบสวนคดีพิเศษมีความเห็นสั่งฟ้องนายรัชชานนท์ ลาภวิสุทธิสิน และนางสาวสุภารา ลาภวิสุทธิสินกับพวค ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดานะนิติบุคคลรวม 22 ราย ว่าร่วมกันกระทำการความผิดตามที่ ก.ล.ต. กล่าวโทษร้องทุกข์ เนื่องจากเห็นว่าพยานหลักฐานเพียงพอว่า ผู้ต้องหาดังกล่าวกระทำการความผิดฐานเป็นกรรมการของบริษัทมหาชนจำกัด โดยเป็นการกระทำการความผิดตามบทบัญญัติตามมาตรา 307 308 311 312 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และไม่รายงานงบการเงินให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการที่ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด ซึ่งกรรมการสอบสวนคดีพิเศษและพนักงานสอบสวน ได้ร่วมมีความเห็นเป็นเอกฉันท์ สั่งฟ้องผู้ต้องหาทั้ง 22 ราย ด้วยเหตุผลว่า ผู้ต้องหาที่เป็นบุคคลธรรมดานิติบุคคล 10 ราย ล้วนแต่เป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์และเกี่ยวข้องกับบริษัทปิกนิก โดยเป็นพนักงานในบริษัทปิกนิก มีหน้าที่ทำบัญชีรายรับรายจ่าย ตกแต่งตัวเลขทางบัญชี และยกย้ายถ่ายเทเงินของบริษัทไปเป็นของผู้บริหารในส่วนของผู้ต้องหาที่เป็นนิติบุคคล 12 ราย การสอบสวนพบว่าบริษัทบางแห่งได้จัดตั้งขึ้นมาโดยฯ โดยไม่ได้ประกอบกิจการจริง

ต่อมาสำนักงานอัยการสูงสุด โดยอัยการฝ่ายคดีพิเศษได้สั่งฟ้องผู้ต้องหาทั้ง 22 คน เป็นจำเลยต่อศาลอาญากรุงเทพใต้ตามความเห็นของกรรมการสอบสวนพิเศษและพนักงานสอบสวน

ในคำฟ้องระบุว่าระหว่างวันที่ 1 เมษายน - 1 กันยายน 2547 นายธีรัชชานนท์ และนางสาวสุภารา จำเลยที่ 1 และ 2 เป็นกรรมการผู้มีอำนาจกระทำการแทนบริษัทปิกนิก

จำเลยที่ 22 ร่วมกันทำสัญญาเข้าถังแก๊สกับจำเลยที่ 11-20 รวม 42 ฉบับ โดยคู่สัญญามิมีเจตนาให้มีผลผูกพันและปฏิบัติตามสัญญา เพื่อนำเงินค่าเช่าไปลงบัญชีเป็นรายได้ของจำเลยที่ 22 ทั้งที่ความจริงไม่ได้มีการเข้าถังแก๊ส และไม่มีการจ่ายเงิน ทั้งนี้ จำเลยที่ 1 และ 2 ร่วมกันกระทำหรือยินยอมให้กระทำการบันทึกรายได้ค่าเช่าแก๊สอันเป็นเท็จไม่ตรงกับความเป็นจริง เพื่อลงให้บุคคลใดๆ เชื่อว่าบริษัท ปิคนิค จำเลยที่ 22 มีรายได้สูงขึ้น สามารถนำไปจ่ายปันผลให้แก่นักลงทุนที่สนใจเข้ามาลงทุนกับปิคนิคจำเลยที่ 22 โดยมีการนำยอดรายได้ค่าเช่าถังแก๊สมาบันทึกในงบการเงินและยื่นต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ซึ่งไม่ตรงกับความเป็นจริง

