

ผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต กับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของไทย

วิสาลิน ตักคัสจรีต

ธุรกิจไม่ว่าจะเป็นขนาดใหญ่หรือขนาดเล็กที่ก่อตั้งขึ้นมาดำเนินกิจการทั้งในประเทศไทยหรืออยู่ในต่างประเทศ ล้วนมีเป้าหมายที่จะบรรลุถึงวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจทั้งนั้น นั่นคือ “กำไรสูงสุด” หรือ “กำไรที่พอใจสูงสุดและความรับผิดชอบต่อสังคมด้วย” เมื่อมีวัตถุประสงค์เช่นนี้แล้ว กิจการก็ต้องหามาตรการในการวัดเพื่อให้ทราบว่าตนเองได้ดำเนินการบรรลุเป้าหมายนั้น ๆ หรือไม่ มาตรการที่จะใช้วัดเป้าหมายทางเศรษฐกิจนั้น ก็คือ “การบัญชีการเงิน” (financial accounting) การบัญชีหมายความถึง ศิลปะในการจดบันทึก การจำแนก การสรุปผลและการรายงานเหตุการณ์เกี่ยวกับการเงิน โดยใช้หน่วยเป็นเงินตรา รวมทั้งแปลความหมายของผลปฏิบัติงานดังกล่าว” จากคำจำกัดความที่แสดงให้เห็นหน้าที่ (function) ต่าง ๆ ของการบัญชีในการที่จะได้ผลหรือสิ่งที่ต้องการออกมาในรูปของงบการเงินซึ่งประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน ซึ่งงบดุล (Balance sheet) เป็นงบที่ทำขึ้นเพื่อแสดงฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นงวดว่า กิจการมีทรัพย์สินประเภทใดบ้างรวมทั้งสิ้นเป็นมูลค่าเท่าใด เป็นส่วนเจ้าหนี้เท่าใด เป็นส่วนของทุนเท่าใด ส่วนงบกำไรขาดทุน (income statement) เป็นงานที่ทำขึ้นเพื่อแสดงผลการดำเนินงานในระหว่างงวด 1 ปีที่ผ่านมาว่ากิจการมีรายได้เท่าใด เมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนและค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นงวดเดียวกันแล้วจะมีผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิเท่าใด ซึ่งงบการเงินทั้งสองจะแสดงค่าออกในหน่วยของเงินตรา เมื่อใ้้งบการเงินมา ผู้บริหารก็จะได้ทราบว่ามีการกำไรจากการดำเนินงานเท่าใดและกิจการมีทรัพย์สินและหนี้สินอยู่เท่าใด ภายใต้การบริหารงานของตน และสิ่งแวดล้อมภายนอกนั้น ซึ่งก็จะทำให้ผู้บริหารทราบว่ากิจการ

ของตนได้ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพแค่ไหนและคุ้มค่าที่เลือกลงทุนทำธุรกิจประเภทนั้นใน
 ขณะที่ไม่เลือกทางเลือกที่จะลงทุนอย่างอื่นหรือไม่ นั่นก็คือ วัตถุประสงค์หลักที่สำคัญ
 อันหนึ่งของการบัญชีการเงิน ผู้บริหารก็สามารถวัดได้ โดยใช้การบัญชีการเงินเป็นเครื่อง
 มือให้ทราบว่า วัตถุประสงค์ที่ตนได้ตั้งเอาไว้แต่แรกนั้น ได้บรรลุผลตามความมุ่งหวังมาก
 น้อยเพียงใด ในสมัยก่อนนั้น พวกงบบุคลากรทำไรชาตทุนก็ใช้ประโยชน์แต่เฉพาะภายใน
 กิจการเท่านั้น ซึ่งมักจะเป็นกิจการเจ้าของคนเดียวมีขนาดเล็ก ๆ และเอาทุนส่วนตัวมาลง
 หรือถ้าไม่พอก็ขอยืมจากเพื่อนฝูงและญาติพี่น้อง ซึ่งก็อาศัยความไว้นใจเชื่อใจกันเป็น
 ส่วนตัว แต่ในสมัยปัจจุบันนี้กิจการมีขนาดใหญ่ขึ้นเพราะมีตลาดใหญ่ขึ้น การ
 กมนาคมสะดวก กิจการก็ไม่ตอบสนองแต่เพียงความต้องการภายในชุมชนของตนเท่านั้น
 ยังสามารถส่งสินค้าไปสนองชุมชนต่างๆ ทั่วกว้างขวางขึ้น กิจการต่างๆ จึงมีขนาดใหญ่ขึ้น
 โดยมีการร่วมลงทุนจากผู้ลงทุนหลายคน ซึ่งก็พัฒนารูปแบบเป็นห้างหุ้นส่วนที่มีผู้ลงทุน
 หลายคนซึ่งก็พัฒนารูปแบบเป็นห้างหุ้นส่วนที่มีผู้ลงทุนตั้งแต่สองคนขึ้นไปและพัฒนาต่อๆ
 มาเป็นรูปของบริษัท ซึ่งมีผู้ถือหุ้นตั้งแต่เจ็ดคนขึ้นไป และขยายวงผู้ลงทุนเป็นพันเป็น
 หมื่นคนได้ และในรูปแบบการบริหารที่มีผู้มาลงทุนมากมายเช่นนี้ทุกคนก็ไม่สามารถจะ
 เข้ามาบริหารงานได้ จึงต้องแต่งตั้งผู้บริหารขึ้นมาบริหารงานแทน ฉะนั้นสิ่งที่จะเป็น
 การวัดผลงานของผู้บริหารเหล่านั้น ที่ผู้ถือหุ้นทั้งหลายได้แต่งตั้งขึ้นมาบริหารนั้น ได้
 บริหารเงินที่พวกเขาลงทุนไปแล้วจะให้ผลกระทบตอบแทนกลับคืนมาและคุ้มค่าแค่ไหน
 ซึ่งข้อมูลพวกนี้ ผู้ถือหุ้นก็จะได้จากงบกำไรขาดทุนที่กิจการทำออกมาทุกสิ้นงวด
 บัญชี นอกจากนี้ถ้าต้องการเงินหมุนเวียนเพื่อธุรกิจเพิ่มขึ้น การจะกู้ยืมจากญาติพี่น้อง
 เท่านั้นอาจได้เงินไม่เพียงพอ จึงต้องขยายการกู้ยืมไปในรูปแบบต่างๆ เช่น การขอเครดิต
 จากผู้ขายวัตถุดิบให้ หรือผู้ขายสินค้าให้ ซึ่งก็เป็นการกู้ยืมเงินอย่างหนึ่ง ตลอดจนการกู้
 ยืมเงินจากสถาบันการเงินต่างๆ ซึ่งบุคคลเหล่านั้นอาจไม่รู้จักและมีความไว้นใจเชื่อใจกัน
 เป็นส่วนตัวมาก่อนได้ ฉะนั้น การจะดูว่ากิจการนี้หรือบริษัทนี้มีฐานะมั่นคงแค่ไหนเพียง
 ไรก็คงจะมีส่วนสำคัญจากการพิจารณางบการเงิน พร้อมทั้งตามข้อมูลต่างๆ เพิ่มเติมเพื่อ

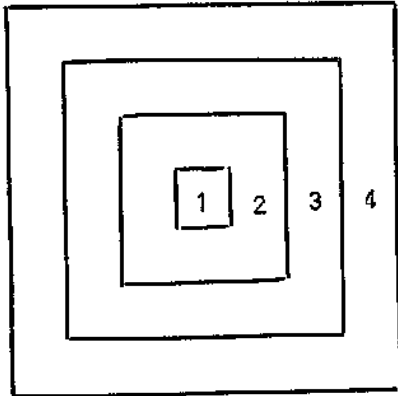
สร้างความมั่นใจให้มากพอที่จะสามารถให้เครดิตแก่กิจการได้ นอกจากนี้ กิจการยังต้องมีบุคคลภายนอกอื่น ๆ ที่สนใจ เช่น กรมสรรพากรก็ต้องการงบการเงินของกิจการเพื่อจะเก็บภาษีเงินได้ ตลาดหลักทรัพย์ก็ต้องการงบการเงินเพื่อที่จะได้อนุมัติให้กิจการเข้าเป็นบริษัทจดทะเบียนรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ พนักงานของบริษัทก็อยากรู้ว่าบริษัทจะมีเงินมาจ่ายผลตอบแทนแก่ตนเท่าไร นายหน้าค้าหลักทรัพย์ก็อยากรู่ว่ากิจการบริษัทจดทะเบียนรับอนุญาตนั้นดีหรือไม่ เพื่อจะได้แนะนำให้ลูกค้าลงทุน หรือบริษัทค้าหลักทรัพย์ก็จะได้ลงทุนซื้อหุ้นของบริษัทนั้น ๆ เป็นต้น ฉะนั้น ความต้องการใช้งบการเงินจากกลุ่มบุคคลภายนอกได้ทวีมากขึ้น ๆ บุคคลภายนอกเหล่านั้นก็อาจมีความสงสัยไม่มั่นใจว่าผู้บริหารบริษัทหรือกิจการนั้นจะทำการเสนองบการเงินที่เป็นกลาง คือ เป็นการเสนอข้อมูลที่ไม่บิดเบือนความเป็นจริงและไม่ได้แสดงข้อมูลที่โน้มเอียงไปตามอิทธิพลของกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง ฉะนั้น ระบบการบัญชีการเงินจึงใช้เป็นระบบการเสนอข้อมูลสนองต่อกลุ่มต่างๆ เท่าเทียมกัน ผู้บริหารก็อาจจะเสนอผิดไปจากความมุ่งหมายของระบบการบัญชีการเงินที่ติดตั้งกล่าวข้างต้นได้ ฉะนั้น จึงได้เกิดอาชีพขึ้นมาอีกอาชีพหนึ่งก็คือ “ผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต” บุคคลเหล่านี้คือบุคคลที่มีความรู้ในเรื่องการบัญชีในระดับชั้นปริญญาตรีทางบัญชี ประกาศนียบัตรทางบัญชี ซึ่งกรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ซึ่งอยู่ในกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ เทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือเป็นผู้ได้รับปริญญา หรือ ประกาศนียบัตร ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชีที่ ก.บช. เห็นสมควรให้เป็นผู้สอบบัญชี ฝึกงานอย่างน้อย 2 ปี และสอบผ่านข้อเขียนที่ ก.บช. กำหนดผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต เป็นบุคคลที่สามที่ถือว่าเป็นผู้ที่มีความรู้ความชำนาญในการตรวจสอบงบการเงินต่างๆ ของบริษัทฯ และห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล รวมทั้งห้างหุ้นส่วนจำกัด แล้วแสดงความเห็นว่า งบการเงินนั้นถูกต้องตามควรและได้ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองกันโดยทั่วไป (หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นคำศัพท์พิเศษในการบัญชีการเงิน ซึ่งกลุ่มถึงประเพณีนิยม กฎเกณฑ์ และวิธีการต่างๆ ซึ่งอธิบายให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติทางบัญชี

ที่รับรองกัน ณ เวลาหนึ่งเวลาใดโดยเฉพาะ หลักการบัญชีดังกล่าวได้กลายเป็นที่รับรองทั่วไปโดยการตกลงกันมากกว่าที่จะเป็น หลักการบัญชีที่สร้างขึ้นตามแนวความคิดขั้นพื้นฐาน หลักการบัญชีได้พัฒนาโดยถือหลักเหตุผล ขนบธรรมเนียม ประสพการณ์ การใช้จนเคยชิน และความจำเป็นในทางปฏิบัติ โดยผู้สอบบัญชีฯ จะต้องแสดงตนเป็นกลาง ซื่อสัตย์ และยุติธรรม ต่อทั้งเจ้าของกิจการและต่อบุคคลหรือสถาบันภายนอกโดยออกความเห็นที่เป็นที่เชื่อถือได้ทั่วไป ฉะนั้นกฎหมายจึงได้ออกบทบัญญัติให้กิจการข้างต้นต้องมีผู้ตรวจสอบบัญชีฯ โดยที่กิจการเหล่านั้นเป็นผู้จ่ายเงินจ้างในการตรวจสอบบัญชีของกิจการ

ฉะนั้นจะเห็นได้ว่าบทบาทของผู้ตรวจสอบบัญชีนั้นเกิดขึ้นจากความต้องการของฝ่ายสองฝ่าย คือ ฝ่ายของกิจการ ในที่นี้หมายถึง รูปแบบของบริษัท ห้างหุ้นส่วนฯ และฝ่ายของบุคคลภายนอกที่มีความต้องการใช้บการเงิน ความสำคัญของบทบาทของผู้ตรวจสอบบัญชีจะมีมากหรือน้อยก็ขึ้นอยู่กับความต้องการของทั้งสองฝ่าย ในกรณีที่ฝ่ายกิจการมีความต้องการให้บุคคลภายนอกเชื่อและยอมรับเงินของกิจการมาก ในขณะที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มบุคคลภายนอกก็ต้องการใช้ข้อมูลจากบการเงินเพื่อมาประกอบการตัดสินใจมากขึ้น ๆ ต้องการความเห็นจากผู้ชำนาญการ อย่างเช่น ผู้ตรวจสอบบัญชีฯ มากขึ้น และมีความเชื่อถือในความเห็นนั้น ๆ อย่างไรก็ตาม ถ้ามาพิจารณาในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของประเทศไทยแล้ว สิ่งหรือความจริงที่มักจะได้ยินได้ฟังอยู่เสมอ จะเป็นคำกล่าวที่ว่า บการเงินที่ทำการเสนอนอกมานั้นไม่ใช่ชุดจริง ผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ก็ไม่ได้ตรวจสอบตามหลักตรวจสอบบัญชีที่ดีและถูกต้องตามความชำนาญในอาชีพที่ควรจะทำ ในทางตรงกันข้าม ประชาชนทั่วไป มักจะมีความเชื่อว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีฯ เพียงเซ็นชื่อแล้วก็รับเงินไป ซึ่งไม่มีเหตุผลใดเชื่อถืองบการเงินที่ปรากฏเพียงเป็นหลักฐาน เพื่อสนองให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายเท่านั้น และงบนั้น ๆ ก็จะถูกตกแต่งเสริมสร้างขึ้น ดังนั้น มักจะได้ยินคำกล่าวที่ว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีฯ หรือตัวผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ไม่ได้ทำหน้าที่ตนอย่างเต็มความสามารถ ฉะนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ประเด็นปัญหานี้มีอยู่ 2 จุด ควบคู่กัน คือ

1. งบการเงินไม่จริง
2. ผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ไม่ได้ทำหน้าที่ที่สัมพันธ์กับอาชีพของตน

ซึ่งทั้งสองประเด็นเป็นการเกี่ยวพันถึง ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ทั้งนี้ เพื่อให้มองเห็นบทบาทของผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ให้ชัดเจนยิ่งขึ้นก็ควรจะมีมองจากภาพแวดล้อมต่าง ๆ ของผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ด้วย



1. นักบัญชีในกิจการ
2. ผู้บริหารของกิจการ
3. ผู้ตรวจสอบบัญชีฯ
4. บุคคลภายนอก

จากรูปข้างต้น ผู้เขียนก็จะเริ่มมองจากวงในสุดออกไปก่อน นั่นก็คือ นักบัญชี นักบัญชีก็คือ ผู้ทำหน้าที่บันทึกรายการต่าง ๆ และทำการตัดสินใจว่ารายการใดที่เกิดขึ้นในกิจการนั้น ควรหรือไม่ควรบันทึกบัญชีให้เป็นไปตามหลักการบัญชี การเงินที่ควรเป็น นักบัญชียุคนั้นเป็นลูกจ้างของผู้บริหาร ฉะนั้น แม้นักบัญชีจะมีหลักในการลงบัญชีแต่ก็ต้องปฏิบัติงานตามคำสั่งหรือตามงานที่ฝ่ายบริหารมอบให้ทำ ฉะนั้น ในส่วนของนักบัญชียุคนั้นจะขอแยกปัญหาเกี่ยวกับการเสนองบการเงินออกเป็นประเด็นต่าง ๆ ดังนี้

1. ข้อจำกัดในการลงบัญชี ในส่วนนี้หมายความว่า การลงบัญชีหรือการเสนองบการเงินนั้น โดยความเป็นจริงแล้วอาจไม่ได้สะท้อนข้อเท็จจริงอย่างถูกต้องตรงกับความเป็นจริงในแง่ของบุคคลทั่วไปไปคิดกัน เพราะข้อจำกัดทางการบัญชีการเงินนั่นเอง ซึ่งก็มี

ก. เพราะการลงบัญชี เป็นการใช้นโยบายเงินตราในการลงบัญชีและเสนองบการเงิน ฉะนั้นอะไรที่ไม่สามารถจะแสดงออกมาเป็นมูลค่าตามตัวเงินได้ เช่น ความ

สามารถผู้บริหาร ความมีค่าของทรัพย์สินมนุษย์ในกิจการ ซึ่งไม่สามารถจะตีมูลค่าออกมาเป็นตัวเลขได้ หรือแม้ตีได้ก็หาหลักการยึดไม่ได้ว่าราคาของบุคคลคนใดที่ตีออกมาแล้ว จะถูกต้องที่สุด เพราะทุกคนก็จะตีมูลค่าไปตามความเห็น ทักษะคติและค่านิยมของตน ฉะนั้น ตัวเลขที่ตีค่าได้จึงไม่อาจยึดถือเพื่อแสดงค่าของสิ่งนั้นออกมาได้

ข. การใช้ราคาทุน คือ ในการลงบันทึกบัญชีจะบันทึกมูลค่าทรัพย์สิน หรือหนี้สินหรือทุนมาในราคาที่มีการเกิดขึ้นจริง ๆ ในวันที่มีการได้ทรัพย์สิน หนี้สิน หรือทุนนั้นมา และเมื่อเหตุการณ์ผ่านไปก็ไม่มีมีการปรับมูลค่าตามกาลเวลา เช่น บริษัท เคยซื้อที่ดินมาเมื่อสิบปีก่อนในราคา 20,000 บาท ปัจจุบันอาจมีราคาเป็น 500,000 บาท แต่ก็จะไม่มีการบันทึกราคาทรัพย์สินนั้น ๆ เปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด เพราะหลักการ ใช้ราคาทุนนั่นเอง

ค. หน่วยเงินตราไม่ได้แสดงให้เห็นอำนาจของตัวเงินที่มีค่าน้อยลงไปตามสภาพการณ์เงินเพื่อและเวลาที่ผ่านไป

ง. กิจการจะต้องทำการประมาณตัวเลขบางอย่างขึ้นมาเพื่อใช้ในการลงบัญชี เช่น การคิดว่าเครื่องจักรจะต้องคิดค่าเสื่อมราคาก็ปี หรือว่าการคิดหนี้สินที่คาดว่าจะสูญไปในปีนี้เป็นอย่างไรนั้น ทำให้ข้อมูลในทางการเงินไม่ได้ถูกต้องแน่นอน แต่เป็นการกะประมาณคร่าว ๆ เท่านั้น

2. ข้อจำกัดเกี่ยวกับเอกสารชั้นต้น สิ่งหนึ่งที่นักบัญชีในประเทศไทย ประสบปัญหาในการลงบัญชีให้ถูกต้องและครบถ้วน ก็คือ ระบบข้อมูลชั้นต้นที่กิจการจะนำมาลงบัญชี เพราะการลงบัญชีจะไม่ได้ถ้าไม่มีเอกสารชั้นต้นมาก่อน เพราะเป็นที่ไม่ยอมรับในหลักการบัญชีการเงินและทางภาษีอากร เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบสำคัญจ่าย ใบนำเงินเข้าบัญชีธนาคาร เป็นต้น ซึ่งที่เป็นปัญหาสำคัญ นั่นก็คือ ใบเสร็จรับเงิน ซึ่งกิจการทั่วไป ในประเทศไทยไม่ค่อยจะยอมออกใบเสร็จรับเงิน โดยเฉพาะกิจการขนาดเล็ก เป็นเจ้าของคนเดียว เป็นต้น เพราะกลัวจะเสียภาษี ฉะนั้นทางบริษัทฯ จะทำอย่างไรในการลงบัญชี อย่างเช่น กิจการไปทำสัญญาเช่าระยะยาวตึกแถวแห่งหนึ่งไว้เวลา

