

สรุปและเสนอแนะ

การควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้เริ่มต้นอย่างจริงจัง และเป็นรูปธรรม เมื่อได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ถือว่าเป็นกฎหมายฉบับแรกที่ได้มีการกำหนดถึงกฎเกณฑ์ เกี่ยวกับการกำหนดคุณสมบัติและพื้นฐานความรู้ของบุคคลที่จะเข้ามาประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เนื่องจากก่อนหน้านี้จะมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว วิชาชีพการสอบบัญชียังไม่มีควมแพร่หลายเท่าที่ควรไม่ได้มีการกำหนดถึงคุณสมบัติหรือหลักเกณฑ์ของบุคคลผู้ประสงค์จะเข้ามาประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีเพียงข้อกำหนดในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้นที่ให้บริษัทจำกัด ต้องจัดทำบัญชีและให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเท่านั้น ส่วนกรณีอื่นไม่ว่าจะเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัดและบุคคลธรรมดาจะมีการจัดทำบัญชีและมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบบัญชีหรือไม่ก็ได้ และในขณะนั้นก็ได้มีการกำหนดถึงคุณวุฒิและคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีไว้แต่ประการใด ดังนั้นใครก็ตามที่ทำงานทางด้านบัญชีอยู่ ก็สามารถที่จะลงลายมือชื่อเป็นผู้สอบบัญชีได้ทั้งสิ้น แต่เมื่อมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 นี้แล้ว บุคคลที่จะเป็นผู้สอบบัญชีได้จะต้องเป็นผู้ที่มีความรู้และจะต้องมีคุณสมบัติ ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ นอกจากนั้นยังจะต้องได้รับใบอนุญาตจากสถาบันที่ทำหน้าที่ควบคุมนี้ก่อน ซึ่งสถาบันควบคุมในที่นี้ก็คือ ก.บช.

ในขณะนี้เรามีสถาบันวิชาชีพของนักบัญชีและผู้สอบบัญชี ก็คือ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย แต่สมาคมฯ นี้ไม่ได้มีอำนาจตามกฎหมายที่จะควบคุมนักบัญชีหรือผู้สอบบัญชีแต่อย่างใด เป็นเพียงลักษณะของการรวมกันของผู้ประกอบวิชาชีพเดียวกันเท่านั้น อำนาจหน้าที่ในการควบคุมกลับไปตกอยู่กับส่วนราชการก็คือ ก.บช. ซึ่งปัญหาตรงนี้เป็นปัญหาที่จะต้องพยายามหาทางแก้ไขว่าทำไมสถาบันวิชาชีพเองจึงไม่มีอำนาจ

ในการควบคุมตนเองเหมือนกับสถาบันวิชาชีพอิสระอื่น

ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้ นอกจากจะมี ก.บช. ที่ถือว่าเป็นสถาบันที่ทำหน้าที่ควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีโดยตรงแล้ว ปรากฏว่ายังมีสถาบันอีกหลายสถาบันที่ได้มีการตรากฎหมายให้อำนาจเข้ามาควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้ด้วย คือ

1. กรมสรรพากรโดยมีอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้ใช้อำนาจแทนและตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 ลัทธิ ได้กำหนดให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรในการที่จะเข้ามาควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี โดยมีกำหนดไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใดจะทำการตรวจสอบบัญชีและลงลายมือชื่อรับรองบัญชี ที่จะยื่นเสียภาษีต่อกรมสรรพากรจะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับอนุญาตมาจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อน ซึ่งขณะนี้ได้มีการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ในเรื่องกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี ลงวันที่ 19 มิถุนายน พ.ศ. 2523 ออกมาเพื่อเป็นหลักเกณฑ์ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยในประกาศฉบับดังกล่าว ได้กำหนดให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรในการที่จะมีคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาต แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ประพฤติผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชีและประพฤติปฏิบัติอันเป็นการฝ่าฝืนต่อประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรในฉบับนี้ด้วย

2. ธนาคารแห่งประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 แก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 พ.ศ. 2518 และพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ พ.ศ. 2522 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนด แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และบริษัทเครดิตฟองซิเออร์ พ.ศ. 2522 พ.ศ. 2526 ได้กำหนดว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใดที่จะเข้าทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองบัญชีของธนาคารพาณิชย์ สถาบันการเงินไม่ว่าจะเป็นสถาบันที่ประกอบธุรกิจเงินทุน หรือธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ จะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ได้รับ



ความเห็นชอบจากธนาคารแห่งประเทศไทยก่อน โดยเป็นหน้าที่ของธนาคารพาณิชย์ และสถาบันการเงินนั้น ๆ ที่จะต้องยื่นขอความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่อธนาคารแห่งประเทศไทยในกรอบบัญชี นอกจากนั้น ทางธนาคารแห่งประเทศไทย ยังมีอำนาจตามกฎหมาย ที่จะไม่ให้ความเห็นชอบ หรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ประพฤติผิดมรรยาท หรือไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายในเรื่องนั้น ๆ ได้มีการกำหนดไว้

3. สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใด ที่จะเข้าทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ หรือจะทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อในรายงานการตรวจสอบงบการเงินที่ปรากฏในคำขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ที่ออกใหม่ หรือแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์และร่างหนังสือชี้ชวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นจะต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก่อน โดยทางสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ได้มีการออกประกาศหลักเกณฑ์ หรือคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. จะให้ความเห็นชอบไว้ และนอกจากนั้น แล้วกฎหมายยังให้อำนาจแก่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ที่จะใช้ดุลพินิจไม่ให้ความเห็นชอบ หรือให้เพิกถอนการให้ความเห็นชอบแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นได้ หากทางสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. เห็นว่าผู้สอบบัญชีคนนั้น ไม่ปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีหรือไม่ได้ปฏิบัติตามเกณฑ์หรือตามประกาศต่าง ๆ ของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ในเรื่องของการควบคุมบุคคลผู้มาประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งถือว่าเป็นวิชาชีพอิสระวิชาชีพหนึ่ง ย่อมมีเจตนาารมณ์ที่สำคัญเพื่อคุ้มครองสังคม และประชาชนที่จะเข้ามาเกี่ยวข้อง หรือเข้ามาใช้บริการจากวิชาชีพนี้เป็นหน้าที่ของสถาบันที่ทำหน้าที่ควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องสร้างหลักประกัน หรือสร้างความมั่นใจให้กับประชาชนโดยทั่วไปว่าผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้นี้ ได้รับการคัดเลือกจากสถาบันควบคุมและเป็นสิ่งยืนยันว่าผู้ประกอบวิชาชีพนั้นมีความรู้ความสามารถเพียงพอที่จะ

