

ความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากร
ที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้
ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ

นายพิเชษฐ ลีทธิโชคสกุลชัย

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต
แขนงวิชาบริหารธุรกิจ สาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

พ.ศ. 2552

**Accounting Entrepreneurs' Opinions about Availability of Resources
in Accounting Liberalization under General Agreement
on Trade in Services**

Mr.Pichet Sittichoksakunchai

An Independent Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for
the Degree of Master of Business Administration
School of Management Science
Sukhothai Thammathirat Open University

2009

หัวข้อการศึกษาค้นคว้าอิสระ ความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อม
ด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้
ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ

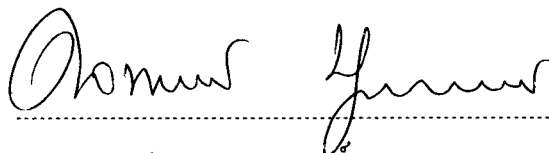
ชื่อและนามสกุล นายพิเชษฐ์ สิริโชคสกุลชัย

แขนงวิชา บริหารธุรกิจ

สาขาวิชา วิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

อาจารย์ที่ปรึกษา รองศาสตราจารย์ดลพร บุญพารอด

คณะกรรมการสอบการศึกษาค้นคว้าอิสระได้ให้ความเห็นชอบการศึกษาค้นคว้าอิสระ
ฉบับนี้แล้ว



(รองศาสตราจารย์ดลพร บุญพารอด)


ประธานกรรมการ



(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อมรรัตน์ ภิญโญนนตพงษ์)

กรรมการ

คณะกรรมการบัณฑิตศึกษา ประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการ อนุมัติให้รับการศึกษา
ค้นคว้าอิสระฉบับนี้ เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต
แขนงวิชาบริหารธุรกิจ สาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช



(รองศาสตราจารย์อัจฉรา ชีวะตระกูลกิจ)

ประธานกรรมการประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการ

วันที่ 25 เดือน ๐๑. พ.ศ. ๒๕๕๒

ชื่อการศึกษาสั้นกว่าอิสระ ความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากร
ที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วย
การค้าบริการ

ผู้วิจัย นายพิเชษฐ ลิทธิโชคสกุลชัย ปริญญา บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต
อาจารย์ที่ปรึกษา รองศาสตราจารย์คณพร บุญพารอด ปีการศึกษา 2552

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี
เกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไป
ว่าด้วยการค้าบริการ

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย คือ ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นผู้มีอำนาจในการกำหนด
นโยบายการดำเนินงานที่เปิดสำนักงานให้บริการทำบัญชี ตรวจสอบบัญชี และการให้คำปรึกษาด้าน
ภาษีที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ในจังหวัดกรุงเทพมหานคร ที่มีระยะเวลาดำเนินงานไม่น้อยกว่า 10 ปี
กำหนดสัดส่วนไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของประชากร ใช้แบบสอบถามที่พัฒนาขึ้นเองเป็นเครื่องมือ
ในการจัดเก็บข้อมูล สำหรับสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ ความถี่ อัตราร้อยละ ค่าเฉลี่ย และ
ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

ผลการวิจัยพบว่า (1) ด้านบุคลากร ยังมีจำนวนไม่เพียงพอต่อการเปิดเสรีภาคบริการ ทั้งนี้
บุคลากรยังต้องได้รับการพัฒนาความรู้เพื่อให้สามารถแข่งขันกับผู้ประกอบการต่างชาติ โดยเนื้อหาวิชาที่
ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยต้องได้รับการพัฒนา เช่น ภาษาต่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ
เป็นต้น เป็นสิ่งที่มีความจำเป็นมากที่สุด ซึ่งในปัจจุบันบทบาทของหน่วยงานที่กำกับดูแลวิชาชีพบัญชีมีการ
ส่งเสริมความรู้ให้แก่ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยในระดับปานกลาง สำหรับความสามารถที่ผู้ประกอบการที่
เป็นคนไทยจะเข้าไปให้บริการในต่างประเทศจำแนกช่องทางตามกรอบความตกลงทั่วไป 4 ช่องทาง ก็อยู่ใน
ระดับน้อยที่สุดถึงน้อยเท่านั้น (2) ด้านวัสดุอุปกรณ์ คอมพิวเตอร์จะยิ่งทวีความสำคัญต่อการให้บริการทาง
วิชาชีพบัญชีในระดับมากที่สุด แต่ในปัจจุบันผู้ประกอบการมีอุปกรณ์คอมพิวเตอร์เพื่อไว้ให้บริการทาง
วิชาชีพ รวมทั้งความทันสมัยของเทคโนโลยีที่ก็อยู่ในระดับปานกลาง อย่างไรก็ตามผู้ประกอบการมีการ
จัดสรรงบประมาณเพื่อใช้สำหรับจัดซื้อเครื่องมือเครื่องใช้เพิ่มเติมในช่วง 1-2 ปีที่ผ่านมา (3) ด้านการจัดการ
แม้ว่าผู้ประกอบการส่วนใหญ่จะไม่มีการจัดทำผังแสดง โครงสร้างองค์กร แต่มีระบบการให้ผลตอบแทน
ที่เป็นลายลักษณ์อักษร สำหรับศักยภาพของผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยในการเข้าไปให้บริการใน
ต่างประเทศผ่านกลยุทธ์ร่วมทุนกับต่างชาติอยู่ในระดับน้อยเท่านั้น ทั้งนี้หากมีการนำเอาเครื่องมือทางการ
บริหารสมัยใหม่มาประยุกต์ใช้ จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานได้ในระดับมาก (4) ด้านเงินทุนที่ใช้
ในการดำเนินงานในปัจจุบันส่วนใหญ่มีความเพียงพอ โดยแหล่งเงินทุนที่สำคัญก็มาจากเงินทุนส่วนตัว และ
หากมีการเปิดเสรีภาคบริการในอนาคต ก็เห็นด้วยกับการที่หน่วยงานกำกับดูแลจะจัดหาแหล่งเงินทุนต้นทุน
ต่ำสำหรับผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยไว้ใช้ในการดำเนินงาน

คำสำคัญ วิชาชีพบัญชี, ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ด้วยความกรุณาและความช่วยเหลือเป็นอย่างดีของรองศาสตราจารย์คลพร บุญพารอด ซึ่งท่านเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาที่ได้กรุณาแนะนำ ตรวจสอบ เสนอแนะแนวทางแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ผู้วิจัยจึงขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้ ตลอดจนคณะกรรมการสอบค้นคว้าอิสระ ที่ได้กรุณาให้คำแนะนำต่าง ๆ ทำให้การค้นคว้าอิสระฉบับนี้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ขอขอบพระคุณ ผู้ประกอบการของสำนักงานบัญชีที่เป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้ ทุกท่านที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษา ค้นคว้า และคุณสมศักดิ์ จินา ที่ให้ความกรุณาในเรื่องการวิเคราะห์ข้อมูลจนทำให้การศึกษานี้เสร็จสมบูรณ์

สุดท้ายนี้ ใคร่ขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้ศึกษา โดยเฉพาะมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราชที่สร้างความภาคภูมิใจใน “เกียรตินิยม” ของข้าพเจ้า และขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ตลอดจนขอขอบคุณครอบครัวที่ให้การสนับสนุนและเป็นกำลังใจให้ฟันฝ่าอุปสรรคจนประสบความสำเร็จในการศึกษา

พิเชษฐ์ สิทธิโชคสกุลชัย

พฤษภาคม 2552

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
กิตติกรรมประกาศ	จ
สารบัญตาราง	ซ
สารบัญภาพ.....	ฅ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความสำคัญของปัญหาที่ทำการศึกษา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	3
1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
1.4 ขอบเขตการวิจัย.....	3
1.5 คำนิยามศัพท์.....	3
1.6 กรอบแนวคิดในการวิจัย.....	4
บทที่ 2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง.....	5
2.1 ทฤษฎีการในการบริหาร.....	5
2.2 กำเนิดและพัฒนาการของ GATS.....	6
2.3 ลักษณะและความครอบคลุมของ GATS.....	12
2.4 การวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	28
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย.....	41
3.1 แหล่งข้อมูล.....	41
3.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	
3.2.1 ประชากร.....	41
3.2.2 กลุ่มตัวอย่าง.....	41
3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการจัดเก็บข้อมูล.....	42
3.4 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	42
3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล.....	42

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	44
ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม.....	44
ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการ วิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ	
- ด้านบุคลากร.....	46
- ด้านวัสดุอุปกรณ์.....	48
- ด้านการจัดการ.....	49
- ด้านเงินทุน	52
ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากร ที่มีต่อการเปิดเสรี ภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้กรอบความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้า บริการ.....	54
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย และข้อเสนอแนะ.....	56
5.1 สรุปผลการวิจัย.....	56
5.2 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย.....	59
5.4 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป	60
บรรณานุกรม	61
ภาคผนวก	
แบบสอบถาม.....	64
ประวัติผู้วิจัย	69

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 2.1 การวิเคราะห์ข้อผูกพันเฉพาะของแต่ละประเทศ แยกตามรูปแบบการค้าบริการ.....	34
ตารางที่ 2.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจและประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย.....	38
ตารางที่ 2.3 กฎหมายที่มีผลกระทบต่อการเปิดเสรีการค้าบริการสาขาวิชาชีพบัญชี.....	39
ตารางที่ 4.1 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม.....	45
ตารางที่ 4.2 ระดับความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านบุคลากร.....	46
ตารางที่ 4.3 ระดับความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านวัสดุอุปกรณ์.....	48
ตารางที่ 4.4 ความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านการจัดการ....	49
ตารางที่ 4.5 ระดับความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านการจัดการ.....	50
ตารางที่ 4.6 ความถี่ และร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับเกณฑ์ในการวัดผลการดำเนินงาน.....	52
ตารางที่ 4.7 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับความพร้อมด้านเงินทุน.....	52

ฉ

สารบัญภาพ

หน้า

ภาพที่ 1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย..... 4

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความสำคัญของปัญหาที่ทำการวิจัย

นับตั้งแต่ทศวรรษที่ 1980 เป็นต้นมา ความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจได้เข้ามามีบทบาทสำคัญควบคู่กับความสัมพันธ์ทางการเมืองในเวทีความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ธุรกิจในโลกที่ไม่มีการแบ่งแยกทางการเมืองดังในอดีตที่ผ่านมา เป็นการเริ่มต้นของระบบโลกใหม่ ที่ช่วยเร่งกระบวนการโลกาภิวัตน์ (Globalization) ระบบเศรษฐกิจโลกให้มีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา โดยเฉพาะในช่วงทศวรรษที่ผ่านมา ความก้าวหน้าของเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นตัวเร่งในการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการผลิตของประเทศต่าง ๆ ผันตัวเองจากสังคมเศรษฐกิจอุตสาหกรรม ไปสู่สังคมเศรษฐกิจบริการเกิดเป็นระบบเศรษฐกิจไร้พรมแดน ซึ่งหมายถึงลักษณะของการที่อุปสรรคในการการค้า การลงทุน บริการ และอื่น ๆ ทั้งในรูปของพิกัดอัตราศุลกากร (Tariff Barrier) และที่มิใช่พิกัดอัตราศุลกากร (Non-Tariff Barrier) มีแนวโน้มลดลงหรือหมดไปในที่สุด

การขยายตัวของสัดส่วนผลผลิตภาคบริการต่อกิจกรรมทางเศรษฐกิจทั้งหมดมีแนวโน้มที่สูงขึ้นทั่วโลก รายงานของธนาคารโลก (World Bank 2001a) ระบุว่า ระหว่างปี 1990 ถึงปี 2000 ผลผลิตในสาขาบริการมีการเจริญเติบโตร้อยละ 2.9 ซึ่งสูงกว่า การเจริญเติบโตของสาขาการเกษตรที่มีอัตราการเจริญเติบโตร้อยละ 1.4 ถึงเท่าตัว ซึ่งสัดส่วนของผลผลิตในสาขาบริการต่อผลผลิตรวมของโลก เพิ่มขึ้นจากร้อยละ 57 ในปี 1990 เป็นเท่ากับร้อยละ 64 ในปี 2000 โดยการขยายตัวของภาคบริการในกลุ่มประเทศที่มีรายได้ต่ำและรายได้ปานกลางมีสูงถึงร้อยละ 25 จากงานศึกษาของธนาคารโลก (World Bank 2000) สัดส่วนของผลผลิตของภาคบริการต่อผลผลิตรวมของประเทศจะมีสัดส่วนระหว่างร้อยละ 38 ในกลุ่มประเทศที่มีรายได้ต่ำ จนถึงร้อยละ 65 ในกลุ่มประเทศที่มีรายได้สูง ในขณะที่กลุ่มประเทศ OECD¹ สาขาบริการมีสัดส่วนถึงร้อยละ 70 ของกิจกรรมทางเศรษฐกิจทั้งหมด (OECD 2001) จากตัวเลขข้างต้น ทำให้ประเทศพัฒนาแล้ว โดยเฉพาะสหรัฐอเมริกาพยายามผลักดันให้มีการเจรจาเปิดเสรีการค้าบริการระหว่างประเทศ และเป็นผลสำเร็จในการเจรจาการค้าหลายฝ่ายรอบอุรุกวัยภายใต้กรอบของความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าและภาษีศุลกากร (General Agreement on Trade and Tariff: GATT) ในระหว่างปี 2529-2537 โดยปฏิญญารัฐมนตรี

¹กลุ่มประเทศ OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) ประกอบด้วย กรีซ เกาหลี แคนาดา ญี่ปุ่น เดนมาร์ก ตุรกี นอร์เวย์ นิวซีแลนด์ เนเธอร์แลนด์ เบลเยียม โปรตุเกส โปแลนด์ ฝรั่งเศส ฟินแลนด์ เม็กซิโก เยอรมนี ลักเซมเบิร์ก สเปน สวิตเซอร์แลนด์ สวีเดน สหรัฐอเมริกา สาธารณรัฐเช็ก สาธารณรัฐสโลวัก ออสเตรีย ออสเตรเลีย อังกฤษ อิตาลี ไอร์แลนด์ ไอร์แลนด์ สหภาพ

(Ministerial Declaration) ซึ่งประกาศ ณ เมืองปุนตา เดเลสเต้ ประเทศอูรุกวัย ได้กำหนดให้เรื่องนี้ เป็นหัวข้อหนึ่งที่จะมีการเจรจาเปิดเสรี และได้ตั้งกลุ่มเจรจาขึ้น ซึ่งต่อมาผู้แทนประเทศต่าง ๆ ที่เข้าร่วมกลุ่มเจรจาได้จัดทำความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ (General Agreement on Trade in Services: GATS) ขึ้นซึ่งถือได้ว่าเป็นความตกลงระดับพหุภาคีว่าด้วยการค้าบริการระหว่างประเทศ ฉบับแรกที่ได้มีการจัดทำขึ้น ประเทศไทยซึ่งเข้าร่วมเป็นสมาชิกของ GATT และเป็นสมาชิกแรกเริ่มจัดตั้งองค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) ภายใต้การจัดตั้งองค์การการค้าโลก ประเทศสมาชิกต้องผูกพันที่จะปฏิบัติตามความตกลงต่าง ๆ ด้วย ดังนั้น ประเทศไทยจะต้องเปิดเสรีภาคบริการให้แก่ต่างชาติเข้าประกอบธุรกิจและอาชีพต่าง ๆ ในประเทศไทยมากขึ้น ซึ่งการเปิดเสรีภาคบริการภายใต้กรอบของ GATS กำหนดให้เปิดเสรีแบบก้าวหน้าตามลำดับ (Progressive Liberalization) กำหนดให้สมาชิก WTO ต้องร่วมเจรจาเพื่อลดข้อจำกัดลงทุก 5 ปี จนกว่าจะบรรลุถึงการเปิดเสรีอย่างเต็มที่ การเปิดเสรีภาคบริการย่อมจะต้องส่งผลกระทบต่ออุตสาหกรรมบริการของไทยทั้งในด้านบวก และด้านลบ โดย GATS มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2538

ด้วยความมุ่งหวังว่าประเทศไทยจะได้รับประโยชน์จากการเปิดเสรีภาคบริการนี้ ไม่ว่าจะเป็น การกระตุ้นการแข่งขันและพัฒนาธุรกิจในประเทศ ประโยชน์จากการลงทุน โดยตรงจากต่างประเทศ ซึ่งการลงทุนจากต่างประเทศโดยส่วนใหญ่จะมาพร้อมกับเทคนิค และเทคโนโลยีใหม่ ๆ ที่ทันสมัย มีการกระจายและถ่ายทอดเทคโนโลยีผ่านการลงทุน มีการจ้างแรงงานในประเทศ ตลอดจนประโยชน์ที่เกิดแก่ผู้บริโภคที่จะได้รับบริการที่มีคุณภาพที่สูงขึ้น และด้วยราคาที่ถูกลง โดยวิชาชีพบัญชีเป็นหนึ่งในสาขาบริการที่ประเทศไทยมีการเจรจาเปิดเสรีภาคบริการ ซึ่งจะทำให้ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยต้องเตรียมความพร้อมเพื่อรองรับการเปิดเสรีอย่างเต็มรูปแบบในอนาคต ในเบื้องต้นของการเตรียมความพร้อมจึงต้องพิจารณาถึงความพร้อมในเรื่องทรัพยากรทางการบริหาร ซึ่งประกอบด้วย ทรัพยากรด้านบุคลากร ด้านวัสดุอุปกรณ์ ด้านการจัดการ และด้านเงินทุน จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยต้องการที่จะศึกษาความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรในการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการว่ามีความคิดเห็นเป็นอย่างไร รวมทั้งเป็นข้อมูลให้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องประกอบการเปิดเสรีแบบก้าวหน้าตามลำดับในอนาคตต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากร ที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ จำแนกเป็น

1. ความพร้อมด้านทรัพยากรบุคคล
2. ความพร้อมด้านวัสดุอุปกรณ์
3. ความพร้อมด้านการจัดการ
4. ความพร้อมด้านเงินทุน

1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ผลการวิจัยจะทำให้เกิดข้อเสนอแนะที่น่าสนใจแก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำไปประกอบการทำข้อผูกพันสำหรับการเปิดเสรีแบบก้าวหน้าตามลำดับในอนาคตต่อไป

1.4 ขอบเขตการวิจัย

เป็นการศึกษาเพื่อรวบรวม และสรุปความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ในกลุ่มของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่เปิดดำเนินการไม่น้อยกว่า 10 ปี และจัดเก็บข้อมูลความคิดเห็นในช่วงเดือนมีนาคม – เมษายน 2552

1.5 คำนิยามศัพท์

1.5.1 วิชาชีพบัญชี (Accounting) หมายถึง วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยี การบัญชี

1.5.2 ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี (Accounting Entrepreneurs) หมายถึง ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นผู้มีอำนาจในการกำหนดนโยบายการดำเนินงาน ที่เปิดสำนักงาน

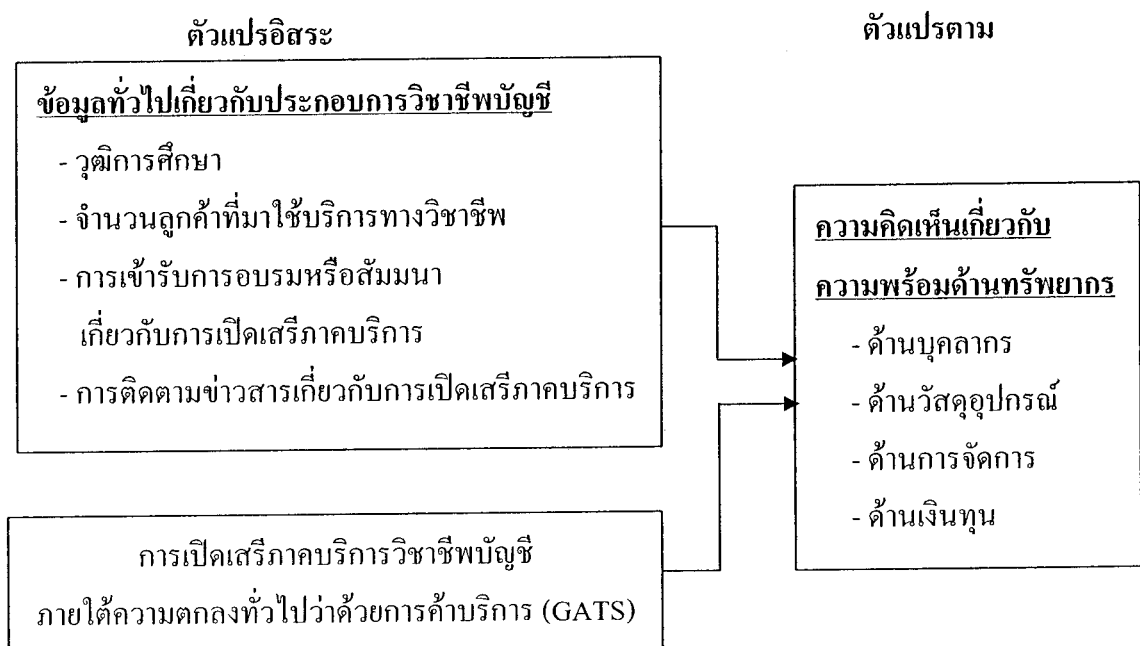
ให้บริการทำบัญชี ตรวจสอบบัญชี และการให้คำปรึกษาด้านภาษีที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ใน จังหวัดกรุงเทพมหานคร ที่มีระยะเวลาดำเนินงานไม่น้อยกว่า 10 ปี

1.5.3 การเปิดเสรี (Liberalization) หมายถึง การเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการต่างชาติ สามารถเข้ามาแข่งขันการค้าภายในประเทศ โดยยกเลิกหรือไม่กำหนดมาตรการ กฎ ระเบียบ หรือ กฎหมายกีดกันการเข้าสู่ตลาดของผู้ประกอบการต่างชาติ และไม่เลือกปฏิบัติระหว่างผู้ประกอบการ ต่างชาติ และผู้ประกอบการที่เป็นคนในชาติ

1.5.4 ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ (General Agreement on Trade in Services: GATS) หมายถึง ความตกลงทางการค้าระหว่างประเทศ ภายใต้กรอบขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) อันเป็นผลจากการเจรจาพหุภาคีรอบอุรุกวัย บัญญัติกฎและ หลักการเกี่ยวกับการค้าบริการระหว่างประเทศ ให้สมาชิกองค์การการค้าโลกถือปฏิบัติเพื่อให้ การค้าบริการระหว่างประเทศดำเนินไปโดยเปิดเผยและเปิดเสรีแบบก้าวหน้าตามลำดับ

1.5.5 ความพร้อมด้านทรัพยากร (Availability of resources) หมายถึง ความพร้อมของ ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรเพื่อใช้ในการดำเนินงานทางธุรกิจซึ่งประกอบด้วย ทรัพยากรด้านบุคลากร ด้านวัสดุอุปกรณ์ ด้านการจัดการ และด้านเงินทุน

1.6 กรอบแนวคิดในการวิจัย



ภาพที่ 1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

บทที่ 2

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยเรื่อง ความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ ผู้วิจัยได้ค้นคว้าเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นแนวทางในการวิจัย ซึ่งประกอบด้วยสาระสำคัญ ดังนี้

- 2.1 ทรัพยากรในการบริหาร
- 2.1 กำเนิดและพัฒนาการของ GATS
- 2.3 ลักษณะและความครอบคลุมของ GATS
- 2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 ทรัพยากรในการบริหาร

การดำเนินงานทางธุรกิจจำเป็นต้องมีทรัพยากรในการบริหาร ซึ่งประกอบด้วยทรัพยากรบุคคล (Man) ทรัพยากรด้านเงินทุน (Money) ทรัพยากรด้านการจัดการ (Management) และทรัพยากรด้านวัสดุอุปกรณ์ (Material/Machine) หรือที่เรียกว่า 4M's มีรายละเอียดดังนี้

Man หมายถึง บุคลากร ถือว่าเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุด เพราะธุรกิจต่าง ๆ เกิดขึ้นได้ต้องอาศัยความคิดของคน มีคนเป็นผู้ดำเนินการหรือเป็นผู้จัดการ จึงจะทำให้เกิดกิจกรรมทางธุรกิจ หลากรูปแบบ บางธุรกิจต้องอาศัยความรู้ความชำนาญจากคนเพื่อให้บริการ โดยเฉพาะการให้บริการทางวิชาชีพ เช่น หมอ, ทนายความ หรือบัญชี เป็นต้น ซึ่งในธุรกิจมีคนหลายระดับ ทั้งระดับผู้บริหาร ผู้ใช้แรงงาน คนหลายระดับในองค์กรต้องร่วมมือกันทำงาน จึงจะทำให้ประสบความสำเร็จในการประกอบธุรกิจ

Money หมายถึง เงินทุน เป็นปัจจัยในการดำเนินธุรกิจอีกชนิดหนึ่งที่ต้องนำมาใช้ในการลงทุนเพื่อให้เกิดการประกอบธุรกิจ โดยธุรกิจแต่ละประเภทใช้ปริมาณเงินทุนที่แตกต่างกัน ธุรกิจขนาดใหญ่ย่อมใช้เงินทุนสูงกว่าธุรกิจขนาดเล็ก ธุรกิจที่ดำเนินงานระหว่างประเทศย่อมใช้เงินทุนสูงกว่าธุรกิจที่ดำเนินงานเฉพาะภายในประเทศ ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงต้องมีการวางแผนการจัดการ และใช้เงินทุนอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้การดำเนินธุรกิจไม่ประสบปัญหาด้านเงินทุน และก่อให้เกิดผลตอบแทนสูงสุดคุ้มกันเงินที่นำมาลงทุน

Material/Machine หมายถึง วัสดุ/อุปกรณ์ต่าง ๆ ในธุรกิจต่าง ๆ ไม่เพียงแต่ธุรกิจที่ผลิตสินค้าซึ่งต้องอาศัยวัสดุ/อุปกรณ์ในการดำเนินงานค่อนข้างมาก ผู้บริหารจึงต้องรู้จักการบริหารวัสดุ/อุปกรณ์ให้มีประสิทธิภาพ เพื่อให้เกิดต้นทุนต่ำ อันจะส่งผลให้ธุรกิจมีกำไรสูงสุดตามมา โดยเฉพาะในปัจจุบันที่ระบบเทคโนโลยีมีบทบาทสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจ ความรวดเร็วในการนำเสนอสินค้า และบริการผ่านเทคโนโลยี ก็กลายเป็นปัจจัยสำคัญที่ลูกค้าใช้ในการตัดสินใจเลือกผู้ให้บริการ เพื่อตอบสนองความต้องการให้ทันต่อเวลาที่ ไม่เพียงแต่ต้องสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้า หากยังต้องสามารถสนับสนุนข้อมูลเพื่อประกอบการตัดสินใจของผู้บริหาร ได้อีกด้วย

Management หมายถึง การบริหารจัดการ นอกจากจะมีทรัพยากรทั้งสามข้างต้นแล้ว ผู้ประกอบการต้องสามารถบริหารจัดการทรัพยากรให้เกิดประสิทธิภาพ โดยอาศัยแนวคิดในการบริหาร ซึ่งในปัจจุบันก็มีการนำเสนอเครื่องมือในการบริหารมากมายเพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขันให้แก่ผู้ประกอบการ