30 ปี จากเจ้าของตึกซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา และเจ้าของตึกที่ไม่ยอมออกใบเสร็จรับเงินให้ เพราะเขาไม่ยอมเสียภาษี เมื่อเป็นเช่นนั้น บริษัทฯ ก็ต้องหาทางลงบัญชีให้ได้ก็ต้องไปขอใบเสร็จรับเงินจากกิจการชนิดอื่นที่ขอได้ หรือบางกิจการที่มีการขายใบเสร็จรับเงินโดยรับค่าตอบแทนบวกกับค่าภาษีที่จะต้องจ่าย เป็นต้น มาประกอบรายการลงบัญชีเองให้ตรงกับตัวเงินที่จ่ายไป แต่รายการที่เกิดขึ้นก็จะต้องคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริงไป

3. วัตถุประสงค์ของการลงบัญชี การลงบัญชีการเงินตามที่กล่าวข้างต้นมีวัตถุประสงค์ 2 ประการด้วยกัน คือ เพื่อจะจัดว่าการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่จำกัดนั้น ๆ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่? ประการหนึ่ง ประการที่สอง ทั้งงบการเงินเสนอต่อบุคคลภายนอก เมื่อมีวัตถุประสงค์ 2 ประการข้างต้นแล้ว นักบัญชีเองได้เข้าซึ่งถึงวัตถุประสงค์ทั้งสองประการนั้นหรือไม่ ว่าบทบาทของตนก็เพื่อให้บรรลุเป้าหมายทั้งสองข้อนั้น แต่ถ้าเมื่อไหร่ที่วัตถุประสงค์ไม่ชัดเจนหรือนักบัญชีไม่ทราบวัตถุประสงค์ที่แท้จริง ผลก็คือ งบการเงินที่ได้ไม่ได้ให้คำตอบตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งเอาไว้เพียงแต่มีงบการเงินเสนอต่อบุคคลภายนอกเท่านั้น ซึ่งก็เป็นงบที่ไม่ได้คำตอบอะไรตามที่วัตถุประสงค์ของการบัญชีการเงินต้องการจะบรรลุ ฉะนั้น งบการเงินจึงไม่ได้วัดผลหรือให้ข้อมูลที่นำไปใช้ประโยชน์ในสิ่งใดเท่าที่ควร

4. ความเห็นความสำคัญของการบัญชีการเงินในกิจการในแง่กับบัญชี เนื่องจากในข้อข้างต้น วัตถุประสงค์โดยการบัญชีการเงินในความคิดหรือการรู้ซึ่งด้วยนักบัญชีนั้นไม่ชัดเจนเท่าที่ควร หรือไม่ทราบแน่ชัด ทำให้นักบัญชีไม่สามารถจะทราบถึงบทบาทหรือความสำคัญในหน้าที่ที่ตนรับผิดชอบได้ หรือไม่ทราบถึงขอบข่ายความรับผิดชอบได้ หรือไม่ทราบถึงขอบข่ายความรับผิดชอบที่แท้จริงของตนเอง ฉะนั้น จึงทำให้นักบัญชีมองบทบาทของตัวเอง เป็นเพียงแต่การบันทึกรายการต่างๆ ที่เกิดขึ้นเท่านั้น ทั้งๆ ที่ในความเป็นจริงแล้ว บทบาทหรือความรับผิดชอบของตนต่อองค์กรและต่อสังคมนั้นมีมาก ดังนั้นจึงมีผลกระทบถึงการทำงบการเงินที่ถูกต้องเพราะการขาดความสนใจหรือเอาใจใส่ว่าจะไปบรรลุวัตถุประสงค์ของการบัญชีการเงินหรือไม่ ซึ่งผู้ที่จบมาทางบัญชี

มักมองถึงแนวโน้มน้ำความเจริญก้าวหน้าในอาชีพของตน เพียงแต่เป็นคนจบบัณฑิตการบัญชีเท่านั้น ทั้ง ๆ ที่ส่วนที่มีความต้องการจริง ๆ นั้นอยู่ในระดับการใช้วิจารณญาณในการวิเคราะห์วิจัยสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในกิจการที่มีผลกระทบต่อฐานะการเงินกิจการ เพื่อนำมาลงบัญชีให้สามารถวัดผลให้ถูกต้อง และได้คำตอบต่อประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากรนั้นซึ่งได้ถูกมองข้ามไป และถ้าจะพูดไปแล้วความต้องการในด้านอาชีพของนักบัญชีนั้นมีมากในสังคมทุกวันนี้ แต่เป็นความต้องการแก่นักลงบัญชีหรือบัณฑิตการเท่านั้น ก็เป็นผลมาจากภาวะแวดล้อมบางประการของนักบัญชี ดังกล่าวข้างต้น

5. การควบคุมภายในของกิจการ การควบคุมภายใน หมายถึง แผนจัดแบ่งส่วนงาน วิธีปฏิบัติงานที่ประสานกันและมาตรการต่าง ๆ ที่ถือปฏิบัติในกิจการ เพื่อดูแลรักษาทรัพย์สิน ตรวจสอบความเชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชี เพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานและส่งเสริมให้มีการปฏิบัติงานตามนโยบาย ฉะนั้น โดยสรุปแล้วกิจการใดที่มีการควบคุมภายในที่ดีก็จะทำให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องตามวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่ได้วางไว้ โดยได้ใช้ข้อมูลตามวัตถุประสงค์ของหลักการบัญชี การเงิน และมีความสามารถจะดูแลรักษาทรัพย์สินให้ครบถ้วนได้ การควบคุมภายในที่ไม่ดีอาจจะก่อให้เกิดการทุจริต เช่น พนักงานยกยอกเงิน และค่าใช้จ่ายส่วนตัวมาลงเป็นค่าใช้จ่ายบริษัท ซึ่งในส่วนนี้บางส่วนก็เป็นผลมาจากอิทธิพลของผู้บริหารกิจการในการที่จะต้องการเพิ่มค่าใช้จ่ายของกิจการให้มากขึ้น เพื่อจะได้เสียภาษีให้น้อยลง การยกยอกเอาทรัพย์สินของกิจการไปใช้ส่วนตัว เป็นต้น ฉะนั้น ถ้าการควบคุมภายในไม่ดีก็อาจจะเกิดการลงบัญชีที่ไม่ใช่ของกิจการ การลงบัญชีที่มีต่อตัวเลขทางบัญชี ส่วนตัวทรัพย์สินจริง ๆ อาจจะหายไปแล้วหรือเสียไปแล้วก็ได้ เป็นต้น ฉะนั้น การควบคุมภายในของกิจการจะดีหรือไม่ก็ต้องมาจาก 2 แหล่งด้วยกัน คือ

5.1 การเน้นหนักหรือการให้ความสำคัญของผู้บริหาร คือ ผู้บริหารเห็นถึงความจำเป็นของความสำคัญของการมีระบบข้อมูลที่เชื่อถือได้และการควบคุมดูแลทรัพย์สินของกิจการ

5.2 เมื่อผู้บริหารให้ความสำคัญก็จะทำให้มีการสร้างระบบการควบคุมภายในเกิดขึ้น เมื่อเกิดระบบการควบคุมภายในในขั้นตอนหรือระเบียบการปฏิบัติต่างๆ ที่ได้จัดทำไว้ พนักงานก็จะต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด และเป็นไปตามขั้นตอนของระบบที่ได้จัดทำไว้ แต่โดยธรรมชาติของคนไทยแล้ว เรามักจะไม่ค่อยถือปฏิบัติตามขั้นตอนหรือระเบียบที่ได้วางไว้ มักจะอาศัยความคุ้นเคยและเป็นกันเองกันภายในฐานะเพื่อนร่วมกัน ยินยอมผ่อนผันขั้นตอนที่ควรจะต้องปฏิบัติหรืออาจจะมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติในทันทีก็อาจจะทำให้ล่าช้าสัก 1 หรือ 2 วัน เป็นต้น นั่นก็เนื่องด้วยความไม่ได้มีนิสัยที่ทำงานกันเป็นระบบและความไม่ได้เห็นความสำคัญของการได้ระบบข้อมูลที่น่าเชื่อถือและการดูแลทรัพย์สินของกิจการให้ปลอดภัยและอยู่ในสภาพที่เหมาะสมด้วย ฉะนั้น ทักษะคติของผู้ปฏิบัติงานก็ต้องเห็นในความสำคัญด้วย

วงที่ 2

นักบริหารในที่นี้ ผู้เขียนหมายถึง ผู้บริหารงานของกิจการโดยทั่วไปในประเทศไทย ซึ่งส่วนใหญ่แล้วจะเป็นนักบริหารที่เป็นหรือได้รับอิทธิพลจากชาวจีนเป็นส่วนใหญ่ นอกจากนั้น กิจการในประเทศไทยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นกิจการขนาดเล็กๆ ฉะนั้น จากกลุ่มนักบริหารเหล่านี้จะส่งผลถึงความถูกต้องงบการเงินของกิจการเป็นอย่างมาก

1. ทักษะคติของผู้บริหารต่อระบบบัญชี นักบริหารจากคำจำกัดความดังกล่าวข้างต้น มักจะไม่ให้ความสำคัญของระบบบัญชี เพราะแนวความคิดของนักบริหารเหล่านี้เราซื้อมาและขายไปได้เท่าไรที่เหลือเป็นกำไรที่เขาได้แล้ว ฉะนั้น ในแนวความคิดของเขานั้นก็ไม่ใช่ผิดเสียทีเดียว แต่มันยังมีปัจจัยอื่นๆ ที่เข้ามาเกี่ยวข้องอีกมาก อย่างเช่น ถ้าผู้บริหารซื้อมาแล้วขายไปได้มากกว่าก็ได้กำไร แต่ก็ไม่ได้มองดูว่าสินค้าของตนคงเหลืออยู่เท่าไรที่เสียหายไปบ้างมีหรือไม่ มีการสูญหายไปบ้างหรือไม่ เป็นต้น ค่าใช้จ่ายในการขายเป็นอย่างไร เพราะการมองเช่นข้างต้นนั้นเป็นการมองในปัญหาที่เป็นชนพื้นฐานจริงๆ

หรืออย่างในกรณีที่ผู้บริหารเห็นว่ากิจการสามารถลงบัญชีมีการวัดผลตัวเลขกำไรขาดทุนมาให้ได้ก็เพียงพอแล้ว โดยไม่ได้คำนึงว่าการลงบัญชีจะได้วัดผลที่ถูกต้องให้ทันหรือไม่ หรือไม่สนใจว่าการควบคุมภายในที่สมควรจะมีหรือว่ามีระบบการได้ข้อมูลน่าเชื่อถือเป็นสิ่งจำเป็น นั่นเป็นเพราะ

1.1 ความไม่เห็นความสำคัญที่แท้จริงของการบัญชีการเงิน หมายความว่าผู้บริหารของกิจการอาจจะใช้การบัญชีการเงินในการวัดผลการดำเนินงานของตน แต่ไม่ได้เข้าใจหรือเห็นความสำคัญของการบัญชีการเงินอย่างจริงจัง

1.2 ตามที่กิจการดำเนินธุรกิจอยู่ทุกวันนี้ ไม่มีความจำเป็นในการที่จะต้องใช้ข้อมูลที่ครบถ้วนในการบริหารงาน กิจการก็ยังคงอยู่รอดต่อไปและยังมีความเจริญก้าวหน้ามาก

1.3 ผู้บริหารมีความลัษยบางอย่างที่ไม่ต้องการให้พนักงานรู้ว่ากิจการมีกำไรหรือขาดทุนเท่าใด เพื่อผลในกำลังขวัญของพนักงาน หรือ เพื่อไม่มีปัญหาในเรื่องเรียกร้องให้จ่ายโบนัสมากเกินไป หรือไม่ต้องการจะเผยแพร่ข้อมูลของตนให้สาธารณชนได้ทราบเพราะกลัวคู่แข่งจะรู้ความลับของตน เป็นต้น

2. ปฏิกริยาสนองตอบต่อกลุ่มบุคคลภายนอกของกิจการก็คงจะมีลูกค้า เจ้าหนี้การค้า เจ้าหนี้เงินกู้ ผู้ถือหุ้น กรมสรรพากร คู่แข่งขัน เป็นต้น ถ้าเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ก็จะมีตลาดหลักทรัพย์ นายหน้าหลักทรัพย์ ผู้ที่สนใจซื้อหุ้นของบริษัทฯ เพิ่มเติมขึ้นมา ฉะนั้น ถ้ากลุ่มบุคคลภายนอกเหล่านี้มีอิทธิพลต่อบริษัทไม่ว่าทางหนึ่งทางใดก็ตาม แต่มีอิทธิพลเท่าเทียมกันหรือเทียบเท่าเทียมกัน ก็จะก่อให้เกิดจุดสมมูลก็คือผู้บริหารจะต้องเสนองบการเงินที่ถูกต้องตามแนวทางของการบัญชีการเงิน นั่นคือ การเสนอข้อมูลที่สนองตอบกลุ่มบุคคลภายนอกทุกๆ กลุ่มอย่างเท่าเทียมกัน ไม่น้อมเอียงไปตามกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง แต่ในสภาพแวดล้อมในปัจจุบันของธุรกิจในประเทศไทยนั้น แหล่งต่างๆ มักไม่ได้มีอิทธิพลเท่าเทียมหรือเกือบเท่าเทียมกัน แต่มีแหล่งที่มี

อิทธิพลมากที่สุดนั้นก็คือกรมสรรพากร ซึ่งสาเหตุเพราะอะไรจะกล่าวโดยละเอียดในวงที่ 4 ซึ่งเป็นของกลุ่มบุคคลภายนอกที่ใช้งบการเงิน เมื่อเป็นเช่นนี้ปฏิบัติการโต้ตอบของฝ่ายบริหารจึงเป็นการทวงบการเงินเพื่อเสียภาษี และเนื่องจากความประสงค์จะเสียภาษีให้น้อยลงจึงเกิดบัญชี 2 ชุดขึ้นมา

3. ทศนคติต่อผู้ตรวจสอบบัญชี ฯ เนื่องจากไม่มีความต้องการใช้งบของกิจการจากบุคคลภายนอกโดยทั่วไปดังกล่าวข้างต้น ผู้บริหารจึงยอมรับบทบาทของผู้ตรวจสอบบัญชี ฯ ในฐานะที่กฎหมายบังคับให้กิจการจะต้องมีผู้ตรวจสอบบัญชี ฯ เช่นชื่อในงบการเงินของตนเท่านั้นเอง

4. ทศนคติของคนในประเทศด้อยพัฒนา โดยการวิจัยของ James F. Gaertner และ Dr.Norlin Rueschhof ซึ่งได้กล่าวในบทความ Cultural barriers to International accounting standards ว่า ในอเมริกาหรือประเทศที่พัฒนาแล้ว ประชาชนหรือคนโดยทั่วไป จะซื้อตรงต่อเจ้านายและปฏิบัติหน้าที่ตามที่สังคมต้องการ ในทางตรงข้ามประเทศที่กำลังพัฒนาในวัฒนธรรมที่มีการใช้เทคโนโลยีน้อยกว่า เช่น เม็กซิโกและอินเดีย ประชาชนก็จะมีคามซื้อตรงต่อครอบครัวและเพื่อน และโดยทั่วไปจะไม่คำนึงถึงกฎเกณฑ์ ข้อบังคับกฎหมายและความรับผิดชอบต่อสังคม กลุ่มบุคคลที่มีค่านิยมเช่นนี้จะเปิดเผยข้อมูลก็แต่เฉพาะที่จำเป็นจริงๆ เท่านั้น โดยคำนึงถึงแต่เพียงเล็กน้อยเท่านั้นว่า มันจะถูกต้องหรือไม่ถูกต้อง ลักษณะนี้ผู้เขียนเห็นว่าคือลักษณะค่านิยมของผู้บริหารในสังคมไทยเช่นกัน

เพื่อสะดวกแก่ความเข้าใจ ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงวงที่ 4 คือ ผู้ใช้งบการเงินภายนอก และกลุ่มอิทธิพลภายนอกเสียก่อน เพื่อจะได้เห็นแรงผลักดันอีกกลุ่มหนึ่งที่มีอิทธิพลต่อบทบาทของผู้ตรวจสอบบัญชี ฯ แล้วจึงหันมากล่าวถึงวงที่ 3 คือ ผู้ตรวจสอบบัญชี ฯ

วงที่ 4

กลุ่มผู้ใช้งบการเงินภายนอกและกลุ่มอิทธิพลภายนอกอื่น ๆ ในที่นี้จะขอกล่าวถึงคำจำกัดความของลักษณะกิจการในสังคมธุรกิจไทยเสียก่อนว่ามีอยู่ 2 ประเภท คือ

1. บริษัทจำกัดมี 2 ประเภท คือ บริษัทจดทะเบียนที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ฉะนั้น พวกนี้จะมีผู้ถือหุ้นอย่างน้อย 7 คน และจะเกินกว่านี้ก็ได้ ส่วนพวกที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะต้องมีผู้ถือหุ้นไม่น้อยกว่า 300 คนขึ้นไป ฉะนั้นไม่ว่าจะเป็นบริษัทประเภทใดก็ตาม ลักษณะของผู้ถือหุ้นก็จะถือโดยบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือของครอบครัวใดครอบครัวหนึ่งเป็นส่วนใหญ่จนกลายเป็นเหมือนกับกิจการเจ้าของคนเดียวแต่เอาประโยชน์ที่ได้รับจากการตั้งเป็นรูปบริษัทจำกัดเท่านั้นเอง

2. ห้างหุ้นส่วนมี ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล พวกนี้จะต้องมีผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีด้วย ก็มีลักษณะเช่นเดียวกับบริษัทจำกัด คือ ผู้ถือหุ้นก็เป็นคนรู้จักกันหรือคนเดียวกัน หรือเพื่อนที่สนิทชิดเชื้อกัน เป็นต้น

ฉะนั้น จากลักษณะของกิจการข้างต้น ถึงแม้ว่ากฎเกณฑ์หรือข้อบังคับทางกฎหมายมีวัตถุประสงค์ที่จะทำให้กิจการเหล่านี้เป็นกิจการที่มีบุคคลต่าง ๆ เข้ามาร่วมลงทุนกันอย่างแท้จริง แต่ก็มีกรหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงจนออกมาในลักษณะดังข้างต้นจนได้ ฉะนั้นก็จะเป็นเรื่องของกฎเกณฑ์ในสังคมและค่านิยมของนักธุรกิจในสังคมนั้นสวนทางกันนั่นเอง

ดังนั้น จากลักษณะข้างต้น ผู้ถือหุ้นก็ไม่ใช่บุคคลภายนอก ก็คือ ผู้บริหารนั่นเอง เมื่อเขารู้ที่อยู่แล้ว ก็ไม่จำเป็นต้องใช้งบการเงิน แต่ในกรณีผู้ถือหุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ พวกกลุ่มนี้ เขาอาจจะไม่ได้มาถือหุ้นเพื่อหวังจะร่วมรับความเจริญก้าวหน้าของบริษัทในรูปเงินปันผล แต่เพื่อจะมาขายหุ้นเพื่อเป็นการเก็งกำไรจากราคาหุ้นที่สูงขึ้นมากกว่าหรือถ้ามีก็เป็นเพียงกลุ่มน้อยซึ่งไม่มีอิทธิพลอะไรต่อบริษัททั้งสิ้น

(1) เจ้าหนี้การค้า จากลักษณะกิจการข้างต้น ความเป็นลักษณะของตัวบุคคลแฝงอยู่ในกิจการนั้น เพราะไม่ได้เกิดเป็นลักษณะนิติบุคคลที่แท้จริงขึ้นมา ฉะนั้น การปล่อยเครดิตจึงอยู่ที่ตัวผู้ดำเนินกิจการ และเนื่องจากตัวเองก็เป็นผู้บริหารเองก็รู้ว่างบการเงินที่ตนทำเป็นไปอย่างไร ฉะนั้น จึงไม่เชื่อเรื่องงบการเงินของกิจการอื่นเช่นกัน ลงท้ายก็ต้องอาศัยความเชื่อส่วนตัวบุคคล เจ้าหนี้เงินกู้แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

2.1 เจ้าหนี้เงินกู้ใน Organized market เช่น ธนาคาร บริษัทเงินทุน บริษัทเครดิตฟองซิเอร์ เป็นต้น ก็คงจะเช่นกัน กลุ่มเจ้าหนี้จะปล่อยสินเชื่อให้ตั้งกิจการในเครือของตนก่อน ต่อมาก็จะปล่อยให้เพื่อนฝูงหรือญาติพี่น้องเกี่ยวข้องกับผู้บริหารของกิจการ ซึ่งก็อาศัยความเชื่อคือส่วนหนึ่ง และถ้าจะปล่อยให้บุคคลภายนอกก็ต้องนำหลักทรัพย์มาค้ำประกันค้ำเงินค้ำ เช่น เงินที่กู้ไป จะต้องนำที่ดินมาจดจำนอง และมีมูลค่าสูงกว่าค่าของเงินที่กู้ยืมไป ฉะนั้น งบการเงินจึงไม่จำเป็นต้องใช้แต่อย่างใด

2.2 เจ้าหนี้เงินกู้ในตลาด Unorganized market หรือ ตลาดมืด พวกนี้ไม่ต้องการให้มีหลักฐานทางกฎหมาย ดอกเบี้ยแพง ถ้ารู้จักกันก็คิดแต่ดอกเบี้ยเพียงอย่างเดียว ถ้าไม่รู้จักกันดอกเบี้ยยิ่งแพง หลักทรัพย์ก็ต้องค้ำเงินค้ำ เพราะฉะนั้นก็อาศัยเชื่อใจในตัวบุคคลเช่นเดียวกัน

กรมสรรพากร แรงผลักดันอันยิ่งใหญ่ต่องบการเงิน 2 ชุด อาจจะมีสาเหตุมาจาก

3.1 การเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนเก็บภาษีหลายชั้นตอน ตอนผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปเรียบร้อยแล้ว และเมื่อขายออกไปก็เก็บภาษีการค้า เมื่อขายจนสิ้นปีบัญชีก็เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอีก นอกจากนั้น ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูปออกมา ชั้นส่วนที่ส่งเข้ามาเพื่อผลิตสินค้าสำเร็จรูปนั้นก็ต้องเสียภาษีขาเข้าอีก หรือถ้าเป็นกรณีที่ส่งสินค้าสำเร็จรูปเข้ามาขายในประเทศก็ต้องเสียภาษีอากรขาเข้า เสียภาษีการค้าเมื่อขาย และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีก จะเห็นได้ว่าของชั้นเดียวแต่จะถูกเก็บภาษีหลายชั้นตอนที่เดียว

3.2 การที่กรมสรรพากรมีโครงสร้างของรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการประเภทต่างๆเอาไว้แล้วทำให้เกิดการคอรัปชั่น เมื่อบุคคลภายนอกทราบถึงโครงสร้างดังนั้น ก็ทำให้เกิดการลงบัญชีให้ไล่ตามโครงสร้างที่กรมสรรพากรมี

3.3 เมื่อมีโครงสร้าง กรมสรรพากรจะยอมรับบังคับกำไรขาดทุนนั้น เมื่อเป็นไปตามโครงสร้างที่วางเอาไว้ แต่เมื่องบประมาณขาดแคลนไปก็จะต้องมีการนำมาใส่บัญชีกันเพื่อให้ได้เงินครบตามที่ต้องการ ซึ่งมันก็แสดงให้เห็นว่า แม้แต่กรมสรรพากรเองก็ไม่ได้ต้องการบที่ถูกต้องเสียทีเดียวเลย

กฎหมายต่างๆ ที่ใช้ควบคุมการดำเนินงานของธุรกิจที่ล้ำสมัย บางทีก็ไม่ทันต่อสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่ผ่านไป อย่างเช่น ความประมวลกฎหมายแพ่งให้เก็บดอกเบี้ยเงินกู้ได้ปีละ 7 ½% ทั้งๆ ที่ในปัจจุบันอัตราดอกเบี้ยเช่นนั้นหาไม่ได้อีกแล้ว เมื่อเป็นเช่นนี้เลยต้องมีการลงบันทึกเป็นความจริงในเรื่องดังกล่าวเพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมาย ซึ่งกฎหมายจะมาเปลี่ยนเป็นเก็บดอกเบี้ยได้ปีละ 15% ก็เพิ่งจะมาทำเอาเร็ว ๆ นี้เอง

นอกจากนี้ กฎหมายในส่วนลงโทษผู้ทำความผิด เช่น ลงบัญชีไม่เป็นความจริง หรือทำให้บุคคลเอาไปใช้จะเข้าใจผิด ก็ไม่เคยมีการบังคับใช้ ทั้งๆ ที่รู้กันดีจะไปว่า เราทำเอกสารเท็จอยู่ทุกวัน เช่น ใบรับรองแพทย์ คำรับรองของพยาน เป็นต้น ฉะนั้น สรุปก็คือ กฎหมายและค่านิยมของคนในสังคมนั้นมันสวนทางกันนั่นเอง เพราะจาก 10 ปีที่ผ่านมาไม่เคยมีการฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายจากการได้รับความเสียหายจากเอกสารหรือข้อมูลเหล่านี้เลย

5. ลักษณะสังคมไทย เป็นลักษณะที่ยังเชื่อถือกันในตัวบุคคล ยังไม่ได้ยอมรับถึงการแบ่งแยกความชำนาญในหน้าที่ (Specialization) หรือ การทำงานเป็นทีม คนใดที่เก่งหรือมีความสามารถก็แทบว่าจะเป็นซูเปอร์แมนทำได้ทุกอย่าง รู้ไปทุกสิ่งอีกประการหนึ่ง ลักษณะสังคมไทยยังไม่ซับซ้อนพอที่จะถึงขั้นต้องแบ่งแยกหน้าที่กันทำตามความชำนาญได้

วงที่ 3

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผูกพันไปตามความจริงแล้ว ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีฯ นั้นจะประกอบด้วยประเด็นใหญ่ๆ 2 ประเด็น คือ

1. ในส่วนหน้าที่ตามทฤษฎีของผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ผู้ตรวจสอบบัญชีฯ จะตรวจสอบข้อมูลหรือเอกสารเท่าที่กิจการนำมาให้ตรวจสอบหรือหลักฐานที่กิจการมีอยู่เท่านั้น ฉะนั้น ถ้ากิจการลงบัญชีไว้แค่นั้น ผู้ตรวจสอบบัญชีก็จะตรวจสอบบัญชีได้เพียงแค่นั้นเท่านั้นเอง และวิธีตรวจสอบก็จะใช้วิธีสุ่มตัวอย่าง เพราะว่าปัจจุบันนี้ผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบกว่ากิจการมีการควบคุมภายในที่ดีพอแล้วหรือยัง ถ้าดีพอแล้วปริมาณการสุ่มตัวอย่างข้อมูลหลักฐานมาตรวจสอบจะมากน้อยหรือจะตรวจทั้งหมดที่มีอยู่ก็ขึ้นอยู่กับการประเมินว่า การควบคุมภายในไม่มีหรือมีจุดอ่อนมาก เป็นต้น ฉะนั้น ผู้สอบบัญชีฯ จะไม่สามารถรับรองงบการเงินนั้นถูกต้องแน่นอน แต่จะรับรองเพียงแต่ว่าถูกต้องตามควรและได้ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเท่านั้น และถ้าผู้สอบบัญชีฯ เห็นว่ามีรายการบางรายการในงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีฯ ไม่สามารถจะหาวิธีการตรวจสอบได้อย่างแน่ใจพอควร หรือถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบในบางเรื่องผู้สอบบัญชีฯ ก็จะเสนอความเห็นรับรองงบการเงิน แต่มีเงื่อนไขว่าไม่แสดงความคิดเห็นว่ารายการนั้นๆ ในงบการเงิน หรืออาจจะแสดงความคิดเห็นว่าไม่ถูกต้องถึงงบการเงินนั้นไม่ได้ทำตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือไม่แสดงความเห็นเลย ถ้ากิจการจำกัดขอบเขตการตรวจสอบรายการทางบัญชีที่สำคัญๆ ที่จะมีผลทำให้งบการเงินผิดพลาดไปก็อาจเป็นได้ ฉะนั้น งบการเงินจะถูกต้องหรือไม่จะต้องเริ่มมาจากงบนั้นได้รับการทำอย่างถูกต้องมาจากภายในกิจการเสียก่อนแล้ว ผู้สอบบัญชีฯ จึงจะตรวจสอบให้ความเห็นได้ ผู้สอบบัญชีฯ ไม่ได้เป็นผู้ทำงบการเงินแต่เป็นผู้ตรวจสอบผลที่ได้ออกมาแล้วเท่านั้นเอง

2. เมื่องบการเงินไม่ถูกต้องจากกิจการผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความคิดเห็นแบบมีเงื่อนไข งบการเงินไม่ถูกต้อง หรือ ไม่ขอแสดงความคิดเห็น ซึ่งในทางทฤษฎีถ้าผู้สอบบัญชีฯ แสดงความคิดเห็นเช่นนั้นไป ในสายตาของบุคคลภายนอกแล้วกิจการก็จะได้รับความกระทบกระเทือนมากที่สุดทีเดียวแต่ก็ไม่มีบุคคลภายนอกใดกระทบกระเทือน

สรุป บทบาทของผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจไทยได้ว่า

(1) ผู้บริหารจะมักเรียกร้องให้ผู้ตรวจสอบบัญชีฯ จัดทำระบบบัญชี และเป็นผู้จัดทำงบการเงินให้แก่กิจการ ซึ่งในความเป็นจริงแล้วความต้องการนั้น ทำให้ผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ต้องทำหน้าที่ชี้ถึงความรับผิดชอบตามที่ของของผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ที่ควรจะเป็นอย่างหลีกเลี่ยงได้ยาก

(2) ผู้บริหารมักจะเรียกร้องให้ผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ใช้ความสามารถและความชำนาญในการจัดทำหรือผลิตแหล่งงบการเงินเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลง

(3) นักบริหารในเมืองไทยมักจะพัวพันและชักจูงผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ให้ต้องมีส่วนในการรับรู้และช่วยปกปิดวิธีการบัญชีหรือเอกสารทางบัญชีที่ไม่ถูกต้องของกิจการ

(4) นักบริหาร มักจะไม่เลือกผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ที่ไม่สามารถเสนอสนองความต้องการทั้งที่สรุปไว้ข้างต้น อันอาจก่อให้เกิดผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ประสบปัญหาในการประกอบอาชีพ

ฉะนั้น ตามที่ได้วิเคราะห์ตามวงต่าง ๆ ทั้ง 4 วงแล้ว และข้อสรุปข้างต้น ทำให้ผู้สอบบัญชีฯ อยู่ในบทบาทที่ลำบากในขณะที่ตามหน้าที่รับผิดชอบสูง แต่ไม่มีใครต้องการไม่มีผลผลักดันให้หน้าที่หรือบทบาทของผู้สอบบัญชีฯ โดดเด่นหรือสำคัญขึ้นมา ฉะนั้นในสภาพการณ์สิ่งแวดล้อมของธุรกิจไทยเช่นนี้ บทบาทของผู้ตรวจสอบบัญชีฯ แม้จะต้องมีขึ้นตามกฎหมาย แต่ผู้ตรวจสอบบัญชีฯ ก็ไม่สามารถจะปฏิบัติหน้าที่ตามวิชาชีพอย่างเต็มที่ เมื่อเป็นเช่นนี้แล้ว ถ้าจะให้บทบาทของผู้ตรวจสอบบัญชีฯ เหมาะสมและรับผิดชอบต่อชน ก็จะต้องสร้างความต้องการของวงต่าง ๆ ที่รายรอบผู้ตรวจสอบบัญชีฯ อยู่ทั้งในแง่ทัศนคติ ความรู้ความเข้าใจมากขึ้น การให้ความสำคัญ กำนियมต่าง ๆ ที่ไม่ดีให้หมดไป ฉะนั้น จึงจะกล่าวโดยสรุปได้ว่า งบการเงินไม่ได้ให้ข้อมูลที่แท้จริงนั้น ทุกคนที่เป็นองค์ประกอบในสังคมธุรกิจไทยนั้น แลละร่วมกัน รับผิดชอบ และจะต้องช่วยกันพัฒนาแก้ไข