ปฏิบัติหน้าที่ได้ รวมทั้งสถาบันยังมีหน้าที่เข้ามาควบคุมความประพฤติของผู้สอบบัญชีด้วยว่าได้มีการปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีที่ปรากฏในกฎหมาย หรือที่มีการประพฤติปฏิบัติติดต่อกันมาหรือไม่ หากสมาชิกที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่มีการประพฤติที่ถือว่าเป็นการขัดต่อกฎหมายหรือเป็นการขัดต่อมรรยาทของผู้สอบบัญชีโดยทั่วไปแล้ว ก็เป็นหน้าที่ของสถาบันที่ทำหน้าที่ควบคุมนั้นจะต้องมีการพิจารณาลงโทษผู้สอบบัญชีคนนั้นต่อไป ซึ่งเราถือว่า เป็นมาตรการอันหนึ่งในการที่จะใช้รักษาวินัยของผู้ประกอบวิชาชีพ

จากวัตถุประสงค์ของสถาบัน ที่ทำหน้าที่ในการควบคุมบุคคลผู้ประกอบวิชาชีพนั้น จะเห็นว่าสถาบันที่เข้ามาทำหน้าที่ในการควบคุมนั้นว่ามีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งถือว่าสถาบันกระทำหน้าที่ต่าง ๆ แทนรัฐในการควบคุมบุคคลผู้ประกอบวิชาชีพ มีอำนาจตามกฎหมายที่จะใช้อำนาจมหาชน มีอำนาจบังคับฝ่ายเดียวในการออกข้อบังคับทั่วไป บทบาทและหน้าที่ของสถาบันควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีบางสถาบันก็มีลักษณะเป็นการทำนิติกรรมทางปกครองและนิติกรรมทางตุลาการ ซึ่งในที่นี้ก็คือ ก.บช. ก็เนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า ก.บช. มีการใช้อำนาจมหาชนในการออกข้อบังคับฝ่ายเดียว เช่น เกี่ยวกับการกำหนดกฎเกณฑ์ เงื่อนไขในการจะขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การออกข้อบังคับต่าง ๆ ทั่วไป ในส่วนของนิติกรรมทางตุลาการ ได้แก่ หน้าที่ในการจะทำการสอบสวน และพิจารณาคดีมรรยาทซึ่งจะมีลักษณะการดำเนินคดีคล้ายรูปแบบทางศาล กล่าวคือ มีคณะกรรมการเป็นผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาด มีการไต่สวน คำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการมีลักษณะเด็ดขาดจะนำมาฟ้องร้องกันอีกไม่ได้ แต่บางสถาบันก็มีอำนาจ หน้าที่เพียงการทำนิติกรรมทางปกครองไม่มีอำนาจทำนิติกรรมทางตุลาการ ซึ่งในที่นี้ก็คือ กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ก็เนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า ทั้งกรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ต่างก็มีอำนาจตามกฎหมายที่จะออกระเบียบกฎเกณฑ์ข้อบังคับต่าง ๆ ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ เช่น ผู้สอบบัญชีที่จะรับรองบัญชีในการยื่นเสียภาษีต่อกรมสรรพากร จะต้องได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรและผู้สอบบัญชีที่จะสอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์ สถาบันการเงิน รวมทั้ง

บริษัทหลักทรัพย์จะต้องมีคุณสมบัติและได้รับความเห็นชอบจาก ธนาคารแห่งประเทศไทยและ สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก่อน ถือว่าเป็นการทำนิติกรรมทางปกครองส่วนการ เพิกถอนใบอนุญาตของอธิบดีกรมสรรพากร หรือการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบ บัญชีรับอนุญาตของธนาคารแห่งประเทศไทยและสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. เห็นว่า อาจคล้ายกับการลงโทษอย่างหนึ่ง น่าจะเป็นการทำนิติกรรมทางตุลาการแต่เมื่อพิจารณา ตามหลักการแล้วเห็นว่า มิใช่การทำนิติกรรมทางตุลาการ เป็นเพียงการทำนิติกรรมทาง ปกครองของสถาบันเท่านั้น ก็เนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า การเพิกถอนใบอนุญาตของอธิบดี กรมสรรพากรและการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ มิใช่เป็นลักษณะของการดำเนินการ ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยตรงและสถาบันนั้น ก็ได้มีวัตถุประสงค์หลักในการควบคุม ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเหมือนกับ ก.บช. ที่กฎหมายให้อำนาจในการที่จะมีคำสั่งพัก หรือ เพิกถอนใบอนุญาตได้ การเพิกถอนใบอนุญาตของอธิบดีและการให้ความเห็นชอบของสอง สถาบันดังกล่าวจึงน่าจะถือเป็นเพียงอำนาจของฝ่ายบริหาร ที่มีอำนาจจะกำหนดหลักเกณฑ์ หรือการกำหนดข้อบังคับบางอย่าง สำหรับบุคคลที่จะเข้ามาเกี่ยวข้อง หรือปฏิบัติหน้าที่ใน สถาบันนั้นเท่านั้น หากสถาบันเหล่านั้นมีคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตหรือเพิกถอนการให้ความ เห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใดแล้ว ผู้สอบบัญชีคนนั้นยังคงเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตาม พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 อยู่ สามารถที่จะทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อ ของกิจการอื่น ๆ ได้ยกเว้น ตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองบัญชีที่ยื่นเสียภาษีต่อ กรมสรรพากรหรือตรวจสอบและลงลายมือชื่อในบัญชีของธนาคารพาณิชย์ สถาบันการเงิน บริษัทหลักทรัพย์ต่าง ๆ

จากที่ได้ศึกษามา การมีสถาบันขึ้นมาควบคุมบุคคลผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้ ถือว่าได้รับมอบอำนาจจากรัฐในการที่จะควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพโดยมีเจตนารมณ์ในการที่ จะคุ้มครองประชาชน วัตถุประสงค์ในการลงโทษทางวิชาชีพ จึงถือเป็นมาตรการอันหนึ่ง ในการจะรักษาวิสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ อีกทั้งลักษณะของโทษนั้นเป็นการตัดสิทธิในการ ประกอบวิชาชีพ ดังนั้น แนวความคิดพื้นฐานในทางปรัชญา ตลอดถึงการกำหนดรูปแบบ