2.2 กำเนิดและพัฒนาการของ GATS¹

ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าในสาขาบริการ (General Agreement on Trade in Services: GATS) เป็นหนึ่งในข้อตกลงภายใต้องค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) ซึ่งเป็นความพยายามครั้งแรกและครั้งสำคัญที่จะก่อตั้งกฎระเบียบที่บังคับใช้ภายใต้การเจรจาพหุภาคี เพื่อที่จะลดข้อจำกัดของการค้าระหว่างประเทศในสาขาบริการ ซึ่งจะกล่าวถึงพัฒนาการของการเจรจาการค้าตั้งแต่ในอดีต พัฒนาการของการเจรจา และการก่อกำเนิดของการเจรจาพหุภาคีในการค้าสาขาบริการ

จาก GATT ถึง WTO

การก่อกำเนิดของความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าและภาษีศุลกากร (General Agreement on Trade and Tariff: GATT) เพื่อที่จะเป็นองค์การระหว่างประเทศที่ทำหน้าที่ดูแลความร่วมมือทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ องค์การที่สามต่อจากธนาคารโลก (World Bank) และกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund: IMF) โดยเริ่มแรกเป็นความพยายามของสหประชาชาติ (United Nations: UN) พร้อมด้วยประเทศมากกว่า 50 ประเทศ เพื่อก่อตั้งองค์การการค้าระหว่างประเทศ (International Trade Organization: ITO) โดยเนื้อหาในกฎบัตร (Charter) ของ ITO นั้นมีความครอบคลุมทั้งกฎระเบียบทางการค้า การจ้างงาน สินค้า ข้อจำกัดการทำธุรกิจ การลงทุนระหว่างประเทศ และการค้าบริการ

¹พรเทพ เบญญาอภิกุล .GATS ความตกลงว่าด้วยการค้าบริการ. (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), หน้า 23-32

ในระหว่างการเจรจาในส่วนของเนื้อหาของ กฎบัตรของ ITO ในปี 1946 ประเทศ 23 ประเทศผู้ร่วมก่อตั้งได้ตัดสินใจที่จะเจรจาลดภาษีศุลกากรลง และมีความเห็นว่าควรเร่งเปิดเสรีการค้า เพราะในขณะนั้นลัทธิการกีดกันทางการค้า (Protectionist) นั้นมีอยู่อย่างแพร่หลาย โดยการเจรจาในรอบแรกได้มีการลดภาษีลงถึง 45,000 รายการ มีมูลค่าถึงหนึ่งหมื่นล้านเหรียญดอลลาร์สหรัฐอเมริกา โดยทั้ง 23 ประเทศ เห็นว่าภายในกลุ่มควรที่จะรับกฎระเบียบที่เกี่ยวกับการค้า บางข้อของร่าง ITO การตกลงที่จะลดภาษีศุลกากรในครั้งนั้น และการตกลงที่จะรับกฎระเบียบทางการค้าของ ITO บางข้อถูกเรียกว่า ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าและภาษีศุลกากร อันเป็นต้นกำเนิดของ GATT ในเดือนมกราคม 1948 โดยประเทศทั้ง 23 ประเทศถือว่าเป็นผู้ก่อตั้ง GATT ในขณะที่การเจรจาจากกฎบัตรของ ITO ก็ยังคงดำเนินต่อไป

ในการประชุมว่าด้วยการค้าและการจ้างงานที่กรุงฮาวานา ประเทศคิวบาในเดือนมีนาคมปี 1948 กฎบัตรของ ITO ก็ได้รับการยอมรับ แต่ว่ากฎบัตรแห่งกรุงฮาวานานั้นไม่ได้รับการยอมรับจากสภาผู้แทนในหลายประเทศ ดังนั้นการบังคับใช้จึงไม่สามารถทำได้ และทำให้ ITO ต้องล้มเลิกลง คงเหลือแต่ GATT เท่านั้นที่เป็นความตกลงพหุภาคีที่ทำหน้าที่ดูแลการค้าระหว่างประเทศ

ข้อตกลงภายใต้ GATT ได้มีการเจรจาดอกขี้อีกหลายรอบโดยเนื้อหาในการเจรจาในช่วงแรกจะมุ่งไปที่การลดอัตราภาษีศุลกากรและมาตรการที่เป็นภาษีอื่น ๆ ซึ่งเป็นอุปสรรคที่สำคัญของการค้าระหว่างประเทศในขณะนั้น จนกระทั่งในรอบเคนเนดี GATT ได้มีการเจรจาในเรื่องมาตรการตอบโต้การทุ่มตลาด

การเจรจาในรอบโตเกียวเป็นความพยายามครั้งสำคัญที่จะลดการกีดกันทางการค้า และเป็น การเจรจาในมาตรการกีดกันทางการค้าที่ไม่ใช่ภาษีเป็นครั้งแรก รวมถึงการจัดระบบการดูแลทางด้านการค้าของ GATT ใหม่

การเริ่มเจรจาในส่วนของมาตรการกีดกันที่ไม่ใช่ภาษีในรอบโตเกียว ทำให้หลายประเทศให้ความสำคัญกับนโยบายการกำกับดูแลที่อาจจะก่อให้เกิดข้อจำกัดทางด้านการค้าได้ ในส่วนของการค้าในสาขาบริการ ได้มีการเล็งเห็นถึงความแตกต่างระหว่างการค้าสินค้าทั่วไปกับสินค้าบริการ รวมถึงความแตกต่างทางธรรมชาติของสินค้าบริการที่อาจจะไม่สามารถใช้กฎระเบียบทางการค้าร่วมกันได้

การเจรจาการค้ารอบสุดท้ายก่อนมีการก่อตั้ง WTO คือการเจรจารอบอุรุกวัย เริ่มที่เมืองปูนตา เบล เอสเต ประเทศอุรุกวัย ในวันที่ 20 กันยายน 1986 โดยการเจรจารอบนี้ถือเป็นการทำการเจรจาพหุภาคีที่มีเนื้อหาครอบคลุมกว้างขวางที่สุด ได้มีการขยายขอบเขตการเจรจาการค้าไปสู่ประเด็นใหม่ ๆ เช่น การค้าบริการ และทรัพย์สินทางปัญญา โดยมีประเทศที่เข้าร่วมการเจรจามากที่สุดถึง 123 ประเทศ การเจรจารอบอุรุกวัยนี้มีวาระในการเจรจาที่สำคัญถึง 15 เรื่อง ได้แก่ ภาษี

ศุลกากร อุปสรรคทางการค้าที่ไม่ใช่ภาษี ผลผลิตจากทรัพยากรธรรมชาติ สิ่งทอและเสื้อผ้า การเกษตร ผลผลิตของประเทศเขตร้อน มาตรการต่าง ๆ ของ GATT กฎระเบียบ (Codes) จากการเจรจารอบโตเกียว การตอบโต้การทุ่มตลาด การอุดหนุน ทรัพย์สินทางปัญญา มาตรการทางด้านการลงทุน การระงับข้อพิพาท ระบบของ GATT และการค้าในสาขาบริการ

การเจรจาเกือบจะล้มเหลวหลายครั้ง และใช้เวลาถึง 7 ปีครึ่ง การเจรจาถึงสิ้นสุด โดยประเทศสมาชิกทุกประเทศได้ลงนามเห็นชอบให้มีการตั้งองค์การการค้าโลก องค์การการค้าโลก ก่อตั้งเมื่อวันที่ 1 มกราคม 1995 โดยมีวัตถุประสงค์ 3 ประการ คือ ประการแรกคือช่วยให้การค้าระหว่างประเทศเป็นไปได้โดยเสรีที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยผ่านกฎระเบียบทางการค้าที่โปร่งใสและคาดการณ์ได้ ประการที่สองคือ เพื่อเป็นเวทีในการเจรจาทางการค้า ประการที่สามคือ เป็นตัวกลางในการระงับข้อพิพาททางการค้าที่เป็นกลาง โดยอยู่บนพื้นฐานของกฎระเบียบเดียวกันที่ประเทศสมาชิกได้ให้การยอมรับ

ข้อตกลงขององค์การการค้าโลกประกอบด้วยข้อตกลงย่อยที่ทำหน้าที่จัดระเบียบการค้าของสินค้า (General Agreement of Tariff and Trade: GATT) การค้าบริการ (General Agreement on Trade in Services: GATS) และทรัพย์สินทางปัญญา (The agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights: TRIPS) โดยแต่ละข้อตกลงย่อยจะประกอบด้วยหลักการพื้นฐาน (Basic principles) ที่บังคับใช้กับทุกประเทศสมาชิกที่ยอมรับในข้อตกลง นอกจากนี้ ยังมีส่วนของรายละเอียดเพิ่มเติม (Additional details) เป็นส่วนแนบของข้อตกลง (Annexes) โดยในส่วนนี้เป็น การตกลงของบางประเทศเท่านั้น ส่วนสุดท้ายของแต่ละข้อตกลงย่อยจะเป็นรายการคำมั่นเฉพาะที่แต่ละประเทศได้จัดทำเพื่อเปิดตลาดโดยสมัครใจ

WTO เป็นองค์กรระหว่างประเทศที่ดำเนินการ โดยประเทศสมาชิก โดยการตัดสินใจต่าง ๆ จะกระทำโดยประเทศสมาชิกผ่านคณะมนตรีซึ่งจะต้องมีการประชุม (Ministerial Conference) อย่างน้อยทุก 2 ปี และเจ้าหน้าที่เพื่อหาฉันทามติในเรื่องต่าง ๆ ร่วมกัน ข้อตกลงต่าง ๆ ที่ออกมาจะต้องได้รับเสียงตอบรับที่เป็นเอกฉันท์จากสมาชิกทุกประเทศ การหาข้อตกลงที่ประเทศสมาชิกกว่า 140 ประเทศมีความเห็นชอบร่วมกันนั้นทำได้ยาก แต่ข้อตกลงสำคัญหลายข้อตกลงก็สามารถบรรลุได้ด้วยกระบวนการเจรจาพหุภาคี

GATS ภายหลังการเจรจาอรุรุกวัย

GATS มีจุดตั้งต้นที่เหมือนกับข้อตกลง GATT แต่ว่าด้วยธรรมชาติของสินค้าและบริการที่ต่างกัน ทำให้ไม่สามารถใช้กฎเกณฑ์เดียวกันมาใช้ได้ GATS กำเนิดขึ้นจากการประชุมในอรุรุกวัย โดยในส่วนที่ 2 ของปฏิญญาคณะมนตรีแห่งเมืองปุนตา เดล เอสเต (Ministerial Declaration of Punta del Este) ได้วางกรอบวัตถุประสงค์ของการเจรจา คือ

1. เพื่อสร้างกรอบของกฎ ข้อบังคับที่เป็นลักษณะพหุภาคีสำหรับการค้าในสาขาบริการ
2. เพิ่มปริมาณการค้าภายใต้เงื่อนไขของความโปร่งใส (Transparent) และการเปิดเสรีเพิ่มขึ้นเป็นลำดับ (Progressive Liberalization)
3. ส่งเสริมความเจริญเติบโตทางด้านเศรษฐกิจของประเทศคู่ค้าทั้งหมดและส่งเสริมการพัฒนาในประเทศกำลังพัฒนา ในขณะที่คำนึงถึงเป้าหมายเชิงนโยบายของกฎหมายและการกำกับดูแลของประเทศ

การเจรจาในส่วนของรูปแบบ และเนื้อหาของ GATS เริ่มหลังจาก Montreal Ministerial Review Meeting ในเดือนธันวาคม 1988 ในปี 1990 ข้อเสนอของผู้แทนการค้าจากหลายประเทศเกี่ยวกับเนื้อหาของกรอบการเจรจาพหุภาคีได้ถูกอภิปราย และนำเสนอต่อการประชุมคณะมนตรีที่กรุงบรัสเซล หลังจากนั้นได้มีการเจรจาในประเด็นของการทำคำมั่นเบื้องต้น (Initial commitments) และส่วนแนบสำหรับสาขาบริการเฉพาะต่าง ๆ (Sectoral annexes) ร่างของ GATS ที่เรียกว่า Dunkel Draft ซึ่งถูกยื่น โดยผู้อำนวยการทั่วไปของ GATT ในขณะนั้น นายอาเธอร์ ดังเคิล (Auther Dunkel) ถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งของ “ร่างกรรมสารสุดท้าย” (Draft Final Act) ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นของ WTO

ในการดูแล และดำเนินงานภายใต้ GATS นั้น ข้อตกลง WTO ได้ให้ก่อตั้งคณะมนตรีว่าด้วยการค้าบริการ (Council for Trade in Service: CTS) ซึ่งอยู่ภายใต้คณะมนตรีทั่วไป (General Council) โดยคณะมนตรีทั่วไปจะดูแลทั้งคณะมนตรีว่าด้วยการค้าบริการ คณะมนตรีว่าด้วยการค้าในสินค้า และคณะมนตรีว่าด้วยการค้าที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา คณะมนตรีว่าด้วยการค้าบริการ ได้มีการตั้งคณะกรรมการ (Committee) ที่เกี่ยวข้องกับบริการทางการเงิน และคณะกรรมการเกี่ยวกับการทำคำมั่นเฉพาะ และมีการตั้งคณะทำงาน (Working Party) ในส่วนของบริการทางด้านวิชาชีพ (Professional Services) และคณะทำงานเกี่ยวกับกฎของ GATS คณะมนตรีว่าด้วยการค้าบริการก่อตั้งโดยมีวัตถุประสงค์เพื่ออำนวยความสะดวกและดำเนินงานที่เกี่ยวกับข้อตกลง GATS และหน้าที่เกี่ยวกับการค้าบริการที่ได้รับมอบหมายจากคณะมนตรีทั่วไป รวมถึงหน้าที่มอบหมายอื่น ๆ

ข้อตกลง GATS มีลักษณะสำคัญ คือเป็นข้อตกลงที่มีวาระในตนเอง (Build-in Agenda) กล่าวคือ ภายใต้หลักการเปิดเสรีเพิ่มขึ้นเป็นลำดับ ตามข้อตกลง GATS มาตรา 19: 1 นั้นกำหนดให้ต้องมีการเริ่มการเจรจาอย่างเต็มรูปแบบในรอบใหม่ภายใน 5 ปีหลังจากข้อตกลง GATS บังคับใช้ กล่าวคือภายในปี 2000 นั้นเอง อย่างไรก็ดี ภายหลังจากการเจรจาการค้ารอบอุรุกวัย และการก่อตั้ง WTO ข้อตกลง GATS นั้นยังไม่สมบูรณ์ กล่าวคือหลายประเด็นที่ยังไม่ได้รับการตกลง และต้องการการเจรจาเพิ่มเติม ดังนั้นการเจรจาและการทำข้อตกลงต่าง ๆ ของ GATS ยังมีอยู่อย่างต่อเนื่อง เนื่องจากสาขาบริการแต่ละสาขามีลักษณะที่ค่อนข้างแตกต่างกันมากทำให้ยากต่อการใช้

หลักเกณฑ์ในการเปิดเสรีร่วมกัน มีการเริ่มการเจรจาเป็นรายสาขา และหลายสาขาที่ได้รับการตกลง และผูกแนบ (Annex) ลงในข้อตกลง GATS การเจรจาที่สำคัญภายหลังจากการเจรจารอบอุรุกวัยมีดังต่อไปนี้

1. การเจรจาเกี่ยวกับการเคลื่อนย้ายบุคคลตามธรรมชาติ (Movement of natural persons) เกี่ยวกับสิทธิของบุคคลที่จะอาศัยเป็นการชั่วคราวในประเทศโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการ โดยการเจรจาเสร็จสิ้นในเดือนกรกฎาคม ปี 1995

2. การเจรจาเกี่ยวกับบริการทางการเงิน (Financial services) เนื่องจากความสำคัญของภาคการเงินที่มีต่อเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ บริการทางการเงินจึงต้องการข้อบังคับพิเศษในการเปิดเสรี โดยรัฐบาลมีสิทธิที่จะใช้นโยบายเพื่อสร้างความเชื่อมั่นในระบบการเงิน เช่น มาตรการที่ป้องกันผู้ฝากเงิน นักลงทุน เป็นต้น และการให้บริการของธนาคารกลางนั้นจะไม่ถูกรวมอยู่ในข้อตกลงการเจรจาในสาขาบริการทางการเงิน เสร็จสิ้นในเดือนธันวาคม ปี 1997

3. การเจรจาเกี่ยวกับบริการการขนส่งทางอากาศ (Air transport services) ผลของการเจรจาก็คือ สิทธิในการกำหนดเส้นทางการบิน และกิจกรรมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งทางอากาศโดยตรง จะไม่ถูกรวมอยู่ในข้อตกลง GATS แต่จะอยู่ภายใต้ข้อตกลงทวิภาคีอื่น ๆ แทน อย่างไรก็ตาม ข้อตกลง GATS จะบังคับใช้กับการให้บริการซ่อมและบำรุงรักษาเครื่องบิน การทำการตลาดของสายการบิน และการจองที่นั่งผ่านระบบคอมพิวเตอร์

4. การเจรจาเกี่ยวกับบริการขนส่งทางทะเล (Maritime transport services) ซึ่งกำหนดการเสร็จสิ้นการเจรจานั้นแต่เดิมคือเดือนมิถุนายน ปี 1996 แต่ผู้เข้าร่วมเจรจาไม่สามารถที่จะตกลงกันได้ ทำให้ต้องยกเลิกการเจรจา โดยการเจรจาเกี่ยวกับการขนส่งทางทะเลนี้จะถูกนำขึ้นมาเจรจาอีกครั้งในรอบการเจรจาในปี 2000

นอกจากนี้ ยังมีประเด็นอื่น ๆ ที่ยังไม่ได้รับการเจรจาและรอการเจรจาในรอบต่อ ๆ ไป เช่น ประเด็นการอุดหนุน (Subsidy) การจัดซื้อของรัฐบาล (Government procurement) มาตรการป้องกันฉุกเฉิน (Safeguard measures) และข้อกำหนดต่าง ๆ ที่อาจจะก่อให้เกิดการกีดกันทางการค้าโดยไม่จำเป็น เช่น ข้อกำหนดทางด้านคุณภาพและขั้นตอน (Quality requirement and procedures) มาตรฐานทางเทคนิค (Technical standards) และข้อกำหนดในการขอใบอนุญาต (Licensing requirements) เป็นต้น

โครงสร้างการจัดการของ GATS

โครงสร้างการบริหารงานในระดับสูงสุดของ WTO ก็คือการประชุมระดับรัฐมนตรี (Ministerial Conference) ประกอบด้วยตัวแทนจากประเทศสมาชิกทุกประเทศ ซึ่งจะมีการประชุมกัน ทุก ๆ สองปี การประชุมระดับรัฐมนตรีจะมีการตัดสินใจในทุกเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการเจรจา

การค้าพหุภาคี ในระดับรองลงมา คณะมนตรีทั่วไป (General Council) จะเป็นหน่วยงานในการจัดการภาระงานทั่วไปของการเจรจา โดยดำเนินงานในนามของการประชุมคณะมนตรี นอกจากนี้ คณะมนตรีทั่วไปยังทำหน้าที่เป็นหน่วยงานไกล่เกลี่ยข้อพิพาท (Dispute Settlement Body) ทางการค้าระหว่างประเทศสมาชิก และเป็นหน่วยงานในการพิจารณานโยบายการค้า (Trade Policy Review Body) ของประเทศสมาชิก ในลำดับต่อมาจะมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่เฉพาะดูแลการเจรจา ในประเด็นการค้าที่เฉพาะเจาะจงยิ่งขึ้น โดยหน่วยงานในระดับนี้จะมี 3 หน่วยงาน ได้แก่ คณะมนตรีการค้าสินค้า (Council of Trade in Goods) คณะมนตรีการค้าในประเด็นสิทธิทรัพย์สินทางปัญญา (Council of Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights) และคณะมนตรีการค้าบริการ (Council of Trade in Services: CTS)

คณะมนตรีการค้าบริการเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่เป็นตัวกลางที่จะดูแลและจัดการการเจรจาการค้าในสาขาบริการ โดยเป็นตัวแทนของคณะมนตรีทั่วไป โดยคณะมนตรีการค้าบริการนั้นจะมีหน่วยงานแยกย่อยที่จะทำหน้าที่ต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการสร้างกฎกติกาในการเจรจาที่ยังไม่ได้รับข้อสรุปจากการเจรจาในรอบอุรุกวัย การจัดให้มีการเจรจาหรือทำการศึกษาเฉพาะเรื่อง เพื่อเป็นพื้นฐานในการจัดการเจรจา ไม่ว่าจะเป็นด้านเทคนิคหรือการศึกษาลักษณะเฉพาะสาขาบริการต่าง ๆ เนื่องจากความแตกต่างในลักษณะทางธรรมชาติของสาขาบริการแต่ละสาขา

โดยหน่วยงานย่อยภายใต้คณะมนตรีการค้าบริการนั้น ประกอบด้วยคณะกรรมการ (Committee) 2 คณะ และคณะทำงาน (Working Party) 2 คณะ ได้แก่

คณะกรรมการว่าด้วยการค้าในบริการทางการเงิน (Committee on Trade in Financial Services) ซึ่งศึกษาเกี่ยวกับการค้า และการสร้างกรอบการกำกับดูแลการค้าในบริการทางการเงิน และการทบทวนการใช้มาตรการภายใต้ GATS ในสาขาการให้บริการทางการเงิน

คณะกรรมการว่าด้วยการให้คำมั่นเฉพาะ (Committee on Specific Commitments) ทำหน้าที่ในการอำนวยความสะดวกและเป็นเจ้าภาพในการจัดการเจรจาจัดทำรายการคำมั่นเฉพาะ นอกจากนี้ยังทำหน้าที่ในการสร้างแนวทางและระเบียบการเจรจา (Negotiation guidelines and procedures) ซึ่งระบุวาระในการเจรจาในแต่ละรอบ

คณะทำงานว่าด้วยการกำกับดูแลในประเทศ (Working Party on Domestic Regulation) ทำหน้าที่ศึกษาและสร้างมาตรการเกี่ยวกับการกำกับดูแลในประเทศ โดยคณะทำงานนี้ถูกตั้งขึ้นในเดือนเมษายน ปี 1999 แทนที่คณะทำงานว่าด้วยวิชาชีพบริการ (Working Party on Professional Services) เนื่องจากต้องการขยายขอบเขตหน้าที่ของงาน

คณะทำงานว่าด้วยกฎระเบียบของ GATS (Working Party on GATS Rules) ทำหน้าที่เป็นตัวกลางในการจัดการเจรจาสามประเด็นสำคัญ คือ มาตรการป้องกันอัตโนมัติ (Emergency

Safeguard Measures) การจัดซื้อโดยรัฐบาล (Government Procurement) และการอุดหนุน (Subsidy)

2.3 ลักษณะและความครอบคลุมของ GATS¹

การค้าในอุตสาหกรรมบริการมีธรรมชาติที่แตกต่างจากการค้าในสินค้าอื่น ๆ ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการซึ่งโดยพื้นฐานแล้วมีจุดเริ่มต้นแนวคิดเหมือนกับในกรณี GATT แต่ไม่สามารถที่จะประยุกต์กรอบการเจรจาของ GATT ได้ ดังนั้นจึงมีความแตกต่างในรายละเอียดอยู่หลายประการ

องค์ประกอบของ GATS

ข้อตกลง GATS ประกอบไปด้วย กฎระเบียบ และวิธีปฏิบัติต่าง ๆ ของประเทศสมาชิกองค์การการค้าโลก ซึ่งสามารถแบ่งองค์ประกอบออกมาได้เป็น 3 ส่วนที่สำคัญ ดังนี้

1. กรอบความตกลงทั่วไป (Framework Agreement) เป็นกรอบข้อตกลงพหุภาคี (Multilateral Agreement) ซึ่งกำหนดแนวคิด นิยาม ข้อกำหนด และกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ที่ประเทศสมาชิกองค์การการค้าโลกทุกประเทศจะต้องปฏิบัติตาม ซึ่งการตกลงนี้จะบังคับใช้กับบริการทุกรูปแบบ โดยกรอบความตกลงทั่วไปนี้แบ่งออกเป็น 6 หมวด คือ

- หมวดที่ 1: กรอบว่าด้วยขอบเขตและคำจำกัดความ (Scope and Definition)
- หมวดที่ 2: กรอบว่าด้วยพันธกรณีทั่วไป และข้อบังคับ (General Obligation and Disciplines)
- หมวดที่ 3: กรอบว่าด้วยคำมั่นเฉพาะ (Specific Commitments)
- หมวดที่ 4: กรอบว่าด้วยการเปิดเสรีเพิ่มขึ้นเป็นลำดับ (Progressive Liberalization)
- หมวดที่ 5: กรอบว่าด้วยบทบัญญัติเชิงสถาบัน (Institutional Provisions)
- หมวดที่ 6: กรอบว่าด้วยบทบัญญัติสุดท้าย (Final Provisions)

2. ส่วนแนบท้ายหรือภาคผนวก (Annexes) ซึ่งแบ่งได้เป็นสองกลุ่ม คือ ส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเด็นทั่วไป ได้แก่ การยกเว้นกฎการปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์ยิ่ง (Most-Favoured

¹อ้างแล้ว, พรเทพ เภษญาอภิภูต, หน้า 35-63

Nation: MFN) การเคลื่อนย้ายของปัจเจกชนโดยธรรมชาติในการให้บริการภายใต้การตกลง อีกส่วนคือ ส่วนที่เกี่ยวกับข้อกำหนดและหลักปฏิบัติของสาขาบริการ (Sectoral Approach) ซึ่งมีเฉพาะตัวและไม่สามารถที่จะนำกรอบการตกลงทั่วไปมาปฏิบัติได้ หรือบางสาขายังไม่สามารถที่จะนำกรอบความตกลงทั่วไปมาปฏิบัติได้ หรือบางสาขายังไม่สามารถที่จะทำการเจรจาตกลงกันได้ สาขาการบริการเหล่านี้ได้แก่ การให้บริการทางการเงิน (Financial Services) การให้บริการสื่อสารโทรคมนาคม การให้บริการขนส่งทางอากาศ (Air Transport Services)

3. รายการคำมั่นเฉพาะ (Lists of Specific Commitments) สมาชิก WTO ทุกประเทศจะต้องจัดทำรายการแสดงคำมั่นเฉพาะซึ่งระบุสาขา และสาขาย่อยของภาคบริการ และเงื่อนไขที่จะทำการเปิดเสรี โดยให้อิสระแก่สมาชิกในการเลือกสาขาและวิธีการในการให้บริการ (Mode of Supply) ที่ตนเองมีความพร้อมและเลือกที่จะวางข้อกำหนดต่าง ๆ ในประเด็นที่เกี่ยวกับการเข้าสู่ตลาด (Market Access) การปฏิบัติเยี่ยงชนในชาติ (National Treatment) นอกจากนี้ ประเทศสมาชิกยังสามารถที่จะเพิ่มคำมั่นเพิ่มเติม (Additional Commitment) ในประเด็นอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการเปิดเสรีได้อีกด้วย

