

สถานะทางกฎหมายของมาตรฐานการบัญชีไทย

The Legality of the Thai Accounting Standards: TASs

นเรศร์ เกษะประกกร¹

Nares Kesaprakorn

บทคัดย่อ

บทความวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาประเด็นที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายบัญชีและมาตรฐานการบัญชีไทย โดยมีหัวข้อในการศึกษาเกี่ยวกับสถานะทางกฎหมายของมาตรฐานการบัญชีไทย (Thai Accounting Standards: TASs) เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีไทยนั้น ไม่มีรูปแบบเหมือนกับกฎหมายทั่วไป แต่นิติบุคคลโดยเฉพาะองค์กรธุรกิจต้องจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้แล้ว หากไม่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยแล้วถือเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และจะอ้างว่าไม่ทราบไม่ได้ ดังนั้นการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย ต้องมีสภาพบังคับ (Sanction) หรือได้รับโทษตามกฎหมาย เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีไทยที่ประกาศใช้แล้วสามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ผลการศึกษาพบว่า กฎหมายกำหนดนิติบุคคลทุกประเภทมีหน้าที่จัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีไทยที่มีผลใช้บังคับแล้ว โดยมาตรฐานการบัญชีหมายถึง หลักการบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีของประเทศไทย (Thai Accounting Standards - TASs) ที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นองค์กรที่มีอำนาจตามกฎหมายในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในประเทศไทย โดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีนั้นต้องลงรายการในบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่ได้มีการกำหนดไว้ มิฉะนั้นผู้สอบบัญชีอนุญาตสามารถแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ตรวจสอบนั้นไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีได้ ถึงแม้ว่ามาตรฐานการบัญชีไทยไม่มีลักษณะเป็นกฎหมายตามรูปแบบทั่วไป แต่การไม่จัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีไทยที่มีผลใช้บังคับแล้ว มีผลให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง 4 ประเภท ได้แก่ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี กรรมการ ผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชี ต้องได้รับโทษทางอาญาและโทษทางปกครอง ดังนั้น การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยจึงเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม การใช้มาตรการทางกฎหมายในการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเท่านั้น จึงจะเป็นปัจจัยสำคัญที่สามารถทำให้กิจการมีการจัดทำและเปิดเผยรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง 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

จากผลการประเมินของ Asian Corporate Governance Association (ACGA) หรือที่เรียกว่า “CG Watch 2012: Market Rankings” ในเดือนกันยายน 2012 ซึ่งได้ประเมินเกี่ยวกับบรรษัทภิบาล หรือการกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance) ของประเทศในภูมิภาคเอเชีย 11 ประเทศ รวมทั้งประเทศไทยด้วยนั้น ชี้ให้เห็นว่าประเทศไทยมีจุดเด่น และได้คะแนนค่อนข้างสูงในหมวดการประเมินหมวดว่าด้วยการจัดทำบัญชีและการตรวจสอบ (IGAAP) โดยได้คะแนนเป็นอันดับที่สองร่วมกับมาเลเซีย โดยมีสิงคโปร์มีคะแนนเป็นอันดับที่หนึ่ง

ผลการประเมินในระดับสากลดังกล่าว เห็นได้ชัดว่าการจัดทำบัญชีที่ดีมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เช่น ผู้ถือหุ้น นักลงทุน ฯลฯ ได้ทราบถึงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน กระแสเงินสด และสามารถวิเคราะห์ได้ว่ากิจการที่น่าเสถียรนั้นมีสภาพคล่องหรือไม่ มีความสามารถในการ

หาเงินสด ในทำกำไร ในการชำระหนี้ อัตราผลตอบแทนเงินปันผล ประสิทธิภาพการใช้ทรัพย์สินเพื่อทำกำไร เป็นอย่างไร รวมทั้งการให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาวะผูกพันที่กิจการจะต้องจ่ายเงินสดในอนาคต และข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคตด้วย

มาตรฐานการบัญชีไทย (Thai Accounting Standards; TASs) มีแหล่งที่มาจากหลายประการที่สำคัญ ได้แก่ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ได้พัฒนารูปแบบขึ้นด้วยตนเองจนเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IASs/IFRSs) (Deloitte, 2008)

ทั้งนี้ การกำกับดูแลให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยอย่างถูกต้องและครบถ้วนนั้นเป็นความรับผิดชอบ

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

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

บทความวิจัยนี้มุ่งหมายที่จะศึกษากฎหมายบัญชีและมาตรฐานการบัญชีไทยโดยมีหัวข้อในการศึกษาดังนี้

1. เพื่อศึกษาถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไทย (Thai Accounting Standards: TASs)
2. เพื่อศึกษาถึงบทบาทหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการกำหนดและประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีไทย
3. เพื่อศึกษาถึงกระบวนการจัดทำและเปิดเผยงบการเงินของกิจการให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทยที่กำหนด
4. เพื่อศึกษาถึงสถานะทางกฎหมายของมาตรฐานการบัญชีไทย (TASs) และกรณีศึกษาในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อให้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

วิธีการศึกษา

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

1. ความหมายความสำคัญ กฎหมาย และองค์กรที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีไทย (Thai Accounting Standard: TASs)

ความหมายมาตรฐานการบัญชีไทยจะต้องเป็นไปตามกฎหมายบัญชีและมาตรฐานการบัญชีไทยสองฉบับ ซึ่งต้องใช้ประกอบกัน ได้แก่ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ดังจะได้กล่าวต่อไป