องค์กรและวิธิจำรงนา จึงต้องมีการสร้างกลไกให้เป็นไปในลักษณะของการถ่วงดุลย์การใช้ อำนาจ ในลักษณะเช่นเดียวกันกับการดำเนินคดีปกครองโดยทั่วไป เพื่อจะก่อให้เกิดความ เป็นธรรมกับทั้งสองฝ่าย คือ บุคคลผู้ได้รับความเสียหายจากการประพฤติดังผู้สอบบัญชี รับอนุญาต และบุคคลผู้ถูกระทบจากคำสั่งของผู้มีอำนาจชี้ขาด แต่อย่างไรก็ตามจากการ ศึกษาและวิจัยพบว่า ในส่วนของสถาบันที่มีอำนาจในการควบคุมและวิธิจำรงนาคดีมรรยาท ผู้สอบบัญชีของไทยเรานั้น ยังมีปัญหาขัดข้องอยู่หลายประการ ซึ่งส่งผลให้การควบคุมผู้ ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้ผลไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร และอาจจะถือว่ายังไม่ก่อให้เกิด ความเป็นธรรมอย่างแท้จริง ซึ่งพอจะสรุปได้ดังนี้

ปัญหาในการจัดสถาบันควบคุม

จากการศึกษา ในเรื่องการจัดสถาบันควบคุมของวิชาชีพสอบบัญชีแล้วจะเห็นว่า ยังมีปัญหาและข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติอยู่ คือ

1. ความซ้ำซ้อนของสถาบันที่เข้ามาควบคุม

สถาบันที่เข้ามามีความเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีขณะนี้ทั้งสถาบันวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งก็คือ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และสถาบันควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งก็คือ ก.บช. กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทยและสำนักงานคณะกรรมการ กำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ โดยที่สถาบันวิชาชีพสอบบัญชีที่เราถือว่าเป็นสถาบันของ ผู้สอบบัญชีโดยตรง เกิดขึ้นจากการรวมตัวกันของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยทั่วไป แต่สถาบันวิชาชีพนี้ ไม่มีอำนาจแต่ประการใดที่จะเข้ามามีบทบาทในการดำเนินการควบคุม ผู้สอบบัญชี สถาบันวิชาชีพเป็นเพียงสถาบันการรวมตัวทำกิจกรรมของสมาชิกมากกว่า การควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีกลับไปตกอยู่กับอีก 4 สถาบันที่กล่าวมา โดยแต่ละ สถาบันก็มีกฎหมายให้อำนาจเฉพาะของตนเองแยกออกไป ผลของการที่มีกฎหมายหลายฉบับ ซึ่งให้อำนาจแต่ละสถาบันนั้น ปัญหาที่เกิดขึ้นตามมาก็ย่อมจะตกอยู่กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะต้องพยายามปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องในทุกฉบับ ทำให้การควบคุมกระจัดกระจายอยู่ใน

หลายหน่วยงานซึ่งไม่มีความเป็นเอกภาพ นอกจากนั้น ในเรื่องของการออกกฎเกณฑ์ หรือ บรรดาข้อบังคับต่าง ๆ นั้น แต่ละสถาบันก็ออกมาเป็นของตนเองโดยเอกเทศเลยหรืออาจ จะกล่าวได้ในอีกนัยหนึ่งได้ว่า ขณะนี้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการแบ่งชั้นกันโดยปริยาย นั่นคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับอนุญาตจาก ก.บช. เช่นเดียวกัน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนหนึ่ง สามารถที่จะทำการตรวจสอบบัญชีของกิจการหนึ่งได้ แต่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอีกคนหนึ่งไม่ สามารถที่จะทำการตรวจสอบได้ จากปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าว กรณีผู้สอบบัญชีมีสถาบันวิชาชีพ เป็นของตนเองอยู่แล้วในขณะนี้ เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้มีส่วนร่วมในงานของ สมาคมอย่างจริงจัง ควรจะมีข้อกำหนดหรือกฎหมายบังคับให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนจะ ต้องเป็นสมาชิกของสมาคมฯ เพื่อให้สมาคมฯ เป็นสถาบันวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพ อย่างแท้จริง และเป็นไปตามหลักสากลโดยทั่วไปว่าผู้ประกอบวิชาชีพใด ควรจะได้เป็น สมาชิกของสถาบันนั้นด้วย นอกจากนั้นอาจจะวางระเบียบข้อบังคับ ต่อไปว่าหากผู้สอบบัญชี คนใดขาดจากสมาชิกภาพของสมาคมฯ แล้วผู้สอบบัญชีคนนั้นก็ขาดจากการเป็นผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตด้วย

ในส่วนปัญหาเรื่องสถาบันควบคุมมีหลายสถาบันนั้น ทางแก้ปัญหานี้ผู้เขียนมีความ เห็นว่า ควรจะมีการแก้ไขกฎหมายโดยตัดในส่วนที่กำหนดให้สถาบันต่าง ๆ มีอำนาจในการ ควบคุมผู้สอบบัญชีออก และมีการกำหนดให้มีสถาบันที่ทำหน้าที่ในการควบคุมผู้สอบบัญชี เพียง สถาบันเดียว เพื่อให้การใช้อำนาจของสถาบันควบคุมมีความเป็นเอกภาพและสามารถปฏิบัติ งานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนที่ว่าเมื่อมีการกำหนดไว้แล้วรูปแบบของสถาบัน จะเป็น อย่างไร ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า อาจจะมีการจัดตั้งเป็นรูปของส่วนราชการเหมือน ในปัจจุบันนี้ แต่เปลี่ยนแปลงในรูปโครงสร้างของคณะกรรมการ โดยผู้จะเป็นคณะกรรมการ การดำเนินงานก็อาจจะมีการคัดเลือกจากบุคคลผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี และส่วนหนึ่งก็มา จากเจ้าหน้าที่ของรัฐ ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี โดยกำหนดอัตรา ส่วนให้พอเหมาะเพื่อจะเป็นการคานและดุลย์อำนาจกันไปในตัว ในส่วนที่มาจากผู้ประกอบ วิชาชีพสอบบัญชีก็อาจจะมีการกำหนดให้คัดเลือกมาจาก แต่ละสถาบันที่มีผู้สอบบัญชี เข้าไป

