



Corporate Governance

ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

sillapap@tu.ac.th

มาตรฐานการบัญชี กับการกำกับดูแลกิจการ

ความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานตามหน้าที่ (Accountability) มีความสำคัญต่อคณะกรรมการและผู้ถือหุ้น คณะกรรมการแสดงความรับผิดชอบดังกล่าวโดยมีบทบาทสำคัญในการเสนอรายงานทางการเงินต่อผู้ถือหุ้นเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานของบริษัทอย่างถูกต้อง โปร่งใส และครบถ้วน ความรับผิดชอบตามหน้าที่ของคณะกรรมการดังกล่าวต้องอาศัยกฎเกณฑ์ และข้อกำหนดที่เหมาะสม และยังขึ้นอยู่กับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้ที่จัดทำและนำเสนอรายงานทางการเงินในการนำหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปมาใช้

การรายงานทางการเงินที่โปร่งใสเป็นเครื่องมือหนึ่งในการเสริมสร้างให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่งของความสำเร็จของกิจการ ความโปร่งใสเป็นฐานที่สร้างความไว้วางใจระหว่างบริษัทกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียของบริษัทภายในกรอบจำกัดของภาวะการแข่งขันของบริษัท ความโปร่งใสมีส่วนช่วยเสริมประสิทธิภาพของบริษัทและการทำงานของตลาดทุน ช่วยให้คณะกรรมการสามารถแก้ไขปัญหาอย่างมีประสิทธิภาพและเปิดโอกาสให้ผู้ถือหุ้นและผู้ที่เกี่ยวข้องพินิจพิเคราะห์บริษัทได้อย่างถี่ถ้วนขึ้น รายงานทางการเงินที่เผยแพร่ต้องแสดงภาพที่ถูกต้องและครบถ้วนเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ

อาจกล่าวได้ว่าการบัญชีและการรายงานทางการเงินเป็นภาษารัฐกิจ ทั้งนี้ด้วยฝ่ายต่างๆ ได้ใช้ข้อมูลทางบัญชีจากรายงานทางการเงินนี้เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงธุรกิจ เช่น การให้กู้ยืม การลงทุน ข้อมูลทางบัญชีจึงต้องเชื่อถือได้ กระชับและสามารถเข้าใจได้ ข้อมูลทางบัญชีจะมีคุณลักษณะดังกล่าวได้ขึ้นอยู่กับมาตรฐานการบัญชีที่ใช้จัดทำเป็นสำคัญ มาตรฐานการบัญชีส่งผลกระทบโดยตรงต่อคุณภาพของข้อมูลทางบัญชีและมีบทบาทสำคัญยิ่งต่อการจัดสรรทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจให้มีประสิทธิภาพ

ทศวรรษที่ผ่านมา เศรษฐกิจไทยมีการเชื่อมโยงกับระบบเศรษฐกิจโลกมากขึ้น ทำให้ธุรกิจระหว่างประเทศขยายตัวอย่างรวดเร็วทั้งในด้านการค้าและการลงทุน ประเทศไทยได้ผ่านระยะเวลาของความรุ่งโรจน์ในอดีตมาสู่ความชะงักงันและถดถอยในปัจจุบัน อาจกล่าวได้ว่าสาเหตุสำคัญที่นำมาสู่ปัญหาเศรษฐกิจ คือ การขาดวินัยทางการเงิน ขาดระบบการควบคุมตรวจสอบและการกำกับดูแลที่ดี และข้อมูลทางบัญชียังมีข้อบกพร่องทำให้ไม่เอื้อต่อการตัดสินใจที่ดี

ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อบุคคลภายนอกต้องเป็นข้อมูลตามกฎหมายที่กำหนดที่เหมาะสม และมาตรฐานที่เกี่ยวข้องนั้นคือ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงินจะต้องมีกฎเกณฑ์ที่เป็นเหมือนไม้บรรทัดให้กิจการปฏิบัติตาม สำหรับธุรกรรมที่เกิดขึ้น ผู้ถือหุ้น นักลงทุน รวมทั้งผู้มีส่วนได้เสียอื่นล้วนต้องการทราบว่ารายงานทางการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมานั้น เป็นไปตามไม้บรรทัดหรือมาตรฐานที่ควรจะเป็นหรือไม่ สิ่งที่กำลังกล่าวถึงอยู่นี้ คือ หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีนั่นเอง