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เป็นกฎหมายที่กำหนดถึงผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ผู้ทำบัญชี ชนิดของบัญชีที่

ต้องจัดทำ ข้อความและรายการที่ต้องมีในบัญชี ระยะเวลาที่ต้องลงในรายการบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน และบทกำหนดโทษ

ในขณะที่พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เป็นกฎหมายที่กำหนดความหมายของวิชาชีพบัญชี และกำหนดมาตรฐานการบัญชี รวมทั้งมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี

1.1 ความหมายของมาตรฐานการบัญชีไทย

มาตรฐานการบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินมีความหมายที่กว้างกว่ามาตรฐานการบัญชี ดังนั้นมาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่จำเป็นต้องเป็นเรื่องของมาตรฐานการบัญชีเท่านั้น แต่หมายรวมถึงการตีความมาตรฐานการบัญชี และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้วย²

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 4 ให้ความหมายของมาตรฐานการบัญชีดังนี้

“มาตรฐานการบัญชี หมายความว่า หลักการบัญชี และวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยกรณีนี้

เมื่อพิจารณาถึงสาระสำคัญของพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ที่กำหนดให้นิติบุคคลทุกประเภทต้องลงรายการในบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี โดยกำหนดให้มาตรฐานการบัญชีหมายถึงหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีที่กฎหมายกำหนด ดังนั้น ความหมายของมาตรฐานการบัญชีไทยในปัจจุบัน จึงหมายถึงมาตรฐานการบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีของประเทศไทย (Thai Accounting Standards: TASs) ที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

² มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) ให้คำนิยามว่า มาตรฐานการรายงานทางการเงิน หมายถึง มาตรฐานและการตีความที่ออกโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีซึ่งประกอบด้วย

1. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
2. มาตรฐานการบัญชี
3. การตีความมาตรฐานการบัญชี
4. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

1.2 ความสำคัญของมาตรฐานการบัญชีไทย

เมื่อมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใดแล้ว กิจการต้องมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามโดยต้องจัดทางการเงินของกิจการให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชานั้น ทั้งนี้ อาจทำให้กิจการได้รับผลกระทบในหลายๆ ด้าน ได้แก่ ด้านผลประกอบการ ฐานะการเงิน ด้านการเปิดเผยข้อมูล และด้านรายการและข้อบัญชีในการแสดงงบการเงิน

ตัวอย่างของมาตรฐานการบัญชีที่มีผลกระทบต่อผลประกอบการหรือฐานะการเงินต่อกิจการ ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์พนักงาน (ปรับปรุง 2555) ซึ่งกำหนดให้บริษัทรับรู้ผลประโยชน์ที่ให้กับพนักงานเป็นค่าใช้จ่ายก็ต่อเมื่อได้รับบริการจ้างงานจากพนักงานแล้ว โดยบริษัทจะต้องประเมินและบันทึกหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานเนื่องจากเกษียณอายุ (ได้แก่ ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน ผลประโยชน์หลังออกจากงาน และผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน ผลประโยชน์เมื่อถูกเลิกจ้าง) โดยใช้การคำนวณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้อนุญาตให้บริษัทเลือกบันทึกประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานดังกล่าวได้ 4 ทางเลือก ได้แก่

- (1) บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน
- (2) รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี
- (3) บันทึกในกำไร(ขาดทุน)สะสมต้นปี ณ วันที่ 1 มกราคม 2554
- (4) ปรับงบการเงินย้อนหลัง (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8)

ตัวอย่าง บริษัท A และบริษัทย่อย ได้นำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้โดยคำนวณประมาณการเกี่ยวกับหนี้สินผลประโยชน์พนักงานหลังออกจากงานตาม พ.ร.บ. คຸ້ມຄອງแรงงานและระเบียบการเกษียณอายุพนักงานของบริษัทจากข้อสมมติฐานทางคณิตศาสตร์ประกันภัย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานด้วยวิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ ซึ่งเป็นการประมาณการจากมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดของผลประโยชน์ที่คาดว่าจะต้องจ่ายในอนาคตโดยคำนวณบนพื้นฐานของข้อสมมติฐานทางคณิตศาสตร์ประกันภัย ได้แก่ เงินเดือนพนักงาน อัตราการลาออก อัตราการตาย อายุงาน และปัจจัยอื่นๆ ทั้งนี้ บริษัท A และบริษัทย่อยได้เลือกรับรู้ต้นทุนบริการในอดีตโดยการ

ปรับปรุงกำไรสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 2554 (มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เริ่มมีผลใช้บังคับ) ทำให้เกิดผลกระทบต่องบการเงิน กล่าวคือ ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานจะเพิ่มขึ้นในงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ในขณะที่กำไรสะสมต้นงวดจะลดลง

1.3 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีไทย

ก่อนการประกาศใช้พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการออกมาตรฐานการบัญชี คือ คณะกรรมการการประกอบวิชาชีพบัญชี (กบช.) แต่ในทางปฏิบัติได้มอบให้สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีอนุญาตแห่งประเทศไทย เป็นผู้ออกมาตรฐานการบัญชี แต่ไม่มีบทลงโทษผู้ไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีแต่อย่างใด ในกรณีมาตรฐานการบัญชีไม่ครอบคลุมในเรื่องใด ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีและแนวทางปฏิบัติอื่นที่เกี่ยวข้องของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASs) และมาตรฐานที่ออกโดย American Institute of Certified Accountants (AICPA) หรือ The Financial Accounting Standards Board (FASB) ของประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นแนวทางตามลำดับอ้างอิง (องค์กรนี้ เพรียวบริยวัฒน์, 2545)

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชน จำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร รวมทั้งบุคคลธรรมดาหรือห้างหุ้นส่วนที่มีได้จดทะเบียนที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทยที่รัฐมนตรีประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นผู้ที่ต้องจัดทำบัญชี ได้แก่

- (1) ประกอบธุรกิจเป็นผู้ผลิต ผู้จำหน่าย ผู้มีไว้เพื่อจำหน่าย ผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือผู้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งสินค้าประเภทแถบเสียงเพลง แถบวีดีทัศน์ และแผ่นซีดี
- (2) ประกอบธุรกิจ โรงงานแปรรูปสภาพ แกะสลัก และการทำหัตถกรรมจากงาช้าง การค้าปลีกการค้าส่งงาช้าง และผลิตภัณฑ์งาช้าง

ทั้งนี้ งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีอนุญาต เว้นแต่งบการเงินของผู้มีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชานั้นเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ตั้งขึ้น

ตามกฎหมายไทยที่มีทุน สิทธิทรัพย์ หรือรายได้ รายการใด รายการหนึ่งหรือทุกรายการ ไม่เกินที่กำหนดโดย กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีอนุญาต พ.ศ. 2544³

1.4 องค์การที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีไทย

1.4.1 สภาวิชาชีพบัญชี (The Federation of Accounting Professions: FAP)

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เป็นกฎหมายที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความหมายของวิชาชีพบัญชี และกำหนดมาตรฐานการบัญชี รวมทั้งมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี โดยกำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชี เป็นองค์กรที่มีอำนาจในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในประเทศไทย โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 7 มาตรา 33 และมาตรา 34 โดยมีขั้นตอนในการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีไทยดังนี้

(1) แต่งตั้งคณะกรรมการดำเนินการร่างมาตรฐานการบัญชีและเสนอร่างมาตรฐานการบัญชีต่อคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี

(2) คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีจัดทำร่างมาตรฐานการบัญชีเพื่อดำเนินการรับฟังความคิดเห็นจากผู้ที่เกี่ยวข้อง (Public Hearing) จนได้ข้อสรุป

(3) คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีประชุมพิจารณาและอนุมัติร่างมาตรฐานการบัญชีแล้วให้เสนอร่างมาตรฐานการบัญชีต่อคณะกรรมการกลั่นกรองการบัญชี

³ กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีอนุญาต พ.ศ. 2544 ข้อ 1 กำหนดว่า ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สิทธิทรัพย์ และรายได้ ทุกรายการ ไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ดังต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

- 1) ทุนห้าล้านบาท
 - 2) สิทธิทรัพย์รวมสามสิบล้านบาท
 - 3) รายได้รวมสามสิบล้านบาท
- อย่างไรก็ดี ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกรมสรรพากรก็ต้องมีผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยไม่ได้รับการยกเว้น

(4) หลังจากคณะกรรมการกลั่นกรองการบัญชีได้ตรวจสอบและให้ความเห็นแล้ว ให้เสนอร่างมาตรฐานการบัญชีต่อสภาวิชาชีพบัญชี เพื่ออนุมัติและเสนอต่อคณะกรรมการการกำกับดูแลวิชาชีพบัญชีเพื่อให้ความเห็นชอบ

(5) หลังจากคณะกรรมการการกำกับดูแลวิชาชีพบัญชีได้ให้ความเห็นชอบแล้ว ให้นำมาตราฐานการบัญชีฉบับนั้นลงประกาศในราชกิจจานุเบกษาเพื่อให้มีผลใช้บังคับ⁴

1.4.2 องค์กรอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี

นอกเหนือจากสภาวิชาชีพบัญชีที่มีอำนาจโดยตรงในการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีแล้ว ในการศึกษาพบว่ายังมีองค์กรหรือหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีได้แก่

(1) กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 หลายมาตรา เช่น มาตรา 7 มาตรา 8 มาตรา 11 มาตรา 14 มาตรา 40 ได้ มอบ

⁴ มาตรา 7 สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

- (1) ส่งเสริมการศึกษา การอบรม และการวิจัยเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี
- (2) ส่งเสริมความสามัคคีและผูกพันของสมาชิก จัดสวัสดิการ และการสงเคราะห์ระหว่างสมาชิก
- (3) กำหนดมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี
- (4) กำหนดจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- (5) รับขึ้นทะเบียนการประกอบวิชาชีพบัญชี ออกใบอนุญาต พักใช้ หรือเพิกถอนใบอนุญาตผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- (6) รับรองปริญญาหรือประกาศนียบัตรในวิชาการบัญชีของสถาบันการศึกษาต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการรับสมัครเป็นสมาชิก
- (7) รับรองความรู้ความชำนาญในการประกอบวิชาชีพบัญชี
- (8) รับรองหลักสูตรการฝึกอบรมเป็นผู้ชำนาญการ และการศึกษาต่อเนื่องในด้านต่างๆ ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- (9) ควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของสมาชิกและผู้ขึ้นทะเบียนอันเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชีให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี
- (10) ช่วยเหลือ แนะนำ เผยแพร่ และให้บริการวิชาการแก่ประชาชนเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี
- (11) ออกข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์ หรืออธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้ามีอำนาจออกกฎกระทรวงหรือประกาศกำหนดหลักเกณฑ์ปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีได้⁵

