

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดและทฤษฎี

1. แนวคิดเกี่ยวกับผู้ทำบัญชี

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 (2543) มีการกำหนดความรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีของธุรกิจ โดยแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบระหว่างผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและผู้ทำบัญชี คือ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการจัดให้มีการทำบัญชีและงบการเงินให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด และต้องจัดส่งเอกสารประกอบการลงบัญชีให้ผู้ทำบัญชีเพื่อจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามความเป็นจริง และตามมาตรฐานการบัญชีและยื่นงบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบและให้ความเห็นของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตแล้ว รวมทั้งจัดให้มีผู้ทำบัญชีที่มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้าประกาศกำหนด ส่วนผู้ทำบัญชี มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามความจริงตามมาตรฐานการบัญชี โดยมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องสนับสนุนรายการให้ถูกต้องครบถ้วน

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ (2543) ตามประกาศกรมทะเบียนการค้า เรื่อง กำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชี พ.ศ. 2543 ได้ให้ความหมายของผู้ทำบัญชีไว้ว่า

ผู้ทำบัญชี คือ ผู้ที่รับผิดชอบทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีไม่ว่าจะกระทำในฐานะลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือไม่ก็ตาม ได้แก่บุคคลต่อไปนี้

1. กรณีเป็นพนักงานของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ได้แก่ ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี สมุห์บัญชี หัวหน้าแผนกบัญชี หรือผู้ดำรงตำแหน่งที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีหน้าที่รับผิดชอบ เช่นเดียวกับผู้ดำรงตำแหน่งดังกล่าว

2. กรณีเป็นสำนักงานบริการรับทำบัญชี คือ

2.1 หัวหน้าสำนักงาน กรณีสำนักงานมิได้จัดตั้งในรูปคณะบุคคล

2.2 ผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งรับผิดชอบในการให้บริการรับทำบัญชี กรณีสำนักงานจัดตั้งในรูปคณะบุคคล

2.3 กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งรับผิดชอบในการให้บริการรับทำบัญชี
กรณีสำนักงานจัดตั้งในรูปแบบบุคคล

3. กรณีเป็นผู้รับจ้างทำบัญชีอิสระ คือ ผู้ประกอบวิชาชีพ
4. ผู้ช่วยผู้ทำบัญชี

ในการศึกษาครั้งนี้ ศึกษาผู้ทำบัญชีในสำนักงานบริการรับทำบัญชี ได้แก่ หัวหน้าสำนักงาน ผู้เป็นหุ้นส่วน กรรมการ หรือผู้ช่วยผู้ทำบัญชี ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการให้บริการรับทำบัญชี เนื่องจากสำนักงานบริการรับทำบัญชีมีบทบาทสำคัญในการสนับสนุนให้ธุรกิจจัดทำงบการเงินอย่างถูกต้อง ครบถ้วน สอดคล้องกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2550 : ออนไลน์)

2. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2553)

2.1 ถือเป็นปฏิบัติกับการบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รวมถึงที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้ในการพัฒนาหรือรักษาสภาพของสินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรและสัมปทานเหมืองแร่ และแหล่งทรัพยากรแร่ ยกเว้นกรณีที่มีมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นกำหนดหรืออนุญาตให้ใช้วิธีปฏิบัติที่แตกต่างไป ซึ่งไม่ครอบคลุมถึง

(1) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่จัดเป็นประเภทถือไว้เพื่อขายตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

(2) สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))

(3) การรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า (มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่)

(4) สัมปทานเหมืองแร่ และแหล่งทรัพยากรแร่ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นซึ่งไม่สามารถทดแทนได้

กรณีที่เกิดการเลือกใช้วิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จะต้องปฏิบัติตามวิธีราคาทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552)

2.2 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี

(1) กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการเพื่อเช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน

(2) กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา

2.3 การรับรู้รายการ

การรับรู้ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ต่อไปนี้

(1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น

(2) กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ประกอบด้วยต้นทุนเริ่มแรก เพื่อให้ได้มาหรือที่เกิดขึ้นจากการก่อสร้างที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลัง เมื่อมีการต่อเติม การเปลี่ยนแปลงส่วนประกอบหรือการซ่อมบำรุง

2.4 การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

การวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน

(1) ส่วนประกอบของราคาทุน ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบด้วย ราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้หลังหักส่วนลดการค้า และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร รวมถึงต้นทุนที่ประมาณในเบื้องต้นสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ที่มีไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลานั้น

(2) การวัดมูลค่าของราคาทุน กิจการอาจได้รับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จากการแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินหรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการที่สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่

ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้น รายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือ กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่าง น่าเชื่อถือ หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นโดยใช้ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

2.5 การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์กิจการ สามารถเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีการตีราคาใหม่ ซึ่งกิจการต้องใช้นโยบายบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันของ กิจการ

(1) วิธีราคาทุน กิจการต้องแสดงรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ด้วย ราคาทุนหักค่าเสื่อมสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

(2) วิธีการตีราคาใหม่ หากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สามารถวัดมูลค่า ยุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคาที่ดีใหม่ คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นใน ภายหลัง กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอเพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่ แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานอย่างมีสาระสำคัญ