เกี่ยวข้อง เช่น กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น นอกจากนั้นแล้ว การจะออกกฎเกณฑ์ ข้อบังคับ เงื่อนไขต่าง ๆ ที่จะมีการบังคับใช้กับผู้สอบบัญชี ก็จะต้องมีการออกประกาศในนามของสถาบันควบคุมนี้ เพียงแห่งเดียว หากหน่วยงานใด มีความต้องการจะกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมอย่างไร ก็จะต้องมีการนำเสนอสถาบันควบคุมนี้พิจารณา แล้วก็มีการออกเป็นประกาศในนามของสถาบัน แทนที่จะเป็นไปในลักษณะของต่างสถาบันต่างก็ออกประกาศ ข้อบังคับของตนเองออกมาเหมือนเช่นที่เป็นอยู่ในขณะนี้

2. ความไม่เหมาะสมในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ประกอบของคณะกรรมการฯ

ในเรื่องของการกำหนดถึง คุณสมบัติและองค์ประกอบของบุคคลที่จะเข้ามาเป็นกรรมการในเรื่องของการพิจารณาคติมรรยาทของผู้สอบบัญชีนั้นจะเห็นว่าตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 กำหนดองค์ประกอบและคุณสมบัติ ของบุคคลที่จะเข้ามาเป็นกรรมการไว้ส่วนหนึ่ง แต่อีกส่วนหนึ่งให้เป็นอำนาจของรัฐมนตรีที่จะทำการแต่งตั้งเข้ามา โดยมีได้มีการกำหนดถึง คุณสมบัติของบุคคลที่รัฐมนตรีแต่งตั้งเข้ามาไว้อย่างชัดเจน และแน่นอนแต่ประการใด และในส่วนของคณะอนุกรรมการมรรยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและคณะทำงานไต่ส่วนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถือว่ามีหน้าที่ในการกลั่นกรองและพิจารณาคติมรรยาทผู้สอบบัญชีเพื่อนำเสนอต่อ ก.บช. ในส่วนนี้ก็มิได้มีการกำหนดถึงคุณสมบัติและองค์ประกอบของบุคคลที่จะมาเป็นคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ และคณะทำงานไต่ส่วนข้อเท็จจริงฯ ไว้เป็นลายลักษณ์อักษรแต่ประการใด แต่การแต่งตั้งขณะนี้เป็นการแต่งตั้งโดยอาศัยมติ ก.บช. เป็นคราว ๆ ไป

ในส่วนของการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีนี้ มีข้อที่น่าสังเกตว่า คณะกรรมการมาจากข้าราชการประจำเป็นส่วนใหญ่ โดยกฎหมายได้กำหนดให้มีการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเข้ามาเป็นกรรมการไม่น้อยกว่าครึ่งหนึ่ง จากกรรมการที่กำหนดให้รัฐมนตรีแต่งตั้ง ซึ่งก็คือ จำนวน 4 คน เท่านั้น ซึ่งปัญหานี้ก็ได้รับการหวั่นเกรงจากบรรดาผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีในลักษณะที่เกรงว่าคณะกรรมการฯ ดังกล่าว ซึ่งถือว่าเป็นข้าราชการประจำ

เป็นส่วนใหญ่ อาจจะไม่ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจริงในทางปฏิบัติได้ดีเท่ากับผู้ประกอบการวิชาชีพ
 สอนบัญชีนั่นเอง การพิจารณาคติหรือการปฏิบัติงานในด้านนี้ควรจะให้ผู้สอนบัญชีซึ่งจะรู้ปัญหา
 ในทางปฏิบัติได้ดีเป็นผู้พิจารณาคติบรรยายของผู้ประกอบวิชาชีพนั่นเอง

จากหลักโดยทั่วไปคณะกรรมการที่จะได้รับการแต่งตั้งไม่ว่าจะเป็นคณะกรรมการ
 ที่จะเข้ามาทำหน้าที่ในทางฝ่ายบริหารหรือฝ่ายตุลาการก็ตามมีหลักที่ปฏิบัติกันอยู่ว่าจะต้องให้
 มีกรรมการที่มาจากแต่งตั้ง หรือการเลือกตั้งจำนวนหนึ่ง ตัวแทนของรัฐ บุคคลภายนอก
 ที่ไม่เป็นสมาชิกของวิชาชีพนั้นและบุคคลที่ประกอบวิชาชีพนั้นโดยตรง เพื่อก่อให้เกิด
 ความหลากหลายในการแสดงความคิดเห็นและทัศนคติ และจะได้เป็นที่ยอมรับจากบุคคลใน
 วงการอาชีพอื่น นอกจากนั้น ยังจะเป็นหลักประกันให้แก่คู่กรณีก็คือว่า จะได้รับการ
 พิจารณาดีอย่างเป็นธรรม และเพื่อเป็นการป้องกันข้อครหาในการปฏิบัติหน้าที่ ของคณะ
 กรรมการฯ ที่ทำหน้าที่อีกด้วย ในปัญหาเช่นนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรจะได้มีการกำหนด
 ถึงคุณสมบัติของบุคคลที่จะมาเป็นคณะกรรมการโดยการแต่งตั้งของรัฐมนตรี รวมทั้งคณะ
 อนุกรรมการบรรยายฯ และคณะทำงานได้ส่วนฯ ไว้เป็นลายลักษณ์อักษรให้แน่นอนว่าจะต้อง
 ประกอบด้วยใครบ้าง เป็นจำนวนเท่าใด และมีวาระในการดำรงตำแหน่งอย่างไรนอกจาก
 นั้นในส่วนขององค์ประกอบของคณะกรรมการฯ คณะอนุกรรมการบรรยายฯ และคณะทำงาน
 ได้ส่วนข้อเท็จจริงฯ ไม่ว่าจะมาจากการเลือกตั้งหรือแต่งตั้งโดยจะต้องทำการพิจารณาจาก
 บุคคลที่เป็นตัวแทนของรัฐ บุคคลภายนอกที่ไม่ใช่สมาชิกของวิชาชีพสอนบัญชี และบุคคล
 ผู้ประกอบวิชาชีพสอนบัญชีโดยตรง ในอัตราส่วนที่เหมาะสม เพื่อถือเป็นการคานและดุลย์
 อำนาจ รวมทั้งเป็นการตรวจสอบการใช้อำนาจระหว่างกันไปในตัว