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

อนุบัญญัติที่อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่สำคัญ ได้แก่ ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนฉบับที่ ทจ. 11/2552 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ข้อ 7 (4) กำหนดให้การจัดทำและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่ใช้บังคับกับบริษัทมหาชนจำกัด

“การจัดทำและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่ใช้บังคับกับบริษัทมหาชนจำกัด ทั้งนี้ ในกรณีที่การจัดทำหรือการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องใดไม่มีมาตรฐานการบัญชีไทยครอบคลุมถึงให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ระบุนโยบายบัญชีที่ใช้ปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีรายการนั้น และคำอธิบายว่านโยบายการบัญชีดังกล่าวเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีใด”

(3) ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ติดตามฐานะการเงินและการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียน ตลอดจนดูแลคุณสมบัติในการดำรงสถานะเป็นบริษัทจดทะเบียนเพื่อพิจารณาดำเนินการกับบริษัทจดทะเบียนที่ประสบปัญหาการดำเนินงาน และดำเนินการกับบริษัทจดทะเบียนที่ฝ่าฝืนหรือขาดคุณสมบัติในการเป็นบริษัทจดทะเบียนตามแนวทางที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนด เพื่อให้บริษัทจดทะเบียนเป็นบริษัทที่มีคุณภาพ มีระบบการบริหารงานและการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งจะเป็นการเสริมสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ลงทุนทั่วไปในตลาดหลักทรัพย์ โดยต้องจัดทำและส่งงบการเงินให้ถูกต้อง หากมีการฝ่าฝืนหรือละเลยไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดโดยบริษัทหรือผู้บริหารก็จะดำเนินการตามขั้นตอนตั้งแต่การตักเตือน ขึ้นเครื่องหมายเตือนผู้ลงทุน คำหนึ่ต่อสาธารณชน และรายงานต่อสำนักงาน ก.ล.ต. รวมทั้งการเพิกถอนหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียน⁶

2. แนวปฏิบัติทางบัญชีของสถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์ของธนาคารแห่งประเทศไทย

ในการดำเนินธุรกิจของสถาบันการเงินจำเป็นต้องมีนโยบายการบัญชีและการปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี เช่นเดียวกับนิติบุคคลอื่นๆ เพื่อให้การแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลมีความเพียงพอและโปร่งใส โดยไม่มีการละเว้นการบันทึกรายการ หรือการตกแต่งบัญชีเพื่อปกปิด หรือไม่แสดงฐานะทางการเงินที่ถูกต้องตามความเป็นจริง อันอาจจะทำให้นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินโดยทั่วไปเข้าใจผิด ตัดสินใจผิดพลาด และเกิดความเสียหาย

⁵ 1. กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีอนุญาต 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 ธนาคารแห่งประเทศไทยจึงมีความจำเป็นต้องกำหนดหลักเกณฑ์ทางบัญชีเพื่อให้สถาบันการเงินปฏิบัติตามในแนวทางเดียวกัน เพิ่มเติมจากที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีในกรณีปกติ (ประกาศธนาคารแห่งประเทศไทยที่ สนส. 21/2555 เรื่องข้อกำหนดเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีของสถาบันการเงิน)

3. มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards-IFRSs)

รายงานของธนาคารโลกเรื่องการประเมินการปฏิบัติตามมาตรฐานสากลด้านบรรษัทภิบาล (The Corporate Governance Report of the Observance of Standards and Codes: CG ROCS) ฉบับเดือนมกราคม ปี 2556 ได้ประเมินบรรษัทภิบาลตลาดทุนไทยพบว่า ตลาดทุนไทยมีพัฒนาการที่ดีในการยกระดับบรรษัทภิบาลและเป็นผู้นำในภูมิภาคโดยได้คะแนนสูงในทุกเรื่องที่สำคัญ ซึ่งพัฒนาการดังกล่าวนี้ได้สร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ลงทุน อีกทั้งยังเป็นการรักษาสิทธิของผู้ถือหุ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ถือหุ้นที่มีผู้ถือหุ้นรายใหญ่ เพิ่มความเป็นมืออาชีพให้กับคณะกรรมการบริษัทและยกระดับความโปร่งใสของกิจการ อย่างไรก็ตามตลาดทุนไทยยังสามารถปรับปรุงการดำเนินการด้านบรรษัทภิบาลได้อีกหลายด้านเพื่อให้ทัดเทียมสากลมากขึ้น เช่น การมีมาตรการให้บริษัทจดทะเบียนปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีตามมาตรฐานสากล อย่างเต็มรูปแบบ และเปิดเผยข้อมูลให้ครบถ้วนรวมทั้งข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน

หลายปีที่ผ่านมา ได้มีกระแสผลักดันจากองค์กรทั้งในต่างประเทศและภายในประเทศ ได้แก่ ธนาคารโลก กองทุนการเงินระหว่างประเทศ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์

และตลาดหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รวมทั้งตลาดทุนในต่างประเทศ ให้สภาวิชาชีพบัญชีดำเนินการพัฒนามาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานวิชาการบัญชี จึงได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standard): IFRS โดยเริ่มต้นจากประกาศของสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 12/2552 ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2552 เรื่องการจัดเลขระบุฉบับมาตรฐานการบัญชีของไทยให้ตรงตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ถือเป็นจุดเริ่มต้นของการปรับมาตรฐานการบัญชีไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีสากล

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

กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะใดไม่ได้ปรับเปลี่ยนมาตรฐานการบัญชีไปสู่ IFRS แล้วย่อมทำให้ตัวบริษัทถูกตลาดหลักทรัพย์ลงโทษ หุ้นถูกพักการซื้อขาย และโทษปรับทางอาญา ส่วนกรรมการบริษัทมีความผิดและโทษทางอาญาถึงขั้นจำคุกสูงสุดถึงสิบปี และปรับตั้งแต่ห้าแสนถึงหนึ่งล้านบาท รวมทั้งผู้ทำบัญชีของบริษัท ต้องถูกลงโทษทางบริหาร โดยกรมพัฒนาธุรกิจการค้า และสภาวิชาชีพบัญชี ตามลำดับ

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

⁸ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฯ ฉบับที่ 20/2554 เรื่องมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ได้ลงประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว เมื่อวันที่ 6 พฤษภาคม 2554 ได้ กำหนดคำนิยามคำว่า “กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities: NPAEs)”

4. มาตรฐานการบัญชีไทยมีสถานะเป็นกฎหมายหรือไม่มีสภาพบังคับทางกฎหมายจะเป็นอย่างไร

4.1 สถานะทางกฎหมายของมาตรฐานการบัญชีไทย (TAS)

พิจารณาตามลักษณะทั่วไปและรูปแบบของกฎหมาย มาตรฐานการบัญชีไทยไม่มีลักษณะเป็นตัวบทกฎหมาย แต่การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยนั้นเป็นความผิดและได้รับโทษตามกฎหมาย เนื่องจากตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 7(3) และมาตรา 34 สภาวิชาชีพบัญชี มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี

4.2 สภาพบังคับทางกฎหมายหากไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี

4.2.1 ผู้สอบบัญชีอนุญาตต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ

ในกรณีที่การจัดทำงบการเงินไม่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบ ทั้งนี้ รายงานของผู้สอบบัญชีดังกล่าวมี 4 ประเภท ดังนี้

(1) รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข หมายความว่า งบการเงินนั้นจัดทำขึ้นถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี

(2) รายงานแบบมีเงื่อนไข หมายความว่า ผู้สอบบัญชีพบว่า มีความไม่แน่นอนอย่างมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการรับรู้รายการที่เกิดขึ้นหรือการกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินหรือการที่บริษัทมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ใช้

(3) รายงานแบบไม่ถูกต้อง หมายความว่า งบการเงินที่ตรวจสอบนั้นไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ถูกต้อง

(4) รายงานแบบไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน หมายความว่า ผู้สอบบัญชีไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ 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 และมาตรา 28 กำหนดให้บริษัทจำกัดและกรรมการของบริษัทหรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของบริษัทนั้นต้องถูกปรับระหว่างสองหมื่นบาทถึงห้าหมื่นบาท⁹

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

⁹ มาตรา 18 บริษัทจำกัดใด

(1) ไม่ทำบัญชีงบดุลตามมาตรา 1196 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(2) ไม่จัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบดุล ไม่นำบัญชีงบดุลเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ ไม่ส่งสำเนางบดุล หรือไม่มีสำเนางบดุลตามมาตรา 1197 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือ

มาตรา 25 ในกรณีที่บริษัทจำกัดใดกระทำความผิดตามมาตรา 7 ถึงมาตรา 24 กรรมการของบริษัทนั้น หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของบริษัทนั้น ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท

มาตรา 28 กรรมการใดของบริษัทจำกัด

(1) ไม่ส่งสำเนางบดุลตามมาตรา 1199 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(2) ไม่จัดให้อธิบดีปฏิบัติตามมาตรา 1206 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือ

(3) ไม่จัดให้จัดบันทึก หรือไม่เก็บรักษาสมุดตามมาตรา 1207 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท

เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีได้ หากฝ่าฝืนต้องระวางโทษปรับระหว่างห้าพันบาทถึงห้าหมื่นบาท

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

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

5. กรณีศึกษาเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย: กรณีศึกษาบริษัทปิคนิค จำกัด (มหาชน)

ข้อเท็จจริง

เมื่อวันที่ 30 มิถุนายน 2548 สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้กล่าวโทษต่อกรมสอบสวนคดีพิเศษเพื่อขอให้พิจารณาดำเนินการต่อไป กรณีนายรัชชานนท์ ลาภวิสุทธิสิน และนางสาวสุภาพร ลาภวิสุทธิสิน ในฐานะผู้บริหารจัดทำเอกสารและบัญชีเกี่ยวกับการทำสัญญาและการรับรู้รายได้ซึ่งบันทึกการให้เช่าถึงแก่อสังหาริมทรัพย์ตามงบการเงินประจำปี 2547 ไม่ถูกต้องรวมทั้งการกระทำผิดต่อหน้าที่โดยทุจริตเกี่ยวกับการให้กู้ยืมเงินจำนวน 85 ล้านบาท แก่บุคคล 2 รายอันเป็นผลจากการตรวจสอบส่วนหนึ่งเสร็จแล้ว โดยมีประเด็นที่ ก.ล.ต. ต้องสอบสวนเพิ่มเติมต่อไป