ความตกลง GATS เป็นความตกลงที่ทำขึ้นระหว่างรัฐบาลของประเทศสมาชิก เป็นที่น่าสังเกตว่า ลักษณะความตกลงนี้มีทั้งความตกลง “ทั่วไป” (General) และข้อตกลง หรือพันธะคำมั่น “เฉพาะ” (Specific) ความตกลงที่มีลักษณะ “ทั่วไป” ในสองประเด็น คือ ความตกลงนี้ใช้กับการให้บริการทุกชนิดที่ทำการค้าระหว่างประเทศ (International Tradable Services) และความตกลงนี้บังคับใช้กับประเทศสมาชิกทุกประเทศอย่างเท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะเป็สมาชิกจากประเทศที่พัฒนาแล้วหรือว่ากำลังพัฒนาก็ตาม ในขณะที่ความตกลงที่มีลักษณะ “เฉพาะ” คือ การที่แต่ละประเทศสมาชิกสามารถที่จะทำการเจรจาตกลง และวางเงื่อนไขการเปิดเสรี ได้โดยอิสระ ซึ่งต้องระบุไว้ในรายการคำมั่นเฉพาะของแต่ละประเทศ

กรอบความตกลงทั่วไป (Framework Agreement)

คำอารัมภบท (Preamble) ในส่วนแรกของความตกลง GATS ได้มีการกล่าวถึงกรอบกว้าง ๆ และเป็นเจตนารมณ์พื้นฐานที่ประเทศสมาชิกทุกประเทศเห็นพ้องต้องกัน และใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการร่างความตกลงพหุภาคีเกี่ยวกับการค้าในสาขาบริการ โดยต้องการขยายระดับการค้าในภาคบริการภายใต้หลักดังนี้

- หลักการความโปร่งใส (Transparency)
- หลักการเปิดเสรีเพิ่มขึ้นเป็นลำดับ (Progressive Liberalization)
- การพัฒนาของประเทศกำลังพัฒนา (Development of Developing Countries)

- หลักผลประโยชน์ร่วมกัน โดยคำนึงถึงเป้าหมายนโยบายแห่งชาติ (National Policy Objective)

- ผลักดันการเข้ามามีส่วนร่วมในการค้าในสาขาบริการของประเทศกำลังพัฒนา (Increasing Participation of Developing Countries)

- คำนึงถึงสถานการณ์ที่ยากลำบากทางเศรษฐกิจ การพัฒนา และฐานะทางการเงินของประเทศด้อยพัฒนา (Taking particular account of serious difficulty of least level open countries)

เจตนารมณ์เหล่านี้สอดคล้องกับ ปรักญาทางเศรษฐกิจที่ระบุในเจตนารมณ์ของข้อตกลงองค์การการค้าโลก (WTO Agreement) เจตนารมณ์ดังกล่าวนำไปสู่การร่างข้อตกลงซึ่งในกรอบความตกลงทั่วไปนั้นมีทั้งสิ้น 6 หมวด ซึ่งจะพิจารณาตามลำดับดังนี้

ขอบเขตและคำจำกัดความ (Scope and Definition)

มาตราที่ 1 ซึ่งเป็นมาตราเดียวในหมวดนี้ระบุว่า ข้อตกลงนี้บังคับใช้กับมาตรการ (Measure) ของประเทศสมาชิกที่กระทบกับการค้าบริการ โดยให้คำจำกัดความของ “มาตรการของประเทศสมาชิก” ว่าเป็นมาตรการที่บังคับใช้ภายในดินแดนของประเทศสมาชิกโดยรัฐบาลกลาง รัฐบาลท้องถิ่น (Central, regional or local government) หรือหน่วยงานที่ไม่ใช่หน่วยงานของรัฐ (non-government bodies) แต่มีอำนาจหน้าที่ซึ่งได้รับมอบหมายจากรัฐ

ในส่วนของ “บริการ” นั้นได้มีการให้คำจำกัดความว่า เป็นสินค้าบริการทุกชนิดยกเว้นบริการที่ให้บริการโดยหน่วยงานของรัฐ โดยบริการที่ให้โดยหน่วยงานของรัฐนั้นจะต้องไม่เป็นการให้บริการที่มุ่งในเชิงการค้า หรือแข่งขันกับผู้ให้บริการรายอื่น

นอกจากนี้เนื่องจากความแตกต่างของสินค้าและบริการ มาตรานี้ยังให้คำจำกัดความของ “การค้าในภาคบริการ” (Trade in Services) ซึ่งหมายถึงกระบวนการส่งผ่านบริการจากผู้ให้บริการถึงผู้รับบริการ เนื่องจากธรรมชาติของสินค้าบริการนั้น ไม่สามารถจับต้องได้ การผลิตและการบริโภคมักจะเกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน ลักษณะการค้าในภาคบริการ หรือการให้บริการ (Supply of a service) จึงมีรูปแบบหลากหลาย ซึ่งสามารถแบ่งแยกลักษณะการให้บริการหรือวิธีการการให้บริการ (Mode of Supply) ออกได้เป็น 4 วิธีการดังต่อไปนี้

1. การค้าข้ามพรมแดน (Cross-border Supply) เป็นการส่งผ่านบริการข้ามพรมแดนจากประเทศหนึ่งไปยังประเทศหนึ่ง โดยไม่มีการเคลื่อนย้ายทางกายภาพของผู้ให้และผู้รับบริการ การค้าลักษณะนี้เข้าใจได้ง่าย เพราะว่ามีลักษณะเหมือนกับการนำเข้าและส่งออกสินค้าทั่วไป โดยประเภทของบริการที่มีลักษณะรูปแบบการให้บริการอยู่ในรูปแบบที่ 1 เช่น การขนส่งทางทะเล และทางอากาศ บริการผ่านระบบโทรคมนาคมบางประเภท หรือลักษณะบริการที่รวมอยู่ในสินค้า

หรือใช้สินค้าเป็นตัวส่งผ่านบริการ (Physical medium) เช่น ซอฟต์แวร์โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในเครื่องคอมพิวเตอร์ หรือรูปวาด เป็นต้น

2. การบริโภคในต่างประเทศ (Consumption Aboard) การให้บริการในลักษณะนี้ต้องการเคลื่อนย้ายทางกายภาพของผู้บริโภค โดยผู้บริโภคจำเป็นต้องเข้ารับบริการในประเทศของผู้ให้บริการ การให้บริการลักษณะนี้ที่สำคัญที่สุดคือ การท่องเที่ยว การศึกษา นอกจากนี้ยังรวมถึงการซ่อมบำรุงอากาศยาน และเรือในต่างประเทศ

3. การตั้งสำนักงานให้บริการในประเทศของผู้รับบริการ (Commercial Presence) มีบริการหลายประเภทที่จำเป็นจะต้องมีการจัดตั้งหน่วยธุรกิจ (Establishment of Business Entity) ไม่ว่าจะเป็นในลักษณะสาขา (Branch) บริษัทในเครือ (Subsidiaries) ตัวแทน (Agency) หรือการร่วมลงทุน (Joint Venture) ในประเทศอื่นเพื่อให้บริการประชาชนในประเทศนั้น ๆ ผ่านการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (Foreign Direct Investment: FDI) ซึ่งบริการในลักษณะนี้ ได้แก่ การสื่อสาร โทรคมนาคมในประเทศ การให้บริการไฟฟ้า ประปา การให้บริการทางการเงินต่าง ๆ เป็นต้น

4. การเคลื่อนย้ายของบุคคลธรรมดาเพื่อให้บริการในประเทศของผู้รับบริการเป็นการชั่วคราว (Temporary Movement of Natural Persons) บริการในลักษณะนี้ผู้ให้บริการจำเป็นที่จะต้องเดินทางไปยังประเทศของผู้รับบริการ อาทิเช่น การก่อสร้าง การให้คำปรึกษาโดยผู้เชี่ยวชาญ พิเศษเฉพาะเรื่อง โดยบริการส่วนใหญ่ที่เกี่ยวข้องกับการเคลื่อนย้ายบุคคลหรือแรงงานมักจะเป็นบริการที่ประเทศกำลังพัฒนามีความได้เปรียบ และต้องการที่จะเปิดเสรี

การแบ่งรูปแบบวิธีการให้บริการเป็น 4 ลักษณะ ช่วยให้เห็นถึงความหลากหลายในการค้าบริการ และความแตกต่างโดยธรรมชาติระหว่างสินค้าบริการ และสินค้าอื่น ๆ วิธีการในการที่สินค้าบริการจะเข้าสู่ตลาดภายในประเทศมีได้หลายลักษณะ อีกทั้งโดยปกติแล้วบริการแต่ละประเภทมักเกี่ยวข้องกับบริการในประเภทอื่นด้วย ดังนั้นแต่ละประเทศจะต้องพิจารณาถึงความพร้อมในการที่จะเปิดเสรีในแต่ละสาขา และแต่ละวิธีการการให้บริการ องค์กรที่ดี บริการโดยส่วนใหญ่ไม่ได้สัมพันธ์กับวิธีการการให้บริการเพียงวิธีการใด วิธีการเดียว หากแต่ว่าบริการจำนวนมากมีวิธีการในการให้บริการ มากกว่า 1 วิธี ยกตัวอย่างเช่น การให้บริการทางการแพทย์ ถ้าประเทศหนึ่งตัดสินใจเปิดเสรีการให้บริการทางการแพทย์ในทั้ง 4 วิธีการของการให้บริการ ผู้ป่วยรายหนึ่งรับคำปรึกษาทางการแพทย์จากแพทย์ผู้เชี่ยวชาญผ่านทางโทรศัพท์ หรืออินเทอร์เน็ต ถือเป็นกรให้บริการผ่านวิธีการที่ 1 (Cross-border) หลังจากนั้น ผู้ป่วยเดินทางไปรักษาร่างกายกับแพทย์ผู้นั้น ในต่างประเทศถือว่าการทำการค้าผ่านวิธีการที่ 2 (Consumption Aboard) แต่ถ้าหากว่าผู้ป่วยต้องการที่จะรักษาในประเทศและเลือกที่จะเข้ารับบริการจากโรงพยาบาลที่เป็นสาขาของโรงพยาบาลต่างประเทศถือว่าการค้าผ่านวิธีการที่ 3 (Commercial Presence) ซึ่งโรงพยาบาลอา

จะนำแพทย์ผู้เชี่ยวชาญมาจากโรงพยาบาลแม่ในต่างประเทศซึ่งเป็นการให้บริการผ่านวิธีการที่ 4 (Movement of Natural Persons) เป็นต้น

การให้คำจำกัดความและขอบเขตของการค้าบริการ โดยให้ความสำคัญถึงประเทศต้นกำเนิด ความเป็นเจ้าของปัจจัยการผลิต (ทุน และแรงงาน) การเคลื่อนย้ายของปัจจัย และผู้บริโภคซึ่งเป็นขอบเขตที่กว้างขวางและครอบคลุมกว่าความเข้าใจดั้งเดิม ที่ว่าการค้าไม่ว่าจะเป็นสินค้าหรือบริการ คือการส่ง “สินค้า” ข้ามพรมแดนเท่านั้น เมื่อประกอบกับกระแสโลกาภิวัตน์มีส่วนทำให้การค้าในสาขาบริการต่าง ๆ มีความซับซ้อน การตีความในเรื่องความเป็นเจ้าของ รวมถึงการบังคับใช้กฎเกณฑ์ต่าง ๆ จะทำได้ยากมากยิ่งขึ้น

พันธกรณีทั่วไป และข้อบังคับ (General Obligation and Disciplines)

ในหมวดนี้จะกล่าวถึงพันธกรณีและข้อบังคับทั่วไปที่บังคับใช้กับทุกประเทศสมาชิก โดยสาระสำคัญนั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 กลุ่ม คือ เนื้อหาของข้อบังคับและพันธกรณี เงื่อนไขที่จะสามารถยกเว้นข้อบังคับ และพันธกรณี และแนวทางปฏิบัติและการเจรจาในอนาคต ซึ่งสาระสำคัญของหมวดนี้ มีดังต่อไปนี้

1) การปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับความอนุเคราะห์ยิ่ง (Most Favoured-Nation Treatment: MFN)

หลักเกณฑ์ขั้นพื้นฐานที่สำคัญที่สุดของข้อตกลงนี้ คือมาตรา 2 วรรคที่ 1 ซึ่งระบุว่าประเทศสมาชิกจะต้องปฏิบัติกับบริการและผู้ให้บริการจากประเทศสมาชิกอื่น ๆ อย่างเท่าเทียมกัน โดยทันที และไม่มีเงื่อนไขใด ๆ ทั้งสิ้น นั่นคือการให้สิทธิพิเศษทางการค้าใด ๆ จะต้องกระทำอย่างไม่เลือกปฏิบัติ (Non-discriminatory) ภายใต้ข้อกำหนดนี้ เมื่อประเทศสมาชิกให้สิทธิพิเศษทางการค้าแก่ประเทศใด ประเทศสมาชิกอื่นก็จะได้รับสิทธิพิเศษนั้น โดยอัตโนมัติ ข้อกำหนดนี้มีลักษณะสำคัญคือ ทำให้ข้อตกลงนี้มีลักษณะเป็นข้อตกลงพหุภาคี ซึ่งผลประโยชน์จากการเจรจาพหุภาคีใด ๆ ก็จะตกอยู่กับประเทศสมาชิกอื่นด้วย ดังนั้น เมื่อประเทศสมาชิกได้ระบุเงื่อนไขของการเปิดเสรีในสาขาต่าง ๆ ลงในรายการแสดงคำมั่นเฉพาะ (List of specific commitments) แล้วผู้ประกอบการจากประเทศสมาชิกใดก็ตามที่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไข ดังกล่าวสามารถที่จะเข้ามาแข่งขันได้โดยปราศจากข้อจำกัดอื่น ๆ ที่เลือกปฏิบัติ อย่างไรก็ตามความหมายของหลักเกณฑ์นี้ยังครอบคลุมไปถึงมาตรการอื่น ๆ ทุกมาตรการของประเทศสมาชิกที่กระทบกับสาขาบริการอื่น ๆ ไม่เฉพาะแต่สาขาที่ถูกระบุในรายการคำมั่นเฉพาะ ข้อสังเกตที่สำคัญคือ ข้อกำหนดเรื่อง MFN นั้น มีจุดประสงค์เพียงเพื่อป้องกันการเลือกปฏิบัติ แต่ไม่เกี่ยวข้องกับระดับของการเปิดตลาดใด ๆ ทั้งสิ้น ไม่ว่าแต่ละสาขาของภาคบริการมีระดับของการเปิดเสรีเพียงไร มาตรการต่าง ๆ ที่ใช้กับสาขานั้น ๆ จะต้องไม่เลือกปฏิบัติต่อประเทศใดประเทศหนึ่งเป็นพิเศษ โดยหลักปฏิบัติ MFN นี้จะห้ามการเลือกปฏิบัติ ทั้งในแง่ของการเลือกปฏิบัติที่ถูกระบุไว้ในข้อกำหนดต่าง ๆ โดยตรง และผลกระทบ

มาจากมาตรการหรือข้อกำหนดอื่นที่แม้ว่าไม่มีการเลือกปฏิบัติ แต่ในทางปฏิบัติแล้วก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติเกิดขึ้น

อย่างไรก็ดี ข้อตกลงนี้ยังเปิดโอกาสให้ประเทศสมาชิกสามารถที่จะมีสิทธิยกเว้นในการปฏิบัติตามหลัก MFN ได้ กล่าวคือนโยบายและมาตรการที่เป็นไปอย่างเลือกปฏิบัติของสมาชิกจะต้องถูกบันทึกในรายการ และเป็นไปตามเงื่อนไขของภาคผนวกที่ว่าด้วยการยกเว้นการใช้มาตรา 2 โดยประเทศสมาชิกจะต้องระบุมูลฐานที่ขัดกับหลัก MFN ต่าง ๆ ในขณะที่ข้อตกลง WTO มีผลบังคับใช้ การขอสิทธิยกเว้นใหม่หลังจากการบังคับใช้ข้อตกลง WTO ซึ่งว่าด้วยข้อกำหนดเกี่ยวกับการยกเว้น คณะมนตรีว่าด้วยการค้าบริการ (Council of Trade in Services: CTS) จะต้องทำการทบทวนการให้สิทธิยกเว้นในกรณีที่มีการขอยกเว้นเกิน 5 ปี ซึ่งโดยหลักการแล้ว สิทธิยกเว้นหลักการ MFN จะมีระยะเวลาไม่เกิน 10 ปี และจะต้องถูกนำมาพิจารณาในการเจรจาเปิดเสรีรอบถัดไป

ข้อตกลง GATS จะไม่ขัดขวางการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ (Economic Integration) ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 5 ว่าด้วยการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ สิทธิพิเศษทางการค้าบริการที่กลุ่มทางเศรษฐกิจให้แก่ สมาชิกในกลุ่มจะได้รับสิทธิยกเว้นการปฏิบัติตามหลัก MFN โดยข้อตกลงการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจนั้น ๆ จะต้องครอบคลุมสาขาบริการอย่างกว้างขวาง และข้อตกลงจะต้องยกเลิกมาตรการเลือกปฏิบัติต่าง ๆ ที่มีอยู่ และ/หรือห้ามไม่ให้ออกมาตรการเลือกปฏิบัติต่าง ๆ ต่อประเทศในกลุ่ม หรือระหว่างกลุ่มเศรษฐกิจเพิ่มเติม วัตถุประสงค์ก็คือ เพื่อให้ช่วยให้การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจเป็นไปตามเจตนารมณ์ที่ต้องการให้มีการเปิดเสรีทางการค้าเพิ่มขึ้นเป็นลำดับนั่นเอง

การรวมกลุ่มกันทางเศรษฐกิจจะต้องแจ้งให้คณะมนตรีว่าด้วยการค้าบริการ (CTS) ทราบ โดยคณะมนตรีจะสามารถตั้งคณะทำงาน (Working Party) เพื่อตรวจสอบ และศึกษา การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจนั้น รวมถึงให้คำแนะนำต่อคณะมนตรีว่าด้วยการค้าบริการ

อย่างไรก็ดีการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจต่าง ๆ นั้นจะต้องไม่ทำให้อุปสรรคทางการค้า (Barrier to trade) ในแต่ละสาขาบริการของประเทศสมาชิกต่าง ๆ นอกกลุ่มเศรษฐกิจสูงขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับก่อนการมีข้อตกลงรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ และประเทศที่เป็นสมาชิกในกลุ่มเศรษฐกิจไม่สามารถเรียกร้องค่าชดเชยที่จะเกิดขึ้นกับสมาชิกอื่น ๆ นอกกลุ่มที่ได้รับผลประโยชน์จากการรวมกลุ่มเศรษฐกิจได้

2) หลักความโปร่งใส (Transparency)

ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 3 วรรค 1 ของความตกลง GATS ประเทศสมาชิกทุกประเทศจะต้องเปิดเผยข้อมูลทั้งทางด้านกฎหมาย กฎระเบียบ (Laws and regulations) ขั้นตอนการบริหารควบคุม (Administrative guidelines) ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ในกฎระเบียบ รวมถึงความตกลงนานาชาติที่จะกระทบต่อ GATS แก่สาธารณะ ประเทศสมาชิกจำเป็นที่จะต้องจัดตั้งจุดบริการ

ข้อมูล (National enquiry points) เพื่อให้บริการข้อมูลแก่บริษัทเอกชน และรัฐบาลของประเทศสมาชิกอื่นเมื่อถูกร้องขอ โดยจะต้องจัดตั้งจุดบริการข้อมูลภายในสองปีหลังจากความตกลง WTO มีผลบังคับใช้ อย่างไรก็ตาม ประเทศสมาชิกไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับ ถ้าการเปิดเผยนั้นมีผลขัดขวางการบังคับใช้กฎหมาย ขัดแย้งกับผลประโยชน์สาธารณะ หรือส่งผลกระทบต่อผลประโยชน์ทางการค้าของสถานประกอบการของรัฐหรือเอกชน

หลักความโปร่งใสจะช่วยเพิ่มความมั่นใจในการลงทุน และการค้าทางด้านบริการ การปฏิบัติตามหลักความโปร่งใสจะช่วยให้การตรวจสอบทำได้ง่าย และเพิ่มความมั่นใจระหว่างประเทศสมาชิกว่า ประเทศสมาชิกว่า ประเทศสมาชิกต่าง ๆ ได้ปฏิบัติตามพันธะต่าง ๆ ที่ได้ให้ไว้ เช่นการปฏิบัติตามหลัก MFN หรือรายการคำมั่นเฉพาะ

3) ผลักดันการเข้ามามีส่วนร่วมในการค้าสาขาบริการของประเทศกำลังพัฒนา (Increasing Participation of Developing Countries)

การบรรลุหลักผลักดันการเข้ามามีส่วนร่วมของประเทศกำลังพัฒนาในกรอบความตกลงทั่วไปถือว่า เป็นการนำประเด็นทางด้านการพัฒนาเข้ามารวมอยู่ใน GATS อย่างชัดเจน ประเทศพัฒนาแล้วจะต้องตั้งจุดบริการข้อมูลภายใน 2 ปีหลังจากความตกลงองค์การการค้าโลกมีผลบังคับใช้ เพื่อประเทศกำลังพัฒนาจะสามารถขอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการในประเด็นทางด้านการค้า และทางเทคนิค ข้อมูลเกี่ยวกับคุณสมบัติทางด้านวิชาชีพ รวมถึงเทคโนโลยีในสาขาบริการ นอกจากนี้ยังรวมถึงความช่วยเหลือทางด้านเทคนิคอื่น ๆ

กรอบความตกลง GATS มีเจตนารมณ์ที่จะเพิ่มการเปิดมีส่วนร่วมในการค้าภาคบริการของประเทศกำลังพัฒนาผ่านการเจรจาคำมั่นเฉพาะ ประเทศพัฒนาแล้วสามารถช่วยผลักดันการเข้ามามีส่วนร่วมของประเทศกำลังพัฒนาโดย

1. เพิ่มขีดความสามารถ (Capacity) พัฒนาประสิทธิภาพ (Efficiency) และความสามารถในการแข่งขัน (Competitiveness) ของสาขาบริการในประเทศกำลังพัฒนา โดยการเข้าถึงเทคโนโลยีของประเทศพัฒนาแล้วผ่านช่องทางทางการค้า

2. ปรับปรุงการเข้าถึงช่องทางการกระจายสินค้า และเครือข่ายข้อมูลต่าง ๆ

3. เปิดเสรีการเข้าสู่ตลาด (Market Access) ในสาขาและวิธีการให้บริการ (Mode of Supply) ที่ประเทศกำลังพัฒนาให้ความสนใจ

นอกจากนี้ ประเทศด้อยพัฒนา (Least-developed countries) ยังจะได้รับการพิจารณาเป็นพิเศษในการเจรจาคำมั่นเฉพาะ โดยคำนึงถึงสถานการณ์ที่ยากลำบากทางเศรษฐกิจ การพัฒนา และฐานะทางการเงินของประเทศด้อยการพัฒนาเหล่านั้น

ความตกลง GATS ถึงแม้ว่าจะให้ความสำคัญต่อการพัฒนาทางเศรษฐกิจของประเทศกำลังพัฒนา นอกเหนือจากความต้องการเปิดเสรีในด้านบริการ แต่การบรรจบพบัญญัติเกี่ยวกับการเพิ่มการมีส่วนร่วมทางการค้าของประเทศกำลังพัฒนาอย่างเป็นรูปธรรม ซึ่งแตกต่างจากในกรณีของ GATT ที่มีการปรับปรุงพันธกรณีทั่วไป ซึ่งประเทศกำลังพัฒนาใช้ปฏิบัติ เพื่อให้ประเทศเหล่านั้นได้ประโยชน์

4) หลักเกี่ยวกับข้อกำหนดภายในประเทศ (Domestic Regulation)

ข้อกำหนดภายในประเทศมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการค้าในสาขาบริการ อุปสรรคทางการค้าในสาขาบริการส่วนใหญ่ นั้น เนื่องจากข้อกำหนดภายในประเทศที่รัฐบาลของแต่ละประเทศกำหนดขึ้นเพื่อปกป้องการเข้ามาแข่งขันจากผู้ประกอบการบริการจากต่างประเทศ ซึ่งแตกต่างจากในกรณีของสินค้าที่อุปสรรคทางการค้าส่วนใหญ่จะอยู่ในรูปของมาตรการภาษีและไม่ใช่ภาษี ซึ่งกีดกันการค้าที่พรมแดนของประเทศ การค้าทางด้านบริการจากต่างประเทศส่วนใหญ่จะถูกอุปสรรคจากมาตรการควบคุมภายในประเทศซึ่งส่วนใหญ่เป็นมาตรการที่ไม่เลือกปฏิบัติ เช่น มาตรฐานหลักเกณฑ์การให้บริการ และการออกใบอนุญาต เป็นต้น อย่างไรก็ตาม เนื่องจากว่าภาคบริการหลายสาขา เช่น การให้บริการ โครงสร้างพื้นฐาน การขนส่ง การติดต่อสื่อสาร การศึกษา หรือการให้บริการทางการแพทย์ มีบทบาทที่สำคัญต่อการพัฒนาประเทศ ประกอบกับปัญหาความล้มเหลวของระบบตลาด (Market failures) ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในหลายสาขาบริการ นอกจากนี้ หลายประเทศยังคำนึงถึงความเท่าเทียมกัน (Equity) ในการเข้าถึงบริการขั้นพื้นฐานของคนยากจนภายในประเทศ ดังนั้นการออกมาตรการควบคุม และกำกับดูแลการให้บริการในสาขาบริการต่าง ๆ ยังคงมีความจำเป็น

ความตกลง GATS ขอมอบถึงความจำเป็นของมาตรการควบคุมธุรกิจบริการภายในประเทศ อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการป้องกันการใช้มาตรการดังกล่าวเป็นเครื่องมือในการสร้างอุปสรรคทางการค้า และให้ความมั่นใจแก่ประเทศสมาชิกทุกประเทศว่ามาตรการดังกล่าวจะถูกใช้และจัดการอย่างมีเหตุผล เป็นไปตามวัตถุประสงค์ และเป็นไปอย่างยุติธรรม มาตรา 6 ของ GATS ระบุว่า มาตรการควบคุมภายในประเทศของสมาชิกในเรื่องข้อกำหนดทางด้านคุณภาพ ข้อกำหนด และขั้นตอนการขอใบอนุญาต และมาตรฐานทางด้านเทคนิคจะต้องไม่ก่อให้เกิดอุปสรรคทางการค้าโดยไม่จำเป็น (Unnecessary barrier to trade) นอกจากนี้มาตรการเหล่านี้จะต้องไม่ถูกใช้เพื่อลบล้าง (Nullify) หรือเกิดความเสียหาย (Impair) ต่อพันธะที่ประเทศสมาชิกระบุไว้ในรายการคำมั่นเฉพาะ (List of specific commitments)

5) หลักเกี่ยวกับการให้บริการผูกขาด (Monopoly)

ข้อตกลง GATS ไม่ได้ขีดขวางการมีอยู่ของผู้ให้บริการผูกขาด แต่การมีอยู่ของผู้ให้บริการผูกขาดจะต้องไม่ขัดกับหลักปฏิบัติเชิงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์ยิ่ง และรายการคำมั่นเฉพาะประเทศสมาชิกจะต้องป้องกันผู้ให้บริการผูกขาดมิให้ใช้อำนาจผูกขาดไปในทางที่ขัดกับคำมั่นที่ประเทศสมาชิกให้ไว้ นอกจากนี้ ประเทศสมาชิกจะต้องรายงานการเกิดขึ้นของผู้ประกอบการผูกขาดรายใหม่ให้คณะมนตรีการค้าบริการ หากสาขานั้นถูกระบุอยู่ในรายการคำมั่นเฉพาะ

คำมั่นเฉพาะ (Specific commitments)

นอกเหนือจากพันธกรณีทั่วไปในส่วนของหลักการปฏิบัติเชิงชาติที่ได้รับความอนุเคราะห์ยิ่ง (MFN) และหลักความโปร่งใส (Transparency) ซึ่งประเทศสมาชิกทุกประเทศต้องยึดถือและมีผลบังคับโดยอัตโนมัติแล้ว ข้อตกลง GATS ยังเปิดโอกาสให้สมาชิกได้เลือกเงื่อนไขการเปิดเสรีซึ่งเป็นไปตามความสมัครใจ โดยประเทศสมาชิกจะต้องระบุสาขาบริการที่จะทำการเปิดเสรีลงในรายการคำมั่นเฉพาะ โดยการเปิดเสรีจะเป็นไปตามหลัก MFN ซึ่งอาจจะมีเงื่อนไขทางด้านมาตรฐานหรือใบอนุญาตอยู่ด้วย ประเทศสมาชิกสามารถที่จะกำหนดเงื่อนไขข้อจำกัดของการเข้าสู่ตลาด (Market access) หรือเงื่อนไขที่เป็นการเลือกปฏิบัติระหว่างผู้ให้บริการในประเทศกับผู้ให้บริการจากต่างประเทศ ซึ่งมาตรการที่เป็นข้อจำกัดเหล่านี้ ถ้าประเทศสมาชิกต้องการที่จะคงไว้จะต้องระบุไว้ในรายการคำมั่นเฉพาะ

ในกรอบที่ว่าด้วยคำมั่นเฉพาะนี้จะว่าด้วยการระบุเงื่อนไขการเปิดเสรีในสาขาบริการที่ประเทศสมาชิกมีความสมัครใจ โดยประเทศสมาชิกสามารถที่จะคงมาตรการที่เป็นข้อจำกัดเกี่ยวกับการเข้าสู่ตลาด การปฏิบัติเชิงผู้ประกอบการในประเทศ นอกจากนี้ ประเทศสมาชิกยังสามารถที่จะให้คำมั่นเพิ่มเติม (Additional commitments) นอกเหนือจากเงื่อนไขสองประการข้างต้นด้วย โดยในหมวดนี้มีมาตราที่เกี่ยวข้องด้วยกันทั้งสิ้น 3 มาตรการ ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

1) การเข้าสู่ตลาด (Market Access)

มาตราที่ 16 วรรค 2 ได้ระบุถึงมาตรการป้องกันการเข้าสู่ตลาดที่ประเทศสมาชิกไม่สามารถที่จะบังคับใช้ได้ถ้าไม่ได้ระบุไว้ล่วงหน้าในรายการคำมั่นเฉพาะ ซึ่งมีด้วยกันทั้งสิ้น 6 มาตรการคือ

1. จำกัดจำนวนผู้ให้บริการโดยการให้โควตา อำนาจผูกขาดผู้แทนจำหน่าย หรือมาตรการทดสอบความจำเป็นทางเศรษฐกิจ (Economic needs test) ยกตัวอย่างเช่น การจำกัดโควตาสำหรับผู้เชี่ยวชาญทางการแพทย์ในต่างประเทศ หรือข้อกำหนดเกี่ยวกับสัญชาติของผู้ให้บริการ ซึ่งมองอีกแง่หนึ่งถือว่าเป็นโควตาที่เป็นศูนย์ (Zero quota)

2. จำกัดมูลค่าธุรกรรม หรือสินทรัพย์รวมของธุรกิจบริการโดยการให้โควตา หรือมาตรการทดสอบความจำเป็นทางเศรษฐกิจ เช่น จำกัดสินทรัพย์ของสาขาของธนาคารต่างประเทศให้เป็นสัดส่วนของสินทรัพย์รวมของทุกธนาคาร

3. จำกัดปริมาณในลักษณะของหน่วยการให้บริการ หรือจำนวนรวมของผลผลิตของสินค้าบริการ โดยการให้โควตา หรือมาตรการทดสอบความจำเป็นทางเศรษฐกิจ เช่น จำกัดเวลาฉายของภาพยนตร์จากต่างประเทศ

4. จำกัดจำนวนรวมของบุคคลธรรมดา (Natural Person) ที่จะเข้าทำงานในสาขาบริการต่าง ๆ หรือจำกัดจำนวนของแรงงานที่ผู้ประกอบการบริการจะว่าจ้างได้ หรือการตัดสินใจว่าใครจำเป็นหรือเกี่ยวข้องต่อการให้บริการ โดยการให้โควตา หรือมาตรการทดสอบ ความจำเป็นทางเศรษฐกิจ (เช่น อนุญาตวิชาชีพที่ขาดแคลนบุคลากรในประเทศ) เช่น จำกัดจำนวนแรงงานและ/หรือค่าจ้างแรงงานจากต่างประเทศให้ได้ไม่เกินสัดส่วนที่กำหนดของจำนวนรวม

5. มาตรการที่จำกัดลักษณะรูปแบบการจัดตั้งทางกฎหมาย (Legal entity) หรือการร่วมทุนจากต่างประเทศ (Joint venture) ที่จะสามารถเข้ามาประกอบธุรกิจบริการ

6. จำกัดการเข้ามามีส่วนร่วมของทุนจากต่างประเทศในรูปของการจำกัดสัดส่วนการถือหุ้นสูงสุดของชาวต่างชาติ หรือจำกัดมูลค่ารวมของการลงทุนจากต่างประเทศ ไม่ว่าจะโดยการลงทุนของปัจเจกบุคคล หรือโดยรวมของชาวต่างชาติ

จะสังเกตได้ว่าข้อห้ามส่วนใหญ่เป็นการจำกัดในเชิงปริมาณ (Qualitative restrictions) ยกเว้นในข้อ 6 ซึ่งเป็นมาตรการในเชิงคุณภาพ โดยมาตรการจำกัดการเข้าสู่ตลาดนั้นไม่จำเป็นที่จะต้องเป็นมาตรการที่เป็นการเลือกปฏิบัติเสมอไป มาตรการที่ไม่เลือกปฏิบัติหลายมาตรการ เช่น มาตรการควบคุมสาขาการผลิตทั้งสาขา (ข้อ 1 ถึงข้อ 4) ก็สามารถถูกใช้เป็นเครื่องมือในการป้องกันการเข้าสู่ตลาดได้ อย่างไรก็ดี ข้อกำหนดด้านการเข้าสู่ตลาดเป็นเพียงความพยายามที่จะข้อจำกัดในการเข้าไปแข่งขันของผู้ให้บริการจากต่างประเทศ แต่ข้อกำหนดนี้เพียงอย่างเดียวไม่น่าเพียงพอที่จะก่อให้เกิดการค้าเสรี เนื่องจากผู้ให้บริการจากต่างประเทศหลังจากสามารถเข้าสู่ตลาดได้แล้ว ยังอาจจะต้องเผชิญมาตรการที่เป็นข้อจำกัดและเลือกปฏิบัติภายหลังจากการเข้าสู่ตลาดแล้ว

2) การปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติ (National Treatment)

เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการเพิ่มการเปิดเสรี ข้อกำหนดเกี่ยวกับหลักการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติ กำหนดให้ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศจะต้องปฏิบัติกับผู้ประกอบการธุรกิจบริการจากประเทศสมาชิกอื่นในสาขาที่ระบุไว้ในรายการค้ำประกันเฉพาะ โดยให้การสนับสนุนไม่น้อยกว่าผู้ประกอบการของประเทศนั้น ๆ ได้รับความคุ้มครองเท่าเทียมกัน ประเทศสมาชิกสามารถใช้มาตรการที่เลือกปฏิบัติได้ถ้ามาตรการที่เลือกปฏิบัตินั้นถูกระบุไว้ในรายการค้ำประกันเฉพาะ

ความตกลง GATS มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติทั้งในส่วนการให้บริการและผู้ให้บริการ ซึ่งแตกต่างจากในกรณีของ GATT ที่กำหนดหลัก National Treatment นี้เฉพาะสินค้าแต่ไม่รวมถึงผู้ผลิต หรือผู้ประกอบการ ซึ่ง GATS ได้คำนึงถึงธรรมชาติของสินค้าบริการที่ไม่

สามารถแยกผู้ประกอบการออกจากตัวสินค้าบริการได้ ซึ่งข้อตกลง GATS นั้น ประเทศสมาชิกจะเลือกที่จะปฏิบัติตามหลักการนี้โดยสมัครใจ โดยระบุไว้ในรายการคำมั่นเฉพาะ อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ของมาตรา 17 คือ การปฏิบัติต่อผู้ประกอบการธุรกิจบริการในสาขานั้น ๆ อย่างเท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจากประเทศสมาชิกใดก็ตาม โดย GATS ไม่ได้กำหนดให้ประเทศสมาชิกจะต้องปฏิบัติกับผู้ประกอบการทุกรายเหมือนกัน เพียงแต่ว่าการปฏิบัติที่เหมือนหรือต่างนั้น จะต้องไม่ส่งผลกระทบต่อสถานะการแข่งขันในลักษณะที่ทำให้ประโยชน์ต่อผู้ประกอบการจากประเทศสมาชิกอื่น

สมาชิกแต่ละประเทศจะต้องทำรายการคำมั่นเฉพาะ โดยระบุสาขาที่จะเปิดเสรีพร้อมทั้งระบุเงื่อนไขมาตรการเกี่ยวกับการเข้าสู่ตลาด และการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติ โดยประเทศสมาชิกอาจจะวางเงื่อนไขที่แตกต่างกันสำหรับลักษณะรูปแบบการให้บริการ (Modes of supply) ต่าง ๆ ในสาขาบริการเดียวกัน การลดเงื่อนไขการเข้าสู่ตลาดและการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติโดยหลักการแล้วก็เพื่อต้องการให้เกิดการค้าเสรี เปรียบได้กับการลดอัตราภาษีศุลกากรให้เหลือศูนย์เปอร์เซ็นต์ (Zero-tariff) ในสินค้าทั่วไปที่ไม่ใช่บริการ ซึ่งอุปสรรคทางการค้าบริการไม่ได้อยู่ที่ภาษีศุลกากร แต่อยู่ที่มาตรการที่เข้ามาควบคุมสาขาบริการนั้น ๆ การที่ GATS ให้อิสระกับประเทศสมาชิกในการกำหนดเงื่อนไขการเข้าสู่ตลาด และการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติโดยสมัครใจนั้นก็เพื่อต้องการให้กระบวนการเจรจาต่อรองมาช่วยในการเพิ่มการเปิดเสรี ซึ่งในประเด็นนี้ก็มีหลักการที่คล้าย GATT คือไม่ได้บังคับให้ประเทศสมาชิกลดอัตราภาษีศุลกากรให้เหลือศูนย์เปอร์เซ็นต์ แต่จะใช้การเจรจาต่อรองเพื่อลดมาตรการกีดกันทางการค้า

อย่างไรก็ดี เงื่อนไขการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติ ถึงแม้จะจำเป็น แต่ก็ไม่เพียงพอที่จะทำให้การเข้าสู่ตลาดเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ด้วยเหตุผลหลายประการ เช่น ถ้ามีการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติแต่จำกัดการเข้าสู่ตลาด หรือถ้ามีการควบคุมภายในประเทศที่เข้มงวดในสาขาบริการ โดยเข้มงวดกับทุกผู้ประกอบการ

3) คำมั่นเพิ่มเติม (Additional Commitments)

ประเทศสมาชิกสามารถที่จะเจรจาเพื่อใช้มาตรการที่กระทบต่อการค้าในสาขาบริการ แม้ว่ามาตรการดังกล่าวไม่ถูกครอบคลุมอยู่ในมาตรา 16 หรือ 17 ก็ได้ โดยรวมถึงมาตรการที่เกี่ยวข้องกับคุณสมบัติ (Qualifications) มาตรฐาน (Standards) หรือเรื่องเกี่ยวกับการขอใบอนุญาต (Licensing matters) คำมั่นเหล่านี้ต้องถูกบันทึกลงในรายการคำมั่นเฉพาะด้วย

การเปิดเสรีเพิ่มขึ้นเป็นลำดับ (Progressive Liberalization)

หลักการเปิดเสรีเพิ่มขึ้นเป็นลำดับ ต้องการให้ประเทศสมาชิกมีการเจรจาต่อรองเปิดตลาดในสาขาบริการเพิ่มมากขึ้นในอนาคต โดยจะต้องเริ่มการเจรจาภายในห้าปีหลังจากข้อตกลง WTO

มีผลบังคับใช้ (ในปี 2543) โดยการเจรจาจะต้องมีวัตถุประสงค์ที่มุ่งลดผลกระทบทางลบจากมาตรการทางการค้าที่มีต่อการเข้าสู่ตลาดในสาขาบริการ กระบวนการผลักดันการเปิดเสรีเพิ่มขึ้นเป็นลำดับ ในแต่ละรอบการเจรจานั้นสามารถทำได้โดยการเจรจาแบบทวิภาคีหรือพหุภาคี โดยมุ่งเน้นเพื่อเพิ่มสาขาบริการและระดับการเปิดเสรีในรายการค้ำประกันเฉพาะ

รายการค้ำประกันเฉพาะและรายการยกเว้นการปฏิบัติเยี่ยงชาติได้รับความอนุเคราะห์ยิ่ง

(Schedule of Specific Commitment and List of article II (MFN) Exemptions)

รัฐบาลของแต่ละประเทศสมาชิกจะต้องจัดทำรายการค้ำประกันเฉพาะ โดยระบุสาขาบริการที่จะเปิดเสรีในแต่ละวิธีการให้บริการ (Modes of Supply) ซึ่งในรายการจะต้องระบุถึงต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. รายละเอียด ข้อจำกัด และเงื่อนไขต่าง ๆ เกี่ยวกับการเข้าสู่ตลาด
2. เงื่อนไขและคุณลักษณะเกี่ยวกับการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติ
3. มาตรการปฏิบัติอื่นที่มีผลกระทบต่อการค้าบริการให้บันทึกเป็นค้ำประกันเพิ่มเติม
4. เงื่อนไขเวลาในการปฏิบัติตามคำสั่งดังกล่าว ถ้ามี
5. วันที่ค้ำประกันต่าง ๆ มีผลบังคับ

การบันทึกรายการค้ำประกันเฉพาะถือว่าเป็นพันธะทางด้านกฎหมายซึ่งทุกประเทศจะต้องให้ความสำคัญและบันทึกอย่างรัดกุม ประเทศสมาชิกจะต้องบันทึกสาขาและสาขาย่อยของบริการ รวมถึง รูปแบบวิธีการให้บริการทั้ง 4 วิธีที่ต้องการจะเปิดเสรี เมื่อสาขาบริการใด ๆ ถูกบันทึกลงในรายการค้ำประกันเฉพาะ ข้อกำหนดเกี่ยวกับการเข้าสู่ตลาดและการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติจะถูกบังคับใช้กับสาขาบริการนั้นอย่างเต็มที่ นอกเสียจาก ประเทศสมาชิกจะต้องการคงมาตรการที่เป็นข้อจำกัดทั้งทางด้าน การเข้าสู่ตลาดและการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติจะถูกบังคับใช้กับสาขาบริการนั้นอย่างเต็มที่ นอกเสียจาก ประเทศสมาชิกจะต้องการคงมาตรการที่เป็นข้อจำกัดทั้งทางด้าน การเข้าสู่ตลาดและการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติ มาตรการใดไว้ในสาขาใดและในวิธีการให้บริการใด ซึ่งจะต้องบันทึกลงในคอลัมน์ที่เกี่ยวข้องกับข้อจำกัดนั้น ๆ อย่งไรก็ดี การปฏิบัติจะต้องกระทำตามพันธะกรณีทั่วไป คือต้องปฏิบัติตามหลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์ยิ่ง (MFN) เว้นแต่จะมีการยกเว้นการปฏิบัติตามส่วนแนบ (Annex) ที่ว่าด้วยการยกเว้นมาตรา 2 ซึ่งถ้าประเทศสมาชิกได้รับการยกเว้นการปฏิบัติตามหลัก MFN ประเทศสมาชิกอาจจะให้สิทธิพิเศษแก่ประเทศสมาชิกใดสมาชิกหนึ่งเป็นพิเศษได้ แต่จะต้องปฏิบัติตามต่อประเทศอื่นตามที่ระบุไว้ในรายการค้ำประกันเฉพาะ โดยรายการค้ำประกันเฉพาะของ GATS เป็นการทำการรายการเชิงบวก (Positive list) กล่าวคือ ประเทศสมาชิกจะบันทึกเฉพาะสาขาบริการและวิธีการให้บริการที่ต้องการจะเปิดเสรีเท่านั้น ส่วนสาขาบริการและวิธีการให้บริการที่ไม่ต้องการเปิดเสรีนั้น ไม่ต้องบันทึกลงในรายการ และจะไม่ถูก

บังคับโดยข้อกำหนดของ GATS จนกว่าจะมีการเจรจาและบันทึกลงในรายการ โดยการบันทึกในลักษณะรายการเชิงบวก ต่างจากในกรณีของข้อตกลงการค้าเสรีอเมริกาเหนือ (North America Free Trade Agreement: NAFTA) และข้อตกลงการค้า และข้อตกลงความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจที่ใกล้ชิดขึ้นระหว่างออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ (Australia-New Zealand Closer Economic Relations-Trade Agreement: ANZCERTA) ที่มีการทำรายการในลักษณะเชิงลบ (Negative list)

เนื้อหาของรายการค้ำประกันเฉพาะ

ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศจะจัดทำรายการค้ำประกันเฉพาะ โดยต้องระบุสาขาของบริการ และวิธีการให้บริการที่จะเปิดเสรี ในสาขาบริการเดียวกันประเทศสมาชิกสามารถที่จะเลือกรูปแบบของเปิดเสรีที่แตกต่างกันได้ เช่น การให้บริการทางด้านสถาปนิก การเปิดเสรีในรูปแบบการให้บริการที่ 1 (Cross-border supply) เช่น การติดต่อให้บริการข้ามประเทศผ่านจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ แต่อาจจะไม่ต้องการเปิดเสรีในรูปแบบการให้บริการที่ 4 (Movement of natural person) คือ ไม่อนุญาตให้มีการเข้ามาให้บริการของสถาปนิกที่เป็นชาวต่างชาติ ซึ่งประเทศสมาชิกสามารถที่จะใช้มาตรการที่เป็นข้อจำกัดต่าง ๆ ได้ โดยให้ระบุไว้ในคอลัมน์ที่เกี่ยวกับข้อจำกัดการเข้าสู่ตลาด (Limitations on Market Access) และข้อจำกัดการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติ (Limitations on National Treatment) สาขาของบริการที่ประเทศสมาชิกจะทำค้ำประกันจะต้องเรียงลำดับตามสาขาที่กำหนดกว้าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. บริการด้านธุรกิจและวิชาชีพ (Business and Professional Services)
2. บริการด้านการสื่อสารคมนาคม (Communication)
3. บริการก่อสร้างและวิศวกรรมเกี่ยวเนื่อง (Construction and Engineering)
4. บริการจัดกระจายสินค้า (Distribution)
5. บริการด้านการศึกษา (Education)
6. บริการด้านสิ่งแวดล้อม (Environment)
7. บริการทางการเงิน (Financial)
8. บริการด้านสุขภาพ (Health)
9. บริการการท่องเที่ยว (Tourism and Travel)
10. บริการด้านสันทนาการ วัฒนธรรม และกีฬา (Recreation, Cultural and Sporting)
11. บริการการขนส่ง (Transport)
12. บริการอื่น ๆ (Other)

การให้ค้ำประกันนอกจากจะเลือกเป็นรายสาขาในแต่ละวิธีการให้บริการแล้ว ประเทศสมาชิกยังสามารถที่จะให้ค้ำประกันในลักษณะที่ครอบคลุมทุกสาขา กล่าวคือเป็นการให้ค้ำประกันตาม

ลักษณะ วิธีการให้บริการ โดยไม่คำนึงถึงว่าจะเป็นสาขาอะไร การให้คำมั่นในลักษณะกว้าง ๆ นี้ เรียกว่า Horizontal Commitments ซึ่งจะผูกมัดกับใช้กับทุกสาขาการบริการ

ประเทศสมาชิกอาจจะต้องการคงมาตรการบางมาตรการที่เป็นอุปสรรคต่อการค้าและบริการซึ่งอาจจะไม่สอดคล้องกับความหมายทั้งในส่วนของการกีดกันการเข้าสู่ตลาด (มาตรา 16) และการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติ (มาตรา 17) มาตรา 20: 2 ระบุว่า ถ้ามีมาตรการในลักษณะดังกล่าวให้ประเทศสมาชิกระบุไว้ในคอลัมน์ข้อจำกัดการเข้าสู่ตลาด นอกจากนี้ ถ้ามาตรการดังกล่าวมีลักษณะที่เลือกปฏิบัติต่อผู้ให้บริการในต่างประเทศด้วย ประเทศสมาชิกสามารถระบุต่อท้ายได้ว่ามาตรการดังกล่าวเป็นข้อจำกัด การปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติด้วย

ในคอลัมน์ที่เกี่ยวข้องกับคำมั่นเพิ่มเติม ประเทศสมาชิกสามารถที่ระบุมาตรการที่เกี่ยวข้องหรือมีผลกระทบต่อการค้าในสาขาบริการต่าง ๆ แต่ไม่ใช่เป็นมาตรการที่เป็นข้อจำกัดตามมาตรา 16 และ 17 โดยมาตรการที่จะบันทึกลงในคำมั่นเพิ่มเติม โดยส่วนใหญ่จะเป็นมาตรการที่ประเทศสมาชิกจะกระทำ เช่น ข้อกำหนดเกี่ยวกับคุณสมบัติ มาตรฐานทางเทคนิค ข้อกำหนด และขั้นตอนเกี่ยวกับการขอใบอนุญาต และมาตรการเกี่ยวกับข้อกำหนดภายในประเทศ (Domestic Regulations) ต่าง ๆ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรา 6

ระดับของการให้คำมั่น

คำมั่นที่ประเทศสมาชิกได้บันทึกไว้ในรายการคำมั่นเฉพาะ จะมีภาระผูกพันทางกฎหมายกับประเทศสมาชิก ดังนั้นการกำหนดระดับของความผูกพันหรือระดับของการให้คำมั่นจึงมีความสำคัญโดยระดับของการให้คำมั่นนั้นสามารถแบ่งออกได้ดังนี้

1. ผูกพันเต็มที่ ประเทศสมาชิกที่ไม่มีข้อจำกัดเกี่ยวกับการเข้าสู่ตลาดและการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติเลยในสาขาบริการ และรูปแบบการให้บริการใด ๆ จะใส่คำว่า “None” ลงในคอลัมน์ข้อจำกัดการเข้าสู่ตลาดและการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติ ซึ่งหมายความว่า ไม่มีข้อจำกัดในสาขาบริการนั้น ๆ อย่งไรก็ดี ข้อจำกัดใน Horizontal Commitments ยังคงมีผลบังคับอยู่

2. ผูกพันโดยมีข้อจำกัด (Bound commitment) หมายถึง การที่ประเทศสมาชิกให้คำมั่นว่าจะผูกพัน แต่ว่าเป็นการผูกพันที่ไม่เต็มที่ โดยมีข้อจำกัดบางประการซึ่งลักษณะของการผูกพันแบบมีข้อจำกัดนี้ อาจจะแบ่งย่อยได้เป็น 2 ลักษณะคือ การผูกพันตามเงื่อนไขที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน (Standstill) กล่าวคือ ประเทศสมาชิกไม่ได้ตัดสินใจที่จะผูกพันอะไรเพิ่มเติม ลักษณะที่สองคือ การผูกพันในลักษณะที่เปิดเสรีมากขึ้นกว่าเดิม แต่ยังคงมาตรการบางประการ (Rollback) ที่ขัดแย้งกับมาตรา 16 และ 17 ซึ่งว่าด้วยการเข้าสู่ตลาด และการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติอยู่ โดยประเทศสมาชิกจะต้องระบุให้ชัดเจนว่าต้องการที่จะคงมาตรการใด ที่ขัดกับมาตรา 16 และ 17 ไว้

3. ไม่ผูกพัน (No commitment) ในกรณีที่ประเทศสมาชิกต้องการคงมาตรการหรือเพิ่มมาตรการที่ไม่สอดคล้องกับหลักการเข้าสู่ตลาด และการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติเอาไว้ในสาขาบริการ และวิธีการให้บริการใด ประเทศสมาชิกจะบันทึกคำว่า “Unboundo” ไว้ในคอลัมน์ที่เกี่ยวข้องกับหลักการทั้งสอง ในกรณีที่มีสาขาบริการที่ประเทศสมาชิกไม่ต้องการที่จะผูกพันในทั้ง 4 วิธีการให้บริการ ประเทศสมาชิกไม่ต้องบันทึกสาขาบริการนั้นไว้ในรายการคำมั่นเฉพาะ ในบางกรณีที่สาขาบริการหนึ่ง ๆ ไม่สามารถให้บริการผ่านวิธีการให้บริการใดได้ ซึ่งเป็นเพราะความเป็นไปไม่ได้ทางด้านเทคนิค เช่น การให้บริการการตัดผมโดยวิธีการข้ามพรมแดน (Cross-border) ให้บันทึกคำว่า “Unbound*” พร้อมทั้งบันทึกลงในเชิงอรรถว่า “Unbound due to lack of technical feasibility”

รายการของการยกเว้นมาตรา 2 (หลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์ยิ่ง)

ข้อผูกพันที่ประเทศสมาชิกได้บันทึกไว้ในรายการคำมั่นเฉพาะนั้น จะต้องถูกปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานคือ ประเทศสมาชิกองค์การการค้าโลกทุกประเทศจะต้องได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกัน โดยไม่มีการเลือกปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม เป็นที่ยอมรับกันว่า มาตรการบางมาตรการที่ไม่สอดคล้องกับหลัก MFN นั้น ยังคงจำเป็นในบางกรณี ประเทศสมาชิกสามารถที่จะคงมาตรการที่ไม่สอดคล้องกับหลัก MFN ได้ถ้าได้รับการยกเว้นการปฏิบัติ โดยการยกเว้นการปฏิบัติตามหลัก MFN โดยปกติจะต้องไม่เกิน 10 ปี และจะต้องได้รับการพิจารณาทบทวนภายหลังได้รับอนุญาตไม่เกิน 5 ปี ในรายการของการยกเว้นการปฏิบัติตามมาตราที่ 2 (MFN) นั้น ประเทศสมาชิกต้องระบุข้อมูลในแต่ละสาขาที่ได้รับการยกเว้นดังนี้

1. รายละเอียดของสาขาที่ได้รับการยกเว้น
2. รายละเอียดของมาตรการและระบุว่าเหตุใดมาตรการดังกล่าวถึงไม่สอดคล้องกับมาตรา 2
3. ประเทศที่มาตรการนั้นบังคับใช้
4. ระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้มาตรการ
5. เงื่อนไขอธิบายเหตุผลว่าทำไมถึงต้องการการยกเว้น

การยกเว้นการใช้หลัก MFN ที่เป็นผลสืบเนื่องมาจากการให้สิทธิพิเศษในกรณีที่มีการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจนั้น ไม่จำเป็นต้องบันทึกลงในรายการยกเว้น เนื่องจากสิทธิพิเศษจากการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจได้รับการยกเว้นในการใช้หลัก MFN จากมาตรา 5 แล้วนั่นเอง

ความตกลงของ GATS มีลักษณะที่เป็นทั้งรูปแบบบนลง (Top down Rules) กล่าวคือ GATS ใช้บังคับกับสาขาการผลิตในทุกสาขาและมีกฎเกณฑ์ที่บังคับใช้กับทุกประเทศอย่างเท่าเทียม เช่น หลักการ MFN ในขณะที่ความตกลง GATS ก็มีรูปแบบที่เป็นล่างขึ้นบน (Bottom up Rules) อยู่ด้วย นั่นคือ รัฐบาลของประเทศสมาชิกจะเลือกสาขาการบริการที่ประเทศตนจะทำการให้

คำมั่นผูกพันที่จะเปิดตลาดหลักการการเข้าสู่ตลาดและการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติ เป็นตัวอย่างของรูปแบบล่างขึ้นบนของ GATS นั่นคือประเทศสมาชิกสามารถที่จะเลือกได้ว่าจะจำกัดสิทธิของผู้ให้บริการจากต่างประเทศมากน้อยเพียงไร

ส่วนแนบท้าย (Annexes)

สาขาบริการแต่ละสาขานั้นมีลักษณะที่หลากหลายแตกต่างกันอย่างมาก ทั้งในส่วนของวิธีการให้บริการผ่านช่องทางต่าง ๆ และลักษณะเฉพาะของแต่ละสาขาบริการเอง ส่วนแนบท้ายของ GATS สะท้อนความแตกต่างดังกล่าว โดยส่วนแนบท้ายจะเป็นข้อกำหนดเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับสาขาบริการ และประเด็นทางด้านนโยบายต่าง ๆ

ส่วนแนบในประเด็นการยกเว้นมาตรา 2 ว่าด้วยหลักปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์
ยี่ง (Annexes on Article II Exemption)

ส่วนแนบที่เกี่ยวกับการวางเงื่อนไขที่ประเทศสมาชิก สามารถยกเว้นการปฏิบัติตามหลักการ MFN ในขณะที่ข้อตกลง WTO มีผลบังคับใช้เป็นการชั่วคราว โดยการยกเว้นจะต้องถูกทบทวนภายในเวลา 5 ปี และห้ามมีการยกเว้นการปฏิบัติตามหลักการ MFN เกินกว่าสิบปี โดยการยกเว้นสามารถทำได้เพียงครั้งเดียว ประเทศสมาชิกจะต้องทำรายการสาขาบริการที่จะยกเว้นการปฏิบัติตามหลัก MFN และไม่สามารถเปลี่ยนแปลงรายการดังกล่าวได้

ส่วนแนบในประเด็นการเคลื่อนย้ายของบุคคลผู้ให้บริการ (Annex on Movement of Natural Person)

ส่วนแนบนี้ระบุว่าข้อตกลง GATS ไม่ครอบคลุมถึงบุคคลผู้ที่ต้องการโอนสัญชาติ อาศัยหรือทำงานเป็นการถาวรในประเทศอื่น โดยข้อตกลง GATS จะครอบคลุมผู้ให้บริการที่ต้องการให้บริการในประเทศอื่นเป็นการชั่วคราว ในขณะที่สิทธิของประเทศสมาชิกในการควบคุม การเคลื่อนย้าย แรงงาน และเงื่อนไขในการอนุญาตเข้าประเทศ (Visa requirement) จะไม่ถูกรบกวน

ส่วนแนบเกี่ยวกับการให้บริการขนส่งทางอากาศ (Annex on Air Transport Services)

เนื้อหาเกี่ยวกับข้อตกลงการให้บริการขนส่งทางอากาศภายใต้กรอบของ GATS จะเกี่ยวข้องกับมาตรการที่มีผลกระทบต่อบริการการซ่อมแซมและบำรุงรักษาอากาศยาน การให้บริการ และการตลาดเกี่ยวกับบริการขนส่งทางอากาศ ตลอดจนระบบการให้บริการคอมพิวเตอร์ในการให้บริการจอง (Computer Reservation System: CRS) ในขณะที่มาตรการที่มีผลต่อสิทธิในการจัดการจราจรทางอากาศ และบริการที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ จะไม่รวมอยู่ในส่วนแนบนี้ เนื่องจากว่าอุตสาหกรรมการให้บริการทางอากาศโดยส่วนใหญ่จะถูกกำกับโดยการเจรจาภายใต้ Chicago Convention

คณะมนตรีว่าด้วยการค้าบริการ (Council for Trade in Services: CTS) จะต้องทบทวนพัฒนาการของข้อตกลงเกี่ยวกับการให้บริการขนส่งทางอากาศทุก ๆ 5 ปี เกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการรวมอุตสาหกรรมการขนส่งทางอากาศในข้อตกลง GATS

ส่วนแนบเกี่ยวกับการให้บริการทางการเงิน (Annex on Financial Services)

ส่วนแนบเกี่ยวกับการให้บริการทางการเงินกล่าวถึง การตีความ และการประยุกต์ใช้ของข้อตกลงในสาขาบริการทางการเงิน ซึ่งถือว่าเป็นสาขาที่เป็นพื้นฐานของระบบเศรษฐกิจ และถูกกำกับดูแลอย่างมากในหลายประเทศ ส่วนแนบเกี่ยวกับการให้บริการทางการเงินนี้กล่าวถึงสิทธิของประเทศสมาชิกในการใช้มาตรการเพื่อสร้างความมั่นใจ (Prudential measure) เพื่อปกป้องนักลงทุน ผู้ฝากเงิน และผู้ที่เกี่ยวข้อง อีกทั้งเพื่อสร้าง ความเป็นอันหนึ่งอันเดียว และเสถียรภาพของระบบการเงิน นอกจากนี้ ในส่วนแนบนี้ยังให้คำจำกัดความของสถาบันการเงินและธุรกิจการให้บริการทางการเงินต่าง ๆ

ส่วนแนบเกี่ยวกับการให้บริการ โทรคมนาคม (Annex on Telecommunications)

ภาคผนวกคำนึงถึงบทบาทสำคัญของสาขาโทรคมนาคมในฐานะของการเป็นสื่อกลางของทุกสาขา และระบุถึงเงื่อนไขในการกำกับดูแลเครือข่ายการสื่อสารสาธารณะ โดยระบุว่า ถ้าหากประเทศสมาชิกได้มีการบันทึกสาขาบริการโทรคมนาคมไว้ในรายการคำมั่นเฉพาะ ประเทศสมาชิกจะต้องปฏิบัติต่อผู้ให้บริการต่างชาตินบนพื้นฐานของความสมเหตุสมผลและไม่เลือกปฏิบัติ นอกจากนี้ ประเทศกำลังพัฒนาสามารถที่จะไม่ปฏิบัติตามภาคผนวกในส่วนนี้ได้ ถ้ามีความจำเป็นในการสร้างความแข็งแกร่งของระบบการสื่อสาร และขีดความสามารถของการสื่อสารภายในประเทศ นอกจากนี้ ยังส่งเสริมความร่วมมือกันทางเทคนิคเพื่อพัฒนาระบบการสื่อสารของประเทศกำลังพัฒนาให้มีมาตรฐานทัดเทียมกับนานาชาติ

ส่วนแนบเกี่ยวกับการเจรจาให้บริการขนส่งทางทะเล (Annex on Negotiations on Maritime Transport Services)

ส่วนแนบนี้กล่าวถึงการตกลงที่จะไม่ใช้บทบัญญัติว่าด้วยการปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์ยิ่งในบริการขนส่งทางทะเลกับประเทศสมาชิกที่ไม่ได้บันทึกสาขานี้ลงในรายการคำมั่นเฉพาะ

2.4 การวิจัยที่เกี่ยวข้อง

กนกจันทร์ ปิงเจริญกุล (2547) ศึกษาเรื่อง ความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจสอบบัญชีในประเทศไทยต่อการเปิดเสรีภาคบริการ งานวิจัยนี้มุ่งเปรียบเทียบความสามารถในการ

แข่งขันของสำนักงานสอบบัญชีไทยกับสำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศ และให้ทราบถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีการเปิดเสรีการค้าภาคบริการด้านบริการวิชาชีพบัญชี โดยผลการศึกษาแบ่งออกเป็น

1. การศึกษาสภาพการดำเนินงานของธุรกิจสอบบัญชีในประเทศไทย ศึกษาประวัติความเป็นมาและการดำเนินธุรกิจ จากจำนวนและลักษณะการกระจายของผู้ประกอบการในตลาด ทั้งส่วนแบ่งตลาดและการกระจุกตัว โดยศึกษาจากอัตราส่วนการกระจุกตัวและดัชนีเฮอร์ฟินดาห์ล โดยใช้รายได้รวมเป็นตัวแปรในการศึกษา ผลการศึกษาพบว่า สำนักงานสอบบัญชีที่ดำเนินกิจการในประเทศไทยแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ สำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศ และสำนักงานสอบบัญชีไทย ซึ่งแบ่งออกเป็น สำนักงานสอบบัญชีไทยที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. และสำนักงานสอบบัญชีไทยที่ไม่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. การศึกษาส่วนแบ่งตลาดและการกระจุกตัวจะพิจารณาเฉพาะสำนักงานที่เป็นนิติบุคคล โดยศึกษาในช่วง พ.ศ. 2538 – 2544 (การวิเคราะห์ส่วนแบ่งตลาดจะไม่รวม พ.ศ.2538 เนื่องจากไม่พบข้อมูลของ บริษัท สำนักงาน เอ็นส์ท แอนด์ ยัง จำกัด บริษัท ไพร์ซวอเทอร์เฮาส์ จำกัด และบริษัท สำนักงาน ไชยยศ จำกัด ที่กระทรวงพาณิชย์) พบว่าผู้ประกอบการมีการกระจายตัวไม่เท่าเทียมกัน เนื่องจากค่าดัชนีเฮอร์ฟินดาห์ล (H) มีค่า 0.137-0.216 ซึ่งมีค่ามากกว่าดัชนีเฮอร์ฟินดาห์ลเมื่อมีการกระจายอย่างเท่าเทียมกัน ($1/X$ โดยที่ X คือจำนวนสำนักงานทั้งหมดในธุรกิจ) ซึ่งมีค่า 0.006-0.010 เมื่อพิจารณาอัตราส่วนการกระจุกตัวของสำนักงานที่มีส่วนแบ่งตลาดรายใหญ่ที่สุด 4 แห่ง (CR) ซึ่งมีค่า 0.649-0.770 แสดงว่ามีการกระจุกตัวสูงในสำนักงานรายใหญ่ และเมื่อพิจารณาส่วนแบ่งตลาดของสำนักงานแต่ละกลุ่มพบว่าสำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศมีส่วนแบ่งตลาดมากที่สุดคือประมาณร้อยละ 71 ถึง 83 ของรายได้รวมทั้งหมดในธุรกิจ โดยสำนักงานสอบบัญชีไทยที่ไม่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. และสำนักงานสอบบัญชีไทยที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. มีส่วนแบ่งตลาดรองลงมา ตามลำดับ นอกจากนี้ส่วนแบ่งตลาดของสำนักงานสอบบัญชีรายใหญ่ 8 ราย มีการเปลี่ยนแปลงอันดับกันภายในกลุ่มทุกปี แสดงว่ามีการแข่งขันกันสูงในสำนักงานสอบบัญชีรายใหญ่ สำหรับแนวโน้มการเปลี่ยนแปลง พบว่าส่วนแบ่งตลาดและการกระจุกตัวของสำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศเพิ่มขึ้นใน พ.ศ.2541 เนื่องจากเป็นช่วง 1 ปี หลังจากการเกิดวิกฤติเศรษฐกิจ จึงมีความต้องการใช้บริการให้คำปรึกษาและบริการตรวจสอบตามวัตถุประสงค์เฉพาะของลูกค้า เช่น การตรวจสอบเพื่อศึกษาความเป็นไปได้ในการลงทุน การตรวจสอบเพื่อฟื้นฟูกิจการ หรือเพื่อปรับโครงสร้างนี้ แต่เมื่อเวลาผ่านไปส่วนแบ่งตลาดและการกระจุกตัวมีค่าลดลงมาใกล้เคียงกับช่วงก่อนเกิดวิกฤติเศรษฐกิจ

2. การเปิดเสรีการค้าภาคบริการ ศึกษาความคืบหน้าในการเจรจาและข้อผูกพัน รวมทั้งผลกระทบต่อประเทศไทย โดยให้ทราบถึงการเปลี่ยนแปลงในด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ผลการศึกษาพบว่าข้อผูกพันของประเทศไทยในปัจจุบันด้านการเปิดเสรีการค้าภาคบริการ ด้านบริการวิชาชีพบัญชี ได้แก่ การไม่มีข้อจำกัดในการออกไปให้บริการนอกประเทศ การอนุญาตให้ต่างชาติตั้งหน่วยธุรกิจภายในประเทศได้โดยมีเงื่อนไขว่าไม่ให้ต่างชาติถือหุ้นเกินร้อยละ 49 ของหุ้นทั้งหมด และให้จำนวนผู้ถือหุ้นเป็นคนต่างด้าวได้น้อยกว่าครึ่งหนึ่งของจำนวนผู้ถือหุ้นทั้งหมด และยังไม่ผูกพันการเปิดเสรีแก่บุคคลที่จะเข้ามาให้บริการในประเทศและไม่ผูกพันการให้บริการข้ามพรมแดน สำหรับด้านกฎหมายมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้มีการเปิดเสรีแบบก้าวหน้าตามลำดับ การเปลี่ยนแปลงกฎหมายที่สำคัญ ได้แก่ ยกเลิกประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 281 พ.ศ.2515 เปลี่ยนมาใช้ พ.ร.บ. การประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ.2542 และ พ.ร.บ. การทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ.2521 ซึ่งมีผลผ่อนคลายเป็นนิติบุคคลต่างด้าวสามารถเข้ามาตั้งหน่วยธุรกิจเพื่อประกอบกิจการในประเทศไทยได้ โดยยื่นคำขออนุมัติจากอธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้า อย่างไรก็ตาม กฎหมายยังไม่อนุญาตให้คนต่างด้าวทำงานควบคุมการตรวจสอบบัญชี หรือให้บริการทางบัญชี ยกเว้นการตรวจสอบภายในเป็นครั้งคราว การยกเลิกประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 พ.ศ. 2515 เปลี่ยนมาใช้ พ.ร.บ.การบัญชี พ.ศ.2543 โดยให้ธุรกิจประเภทห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้ต่อปีไม่เกิน 30 ล้านบาท ได้รับการยกเว้นไม่ต้องให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทำการสอบบัญชี ซึ่งเป็นการแก้ปัญหาการขาดแคลนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ช่วยลดภาระของผู้สอบบัญชีลง และเปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีได้พัฒนาตนเอง เพื่อเตรียมพร้อมในการแข่งขันกับผู้สอบบัญชีจากต่างประเทศเมื่อมีการเปิดเสรีการค้าภาคบริการมากขึ้น ร่าง พ.ร.บ. วิชาชีพบัญชี ที่อยู่ระหว่างการพิจารณาให้เป็น พ.ร.บ. เพื่อใช้แทน พ.ร.บ. ผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 มีเนื้อหาที่สำคัญเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ละเอียดขึ้นและเข้มงวดต่อคนที่มีสัญชาติอื่นนอกจากสัญชาติไทยมากขึ้น ได้แก่ การต้องมีภูมิลำเนาในประเทศไทย มีความรู้ภาษาไทย เป็นต้น จากผลการศึกษาพบว่า แม้จะยังมีอุปสรรคเกี่ยวกับการเข้ามาประกอบอาชีพในฐานะบุคคลธรรมดา แต่การเปลี่ยนแปลงกฎหมายบางฉบับได้ส่งเสริมให้เกิดการเปิดเสรีมากขึ้น คือให้คนต่างด้าวมาตั้งหน่วยธุรกิจภายในประเทศได้ และมีแนวโน้มที่จะต้องเปลี่ยนแปลงให้สอดคล้องกับกรอบข้อตกลงของ GATS ที่ให้เปิดเสรีแบบก้าวหน้ามากขึ้นในอนาคต

3. การเปรียบเทียบความสามารถในการแข่งขัน ธุรกิจสอบบัญชีมีลักษณะการแข่งขันแบบใช้ราคาและไม่ใช้ราคา มีงานศึกษาต่างประเทศหลายงานที่แสดงว่ามีการแข่งขันด้านราคากันมาก และงานศึกษาในประเทศไทยที่พบว่าราคาค่าบริการมีผลต่อการเลือกใช้บริการของลูกค้าจากสำนัก

งานสอบบัญชี แต่เนื่องจากมีข้อจำกัดเกี่ยวกับมรรยาทแห่งวิชาชีพบางข้อ ได้แก่ ห้ามแข่งงานสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีอื่น และไม่ให้โฆษณา ทำให้การแข่งขันด้านราคาเป็นไปอย่างไม่เปิดเผย สาเหตุดังกล่าวทำให้เกิดข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูล ทำให้ไม่สามารถศึกษาเกี่ยวกับการแข่งขันและปัจจัยความสามารถในการแข่งขันเกี่ยวกับราคาได้ การศึกษานี้จึงศึกษาเฉพาะปัจจัยความสามารถในการแข่งขันแบบไม่ใช้ราคา การศึกษานี้ใช้ทฤษฎีผสมผสาน (Eclectic Theory) เกี่ยวกับความได้เปรียบจากการเป็นเจ้าของ (Ownership Advantage) และแนวความคิด The Resource – Based View of the Firm มากำหนดปัจจัยในการวัดความสามารถในการแข่งขันและอธิบายผลการศึกษา โดยเปรียบเทียบปัจจัยที่ทำให้เกิดความสามารถในการแข่งขันด้านต่าง ๆ พิจารณาจากค่ากลาง ได้แก่ ค่ามัธยฐานและค่าเฉลี่ยที่คำนวณเมื่อเรียงลำดับข้อมูลแล้วตัดค่าสูงสุดและค่าต่ำสุดออกอย่างละร้อยละ 5 (5% Trimmed Mean) ของข้อมูลที่ได้จากงบการเงินและแบบสอบถาม เนื่องจากข้อมูลมีการกระจายมาก ข้อมูลบางกลุ่ม ได้แก่ สำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศมีประชากรและตัวอย่างที่มีขนาดเล็ก (จำนวน 1-5 ข้อมูล) และข้อมูลบางปัจจัย บางกลุ่มของสำนักงานบัญชีไม่มีการแจกแจงแบบปกติ จึงทดสอบความแตกต่างของค่ากลางด้วยเครื่องมือทางสถิติแบบไม่ใช้พารามิเตอร์ โดยทดสอบความแตกต่างของข้อมูลทั้งสามกลุ่มด้วย Median Test ทดสอบความแตกต่างของข้อมูลที่ละคู่ด้วย Mann-Whitney U Test และ Kolmogorov-Smirnov Two-Sample Test ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยที่ทำให้สำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศมีความสามารถในการแข่งขันมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีไทยอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ได้แก่ ปัจจัยความสามารถของบุคลากร ด้านระดับการศึกษา ความสามารถด้านภาษาต่างประเทศ จำนวนประเภทการฝึกอบรม และค่าตอบแทนพนักงาน ปัจจัยลูกค้า ด้านจำนวนประเภทธุรกิจ ปัจจัยขนาดสำนักงาน และปัจจัยเทคโนโลยี ส่วนปัจจัยที่ทำให้สำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศมีความสามารถในการแข่งขันมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีไทย แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ได้แก่ ปัจจัยความสามารถของบุคลากร ด้านอายุงาน โดยเฉลี่ยของพนักงานและด้านโครงสร้างพนักงานที่มีอายุงานมากกว่า 5 ปี แต่ไม่เกิน 10 ปี และที่มีอายุงานมากกว่า 10 ปี ปัจจัยลูกค้า ด้านระยะเวลาความสัมพันธ์มากกว่า 5 ปี ปัจจัยชื่อเสียงของสำนักงาน ปัจจัยความหลากหลายด้านบริการ สำหรับปัจจัยที่ทำให้สำนักงานสอบบัญชีไทยมีความสามารถในการแข่งขันมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศนั้น ทุกปัจจัยไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ปัจจัยดังกล่าว ได้แก่ ปัจจัยผลการดำเนินงาน ปัจจัยความสามารถบุคลากร ด้านจำนวนวันฝึกอบรม และปัจจัยลูกค้า ด้านลักษณะองค์กรลูกค้า จากผลการศึกษา สรุปได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศมีความสามารถในการแข่งขันสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีไทย เนื่องจากมีจำนวนปัจจัยที่ส่งเสริมความสามารถในการแข่งขันมากกว่า และเป็นปัจจัยมีซับซ้อน เลียนแบบได้ยาก และต้องใช้เวลาในการสร้างปัจจัยดังกล่าว

4. ผลกระทบของการเปิดเสรีการค้าภาคบริการต่อความสามารถในการแข่งขันของสำนักงานสอบบัญชี จากผลการศึกษาเรื่องการเปรียบเทียบความสามารถในการแข่งขัน พบว่าสำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศมีความสามารถในการแข่งขันสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีไทย เนื่องจากมีจำนวนปัจจัยที่ส่งเสริมความสามารถในการแข่งขันมากกว่าและปัจจัยมีซับซ้อนเลียนแบบได้ยาก และต้องใช้เวลาในการสร้างปัจจัยดังกล่าว ดังนั้น เมื่อมีการเปิดเสรีการค้าภาคบริการอาจส่งผลกระทบต่อธุรกิจสอบบัญชี เนื่องจากจะมีผู้ประกอบการจากต่างประเทศมากขึ้น อาจทำให้เกิดการแข่งขันมากขึ้น โดยสามารถแบ่งผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นตามกลุ่มสำนักงาน ดังนี้

1. สำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศ เนื่องจากลูกค้าส่วนใหญ่ของสำนักงานกลุ่มนี้ได้แก่ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ บริษัทมหาชน และกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ซึ่งพิจารณาเลือกใช้บริการของผู้สอบบัญชีจากคุณภาพการบริการ ชื่อเสียงของสำนักงานและราคาค่าสอบบัญชี การเปิดเสรีภาคบริการจะทำให้มีสำนักงานสอบบัญชีจากต่างประเทศเข้ามาให้บริการมากขึ้น ทำให้เกิดการแข่งขันในด้านราคา ลูกค้าบางส่วนอาจพิจารณาเปลี่ยนไปใช้บริการสำนักงานที่มีค่าบริการที่ต่ำกว่า โดยคุณภาพและชื่อเสียงไม่แตกต่างกัน นอกจากนี้ ลูกค้าจะมีทางเลือกในการใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีสัญชาติเดียวกันมากขึ้น

2. สำนักงานสอบบัญชีไทย โดยแบ่งออกเป็น

2.1 สำนักงานสอบบัญชีไทยที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความนิยมจาก ก.ล.ด. เนื่องจากเป็นสำนักงานที่มีลูกค้าที่มีลักษณะองค์กรหลากหลายที่สุด เมื่อเทียบกับสำนักงานกลุ่มอื่น แต่จากการเปรียบเทียบความสามารถในการแข่งขันพบว่า มีความสามารถในการแข่งขันต่ำกว่าสำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศ ดังนั้น ถ้ามีการเปิดเสรีเพิ่มขึ้น จะทำให้มีสำนักงานสอบบัญชีจากต่างประเทศเข้ามาดำเนินงานในประเทศไทยมากขึ้น อาจทำให้สำนักงานสอบบัญชีไทยที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความนิยมจาก ก.ล.ด. สูญเสียลูกค้าบางส่วน นอกจากนี้การปรับปรุงกฎหมายเพื่อเตรียมพร้อมให้เกิดการเปิดเสรีแบบก้าวหน้าขึ้นตามลำดับนั้น จะทำให้ลูกค้าขนาดเล็กจะต้องปรับตัวให้ความสำคัญต่อการจัดทำบัญชีมากขึ้น และทำให้การสอบบัญชีมีความเสี่ยงลดลง อาจทำให้สำนักงานสอบบัญชีต่างชาติเข้ามาแข่งขันด้วยได้เมื่อเห็นว่าความเสี่ยงลดลงจนถึงระดับที่คุ้มต่อผลตอบแทนที่ได้รับ ซึ่งอาจทำให้สำนักงานสอบบัญชีไทยที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความนิยมจาก ก.ล.ด. สูญเสียลูกค้าขนาดเล็กเหล่านี้ด้วย ในทางตรงข้าม การเปิดเสรีจะทำให้สำนักงานสอบบัญชีไทยได้มีโอกาสออกไปให้บริการในต่างประเทศมากขึ้น มีลูกค้าจากต่างประเทศเพิ่ม เป็นโอกาสในการฝึกฝนการทำงานในระดับนานาชาติมากขึ้น ซึ่งเป็นผลดีต่อการเพิ่มความสามารถในการแข่งขันให้มากขึ้นต่อไป

2.2 สำนักงานสอบบัญชีไทยที่ไม่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ลูกค้าส่วนใหญ่ของสำนักงานกลุ่มนี้ เป็นลูกค้าที่มีขนาดกลางและขนาดเล็ก การเปิดเสรีภาคบริการจะมีผลให้เกิดการสูญเสียลูกค้านี้เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางกฎหมาย ทำให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีลดลง สำนักงานสอบบัญชีร่วมกับต่างประเทศ และสำนักงานสอบบัญชีจากต่างประเทศอื่น ๆ เข้ามาแข่งขันมากขึ้น ในขณะที่เดียวกันก็เป็นผลดีในการดึงดูดบุคลากรด้านวิชาชีพให้เข้าสู่วิชาชีพมากขึ้น นอกจากนี้เมื่อมีการเปิดเสรีมากขึ้น จะเปิด โอกาสให้มีสำนักงานสอบบัญชีจากต่างประเทศมาให้บริการในประเทศมากขึ้น และเนื่องจากการประกอบกิจการต่าง ๆ ในประเทศไทยยังใช้ภาษาไทยเป็นภาษาราชการ ทำให้ต้องมีการจ้างพนักงานคนไทยมากขึ้น ซึ่งจะเป็นผลดีต่อพนักงานไทยที่จะได้รับการถ่ายทอดความรู้และเทคนิควิธีในการทำงาน เป็นประโยชน์เมื่อพนักงานเหล่านี้ออกจากสำนักงานต่างประเทศมาจัดตั้งสำนักงานของตนเองต่อไป

ชินจิต ชื่อลือชา (2546) ศึกษาเรื่อง ผลกระทบของการเปิดเสรีทางการค้าของประเทศไทย ภายใต้ความตกลงว่าด้วยการค้าบริการที่มีต่อบริการด้านการบัญชีและสอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่า

1. สรุปและวิเคราะห์ข้อผูกพันรวมถึงประเด็นข้อเรียกร้องของประเทศคู่เจรจาที่สำคัญ

1.1 สรุปข้อผูกพันการเปิดเสรีการค้าบริการในสาขาบริการวิชาชีพบัญชีและสอบบัญชี

เนื่องจากรูปแบบของการค้าบริการภายใต้ความตกลง GATS นั้นแบ่งเป็น 4 รูปแบบ ดังนั้นการสรุปในส่วนนี้จะดำเนินไปตามแต่ละรูปแบบและจะวิเคราะห์แยกตามข้อจำกัดด้านการเข้าสู่ตลาดและการปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ

เมื่อพิจารณาจากตารางข้อผูกพันเฉพาะของแต่ละประเทศคู่ค้าที่สำคัญแล้ว พบว่า รูปแบบ 1 การเปิดเสรีในรูปแบบของการให้บริการข้ามพรมแดน (Mode 1 Cross-border Supply) มีบางส่วนจะผูกพันแบบมีเงื่อนไข ประเทศสมาชิกเปิดเสรีในรูปแบบ 2 ที่จะให้คนในชาติของตนออกไปใช้บริการ (Mode 2 Consumption abroad) ด้านบัญชีและสอบบัญชีในต่างประเทศได้โดยไม่มีข้อจำกัดใด ๆ กันมากที่สุด สำหรับรูปแบบ 3 การให้คนต่างชาติเข้ามาจัดตั้งหน่วยธุรกิจ (Mode 3 Commercial Presence) และการเปิดเสรีในรูปแบบ 4 การให้คนต่างชาติเข้ามาประกอบวิชาชีพในประเทศไทย (Mode 4-Presence of Natural Persons) ซึ่งเป็นรูปแบบการให้บริการที่สมาชิกให้ความสนใจกันมากขึ้น รูปแบบ 3 สมาชิกเกือบทั้งจะผูกพันเปิดเสรีแบบมีเงื่อนไข และรูปแบบ 4 มีการระบุว่ายังไม่ผูกพันกันมากที่สุด

ตารางที่ 2.1 การวิเคราะห์ข้อผูกพันเฉพาะของแต่ละประเทศ แยกตามรูปแบบการค้าบริการ

ประเทศ	รูปแบบการค้าบริการ							
	รูปแบบ 1 ให้บริการ ข้ามพรมแดน		รูปแบบ 2 คนในชาติออกไป ใช้นอก		รูปแบบ 3 ตัวหน่วยธุรกิจ		รูปแบบ 4 บุคคลธรรมดา เข้ามา	
	MA	NT	MA	NT	MA	NT	MA	NT
บรูไน	O	O	O	O	O	O	X	X
มาเลเซีย	/	O	/	O	O	/	O	O
สิงคโปร์	O	/	/	/	O	/	X	X
ไทย	X	X	/	/	O	O	X	X
ญี่ปุ่น	O	/	O	/	O	/	X	X
สหรัฐอเมริกา	/	/	/	/	O	/	O	O
สหภาพยุโรป	/	/	/	/	O	O	O	O
ออสเตรเลีย	/	/	/	/	O	O	X	X

หมายเหตุ : MA – Market Access NT – National Treatment

/ - ไม่มีข้อจำกัด

O – มีข้อจำกัดหรือผูกพันโดยมีเงื่อนไข

X – ไม่ผูกพัน

1.2 ประเด็นข้อเรียกร้องของประเทศต่าง ๆ ที่ยื่นเสนอต่อไทยในสาขาบริการวิชาชีพ

1.2.1 เน้นการขอให้ไม่มีข้อผูกพันใน รูปแบบ 1 การให้บริการข้ามพรมแดน แบบที่ไม่มีข้อจำกัด (none) และผ่อนผันหรือยกเลิกข้อจำกัดใน รูปแบบ 3 การให้คนต่างชาติเข้ามาจัดตั้งหน่วยธุรกิจ

1.2.2 มีข้อเรียกร้องให้ยกเลิกข้อกำหนดต้องมีสัญชาติไทยหรือมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้น ได้ในการยอมรับคุณสมบัติหรือประสบการณ์

1.2.3 หลายประเทศขอให้พิจารณาให้นักวิชาชีพจากประเทศอื่นเข้ามาให้บริการในไทยร่วมกับนักวิชาชีพของไทยที่ได้รับใบอนุญาตประกอบการอย่างถูกต้อง

2. สรุปผลกระทบจากการเปิดเสรีการค้าบริการตามความคิดเห็นของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับบริการวิชาชีพบัญชีและสอบบัญชี

สำหรับวินัยว่าด้วยระเบียบภายในประเทศสาขาบัญชี (Disciplines on Domestic Regulation in Accountancy Sector) ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่ออำนวยความสะดวกการค้าบริการด้านการบัญชีให้

เกิดความมั่นใจว่าการค้าบริการด้านการบัญชีจะกำหนดข้อบังคับภายในประเทศเป็นไปตาม GATS ซึ่งมีการกำหนดข้อบังคับต่าง ๆ ไว้ ได้แก่

- ในด้านความโปร่งใส ในการเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ ให้สาธารณชนทราบ
- กำหนดเงื่อนไขในการออกใบอนุญาต ต้องเปิดเผยให้สาธารณชนทราบและมีหลักเกณฑ์กำหนดไว้ล่วงหน้า

- กำหนดหลักเกณฑ์กระบวนการออกใบอนุญาต
- ข้อกำหนดด้านคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพ ขอบเขตของการทดสอบและเงื่อนไขเกี่ยวกับคุณสมบัติอื่น ๆ

- ข้อกำหนดเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งข้อกำหนดต่าง ๆ ดังกล่าว นำไปสู่การตั้งสมมติฐาน และการสอบถามความคิดเห็นของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริการวิชาชีพบัญชีและสอบบัญชี ได้ผลสรุปมาดังนี้

ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้แยกสอบถามความคิดเห็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริการวิชาชีพบัญชีและสอบบัญชี โดยแบ่งออกเป็น 4 กลุ่มดังนี้

กลุ่มที่ 1 คือ ผู้มีหน้าที่ออกกฎหมายบังคับ ควบคุมและกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีและสอบบัญชี

กลุ่มที่ 2 คือ นักวิชาการจากสถาบันการศึกษา และสถาบันที่มีการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับการเปิดเสรีการค้า

กลุ่มที่ 3 คือ ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

กลุ่มที่ 4 คือ ผู้ประกอบวิชาชีพนักบัญชี

ผลกระทบของการเปิดเสรีการค้าตามความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการที่มีต่อวิชาชีพการบัญชีและสอบบัญชี แยกสรุปแต่ละด้าน ได้ดังนี้

ในแต่ละกลุ่มมีความคิดเห็นที่แตกต่างกันเกี่ยวกับด้านการขอ การออก และการเพิกถอนใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ เพื่อรองรับการเข้ามาของผู้ประกอบวิชาชีพต่างชาติ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าในส่วนของผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลวิชาชีพมีความคิดเห็นที่ว่ากระบวนการต่าง ๆ ในการขอ การออก และการเพิกถอนมีความเหมาะสมเพียงพอแล้วต่อการเปิดเสรีในอนาคต แต่ตรงกันข้ามกับกลุ่มที่เลือกกลับคิดว่ากระบวนการดังกล่าวอาจจะยังไม่เหมาะสมเพียงพอต่อการเปิดเสรีในอนาคต ซึ่งในความคิดเห็นที่แตกต่างกันดังกล่าวอาจเกิดจากข้อจำกัดในการวิจัยที่ผู้ตอบแบบสอบถาม อาจมีความรู้เกี่ยวกับการเปิดเสรีแตกต่างกับกลุ่มผู้มีหน้าที่กำกับดูแลวิชาชีพซึ่งดูแลเกี่ยวกับเรื่องการเปิดเสรีโดยตรง

ส่วนความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มเกี่ยวกับด้านการกำหนดมาตรฐานของคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีเพื่อเป็นการเพิ่มโอกาสเข้าสู่ตลาดโลก และการเข้ามาของผู้ประกอบวิชาชีพต่างชาติมีความแตกต่างกันและไม่แตกต่างกันในบางเรื่อง ซึ่งแสดงให้เห็นว่าในกลุ่มผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับวิชาชีพนอกจากกลุ่มที่ 1 เห็นด้วยเกี่ยวกับการที่ไทยจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนข้อกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพเพิ่มเติมจากที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และในกลุ่มผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและสอบบัญชี คิดว่าร่าง พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ... อาจไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอต่อการรองรับการเปิดเสรีการค้าบริการก็ได้ ซึ่งในความคิดเห็นของกลุ่มผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและสอบบัญชีดังกล่าวอาจเกิดจากข้อจำกัดในการวิจัยที่กลุ่มดังกล่าวอาจยังไม่ทราบถึงรายละเอียดในร่างพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี ฉบับเดือน มกราคม 2546 ซึ่งผู้วิจัยเลือกมาใช้ในการเปรียบเทียบดีพอ และในทุกกลุ่มล้วนเห็นด้วยหมดที่ว่าในการเปิดเสรีทำให้วิชาชีพบัญชีของไทยต้องมีการพัฒนาไปสู่รูปแบบที่เป็นมาตรฐานสากล และจำเป็นต้องทำข้อตกลงการยอมรับคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพในระดับนานาชาติร่วมกัน รวมถึงต้องมีการกำหนดขอบเขตของการทดสอบคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพให้มีความรัดกุมเด่นชัดมากกว่าในปัจจุบัน

ในความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มเกี่ยวกับด้านการกำหนดหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบ ความรู้ความสามารถ และคุณภาพของผู้ประกอบวิชาชีพมีความแตกต่างกันและไม่แตกต่างกันในบางเรื่อง ซึ่งแสดงให้เห็นว่าในกลุ่มผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับวิชาชีพนอกจากกลุ่มที่ 2 เห็นด้วยที่ว่ากระบวนการทดสอบความรู้ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพมีประสิทธิภาพเพียงพอ และในกลุ่มผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับวิชาชีพนอกจากกลุ่มที่ 1 ล้วนเห็นด้วยที่ว่า การเปิดเสรีทำให้เกิดการลดบทบาทของ ก.บช. ในการควบคุมและกำกับดูแลวิชาชีพ และทุกกลุ่มล้วนมีความคิดเห็นตรงกันว่าสมาคมวิชาชีพต้องมีบทบาทในการกำกับดูแลวิชาชีพบัญชีมากขึ้น และการเปิดเสรีทำให้ต้องมีการกำหนดจรรยาบรรณของวิชาชีพให้มีความชัดเจนมากกว่าในปัจจุบัน

ความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มเกี่ยวกับด้านการออกกฎหมาย กฎระเบียบ ข้อบังคับ ที่ใช้ในการกำกับดูแลและควบคุมวิชาชีพ ทุกกลุ่มล้วนมีความคิดเห็นเป็นไปในทิศทางเดียวกัน คือ การเปิดเสรีทางการค้าจะมีผลกระทบอย่างแน่นอนในด้านนี้

ความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มเกี่ยวกับด้านการพัฒนาการเรียนการสอนด้านวิชาชีพบัญชีทุกกลุ่มล้วนมีความคิดเห็นเป็นไปในทิศทางเดียวกัน โดยประเทศไทยจำเป็นต้องมีการส่งเสริมการศึกษา การอบรม การวิจัยและพัฒนาวิชาชีพมากขึ้นกว่าปัจจุบัน และต้องมีการพัฒนาปรับปรุงความรู้ทางวิชาชีพให้รองรับต่อการแข่งขันได้มากกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

วรรณภา บุญศรีเมือง (2547) ศึกษาเรื่อง ประเทศไทยกับการเปิดเสรีการค้าบริการภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ (GATS) สาขาวิชาชีพบัญชี: วิเคราะห์ในเชิงกฎหมาย เศรษฐกิจระหว่างประเทศ โดยศึกษาถึงการเข้าสู่ตลาดและการปฏิบัติเยี่ยงคนชาติในการเข้ามาประกอบธุรกิจและประกอบวิชาชีพบัญชีของคนต่างด้าวในประเทศไทยภายใต้หลักเกณฑ์ของกฎหมายระหว่างประเทศ และกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้อง พบว่าการประกอบธุรกิจวิชาชีพบัญชีนั้น คนต่างด้าวสามารถเข้าสู่ตลาดวิชาชีพนี้ได้ภายใต้พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 ซึ่งการทำกิจการบริการทางบัญชีจะอยู่ในบัญชีสาม (6) ที่ห้ามคนต่างด้าวทำ เว้นแต่ถ้าได้รับอนุญาตจากอธิบดีด้วยความเห็นชอบจากคณะกรรมการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวภายใต้สนธิสัญญาทางไมตรีฯ (Treaty of Amity) เนื่องจากมีการเลือกปฏิบัติไม่เป็นไปตามหลักการปฏิบัติเยี่ยงคนในชาติ (National Treatment) ที่กำหนดไว้ในสนธิสัญญา ด้านการประกอบวิชาชีพบัญชีจะเป็นวิชาชีพหนึ่งที่สงวนไว้สำหรับคนในชาติโดยเฉพาะ ดังที่ปรากฏในบัญชีท้ายพระราชกฤษฎีกากำหนดงานในอาชีพและวิชาชีพที่ห้ามคนต่างด้าวทำ พ.ศ. 2522 (8) งานควบคุม ตรวจสอบ หรือให้บริการทางบัญชี ยกเว้นงานตรวจสอบภายในเป็นครั้งคราว ซึ่งการประกอบวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายไทยในปัจจุบัน ได้บัญญัติเรื่องการเป็นผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชีเท่านั้น ส่วนการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านอื่น ๆ ยังไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องดังกล่าว ซึ่งการเป็นผู้สอบบัญชีจะเป็นไปตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และร่างพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ... ที่กำหนดให้เฉพาะผู้มีสัญชาติไทยหรือสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้คนสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้เท่านั้นจึงจะเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศไทยได้ ส่วนผู้ทำบัญชีก็เป็นไปตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ที่ไม่ห้ามคนต่างด้าวทำถ้ามีการขกเลิกพระราชกฤษฎีกากำหนดงานในอาชีพและวิชาชีพฯ แล้ว ทั้งนี้คนต่างด้าวที่จะเข้ามาประกอบธุรกิจหรือประกอบวิชาชีพบัญชียังมีข้อจำกัดด้านจำนวนคนและระยะเวลาที่จะพำนักอาศัยในประเทศไทยที่เป็นไปตามพระราชบัญญัติคนเข้าเมือง พ.ศ. 2522 และมีข้อเสนอแนะให้แก้ไขสนธิสัญญาทางไมตรีฯ และพระราชบัญญัติคนเข้าเมือง พ.ศ. 2522 ยกเลิกพระราชกฤษฎีกากำหนดงานในอาชีพและวิชาชีพที่ห้ามคนต่างด้าวทำ พ.ศ. 2522 ทั้งนี้ นอกจากคำเนิการด้านกฎหมายแล้วประเทศไทยคงต้องพัฒนาความรู้ความสามารถและศักยภาพของผู้ประกอบวิชาชีพควบคู่กัน ไปเพื่อเตรียมความพร้อมในการเปิดเสรีวิชาชีพนี้ต่อไปในอนาคต

ทั้งนี้กฎหมายของประเทศไทยในส่วนที่จะมีผลกระทบต่อการเปิดเสรีการค้าบริการ สาขาวิชาชีพบัญชีทั้งการประกอบธุรกิจและการประกอบวิชาชีพโดยสรุปในภาพรวม ดังตารางที่ 2.2

ตารางที่ 2.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบธุรกิจและประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย

ชื่อกฎหมาย	วัตถุประสงค์	หน่วยงาน ที่รับผิดชอบ	ผลกระทบต่อการค้า
1. พระราชบัญญัติการทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2521	เพื่อควบคุมการทำงานของ ของคนต่างด้าวใน ประเทศไทย	กระทรวง แรงงาน	มีพระราชกฤษฎีกาที่ออกตาม ความในมาตรา 6 คือ พระ ราชกฤษฎีกากำหนดงานใน อาชีพหรือวิชาชีพที่ห้ามคน ต่างด้าวทำ พ.ศ. 2522 มาตรา 4 (8) งานควบคุม ตรวจสอบ หรือให้บริการทางบัญชี ยกเว้นงานตรวจสอบภายใน เป็นครั้งคราว
2. พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542	เพื่อควบคุมการ ประกอบธุรกิจของคน ต่างด้าว	กระทรวง พาณิชย์	ธุรกิจการบริการทางบัญชี ห้าม คนต่างด้าวทำตามบัญชี สาม (6) ท้าย พรบ. <u>เว้นแต่</u> ได้รับอนุญาตจากอธิบดีโดย ความเห็นชอบของ คณะกรรมการฯ จึงมีลักษณะ เลือกปฏิบัติ
3. พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547	เพื่อควบคุมการ ประกอบวิชาชีพบัญชี	สภาวิชาชีพ บัญชีภายใต้การ กำกับดูแลของ คณะกรรมการ กำกับดูแลการ ประกอบ วิชาชีพบัญชี	คุณสมบัติของผู้จดทะเบียนและใบรับอนุญาต เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การยอมรับ หรือการรับรอง ปริญญา การฝึกงาน และ มาตรฐานอื่นใดเพื่อขอรับ ใบอนุญาต ทั้งนี้จะต้องมีการ กำหนดให้ชัดเจน

ตารางที่ 2.2 (ต่อ)

ชื่อกฎหมาย	วัตถุประสงค์	หน่วยงาน ที่รับผิดชอบ	ผลกระทบต่อการค้า
4. พระราชบัญญัติคน เข้าเมือง พ.ศ. 2522	เพื่อควบคุมการเข้าเมือง ของคนต่างด้าวใน ประเทศไทย	สำนักงานตำรวจ แห่งชาติ	การจำกัดจำนวนคนต่างชาติ และระยะเวลาที่จะพำนักอาศัย อยู่ในประเทศไทย
5. พระราชบัญญัติการ บัญชี พ.ศ. 2543	เพื่อดูแลการจัดทำบัญชี	กระทรวง พาณิชย์	ไม่มี
6. สนธิสัญญาทาง ไมตรีฯ พ.ศ. 2509	เปิดการค้าระหว่างไทย กับสหรัฐอเมริกา โดย ถือหลักการการปฏิบัติ เยี่ยงคนในชาติระหว่าง กัน	กระทรวง พาณิชย์	เกิดการเลือกปฏิบัติกับประเทศ อื่น

ตารางที่ 2.3 กฎหมายที่มีผลกระทบต่อการค้าบริการสาขาวิชาชีพบัญชี

ชื่อกฎหมาย	ผลกระทบต่อการค้าบริการสาขาวิชาชีพบัญชี
1. พระราชบัญญัติการ ทำงานของคนต่างด้าว พ.ศ. 2521	จำกัดสิทธิของคนต่างด้าวในการประกอบอาชีพตามพระราชกฤษฎีกากำหนด งานในอาชีพและวิชาชีพที่ห้ามคนต่างด้าว พ.ศ. 2522 มาตรา 4 (8) งานควบคุม ตรวจสอบ หรือให้บริการทางบัญชี ยกเว้นงานตรวจสอบภายในเป็นครั้งคราว หากจะเปิดเสรีต้องแก้ไขหรือยกเลิกกฎหมายฉบับนี้
2. พระราชบัญญัติคน เข้าเมือง พ.ศ. 2522	จำกัดจำนวนคนและระยะเวลาในการเข้าเมืองของคนต่างด้าว โดยเฉพาะคนต่าง ด้าวที่จะเข้ามาประกอบธุรกิจ ตามมาตรา 12 มาตรา 34 (5) มาตรา 35 (3) มาตรา 37 (1) มาตรา 40 และมาตรา 41 ดังนั้นหากจะเปิดเสรีต้องพิจารณาแก้ไข กฎหมายฉบับนี้
3. พระราชบัญญัติการ ประกอบธุรกิจของคน ต่างด้าว พ.ศ. 2542	ห้ามคนต่างด้าวประกอบธุรกิจตามบัญชีสามท้ายพระราชบัญญัตินี้ใน (6) การทำ กิจการบริการทางบัญชี เว้นแต่ได้รับอนุญาตจากอธิบดีโดยความเห็นชอบของ คณะกรรมการฯ ถือได้ว่ามีการเปิดเสรีในระดับหนึ่ง ในอนาคตหากต้องการเปิด มากกว่าในปัจจุบันคงต้องทบทวนถึงเหตุผลและความจำเป็น

ตารางที่ 2.3 (ต่อ)

ชื่อกฎหมาย	ผลกระทบต่อกรเปิดเสรีการค้าบริการสาขาวิชาชีพบัญชี
4. พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547	เฉพาะคนสัญชาติไทยหรือสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้เท่านั้นที่สามารถเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศไทยได้ และต้องเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี เป็นการคงหลักการเดิมไว้ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 นอกจากนี้ต้องได้รับอนุญาตการทำงานตามกฎหมายว่าด้วยการทำงานของคนต่างด้าว มีความรู้ภาษาไทยดีพอที่จะสอบบัญชีและจัดทำรายงานเป็นภาษาไทยได้ และต้องมีภูมิลำเนาในประเทศไทย ถือเป็นกรเตรียมเปิดเสรีวิชาชีพบัญชีในอนาคต
5. สนธิสัญญาทางไมตรีฯ พ.ศ. 2509	มีการเลือกปฏิบัติกับคนต่างด้าวอื่น สมควรยกเลิกหรือแก้ไข

บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

เนื่องจากการวิจัยฉบับนี้ เป็นการสำรวจความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี การดำเนินการวิจัยจึงให้ความสำคัญกับการเก็บรวบรวมข้อมูล และการนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้ ไปทำการประมวลผลเพื่อสรุปข้อคิดเห็น ต่อไปนี้จะกล่าวถึงขั้นตอนต่าง ๆ ในการดำเนินการวิจัย

3.1 แหล่งข้อมูล

แหล่งข้อมูลของการวิจัยฉบับนี้ ประกอบด้วย

3.1.1 แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data)

ความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่เปิดสำนักงานบริการรับทำบัญชี ตรวจสอบบัญชี และการให้คำปรึกษาด้านภาษี ที่เก็บรวบรวมโดยใช้แบบสอบถามที่พัฒนาขึ้นเอง เป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูล

3.1.2 แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data)

ข้อมูลที่เก็บรวบรวมจากเอกสาร สื่อสิ่งพิมพ์ สื่ออิเล็กทรอนิกส์ และงานวิจัยในอดีต ที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลที่ได้จะนำมาใช้ในการพัฒนารอบแนวคิดการวิจัย การกำหนดประเด็นเพื่อสร้างแบบสอบถาม ตลอดจนการนำมาใช้ในการอภิปรายผล

3.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

3.2.1 ประชากร

ประชากร คือ ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่เปิดสำนักงานให้บริการรับทำบัญชี ตรวจสอบบัญชี และการให้คำปรึกษาด้านภาษี ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจในการกำหนดนโยบายการดำเนินงานของสำนักงานซึ่งจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ในจังหวัดกรุงเทพมหานคร ที่มีระยะเวลาดำเนินงานไม่น้อยกว่า 10 ปี ซึ่งมีจำนวน 313 สำนักงาน (ข้อมูลการจดทะเบียนนิติบุคคล กรมพัฒนาธุรกิจการค้า เดือนธันวาคม 2551)

3.2.2 กลุ่มตัวอย่าง

ขนาดของกลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ คือ ร้อยละ 25 ของประชากร กล่าวคือ จำนวนแบบสอบถามที่จะนำมาใช้ในการวิเคราะห์ต้องไม่น้อยกว่า 78 ชุด

3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการจัดเก็บข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี เป็นแบบสอบถามที่พัฒนาขึ้นเอง โดยแบบสอบถามจัดแบ่งเป็น 3 ส่วนดังนี้

ส่วนที่ 1 เป็นข้อคำถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับตัวผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 แบบสอบถามความคิดเห็น เป็นคำถามปลายปิด (Close – ended) โดยใช้วิธี Likert scale ซึ่งแบ่งระดับคะแนนออกเป็น 5 ระดับ เกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรในการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ แต่ละระดับมีความหมายดังนี้

ระดับคะแนน	5	หมายถึง	มีความเห็นว่ามีความพร้อมมากที่สุด
ระดับคะแนน	4	หมายถึง	มีความเห็นว่ามีความพร้อมมาก
ระดับคะแนน	3	หมายถึง	มีความเห็นว่ามีความพร้อมปานกลาง
ระดับคะแนน	2	หมายถึง	มีความเห็นว่ามีพร้อมน้อย
ระดับคะแนน	1	หมายถึง	มีความเห็นว่ามีพร้อมน้อยที่สุด

ส่วนที่ 3 เป็นแบบสอบถามแบบปลายเปิด (Open-end Response question) ในส่วนนี้เป็นความคิดเห็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ

3.4 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูล เป็นไปตามขั้นตอนต่อไปนี้

1. การส่งแบบสอบถามให้กลุ่มประชากร คือ สำนักงานให้บริการทำบัญชี ตรวจสอบบัญชี และการให้คำปรึกษาด้านภาษีที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ในจังหวัดกรุงเทพมหานคร
2. ตรวจสอบความสมบูรณ์จากแบบสอบถามที่ได้รับกลับคืนมาทางไปรษณีย์
3. นำแบบสอบถามที่ถูกต้องเรียบร้อยแล้วมาลงรหัสตามที่กำหนดรหัสไว้ล่วงหน้าสำหรับแบบสอบถามที่เป็นปลายปิด (Close-ended) ส่วนแบบสอบถามที่เป็นปลายเปิด (Open-ended) ผู้วิจัยจะรวบรวมไว้เพื่อสรุปประเด็นที่สำคัญ

3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล

จากข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้จะนำมาประมวลผลโดยใช้สถิติพรรณนาเพื่อสรุปความคิดเห็นเกี่ยวกับ ความพร้อมด้านทรัพยากรของผู้ประกอบการในการการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี

ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ โดยนำเสนอในรูปแบบตาราง พร้อมคำบรรยายประกอบ สำหรับสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลจำแนกตามแบบสอบถาม ดังนี้

ส่วนที่ 1 ใช้ความถี่ และร้อยละในการอธิบายข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ใช้ความถี่ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานในการอธิบายความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม สำหรับค่าเฉลี่ย มีเกณฑ์การแปลความหมายคะแนน ดังนี้

คะแนนเฉลี่ย 4.51 – 5.00 หมายความว่า มีความเห็นว่ามีความพร้อมมากที่สุด

คะแนนเฉลี่ย 3.51 – 4.50 หมายความว่า มีความเห็นว่ามีพร้อมมาก

คะแนนเฉลี่ย 2.51 – 3.50 หมายความว่า มีความเห็นว่ามีพร้อมปานกลาง

คะแนนเฉลี่ย 1.51 – 2.50 หมายความว่า มีความเห็นว่ามีพร้อมน้อย

คะแนนเฉลี่ย 1.00 – 1.50 หมายความว่า มีความเห็นว่ามีพร้อมน้อยที่สุด

ส่วนที่ 3 ใช้วิธีการจัดกลุ่มความคิดเห็นเพิ่มเติมของผู้ตอบแบบสอบถามให้เป็นหมวดหมู่เพื่อสรุปประเด็นสำคัญ

