



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

สินทรัพย์กับทรัพย์สิน ความแตกต่างที่ซับซ้อน

Assets and Properties; Complication in the Difference

ชัยภูมิ ชนะภัย*, อัจฉรา เลิศพรประสพโชค**, กฤติยา คะเชสนันท์***, ธรรมศักดิ์ เสนามิตร****

บทคัดย่อ

คำว่า สินทรัพย์ กับ ทรัพย์สิน เป็นคำที่หากดูแต่เพียงผิวเผินแล้วอาจคิดว่ามีความหมายคล้ายคลึงและใช้แทนกันได้ หรือหากเป็นคำที่ใช้เฉพาะกลุ่มของสาขาวิชาใดวิชาหนึ่งแล้ว นักบัญชีใช้คำว่า “สินทรัพย์” ในขณะที่นักกฎหมายเลือกใช้คำว่า “ทรัพย์สิน” หากแต่เมื่อพิจารณาถึงสาระสำคัญในความหมายและการนำไปใช้แล้ว คำทั้งสองมีความแตกต่างกันในหลายประเด็น เช่น สินทรัพย์สินทุกรายการเป็นทรัพย์สิน แต่ในทางกลับกันนั้นไม่ใช่ทรัพย์สินทุกชนิดจะเป็นสินทรัพย์ ด้วยเหตุผลทางการบัญชีที่มุ่งหมายเพื่อให้สินทรัพย์หมายถึงรายการที่สามารถรับรู้อยู่ในรายงานทางการเงิน (งบการเงิน) ได้ ดังนั้นทฤษฎีการบัญชีและหลักการทางบัญชีได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบการเงินที่ประกอบด้วย การรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยรายการ โดยถ้ารายการใดเป็นไปตามเงื่อนไขของการรับรู้รายการแล้ว รายการนั้นสามารถแสดงเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะทางการเงินหรืองบดุลได้ ทั้งนี้เพื่อให้งบการเงินสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้ข้อมูลของสินทรัพย์ประกอบการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างถูกต้อง ส่วนคำว่าทรัพย์สินที่ใช้ในทางกฎหมายนั้น เป็นการบัญญัติกฎหมายที่ต้องนำไปใช้ในการควบคุมการได้มา การจำหน่ายจ่ายโอนรวมถึงการเสียไปซึ่งสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลในทางกฎหมาย รวมถึงหลักการอื่น ๆ ที่จำเป็นสำหรับรัฐในการควบคุมทรัพยากรในอำนาจอธิปไตยของรัฐให้เกิดประโยชน์สูงสุด รวมถึงการสร้างความเป็นระเบียบเรียบร้อยให้เกิดขึ้น ทั้งนี้เพราะทรัพย์สินเป็นทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดและมีความสำคัญต่อความมั่นคงของรัฐทั้งในด้านเศรษฐกิจ สังคม และความมั่นคงของรัฐ

คำสำคัญ: สินทรัพย์, ทรัพย์สิน

*อาจารย์หลักสูตรนิติศาสตร์คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

**นักวิชาการอิสระ

***ผู้บริหารบริษัทที่ปรึกษาทางด้านบัญชีและภาษีอากร

****วิทยาลัยนานาชาติ มหาวิทยาลัยขอนแก่น



Abstract

The terms assets and property are looking similarly in the meaning and can be used interchangeably, or if it is used by a particular group, the term “asset” is used by the accountant while the term “property” is used by the lawyer. However, when considering to the context of these two terms, they are different in many aspects, instead. All assets are considered as the properties, but on the other hand, all properties are not assets. Under the accounting which assets are items can be recognized on the financial report (financial statement). Thus, under the theory of accounting and accounting principles, the rules of item’s recognition for the assets have been set out as are Recognition, Measurement, and Disclosure. If any item conforms with the item’s recognitions, such items will be subject assets. The financial report will reflect the economic benefit for the financial report’s user can use the information of assets for the decision making. The word “properties” under law is the legislation which tends to control the acquisition, disposition, and loss of rights on the properties of the people and including with other principle necessary for state in the controlling resources in the sovereignty power of the state for the optimize benefits and social order. This is because properties are the limited resources and important to the stability of the state in terms of economic, society and state security.

Key Words: Assets, Properties



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

บทความ

คำว่า “สินทรัพย์” เป็นคำที่ใช้กันโดยทั่วไปในทางธุรกิจ การบัญชีและเศรษฐศาสตร์ ในขณะที่นักกฎหมายกลับรู้จักและไม่แน่ใจกับคำนี้ในนามของคำว่า “ทรัพย์สิน” ดังนั้นเมื่อมีการสื่อสารคำทั้งสองขึ้นระหว่างการบัญชีกับนิติศาสตร์ จึงอาจทำให้เกิดความฉงนสงสัยว่าจริง ๆ แล้วสองคำนี้มีความคล้ายคลึงกันเหมือนกันหรือแตกต่างกันอย่างไร หรือจะกล่าวเพียงสั้น ๆ ว่าคำหนึ่งใช้ในทางการบัญชีส่วนอีกคำหนึ่งใช้ในทางกฎหมายเท่านั้นหรือ

บทความทางวิชาการเรื่อง “สินทรัพย์กับทรัพย์สิน ความแตกต่างที่ซับซ้อน” นี้ ผู้เขียนมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอความแตกต่างระหว่าง “สินทรัพย์” กับ “ทรัพย์สิน” ทั้งในด้านของคำนิยาม การนำไปใช้ในบริบททางการบัญชีและธุรกิจสำหรับผู้ใช้งบการเงินเพื่อประกอบการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจกับการนำไปใช้ในทางกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่มีความซับซ้อนและเชื่อมโยงไปถึงการกระทำความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายอาญา ที่จะทำให้อ่านมีความเข้าใจถึงช่องว่างเล็ก ๆ ระหว่างคำทั้งสองและวัตถุประสงค์ของการนำไปใช้ที่แตกต่างกันนั้นได้ชัดเจนมากขึ้น ดังนี้

ในเบื้องต้นคำว่า “สินทรัพย์” (Assets) และ “ทรัพย์สิน” (Properties) มีความแตกต่างกันทั้งในด้านของความหมายและการนำไปใช้ โดยสินทรัพย์เป็นกลุ่มของรายการทรัพยากรที่เป็นของกิจการที่แสดงไว้ในงบการเงินเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินใช้ประกอบการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เช่น ลงทุนสำหรับนักลงทุนหรือให้สินเชื่อสำหรับเจ้าหนี้หรือสถาบันการเงิน เป็นต้น ส่วนคำว่า “ทรัพย์สิน” เป็นคำที่ใช้ในทางกฎหมายเพื่อแสดงถึงตัวทรัพยากรที่มีอยู่ไม่ว่าที่เป็นของรัฐ ของเอกชนหรือเป็นสิ่งที่ไม่มีเจ้าของ โดยกฎหมายมีความมุ่งหมายให้มีการจัดระเบียบเกี่ยวกับการได้มา เสียไป จำหน่าย จ่าย โอน ครอบครอง การมีกรรมสิทธิ์ รวมถึงสิทธิอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน ทั้งนี้เพื่อใช้กลไกกฎหมายเข้ามาควบคุมให้เกิดความเป็นระเบียบเรียบร้อยขึ้นเกี่ยวกับทรัพย์สินซึ่งเป็นทรัพยากรที่อยู่อำนาจอธิปไตยของรัฐนั้น ๆ ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญต่อการดำรงอยู่ของทั้งรัฐและเอกชน โดยกฎหมายได้แบ่งทรัพย์สินออกเป็นหลายประเภทหรือหลายลักษณะ เช่น สัมหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์ สัมหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษ รวมถึงสิทธิต่าง ๆ ที่ในทางกฎหมายถือว่าเป็นทรัพย์สิน เช่น สิทธิครอบครอง กรรมสิทธิ์ สิทธิเก็บกิน สิทธิเหนือพื้นดิน ภาระจำยอม สิทธิจำนอง สิทธิจำนำ สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา สิทธิในสัญญาเช่าซื้อ สิทธิในสัญญาตอบแทนพิเศษยิ่งกว่าเช่าธรรมดา หรือสิทธิเกี่ยวกับทรัพย์สินในทางมรดก เป็นต้น

เมื่อพิจารณาสืบต่อไปถึงคำว่าสินทรัพย์ซึ่งเป็นคำที่ใช้ในทางธุรกิจโดยเฉพาะนักบัญชีที่ได้แสดงรายการสินทรัพย์ไว้ในรายงานทางการเงิน (Financial Report) ซึ่งเป็นเอกสารรูปแบบหนึ่งที่นักบัญชีจัดทำขึ้นเพื่อสื่อสารข้อมูลทางการเงินและการเงินให้แก่ผู้ใช้งบการเงินเพื่อนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจโดยแสดงเป็นหน่วยของเงินตรา โดยรายงานที่แสดงรายการสินทรัพย์ไว้เรียกว่า “งบแสดงฐานะทางการเงิน” (Statement of Financial Position) หรือ “งบดุล” (Balance Sheet) ที่มีกฎที่เป็นไปตามสมการบัญชีที่ว่า



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิต

“สินทรัพย์ = หนี้สิน + ส่วนของเจ้าของ” ซึ่งแปลความได้ว่า สินทรัพย์ทั้งหมดมีค่าเท่ากับผลรวมของหนี้สินและส่วนของเจ้าของ หมายความว่า ถ้าเราต้องการทราบกิจการแห่งหนึ่งมีฐานะทางการเงินเป็นอย่างไรย่อมทราบได้จากโครงสร้างของสินทรัพย์ที่มาจากการก่อหนี้ (หนี้สิน) และจากทุนของเจ้าของ (ส่วนของเจ้าของ) ดังนั้น การที่เราเห็นว่ากิจการใดกิจการหนึ่งมีสินทรัพย์มูลค่าสูง ยังไม่เป็นการแน่นอนว่ากิจการนั้นจะมีฐานะทางการเงินดีหรือมั่นคงจนกว่าจะได้ทราบข้อมูลอีกฝั่งของสมการบัญชี คือ สินทรัพย์นั้นประกอบขึ้นมาจากหนี้และทุนในสัดส่วนเท่าใดและอย่างไรบ้าง

ในการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการที่จัดตั้งขึ้นในรูปแบบตามที่กฎหมายกำหนดว่าให้ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมมาตรฐานวิชาชีพโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ) เช่น บริษัทมหาชนจำกัด บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นต้น นั้น สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกประกาศว่าด้วย “กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน” (Accounting Conceptual Framework for Financial Reporting) (กรอบแนวคิดฯ) หรือที่มักเรียกกันในกลุ่มของนักบัญชีว่า “แม่บทการบัญชี” ได้ให้ความหมายของคำว่าสินทรัพย์ไว้ว่า คือ “ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจในปัจจุบันที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต” โดยคำว่าทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจคือสิทธิที่มีศักยภาพในการสร้างผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ โดยกรอบแนวคิดฯ ยังได้กำหนดหลักเกณฑ์ต่อไปอีกว่า การที่กิจการจะรับรู้รายการสินทรัพย์ได้ไว้ในงบดุลนั้น จะต้องเข้าเงื่อนไขของกระบวนการรับรู้รายการสินทรัพย์ กล่าวคือ รายการนั้นต้องมีลักษณะของรายการที่เป็นไปตามคำนิยาม ต้องผ่านกระบวนการวัดมูลค่าและแสดงมูลค่าในงบการเงินด้วยราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรม อย่างไรก็ตาม กรอบแนวคิดฯ ดังกล่าวยังได้กำหนดการจัดประเภทสินทรัพย์ออกไว้เป็นส่วนที่หมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ซึ่งในทางการบัญชีนั้นสินทรัพย์ถูกจำแนกออกเป็นหมวดหมู่ต่าง ๆ จำนวน 5 กลุ่มหลัก ได้แก่ “สินทรัพย์หมุนเวียน” (Current Assets) “ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์” (Properties, Plants and Equipment (PPEs) หรือที่นิยมเรียกกันว่า สินทรัพย์ถาวร (Fixed Assets) เงินลงทุนระยะยาว (Long-term Investment) สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible Assets) และสินทรัพย์อื่น (Other Assets) โดยในแต่ละกลุ่มจะมีรายการสินทรัพย์แยกย่อยลงไปอีก เช่น สินทรัพย์หมุนเวียน ได้แก่ เงินสดในมือ (Cash on hand) เงินฝากธนาคาร (Cash in Bank) รายการเทียบเท่าเงินสด (Cash equivalent) ลูกหนี้การค้า (Accounts Receivable) ตั๋วเงินรับ (Notes Receivable) ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า (Prepaid expense) สินค้าคงเหลือ (Merchandising Inventory) วัสดุสิ้นเปลือง (Supplies) และรายได้ค้างรับ (Accrued Revenues) ส่วนในกลุ่มของรายการที่เรียกว่า “ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์” นั้น ได้แก่ ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ รถยนต์ เครื่องจักร หรือเครื่องตกแต่งสำนักงาน เป็นต้น ส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้แก่ ลิขสิทธิ์ (Copyright) สิทธิบัตร (Patent) และเครื่องหมายการค้า (Trademark) ซึ่งตรงกับคำที่ใช้กันในทางกฎหมาย จากที่กล่าวมาแสดงว่าสินทรัพย์เป็นสิ่งที่มีความสำคัญสำหรับองค์กรทางธุรกิจ กิจการจำเป็นต้องมีสินทรัพย์ไว้เพื่อแสดงถึงฐานะทางการเงินที่เกี่ยวกับสภาพคล่องของกิจการ (Liquidity) ความสามารถในการชำระหนี้ (Solvency) รวมถึงการนำเอารายการ



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

สินทรัพย์ไปใช้ในการคำนวณอัตราส่วน (Ratio) ต่าง ๆ ในทางการเงินและการบัญชี เช่น ประสิทธิภาพจากการใช้สินทรัพย์เพื่อการสร้างยอดขาย หรือเพื่อสร้างกำไร เป็นต้น นอกจากนี้ ในกิจการขนาดใหญ่จะให้ความสำคัญกับ “เงินสด” หรือรายการที่มีลักษณะเป็นเงินสด โดยแสดงเป็นรายงานทางการเงินที่เรียกว่า “งบกระแสเงินสด” (Statement of Cash flow) เพื่อแสดงให้เห็นถึงแหล่งที่ได้มาหรือใช้ไปของเงินสด โดยในส่วนของสินทรัพย์จะสะท้อนอยู่ใน 2 กิจกรรมหลัก คือ กิจกรรมดำเนินงาน (Operating Activities) และกิจกรรมการลงทุน (Investing Activities)

ส่วนคำว่า “ทรัพย์สิน” ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2544 ให้ความหมายว่า หมายถึงเงินตรา วัตถุที่มีรูปร่าง หรือโดยปริยายหมายถึงสิ่งที่มีค่าที่อาจไม่มีรูปร่างก็ได้ เช่น มีปัญญาเป็นทรัพย์สิน เป็นต้น นอกจากนี้ คำว่า “ทรัพย์สิน” ยังมีลูกคำ เช่น ทรัพย์สินนอกพาณิชย์ ทรัพย์สินมรดก ทรัพย์สินสิทธิ ทรัพย์สินในดินสิ้นในน้ำ เป็นต้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ป.พ.พ.) ให้ความหมายของคำว่า “ทรัพย์สิน” ไว้ว่าหมายถึงวัตถุที่มีรูปร่าง (มาตรา 137) ส่วน “ทรัพย์สินสิ้น” นั้นมีความหมายรวมถึงทั้งทรัพย์สินและวัตถุไม่มีรูปร่างซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้ (มาตรา 138) อย่างไรก็ตาม ในทางกฎหมายนั้น แม้จะกล่าวถึงแต่คำว่าทรัพย์สินกันเป็นการทั่วไปก็ตาม แต่ในกรณีที่มีข้อพิพาทขึ้นสู่ศาลแล้ว การวินิจฉัยและตัดสินคดีอาจมีความแตกต่างไปจากที่บัญญัติไว้ เช่น กระแสไฟฟ้าโดยสภาพแล้วเป็นสิ่งที่ไม่มีรูปร่าง ดังนั้นในทางกฎหมายแล้วจึงต้องถือว่ากระแสไฟฟ้าเป็นทรัพย์สินสิ้นไม่ใช่ทรัพย์สิน ในขณะที่ประมวลกฎหมายอาญา (ปอ.) มาตรา 334 ซึ่งบัญญัติถึงความผิดอาญาฐานลักทรัพย์ไว้ส่วนหนึ่งว่า “ผู้ใดเอาทรัพย์สินของผู้อื่น...” ดังนั้นหากแปลความตามบทบัญญัติแห่งมาตราดังกล่าวโดยเคร่งครัดแล้ว การลักกระแสไฟฟ้าไม่มีความผิดฐานลักทรัพย์ แต่ต้องเป็นความผิดฐานลักทรัพย์สิ้นซึ่งประมวลกฎหมายอาญามีได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ เท่ากับไม่มีกฎหมายไม่มีโทษ ศาลไม่อาจลงโทษจำเลยในความผิดฐานลักทรัพย์ได้ อย่างไรก็ตามศาลฎีกาของไทยได้เคยวินิจฉัยคดีลักกระแสไฟฟ้าไว้ว่าเป็นความผิดฐานลักทรัพย์ตาม ปอ. มาตรา 334 เช่นเดียวกัน (คำพิพากษาฎีกาที่ 877/2501) หรือกรณีของสัญญาณโทรศัพทซึ่งเป็นกระแสไฟฟ้าที่แปลงมาจากเสียงพูดเคลื่อนที่ไปตามสายลวดตัวนำจากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่ง ดังนั้นในทางกฎหมายก็ถือว่าสัญญาณโทรศัพทจึงเป็นทรัพย์สินสิ้นไม่ใช่ทรัพย์สินเช่นเดียวกันกับกระแสไฟฟ้าที่วิ่งไปตามสายซึ่งศาลฎีกาได้พิพากษาในทำนองเดียวกันว่า การลักเอาสัญญาณโทรศัพทจากตู้โทรศัพทแห่งประเทศไทยไปใช้เป็นความผิดฐานลักทรัพย์ (คำพิพากษาฎีกาที่ 1880/2542)

ทรัพย์สินนั้นกฎหมายได้กำหนดรายละเอียดลงไว้เพื่ออธิบายความแตกต่างระหว่างคำว่าทรัพย์สินและทรัพย์สินสิ้น เช่น มาตรา 140 อธิบายว่า ที่ดินและทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวร หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน รวมถึงทรัพย์สินสิทธิอันเกี่ยวกับที่ดินหรือทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นถูกกฎหมายเรียกว่า “อสังหาริมทรัพย์” หรือมาตรา 140 ที่อธิบายให้เห็นว่าหากเป็นทรัพย์สินอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์แล้วให้หมายถึง “สังหาริมทรัพย์” ก่อนที่กฎหมายบัญญัติไปถึงลักษณะจำเพาะบางอย่างของทรัพย์สินในเชิงรายละเอียด เช่น ทรัพย์สินแบ่งได้กับทรัพย์สินแบ่งไม่ได้ (มาตรา 141) ทรัพย์สินนอกพาณิชย์



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

(มาตรา 143) รวมถึงรายละเอียดของบทบัญญัติที่แสดงให้เห็นถึงองค์ประกอบสำคัญของทรัพย์สินในทางกฎหมาย เช่น ส่วนควบ (มาตรา 144) อุปกรณ์ (มาตรา 147) หรือดอกผลของทรัพย์สินหรือสิ่งที่เกิดขึ้นจากการมีทรัพย์สินนั้น ทั้งดอกผลธรรมดาและดอกผลนิตินัย (มาตรา 148) เมื่อกฎหมายวางหลักเรื่องทรัพย์สินและทรัพย์สินไว้ตามที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว กฎหมายจึงใช้เป็นหลักในการกำหนดในเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับทรัพย์สินและทรัพย์สิน เช่น การได้มา การจำหน่าย จ่าย โอน หรือการเสียไปซึ่งสิทธิในทรัพย์สินหรือทรัพย์สินตามบทบัญญัติอื่น ๆ แห่ง ป.พ.พ. ได้แก่ การแสดงเจตนาโดยสำคัญผิดในสาระสำคัญหรือในคุณสมบัติของทรัพย์สินที่จะมีผลทำให้นิติกรรมนั้นตกเป็นโมฆะหรือโมฆียะ (มาตรา 156, 157) เพื่อที่จะมีผลต่อไปถึงการคืนทรัพย์สินอันเกิดจากกรณีที่ดินตกเป็นโมฆะตามหลักกฎหมายว่าด้วยลาภมิควรได้ (มาตรา 172) ก่อนที่กฎหมายจะนำเอาทรัพย์สินไปกำหนดเป็นหนึ่งในวัตถุแห่งหนึ่งที่จะมีผลทางกฎหมายเกี่ยวกับหน้าที่ในการส่งมอบเพื่อการชำระหนี้ (มาตรา 195) ที่เจ้าหนี้มีสิทธิบังคับชำระหนี้จากทรัพย์สินของลูกหนี้รวมถึงทรัพย์สินอื่น ๆ ซึ่งบุคคลภายนอกค้างชำระแก่ลูกหนี้ด้วย (มาตรา 124) การที่บุคคลจะเข้ารับช่วงสิทธิของเจ้าหนี้ที่มีอยู่โดยมูลหนี้ที่ลูกหนี้มีอยู่แก่เจ้าหนี้ รวมถึงสิทธิที่เจ้าหนี้จะได้รับชำระหนี้เอาจากช่วงทรัพย์สินในฐานะที่สามารถนำมาชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ได้ เช่นเดียวกับทรัพย์สินอันก่อน (มาตรา 226) รวมถึงหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสิทธิยึดเหนี่ยวในทรัพย์สิน นอกจากนี้กฎหมายยังได้บัญญัติให้ทรัพย์สินเป็นวัตถุแห่งหนึ่งในเอกเทศสัญญาหลายลักษณะ เช่น สัญญาซื้อขายที่มีแบบแห่งการซื้อขายเฉพาะแก่ก่อสร้างทรัพย์สินและก่อสร้างทรัพย์สินชนิดพิเศษ ในขณะที่สินทรัพย์ในทางบัญชีก็ถือได้ว่าเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งในทางกฎหมาย หมายความว่า ทรัพย์สินมีความหมายครอบคลุมไปถึงสินทรัพย์ในทางการบัญชีด้วย หรือในทางกลับกัน สินทรัพย์เป็นเพียงส่วนหนึ่งของทรัพย์สินเท่านั้น ดังนั้นทรัพย์สินบางรายการไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ โดยเมื่อพิจารณาย้อนกลับไปถึงกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน หรือแม้บทการบัญชีที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นว่ารายการใดจะถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่ถูกแสดงไว้ในงบการเงิน รายการนั้นจะต้องผ่านเงื่อนไขต่าง ๆ ตามทฤษฎีบัญชีซึ่งประกอบด้วย คำนิยาม (definition) การรับรู้รายการ (recognition) และการวัดมูลค่า (measurement) ดังนั้น หากรายการใดไม่เข้าเงื่อนไขทุกข้อดังที่กล่าวมาแล้ว รายการนั้นก็ถือว่าสินทรัพย์ที่จะแสดงไว้ในงบการเงินได้ ส่วนผลของการบันทึกรายการที่ไม่ถือว่าเข้าเงื่อนไขเป็นสินทรัพย์เข้าไว้ในงบการเงินจะส่งผลกระทบต่อกิจการทั้งในด้านการประกอบการ หรืออาจมีผลถึงขนาดทำให้ผู้บริหารของกิจการมีความผิดทั้งทางแพ่งและหรือทางอาญา ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

ต่อไปผู้เขียนจะได้วิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อให้เห็นความคล้ายคลึงและความแตกต่างระหว่างสินทรัพย์กับทรัพย์สิน โดยยึดเอาเงื่อนไขของการรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบการเงินมาเป็นฐานในการเปรียบเทียบ ดังนี้

(1) คำนิยามของคำว่า สินทรัพย์ นั้น หมายความว่า “ทรัพย์สินเชิงเศรษฐกิจในปัจจุบันที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต” ดังนั้นรายการที่จะถือว่าเป็นไปตามคำนิยามสินทรัพย์จึงต้องเป็นทรัพย์สินที่กิจการมีอำนาจควบคุม (control) เช่น เงินสดของกิจการ สินค้าคงเหลือที่กิจการผลิต



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

หรือซื้อมาไว้เพื่อขายโดยกิจการมีสิทธิที่จะนำเอาเงินสดออกชำระหนี้ หรือนำสินค้าคงเหลือนั้นออกขายได้ตาม การดำเนินงานปกติของกิจการได้ จะเห็นได้ว่า ความเป็นสินทรัพย์มุ่งที่อำนาจในการ “ควบคุม” มากกว่า อำนาจในการครอบครองหรือการมีกรรมสิทธิ์ตามกฎหมาย โดยการควบคุมที่ว่านี้หมายถึงการควบคุมการได้ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ โดยพิจารณาว่าหากใครเป็นผู้ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการนั้น ฝ่ายนั้นต้องบันทึกรายการนั้นไว้เป็นสินทรัพย์ในงบดุล โดยไม่ต้องพิจารณาถึงรูปแบบทางกฎหมายว่าฝ่ายที่ ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจนั้นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ ดังนั้นแม้ถึงว่าผู้ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นจะไม่มี กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองเหนือทรัพย์สินนั้นเลย กิจการนั้นก็ต้องบันทึกรายการทรัพย์สินนั้นไว้เป็น สินทรัพย์ในงบดุลของตนเอง หลักการนี้เรียกว่า “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” (Substance over form) ซึ่งคำ ว่า รูปแบบในที่นี้หมายถึง รูปแบบทางกฎหมาย (legal form) นั่นเอง

หลักการเรื่อง “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” มีผลทำให้เกิดการป้องกันมิให้องค์กรธุรกิจตกแต่งตัวเลข ทางการบัญชี (creative accounting) โดยอาศัยรูปแบบของกฎหมาย ตัวอย่างรูปแบบของการตกแต่งตัวเลข ทางการบัญชีที่สามารถนำหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบมาปรับใช้เพื่อการป้องกันการทุจริตทางการบัญชี ได้แก่ “การขายแล้วเช่ากลับคืน” (sell and lease back) ตัวอย่างเช่น บริษัทเอเป็นผู้ผลิตสินค้าโดยมี เครื่องจักรตัวหนึ่งมูลค่า 10 ล้านบาท ที่ใช้เพื่อการผลิตสินค้าของบริษัทเอโดยเฉพาะ เครื่องจักรดังกล่าวไม่ใช่ สินทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการตลาดเป็นการทั่วไป บริษัทเอต้องการกู้ยืมเงินจากบริษัทซีซึ่งปกติประกอบธุรกิจ ให้กู้ยืมเงิน บริษัทซีจึงไม่ใช่กิจการที่ต้องใช้เครื่องจักรนั้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการแต่อย่างใด แต่ บริษัทเอกับบริษัทซีได้ตกลงกันว่า บริษัทเอจะโอนขายเครื่องจักรดังกล่าวให้กับบริษัทซีแล้วบริษัทเอค่อยทำ สัญญาเช่าเครื่องดังกล่าวกลับคืนมาเพื่อใช้ผลิตสินค้าต่อไป กรณีตัวอย่างที่ยกมาข้างต้นจะเห็นว่า ถ้า พิจารณาถึงรูปแบบของกฎหมายแล้ว เมื่อบริษัทเอโอนขายเครื่องจักรให้แก่บริษัทซี กรรมสิทธิ์ในเครื่องจักร ดังกล่าวย่อมตกเป็นของบริษัทซีตามสัญญาซื้อขาย และแม้บริษัทเอจะทำสัญญาเช่าเครื่องจักรดังกล่าวกลับคืน มาในภายหลังก็ไม่ทำให้บริษัทเอมีกรรมสิทธิ์เหนือเครื่องจักรนั้นด้วย ทั้งนี้เพราะสัญญาเช่าไม่ทำให้บริษัทเอผู้ เช่าได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เช่า แต่หากพิจารณาถึงการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากเครื่องจักรจะพบว่า บริษัทเอเป็นผู้ใช้และได้รับประโยชน์ในสินทรัพย์ที่เช่าในลักษณะที่แท้จริงแล้วบริษัทซีเป็นเพียงผู้ให้กู้ยืมเงิน โดยมีเครื่องจักรเป็นหลักประกันเท่านั้น สัญญาขายแล้วเช่ากลับคืนระหว่างบริษัทเอกับบริษัทซี ไม่ทำให้บริษัท ซีมีอำนาจควบคุมเหนือเครื่องจักรดังกล่าว หากแต่บริษัทซีเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในเครื่องจักรซึ่งเป็นเพียงรูปแบบ ทางกฎหมายเท่านั้น ดังนั้นในทางการบัญชีเมื่อถือว่าบริษัทเอเป็นผู้ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากเครื่องจักร บริษัทเอจะต้องบันทึกเครื่องสินทรัพย์ในงบดุลและคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับเครื่องจักรนั้นในแต่ละรอบ ระยะเวลาบัญชีที่ได้ประโยชน์เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนของตนด้วย ในขณะที่บริษัทซีต้องไม่บันทึก รายการเครื่องจักรดังกล่าวไว้เป็นสินทรัพย์ในงบการเงินจึงไม่คำนวณค่าเสื่อมราคา โดยบริษัทซีต้องบันทึกรับรู้ เงินที่ได้รับจากบริษัทเอเป็น “รายได้ค่าเช่าเครื่องจักร” ไว้ในงบกำไรขาดทุน



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

คำถามที่ตามมาคือ แล้วจะเกิดการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีในกรณีได้อย่างไร คำตอบอาจอธิบายได้ว่า เมื่อนำหลักการเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (เนื้อหาสาระทางการบัญชีสำคัญกว่ารูปแบบทางกฎหมาย) มาประยุกต์ใช้กับกรณีดังกล่าว จะมีผลทำให้บริษัทต้องบันทึกเครื่องจักรเป็นสินทรัพย์ในงบดุล และคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรไว้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน เช่นนี้ยอดรวมสินทรัพย์ในบัญชีงบดุลของบริษัทเองจะสูงขึ้น ทำให้อัตรารส่วนทางการเงินที่เรียกว่า “อัตรารส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม (Return on Assets) คำนวณได้จาก กำไรสุทธิ/สินทรัพย์รวม จะไม่สูงเกินจริง ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้ข้อมูลอัตรารส่วนดังกล่าวไปประกอบการตัดสินใจได้ถูกต้อง

(2) การรับรู้รายการ (recognition) เป็นเกณฑ์การรวมสินทรัพย์เข้าไว้ในงบดุล รวมถึงแนวทางว่าเมื่อใดจะนำเอารายการนั้นออกจากการเป็นสินทรัพย์ในงบดุล การที่กิจการจะรับรู้รายการใดเข้าเป็นสินทรัพย์ในงบดุลนั้น นอกจากรายการนั้นจะเป็นไปตามคำนิยามของคำว่าสินทรัพย์แล้ว รายการนั้นจะต้องสะท้อนความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต รวมถึงต้องสามารถวัดมูลค่ารายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือซึ่งจะได้อธิบายในข้อถัดไป

คำว่า “มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่” เป็นการคาดคะเนโอกาสของการเกิดขึ้นของรายการใด ๆ ในทางบัญชีว่ารายการนั้นจะมีโอกาสเกิดขึ้นได้มากน้อยเพียงใด สำหรับสินทรัพย์จึงหมายถึง รายการที่คาดการณ์ได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (economic benefit) ในอนาคต ตัวอย่างเช่น เมื่อกิจการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ กิจการจะบันทึกบัญชี “ลูกหนี้การค้า” (accounts receivable) ไว้เป็นสินทรัพย์ในบัญชี ซึ่งจะเห็นว่าเมื่อมีการขายเชื่อแล้ว ย่อมมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ซึ่งจะมีผลทำให้กิจการได้รับประโยชน์จากกระแสเงินสดจากการชำระหนี้ในอนาคต ดังนั้นคำว่า “มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่” (probably) หมายความว่า กิจการมีโอกาสที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจนั้นในระดับค่อนข้างแน่ ซึ่งอาจอุปมาเปรียบเทียบในทำนองเดียวกับการโยนเหรียญขึ้นไปในอากาศซึ่งมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่เหรียญที่ตกลงพื้นจะออกหัวหรือออกก้อยในอัตราเท่า ๆ กัน ซึ่งแสดงให้เห็นว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับที่เชื่อถือได้แล้วว่าเหรียญจะออกด้านหัวหรือด้านก้อย ดังนั้น เมื่อพิจารณาบัญชีลูกหนี้การค้าซึ่งเป็นสินทรัพย์ของกิจการ ย่อมมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการลูกหนี้นั้น อย่างไรก็ตาม อาจมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับหนึ่งที่กิจการอาจไม่ได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ทั้งหมด โดยลูกหนี้ส่วนหนึ่งเป็น “หนี้สูญ” ในทางบัญชี

(3) การวัดค่า (measurement) หรือ การวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ที่ปรากฏอยู่ในบัญชีงบดุลของกิจการ โดยเป็นการกำหนดมูลค่าของรายการที่จะนำเข้าเป็นสินทรัพย์ในงบการเงินในหน่วยเงินตรา (monetary unit) ซึ่งรายการสินทรัพย์ที่แสดงอยู่บการเงินนั้นจะแสดงด้วยราคาใดราคาหนึ่งระหว่าง ราคาทุน (historical cost) หรือมูลค่าอื่นที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ (realizable value) มูลค่าปัจจุบัน (present value) แสดงว่าทรัพย์สินใดจะแสดงไว้เป็นสินทรัพย์ในงบการเงินได้จะต้อง



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิต

ผ่านกระบวนการวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือด้วย โดยหลักการบัญชีในเรื่องราคาทุนสอดคล้องกับหลักกฎหมายภาษีอากร ทั้งนี้เพราะราคาทุนเป็นราคาที่มีหลักฐานการได้มาที่เชื่อถือได้ ตัวอย่างเช่น กิจการซื้อที่ดินมาในราคา 5 ล้านบาท ดังนั้น มูลค่าของที่ดินดังกล่าวเป็นมูลค่าที่เชื่อถือได้ หรือกรณีที่เกิดการซื้อสินค้าเพื่อไว้อขาย ราคาของสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการจ่ายซื้อมาจึงเป็นราคาทุนที่มีหลักฐานการซื้อขายที่เชื่อถือได้และแสดงรายการสินค้าคงเหลือไว้เป็นสินทรัพย์ในงบดุล ณ วันที่ได้มา แต่เมื่อเวลาผ่านไปจนครบรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว เช่น ในวันที่ 31 ธันวาคม กิจการจะต้องวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่แสดงอยู่ในงบดุลอีกครั้งหนึ่งว่าราคาทุนที่เคยบันทึกไว้เดิมนั้นยังคงเป็นราคาที่เชื่อถือได้หรือไม่หรือควรแสดงด้วยราคาตลาด ทั้งนี้กิจการต้องแสดงรายการสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า (Lower of cost of market) (ตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร) การแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ด้วยราคาที่วัดได้อย่างน่าเชื่อถือนั้น จะทำให้งบดุลสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่แท้จริงเพื่อให้ผู้บงการการเงินสามารถใช้งบการเงินนั้นประกอบการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจการได้อย่างถูกต้องภายใต้ข้อมูลที่แสดงอยู่

การวัดมูลค่าสินทรัพย์ในทางการบัญชีเพื่อแสดงรายการในงบการเงิน ก็กับการวัดมูลค่าของทรัพย์สินในทางกฎหมายอาจแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น ความสามารถของผู้บริหารอาจถือว่าเป็นทรัพย์สินของบริษัท แต่ไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่บริษัทจะนำมาแสดงไว้เป็นสินทรัพย์ในงบดุลได้ เช่น บริษัทเห็นว่านายกนกเป็นผู้บริหารที่มีความสามารถหากได้มาทำงานให้กับบริษัทแล้วเชื่อว่าสามารถเพิ่มยอดขายให้กับบริษัทได้อีกปีละประมาณ 100 ล้านบาท บริษัทจึงจ่ายเงินเพื่อซื้อตัวนายกนกมาด้วยเงิน 3 ล้านบาท เช่นนี้ในทางบัญชีเงินจำนวน 3 ล้านบาทที่จ่ายเพื่อซื้อตัวนายกนกมาถือเป็นรายจ่าย โดยต้องบันทึกรายการดังกล่าวเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนแม้ว่านายกนกจะไม่สามารถทำให้บริษัทมียอดขายเพิ่มขึ้นตามที่ตกลงกันไว้หรือทำได้มากกว่าที่ตกลงกันไว้ก็ตาม ทั้งนี้เพราะ เพราะเงินจำนวน 3 ล้านบาทที่บริษัทจ่ายไปนั้นไม่อาจจะวัดมูลค่าเชิงเศรษฐกิจได้อย่างน่าเชื่อถือได้ว่าบริษัทจะได้รับประโยชน์กลับมาเท่าใด ส่วนจำนวนเงินยอดขายที่คาดว่านายกนกจะทำให้แก่บริษัทได้ก็เป็นเพียงการประมาณการหรือการคาดการณ์ผลประโยชน์ในอนาคตที่ไม่มีความแน่นอน ดังนั้นเมื่อไม่อาจวัดมูลค่าของรายการได้อย่างน่าเชื่อถือ บริษัทจึงไม่อาจบันทึกเงินซื้อตัวนายกนกจำนวน 3 ล้านบาท ไว้ในรายการ “ความสามารถของผู้บริหารรอการตัดบัญชี” เพื่อให้เป็นสินทรัพย์ของกิจการได้ หรืออีกตัวอย่างหนึ่ง เช่น บริษัทจ่ายค่าโฆษณาเป็นเงินจำนวน 100,000 บาท โดยคาดการณ์ว่าการโฆษณาจะทำให้บริษัทได้รับกระแสเงินสดจากยอดขายที่เพิ่มขึ้นอีกประมาณ 5 ล้านบาท บริษัทก็ไม่อาจบันทึกค่าโฆษณาดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบดุลภายใต้รายการ “ค่าโฆษณารอการตัดบัญชี” ได้ด้วยเหตุผลที่ว่ากิจการไม่อาจประมาณกระแสเงินสดจากการขายที่จะได้รับจากค่าโฆษณาที่จ่ายไปได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือจะกล่าวโดยง่ายก็คือบริษัททราบได้อย่างไรว่าค่าโฆษณาจำนวน 100,000 บาท ดังกล่าวจะสร้างยอดขายได้ 5 ล้านบาท ทำให้จำนวนเงินค่าโฆษณาดังกล่าวต้องบันทึกรายการเป็นค่าใช้จ่าย ไม่ใช่สินทรัพย์



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

เมื่อพิจารณาถึงการวัดมูลค่าของทรัพย์สินในทางกฎหมาย พบว่า ป.พ.พ. มาตรา 138 บัญญัติในทำนองว่าทรัพย์สินเป็นสิ่งที่ “อาจมีราคา” แสดงว่ากฎหมายมิได้มุ่งประสงค์ให้การวัดมูลค่าเป็นเรื่องสำคัญที่สุดของทรัพย์สิน เพราะวัตถุ สิ่งของ หรือสิทธิเป็นสิ่งที่มีความค่าในตัวมันเอง แม้ในบางกรณีสิ่งนั้นอาจไม่มีคุณค่าในสายของบุคคลอื่นหรือไม่อาจนำไปซื้อขายในเชิงพาณิชย์ได้เลย เช่น เส้นผมของบุพการี ส่วนทรัพย์สินที่ถือว่ามีราคาได้แก่ทรัพย์สินทั่วไป เช่น ที่ดิน อาคาร รถยนต์ เงินสด ทองคำ รวมถึงสิทธิต่าง ๆ ที่กฎหมายรับรองให้มีราคาและอาจถือเอาได้ เช่น กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครอง สิทธิอาศัย สิทธิเก็บกิน สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิจำนำ สิทธิจำนอง หรือสิทธิที่มีกฎหมายเฉพาะรับรอง เช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตรและเครื่องหมายการค้า หรือสิทธิที่เกิดขึ้นจากสัญญา เช่น สิทธิในหุ้นส่วน สิทธิการทำเหมืองแร่ หรือสิทธิในการเก็บรังนกนางแอ่น เป็นต้น ดังนั้นหากทรัพย์สินใดเป็นสิ่งที่ “อาจมีราคา” แล้วกิจการอาจไม่สามารถวัดมูลค่าของทรัพย์สินนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือที่จะถือเป็นรายการสินทรัพย์ในงบการเงิน

ความแตกต่างระหว่างสินทรัพย์กับทรัพย์สินนั้นที่ว่า สินทรัพย์เป็นทรัพย์สินที่ได้ผ่านเกณฑ์ของค่านิยาม การรับรู้รายการ และการวัดค่าแล้วแสดงไว้เป็นรายการงบดุลนั้น ในบางกรณีการวัดค่าในทางบัญชีมีการกำหนดหลักการที่จะสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่ได้ถูกกำหนดลงในหลักกฎหมาย โดยหลักการบัญชีกำหนดขึ้นเพื่อป้องกันมิให้ผู้บริหารของกิจการได้อาศัยช่องว่างของหลักการทางบัญชีแล้วใช้ตัวเลขทางบัญชีติดตามลงทุนโดยเจตนาทุจริต คือแสวงหาประโยชน์อันมิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายจากผู้ใช้งบการเงิน เช่น นักลงทุนที่เข้ามาซื้อหุ้นของกิจการ ซึ่งการกระทำของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชี ที่ปรึกษาทางการเงินและการบัญชี หรือที่ปรึกษาทางด้านกฎหมายในกิจการด้วยการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อหลอกลวงให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดไปจากความเป็นจริง และทำให้ผู้ใช้งบการเงินนั้นตัดสินใจอย่างใดอย่างหนึ่งต่อกิจการ เช่น เข้าซื้อหุ้นทุน ขายหุ้น ลงทุนเพิ่มหรือให้กู้ยืม เพราะการถูกหลอกลวงจากข้อมูลในงบการเงิน เรียกการกระทำนี้ว่า การตกแต่งบัญชี (Creative Accounting หรือ Accounting Shenanigan) :ซึ่งถือได้ว่าเป็นการฉ้อโกงทางบัญชีลักษณะหนึ่ง (Accounting Fraud) ที่กระทำการหลอกลวงด้วยการแสดงข้อมูลการบัญชีอันเป็นเท็จ หรือไม่แสดงซึ่งข้อมูลทางการบัญชีที่ควรจะต้องแจ้งให้ผู้ใช้งบการเงินทราบอย่างชัดเจน หรือโดยแสดงข้อมูลการเงินและการบัญชีผิดไปจากที่ควรจะเป็น หรือโดยไม่ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป หรือแตกต่างไปจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือมาตรฐานการบัญชี โดยผู้กระทำมีเจตนาทุจริต คือแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น ตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 1 (1)

นอกจากนี้ ความแตกต่างระหว่างสินทรัพย์ในทางบัญชีและทรัพย์สินในทางกฎหมายดังที่กล่าวมา ทำให้เกิดความแตกต่างในรูปแบบและกระบวนการวิธีการของการทุจริตที่แตกต่างกัน กล่าวคือ การทุจริตเกี่ยวกับทรัพย์สินในทางกฎหมายเกิดขึ้นจากการกระทำการที่กฎหมายบัญญัติไว้เป็นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา ลักษณะ 12 ความผิดเกี่ยวกับทรัพย์ ได้แก่ การกระทำความผิดฐานลักทรัพย์ ชิงทรัพย์ กรรโชก ริด



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

เอาทรัพย์สิน ชิงทรัพย์ ปล้นทรัพย์ ฉ้อโกง โกงเจ้าหนี้ ยักยอก รับของโจร ทำให้เสียทรัพย์ และบุกรุก หรือ ความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สินตามกฎหมายอื่น เช่น ความผิดตามพระราชบัญญัติการเล่นแชร์ พ.ศ. 2534 ความผิดตามพระราชกำหนดการกู้ยืมเงินอันเป็นการฉ้อโกงประชาชน พ.ศ. 2527 (หรือกฎหมายแชร์ลูกโซ่) รวมถึงกฎหมายที่ใช้เพื่อป้องกันและปราบปรามการทุจริตเกี่ยวกับการเงินและการบัญชีที่มีลักษณะเฉพาะ เช่น พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542 หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดเกี่ยวกับหลักทรัพย์ ในขณะที่การทุจริตเกี่ยวกับสินทรัพย์ในทางการเงินและการบัญชีเกิดขึ้นจากการสร้างรูปแบบของการทุจริตที่กระทำโดยผู้บริหารในองค์กรภาคเอกชน เช่น กรรมการ ผู้จัดการด้านการเงินและการบัญชี ที่ปรึกษากฎหมาย ผู้สอบบัญชี โดยอาศัยอำนาจหรือหน้าที่ที่ตนมีอยู่ในองค์กรภาคเอกชนนั้น กระทำการหลอกลวงด้วยการแสดงข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์อันเป็นเท็จหรือปกปิดข้อความจริงที่ต้องแจ้งให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ โดยการตกแต่งตัวเลขหรือรายการสินทรัพย์ด้วยวิธีการต่าง ๆ เช่น แสดงจำนวนเงินในมูลค่าของสินค้าคงเหลือให้สูงเกินจริงเพื่อตกแต่งให้เห็นว่าสินทรัพย์ประเภทสินค้าคงเหลือของกิจการมีมูลค่าตามบัญชีสูง หรือแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ต่ำกว่าความเป็นจริงด้วยวิธีการเลื่อนการบันทึกสินค้าคงเหลือออกไปไว้ในงวดบัญชีหน้า เพื่อเพิ่มอัตราส่วนกำไรต่อสินทรัพย์รวม (Return on Assets) ที่คำนวณได้โดยผลหารระหว่างกำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม ทั้งนี้เพื่อจูงใจนักลงทุนหรือผู้ถือหุ้นเห็นว่าอัตราส่วนดังกล่าวสูงแล้วตัดสินใจลงทุน หรือแสดงรายการสินทรัพย์อื่น ๆ ให้สูงกว่าหรือต่ำกว่าความเป็นจริง แสดงจำนวนเงินในบัญชีเงินสด ลูกหนี้การค้า สินทรัพย์ถาวร ให้สูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริง หรือจงใจรับรู้รายการสินทรัพย์ในงวดบัญชีใดบัญชีหนึ่งเร็วไป เข้าไป หรือไม่รับรู้เลย เพื่อตบตานักลงทุนหรือผู้ใช้งบการเงินว่ากิจการมีฐานะการเงินดี ทำให้นักลงทุนที่หลงเชื่อตัดสินใจเข้ามาลงทุน เมื่อนักลงทุนหลงเชื่อแล้วนำเงินมาลงทุน ผู้บริหารก็จะอาศัยโอกาสแสวงหาประโยชน์จากการทุจริตนั้นทำให้ได้ไปซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์แล้วทิ้งความเสียหายให้กับนักลงทุนหรือผู้ใช้งบการเงินใน อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัตินั้น หากมีการทุจริตทางบัญชีเกิดขึ้นแล้ว ในหลายคดีเจ้าพนักงานตำรวจหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องอาจต้องใช้เวลาอันนานเพื่อสืบสวนสอบสวนและติดตามเพื่อให้ทราบการกระทำความผิดและเพื่อเอาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ ซึ่งการทุจริตนั้นได้สร้างความเสียหายให้แก่ประชาชนระบบเศรษฐกิจ ความเป็นระเบียบเรียบร้อยของสังคมและความมั่นคงของรัฐเป็นจำนวนเงินมหาศาลไปแล้ว

สำหรับตัวอย่างของการทุจริตเกี่ยวกับตกแต่งรายการทางบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่นั้น เกิดขึ้นเป็นคดีดังทั้งในประเทศและต่างประเทศ ตัวอย่างของคดีในต่างประเทศเช่น การล้มละลายของบริษัทเวิลด์คอม (WorldCom) บริษัทโทรคมนาคมรายใหญ่ของสหรัฐอเมริกาที่เคยมีมูลค่า 5 ล้านล้านบาทที่ล้มละลายลงเมื่อปี 2002 (พ.ศ. 2545) จากการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีด้วยการนำ “ค่าเช่าช่องสัญญาณ” ที่ควรจะต้องรับรู้เป็นรายจ่ายในงบกำไรขาดทุน แต่บริษัทกลับนำเอารายการดังกล่าวไปบันทึกรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุลในรายการ “ค่าเช่ารายการตัดบัญชี” เพื่อตบตานักลงทุนว่ากิจการมีสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ซึ่งผลจากการทุจริตดังกล่าวทำให้สินทรัพย์ของกิจการสูงกว่าความเป็นจริงถึง 3,800 ล้านดอลลาร์สหรัฐ (144,000 ล้านบาท) และทำให้บริษัท



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิต

รายงานกำไรสูงถึง 1,700 ล้านดอลลาร์ (67,000 ล้านบาท) ต่อมาเมื่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกาตรวจพบความผิดปกติของรายการและสั่งให้บริษัทดำเนินการแก้ไข บริษัทจึงต้องนำจำนวนเงินที่เคยบันทึกไว้เป็นสินทรัพย์ออกจากบัญชีงบดุลแล้วนำไปบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายแทน ส่งผลทำให้สินทรัพย์ของกิจการลดลงและค่าใช้จ่ายของกิจการเพิ่มขึ้น ส่งผลให้ราคาหุ้นของบริษัทร่วงลงต่ำกว่า 1 ดอลลาร์สหรัฐ ผลสรุปของคดีนี้ทำให้ผู้บริหารของบริษัทถูกตัดสินโทษโดย Bernard Ebbers ถูกตัดสินจำคุก 25 ปี และ Scott Sullivan ถูกตัดสินจำคุก 5 ปี ในความผิดต่อหลักทรัพย์และการบัญชี ส่งผลให้เกิดความเสียหายต่อนักลงทุน กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เจ้าหนี้สถาบันการเงิน และพนักงานต้องตกงานกว่า 17,000 คน หลังการล้มละลายของบริษัท

สำหรับตัวอย่างการทุจริตในทางบัญชีที่ทำให้เกิดผลกระทบต่อบัญชีสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย เช่น การตกแต่งตัวเลขด้วยการรับรู้รายได้จากการให้เช่าถังแก๊ส ทำให้รายได้และกำไรของบริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) (PICNI) ในรายงานทางการเงินปี 2547 สูงกว่าความเป็นจริง โดยผู้บริหารสั่งให้ตกแต่งบัญชีแยกประเภทด้วยการนำ “ค่าเช่าถังแก๊ส” ที่รับไว้ล่วงหน้าจากลูกค้าซึ่งต้องแสดงเป็นรายการหนี้สินมาแสดงเป็นสินทรัพย์ การกระทำดังกล่าวเป็นการลงรายการอันเป็นเท็จเพื่อลวงบุคคลใด ๆ ให้เข้าใจผิดในสาระสำคัญของรายการ และมีผลทำให้บริษัทแสดงผลกำไรสำหรับรายงานทางการเงินปี 2547 สูงกว่าปกติ 178.40 ล้านบาท โดยการนำ “ค่าเช่าถังแก๊ส” ที่รับไว้ล่วงหน้าจากลูกค้าซึ่งตามหลักการบัญชีต้องถือว่าเป็นรายการหนี้สินมาบันทึกเป็นสินทรัพย์ อันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 312 พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 นอกจากนี้ยังมีกรณีที่ผู้บริหารร่วมกันลงนามในสัญญาให้กู้ยืมเงินจำนวน 85 ล้านบาท แก่นิติบุคคลอื่น 2 ราย แต่พบว่าเงินดังกล่าวกลับถูกนำไปเข้าบัญชีส่วนตัวของผู้บริหาร ถือเป็น การเบียดบังสินทรัพย์ของกิจการเพื่อแสวงหาประโยชน์อันมิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายแก่ตนเองหรือผู้อื่นอันเป็นทุจริตตามประมวลกฎหมายอาญา และเป็นการฝ่าฝืนพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มาตรา 307 มาตรา 308 และมาตรา 311 นอกจากนี้ ในปี 2551 เกิดการทุจริตทางบัญชีขึ้นในบริษัท เอส.อี.ซี. ออโต้ เซลส์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) หรือ SECC โดยการตกแต่งบัญชีสินค้าคงเหลือ (รถยนต์) อันเป็นเท็จ โดยผู้บริหารร่วมกันจัดทำบัญชีและงบการเงินด้วยการทำคำสั่งซื้อรถยนต์ที่ไม่มีอยู่จริง เพื่อเป็นเหตุอำพรางให้บริษัทต้องจ่ายชำระเงินออกไปเพื่อชำระค่ารถยนต์ ซึ่งจากการเข้าตรวจสอบการดำเนินการและคลังสินค้าของบริษัทโดยสำนักงาน ก.ล.ต.พบว่า มีรถยนต์คงเหลืออยู่ในบัญชีสินค้าจำนวน 501 คัน มูลค่ารวมกว่า 1,425 ล้านบาท แต่ไม่อาจจะบูกรได้มาหรือการมีอยู่จริงของรถยนต์ (สินค้าคงเหลือ) จำนวน 493 คัน ซึ่งมีมูลค่ารวมกว่า 1,409 ล้านบาทจากจำนวนทั้งหมด และมีความเป็นไปได้ว่ารายการสินค้าคงเหลือดังกล่าวเป็นเท็จ ต่อมาสำนักงาน ก.ล.ต. ได้กล่าวโทษผู้บริหารของบริษัทฯ ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินงาน ทำการเบียดบังยกยอกเงินของบริษัทด้วยการจัดทำเอกสารการซื้อขายรถยนต์ (สินค้าคงเหลือ) อันเป็นเท็จ การสั่งซื้อรถยนต์ที่ไม่มีจริง เป็นเหตุให้บริษัทต้องจ่ายเงินชำระหนี้ที่ไม่มีอยู่จริงสูงถึง 597.90 ล้านบาท รวมถึงกล่าวโทษผู้สอบ



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

บัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่รู้เห็นถึงการทุจริต และมีข้อบ่งชี้ว่างบการเงินที่รับรองโดยผู้สอบบัญชีดังกล่าวมีความผิดปกติแต่กลับไม่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขและไม่มีข้อบ่งชี้ถึงความผิดปกติ

กรณีต่อมาคือ เมื่อปี 2564 ก.ล.ต. ได้กล่าวโทษกรรมการและผู้บริหารจำนวน 3 รายของ บริษัท ริช เอเชีย คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) หรือ RICH ในความผิดตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มาตรา 281/2 วรรคสอง ประกอบมาตรา 89/7 มาตรา 307 มาตรา 308 มาตรา 311 มาตรา 312 มาตรา 313 และมาตรา 315 ประกอบมาตรา 83 และ มาตรา 86 แห่งประมวลกฎหมายอาญาแล้วแต่กรณี จากเหตุที่กรรมการและผู้บริหารรวมถึงผู้ร่วมกระทำความผิดที่เป็นนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาอีก 8 รายในฐานะตัวการร่วมและ/หรือผู้สนับสนุนการกระทำความผิด ได้ร่วมกันทำให้บริษัทได้รับความเสียหายจากการจ่ายเงินล่วงหน้าค่าซื้อสินค้าโดยไม่ปรากฏว่านิติบุคคลหรือบุคคลเหล่านั้นได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ บริษัท RICH หรือโดยที่นิติบุคคลและ/หรือบุคคลเหล่านั้นอยู่ในฐานะที่มีศักยภาพในการชำระเงินค่าสินค้าให้แก่ บริษัท RICH ได้จริง โดยมีธุรกรรมระหว่างกันคิดเป็นมูลค่าประมาณร้อยละ 89 ต่อลูกหนี้รวมสำหรับงบการเงินปี 2559 และจากการตรวจสอบของ สำนักงาน ก.ล.ต. พบว่าผู้บริหารนิติบุคคลและบุคคลดังกล่าวมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับกรรมการและผู้บริหารของบริษัท RICH นอกจากนี้ กรรมการและผู้บริหารของบริษัท RICH ยังกระทำความผิดด้วยการเอื้อประโยชน์โดยมิชอบด้วยกฎหมายให้แก่นิติบุคคลและบุคคลดังกล่าวทั้งในเรื่องการติดตามหนี้ การฟ้องคดีและกระบวนการในชั้นศาลในมูลหนี้ที่รู้เห็นร่วมกันดังกล่าว จนเป็นเหตุให้บริษัท RICH ได้รับความเสียหายกว่า 1,159.42 ล้านบาท โดยทำให้บริษัทต้องบันทึกบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเกือบเต็มจำนวนในงบการเงินปี 2559 และอีกส่วนในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

จากตัวอย่างคดีการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีข้างต้น แสดงให้เห็นว่าการแสดงรายการสินทรัพย์ที่ไม่มีอยู่จริง แสดงรายการผิดหมวดหมู่หรือประเภทของรายการ หรือบันทึกจำนวนเงินของสินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่สูงกว่าความเป็นจริง โดยเจตนาหรือจงใจเพื่อบิดเบือนข้อมูลหรือหลอกลวงเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดในสาระสำคัญ ถือเป็น การทุจริตทางบัญชีเกี่ยวกับรายการสินทรัพย์ ทั้งยังเป็นการฝ่าฝืนหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (GAAP) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชี หรือประมวลรัษฎากร เช่นนี้ กรรมการ ผู้บริหารรวมถึงผู้ที่มีส่วนในการกระทำความผิดไม่ว่าในฐานะตัวการหรือผู้สนับสนุน อาจต้องรับผิดชอบทั้งทางแพ่งและทางอาญาตามที่กฎหมายกำหนด

ดังที่ได้กล่าวมาทั้งหมดข้างต้น ทำให้สินทรัพย์กับทรัพย์สินมีความแตกต่างกันทั้งในกระบวนการรับรอง การคุ้มครองการนำไปใช้ในบริบทในกิจกรรมทางเศรษฐกิจและสังคมที่มีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงเงื่อนไขการได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่จะนำไปแสดงในงบการเงิน (งบดุล) แล้วจะเห็นว่าทรัพย์สินรายการใดหากไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสินทรัพย์แล้ว ก็ไม่อาจแสดงไว้ในงบการเงินได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าสินทรัพย์เป็นรายการทรัพย์สินเฉพาะเท่าที่เข้าเงื่อนไขและสามารถนำไปเปิดเผย (disclose) ไว้ในงบดุล เพื่อให้สาธารณชนที่เป็นผู้ใช้งบการเงินในกลุ่มต่าง ๆ ใช้ในการวิเคราะห์เพื่อประกอบการตัดสินใจในส่วนที่



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

เกี่ยวข้อง ในขณะที่ทรัพย์สินเป็นรายการของทรัพยากรที่รัฐกำหนดขึ้นไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และกฎหมายอื่นที่มีส่วนสัมพันธ์ต่อการดำรงของรัฐ รวมถึงในด้านเศรษฐกิจ สังคมและความมั่นคงของรัฐ ดังนั้นการใช้คำว่า สินทรัพย์และทรัพย์สินทดแทนกัน อาจทำได้ในบางบริบทเท่านั้น ในขณะที่ในหลายบริษัทมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้ใช้จะต้องทำความเข้าใจและเลือกใช้คำให้ต้องตามความประสงค์แก่เรื่องนั้นเป็นการเฉพาะเจาะจง ดังนั้นหากประชาชนที่เป็นนักลงทุนมีความเข้าใจถึงกลไกและกระบวนการของคำว่า “สินทรัพย์” แล้ว จะทำให้สามารถใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อประกอบการตัดสินใจได้ถูกต้องและมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ในขณะที่เดียวกัน หากความเข้าใจคำว่า “ทรัพย์สิน” แล้วก็จะทำให้สามารถวินิจฉัยความสำคัญและผลกระทบที่จะเกิดขึ้นในทางกฎหมายได้เช่นเดียวกัน



วารสารวิชาการ

มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรดิตถ์

เอกสารอ้างอิง

- กิ่งกนก พิทยานุคุณ และคณะ. (2543). *การบัญชีต้นทุน*. สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ธาริณี พงศ์สุพัฒน์. (2555). *การบัญชีขั้นกลาง 1 การบัญชีสินทรัพย์*. สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- บัญญัติ สุชีวะ. (2565). *คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์*. สำนักพิมพ์วิญญูชน.
- บุญเสริม วิมุกตะนันท์ และคณะ. (2559). *การบัญชีขั้นกลาง 1*. สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สรารุช ปิตยาศักดิ์. (2555). *คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์*. สำนักพิมพ์นิติธรรม
- สมจิตร ทองศรี. (2565). *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยทรัพย์*. สำนักอบรมศึกษา
กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
- อรุณี อย่างธารา และคณะ. (2564). *การบัญชีการเงิน*. โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน. (ม.ป.ป.). สืบค้น 1 ตุลาคม 2565, จาก
<https://www.tfac.or.th/upload/9414/TiadgqgkP.pdf>
- ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์. (ม.ป.ป.). สืบค้นวันที่ 12 กันยายน 2565, จาก
<https://www.krisdika.go.th>
- พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2554. (ม.ป.ป.). สืบค้น 15 ตุลาคม 2565, จาก
<https://dictionary.orst.go.th>
- ระบบสืบค้นคำพิพากษา คำสั่ง คำร้องและคำวินิจฉัยศาลฎีกา. (ม.ป.ป.). สืบค้นวันที่ 7 ตุลาคม 2565, จาก
<http://deka.supremecourt.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (ม.ป.ป.). สืบค้น 15 ตุลาคม 2565, จาก <https://www.tfac.or.th>