มาตรฐานการบัญชีเป็นคำที่นักบัญชีไทยเห็นว่าเหมาะสม ซึ่งมีความหมายเช่นเดียวกับ “หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” (Generally Accepted Accounting Principle) โดยถือว่าสิ่งใดที่เป็นมาตรฐานการบัญชี สิ่งนั้นจะต้องเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วย ในต่างประเทศนิยมใช้ศัพท์คำนี้ด้วยสังเกตได้จากชื่อของคณะกรรมการวิชาชีพต่าง ๆ เช่น ในสหรัฐอเมริกาเดิมมีคณะกรรมการหลักการบัญชี (Accounting Principle Board) แล้วมีการจัดตั้งคณะกรรมการชุดใหม่ใช้ชื่อว่า คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (Financial Accounting Standard Board) ในประเทศอังกฤษเรียกว่า คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (Accounting Standard Committee) นอกจากนี้ยังมีคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board) เป็นต้น

หลักการบัญชี หรือ มาตรฐานการบัญชี หมายถึง แนวทางที่แนะนำให้นักบัญชีใช้ยึดถือเป็นหลักปฏิบัติในการรวบรวม จัดบันทึก จำแนก สรุปผล และรายงานเหตุการณ์เกี่ยวกับการเงิน

หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือ มาตรฐานการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป หมายถึง แนวทางที่ได้รับการรับรองและยอมรับเป็นส่วนใหญ่จากผู้มีอำนาจหน้าที่ในวิชาชีพการบัญชี เพื่อให้ นักบัญชียึดถือเป็นหลักปฏิบัติในการรวบรวม จัดบันทึก จำแนก สรุปผล และจัดทำงบการเงิน อย่างมีหลักเกณฑ์ มีมาตรฐาน โดยกระทำขึ้นอย่างสม่ำเสมอและสามารถเข้าใจได้ง่าย

หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เป็นคำศัพท์พิเศษในการบัญชี โดย

ครอบคลุมถึงประเพณีนิยม กฎเกณฑ์ และวิธีการต่าง ๆ ซึ่งอธิบายให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี ซึ่งเป็นที่ยอมรับ ณ เวลาหนึ่งเวลาใดโดยเฉพาะ

มาตรฐานการบัญชี หรือหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนี้ จึงหมายถึงข้อตกลงหรือความเห็นพ้องต้องกันเกี่ยวกับหลักการบัญชี และหรือวิธีปฏิบัติกันจนเป็นกฎเกณฑ์หรือเป็นประเพณีนิยมในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง มาตรฐานการบัญชีเกิดจากแม่บทการบัญชีและแนวคิดทางการบัญชี และได้พัฒนาต่อไปโดยใช้หลักเหตุผล

กฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายฉบับกล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการจัดทำรายงานการเงิน ตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มีหลักการที่สำคัญโดยกำหนดให้นิติบุคคลมีหน้าที่จัดทำ และ กำหนดความรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีของธุรกิจ โดยแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและผู้ทำบัญชีอย่างชัดเจน โดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหมายถึง ผู้มีหน้าที่จัดให้มีการทำบัญชีซึ่งมีหน้าที่ตามกฎหมาย คือ ต้องจัดทำให้มีการทำบัญชีให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด รวมทั้งต้องส่งมอบเอกสารที่ใช้ประกอบการลงบัญชีให้ถูกต้อง ครบถ้วน เพื่อให้บัญชีที่จัดทำขึ้นแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงินหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี และต้องจัดให้มีการตรวจสอบงบการเงิน โดยมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงความเห็นต่องบการเงิน รวมทั้งต้องจัดให้มีผู้ทำบัญชี ซึ่งเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด และมีหน้าที่ควบคุมดูแลผู้ทำบัญชีให้จัดทำบัญชีให้ตรงต่อความเป็นจริงและถูกต้องตามกฎหมาย

ส่วน ผู้ทำบัญชี หมายถึง ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี โดยผู้ทำบัญชีจะต้องมีคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีตามที่กฎหมายกำหนด ผู้ทำบัญชีมีหน้าที่ตามกฎหมาย ซึ่งต้องจัดทำบัญชีเพื่อให้มีการแสดงผลการดำเนินงานฐานะการเงินหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีจึงจำเป็นต้องมีการพัฒนาและปรับปรุงเพื่อช่วยแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยการจัดทำให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ซึ่งจะส่งผลให้นักลงทุนเกิดความเชื่อมั่นในข้อมูลที่ได้จากรายงานทางบัญชี ทำให้การติดต่อธุรกิจกับต่างประเทศสะดวกรวดเร็ว และช่วยธุรกิจไทยให้สามารถระดมเงินทุนจากตลาดการเงินระหว่างประเทศได้ง่ายยิ่งขึ้น กล่าวคือ มาตรฐานการบัญชีที่ดีจะมีส่วนในการพัฒนาตลาดเงินและตลาดทุนของประเทศให้มีคุณภาพ เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีที่ดีทำให้ผู้ลงทุนได้รับข้อมูลจากรายงานทางการเงินที่ถูกต้องได้มาตรฐานและสามารถนำไปใช้วิเคราะห์เปรียบเทียบกับรายงานทางการเงินในอดีตของกิจการเอง หรือกับรายงานทางการเงินของกิจการอื่นทั้งที่อยู่ในธุรกิจประเภทเดียวกันและคนละประเภท เพื่อประโยชน์ในการวางแผนและการลงทุน อันเป็นการช่วยส่งเสริมให้ผู้ลงทุนตัดสินใจลงทุนอย่างสมเหตุสมผลและถูกต้องที่สุดเท่าที่จะทำได้ ทั้งในแง่ของการบริหารการจัดการ และการวางแผนงานต่างๆ เกี่ยวกับธุรกิจที่มีส่วนเกี่ยวข้องอยู่ เช่น การขยายงาน การลดต้นทุน ฯลฯ

ในแง่ของการติดตามสถานการณ์ธุรกิจ รายงานการเงินที่ถูกต้องและ

ได้มาตรฐานจะช่วยให้รัฐบาลสามารถรวบรวมข้อมูล สถิติทางธุรกิจได้สะดวกยิ่งขึ้นเนื่องจากมีข้อมูลที่แสดงถึงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของธุรกิจที่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงและมีมาตรฐานเดียวกันกับหลักสากล ซึ่งรัฐบาลผู้ลงทุน และผู้ที่สนใจสามารถนำไปใช้วิเคราะห์และติดตามสถานการณ์ธุรกิจได้อย่างถูกต้อง รัฐบาลและผู้ที่เกี่ยวข้องก็จะสามารถจัดสรรทรัพยากรได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

โดยสรุปกล่าวคือ มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปหมายถึงกฎเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งกำหนดว่าวิธีการทางบัญชีการเงินวิธีใดจะเป็นที่ยอมรับและมีประโยชน์ ข้อมูลทางบัญชีการเงินที่มีประโยชน์จะทำให้ผู้ลงทุน เจ้าหนี้และผู้มีส่วนได้เสียสามารถตัดสินใจลงทุนได้ดีขึ้น การบัญชีถือว่าเป็นภาษาธุรกิจ เนื่องจากการบัญชีทำหน้าที่สื่อสาร แต่การสื่อสารอาจเกิดความคลาดเคลื่อนหรือเข้าใจผิดได้หากความหมายไม่ชัดเจน มาตรฐานการบัญชีจะช่วยปรับความแตกต่างหลากหลายทางการบัญชีที่มีอยู่ให้สอดคล้องกันมากขึ้น และทำให้ข้อมูลในรายงานทางบัญชีทำหน้าที่ในการสื่อสารได้ดียิ่งขึ้น แม้ว่ามาตรฐานการบัญชีของไทยจะใกล้เคียงกับมาตรฐานสากล แต่กระนั้นยังมีกระแสเรียกร้องจากฝ่ายต่าง ๆ ที่ต้องการให้มาตรฐานการบัญชีของไทยสนองต่อพัฒนาการทางเศรษฐกิจอย่างทันทั่วถึงและเป็นที่ยอมรับในระดับสากลยิ่งขึ้น

ธุรกิจยักษ์ใหญ่ข้ามชาติหลายแห่งที่ประสบปัญหาการล้มละลาย สาเหตุหนึ่งของการล้มละลายก็คือ ความไม่โปร่งใสในงบการเงิน การฉ้อฉล ไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี แต่ตกแต่งบัญชีซึ่งอาจต้องโยงเหตุต่อไปว่าทำไมถึงไม่

ยอมทำตามมาตรฐานบัญชี เหตุที่ว่าล้วนมาจากความบกพร่องในจริยธรรมของผู้บริหาร แต่งบัญชีเพื่อให้ราคาหุ้นของบริษัทพุ่งสูงขึ้น และสร้างความมั่งคั่งร่ำรวยให้กับฝ่ายบริหาร ได้มีหลักฐานที่บ่งชี้อย่างชัดเจนว่า งบการเงินของบริษัทเหล่านี้ มีความไม่ชอบมาพากลจากการปกปิดซ่อนเร้นรายการบางอย่างโดยมิได้เปิดเผยไว้อย่างครบถ้วน ด้วยสาเหตุดังกล่าวทำให้นักลงทุนยังขาดความเชื่อถือต้องบการเงิน และขาดความเชื่อมั่นต่อหลักบรรษัทภิบาลของบริษัท ซึ่งเป็นสิ่งที่กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียทั่วโลกเรียกร้องมาโดยตลอด

สำหรับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นกับ ENRON เรื่อยมาจนถึงกรณีของ WorldCom ยังคงอยู่ในความทรงจำของนักลงทุนได้เป็นอย่างดี ซึ่งล้วนแล้วแต่เป็นเพราะความไม่โปร่งใสของการบันทึกบัญชี ระบบการควบคุมภายใน และระบบการบริหารจัดการภายในองค์กรที่ขาดการกำกับดูแลที่ดี จึงก่อให้เกิดความสงสัยว่าบริษัทยักษ์ใหญ่เหล่านี้ ซึ่งอ้างตนว่าเป็นแม่แบบของบรรษัทภิบาล กลับเกิดเหตุการณ์กับไม่คาดคิด ซึ่งส่งผลกระทบต่อบุคคลหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นนักลงทุน พนักงานของบริษัทและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ขอยกตัวอย่างที่ไม่ควรทำตามของการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของบริษัทที่ประสบปัญหา ดังนี้

* Enron (2001): การหลีกเลี่ยงการบันทึกหนี้สินโดยทำธุรกรรมผ่านนิติบุคคลเฉพาะกิจ และอาศัยช่องโหว่ของมาตรฐานการบัญชีในเรื่องนิติบุคคลเฉพาะกิจดังกล่าว และการไม่จัดทำงบการเงินรวม จึงทำให้งบการเงินไม่สะท้อนภาพและสถานะทางการเงินที่แท้จริง

* Waste Management (1992-1996): การหลีกเลี่ยงการบันทึก

ค่าเสื่อมราคาลำหรับสินทรัพย์บางรายการ การไม่บันทึกการด้อยค่าของสินทรัพย์ การบันทึกค่าใช้จ่ายบางประเภทเป็นสินทรัพย์ และการไม่บันทึกค่าใช้จ่ายและหนี้สินสำหรับภาษีเงินได้และค่าใช้จ่ายอื่นอีกหลายรายการ

* Sumbeam (1997): การบันทึกค่าใช้จ่ายในการปรับโครงสร้างองค์กรที่สูงเกินจริงแล้วกลับรายการมาเป็นรายได้ และการรับรู้รายได้จากการขายที่ยังมีความไม่แน่นอน ทั้งๆที่ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญยังไม่โอนไปให้ผู้ซื้อ การให้ส่วนลดที่มากผิดปกติแก่ลูกค้า และรับรู้รายได้เร็วเกินไป

* Adelphia (2002): รายการทุจริตกับบริษัทที่เกี่ยวข้องกันโดยการหักกลบลินทรัพย์และหนี้สิน และการเปิดเผยหนี้สินเงินกู้ยืมไม่ครบถ้วน

* Daiwa Bank (1995): การลงทุนในตราสารอนุพันธ์อย่างไม่รอบคอบ และปกปิดรายการที่ขาดทุนจากการลงทุน

* Livent (1998): การหลีกเลี่ยงการรับรู้ค่าใช้จ่ายการยกยอกเงินของกิจการ และการที่ผู้บริหารใช้ข้อมูลภายในซื้อขายหุ้น

* WorldCom (2002): การหลีกเลี่ยงการรับรู้ค่าใช้จ่าย โดยบันทึกรายการที่เป็นค่าใช้จ่าย เป็นสินทรัพย์ เพื่อให้กำไรดูดี

* AIG (2001-2005): การทำประกันซ้ำ การทำประกันย้อนหลัง การออกผลิตภัณฑ์ใหม่ๆ และลงรายการที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีเพื่อสร้างรายได้และรักษาระดับกำไรของกิจการ

* Qwest (2003): การรับรู้รายได้ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี เนื่องจากพยายามรับรู้การขายอุปกรณ์แยกออกจากสัญญาบริการ และการรับรู้รายได้เร็วเกินไป

* Global Crossing (2001): การไม่เปิดเผยข้อมูลที่สำคัญให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ

จากที่กล่าวมาข้างต้นการทุจริตหรือบิดเบือนรายงานการเงิน โดยไม่ทำตามหลักการบัญชีที่ควรจะเป็น มักเกิดจากแรงกดดันที่กิจการจะต้องรักษาผลการดำเนินงานให้ดูดีในสายตาของนักลงทุน และการคาดการณ์ของนักวิเคราะห์ต่างๆ อีกทั้งยังมีแรงกดดันจากผลประโยชน์ของผู้บริหารและพนักงานที่ผูกติดกับผลการดำเนินงานของกิจการ โดยมองข้ามพื้นฐานของการกำกับดูแลกิจการที่ดีในเรื่องความโปร่งใส ความซื่อสัตย์และความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานตามหน้าที่

เนื่องจากการบัญชีเป็นศาสตร์ทางสังคม ซึ่งอาจมีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ ผู้บริหารและนักบัญชีต้องตระหนักถึงความสำคัญในการติดตามความเคลื่อนไหวของวิชาชีพเพื่อเป็นผู้ทันสมัยและสามารถปฏิบัติงานด้วยความถูกต้องและได้มาตรฐาน นักบัญชีควรศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีในรายละเอียดอย่างเพียงพอให้สามารถปฏิบัติงานได้จริง และที่สำคัญที่สุดผู้บริหารและนักบัญชีต้องตระหนักถึงหน้าที่ที่ตัวเองมีต่อผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสียอื่นโดยการรักษาไว้ซึ่งความมีจรรยาบรรณและจริยธรรม โดยไม่ยอมตกเป็นเครื่องมือของความโลภในการบิดเบือนข้อมูลทางการเงินซึ่งถือเป็นการหลอกลวงผู้ใช้งบการเงินให้เข้าใจผิด ซึ่งผลของการกระทำก็มีตัวอย่างให้เห็นกันมากมาย ก็คือ ความไม่น่าเชื่อถือของรายงานการเงิน ความสงสัยในตัวผู้บริหารและคณะกรรมการ ซึ่งส่งผลถึงความล้มเหลวของกิจการในที่สุด