3 การไม่มีหน่วยงานเข้ามาควบคุมการดำเนินการของสถาบันควบคุม

การควบคุมการประกอบวิชาชีพถือเป็นการควบคุมบรรยายฯ ของผู้ประกอบการวิชาชีพ
 นั้นเพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพอยู่ในกรอบที่กฎหมายกำหนดหรืออยู่ในหลักเกณฑ์
 ที่ผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นจะพึงปฏิบัติกัน หากมีการละเมิดก็จะต้องมีการลงโทษในทางวิชาชีพต่อ
 ไป จากการที่สถาบันที่ทำหน้าที่ควบคุมมีอำนาจหน้าที่ดังกล่าว เราจึงถือว่าสถาบันนั้นเป็น

องค์กรทางปกครองที่กระทำหน้าที่แทนรัฐ และการที่มีการใช้อำนาจในการลงโทษมรรยาททางวิชาชีพก็ถือว่าเป็นการใช้อำนาจตุลาการของสถาบันควบคุมนั้น โดยลักษณะของการใช้อำนาจเช่นนี้ย่อมจะส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการวิชาชีพที่ถูกคำสั่งลงโทษนั้นว่า ก่อนจะมีคำสั่งลงโทษนั้นได้มีขั้นตอนการพิจารณาอย่างรอบคอบและเป็นธรรมหรือไม่ โดยเหตุนี้จึงควรมจะมีหน่วยงานเข้ามาเป็นผู้ตรวจสอบการดำเนินการของสถาบันควบคุมนั้นอีกชั้นหนึ่ง เพื่อจะเป็นหลักประกันที่แน่นอนให้กับผู้ถูกลงโทษจากคำสั่งนั้นว่าการพิจารณาหรือการดำเนินการที่ผ่านมาได้ทำถูกต้อง ด้วยความเป็นธรรมแล้ว

จากการศึกษาในส่วนของสถาบันควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีแล้วจะพบว่าไม่มีหน่วยงาน หรือสถาบันใดเลยที่กฎหมายกำหนดให้เป็นหน่วยงานรับอุทธรณ์ของบุคคลผู้ถูกลงโทษถึงสิทธิจากคำสั่งของสถาบันควบคุมนั้น ไม่ว่าจะเป็นในส่วนของนิติกรรมทางปกครองหรือนิติกรรมทางตุลาการ ในประเด็นปัญหานี้ แสดงว่าหากสถาบันควบคุมมีคำสั่งเป็นประการใดแล้ว ก็จะต้องมีการปฏิบัติตามนั้นทันที ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าน่าจะมีหน่วยงานหรือบุคคลเข้ามาเป็นผู้ทบทวนการดำเนินการของสถาบันควบคุมนั้นด้วย เพื่อให้การทำนิติกรรมของสถาบันได้รับการกลั่นกรองหลาย ๆ ชั้น ซึ่งทำให้เกิดความรอบคอบ และเป็นธรรมแก่ผู้เกี่ยวข้องมากที่สุด โดยผู้เขียนมีความเห็นว่าควรมีการให้นำคำสั่งนั้นไปฟ้องยังศาล ซึ่งในขณะนั้นก็คือ ศาลยุติธรรม เนื่องจากประเทศเรายังเป็นศาลเดี่ยว ไม่มีศาลปกครอง ที่จะทำหน้าที่พิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องกับเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองโดยเฉพาะ แต่ประเด็นปัญหานี้อยู่ที่ว่าขณะศาลยุติธรรมจะไม่เข้ามาวินิจฉัยในส่วนที่เป็นคำสั่งของฝ่ายปกครองโดยเห็นว่าการกระทำนั้น ๆ เป็นเรื่องของฝ่ายปกครองโดยเฉพาะ แต่ศาลจะเข้ามาควบคุมเพียงว่าการดำเนินการของฝ่ายปกครองถูกต้องตามกฎหมายหรือเป็นไปตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ ดังนั้นเมื่อศาลยุติธรรมจำกัดบทบาทของตนเองเช่นนี้แล้ว ผู้เขียนเห็นว่าการแก้ไขข้อขัดข้องดังกล่าว ในเบื้องต้นอาจจะกำหนดให้มีสภานายกพิเศษเข้ามาเป็นผู้ทบทวนการทำนิติกรรม ดังกล่าว นั่นก็คือ กำหนดให้เป็นผู้รับอุทธรณ์จากผู้ถูกลงโทษจากคำสั่งนั้น จนกว่าจะได้มีการพัฒนาจัดตั้งศาลปกครอง ซึ่งมีหน้าที่หลักในการ

วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐเกิดขึ้น

ปัญหาในด้านกระบวนการและวิธีพิจารณาของสถาบันควบคุม

จากการศึกษาในเรื่องกระบวนการและวิธีพิจารณาคดีมรยาทของสถาบันที่ทำหน้าควบคุมการประกอบวิชาชีพลอบบัญชีแล้วเห็นว่า ยังมีปัญหาและข้อบกพร่องอยู่หลายประการ ดังนี้คือ

1. อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการ

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มิได้มีบทบัญญัติในมาตราใดเลยที่จะกำหนดให้ ก.บช. อนุกรรมการมรยาทฯ และคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ มีฐานะเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งถือเป็นการให้อำนาจแก่ ก.บช. อนุกรรมการมรยาทฯ และคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ ในการที่จะออกหมายเรียกบุคคลหรือพยานหลักฐานต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาคดีมรยาทของผู้สอบบัญชี อีกทั้งถือเป็นการคุ้มครองคณะกรรมการและบุคคลที่เกี่ยวข้องด้วยถึงแม้ว่าตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 19 วรรคท้าย จะกำหนดให้ ก.บช. หรือคณะอนุกรรมการที่ ก.บช. แต่งตั้งมีอำนาจเรียกเป็นหนังสือ ให้บุคคลมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหรือวัตถุใดเพื่อประกอบการพิจารณาได้ก็ตาม หากพิจารณาในทางปฏิบัติหากบุคคลไม่ยอมมาให้ถ้อยคำหรือไม่ยอมส่งเอกสาร หลักฐานต่าง ๆ มาแล้วคณะกรรมการอาจไม่มีอำนาจแต่ประการใดที่จะไปบังคับให้บุคคลกระทำเช่นนั้น ซึ่งก็จะส่งผลทำให้การพิจารณาไม่ได้รับความจริงตามที่ควร ดังนั้น ปัญหาที่ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรจะมีการกำหนดให้ชัดเจนถึงฐานะในกฎหมายของ ก.บช. อนุกรรมการมรยาทฯ และคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ ให้เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา หากบุคคลใดขัดคำสั่งถือว่ามีความผิดฐานขัดคำสั่งเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 368 ซึ่งการพิจารณาคดีก็จะได้รับความจริงเพิ่มมากขึ้นและทำให้การพิจารณาคดีมรยาทนี้มีประสิทธิภาพและมีความถูกต้องรอบคอบเพิ่มขึ้นในระดับหนึ่ง

2 ความเป็นอิสระของคณะกรรมการ

ในการพิจารณาคดีนั้น บุคคลผู้ทำหน้าที่ไม่ว่าจะเป็นในระดับใดก็ตาม จะต้องมีความเป็นอิสระในการพิจารณาวินิจฉัยคดี โดยจะต้องมีความเป็นอิสระในการออกความเห็นของตน และจะต้องไม่ถูกรบกวนหรือถูกกระทบกระเทือนจากอำนาจอื่นใด

จากการศึกษาในเรื่องความเป็นอิสระในการพิจารณาคดีนี้ จะพบว่าคณะทำงานได้ส่วนข้อเท็จจริงฯ และคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ มีเพียงอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาได้ส่วนและรวบรวมพยานหลักฐาน รวมทั้งความเห็นเบื้องต้น ได้โดยอิสระภายใต้กฎเกณฑ์ที่มีการกำหนดไว้ โดยปราศจากการเข้ามาแทรกแซงของฝ่ายบริหารที่มีอำนาจเหนือกว่าแต่ทั้งคณะทำงานได้ส่วนข้อเท็จจริงฯ และคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ ยังมีข้อจำกัดในการปฏิบัติหน้าที่คือไม่มีอำนาจในการที่จะมีคำสั่งในการจำหน่ายคดี ยกคำกล่าวหาประนีประนอมยอมความ หรือวินิจฉัยคดี แต่มีหน้าที่เพียงสรุปข้อเท็จจริงและเสนอความเห็นต่อ ก.บช. เท่านั้น และความเห็นดังกล่าวก็ไม่ถือเป็นการผูกมัด ก.บช. ที่จะต้องมีความเห็นตามจากลักษณะดังกล่าวจึงน่าจะชี้ให้เห็นถึงความเป็นอิสระของคณะทำงานได้ส่วนข้อเท็จจริงฯ และคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ เฉพาะในเรื่องการรวบรวมพยานหลักฐานเท่านั้น

เมื่อพิจารณาถึง ก.บช. ซึ่งถือว่าเป็นสถาบันที่มีอำนาจในการพิจารณาคดีและมีคำวินิจฉัยลงโทษผู้สอบบัญชีที่ประพฤติผิดมรรยาทแล้ว จากบทบัญญัติ และข้อสนับสนุนหลายประการที่ชี้ให้เห็นว่า ก.บช. น่าจะมีความเป็นอิสระในการพิจารณาวินิจฉัยคดีมรรยาทผู้สอบบัญชี คือ ก.บช. สามารถที่จะมีอำนาจในการที่จะทำการพิจารณา และมีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยได้เองโดยปราศจากการแทรกแซงจากหน่วยงานใด ๆ เลย และเมื่อ ก.บช. มีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยเป็นประการใดแล้ว คำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้น ไม่สามารถจะอุทธรณ์ไปยังระดับที่สูงกว่าได้อีก ซึ่งน่าจะถือว่าในส่วนของ ก.บช. นี้มีความเป็นอิสระในการพิจารณาและวินิจฉัยคดี แต่เมื่อพิจารณาคูสถานะของ ก.บช. ไม่ได้มีสถานะเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญาแต่ประการใดและไม่ได้มีหลักประกันในการคุ้มกันความรับผิดชอบ

การส่วนตัว ในกรณีที่เป็นกรณีหมิ่นประมาทหรือกรณีละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่ซึ่งอาจจะทำให้ผู้ปฏิบัติหน้าที่เกิดความรู้สึกที่ไม่มั่นใจในการปฏิบัติหน้าที่เท่าที่ควร การปฏิบัติหน้าที่อาจจะไม่เต็มประสิทธิภาพเท่าที่ควร จึงเห็นว่าอาจจะเป็นเวลาเหตุหนึ่งที่ทำให้การปฏิบัติหน้าที่ลดความมีอิสระลงไป

3. ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับการเป็น "ผู้เสียหาย" ในคดีมรรยาท

ปัญหาที่เกิดขึ้น ในการพิจารณาคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีปัญหาหนึ่ง ก็คือ การเป็นผู้เสียหายในคดีมรรยาทผู้สอบบัญชี เพราะตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มิได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนแต่ประการใดว่า บุคคลใดจะเป็นผู้เสียหายที่สามารถนำคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีขึ้นร้องเรียนต่อสถาบันที่เกี่ยวข้องกรณีการประพฤติผิดมรรยาทเกิดขึ้น และแม้ว่าในทางปฏิบัติขณะนี้ จะไม่มีปัญหาเกี่ยวกับว่าใครเป็นผู้เสียหายเกิดขึ้นก็ตาม แต่ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อไม่มีการกำหนดไว้ในกฎหมายเราก็ควรจะมีการพิจารณาในประเด็นนี้ด้วย หากมีปัญหาคือข้อโต้แย้งเกิดขึ้นจะได้หาข้อยุติได้ว่าการเป็นผู้เสียหายที่จะร้องเรียนในคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีจะต้องมีขอบเขตขนาดไหน เพียงใด

จากผลการที่กฎหมายมิได้ให้คำนิยามของคำว่า ผู้ได้รับความเสียหายไว้ดังกล่าว ก็อาจจะมีความสับสนเกิดขึ้นกับคำว่า ผู้เสียหายในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งอาจจะมีการนำมาใช้ในคดีมรรยาทผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าน่าจะไม่ตรงกับวัตถุประสงค์ที่มีการควบคุมการประกอบวิชาชีพ โดยเหตุผลที่ว่าบทบัญญัติในประมวลกฎหมายอาญา เป็นบทบัญญัติที่คุ้มครองสังคม เป็นส่วนรวมเกี่ยวข้องกับความปลอดภัยและศีลธรรมอันดีของประชาชน อีกทั้งเป็นบทบัญญัติที่มีลักษณะเกี่ยวกับความผิดในลักษณะอาญา การให้คำจำกัดความหรือการตีความในความหมายดังกล่าว จึงจะต้องตีความโดยเคร่งครัดตามตัวอักษรแต่ลักษณะของคดีมรรยาทผู้สอบบัญชี มิได้มีวัตถุประสงค์หลักในการที่จะลงโทษผู้กระทำความผิด แต่มีวัตถุประสงค์หลักในการรักษาวินัยหรือจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อเป็นการพัฒนาวิชาชีพสอบบัญชี รวมทั้งรักษาไว้ซึ่งสถาบันแห่งวิชาชีพด้วย ดังนั้น จากปัญหานี้การเป็นผู้เสียหายที่จะร้องเรียนในคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีได้ จึงน่าจะมีความหมายที่กว้าง

กว่าความหมายที่ปรากฏในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ดังกล่าวนั้นก็คือ จะต้องขยายความออกไปถึงการเป็นผู้เสียหายโดยพฤตินัยด้วย แม้ว่าผู้ได้รับความเสียหาย จะได้มีส่วนร่วมหรือมีส่วนรู้เห็นในการกระทำความผิดนั้นด้วยก็ตาม น่าจะถูกลงโทษโดยการตัดสิทธิมิให้ฟ้องคดีอาญาได้อยู่แล้ว แต่ในส่วนของคุณมรรยาททางวิชาชีพนี้ถือเป็นเรื่องการรักษาวินัยของบุคคลผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนั้น แม้บุคคลที่ได้รับความเสียหายจะได้มีส่วนร่วมในการก่อให้เกิดการกระทำความผิดนั้นด้วยก็ตาม ก็น่าจะมีสิทธิกล่าวหาผู้สอบบัญชีที่ประพฤติผิดมรรยาทนั้นได้ด้วย

4. การไม่มีแบบของคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษ

ปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นอีกประการหนึ่ง โดยมีผลสืบเนื่องมาจากกรณีที่ไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ชัดเจนก็คือ การเขียนคำกล่าวหาของบุคคลผู้ได้รับความเสียหายจากการประพฤติผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชีนั้น เนื่องจากบุคคลที่ได้รับความเสียหายส่วนมากแล้วจะเป็นบุคคลธรรมดาโดยทั่วไป ที่ไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในทางกฎหมายโดยเฉพาะ ไม่รู้จักหรือไม่ทราบถึงวิธีการดำเนินคดีในศาลมาก่อน ดังนั้น ในการเขียนคำกล่าวหาเพื่อยื่นต่อ ก.บ.ช. บุคคลผู้ได้รับความเสียหายเหล่านั้น จึงไม่สามารถทราบถึงวิธีการเรียบเรียงถ้อยคำ หรือบรรยายข้อเท็จจริงในคำกล่าวหา ซึ่งผลที่จะเกิดขึ้นตามมาก็คือ การบันทึกในสิ่งที่ถือว่าเป็นรายละเอียดต่าง ๆ ที่มีความจำเป็นที่จะใช้ประกอบในการพิจารณาคดีไม่มีความครบถ้วน ซึ่งก็อาจจะเกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในการพิจารณาคดีได้ และอาจจะทำให้บุคคลภายนอกขาดความเชื่อถือในระบบวิธีพิจารณาผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชีได้

ดังนั้น การแก้ไขปัญหานี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่า ทาง ก.บ.ช. ซึ่งเป็นสถาบันควบคุมการประกอบวิชาชีพนี้ ควรจะมีการกำหนดถึงหลักเกณฑ์และสาระสำคัญของคำกล่าวหาและจะต้องมีการจัดพิมพ์แบบคำกล่าว เพื่อจะก่อให้เกิดความสะดวกในการเขียนรวมทั้งอาจจะจัดให้มีบุคคลที่มีความรู้ทางด้านกฎหมาย ซึ่งอาจจะเป็นพนักงาน หรือนิติกรเป็นผู้คอยให้คำแนะนำและชี้แนะหรือให้คำปรึกษาในการเขียนคำกล่าวหา แก่บุคคลผู้ได้รับความเสียหาย ก็จะเป็นประโยชน์ต่อบุคคลผู้ได้รับความเสียหายได้ประการหนึ่ง

5 ไม่มีการกำหนดอายุความในการเสนอคำกล่าวหา

การกำหนดอายุความสำหรับการกล่าวหาว่า มีการกระทำผิดเกิดขึ้นนั้นมีความสำคัญในทางพิจารณาคดีเป็นอย่างมาก ไม่ว่าจะเป็นการพิจารณาคดีประเภทใดก็ตามก็ควรจะมีการกำหนดอายุความในการเสนอคำกล่าวหาไว้ในกฎหมายด้วย เพื่อบุคคลที่เกี่ยวข้องกับคดีนั้นจะได้ทราบสิทธิของตนเอง กล่าวคือ ทางฝ่ายผู้ได้รับความเสียหายก็จะได้รับรู้ถึงสิทธิการกล่าวหาของตนว่ามีระยะเวลาเท่าใด หรือทางฝ่ายบุคคลผู้กระทำความผิดก็จะได้รับทราบ ว่า จากผลที่ตนเองได้กระทำลงไปจะต้องมีความรับผิดชอบภายในระยะเวลาเท่าใด และการพิจารณาคดีมรณษัตผู้ลอบบัญชีนั้น หากเราไปพิจารณาตามพระราชบัญญัติผู้ลอบบัญชี พ.ศ. 2505 แล้วไม่ได้มีการกำหนดอายุความในการเสนอคำกล่าวหา ของบุคคลผู้ได้รับความเสียหายไว้แต่ประการใด นั่นก็แสดงว่า บุคคลผู้ได้รับความเสียหายจากการประพฤติผิดมรณษัตของผู้ลอบบัญชีแล้วสามารถทำคำกล่าวหาขึ้นต่อ ก.บช. ได้ตลอดเวลา ซึ่งก็จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นได้ ประกอบทั้งหากปล่อยระยะเวลาให้นานออกไปเกินสมควรแล้ว พยานหลักฐานต่าง ๆ อาจจะลบเลือนหรือถูกทำลายไป การพิจารณาคดีก็อาจจะไม่ถูกต้องตรงตามความเป็นจริง ดังนั้นปัญหาที่เกิดขึ้นเช่นนี้ เพื่อให้เป็นไปตามหลักสากลของการพิจารณาคดีโดยทั่ว ๆ ไป ควรจะได้มีการกำหนดถึงอายุความที่จะยื่นคำกล่าวหาไปยัง ก.บช. ไว้ให้เป็นที่แน่นอน ส่วนปัญหาที่ว่า จะกำหนดระยะเวลาไว้นานเพียงใดนั้นก็คงจะต้องแล้วแต่ความเหมาะสม

6. ไม่มีการให้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ

การให้เหตุผลในคำวินิจฉัย ถือเป็นขั้นตอนหนึ่ง ที่มีความสำคัญมากในการทำคำวินิจฉัยภายใต้กฎเกณฑ์ของวิธีพิจารณาความ และถือกันว่าการให้เหตุผลในคำวินิจฉัยนี้เป็นการคุ้มครองสิทธิ เสรีภาพของบุคคลผู้จะถูกกระทบจากคำวินิจฉัยนั้น นอกจากนั้น การให้เหตุผลในคำวินิจฉัย ยังถือเป็นการควบคุมดุลพินิจและเป็นการยกระดับของคณะกรรมการที่มีอำนาจทำคำวินิจฉัยไปในตัว เพราะ คณะกรรมการจะต้องแสดงออกถึงความรู้ ความสามารถของตนอย่างเต็มที่ มิฉะนั้น แล้วคำวินิจฉัยนั้นอาจจะถือว่าเป็นการไม่ชอบด้วย

กฎหมายหรือหากคำวินิจฉัยนั้นมีการแพร่หลายออกไป แล้วไม่มีเหตุผลประกอบก็อาจจะขาดความศรัทธา และเชื่อถือจากประชาชน โดยการให้เหตุผลในคำวินิจฉัยนั้นจะต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น และข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องเป็นหลัก

สำหรับการทำคำวินิจฉัยของ ก.บช. ตามพระราชบัญญัติผู้ลอบบัญชี พ.ศ. 2505 ปรากฏว่ามีได้มีการบัญญัติถึงรายละเอียดในเรื่องการทำคำวินิจฉัย รวมทั้งการให้เหตุผลในคำวินิจฉัยไว้เป็นการเฉพาะแต่ประการใด ไม่ว่าจะเป็นในชั้นของคณะไต่สวนข้อเท็จจริงฯ หรือคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ ก็ตาม ดังนั้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าการทำคำสั่ง หรือคำวินิจฉัยของคติมรรยาทผู้ลอบบัญชีควรจะต้องมีการให้เหตุผลข้อสนับสนุนประกอบคำวินิจฉัยชี้ขาด โดยในคำวินิจฉัยนั้น ควรจะต้องมีการแจ้งถึงรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริง ข้อสรุป ข้อกฎหมาย และสุดท้ายที่สำคัญ จะต้องมีการให้เหตุผล ในการวินิจฉัย ทั้งในปัญหาข้อเท็จจริงและในปัญหาข้อกฎหมายเพื่อเป็นการสนับสนุนการตัดสินใจของคณะกรรมการทุกครั้ง

7. การไม่ให้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัย แก่บุคคลผู้ถูกระทบจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ

การอุทธรณ์คำสั่งวินิจฉัยชี้ขาดในการดำเนินคดี น่าจะถือเป็นการกลั่นกรองวิธีดำเนินงาน หรือเป็นการควบคุมและตรวจสอบการดำเนินการของสถาบันหรือของบุคคลที่มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาคดี เพื่อจะเป็นหลักประกันและก่อให้เกิดความมั่นใจกับบุคคลที่เกี่ยวข้องว่าการดำเนินคดีนั้นได้ผ่านการกลั่นกรองอย่างรอบคอบและเป็นธรรมตามกฎหมายแล้ว

อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติผู้ลอบบัญชี พ.ศ. 2505 ไม่มีบทบัญญัติในมาตราใดเลยที่กำหนดให้บุคคลผู้ได้รับความเสียหายสามารถ ที่จะยื่นอุทธรณ์คำสั่งวินิจฉัยชี้ขาดคติมรรยาทของ ก.บช. ไม่ว่าจะเป็นอย่างใด ๆ ได้เลย ทั้งนี้อาจจะเนื่องมาจากเห็นว่าคติมรรยาทผู้ลอบบัญชีนี้ถือเป็นการดำเนินคดีที่มีวัตถุประสงค์ในการที่จะรักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชนเป็นส่วนรวม สมควรที่สถาบันซึ่งในที่นี้ก็คือ ก.บช. ซึ่งเป็นสถาบันของรัฐจะเข้ามาเป็นผู้ทำการพิจารณาคดีเองทั้งหมดเลย แต่อย่างไรก็ตามน่าจะไม่เป็นการถูก

ต้องตามหลักการ เนื่องจากว่า บุคคลที่ได้รับความเสียหาย จากการกระทำของสถาบันที่
ทำหน้าที่พิจารณาคดีนั้น ควรจะมีสิทธิในการที่จะได้รับการถ่วงรอก หรือได้รับการพิจารณา
จากสถาบันที่สูงกว่าซึ่งถือว่ามีความเชี่ยวชาญมากกว่า

ในเรื่องของการอุทธรณ์ไปยังสถาบันที่สูงกว่า ที่มีผู้เชี่ยวชาญมากกว่านั้น
ประเด็นปัญหาที่จะพิจารณาคือ สถาบันที่สูงกว่าดังกล่าว จะมีหรือไม่ในทางปฏิบัติที่จะมีความ
เชี่ยวชาญมากกว่า ก.บช. ที่มีหน้าที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยตรง ในปัญหานี้ผู้เขียนมี
ความเห็นว่ามีในทางปฏิบัติสถาบันที่สูงกว่าอาจจะมีความเชี่ยวชาญไม่เท่า ก.บช. แต่ก็น่า
จะเป็นการตรวจสอบการทำงานของ ก.บช. ได้ในลักษณะหนึ่ง กล่าวคือ ก่อนที่ ก.บช. จะ
ทำการวินิจฉัยจะต้องทำการพิจารณาด้วยความรอบคอบ และเป็นธรรมเนื่องจากมีหน่วยงาน
อื่นที่อยู่สูงกว่าสามารถจะทำการตรวจสอบได้ จึงน่าจะเป็นการถ่วงรอกคำวินิจฉัยได้ใน
ระดับหนึ่ง

ดังนั้น ในส่วนของการให้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งวินิจฉัยชี้ขาดของ ก.บช. ในอนาคต
น่าจะมีการแก้ไขกฎหมายที่จะกำหนดให้สิทธิในการอุทธรณ์แก่บุคคลผู้ได้รับความเสียหายบ้าง
เพื่อเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายที่ยังไม่มีความพอใจกับคำสั่งวินิจฉัยชี้ขาดคดีมรรยาท
ผู้สอบบัญชีนี้ ได้มีโอกาสที่จะทำการเสนอพยานหลักฐานเพิ่มเติมเข้ามาประกอบการพิจารณา
คดีมรรยาทได้เพิ่มมากขึ้น

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย