



เศรษฐิก...
อีกนิด
ก็หลักสี่
(.ศูนย์)

• จศ.ดร.ศรายุทธ เรืองสุวรรณ
ภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี ม.ธรรมศาสตร์

คิดใหม่กับการฝึกหัดงาน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของไทย (2)



เมื่อ ค.ศ. 1969 สถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (American Institute of Certified Public Accountants: AICPA) ก็ได้จัดตั้ง

คณะกรรมการศึกษาข้อกำหนดเกี่ยวกับการศึกษาและประสบการณ์ของวิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอีกครั้งหนึ่ง

การศึกษาดังนี้มีข้อเสนอแนะว่า หากผู้สมัครเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจบการศึกษาระดับอุดมศึกษาด้านการบัญชีอย่างน้อย 5 ปีเป็นต้นไป ผู้สมัครดังกล่าวไม่มีความจำเป็นที่จะต้องมีความรู้เกี่ยวกับปฏิบัติการปฏิบัติงานทางการสอบบัญชี ข้อเสนอดังกล่าวสะท้อนให้เห็นว่า ความรู้ความเข้าใจที่ได้จากการศึกษาอย่างมีแบบแผนเพียงพอก็จะปฏิบัติงานได้และสามารถทดแทนการฝึกหัดงานได้ อย่างน้อยที่สุดก็ในมุมมองของคณะกรรมการชุดดังกล่าว

แต่ใน ค.ศ. 1971 สมาคมการบัญชีแห่งประเทศไทย (American Accounting Association: AAA) ได้จัดตั้งคณะกรรมการชุดหนึ่งขึ้นมา เพื่อประเมินข้อเสนอแนะของผลการศึกษาของ AICPA ฉบับ ค.ศ. 1969 วัตถุประสงค์หลักของคณะกรรมการชุดนี้ คือ การนำข้อเสนอแนะที่ได้รับการประเมินเรียบร้อยแล้ว ไปแจ้งต่อสถาบันการศึกษาเพื่อเป็นแนวทางต่อไป

อย่างไรก็ดี คณะกรรมการที่ตั้งขึ้นโดย AAA กลับเห็นว่าประสบการณ์เป็นเรื่องที่จำเป็น และควรจะได้รับกำหนดไว้เพื่อเป็นเงื่อนไขขั้นต่ำก่อน สำหรับการฝึกหัดงานสำหรับการขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และสถาบันการศึกษาควรกำหนดให้นักศึกษาของตนจะต้องผ่านการฝึกงานในหลักสูตร หากเกิดเหตุการณ์ที่ว่า เงื่อนไขการฝึกหัดงานถูกจัดออกไปจากการขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ต่อมา ค.ศ. 1984 AICPA ทำงานร่วม

กันกับสมาคมคณะกรรมการการบัญชีแห่งรัฐของสหรัฐอเมริกา (National Association of State Boards of Accountancy) ได้ร่างกฎหมายการบัญชีสาธารณะขึ้น และ ค.ศ. 1992 ก็ได้รับการประกาศใช้เป็นกฎหมายที่เรียกว่า “พระราชบัญญัติการบัญชีเอกรูป (Uniform Accountancy Act)” โดยได้รับการปรับปรุงครั้งล่าสุดเมื่อ ค.ศ. 2011 ซึ่งกฎหมายฉบับนี้ได้กำหนดแง่มุมต่างๆ ของวิชาชีพการสอบบัญชีไว้อย่างครบถ้วน ซึ่งรวมไปถึงข้อกำหนดของการฝึกหัดงานด้วย

ข้อกำหนดของการฝึกหัดงานที่บัญญัติไว้ ได้แก่ ผู้ประสงค์จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรผ่านการฝึกหัดงานอย่างน้อย 1 ปี และอยู่ภายใต้การกำกับดูแลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ใบอนุญาตไม่ขาดหรือหมดอายุ ทั้งนี้ การฝึกหัดงานสามารถกระทำได้ในรูปแบบของการจ้างงานที่หลากหลาย โดยไม่จำกัดไว้แต่การสอบบัญชีเท่านั้น

คำถามทางวิชาการที่น่าสนใจอย่างยิ่งสำหรับข้อกำหนดของการฝึกหัดงาน คือ ข้อกำหนดของการฝึกหัดงานก่อนขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีประโยชน์สำหรับการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างไร Booker, Daniels และ Yvonne ตีพิมพ์บทความในวารสาร CPA ค.ศ. 2013 ซึ่งระบุว่า “การมีส่วนร่วมส่วนบุคคลในกิจกรรมทางวิชาชีพจะนำไปสู่การสะสมองค์ความรู้และการพัฒนาทักษะทางวิชาชีพ ตลอดจนการใช้วิจารณญาณตัดสินใจเรื่องต่างๆ ซึ่งไม่สามารถได้มาด้วยหนทางอื่นใด เว้นแต่การลงมือปฏิบัติเท่านั้น”

แต่หากย้อนกลับมาพิจารณาถึงเหตุผลที่อยู่เบื้องหลังข้อกำหนดของเงื่อนไขการฝึกงาน

สำหรับผู้ประสงค์จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว เหตุผลโดยแท้เป็นเรื่องของ 2 ประเด็นใหญ่ ได้แก่ ประเด็นหนึ่งเกี่ยวกับการตอบคำถามว่า การฝึกหัดงานจะสามารถแสดงให้เห็นว่า การสำเร็จการฝึกหัดงานจะสามารถนำมาซึ่งความรู้ ทักษะ และวิจารณญาณทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตดังกล่าวหรือไม่

ขณะที่ประเด็นที่สองเกี่ยวกับการพิจารณาว่า การขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นการแสดงให้เห็นถึงความรู้ความสามารถขั้นต่ำที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สามารถปฏิบัติงานโดยลำพังจริงหรือไม่ ทั้งสองประเด็นมีใช้เรื่องเดียวกัน แต่ก็มีความสัมพันธ์ระหว่างกันไม่น้อย

ดังที่ทราบกันดีว่า ประสิทธิภาพของใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในฐานะที่เป็นกลไกการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี เป็นคำถามเชิงปรัชญาที่ยังคงเป็นที่สนใจของนักวิชาการ โดย Colber และ Murrey (1999) พบว่า ระยะเวลาของการฝึกหัดงานและการสำเร็จการศึกษา ต่างก็มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี แต่อย่างไรก็ดี

แต่กระนั้นก็ตาม ทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ ข้อมูลเสนอแนะว่า ข้อกำหนดของการฝึกหัดงานจะเป็นประโยชน์สำหรับนายจ้าง มากกว่าเป็นประโยชน์สำหรับนักบัญชี หรือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ข้อกำหนดสำหรับการฝึกหัดงานจะเป็นสัญญาที่แข็งแกร่งให้แก่ นายจ้างว่า ลูกจ้างที่ได้ผ่านการฝึกงานนั้นจะมีระดับของความรู้และทักษะที่อย่างน้อยที่สุด ก็สอดคล้องกับมาตรฐานของการขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่ง

การส่งสัญญาณเช่นนี้ก็ยอมทำให้นายจ้างสามารถคัดเลือกพนักงานได้อย่างถูกต้องและลดต้นทุนของการค้นหาข้อมูลได้อย่างมีนัยสำคัญ

โดยปกติแล้ว ข้อกำหนดของการฝึกหัดงานมีอยู่หลายรูปแบบ เช่น รูปแบบการนำเข้า (Input Model) และ รูปแบบการส่งออก (Output Model) รูปแบบการนำเข้าสามารถกำหนดเป็นช่วงระยะเวลาการฝึกหัดงาน ขณะที่รูปแบบการส่งออกสามารถกำหนดทักษะที่ต้องการภายหลังการฝึกหัดงาน แต่ส่วนใหญ่มักจะเลือกใช้รูปแบบการนำเข้า เนื่องจากความสะดวกในการบริหารจัดการและประสิทธิภาพของรูปแบบที่ดีกว่า

ในปัจจุบันพระราชบัญญัติการบัญชี เอกรูปมีบทบัญญัติที่สะท้อนความประสงค์ของ AICPA และ NASBA เป็นส่วนใหญ่ โดยกำหนดให้เงื่อนไขการฝึกหัดงานมีพื้นที่ของการฝึกหัดงานที่กว้างขวาง และครอบคลุมทุกสาขาของการปฏิบัติงานภายในระยะเวลา 1 ปี ก่อนที่จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การฝึกหัดงานสามารถปฏิบัติได้ทั้งการสอบบัญชี การปฏิบัติงานในภาคธุรกิจ การปฏิบัติงานในภาครัฐ หรือ การปฏิบัติงานในมหาวิทยาลัย

ในขณะเดียวกัน ระยะเวลาการฝึกหัดงาน 1 ปี ก็เป็นเครื่องสะท้อนให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงที่ถือกำเนิดขึ้นตลอดช่วงระยะเวลา กว่าร้อยปี ต้นศตวรรษที่ 20 ระยะเวลาการฝึกหัดงาน 3 ปี เป็นค่าเฉลี่ยของข้อกำหนดของการฝึกหัดงาน และลดลงเหลือ 2 ปี ในระหว่างทศวรรษที่ 1950-1960 และลดลงเหลือเพียง 1 ปี ในปัจจุบัน

ข้อกำหนดของการฝึกหัดงาน หรือเงื่อนไขของการมีประสบการณ์ทางการสอบบัญชีของประเทศไทย ก็ควรได้รับการทบทวนอย่างขนานใหญ่ เพื่อให้วิชาชีพสามารถปรับตัวรับกับสภาพแวดล้อม ที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การฝึกหัดงานควรพิจารณาถึงขอบเขตของการฝึกหัดงานทางด้านการบัญชีให้ครอบคลุมทั้งวิชาชีพ ไม่จำกัดเฉพาะการสอบบัญชีเพียงอย่างเดียว และไม่ต้องการว่า สำนักงานสอบบัญชีจะไม่มีแรงงานจัดการ เพราะนั่นเป็นความเสี่ยงทางธุรกิจ หากใช้ความเสี่ยงทางวิชาชีพไม่และควรลดระยะเวลาของการฝึกหัดงานลงเหลือเพียง 1 ปี เพื่อให้แรงงานเข้าสู่ตลาดผู้สอบบัญชีเร็วขึ้น อันจะนำไปสู่การแข่งขัน และโครงสร้างตลาดผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นอย่าง เป็นรูปธรรม