ก.ล.ต. ได้ตรวจสอบพยานหลักฐานที่น่าเชื่อว่ารายการจะซื้อจะขายถึงเปล่าสำหรับเก็บแก๊สขนาดใหญ่ และรายการสั่งซื้อแก๊สขนาดเล็ก เป็นรายการที่จัดทำขึ้นเป็นเหตุในการจ่ายเงินออกจากปิคนิค เพื่อประโยชน์ของอดีตผู้บริหารของบริษัทและบุคคลอื่น อันทำให้เอกสารหลักฐานและบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวไม่ถูกต้องไม่ตรงต่อความ

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

วันที่ 14 ตุลาคม 2548 กรมสอบสวนคดีพิเศษมีความเห็นสั่งฟ้องนายรัชชานนท์ ลาภวิสุทธิสิน และนางสาวสุภาพร ลาภวิสุทธิสินกับพวก ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลรวม 22 ราย ว่าร่วมกันกระทำความผิดตามที่ ก.ล.ต. กล่าวโทษร้องทุกข์ เนื่องจากเห็นว่าพยานหลักฐานเพียงพอว่า ผู้ต้องหาดังกล่าวกระทำความผิดฐานเป็นกรรมการของบริษัทมหาชนจำกัด โดยเป็นการกระทำความผิดตามบทบัญญัติมาตรา 307 308 311 312 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และไม่รายงานงบการเงินให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด ซึ่งกรมสอบสวนคดีพิเศษและพนักงานสอบสวน ได้ร่วมมีความเห็นเป็นเอกฉันท์สั่งฟ้องผู้ต้องหาทั้ง 22 ราย ด้วยเหตุผลว่า ผู้ต้องหาที่เป็นบุคคลธรรมดา 10 ราย ล้วนแต่เป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์และเกี่ยวข้องกับบริษัทปิคนิค โดยเป็นพนักงานในบริษัทปิคนิค มีหน้าที่ทำบัญชีรายรับรายจ่าย ตกแต่งตัวเลขทางบัญชี และยกย้ายถ่ายเทเงินของบริษัทไปเป็นของผู้บริหารในส่วนของผู้ต้องหาที่เป็นนิติบุคคล 12 ราย การสอบสวนพบว่าบริษัทบางแห่งได้จัดตั้งขึ้นมาลอยๆ โดยไม่ได้ประกอบกิจการจริง

ต่อมาสำนักงานอัยการสูงสุด โดยอัยการฝ่ายคดีพิเศษได้สั่งฟ้องผู้ต้องหาทั้ง 22 คน เป็นจำเลยต่อศาลอาญากรุงเทพใต้ตามความเห็นของกรมสอบสวนพิเศษและพนักงานสอบสวน

ในคำฟ้องระบุว่าระหว่างวันที่ 1 เมษายน - 1 กันยายน 2547 นายรัชชานนท์ และนางสาวสุภาพร จำเลยที่ 1 และ 2 เป็นกรรมการผู้มีอำนาจกระทำการแทนบริษัทปิคนิค

จำเลยที่ 22 ร่วมกันทำสัญญาเช่าถึงแก้อกับจำเลยที่ 11-20 รวม 42 ฉบับ โดยคู่สัญญาไม่มีเจตนาให้มีผลผูกพันและปฏิบัติตามสัญญา เพื่อนำเงินค่าเช่าไปลงบัญชีเป็นรายได้ของจำเลยที่ 22 ทั้งที่ความจริงไม่ได้มีการเช่าถึงแก้อ และไม่มีการจ่ายเงิน ทั้งนี้ จำเลยที่ 1 และ 2 ร่วมกันกระทำหรือยินยอมให้กระทำการบันทึกรายได้ค่าเช่าแก้ออันเป็นเท็จ ไม่ตรงกับความเป็นจริง เพื่อลวงให้บุคคลใดๆ เชื่อว่าบริษัท ปิคนิค จำเลยที่ 22 มีรายได้สูงขึ้น สามารถนำไปจ่ายปันผลให้แก่พนักงานที่สนใจเข้ามาลงทุนกับปิคนิคจำเลยที่ 22 โดยมีการนำยอดรายได้ค่าเช่าถึงแก้อมาบันทึกในงบการเงินและยื่นต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ซึ่งไม่ตรงกับความเป็นจริง

อย่างไรก็ตาม เมื่อวันที่ 21 ธันวาคม 2549 ศาลอาญากรุงเทพใต้ ได้พิพากษายกฟ้อง โดยเห็นว่าเรื่องสัญญาเช่าถึงแก้อเพราะเห็นว่าพยานโจทก์ไม่มีหลักฐานเพียงพอที่จะหักล้าง อีกทั้งจำเลยได้นำคู่สัญญาผู้เช่าถึงแก้อขึ้นเบิกความพบว่า มีการทำสัญญาที่ระบุไว้ชัดเจนไม่มีเงื่อนไขข้อสงสัย

พนักงานอัยการได้ยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาศาลชั้นต้นดังกล่าวในคดีหมายเลขดำ ผบอ. 45/2550 ที่พนักงานอัยการ เป็นโจทก์ฟ้องนายธีรชานนท์ ลากวิสุทธิสิน อดีตกรรมการผู้จัดการบริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) นางสาวสุภาพร ลากวิสุทธิสิน รองกรรมการผู้จัดการบริษัท และพวก ร่วมกันเป็นจำเลยที่ 1-22 ในความผิดตาม พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

ในที่สุดเมื่อวันที่ 22 กุมภาพันธ์ 2555 ศาลอุทธรณ์ได้กลับคำพิพากษาศาลชั้นต้นดังกล่าว โดยศาลอุทธรณ์ในคดีหมายเลขดำ ผบอ. 45/2550 มีคำพิพากษาลงโทษ บริษัท และผู้บริหารของบริษัท ปิคนิค จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ กรณีกระทำทุจริตด้วยการถ่ายโอนกำไรของบริษัทไปสู่บริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ โดยอาศัยบริษัทในเครือและการตกแต่งบัญชีเป็นเครื่องมือในการรับรู้รายได้และมูลค่าทรัพย์สินของบริษัทอันเป็นเท็จ ไม่ตรงต่อความเป็นจริง เพื่อลวงให้บุคคลทั่วไปเชื่อว่าบริษัทมีรายได้สูงขึ้น สามารถนำไปจ่ายเงินปันผลให้แก่พนักงานที่สนใจเข้ามาลงทุนกับบริษัท

เมื่อพิจารณาถึงเหตุผลสำคัญที่ศาลอุทธรณ์กลับคำพิพากษาศาลชั้นต้นแล้วเห็นว่า การทำสัญญาระหว่างปิคนิคกับโรงบรรจุแก้อ 10 แห่ง นั้น เป็นสัญญาเช่าที่**มีความผิดปกติ**เมื่อโรงบรรจุแก้อ 10 แห่ง มีสภาวะขาดทุน ไม่อาจกระจาย

ถึงแก้อไปยังลูกค้าอย่างทั่วถึง อีกทั้งการทำสัญญาเช่าดังกล่าว โรงบรรจุแก้อ 10 แห่ง เป็นฝ่ายเสียเปรียบทางการค้า จากพยานหลักฐานโจทก์เชื่อว่า บริษัทปิคนิค ไม่ได้มีเจตนาทำสัญญาเช่าถึงแก้อกับโรงบรรจุแก้อ 10 แห่ง อย่างแท้จริง เป็นการทำสัญญาเช่าอันเป็นเท็จ เพื่อตกแต่งบัญชีเพื่อลวงบุคคลใดๆ การกระทำของนายธีรชานนท์ และนางสาวสุภาพร เป็นความผิดตามฟ้อง ขณะที่บุคคลและโรงบรรจุแก้อ 10 แห่ง เป็นบริษัทในเครือญาติ และอยู่ในความควบคุมของนายธีรชานนท์ และนางสาวสุภาพร โดยบุคคลดังกล่าว มีอำนาจกระทำการแทนโรงบรรจุแก้อ 10 แห่ง จึงมีความผิดฐานช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกแก่นายธีรชานนท์ และนางสาวสุภาพร

ศาลอุทธรณ์ยังวินิจฉัยว่า ปิคนิคส่งงบการเงินรายไตรมาสและงบการเงินประจำปี 2547 ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนกำหนดตามฟ้อง โดยศาลเห็นว่า เมื่อปิคนิคไม่ได้ทำสัญญาเช่าถึงแก้อกับโรงบรรจุแก้อ 10 แห่ง อย่างแท้จริงเมื่อกระทำไปเพื่อตกแต่งบัญชีของจำเลยที่ 22 ให้มีกำไรมากเพื่อลวงคนทั่วไป 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 ประมวลกฎหมายอาญามาตรา 91 ฐานเป็นกรรมการของบริษัทมหาชนจำกัด ร่วมกันทำหรือยินยอมให้ทำบัญชีหรือเอกสารของนิติบุคคลไม่ถูกต้องตรงต่อความเป็นจริงหรือเป็นเท็จ เพื่อลวงบุคคลใดๆ เป็นความผิดหลายกรรมต่างกัน ลงโทษทั้งสองคน ทุกกรรมเป็นกระหนงความผิด ตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 91 ให้จำคุกกรรมการผู้จัดการทั้งสองคนละ 6 ปี รวม 2 กระหนงรวมจำคุกจำเลยที่ 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 ฐานเป็นบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ไม่รายงานงบการเงินเป็นไปตามหลักเกณฑ์เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนดปรับบริษัทฯ จำนวน 1 แสนบาท

ผู้เขียนเห็นด้วยกับคำพิพากษาศาลอุทธรณ์เป็นอย่างยิ่งว่ากรรมการและผู้บริหารของบริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น

จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สมควรต้องรับโทษอาญาเนื่องจากการทำทุจริตด้วยการถ่ายโอนกำไรของบริษัทไปสู่บริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ โดยอาศัยบริษัทในเครือและการตกแต่งบัญชีเป็นเครื่องมือในการรับรู้รายได้และมูลค่าทรัพย์สิน จึงเป็นการทุจริตโดยใช้วิธีการตกแต่งบัญชีและได้จัดทำงบการเงินรายไตรมาสและงบการเงินประจำปี 2547 ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนกำหนด

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการบังคับใช้กฎหมายที่ถูกต้องและเหมาะสมในกรณีบริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น (มหาชน) นี้เริ่มตั้งแต่ต้นทาง คือ สำนักงาน ก.ล.ต. กรมสอบสวนคดีพิเศษ สำนักงานอัยการสูงสุด และศาลยุติธรรม เป็นกระบวนการร่วมกันใช้มาตรการทางกฎหมายเพื่อบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเนื่องจากเป็นกรณีศึกษาที่มีความซับซ้อนทั้งในด้านธุรกรรมและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ผู้บริหารบริษัทถูกกล่าวโทษว่าได้จัดทำเอกสารและบัญชีของบริษัทอื่นเป็นเท็จพร้อมกล่าวโทษผู้ที่เกี่ยวข้องอีกหลายรายเนื่องจากได้ให้ความช่วยเหลือในการทำทุจริตดังกล่าว โดยบริษัทได้ทำสัญญาและมีการรับรู้รายได้จากการให้เช่าถังแก๊สทำให้รายได้และกำไรของบริษัทสูงกว่าความเป็นจริงมาก เพื่อให้บุคคลทั่วไปเข้าใจว่าบริษัทมีรายได้เพิ่มขึ้น สามารถนำไปจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นที่สนใจเข้ามาลงทุนกับบริษัทของบริษัทอื่นเป็นเท็จ ไม่ตรงต่อความเป็นจริง เพื่อลวงให้บุคคลทั่วไปเชื่อว่าบริษัทมีรายได้สูงขึ้น สามารถนำไปจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นที่สนใจเข้ามาลงทุนกับบริษัทถือเป็นการเสียหายต่อเศรษฐกิจอันเป็นผลโดยตรงจากการทำทุจริตโดยการตกแต่งบัญชี ดังนั้น หากไม่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้แล้วก็ต้องได้รับโทษตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

บทสรุป

องค์กรธุรกิจจำเป็นต้องมีนโยบายการบัญชีและการปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี เพื่อให้การแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลมีความเพียงพอและโปร่งใส โดยไม่มีการละเว้นการบันทึกรายการหรือการตกแต่งบัญชีเพื่อปกปิดหรือไม่แสดงฐานะทางการเงินที่ถูกต้องตามความเป็นจริง อันอาจจะทำให้ผู้ลงทุน

และผู้ซึ่งงบการเงินโดยทั่วไปเข้าใจผิด ตัดสินใจผิดพลาดและเกิดความเสียหายในที่สุด

งบการเงินที่จัดทำอย่างถูกต้อง มีการเปิดเผยข้อมูลที่ครบถ้วน เหมาะสมและเป็นไปตามหลักการการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยเฉพาะมาตรฐานการบัญชีไทยใหม่ๆ ที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีสากล และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) นับเป็นปัจจัยสำคัญในการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ลงทุนทั้งในและต่างประเทศ ทั้งนี้ การกำกับดูแลให้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีอย่างถูกต้องและครบถ้วน และมาตรการทางกฎหมายในการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ดังเช่นกรณีบริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) เป็นปัจจัยสำคัญที่จะสามารถทำให้กิจการมีการจัดทำและเปิดเผยรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง ครบถ้วนทันเวลา และไม่ทำให้ผู้ถือหุ้นหรือนักลงทุนเข้าใจผิด

บรรณานุกรม

- ก.ล.ต. แจ้งความแต่งบัญชี “2 บิ๊ก” ปิคนิค ปั่นกำไรสูงเกินจริง 178 ล. (2548, 1 กรกฎาคม). *มติชนรายวัน*, 1.
- ข่าวเจาะ 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 กต. ปมเครือข่ายโรงแก๊ส-อัฐยายซื้อขนมยาย?. (2548, 27 มิถุนายน). *มติชนรายวัน*, 1.
- ชำแหละ “ปิคนิค” โตะ 3 เท่า ของจริงหรือภาพ “ลวงตา?”. (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 “ปีคนิค” ครึ่งปี นี้ 4,000 ล้านต้องจ่าย
สิ้นปี เจริญขอยืดหนี้ 3 ปี. (2548, 22 สิงหาคม).
มติชนรายวัน, 1.

เปิดสายสัมพันธ์ 16 โรงก๊าช. (2548, 10 มิถุนายน). มติชน
รายวัน, 1.

วสันต์ กาญจนมุกดา. (2550). การตกแต่งงบกระแสเงินสด.
วารสารเศรษฐศาสตร์และบริหารธุรกิจ. 2(1), 63-72.

สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย. (2554). *โครงการ
ศึกษาวิจัยเรื่องปัญหาการทุจริตคอร์รัปชันในวงการ
ธุรกิจเอกชนไทยกับแนวทางแก้ไขและป้องกัน* (รายงาน
ฉบับสมบูรณ์). กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนา
ประเทศไทย.

อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์. (2545). บริษัทมหาชนกับการใช้
มาตรฐานการบัญชีสากล. *วารสารบริหารธุรกิจ*, 94(1),
1-16.

อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์. (2549). *มาตรฐานการบัญชี
สาระสำคัญและตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล*. กรุงเทพฯ:
เจเอสที พับลิชชิง.

อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์. (2555). *กรณีศึกษาการตกแต่ง
งบการเงิน: บริษัท ปีคนิค คอร์ปอเรชั่น 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](http://siteresources.worldbank.org/FINANCIALSECTOR/Resources/ROSC_Thailand_web.pdf)



รองศาสตราจารย์นเรศร์ เกษะประกกร สำเร็จการศึกษา
Master of Laws (สาขาวิชากฎหมายหลักทรัพย์และตลาด
หลักทรัพย์) The University of Georgia, U.S.A. เคยเป็น
อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยกรุงเทพ เป็น
ระยะเวลา 30 ปี ปัจจุบันเป็นอาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์
สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ มีผลงานทางวิชาการ
ประเภทงานวิจัย 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 บทความ
วิชาการ ได้แก่ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.
2535 ประเภทตำรา ได้แก่ กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วย
หนี้: บทเบ็ดเสร็จทั่วไป