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ จำแนกเป็นความพร้อมด้านบุคลากร ด้านวัสดุอุปกรณ์ ด้านการจัดการ และด้านเงินทุน โดยใช้วิธีส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ มีผู้ตอบแบบสอบถามส่งกลับคืนมาจำนวน 84 ฉบับ ในจำนวนนี้เป็นแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์ จำนวน 2 ฉบับ ดังนั้น จำนวนแบบสอบถามที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลจึงมีจำนวน 82 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 26.20 ของประชากร

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล ผู้วิจัยขอนำเสนอในรูปแบบของตารางประกอบคำบรรยาย โดยแบ่งออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่เปิดสำนักงานให้บริการทำบัญชี ตรวจสอบบัญชี และการให้คำปรึกษาด้านภาษีที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ในจังหวัดกรุงเทพมหานคร ที่มีระยะเวลาดำเนินงานไม่น้อยกว่า 10 ปี จำแนกเป็นวุฒิการศึกษา จำนวนลูกค้าที่ใช้บริการทางวิชาชีพบัญชี การเข้าร่วมอบรมหรือสัมมนาเกี่ยวกับการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชีในช่วง 1-5 ปีที่ผ่านมา และการติดตามข่าวสารเกี่ยวกับการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพ แสดงได้ดังตารางที่ 4.1

ตารางที่ 4.1 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบ
สอบถาม

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน (คน)	ร้อยละ
<u>วุฒิการศึกษา</u>		
ต่ำกว่าปริญญาตรี	4	4.88
ปริญญาตรี	58	70.73
สูงกว่าปริญญาตรี	20	24.39
รวม	82	100
<u>จำนวนลูกค้าที่มาใช้บริการทางวิชาชีพบัญชี</u>		
น้อยกว่า 15 ราย	6	7.32
15-30 ราย	23	28.05
มากกว่า 30 ราย	53	64.63
รวม	82	100
<u>การเข้าร่วมอบรมหรือสัมมนาเกี่ยวกับการเปิดเสรีภาคบริการ วิชาชีพบัญชีในช่วง 1-5 ปีที่ผ่านมา</u>		
เคย	64	78.05
ไม่เคย	18	21.95
รวม	82	100
<u>การติดตามข่าวสารเกี่ยวกับการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพ</u>		
ติดตาม	74	90.24
ไม่ติดตาม	8	9.76
รวม	82	100

จากตารางที่ 4.1 แสดงให้เห็นว่าร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนใหญ่คิดเป็นร้อยละ 70.73 สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี ร้อยละ 24.39 สำเร็จการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี และร้อยละ 4.88 สำเร็จการศึกษาต่ำกว่าปริญญาตรี

ผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 64.63 ที่มีจำนวนลูกค้าที่มาใช้บริการวิชาชีพบัญชีของสำนักงานมากกว่า 30 ราย รองลงมาที่มีจำนวนลูกค้า 15-30 ราย คิดเป็นร้อยละ 28.05 และที่มีจำนวนลูกค้าน้อยกว่า 15 ราย คิดเป็นร้อยละ 7.32

ผู้ตอบแบบสอบถาม ร้อยละ 78.05 เคยเข้าอบรม หรือสัมมนาเกี่ยวกับการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชีในช่วง 1-5 ปี ส่วนที่เหลือร้อยละ 21.95 ไม่เคยเข้าร่วมอบรมหรือสัมมนาฯ ในช่วงเวลาดังกล่าว

ร้อยละ 90.24 ของผู้ตอบแบบสอบถามได้ติดตามข่าวสารเกี่ยวกับการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ส่วนที่เหลือร้อยละ 9.76 ไม่ได้ติดตาม

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ

การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ จำแนกเป็น 4 ด้านคือ

- 2.1 ความพร้อมด้านบุคลากร
- 2.2 ความพร้อมด้านวัสดุอุปกรณ์
- 2.3 ความพร้อมด้านการจัดการ
- 2.4 ความพร้อมด้านเงินทุน

2.1 ความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านบุคลากร แสดงได้ดังตารางที่ 4.2

ตารางที่ 4.2 ระดับความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านบุคลากร

n = 82

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
ความพร้อมด้านบุคลากร			
1. ความเพียงพอของจำนวนบุคลากรในสำนักงานต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี	2.32	1.25	น้อย
2. การให้ความรู้แก่บุคลากรภายในสำนักงานเกี่ยวกับการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพ	3.72	0.86	มาก

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
3. บุคลากรภายในสำนักงานมีความรู้เกี่ยวกับสาขาต่าง ๆ ของการให้บริการทางวิชาชีพบัญชี ดังต่อไปนี้			
3.1 การจัดทำบัญชี	4.49	0.69	มาก
3.2 การตรวจสอบบัญชี	3.61	0.89	มาก
3.3 การออกแบบและวางระบบบัญชี	2.57	1.16	ปานกลาง
3.4 การควบคุมและตรวจสอบภายใน	2.49	1.15	น้อย
3.5 การวางแผนภาษี	2.51	1.26	ปานกลาง
3.6 การบัญชีบริหารและให้คำปรึกษาอื่น	2.77	1.00	ปานกลาง
4. การส่งเสริมให้บุคลากรได้รับการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง	4.32	0.72	มาก
5. หน่วยงานกำกับดูแล (เช่น สภาวิชาชีพบัญชี กรมพัฒนาธุรกิจการค้า) ให้การส่งเสริมความรู้ในทางวิชาชีพบัญชีแก่ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทย	2.59	1.14	ปานกลาง
6. เห็นด้วยกับการกำหนดคุณสมบัติของผู้ให้บริการทางวิชาชีพพร้อมกันระหว่างประเทศ	4.10	0.90	มาก
7. ช่องทางในการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีที่บุคลากรภายในสำนักงานมีความพร้อมเมื่อเปิดเสรีภาคบริการ (จำแนกตามความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ)			
7.1 ให้บริการข้ามพรมแดน	2.04	0.95	น้อย
7.2 ให้ลูกค้าในต่างประเทศเข้ามาใช้บริการในประเทศไทย	1.55	0.83	น้อย
7.3 เข้าไปเปิดสถานประกอบการในต่างประเทศ	1.96	0.69	น้อย
7.4 เข้าไปให้บริการในต่างประเทศในลักษณะบุคคลธรรมดา	1.45	0.79	น้อยที่สุด
8. ความรู้ดังต่อไปนี้มีความสำคัญต่อการพัฒนาบุคลากรเพื่อรองรับการเปิดเสรีภาคบริการ			
8.1 ภาษาต่างประเทศ	4.87	0.34	มากที่สุด
8.2 มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ	4.91	0.28	มากที่สุด

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
8. ความรู้ดังต่อไปนี้มีความสำคัญต่อการพัฒนาบุคลากรเพื่อ รองรับการเปิดเสรีภาคบริการ (ต่อ)			
8.3 ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจระหว่างประเทศ	4.51	0.77	มากที่สุด
8.4 เทคโนโลยีสารสนเทศ	4.60	0.78	มากที่สุด
8.5 กฎหมายระหว่างประเทศ	4.73	0.70	มากที่สุด
8.6 เศรษฐศาสตร์ระหว่างประเทศ	4.37	1.09	มาก
9. มีการจัดให้มีแผนส่งเสริมความก้าวหน้าทางวิชาชีพให้แก่ บุคลากรภายในสำนักงาน	4.00	0.63	มาก
10. บุคลากรในสำนักงานควรได้รับการพัฒนาความรู้ ความสามารถด้วยวิธีการดังต่อไปนี้			
10.1 ศึกษาด้วยตนเองผ่านสื่อต่าง ๆ	4.00	0.70	มาก
10.2 เข้ารับการศึกษานในสถาบันการศึกษา	4.16	1.12	มาก
10.3 การจัดประชุม/สัมมนา	3.56	0.97	มาก
เฉลี่ยรวม	3.45	0.22	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.2 พบว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความพร้อมด้านบุคลากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี โดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง ($X = 3.45$)

2.2 ความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านวัสดุอุปกรณ์ แสดงได้ดังตารางที่ 4.3

ตารางที่ 4.3 ระดับความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านวัสดุอุปกรณ์

n = 82

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. ปัจจุบันมีอุปกรณ์คอมพิวเตอร์เพียงพอต่อการให้บริการ ทางวิชาชีพ	2.87	1.07	ปานกลาง

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
2. อุปกรณ์คอมพิวเตอร์จะยังมีความสำคัญต่อการให้บริการทางวิชาชีพบัญชี เมื่อมีการเปิดเสรีภาคบริการ	4.71	0.56	มากที่สุด
3. เทคโนโลยีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันมีความทันสมัยเพื่อรองรับการเปิดเสรีภาคบริการ	2.70	1.22	ปานกลาง
4. ความพยายามคิดค้น/ค้นหาเครื่องมือเครื่องใช้เพื่ออำนวยความสะดวกแก่บุคลากรภายในสำนักงาน	3.83	0.64	มาก
5. มีการสำรวจความต้องการของบุคลากรที่มีต่อวัสดุอุปกรณ์ในการให้บริการทางวิชาชีพ	3.27	0.88	ปานกลาง
6. ในระยะเวลา 1-2 ปีที่ผ่านมาได้จัดสรรงบประมาณเพื่อจัดซื้อเครื่องมือเครื่องใช้ภายในสำนักงาน	4.63	0.58	มากที่สุด
เฉลี่ยรวม	3.67	0.45	มาก

จากตารางที่ 4.3 พบว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความพร้อมด้านวัสดุอุปกรณ์ที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี โดยเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.67$)

2.3 ความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านการจัดการ แสดงได้ดังตารางที่ 4.4, 4.5 และ 4.6

ตารางที่ 4.4 ความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านการจัดการ

รายการ	จำนวน (คน)	ร้อยละ
1. การจัดทำโครงสร้างองค์กร (Organization Chart)		
ให้บุคลากรภายในสำนักงานทราบ		
มี	22	26.83
ไม่มี	60	73.17
รวม	82	100

ตารางที่ 4.4 (ต่อ)

รายการ	จำนวน (คน)	ร้อยละ
2. จัดให้มีระบบติดตามคุณภาพการให้บริการทางวิชาชีพ		
มี	47	57.32
ไม่มี	35	42.68
รวม	82	100
3. มีการนำเอาข้อเสนอแนะจากลูกค้ามาพัฒนาการให้บริการทางวิชาชีพ		
มี	42	51.22
ไม่มี	40	48.78
รวม	82	100
4. มีระบบการให้ผลตอบแทน/เงินรางวัลแก่บุคลากรที่ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร		
มี	59	71.95
ไม่มี	23	28.05
รวม	82	100

จากตารางที่ 4.4 พบว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง ส่วนใหญ่ร้อยละ 73.17 ไม่มีการจัดทำโครงสร้างองค์กร (Organization Chart) ให้บุคลากรภายในสำนักงานทราบ ทั้งนี้มากกว่าครึ่งหนึ่งของผู้ตอบแบบสอบถาม (ร้อยละ 57.32) จัดให้มีระบบการติดตามคุณภาพการให้บริการทางวิชาชีพ รวมทั้งประมาณครึ่งหนึ่งของผู้ตอบแบบสอบถาม (ร้อยละ 51.22) มีการนำเอาข้อเสนอแนะจากลูกค้ามาพัฒนาการให้บริการ และผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 71.95 จัดให้มีระบบการให้ผลตอบแทน/เงินรางวัลที่ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร

ตารางที่ 4.5 ระดับความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านการจัดการ

n = 82

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. เหตุผลที่ทำให้ลูกค้ามาใช้บริการทางวิชาชีพบัญชีในปัจจุบัน			
1.1 ราคาค่าบริการทางวิชาชีพที่ต่ำ	3.49	1.00	มาก

ตารางที่ 4.5 (ต่อ)

รายการ	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. เหตุผลที่ทำให้ลูกค้ามาใช้บริการทางวิชาชีพบัญชีในปัจจุบัน (ต่อ)			
1.2 คุณภาพการให้บริการทางวิชาชีพ	4.48	0.65	มาก
1.3 ชื่อเสียงของสำนักงาน	2.49	1.10	น้อย
1.4 ความหลากหลายของสาขาการให้บริการทางวิชาชีพ	2.84	1.16	ปานกลาง
2. หลังจากการเปิดเสรีภาคบริการแล้ว เหตุผลที่จะทำให้ลูกค้าต่างประเทศมาใช้บริการทางวิชาชีพ			
2.1 ราคาค่าบริการทางวิชาชีพที่ต่ำ	2.83	1.09	ปานกลาง
2.2 คุณภาพการให้บริการทางวิชาชีพ	2.93	1.17	ปานกลาง
2.3 ชื่อเสียงของสำนักงาน	2.46	1.34	น้อย
2.4 ความหลากหลายของสาขาการให้บริการทางวิชาชีพ	2.38	1.19	น้อย
3. ศักยภาพของสำนักงานที่จะทำการร่วมทุนกับต่างชาติเพื่อรองรับการให้บริการทางวิชาชีพในต่างประเทศ	2.12	1.33	น้อย
4. เห็นด้วยกับวิธีการร่วมทุนกับต่างชาติ เพื่อที่จะได้เข้าไปให้บริการทางวิชาชีพในต่างประเทศ	3.56	1.07	มาก
5. หากมีการร่วมทุนกับต่างชาติ จะได้รับการถ่ายทอดวิทยาการสมัยใหม่	2.61	1.00	ปานกลาง
6. หากมีการนำเครื่องมือทางการบริหารสมัยใหม่ (เช่น TQM, BSC เป็นต้น) มาใช้ภายในสำนักงาน จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน	4.28	0.96	มาก
7. ในปัจจุบันมีการจัดการความรู้ที่เกิดจากการให้บริการทางวิชาชีพแก่ลูกค้ากลุ่มต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ เพื่อให้เกิดการเรียนรู้แก่พนักงาน	2.45	1.09	น้อย
8. จัดให้บุคลากรภายในสำนักงานของท่านสลับเปลี่ยน/หมุนเวียนกลุ่มลูกค้าที่ใช้บริการทางวิชาชีพ เพื่อให้เกิดการฝึกฝนประสบการณ์จากการปฏิบัติงาน	3.84	0.78	มาก
เฉลี่ยรวม	3.05	0.41	ปานกลาง

จากตารางที่ 4.5 พบว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความพร้อมด้านการจัดการที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี โดยเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.05$)

ตารางที่ 4.6 ความถี่ และร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับเกณฑ์ในการวัดผลการดำเนินงาน

เกณฑ์ในการวัดผลการดำเนินงาน	จำนวน (คน)	ร้อยละ
1. กำไรสุทธิ	15	18.29
2. กำไรสุทธิ และจำนวนลูกค้า	15	18.29
3. กำไรสุทธิ, รายได้ และค่าใช้จ่าย	22	26.83
4. กำไรสุทธิ, จำนวนลูกค้า, รายได้ และค่าใช้จ่าย	30	36.59
รวม	82	100

จากตารางที่ 4.6 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ ร้อยละ 36.59 ใช้กำไรสุทธิ, จำนวนลูกค้า, รายได้ และค่าใช้จ่าย เป็นเกณฑ์ในการวัดผลการดำเนินงานของสำนักงาน รองลงมาใช้เกณฑ์กำไรสุทธิ, รายได้ และค่าใช้จ่าย คิดเป็นร้อยละ 26.83 ของผู้ตอบแบบสอบถาม และใช้เกณฑ์กำไรสุทธิเพียงเกณฑ์เดียวในการวัดผลการดำเนินงานมีสัดส่วนเท่ากับการใช้เกณฑ์กำไรสุทธิและจำนวนลูกค้า คือ ร้อยละ 18.29

2.4 ความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านเงินทุน แสดงได้ดังตารางที่ 4.7

ตารางที่ 4.7 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับความพร้อมด้านเงินทุน

รายการ	จำนวน (คน)	ร้อยละ
1. แหล่งเงินทุนที่สำคัญสำหรับการดำเนินงานของสำนักงาน		
เงินทุนส่วนตัว	63	76.83
เงินกู้จากสถาบันการเงิน	19	23.17
รวม	82	100

ตารางที่ 4.7 (ต่อ)

รายการ	จำนวน (คน)	ร้อยละ
2. เงินทุนจากข้อ 1 เพียงพอต่อการดำเนินงาน		
เพียงพอ	63	76.83
ไม่เพียงพอ	19	23.17
รวม	82	100
3. จากระยะเวลาในการเปิดดำเนินงานที่ผ่านมาได้รับผลกำไร เป็นไปตามที่คาดหวัง		
เป็นไปตามที่คาดหวัง	46	56.10
ไม่เป็นไปตามที่คาดหวัง	36	43.90
รวม	82	100
4. หน่วยงานกำกับดูแลควรจัดหาแหล่งเงินทุนต้นทุนต่ำ ให้ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยไว้ใช้ดำเนินงาน เมื่อต้องเปิดเสรีภาคบริการ		
เห็นด้วย	67	81.71
ไม่เห็นด้วย	15	18.29
รวม	82	100

จากตารางที่ 4.7 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 76.83 ใช้เงินทุนที่สำคัญสำหรับการดำเนินงานในปัจจุบันมาจากเงินทุนส่วนตัว และร้อยละ 23.17 ใช้เงินทุนจากการกู้ยืมจากสถาบันการเงิน ผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 76.83 เห็นว่าเงินทุนที่ใช้อยู่ในปัจจุบันข้างต้นมีความเพียงพอสำหรับการดำเนินงาน และอีกร้อยละ 23.17 เห็นว่าไม่เพียงพอ สำหรับความคิดเห็นเกี่ยวกับผลกำไรจากการดำเนินงานของผู้ตอบแบบสอบถามนับตั้งแต่เปิดให้บริการนั้น มากกว่าครึ่งหนึ่งของผู้ตอบแบบสอบถาม คือ ร้อยละ 56.10 เห็นว่าเป็นไปตามที่คาดหวังไว้ และที่เหลือร้อยละ 43.90 เห็นว่าผลกำไรที่ได้จากการดำเนินงานไม่เป็นไปตามที่คาดหวังไว้ และความคิดเห็นเกี่ยวกับการจัดหาแหล่งเงินทุนต้นทุนต่ำโดยหน่วยงานกำกับดูแล เพื่อนำไปใช้ในการดำเนินงานเมื่อต้องมีการเปิดเสรีภาคบริการ ร้อยละ 81.71 เห็นด้วยถ้ามีการจัดหาแหล่งเงินทุนดังกล่าว และร้อยละ 18.29 ไม่เห็นด้วย

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ

สำหรับส่วนนี้ เป็นคำถามปลายเปิด (Open-ended) ผู้วิจัยได้รวบรวม และสรุปประเด็นที่สำคัญที่ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติม ไว้ดังนี้

1. ด้านบุคลากร

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ เห็นด้วยกับการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ซึ่งจะทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีไทย มีความตื่นตัว และหาความรู้เพิ่มเติมตลอดเวลา เพื่อแข่งขันกับผู้ประกอบการวิชาชีพต่างชาติ อย่างไรก็ตามหน่วยงานกำกับดูแลต่าง ๆ ควรให้การสนับสนุน ส่งเสริมความสามารถในการแข่งขันให้แก่ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยเสียก่อน เพื่อให้สามารถเข้าไปแข่งขันในระดับนานาชาติได้ เนื่องจากผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยยังขาดประสบการณ์การให้บริการวิชาชีพบัญชีในระดับนานาชาติ ซึ่งต่างจากผู้ประกอบการต่างชาติ ที่ให้บริการวิชาชีพบัญชีอย่างมีระบบ การให้บริการทางวิชาชีพบัญชีของผู้ประกอบการที่เป็นคนไทย ยังขาดความเป็น “มืออาชีพ” ขาดมาตรฐานในการปฏิบัติงาน และควรปลูกฝังจริยธรรมวิชาชีพ สำหรับบทบาทของหน่วยงานกำกับดูแล ในปัจจุบันยังไม่มีความจริงจังในการเตรียมความพร้อมให้แก่ผู้ประกอบการคนไทย คงจะเป็นการยากที่ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยจะพัฒนาตนเอง โดยขาดการส่งเสริมสนับสนุนจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

2. ด้านวัสดุอุปกรณ์

การให้บริการทางวิชาชีพบัญชีของผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยในปัจจุบันถูกค้าเกือบทั้งหมดเป็นลูกค้าภายในประเทศ ซึ่งมีธุรกรรมในการดำเนินงานไม่ซับซ้อน ดังนั้น วัสดุอุปกรณ์ที่ผู้ประกอบการมีใช้ในปัจจุบันก็มีสมรรถนะสำหรับให้บริการได้ในระดับหนึ่ง แต่เมื่อมีการเปิดเสรีภาคบริการอย่างเต็มรูปแบบแล้ว ผู้ประกอบการมีความคิดเห็นว่าปริมาณ และความทันสมัยของวัสดุอุปกรณ์อาจไม่เพียงพอต่อการให้บริการทางวิชาชีพแก่ลูกค้า โดยเฉพาะลูกค้าต่างประเทศ

3. ด้านการจัดการ

สำนักงานให้บริการทางวิชาชีพบัญชีส่วนใหญ่ของประเทศไทย เป็นสำนักงานที่จัดตั้งและดำเนินงานในรูปแบบของครอบครัว ซึ่งอาจไม่มีการกำหนดนโยบายในการดำเนินงานที่ชัดเจน รวมทั้งไม่มีการนำเอาเครื่องมือทางการบริหารมาประยุกต์ใช้ในการดำเนินธุรกิจ ซึ่งแตกต่างจากสำนักงานให้บริการที่เป็นของต่างชาติซึ่งมีความเป็นมืออาชีพในการบริหารงาน ดังนั้น ถ้าจะกล่าวถึงความพร้อมด้านการจัดการก็เห็น ได้ชัดว่า ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยยังขาดประสบการณ์ และทักษะในการจัดการสำนักงานในระดับนานาชาติ

4. ด้านเงินทุน

เงินทุนที่ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยใช้ในปัจจุบันก็มีความเพียงพอต่อการดำเนินงานในปัจจุบัน ซึ่งลูกค้าส่วนใหญ่ก็เป็นลูกค้าภายในประเทศ แต่เมื่อมีการเปิดเสรีอย่างเต็มรูปแบบแล้ว ก็หมายความว่าผู้ประกอบการก็ต้องพยายามขยายฐานลูกค้าของตนออกไปยังต่างประเทศตามช่องทางต่าง ๆ มิอาจหยุดนิ่งได้ เนื่องจากผู้ประกอบการต่างชาติเองก็ต้องเข้ามาแสวงหาลูกค้าในประเทศไทยเช่นเดียวกัน ดังนั้น เงินทุนเป็นปัจจัยสำคัญที่จะช่วยสนับสนุนให้ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยขับเคลื่อนการดำเนินงานในต่างประเทศได้ ซึ่งหน่วยงานกำกับดูแลควรให้การสนับสนุนหรือจัดหาแหล่งเงินทุนให้แก่ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทย

5. ด้านอื่น ๆ

การประชาสัมพันธ์ข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับกับการเปิดเสรีของหน่วยงานต่าง ๆ ควรชัดเจน โดยเฉพาะการปรับปรุง หรือกำหนดกฎหมายใหม่ประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเสรี และควรมีการรายงานความคืบหน้าในการเจรจากับประเทศคู่ค้าอื่น ๆ เกี่ยวกับเงื่อนไขที่ประเทศไทย และประเทศคู่ค้าตกลงกัน เพื่อให้ผู้ประกอบการได้รับทราบสิทธิประโยชน์ที่จะได้รับจากการเจรจาระหว่างประเทศ

การพัฒนาหลักสูตรการเรียนการสอนสาขาวิชาชีพบัญชีในสถาบันการศึกษาของประเทศไทยให้ทัดเทียมกับต่างประเทศ และมีความร่วมมือกับสถาบันต่างประเทศ เพื่อให้นักศึกษาไทยได้เรียนรู้ และทราบถึงวิธีการปฏิบัติงานที่เป็นมาตรฐานระดับสากล

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย และข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลการวิจัย

วัตถุประสงค์ของการวิจัยในครั้งนี้ คือ เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่เปิดสำนักงานให้บริการทำบัญชี ตรวจสอบบัญชี และการให้คำปรึกษาด้านภาษีที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ในจังหวัดกรุงเทพมหานคร ที่มีระยะเวลาดำเนินงานไม่น้อยกว่า 10 ปี ผู้วิจัยใช้ข้อมูลจากแบบสอบถามที่ได้รับกลับคืนมา 82 ฉบับ ในการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่ออธิบายความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่าง โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา คือ ความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน สรุปผลการวิจัยได้ดังนี้

5.1.1 ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี มีจำนวนลูกค้าที่มาใช้บริการรับทำบัญชีมากกว่า 30 ราย รวมทั้งเคยเข้าอบรม หรือสัมมนาเกี่ยวกับการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชีในช่วง 1-5 ปี ที่ผ่านมา และมีการติดตามข่าวสารเกี่ยวกับการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี

5.1.2 ความพร้อมด้านบุคลากร

จำนวนบุคลากรในสังกัดของผู้ตอบแบบสอบถาม มีความเพียงพออยู่ในระดับน้อยต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี มีการให้ความรู้เกี่ยวกับการเปิดเสรีแก่บุคลากร และส่งเสริมให้บุคลากร ได้รับการพัฒนาความรู้เกี่ยวกับการเปิดเสรีทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องในระดับมาก สำหรับความรู้ของบุคลากรเกี่ยวกับสาขาต่าง ๆ ของการให้บริการทางวิชาชีพนั้น โดยเฉลี่ยแล้วก็มีความรู้อยู่ในระดับมากในสองสาขา คือ บริการจัดทำบัญชี และบริการตรวจสอบบัญชี สำหรับสาขาการออกแบบและวางระบบบัญชี การวางแผนภาษี การบัญชีบริหารและให้คำปรึกษามีความรู้ในระดับปานกลาง แต่สาขาการควบคุมและตรวจสอบภายในบุคลากรมีความรู้โดยเฉลี่ยอยู่ในระดับน้อยเท่านั้น สำหรับบทบาทของหน่วยงานกำกับดูแลในปัจจุบันเพื่อส่งเสริมความรู้ในทางวิชาชีพแก่ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทย ก็พบว่าอยู่ในระดับปานกลาง และโดยเฉลี่ยผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยในระดับมากกับการกำหนดคุณสมบัติของผู้ให้บริการทางวิชาชีพพร้อมกันระหว่างประเทศ

ช่องทางที่ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยจะสามารถเข้าไปให้บริการทางวิชาชีพบัญชีในตลาดต่างประเทศได้นั้น ซึ่งจำแนกตามความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ (GATS) 4 รูปแบบ คือ การให้บริการข้ามพรมแดน โดยที่ผู้ให้บริการและผู้รับบริการไม่จำเป็นต้องพบกัน (Cross-border Supply), ให้นำลูกค้าในต่างประเทศเข้ามาใช้บริการในประเทศไทย (Consumption Aboard), เข้าไปเปิดสถานประกอบการในต่างประเทศ (Commercial Presence) และเข้าไปให้บริการในต่างประเทศในลักษณะบุคคลธรรมดา (Temporary Movement of Natural Persons) ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่า 3 ช่องทางแรกนั้น บุคลากรในสังกัดของผู้ตอบแบบสอบถามมีความพร้อมโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับน้อย และสำหรับช่องทางสุดท้ายมีความพร้อมอยู่ในระดับน้อยที่สุด

เนื้อหาวิชาดังต่อไปนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นว่ามีมีความสำคัญต่อการพัฒนาบุคลากรเพื่อรองรับการเปิดเสรีภาคบริการ ในระดับมากที่สุด คือ ภาษาต่างประเทศ, มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ, ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจระหว่างประเทศ, เทคโนโลยีสารสนเทศ และกฎหมายระหว่างประเทศ ในขณะที่วิชาเศรษฐศาสตร์ระหว่างประเทศ มีความสำคัญในระดับมาก สำหรับวิธีการในการพัฒนาความรู้ความสามารถในเนื้อหาวิชาต่าง ๆ ข้างต้นก็อาจอาศัยวิธีการศึกษาด้วยตนเองผ่านสื่อต่าง ๆ, เข้ารับการศึกษานในสถาบันการศึกษา และการจัดประชุม/สัมมนาในระดับมาก ทั้งนี้ได้จัดให้มีแผนส่งเสริมความก้าวหน้าในทางวิชาชีพให้แก่บุคลากรภายในสำนักงานระดับมากด้วยเช่นกัน

5.1.3 ความพร้อมด้านวัสดุอุปกรณ์

อุปกรณ์คอมพิวเตอร์จะยิ่งทวีความสำคัญต่อการให้บริการทางวิชาชีพบัญชี ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามก็มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมากที่สุดในเรื่องนี้ แต่ในปัจจุบันผู้ตอบแบบสอบถามกลับมีอุปกรณ์คอมพิวเตอร์เพื่อไว้ให้บริการทางวิชาชีพ รวมทั้งความทันสมัยของเทคโนโลยีที่ผู้ตอบแบบสอบถามมีก็อยู่ในระดับปานกลาง อย่างไรก็ตามผู้ตอบแบบสอบถามก็มีความพยายามที่จะคิดค้นหรือค้นหาเครื่องมือเครื่องใช้ ตลอดจนเทคโนโลยีต่าง ๆ เพื่ออำนวยความสะดวกแก่การให้บริการทางวิชาชีพในระดับมาก รวมทั้งในช่วง 1-2 ปีที่ผ่านมาได้มีการจัดสรรงบประมาณเพื่อจัดซื้อเครื่องมือเครื่องใช้ภายในสำนักงานในระดับมากที่สุด แต่มีการสำรวจความต้องการใช้วัสดุอุปกรณ์ในการให้บริการทางวิชาชีพในระดับปานกลาง

5.1.4 ความพร้อมด้านการจัดการ

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ไม่มีการจัดทำผังแสดงโครงสร้างองค์กรให้บุคลากรของสำนักงานทราบ แม้ว่าโดยส่วนใหญ่จะไม่มีการจัดทำผังแสดงโครงสร้างองค์กร แต่กลับมีระบบการให้ผลตอบแทนที่เป็นลายลักษณ์อักษร และมากกว่าครึ่งหนึ่งของผู้ตอบแบบสอบถามก็มี

การติดตามคุณภาพการให้บริการทางวิชาชีพตลอดจนมีการนำเอาข้อเสนอแนะจากลูกค้ามาพัฒนาการให้บริการทางวิชาชีพ

หากจะพิจารณาเหตุผลที่ทำให้ลูกค้ามาใช้บริการจากสำนักงานของผู้ตอบแบบสอบถามในปัจจุบัน โดยเฉลี่ยแล้วเหตุผลเรื่องราคาค่าบริการที่ต่ำ และคุณภาพในการให้บริการเป็นเหตุผลในระดับมากที่สุดที่ทำให้ลูกค้ามาใช้บริการ สำหรับความหลากหลายของสาขาการให้บริการทางวิชาชีพอยู่ในระดับปานกลาง และเหตุผลเรื่องชื่อเสียงของสำนักงานอยู่ในระดับน้อย และเมื่อมีการเปิดเสรีภาคบริการแล้ว เหตุผลที่จะทำให้ลูกค้าต่างประเทศมาใช้บริการกับสำนักงานของผู้ตอบแบบสอบถามนั้น ราคาค่าบริการที่ต่ำ และคุณภาพของการให้บริการนั้น เป็นเหตุผลในระดับปานกลาง และเหตุผลเรื่องความหลากหลาย และชื่อเสียงของสำนักงาน ก็อยู่ในระดับน้อย ที่ลูกค้าต่างประเทศจะใช้เป็นเหตุผลในการเข้ามาใช้บริการกับสำนักงานของผู้ตอบแบบสอบถาม

สำหรับกลยุทธ์ในการร่วมทุนกับต่างชาติเพื่อเข้าไปให้บริการในต่างประเทศนั้น ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าตนเองมีศักยภาพที่จะทำการร่วมทุนอยู่ในระดับน้อย และหากมีการร่วมทุนกับต่างชาติแล้วจะได้รับการถ่ายทอดวิทยาการจากผู้ร่วมทุนต่างชาติในระดับปานกลาง ทั้งนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยในระดับมากกับวิธีการร่วมทุนกับต่างชาติ เพื่อทำให้ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยสามารถเข้าไปให้บริการทางวิชาชีพในต่างประเทศได้

ผู้ตอบแบบสอบถามยังเล็งเห็นถึงความสำคัญในการนำเครื่องมือทางการบริหารสมัยใหม่ไปประยุกต์ใช้ภายในสำนักงาน เพื่อจะช่วยเหลือเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานได้ โดยเฉลี่ยในระดับมาก ทั้งนี้ผู้ตอบแบบสอบถามยังมีนโยบายในการสับเปลี่ยน/หมุนเวียนกลุ่มลูกค้าเพื่อเพิ่มพูนประสบการณ์ให้แก่บุคลากรในระดับมาก แต่ความรู้ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานในปัจจุบัน ยังไม่มีการจัดการความรู้อย่างเป็นระบบ เพื่อนำไปใช้ในการเรียนรู้แก่พนักงานต่อไป

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ใช้หลายเกณฑ์ร่วมได้แก่ กำไรสุทธิ จำนวนลูกค้า รายได้ และค่าใช้จ่าย ในการประเมินผลการดำเนินงาน

5.1.5 ความพร้อมด้านเงินทุน

เงินทุนของผู้ตอบแบบสอบถามที่ใช้ในการดำเนินงานในปัจจุบันส่วนใหญ่เห็นว่ามีความเพียงพอ โดยแหล่งเงินทุนที่สำคัญก็มาจากเงินทุนส่วนตัว และหากมีการเปิดเสรีภาคบริการในอนาคต ผู้ตอบแบบสอบถามก็เห็นด้วยกับการหน่วยงานกำกับดูแลจะจัดหาแหล่งเงินทุนต้นทุนต่ำสำหรับผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยไว้ใช้ในการดำเนินงาน

5.2 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

5.2.1 ด้านบุคลากร

ทรัพยากรบุคคลถือเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการดำเนินธุรกิจ หน่วยงานกำกับดูแลต่าง ๆ ควรให้ความรู้ที่จำเป็นต่อการเข้าไปแข่งขันกับผู้ประกอบการต่างชาติ ไม่เพียงแต่ความรู้เฉพาะด้านวิชาชีพเท่านั้น หากรวมถึงความรู้ในการจัดการธุรกิจภายใต้ความแตกต่างทางวัฒนธรรม เนื่องจากการให้บริการทางวิชาชีพของผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยในปัจจุบันเป็นการให้บริการแก่ลูกค้าภายในประเทศเกือบทั้งสิ้น อันจะส่งผลกระทบต่อมาตรฐานการปฏิบัติงานที่ไม่อาจทัดเทียมกันผู้ประกอบการที่เป็นคนต่างชาติซึ่งมีการให้บริการทางวิชาชีพในหลากหลายประเทศ

หากจะกล่าวถึงบทบาทของหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยในปัจจุบันเกี่ยวกับแนวทางในการพัฒนาศักยภาพผู้ประกอบการที่เป็นคนไทย เพื่อรองรับการเปิดเสรีภาคบริการ ก็ยังขาดการส่งเสริมเพื่อให้เกิดความสามารถในการแข่งขันกับผู้ประกอบการต่างชาติ ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งเพื่อรองรับการเปิดเสรี

5.2.2 ด้านวัสดุอุปกรณ์

วัสดุอุปกรณ์สำหรับการให้บริการทางวิชาชีพในปัจจุบันของผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยอาจมีปริมาณ และความทันสมัยเพียงพอต่อการให้บริการในปัจจุบัน แต่เมื่อมีการเปิดเสรีภาคบริการอย่างเต็มรูปแบบแล้ว ผู้ประกอบการก็ต้องการให้มีการสนับสนุนหรือจัดหาวัสดุอุปกรณ์เพื่อรองรับการให้บริการในอนาคต หากมีการให้บริการลูกค้าต่างชาติซึ่งมีพฤติกรรมในการใช้ข้อมูลทางการบัญชีที่แตกต่างจากผู้ใช้ภายในประเทศ กล่าวคือ ต่างชาติต้องการความรวดเร็วในการประมวลผลข้อมูล และจัดทำรายงานทางการบัญชีเพื่อประกอบการตัดสินใจทางธุรกิจ ดังนั้นวัสดุอุปกรณ์ รวมทั้งซอฟต์แวร์ที่ใช้ในการประมวลผลก็ต้องทันสมัยเพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้ารายนั้น ๆ ได้

5.2.3 ด้านการจัดการ

เนื่องจากความรู้ทางวิชาชีพบัญชีส่วนหนึ่งมาจากการศึกษาเล่าเรียน และอีกส่วนที่สำคัญคือ จากการปฏิบัติงานจริงทางวิชาชีพ ความรู้ที่เกิดจากการปฏิบัติงานทางวิชาชีพส่วนใหญ่จะอยู่กับตัวบุคคล โดยไม่มีการจัดการความรู้ที่สั่งสมอยู่ในตัวบุคคลให้เป็นระบบ เช่น การจัดทำเป็นคู่มือการปฏิบัติงานสำหรับให้บริการกลุ่มลูกค้าในอุตสาหกรรมต่าง ๆ เพื่อเป็นประโยชน์ในอนาคตแก่พนักงานคนอื่นที่จะต้องให้บริการให้ลูกค้าในกลุ่มนั้น ๆ เมื่อมีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนงานกัน เป็นต้น

จากผลการวิจัยพบว่าเป็นการยากที่ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยจะเข้าไปให้บริการในต่างประเทศไทยได้ โดยเฉพาะการเข้าไปในลักษณะบุคคลธรรมดา ดังนั้นผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยอาจจำเป็นต้องมองหาผู้ร่วมลงทุน ในลักษณะของกิจการร่วมค้า (Joint Venture) เพื่อเพิ่มโอกาสในการเข้าไปให้บริการในต่างประเทศ อย่างไรก็ตามก็ต้องมีการพัฒนาศักยภาพของ

ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยเสียก่อน เนื่องจากคุณสมบัติของผู้ร่วมค้าที่เป็นคนไทย จะเป็นปัจจัยสำคัญที่ผู้ร่วมค้าต่างชาติจะใช้ในการพิจารณาคัดเลือกเมื่อต้องทำการร่วมค้ากันจริง

5.2.4 ด้านเงินทุน

หากผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยสามารถให้บริการแก่ลูกค้าต่างประเทศผ่านช่องทางต่าง ๆ ได้ ก็มีความจำเป็นต้องอาศัยเงินทุนจำนวนไม่น้อย เพื่อให้ในการดำเนินงาน เนื่องจากเงินทุนที่ใช้สำหรับการดำเนินงาน ในขณะนี้ เป็นเงินทุนส่วนตัวที่มีปริมาณเพียงพอต่อการดำเนินงานในปัจจุบันเท่านั้น การเข้าถึงแหล่งเงินทุนที่มีต้นทุนต่ำจึงเป็นสิ่งจำเป็นต่อผู้ประกอบการในอนาคต

5.2.5 ด้านอื่น ๆ

การประชาสัมพันธ์ข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับการเปิดเสรีของหน่วยงานต่าง ๆ ควรชัดเจน โดยเฉพาะการปรับปรุง หรือกำหนดกฎหมายใหม่ของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเสรี และควรมีการรายงานความคืบหน้าในการเจรจากับประเทศคู่ค้าอื่น ๆ เกี่ยวกับเงื่อนไขที่ประเทศไทย และประเทศคู่ค้าตกลงกัน เพื่อให้ผู้ประกอบการได้รับทราบสิทธิประโยชน์ที่จะได้รับจากการเจรจาระหว่างประเทศ

การพัฒนาหลักสูตรการเรียนการสอนสาขาวิชาชีพบัญชีในสถาบันการศึกษาของประเทศไทยให้ทัดเทียมกับต่างประเทศ และมีความร่วมมือกับสถาบันต่างประเทศ เพื่อให้นักศึกษาไทยได้เรียนรู้ และทราบถึงวิธีการปฏิบัติงานที่เป็นมาตรฐานระดับสากล

5.3 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

5.3.1 ควรมีการวัดความรู้เกี่ยวกับความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ (GATS) ของกลุ่มตัวอย่างก่อน เนื่องจากกลุ่มตัวอย่างอาจจะมีความรู้เกี่ยวกับการเปิดเสรีภาคบริการ ไม่เพียงพอ ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดทัศนคติทางลบกับการเปิดเสรีภาคบริการด้านวิชาชีพบัญชี

5.3.2 ควรศึกษาผลกระทบที่จะเกิดขึ้นจากการเปิดเสรีภาคบริการในมุมมองของเจ้าของกิจการ เช่น ผลกระทบของการเปิดเสรีภาคบริการที่มีต่ออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในธุรกิจบริการวิชาชีพบัญชี และศักยภาพการแข่งขัน ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการวางกลยุทธ์ต่อไป

บรรณานุกรม

กนกจันทร์ ปิงเจริญกุล. “ความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจสอบบัญชีในประเทศไทยต่อการเปิดเสรีภาคบริการ.” วิทยานิพนธ์ปริญญาเศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต, คณะเศรษฐศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

กรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ, กระทรวงพาณิชย์ การจำแนกสาขาบริการ.

<http://www.dtn.moc.go.th/common/print_format.asp> 27 มีนาคม 2550

..... สารสำคัญของ GATS และการเจรจาการค้าบริการภายใต้ WTO.

<http://www.dtn.moc.go.th/web/567/582/589/599/index_th.asp?G_id=599> 27 มีนาคม 2550

..... การเจรจารอบโดฮา (การประชุมรัฐมนตรี WTO ครั้งที่ 4-ปัจจุบัน).

<http://www.dtn.moc.go.th/dtn/tradeinfo/file/files_1/wto1-MC4_+_update.doc>

30 พฤษภาคม 2551

..... ข้อมูลพันการเปิดตลาดของเวียดนามในกรอบ WTO.

<http://www.dtn.moc.go.th/dtn/tradeinfo/file/files_1/SumofVietnamcommit.pdf>

30 พฤษภาคม 2551

..... การจำแนกสาขาบริการ.

<http://www.dtn.moc.go.th/dtn/tradeinfo/file/files_1/type_service.pdf> 30 พฤษภาคม 2551

ชินจิต ซื่อลี้อา. “ผลกระทบของการเปิดเสรีทางการค้าของประเทศไทย ภายใต้ความตกลงว่าด้วยการค้าบริการที่มีต่อบริการด้านการบัญชีและสอบบัญชี.” วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546

ชูศรี วงศ์รัตนะ. เทคนิคการเขียนเค้าโครงการวิจัย: แนวทางสู่ความสำเร็จ. พิมพ์ครั้งที่ 1. นนทบุรี:

บริษัท ไทเนรมิตกิจ อินเตอร์ โปรเกรสซิฟ จำกัด, 2549

บุญธรรม กิจปรีดาบริสุทธิ์. ระเบียบวิธีวิจัยทางสังคมศาสตร์. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร:

จามจรีโปรดักท์, 2549

พรเทพ เบญญาอภิกุล. GATS ความตกลงว่าด้วยการค้าบริการ. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549

ระพินทร์ โพธิ์ศรี. สถิติเพื่อการวิจัย. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549

วรรณ บุญศรีเมือง. “ประเทศไทยกับการเปิดเสรีการค้าบริการภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ (GATS) สาขาวิชาชีพบัญชี: วิเคราะห์ในเชิงกฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ.” วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะเศรษฐศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547

สุโขทัยธรรมมาธิราช, มหาวิทยาลัย, สำนักบัณฑิตศึกษา. *คู่มือการพิมพ์วิทยานิพนธ์*. นนทบุรี: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2550

สุดาทิพย์ ตันตินิกุลชัย และศักดา หงส์ทอง. *ธุรกิจทั่วไป*. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ เอ็มพันธ์, 2547

ภาคผนวก

แบบสอบถาม

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

1. วุฒิการศึกษา

- ต่ำกว่าปริญญาตรี ปริญญาตรี สูงกว่าปริญญาตรี

2. สำนักงานของท่านมีลูกค้าที่มาใช้บริการทางวิชาชีพบัญชี จำนวน

- น้อยกว่า 15 ราย 15-30 ราย มากกว่า 30 ราย

3. ท่านเคยเข้าอบรมหรือสัมมนาเกี่ยวกับการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชีในช่วง 1-5 ปีที่ผ่านมา

- เคย ไม่เคย

4. ท่านติดตามข่าวสารเกี่ยวกับการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพ

- ติดตาม ไม่ติดตาม

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ

รายการ	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
ด้านบุคลากร:					
1. สำนักงานของท่านมีจำนวนบุคลากรเพียงพอต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี					
2. ท่านมีการให้ความรู้แก่บุคลากรภายในสำนักงานของท่าน เกี่ยวกับการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพ					
3. บุคลากรภายในสำนักงานของท่านมีความรู้เกี่ยวกับสาขาต่าง ๆ ของการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีดังต่อไปนี้					
3.1 การจัดทำบัญชี.....					
3.2 การตรวจสอบบัญชี.....					
3.3 การออกแบบและวางระบบบัญชี.....					
3.4 การควบคุมและตรวจสอบภายใน.....					
3.5 การวางแผนภาษีอากร.....					
3.6 การบัญชีบริหารและให้คำปรึกษาอื่น.....					
4. ท่านส่งเสริมให้บุคลากรได้รับการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง					
5. หน่วยงานกำกับดูแล (เช่น สภาวิชาชีพบัญชี กรมพัฒนาธุรกิจการค้า) ให้การส่งเสริมความรู้ในทางวิชาชีพบัญชีแก่ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทย					
6. ท่านเห็นด้วยกับการกำหนดคุณสมบัติของผู้ให้บริการทางวิชาชีพพร้อมกันระหว่างประเทศ					

รายการ	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
7. ช่องทางในการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีที่บุคลากรภายในสำนักงานของท่านจะมีความพร้อมเมื่อเปิดเสรีภาคบริการ (จำแนกตามความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ)					
7.1 ให้บริการข้ามพรมแดน โดยที่ผู้ให้บริการและผู้รับบริการไม่จำเป็นต้องพบกัน (เช่น ผ่านทางอินเทอร์เน็ต)					
7.2 ให้อุปกรณ์ในต่างประเทศเข้ามาให้บริการในประเทศไทย					
7.3 เข้าไปเปิดสถานประกอบการ (เช่น บริษัท) ในต่างประเทศ					
7.5 เข้าไปให้บริการในต่างประเทศในลักษณะบุคคลธรรมดา					
8. ความรู้ดังต่อไปนี้มีความสำคัญต่อการพัฒนาบุคลากรเพื่อรองรับการเปิดเสรีภาคบริการ					
8.1 ภาษาคำต่างประเทศ.....					
8.2 มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ.....					
8.3 ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจระหว่างประเทศ.....					
8.4 เทคโนโลยีสารสนเทศ.....					
8.5 กฎหมายระหว่างประเทศ.....					
8.6 เศรษฐศาสตร์ระหว่างประเทศ.....					
9. ท่านจัดให้มีแผนส่งเสริมความก้าวหน้าทางวิชาชีพให้แก่บุคลากรภายในสำนักงาน					
10. บุคลากรในสำนักงานของท่านควรได้รับการพัฒนาความรู้ความสามารถด้วยวิธีการดังต่อไปนี้					
10.1 ศึกษาด้วยตนเองผ่านสื่อต่าง ๆ.....					
10.2 เข้ารับการศึกษานอกสถานประกอบการ.....					
10.3 การจัดประชุม/สัมมนา.....					
ด้านวัสดุอุปกรณ์:					
1. ปัจจุบันสำนักงานของท่านมีอุปกรณ์คอมพิวเตอร์เพียงพอต่อการให้บริการทางวิชาชีพ					
2. ท่านคิดว่าอุปกรณ์คอมพิวเตอร์จะยิ่งมีความสำคัญต่อการให้บริการทางวิชาชีพบัญชี เมื่อมีการเปิดเสรีภาคบริการ					
3. เทคโนโลยีที่สำนักงานท่านมีใช้ในปัจจุบันมีความทันสมัยเพื่อรองรับการเปิดเสรีภาคบริการ					

รายการ	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
4. ท่านพยายามคิดค้น/ค้นหาเครื่องมือเครื่องใช้เพื่ออำนวยความสะดวกแก่บุคลากรภายในสำนักงาน					
5. ท่านได้ทำการสำรวจความต้องการของบุคลากรที่มีต่อวัสดุอุปกรณ์ในการให้บริการทางวิชาชีพ					
6. ในระยะเวลา 1-2 ปีที่ผ่านมาท่านได้จัดสรรงบประมาณเพื่อจัดซื้อเครื่องมือเครื่องใช้ภายในสำนักงาน					

ด้านการจัดการ:

- ท่านจัดทำโครงสร้างองค์กร (Organization Chart) ให้บุคลากรภายในสำนักงานของท่านทราบหรือไม่
 มี ไม่มี
- ท่านจัดให้มีระบบการติดตามคุณภาพการให้บริการทางวิชาชีพหรือไม่
 มี ไม่มี
- ท่านมีการนำเอาข้อเสนอแนะจากลูกค้ามาพัฒนาการให้บริการทางวิชาชีพ
 มี ไม่มี
- ท่านมีระบบการให้ผลตอบแทน/เงินรางวัลแก่บุคลากรที่ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่
 มี ไม่มี

รายการ	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
5. เหตุผลที่ทำให้ลูกค้ามาใช้บริการทางวิชาชีพจากสำนักงานของท่าน คือ					
5.1 ราคาค่าบริการทางวิชาชีพที่ต่ำ.....					
5.2 คุณภาพการให้บริการทางวิชาชีพ.....					
5.3 ชื่อเสียงของสำนักงาน.....					
5.4 ความหลากหลายของสาขาการให้บริการทางวิชาชีพ.....					
6. หลังจากการเปิดเสรีภาคบริการแล้วท่านคิดว่าเหตุผลที่จะทำให้ลูกค้าต่างประเทศมาใช้บริการทางวิชาชีพกับสำนักงานท่าน					
6.1 ราคาค่าบริการทางวิชาชีพที่ต่ำ.....					
6.2 คุณภาพการให้บริการทางวิชาชีพ.....					
6.3 ชื่อเสียงของสำนักงาน.....					
6.4 ความหลากหลายของสาขาการให้บริการทางวิชาชีพ.....					

รายการ	ระดับความคิดเห็น				
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
7. ท่านคิดว่าสำนักงานของท่านมีศักยภาพพอที่จะทำการร่วมทุนกับต่างชาติ เพื่อรองรับการให้บริการทางวิชาชีพในต่างประเทศ					
8. ท่านเห็นด้วยกับวิธีการร่วมทุนกับต่างชาติ เพื่อที่จะได้เข้าไปให้บริการทางวิชาชีพในตลาดต่างประเทศ					
9. ท่านจะได้รับถ่ายทอดวิทยาการสมัยใหม่หากมีการร่วมทุนกับต่างชาติ					
10. หากมีการนำเครื่องมือทางการบริหารสมัยใหม่ (เช่น TQM, BSC เป็นต้น) มาใช้ภายในสำนักงานของท่าน จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน					
11. ในปัจจุบันท่านมีการจัดการความรู้ที่เกิดจากการให้บริการทางวิชาชีพ แก่ลูกค้ากลุ่มต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ เพื่อให้เกิดการเรียนรู้แก่พนักงาน					
12. ท่านจัดให้บุคลากรภายในสำนักงานของท่านสับเปลี่ยน/หมุนเวียนกลุ่มลูกค้า ที่ให้บริการทางวิชาชีพ เพื่อให้เกิดการฝึกฝนประสบการณ์จากการปฏิบัติงาน					

13. ปัจจุบันท่านวัดผลการดำเนินงานโดยใช้เกณฑ์ใดต่อไปนี้ (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- กำไรสุทธิ
- จำนวนลูกค้า
- รายได้จากบริการทางวิชาชีพ
- ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
- อื่น ๆ (ระบุ)

ด้านเงินทุน:

1. แหล่งเงินทุนสำหรับการดำเนินงานในปัจจุบันของสำนักงานท่านส่วนใหญ่มาจากแหล่งใด

- เงินทุนส่วนตัว เงินกู้จากสถาบันการเงิน
- อื่น ๆ (ระบุ)

2. เงินทุนจากข้อ 1 เพียงพอต่อการดำเนินงานหรือไม่

- เพียงพอ
- ไม่เพียงพอ

3. จากระยะเวลาในการเปิดดำเนินงานที่ผ่านมาของสำนักงานท่าน ท่านคิดว่าได้รับผลกำไรเป็นไปตามที่คาดหวังไว้หรือไม่

- เป็นไปตามที่คาดหวังไว้
- ไม่เป็นไปตามที่คาดหวัง

4. ท่านคิดว่าหน่วยงานกำกับดูแลควรจัดหาแหล่งเงินทุนต้นทุนต่ำให้ผู้ประกอบการที่เป็นคนไทยไว้ใช้ดำเนินงาน
เมื่อต้องเปิดเสรีภาคบริการ

- เห็นด้วย
- ไม่เห็นด้วย

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับความพร้อมด้านทรัพยากรที่มีต่อการเปิดเสรีภาคบริการวิชาชีพบัญชี ภายใต้
ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ

ด้านบุคลากร

.....
.....
.....

ด้านวัสดุอุปกรณ์

.....
.....
.....

ด้านการจัดการ

.....
.....
.....

ด้านเงินทุน

.....
.....
.....

ด้านอื่น ๆ

.....
.....
.....

ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ	นายพิเชษฐ ลิทธิโชคสกุลชัย
วัน เดือน ปีเกิด	20 ตุลาคม 2524
สถานที่เกิด	ป้อมปราบศัตรูพ่าย กรุงเทพมหานคร
ประวัติการศึกษา	บริหารธุรกิจบัณฑิต (การบัญชี) เกียรตินิยมอันดับ 1 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรังสิต
สถานที่ทำงาน	สาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
ตำแหน่ง	อาจารย์ประจำ