อย่างไรก็ตาม เมื่อวันที่ 21 ธันวาคม 2549 ศาลอาญากรุงเทพใต้ ได้พิพากษายกฟ้อง โดยเห็นว่าเรื่องสัญญาเข้าถังแก๊สเพราะเห็นว่าพยานโจทก์ไม่มีหลักฐานเพียงพอที่จะหักล้าง อีกทั้งจำเลยได้นำคู่สัญญาผู้เช่าถังแก๊สขึ้นเบิกความพบว่า มีการทำสัญญาที่ระบุไว้ชัดเจนไม่มีเงื่อนไขข้อสงสัย

พนักงานอัยการได้ยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาศาลชั้นต้นดังกล่าวในคดีหมายเลขคดี ผบอ. 45/2550 ที่พนักงานอัยการ เป็นโจทก์ฟ้องนายธีรชานนท์ ลาภวิสุทธิสิน อดีตกรรมการผู้จัดการบริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) นางสาวสุภาพร ลาภวิสุทธิสิน รองกรรมการผู้จัดการบริษัทและพวกร่วมกันเป็นจำเลยที่ 1-22 ในความผิดตาม พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

ในที่สุดเมื่อวันที่ 22 กุมภาพันธ์ 2555 ศาลอุทธรณ์ได้กลับคำพิพากษาศาลชั้นต้นดังกล่าว โดยศาลอุทธรณ์ในคดีหมายเลขคดี ผบอ. 45/2550 มีคำพิพากษาลงโทษ บริษัทและผู้บริหารของบริษัท ปิคนิค จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ กรณีกระทำทุจริตด้วยการถ่ายโอนกำไรของบริษัทไปสู่บริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ที่มีความเกี่ยวโยงกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ โดยอาศัยบริษัทในเครือและการตกแต่งบัญชีเป็นเครื่องมือในการรับรู้รายได้และมูลค่าทรัพย์สินของบริษัทอันเป็นเท็จ ไม่ตรงต่อความเป็นจริง เพื่อลงให้บุคคลทั่วไปเชื่อว่าบริษัทมีรายได้สูงขึ้น สามารถนำไปจ่ายเงินปันผลให้แก่นักลงทุนที่สนใจเข้ามาลงทุนกับบริษัท

เมื่อพิเคราะห์ถึงเหตุผลสำคัญที่ศาลอุทธรณ์กลับคำพิพากษาศาลชั้นต้นแล้วเห็นว่า การทำสัญญาระหว่างปิคนิค กับโรงบรรจุแก๊ส 10 แห่ง นั้น เป็นสัญญาเช่าที่มีความผิดปกติ เมื่อโรงบรรจุแก๊ส 10 แห่ง มีสภาวะขาดทุน ไม่อาจกระจาย

ถังแก๊สไปยังลูกค้าอย่างทั่วถึง อีกทั้งการทำสัญญาเข้าถังกล่าว โรงบรรจุแก๊ส 10 แห่ง เป็นฝ่ายเสียเปรียบทางการค้า จากพยานหลักฐานโจทก์เชื่อว่า บริษัทปิคนิค ไม่ได้มีเจตนาทำสัญญาเข้าถังแก๊สกับโรงบรรจุแก๊ส 10 แห่ง อย่างแท้จริง เป็นการทำสัญญาเข้าอันเป็นเท็จ เพื่อตกแต่งบัญชีเพื่อลงบุคคลใดๆ การกระทำของนายธีรชานนท์ และนางสาวสุภาพร เป็นความผิดตามฟ้อง ขณะที่บุคคลและโรงบรรจุแก๊ส 10 แห่ง เป็นบริษัทในเครือญาติ และอยู่ในความควบคุมของนายธีรชานนท์ และนางสาวสุภาพร โดยบุคคลดังกล่าว มีอำนาจกระทำการแทนโรงบรรจุแก๊ส 10 แห่ง จึงมีความผิดฐานช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกแก่นายธีรชานนท์ และนางสาวสุภาพร

ศาลอุทธรณ์ยังวินิจฉัยว่า ปิคนิคส่งงบการเงินรายไตรมาสและงบการเงินประจำปี 2547 ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ออกให้ และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนกำหนดตามฟ้อง โดยศาลมเห็นว่า เมื่อปิคนิคไม่ได้ทำสัญญาเข้าถังแก๊สกับโรงบรรจุแก๊ส 10 แห่ง อย่างแท้จริง เมื่อกระทำไปเพื่อตกแต่งบัญชีของจำเลยที่ 22 ให้มีกำไรมากเพื่อลงคนทั่วไป โดยส่งงบการเงินประจำปี 2547 แก่ ก.ล.ต. ว่าในปี 2547 มีรายได้สูงถึง 7,350,500,000 บาท มีกำไร 178,440,072 บาท เมื่อการทำสัญญาเช่าไม่มีเจตนาที่จะผูกพันตามสัญญาเช่าจริง ปิคนิคจึงมีความผิดตามฟ้อง

ศาลอุทธรณ์จึงพิพากษาให้กรรมการผู้จัดการสองคนมีความผิดตาม พ.ร.บ. หลักทรัพย์ฯ พ.ศ. 2535 มาตรา 56(1) ถึง (3) ประกอบมาตรา 312 ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 91 ฐานเป็นกรรมการของบริษัทมหาชนจำกัด ร่วมกันทำหรือยินยอมให้ทำบัญชีหรือเอกสารของนิติบุคคลไม่ถูกต้อง ตรงต่อความเป็นจริงหรือเป็นเท็จ เพื่อลงบุคคลใดๆ เป็นความผิดหลายกรรมต่างกัน ลงโทษทั้งสองคน ทุกกรรมเป็นกรรมทั้งความผิด ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 91 ให้จำคุกกรรมการผู้จัดการหักห้ามลงบุคคล 6 ปี รวม 2 กระทง รวมจำคุกจำเลยที่ 1 และ 2 คนละ 12 ปี ส่วนบริษัท ปิคนิค จำกัด (มหาชน) มีความผิดตาม พ.ร.บ. หลักทรัพย์ฯ พ.ศ. 2535 มาตรา 56(1) ถึง (3) ประกอบมาตรา 274 วรรคหนึ่ง ฐานเป็นบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ไม่รายงานงบการเงินเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ออกให้ และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนดปรับบริษัทฯ จำนวน 1 แสนบาท

ผู้เขียนเห็นด้วยกับคำพิพากษาศาลอุทธรณ์เป็นอย่างยิ่งว่ากรรมการและผู้บริหารของบริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น

จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ สมควรต้องรับโทษอาญาเนื่องจากการทำทุจริตด้วยการ ถ่ายโอนกำไรของบริษัทไปสู่บริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ที่มี ความเกี่ยวโยงกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ โดยอาศัยบริษัทในเครือ และการตอกแต่งบัญชีเป็นเครื่องมือในการรับรู้รายได้และ มูลค่าทรัพย์สิน จึงเป็นการทุจริตโดยใช้วิธีการตอกแต่งบัญชี และได้จัดทำงบการเงินรายไตรมาสและงบการเงินประจำปี 2547 ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์เงื่อนไข และวิธีการที่ คณะกรรมการกำกับตลาดทุนกำหนด

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการบังคับใช้กฎหมายที่ถูกต้อง และเหมาะสมในกรณีบริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น (มหาชน) นี้เริ่มตั้งแต่ต้นทาง คือ สำนักงาน ก.ล.ต. กรมสอบสวนคดี พิเศษ สำนักงานอัยการสูงสุด และศาลยุติธรรม เป็น กระบวนการการร่วมกันใช้มาตรการทางกฎหมายเพื่อบังคับใช้ มาตรฐานการบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เนื่องจากเป็นกรณีศึกษาที่มีความซับซ้อนทั้งในด้านธุรกรรม และมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ผู้บริหารบริษัทถูก กล่าวโทษว่าได้จัดทำเอกสารและบัญชีของบริษัทอันเป็นเท็จ พร้อมกล่าวโทษผู้ที่เกี่ยวข้องอีกหลายรายเนื่องจากได้ให้ ความช่วยเหลือในการทำทุจริตดังกล่าว โดยบริษัทได้ทำ สัญญาและมีการรับรู้รายได้จากการให้เช่าถังแก๊สทำให้ รายได้และกำไรของบริษัทสูงกว่าความเป็นจริงมาก เพื่อให้ บุคคลทั่วไปเข้าใจว่าบริษัทมีรายได้เพิ่มขึ้น สามารถนำไป จ่ายเงินปันผลให้แก่นักลงทุนที่สนใจเข้ามาลงทุนกับบริษัท ของบริษัทอันเป็นเท็จ ไม่ตรงต่อความเป็นจริง เพื่อลงให้ บุคคลทั่วไปเชื่อว่าบริษัทมีรายได้สูงขึ้น สามารถนำไป จ่ายเงินปันผลให้แก่นักลงทุนที่สนใจเข้ามาลงทุนกับบริษัท ถือเป็นความเสียหายต่อเศรษฐกิจอันเป็นผลโดยตรงจากการ ทำทุจริตโดยการตอกแต่งบัญชี ดังนั้น หากไม่มีการปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้แล้วก็ต้องได้รับโทษตาม กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

บทสรุป

องค์กรธุรกิจจำเป็นต้องมีนโยบายการบัญชีและการ ปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี เพื่อให้การ แสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลมีความ เพียงพอและโปร่งใส โดยไม่มีการละเว้นการบันทึกรายการ หรือการตอกแต่งบัญชีเพื่อปกปิดหรือไม่แสดงฐานะทาง การเงินที่ถูกต้องตามความเป็นจริง อันอาจจะทำให้นักลงทุน

และผู้ใช้งบการเงินโดยทั่วไปเข้าใจผิด ตัดสินใจผิดพลาด และเกิดความเสียหายในที่สุด

งบการเงินที่จัดทำอย่างถูกต้อง มีการเปิดเผยข้อมูลที่ ครบถ้วน เหมาะสมและเป็นไปตามหลักการการบัญชีที่ รับรองทั่วไป โดยเฉพาะมาตรฐานการบัญชีไทยใหม่ฯ ที่ เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีสากล และมาตรฐานการ รายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) นับเป็นปัจจัย สำคัญในการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุนทั้งในและ ต่างประเทศ ทั้งนี้ การกำกับดูแลให้มีการปฏิบัติตามมาตรฐาน การบัญชีอย่างถูกต้องและครบถ้วน และมาตรการทาง กฎหมายในการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีที่มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ดังเช่นกรณีบริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) เป็นปัจจัยสำคัญที่จะสามารถทำให้กิจการมี การจัดทำและเปิดเผยรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง ครบถ้วน ทันเวลา และไม่ทำให้ผู้ถือหุ้นหรือนักลงทุนเข้าใจผิด

บรรณานุกรม

ก.ล.ต. แจ้งความแต่งบัญชี “2 บี๊ก” ปิคนิค ปันกำไรสูงเกิน จริง 178 ล. (2548, 1 กรกฎาคม). มติชนรายวัน, 1.
ช่าวเจาะ ประชาชาติฯ ทลายเครือข่าย “ปิคนิค”. (2548, 4 กรกฎาคม). ประชาชาติธุรกิจ, 2.
“ไขปริศนาธุรกรรม “ปิคนิค” กลการเงินหรือกลการเมือง?”. (2548, 6 มิถุนายน). มติชนรายวัน, 1.
คำพิพากษาศาลอุทธรณ์ในคดีหมายเลขดำ ผบอ.45/2550. (2550).
คำร้องทุกข์กล่าวโทษ 2 ผู้บริหาร. (2548, 2 กรกฎาคม).
มติชนรายวัน, 1.
จับตา “ปิคนิค” แจง กลต. ปมเครือข่ายโรงแก๊ส-อัคชญา ชี้ข้อมูลย?. (2548, 27 มิถุนายน). มติชนรายวัน, 1.
จำเลย “ปิคนิค” โต 3 เท่า ของจริงหรือภาพ “ลงดา”?”. (2548, 4 กรกฎาคม). มติชนรายวัน, 1.
ชำแหละธุรกรรม “ปิคนิค” ผู้สอบบัญชีตั้ง 7 ข้อสงสัย. (2548, 29 มิถุนายน). มติชนรายวัน, 1.
บริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน). (2547-2551).
งบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว. กรุงเทพฯ: ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น.
บริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน). (2548).
หนังสือรายงานประจำปี 2547. กรุงเทพฯ: ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น.

เปิดฐานะการเงิน “ปิกนิค” ครึ่งปี หนึ่ง 4,000 ล้านต้องจ่ายสิ้นปี เจรจาขอเมี้ยดหนี้ 3 ปี. (2548, 22 สิงหาคม). มติชนรายวัน, 1.

เปิดสายสัมพันธ์ 16 โรงแรม. (2548, 10 มิถุนายน). มติชนรายวัน, 1.

วสันต์ กาญจนมุคda. (2550). การตกลั่นงบกระแสเงินสด. วารสารเศรษฐศาสตร์และบริหารธุรกิจ, 2(1), 63-72.

สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย. (2554). โครงการศึกษาวิจัยเรื่องบัญหาการทุจริตคอร์รัปชันในวงการธุรกิจเอกชนไทยกับแนวทางแก้ไขและป้องกัน (รายงานฉบับสมบูรณ์). กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย.

อังครัตน์ เพรียบจิริยวัฒน์. (2545). บริษัทมหาชนกับการใช้มาตรฐานการบัญชีสากล. วารสารบริหารธุรกิจ, 94(1), 1-16.

อังครัตน์ เพรียบจิริยวัฒน์. (2549). มาตรฐานการบัญชีสาระสำคัญและตัวอย่างการนำไปใช้. กรุงเทพฯ: เจอสที พับลิชิ่ง.

อังครัตน์ เพรียบจิริยวัฒน์. (2555). กรณีศึกษาการตกลั่นงบการเงิน: บริษัท ปิกนิค คอร์ปปอเรชั่น จำกัด (มหาชน). NIDA Case Research Journal, 4(1), 57-70.

Asian Corporate Governance Association (ACGA). (2012). CG Watch 2012: Market Rankings.

Deloitte, (2008). IFRS and GAAP in the Kingdom of Thailand. In *GAAP differences in your pocket*. Bangkok: Deloitte.

Nobes, K. (1999). *International accounting and comparative financial reporting: Selected essays of christopher nobes*. Cheltenham, UK: Edward Elgar.

Techamontrikul, S., & Tienpasertkij, C. (2008). *IFRS and GAAP in the Kingdom of Thailand*. Bangkok: Deloitte Touche Tohmatsu Jaiyos.

World Bank. (2013). Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC). Retrieved February 9, 2014, from http://siteresources.worldbank.org/FINANCIALSECTOR/Resources/ROSC_Thailand_web.pdf



รองศาสตราจารย์นรรศร์ เกษะประกร สำเร็จการศึกษา Master of Laws (สาขาวิชากฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์) The University of Georgia, U.S.A. เคยเป็นอาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยกรุงเทพ เป็นระยะเวลา 30 ปี ปัจจุบันเป็นอาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ มีผลงานทางวิชาการ ประเกทงานวิจัย ได้แก่ Protection available to a U.S. Citizen who buys securities issued by foreigners: Relief in the U.S. for sales at home and abroad; Protection under U.K. and Thailand laws บทความวิชาการ ได้แก่ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ประเกทตรา ได้แก่ กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหนี้: บทเบ็ดเสร็จทั่วไป