2.6 ค่าเสื่อมราคา กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ละส่วนแยกต่างหากหากจากกันเมื่อส่วนประกอบแต่ละส่วนนั้นมีต้นทุนที่มี นัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนทั้งหมดของสินทรัพย์นั้น และต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละ งวดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นกรณีที่ต้องนำค่าเสื่อมราคาดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชี ของสินทรัพย์อื่น

2.7 จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาและระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา กิจการต้องปัน ส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ รวมทั้ง ต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้น รอบปีบัญชี

2.8 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา กิจการต้องเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสม รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ รวมทั้ง ต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาอย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปีบัญชี หากพบว่าลักษณะรูปแบบ

ของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตของสินทรัพย์เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ จะต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป

2.9 การเปลี่ยนแปลงจำนวนคิดค่าเสื่อมราคา ระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

2.10 การด้อยค่า ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ สำหรับค่าชดเชยสำหรับการด้อยค่า เป็นค่าชดเชยที่กิจการได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดการด้อยค่าสูญหาย หรือเลิกใช้ต้องนำมารวมในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิได้รับค่าชดเชยนั้น

2.11 การตัดรายการ ต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- (1) จำหน่ายสินทรัพย์
- (2) คาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์หรือจากการจำหน่ายสินทรัพย์

2.12 เมื่อตัดรายการสินทรัพย์ออกจากบัญชีต้องรับรู้การผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุน และต้องไม่จัดประเภทผลกำไรที่เกิดขึ้นเป็นรายได้ ยกเว้นกรณีการขายและเช่ากลับคืน ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่าการเปิดเผยข้อมูล ต้องเปิดเผยรายการในงบการเงินสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แต่ละประเภท เช่น เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา อายุการใช้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด และรายการกระทบยอดของมูลค่าตามบัญชีระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึงรายการกระทบยอด เป็นต้น

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

จรี วิจิตรธนบดี (2543) ได้ศึกษา ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ โดยใช้แบบสอบถามเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี จำแนกเป็น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้รับจ้างทำบัญชี นักวิชาการ เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานรัฐบาล และพนักงานฝ่ายบัญชีของธุรกิจเอกชน รวมจำนวน 250 ราย ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ผลการศึกษาพบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีที่ไม่มีการปรับปรุงในระดับปานกลาง ส่วนมาตรฐานการบัญชีที่ออกใหม่นั้นมีความรู้ความเข้าใจในระดับต่ำ

เบญจมาภรณ์ เทพวิญญากิจ (2545) ได้ทำการศึกษาปัญหาการให้บริการด้านการบัญชี ของสำนักงานบัญชีในเขตอำเภอเมือง จังหวัดลำปาง โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากสำนักงานบัญชีในเขตอำเภอเมือง จังหวัดลำปาง จำนวน 14 แห่ง ผลการศึกษาพบว่า สำนักงานบัญชีมีปัญหาในระดับมากอันดับแรกคือ ปัญหาด้านมาตรฐานการบัญชี อันดับที่สอง คือ ปัญหาจากลูกค้า ส่วนปัญหาในระดับปานกลาง ได้แก่ ปัญหาด้านภาษีอากร ปัญหาการให้บริการเกี่ยวกับการติดต่อทางราชการ ปัญหาความรับผิดชอบของผู้ทำบัญชี ปัญหาด้านบุคลากรของสำนักงาน ปัญหาด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ และปัญหาการให้บริการ เป็นต้น โดยปัญหาด้านมาตรฐานการบัญชีของสำนักงานบัญชีที่มีปัญหาระดับมาก ได้แก่ มาตรฐานมีการเปลี่ยนแปลงบ่อย มาตรฐานการบัญชีบางฉบับยากกับการตีความ มาตรฐานการบัญชีบางฉบับมีปัญหาในการปฏิบัติ ความไม่สะดวกในการเดินทางเข้าร่วมสัมมนาอบรม เป็นต้น

ผุสดี ชุ่มดวง (2550) ได้ศึกษา ความรู้ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีของผู้ทำบัญชีสำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์บ้านจัดสรร ในจังหวัดเชียงใหม่ โดยใช้แบบสอบถามเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ทำบัญชีในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์บ้านจัดสรรที่จดทะเบียนในจังหวัดเชียงใหม่ ทั้งหมด 37 ราย โดยวัดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี จำนวน 4 ฉบับ ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 เรื่องหนี้สงสัยจะสูญ และหนี้สูญ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่องสินค้าคงเหลือ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 49 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง และกฎระเบียบของกรมสรรพากรจำนวน 3 ฉบับ พบว่า ส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจต่อมาตรฐานการบัญชีทั้ง 4 ฉบับในระดับปานกลาง และความรู้ความเข้าใจต่อกฎระเบียบกรมสรรพากร โดยรวมอยู่ในระดับน้อย และยังพบว่าผู้ตอบแบบสอบถาม

ที่มีการศึกษาระดับปริญญาตรี ซึ่งมีจำนวนมากที่สุด มีความรู้ความเข้าใจถูกต้องต่อมาตรฐานการบัญชีทั้ง 4 ฉบับ อยู่ในเกณฑ์ระดับน้อย และความรู้ความเข้าใจถูกต้องต่อกฎระเบียบกรมสรรพากรอยู่ในเกณฑ์ระดับน้อย



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved