

บทที่ 2



ความทั่วไป

2.1 ความหมายของคำว่า "ผู้สอบบัญชี"

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้ความหมายของคำว่า "ผู้สอบบัญชี" (Auditor) หมายถึงผู้ตรวจสอบงานทางบัญชี ซึ่งจัดทำโดยบุคคลอื่น

สำหรับพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 มาตรา 3 ได้ให้ความหมายของคำว่า "ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต" หมายถึง ผู้ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้และใบอนุญาตนั้นยังไม่ขาดอายุ ไม่ถูกพักหรือไม่ถูกเพิกถอน

จากคำนิยามของสองความหมายดังกล่าวข้างต้นนั้น สามารถจะวิเคราะห์ได้ว่าผู้สอบบัญชานั้นจะเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีการจัดทำขึ้นในแต่ละหน่วยงาน หรือแต่ละกิจการว่ามีความถูกต้องแน่นอนเพียงใด ดังนั้น เราจึงควรจะทำให้ความเข้าใจก่อนว่าการสอบบัญชีที่ "ผู้สอบบัญชี" จะทำการตรวจสอบนั้นมีความหมายและขอบเขตเพียงใด

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ศัพท์บัญชี,
พิมพ์ครั้งที่ 4. (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534),
หน้า 9-15.

ในเรื่องของการสอบบัญชีนั้น ได้มีบุคคลผู้ทรงคุณวุฒิได้ให้คำนิยามไว้หลาย
ความหมาย อาทิเช่น

การสอบบัญชี (Audit) หมายถึง วิชาชีพอิสระอย่างหนึ่งที่ให้บริการแก่
สาธารณะในด้านการตรวจสอบบัญชี²

การสอบบัญชี คือ การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และ
หลักฐานอื่น ๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนด
เป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัย และแสดงความเห็นได้ว่างบการเงิน
ที่กิจการจัดทำขึ้น มีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่และงบการเงิน
ดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่
นอกจากนั้นผู้สอบบัญชียังเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารงานของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อ
บกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และบางครั้งการตรวจสอบยังช่วยให้ผู้สอบ
บัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารงานได้ทราบด้วย³

นอกจากนั้น การสอบบัญชียังอาจมีความหมายถึง การตรวจสอบและแสดงความ
เห็นที่เป็นอิสระเกี่ยวกับฐานะทางการเงิน รวมทั้งการตรวจสอบเอกสารต่าง ๆ ของ
กิจการโดยการตรวจสอบนั้นจะต้องมีวิธีการ และกระบวนการที่เป็นระบบ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะ

ศูนย์วิทยทรัพยากร

² คณะอนุกรรมการบัญชีตีพิมพ์บัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
แห่งประเทศไทย, อ้างถึงใน สุณา สิทธิเลิศประสิทธิ์, "แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชี,"
ใน ระบบบัญชีและการสอบบัญชีหน่วยที่ 7-15 (นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัย
ธรรมาธิราช, 2533), หน้า 305.

³ พยอม สิงห์เสน่ห์, การสอบบัญชี (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด
โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2535), หน้า 1-1.

สามารถแสดงความเห็น และยืนยันเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในทางการค้า เพื่อที่จะเป็นประโยชน์แก่ผู้สนใจที่จะใช้ข้อมูลนั้น ๆ ⁴

เมื่อเราพิจารณาจากความหมายของคำว่า การสอบบัญชี ตามที่ผู้ทรงคุณวุฒิได้ให้ความหมายไว้ดังกล่าวข้างต้น เราก็น่าจะสรุปว่าการสอบบัญชีเป็นการตรวจสอบบัญชี เอกสารพยานหลักฐานทางบัญชีของกิจการ รวมทั้งการแสดงความเห็น และลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินโดยบุคคลที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีโดยการตรวจสอบนั้นจะต้องมีวิธีการและกระบวนการที่เป็นระบบและการแสดงความเห็นของผู้ทำหน้าที่สอบบัญชี จะต้องเป็นอิสระปราศจากการแทรกแซงใด ๆ ทั้งสิ้น เพื่อให้งบการเงินที่รับรองนั้นเป็นที่น่าเชื่อถือแก่บุคคลโดยทั่วไป

เมื่อเราทราบแล้วว่า การสอบบัญชีมีความหมายว่าอย่างไร สำหรับตัวบุคคลผู้ทำการสอบบัญชานั้น เราเรียกว่า "ผู้สอบบัญชี" นั้นเอง และผู้สอบบัญชีที่ขึ้นทะเบียนตามกฎหมาย ซึ่งในที่นี้ก็คือ พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 และเราก็เรียกว่า "ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต" ตามที่ได้ให้ความหมายไว้ในหน้า 12 และในขณะที่ผู้ที่จะเป็นผู้สอบบัญชีที่กฎหมายรับรองและให้ความคุ้มครองนั้นจะต้องทำการขึ้นทะเบียนตามกฎหมายดังกล่าว นั้นเท่านั้น ⁵

บุคคลที่จะลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีได้นั้น จะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น โดยบุคคลที่จะขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้นั้นจะต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติ

⁴ John Dunn, Auditing Theory and Practice (New York : Prentic Hall New York, 1991), p. 6.

⁵ คุณสมบัติของบุคคลผู้จะขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติตามมาตรา 15 ของพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505.

ตาม มาตรา 15 ของพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และจะต้อง และผ่านการทดสอบความรู้จาก ก.บช. แล้ว หากบุคคลใดมิได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่ไปลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี บุคคลนั้นก็ถือว่ากระทำความผิดจะต้องรับโทษทางอาญาซึ่งได้กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 21 คือ ระวังโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ นอกจากนั้นแล้ว บุคคลที่ได้รับใบอนุญาตจาก ก.บช. แล้ว อาจจะพ้นสภาพการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยการถูกพักหรือเพิกถอนใบอนุญาต ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 19 ได้ โดยถือเป็นการลงโทษทางมรรยาทแห่งวิชาชีพ เพราะการกระทำของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น เข้าเหตุใดเหตุหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่มีข้อที่น่าพิจารณาคือต่อไปว่าตามมาตรา 19(1) ที่กำหนดให้ ก.บช. สั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตได้เพราะขาดคุณลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งตามมาตรา 15 ซึ่งเป็นเรื่องการขาดคุณสมบัติที่จะขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น การขาดคุณสมบัตินี้ น่าจะเป็นการขาดคุณสมบัติในภายหลังที่ ก.บช. ได้ออกใบอนุญาตให้กับผู้สอบบัญชีไปแล้ว เพราะหากมีการขาดคุณสมบัติตั้งแต่ตอนเริ่มต้น ก.บช. ก็คงจะไม่พิจารณาออกใบอนุญาตให้ เช่น ปรากฏว่าใบปริญญานำมายื่นเป็นใบปริญญาปลอมแต่เพราะความผิดพลาด หรือความพลั้งเผลอของเจ้าหน้าที่ไม่ได้พิจารณาในจุดนี้ จึงได้ออกใบอนุญาตให้ไป แล้ว ต่อมาภายหลังมีบุคคลมาร้องเรียนว่าเป็นใบปริญญาปลอม ก.บช. ก็อาจจะทำการเพิกถอนใบอนุญาตตามมาตรา 19 นี้ได้ ดังนั้น หากไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แล้วไปลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีก็อาจจะมีความผิดได้ ดังคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1737/2526 ซึ่งมีข้อเท็จจริงดังนี้

"การที่จำเลย ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีแก่นิติบุคคล แต่ละแห่ง ต่างวาระกันรวม 47 แห่ง ตามรายงานการสอบบัญชี 47 ฉบับนั้น ย่อมแยกการกระทำออกจากกันได้ตามรายงานการสอบบัญชีของจำเลยแต่ละฉบับ เมื่อจำเลยลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีแก่นิติบุคคลแห่งหนึ่ง โดยฝ่าฝืนกฎหมาย ดังกล่าว ก็เป็นความผิดกรรมหนึ่ง การกระทำของจำเลย จึงมีความผิดหลายกรรม รวม 47 กระทง"

ผลของการที่บุคคลซึ่งมิได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แล้วไปทำการลงลายมือชื่อ รับรองการสอบบัญชี นอกจากจะถือว่าเป็นความผิดทางอาญา ตามคำนิพากษาฎีกา ฉบับ ดังกล่าวแล้ว งบการเงินหรือรายงานการสอบบัญชีของบุคคลนั้นก็ถือเป็นอันใช้ไม่ได้ เนื่องจากถือว่าเป็นการกระทำที่ฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติของกฎหมาย

โดยสรุป เราอาจจะกล่าวได้ว่า ผู้สอบบัญชี หมายถึง ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ที่มีหน้าที่ตรวจสอบเอกสารทางบัญชี งบการเงินของกิจการร้านค้าต่างๆ ตามแนวทางปฏิบัติ งานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้เพื่อแสดงความเห็นถึงฐานะทางการเงินและผลของ การดำเนินงานของกิจการนั้นว่าเป็นอย่างไร เพื่อประโยชน์แก่บุคคลทั่วไปที่เกี่ยวข้อง กับ กิจการนั้น ๆ ไม่ว่าจะเป็นผู้บริหาร ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุนโดยทั่วไปอันจะนำไปสู่การตัดสินใจใน บางประการและเนื่องจากตามกฎหมายของเราได้มีการกำหนดว่าผู้จะทำการสอบบัญชีได้นั้น จะต้องได้รับใบอนุญาตจากหน่วยงานควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีซึ่งในที่นี้ก็คือ คณะกรรมการ ควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บ.ช.) ก่อน ซึ่งเรียกว่า "ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต" ดังนั้นจึงอาจจะกล่าวได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้มีสิทธิตามกฎหมายนั้น จะต้องเป็น "ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต" เท่านั้น

2.2 สิทธิและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

วิชาชีพการสอบบัญชี ถือว่าเป็นวิชาชีพอิสระ ที่มีความสำคัญต่อภาวะเศรษฐกิจ ของประเทศเป็นอย่างมาก เนื่องจากเมื่อผู้สอบบัญชี ที่มีหน้าที่ ในการตรวจสอบงบการเงิน ของกิจการ มีความเห็นอย่างใดเกี่ยวกับงบการเงินนั้นแล้ว ก็ย่อมจะถือว่างบการเงิน นั้น เป็นที่เชื่อถือได้ งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้ลงลายมือชื่อรับรองนั้นก็มิใช่จะเป็นประโยชน์ ต่อเฉพาะกิจการนั้นเท่านั้น แต่ยังมีผลกระทบไปถึงบุคคลภายนอกหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และมีความจำเป็นที่จะต้องอาศัยงบการเงินนั้น เพื่อจะทำประโยชน์บางประการ เช่น ธนาคารอาจจะใช้งบการเงินนั้น เป็นเครื่องตัดสินใจในการให้เครดิตแก่กิจการนั้น ผู้ถือหุ้น อาจจะใช้งบการเงินนั้นเป็นหลักการตัดสินใจในการซื้อหุ้น เหล่านี้เป็นต้นดังนั้นจะเห็นได้ว่า

ถ้าผู้สอบบัญชีแสดงงบการเงินไม่ถูกต้อง หรือมีการแสดงงบการเงินให้ผิดไปจากข้อเท็จจริง แล้วหน่วยงาน หรือบุคคลที่อาศัยข้อมูลจากงบการเงินนั้น อาจจะตัดสินใจผิดพลาดไป ความเสียหายก็ย่อมจะเกิดขึ้นตามมาอย่างแน่นอน

เมื่อเราถือว่าความเห็นของผู้สอบบัญชี มีความสำคัญดังกล่าวมาแล้ว ก็จำเป็นที่ เราจะต้องมีลักษณะของการควบคุมหรือมีการกำหนดถึงสิทธิและหน้าที่บางประการของผู้สอบบัญชีไว้ด้วย ซึ่งถือเป็นเสมือนกรอบหรือกฎเกณฑ์ของผู้สอบบัญชีที่จะต้องกระทำการให้ถูกต้อง เป็นสิ่งที่จะสร้างความมั่นใจให้กับผู้ที่จะใช้งบการเงินนั้น ได้จึงควรจะทราบถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่จะต้องปฏิบัติให้ถูกต้องหรือได้มาตรฐานนั้น มีองค์ประกอบอย่างไร

สิทธิของผู้สอบบัญชี

ในเรื่องสิทธิของผู้สอบบัญชีในความหมายนี้ น่าจะมีความหมายถึงลักษณะการกระทำต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีจะพึงปฏิบัติได้ภายในกรอบของกฎหมายที่กำหนดไว้ เพื่อให้การตรวจสอบบัญชีเป็นไปอย่างถูกต้องที่สุด ซึ่งสิทธิของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายนั้นมี ดังนี้

1. สิทธิในการแสดงความคิดเห็นเป็นอิสระในการตรวจสอบ

สิทธิของผู้สอบบัญชี ในเรื่องความเป็นอิสระนั้นนับเป็นสิทธิที่มีความสำคัญอย่างหนึ่ง ในฐานะที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระควรจะมีผู้สอบบัญชีสามารถที่จะแสดงความเห็นในงบการเงินที่ตนเองทำการตรวจสอบได้โดยเสรี ซึ่งความหมายของความเป็นอิสระในที่นี้ก็คือ การไม่ถูกควบคุม หรือการปลอดจากอิทธิพลใด ๆ ของลูกค้า " และถือเป็นคุณสมบัติที่

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สุนา สิทธิเลิศประสิทธิ์, "ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการสอบบัญชี," ใน ระบบบัญชีและการสอบบัญชี หน้าที่ 7-15 (นนทบุรี : โรงพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2533), หน้า 319.

ทำให้ผู้สอบบัญชี สามารถให้คำวินิจฉัยโดยปราศจากอคติและให้การพิจารณาอย่างเป็นธรรม กับข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่มีอยู่ ในการให้ความเห็นหรือให้คำตัดสินนั้น^๖ ซึ่งขนาดไหน เพียงใดจะถือว่าผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระหรือไม่ในเรื่องนี้ ทางสหพันธ์นักบัญชีนานาชาติ (International Federation of Accountants) ได้ให้ข้อพิจารณาในเรื่องนี้ บางประการดังนี้คือ^๗

1. การมีส่วนเกี่ยวข้องกับทางการเงินในกิจการของลูกค้า โดยทางตรงหรือทางอ้อม เช่น การเป็นผู้ถือหุ้น การให้เงินกู้ยืมแก่ลูกค้า เป็นต้น
2. การมีส่วนเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีในกิจการของลูกค้า โดยมีตำแหน่งเป็นผู้บริหารหรือเป็นลูกจ้างภายใต้การควบคุมของคณะผู้บริหารกิจการนั้น ๆ
3. มีกิจการ หรืออาชีพอื่นใดที่ทำไปพร้อมกับการเป็นผู้สอบบัญชีอันสามารถก่อให้เกิดการขัดผลประโยชน์ หรือมีสภาพไม่สอดคล้อง หรือไม่สม่ำเสมอ ในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีหรืออันมีสภาพขัดแย้งกับความต้องการที่จะรักษาไว้ ซึ่งการปรากฏลักษณะของความ เป็นอิสระ เช่น การเป็นนายหน้าซื้อขายหุ้น เพราะผู้สอบบัญชีอาจจะแสดงความเห็นอย่างลำเอียงเกี่ยวกับงบการเงินในกิจการที่ตนเป็นนายหน้าอยู่

ศูนย์วิทยพัทยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

^๖ International Federation of Accountants, Guideline on Professional Ethics for the Accountancy Profession อ้างถึงใน มรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต, เอกสารในการสัมมนา. สำหรับนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เสนอ ณ โรงแรมนารายณ์ วันที่ 4 กันยายน 2525, หน้า 21.

^๗ เรื่องเดียวกัน, หน้า 21-22.

4. ผลของความล้มพันธ์ในทางครอบครัว และความล้มพันธ์ส่วนบุคคลที่มีต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี
5. ในกรณีที่ค่าตอบแทนที่ได้รับจากลูกค้ารายหนึ่งมีจำนวนเมื่อเทียบกับรายได้รวมทั้งสิ้นของผู้สอบบัญชีคนเดียวหรือของสำนักงานสอบบัญชีแห่งนั้นเป็นอัตราส่วนที่มากอย่างไม่น่าจะยอมรับได้
6. การยอมรับงานที่มอบหมาย โดยกำหนดค่าตอบแทนแบบมีเงื่อนไข

เมื่อกลับมาวิเคราะห์กฎหมาย ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีของไทย ก็จะพบว่า ได้มีการให้ความสำคัญกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ในระดับหนึ่งคือ จากมาตรฐานการสอบบัญชี ข้อ 2 ซึ่งเป็นมาตรฐานทั่วไป^๑ ได้ มีการกำหนดไว้ว่า "ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความอิสระและเที่ยงธรรม" ซึ่งกรณีเช่นนี้จะถือว่ามีความเป็นอิสระหรือไม่ เราคงจะไม่สามารถที่จะทำการชี้ชัด หรือกำหนดไว้เป็นหลักที่แน่นอนตายตัวได้ แต่ก็น่าจะมี ความหมายถึงว่า^๒ ผู้สอบบัญชีสามารถที่จะทำการวางแผนการตรวจสอบ และใช้วิธีการ

ศูนย์วิทยทรัพยากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

^๑ ประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 (พ.ศ.2518) เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี ประกาศ ณ วันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ.2518.

^๒ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ร่วมกับ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี, เอกสารประกอบการประชุมนักบัญชี ทั่วประเทศ ครั้งที่ 5 เสนอที่โรงแรมนารายณ์ วันที่ 27 มีนาคม พ.ศ.2519, หน้า 8.

ตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอ * ตลอดจนแสดงความเห็นของตนได้โดยปราศจากความลำเอียง เพื่อให้ความเที่ยงธรรมแก่บุคคลทุกฝ่าย แต่ความเพียงพอของหลักฐานนั้น ก็ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชีเองว่าขนาดไหนเพียงใด จึงจะสามารถแสดงความเห็นในงบการเงินนั้นได้ ซึ่งในประเด็นดังกล่าวทำให้เราพบว่าหลักฐานทางการสอบบัญชี แตกต่างจากหลักฐานในทางกฎหมาย ซึ่งมีวิธีการกำหนดไว้แน่นอนว่า ข้อเท็จจริงอย่างไรจึงจะเป็นข้อเท็จจริงที่ศาลจะรับพิจารณาได้^{๑๐} หรือในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก็ได้มีการกำหนดหลักความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีไว้ในมาตรา 1208 ความว่า

"ผู้สอบบัญชานั้น จะเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทก็ได้ แต่บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการงานที่บริษัททำโดยสถานอื่นอย่างหนึ่งอย่างใดนอกจากเป็นแต่ผู้ถือหุ้นในบริษัทเท่านั้นแล้ว ท่านว่าจะเลือกเอามาเป็นตำแหน่งผู้สอบบัญชีหาได้ไม่ กรรมการก็ดีหรือผู้อื่นซึ่งเป็นตัวแทนหรือเป็นลูกจ้างของบริษัทก็ดี เวลาอยู่ในตำแหน่งนั้น ๆ ก็จะไม่เลือกเอามาเป็นตำแหน่งผู้สอบบัญชีของบริษัทหาได้ไม่"

* ในการรวบรวมหลักฐานเพื่อจะให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินได้นั้น จะต้องพิจารณาถึงคุณลักษณะของหลักฐานทั้งสองประการ คือ

1. ความเพียงพอของหลักฐาน (Sufficiency of Evidential Matters)
2. ความเชื่อถือได้ของหลักฐาน (Competency of Evidential Matters) รายละเอียดโปรดดูใน พยอ ม สิ่งห์ เสน่ห์, การสอบบัญชี, หน้า 3-1-3-13.

^{๑๐} สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ร่วมกับ ก.บ.ช. เอกสารประกอบการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ 5, หน้า 15.

มาตรา 1213 บัญญัติไว้ว่า "ให้ผู้สอบบัญชีทุกคนเข้าตรวจสอบสรรพสมุดและบัญชีของบริษัทในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อและในการอันเกี่ยวข้องกับสมุดและบัญชี เช่นนั้นให้ไต่ถามสอบสวนกรรมการหรือผู้อื่น ๆ ซึ่งเป็นตัวแทนหรือเป็นลูกจ้างของบริษัทได้ไม่ว่าคนหนึ่งคนใด"

เมื่อพิจารณาถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ตามที่ลหพันธ์นักบัญชีนานาชาติได้ให้ข้อคิดบางประการไว้ว่า ผู้สอบบัญชีไม่ควรจะมีส่วนเกี่ยวข้องกับทางการเงินในกิจการของลูกค้านี่ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เช่น การเป็นผู้ถือหุ้นของกิจการ แต่เมื่อพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของเราในมาตรา 1208 ที่บัญญัติอนุญาตให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทได้นั้น หากพิจารณาทั้งสองความหมายแล้ว เห็นว่าน่าจะมีความขัดแย้งกันแต่ในความคิดเห็นของผู้เขียนเห็นว่าในลักษณะทั้งสองประการน่าจะมิขัดและข้อเสียรวมกันอยู่กล่าวคือ หากให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ถือหุ้นของกิจการได้ ก็อาจจะเกิดความคล่องตัวในการปฏิบัติงาน หรือการตรวจสอบหลักฐานทางการเงินต่าง ๆ ของกิจการ แต่ก็มีข้อเสียได้คือการเป็นผู้ถือหุ้น น่าจะเป็นผู้มีส่วนได้เสียโดยทางอ้อมของกิจการนั้น เพราะผลประโยชน์ที่ผู้ถือหุ้นจะได้รับก็คือเงินปันผล หากกิจการมีกำไรมากเท่าใดผู้ถือหุ้นก็จะได้รับเงินปันผลมากตามไปด้วย หากผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ถือหุ้นไม่มีความซื่อสัตย์และสุจริตพอแล้ว การสอบบัญชีนั้นอาจจะเป็นลักษณะเอื้อประโยชน์ให้กับกิจการนั้นได้

ในการบัญญัติกฎหมายของเรา ดังกล่าว อาจจะพิจารณากันในด้านที่ว่าไม่ใช่กรรมการหรือผู้บริหารแล้ว น่าจะไม่ใช่ผู้มีส่วนได้เสียกับกิจการนั้น ส่วนในกรณีของทางลหพันธ์นักบัญชีนานาชาติ ที่ให้ข้อพิจารณาดังกล่าวก็อาจจะพิจารณากันว่าผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ถือหุ้นของกิจการแม้ไม่มีอำนาจในการบริหารโดยตรง แต่ก็ถือว่าผู้ถือหุ้นนั้นเป็นเจ้าของในกิจการได้ส่วนหนึ่ง ถือเป็นผู้มีส่วนได้เสียกับกิจการนั้นโดยทางอ้อม ในประเด็นนี้ ความเห็นของผู้เขียนเห็นด้วยกับข้อพิจารณาของลหพันธ์นักบัญชีนานาชาติ ที่ว่าผู้สอบบัญชีไม่น่าจะเป็นผู้ถือหุ้นของกิจการได้ เพราะโดยพื้นฐานในทางสัญชาติญาณของมนุษย์แล้ว การกระทำอะไรก็ตามมักจะคำนึงถึงผลประโยชน์ของตนเองก่อนเสมอ และในเรื่องการสอบบัญชีของกิจการเช่นกัน ผู้สอบบัญชีก็ย่อมจะกระทำการให้เอื้อกับผลประโยชน์ของกิจการที่ตนถือหุ้นอยู่ก็ทำให้



ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีลดลงไปได้

นอกจากนั้น ในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 15 (8) ยังมีข้อกำหนดว่า ผู้ที่จะขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสม หรือทำให้ขาดความเป็นอิสระ และในกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ลงวันที่ 15 มิถุนายน พ.ศ. 2534 ข้อ 2 (1) (ก) ในหมวดความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตได้กำหนดว่าผู้สอบบัญชีต้องไม่รับสอบบัญชีในกิจการ ที่ตนขาดความเป็นอิสระ โดยที่ทางคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ก็ยังมีได้มีการกำหนดให้เป็นที่ชัดเจนและแน่นอนว่าอาชีพใดที่ถือว่าทำให้ขาดความเป็นอิสระบ้าง ซึ่งในจุดนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรจะได้มีการกำหนดไว้ให้แน่นอนและเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อป้องกันการตีความ ซึ่งก็จะก่อให้เกิดผิดพลาดได้

2. ผู้สอบบัญชีสามารถที่จะกำหนดขอบเขต และวิธีการตรวจสอบบัญชีได้เองโดยอิสระของผู้สอบบัญชานั้น หากลูกค้า หรือกิจการที่ทำการตรวจสอบจำกัดขอบเขตการทำงานของผู้สอบบัญชานั้นแล้วหรือไม่ยอมให้ตรวจสอบเอกสารใดเอกสารหนึ่ง ผู้สอบบัญชีต้องทำการรายงานไว้ในรายงานการสอบบัญชี หรือจะต้องทำรายงานว่าไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน หรือบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจต้องปฏิเสธไม่รับงานสอบบัญชีรายนั้น¹¹ ในเมื่อการรับรอนั้น อาจจะทำให้เกิดความเข้าใจผิดแก่บุคคลอื่นได้¹²

¹¹ กองควบคุมบัญชีธุรกิจ, "การควบคุมและส่งเสริมการจัดทำบัญชีและวิชาชีพสอบบัญชี," วารสารกรมทะเบียนการค้า 12 (มกราคม-กุมภาพันธ์ 2526): 42.

¹² พยอม สิงห์เสนห์, การสอบบัญชี, หน้า 2-10.

จากสิทธิขั้นนี้ของผู้สอบบัญชี แสดงว่าผู้สอบบัญชีสามารถจะใช้ดุลพินิจของตนเอง ในการตรวจสอบบัญชีว่าจะไปในแนวทางใดหรือจะทำการตรวจสอบขนาดไหน เพียงใด แต่ก็มีใช้ว่า การใช้สิทธิของผู้สอบบัญชีจะใช้สิทธินั้นได้โดยปราศจากการควบคุมจากกฎหมาย แต่อย่างใดไม่ การตรวจสอบหรือวิธีการต่าง ๆ ก็ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้เป็น มาตรฐานการสอบบัญชี^{๑๓} เพื่อให้เป็นแนวทางให้แก่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติด้วยหรืออาจจะกล่าวได้ อีกนัยหนึ่งว่าการใช้ดุลพินิจโดยอิสระของผู้สอบบัญชีจะต้องอยู่ภายในขอบเขต หรือกฎเกณฑ์ที่ กำหนดไว้ เพียงแต่ไม่จำเป็นที่จะต้องทำตามที่ถูกค้ำหรือเจ้าของกิจการต้องการเสมอไป

๓. ผู้สอบบัญชีมีกรรมสิทธิในกระดาษทำการ ซึ่งผู้สอบบัญชีได้จัดทำขึ้นระหว่าง การตรวจสอบ เพื่อผู้สอบบัญชีจะใช้เป็นหลักฐานแสดงว่า ผู้สอบบัญชีได้จัดทำบัญชีไปตาม มาตรฐานการสอบบัญชีที่ได้มีการกำหนดไว้

แต่การเป็นเจ้าของกรรมสิทธิในกระดาษทำการดังกล่าวนี้ ก็อาจจะถูกจำกัด ในเรื่องของการเป็นเจ้าของกรรมสิทธิบ้างกล่าวคือ ผู้สอบบัญชีจะนำกระดาษทำการของตน ไปทำการเผยแพร่หรือนำไปใช้ประโยชน์ในทางที่ขัดกับการประกอบการค้าของลูกค้า ที่ตน ทำการตรวจสอบอยู่ไม่ได้ นอกจากจะได้รับความยินยอมจากลูกค้านั้นก่อน

นอกจากนี้ตามพระราชบัญญัติหุ้นส่วนบริษัทของประเทศไทยก็ยังคงได้มีการกำหนด ถึงสิทธิของผู้สอบบัญชีไว้เพิ่มเติมจากที่กล่าวมาด้วยคือ^{๑๔}

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

^{๑๓} มาตรฐานการสอบบัญชีนี้ออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แห่งประเทศไทย (ส.บ.ช.) เพื่อให้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพ สอบบัญชี และนำเสนอคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) เพื่อ ทำการเผยแพร่ให้ผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน.

^{๑๔} John Dunn, Auditing Theory and Practice, p.23-24.

4. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการ มีสิทธิที่จะตรวจสอบบัญชีและสิทธิที่จะตรวจสอบข้อมูล ข่าวสารต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความจำเป็นในการกระทำการตามหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ทางฝ่ายผู้บริหารของกิจการไม่สามารถที่จะทำการอำพรางหรือซ่อนเร้นเกี่ยวกับข้อมูลต่าง ๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีนั้น

5. ถ้าผู้บริหารของกิจการก่อให้เกิดการเข้าใจผิดแก่ผู้สอบบัญชีไม่ว่าจะโดยการแสดงข้อความอันเป็นเท็จหรือมีเจตนาที่จะทำการหลอกลวงเกี่ยวกับข้อมูลในทางบัญชีซึ่งอาจจะเป็นข้อมูลที่เป็นลายลักษณ์อักษร หรือข้อมูลด้วยวาจา ถือว่าผู้บริหารนั้นมีความผิด ในทางอาญา

สิทธิของผู้สอบบัญชีในข้อนี้ก็คือ สิทธิที่ผู้สอบบัญชีจะได้รับทราบข้อมูลต่าง ๆ จากผู้บริหารกิจการโดยถูกต้องตรงต่อความเป็นจริง เพื่อผู้สอบบัญชีจะสามารถแสดงความคิดเห็นของตนต่องบการเงินของกิจการได้อย่างถูกต้องน่าเชื่อถือ ดังนั้นในกฎหมายฉบับดังกล่าว จึงได้มีการกำหนดให้ถือว่าเป็นการกระทำความผิดในทางอาญาว่า ถ้าผู้บริหารของกิจการให้ข้อมูลต่อผู้สอบบัญชีไม่ตรงต่อความเป็นจริง ไม่ว่าจะเป็กรณีใด ๆ ก็ตามถือว่าต้องได้รับโทษทางอาญาเสมอ

6. กิจการใดที่มีสาขาแยกออกไปจากสำนักงานใหญ่ ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่เป็นสาขานั้นจะต้องทำการจัดเตรียมข้อมูล เอกสารต่าง ๆ ให้แก่ผู้สอบบัญชีของสำนักงานใหญ่ตามสมควร ซึ่งในทางปฏิบัติกันการจัดทำบัญชีจะมีการจัดเก็บข้อมูลในทางบัญชีรวมทั้งรายการต่าง ๆ ของกิจการในเครื่องทั้งหมด เพื่อจะนำไปใช้ประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีของสำนักงานใหญ่ของกิจการนั้น

สิทธิของผู้สอบบัญชีในกรณีนี้ก็คือ กิจการที่มีสาขาแยกออกไปหลายสาขากระจ่ายกันอยู่ทั่วไปและในแต่ละสาขานั้น ก็จะมีผู้สอบบัญชีของสาขาตนเอง แต่โดยหน้าที่ของกิจการและผู้สอบบัญชีของสาขา หรือกิจการในเครื่องทั้งหมดนั้น จะต้องมีการเก็บรวบรวมข้อมูล เอกสารต่าง ๆ ไปให้แก่ผู้สอบบัญชีของสำนักงานใหญ่เพื่อผู้สอบบัญชีของสำนักงานใหญ่จะใช้สิทธิตรวจสอบงบการเงินหรือเอกสารของกิจการสาขานั้นว่า การดำเนินการที่ผ่านมา

เป็นอย่างไรบ้าง เพื่อจะทำความเข้าใจในงบการเงินของกิจการนั้นออกมาได้

7. กิจการใดที่มีสาขาในต่างประเทศ จะต้องมีการอธิบายให้เหตุผล ข่าวดสาร คำอธิบายเกี่ยวกับกิจการในต่างประเทศนั้น ตามความต้องการของผู้สอบบัญชีของกิจการนั้น

สิทธิของผู้สอบบัญชีในที่นี้ก็คือ กรณีกิจการใดมีสาขาในต่างประเทศและหากผู้สอบบัญชีมีความต้องการเอกสาร หรือหลักฐานอย่างใดที่เกี่ยวข้องกับกิจการในต่างประเทศนั้น ถือว่าเป็นหน้าที่ของเจ้าของกิจการที่จะต้องให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีด้วย

หน้าที่ของผู้สอบบัญชี

เราได้ทราบมาแล้วว่า การเป็นผู้สอบบัญชานั้น ก็คือเป็นบุคคลที่จะต้องทำการ ตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี รวมทั้งหลักฐานอื่น ๆ เพื่อที่ผู้สอบบัญชานั้น จะสามารถวินิจฉัยและแสดงความคิดเห็นให้ปรากฏได้ว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นนั้นมีความ ถูกต้องตามหลักการในทางบัญชีหรือไม่เพียงพอ ซึ่งผลจากการรับรองของผู้สอบบัญชีย่อมจะ นำไปใช้ประกอบการตัดสินใจของบุคคลหลาย ๆ ฝ่ายในการลงทุนด้านต่าง ๆ ซึ่งจากการ ตัดสินใจลงทุนของบุคคลที่เกี่ยวข้องนั้นจะประสบความสำเร็จหรือความล้มเหลว ก็อาจจะ กล่าวได้ว่าผู้สอบบัญชีก็มีส่วนกำหนดเช่นเดียวกัน

ดังนั้น จากการเป็นผู้สอบบัญชีดังกล่าวจึงเห็นว่า หน้าที่ที่สำคัญของผู้สอบบัญชีก็คือ การแสดงความคิดเห็นของตนเองที่เกี่ยวกับงบการเงินของกิจการที่ทำหน้าที่สอบบัญชีอยู่และ เมื่อผู้สอบบัญชีได้ลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินนั้นแล้ว ก็เป็นหน้าที่ที่ผู้สอบบัญชีจะต้อง รับผิดชอบหากมีความผิดพลาดหรือความเสียหายใด ๆ เกิดขึ้น เนื่องจากว่า งบการเงินนั้น สามารถมีอิทธิพลหรืออาจเป็นการชักจูงบุคคลภายนอกให้กระทำการต่างๆ ได้ แต่อย่างไรก็ตาม หน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในข้อนี้ก็มิชอบเขตจำกัดเช่นเดียวกันคือ ผู้สอบบัญชี จะมีความรับผิดชอบเพียงเท่าที่แสดงความคิดเห็นในฐานะเป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้

เท่านั้น¹⁴ และผู้สอบบัญชีก็ยังมีหน้าที่ในการเสนอความเห็นต่อผู้บริหารของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการนั้นด้วย

นอกจากนั้นแล้ว ในฐานะที่วิชาชีพสอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระอย่างหนึ่งที่ใช้บริการแก่สาธารณชนโดยทั่วไป ในด้านการตรวจสอบบัญชีและผู้ที่จะเข้ามาประกอบวิชาชีพจะต้องผ่านการการศึกษา การฝึกหัด การทดสอบ รวมทั้งได้รับใบอนุญาตสำหรับการให้หลักประกันแก่สาธารณชนว่า บุคคลนั้นเป็นผู้มีความรู้ความสามารถที่จะประกอบวิชาชีพนั้นได้¹⁵ แต่ก็มีใช้ว่าการดำเนินการของผู้สอบบัญชีจะสามารถดำเนินการไปได้ตามความต้องการของตนเองได้ทุกประการจำเป็นจะต้องมีกฎ ระเบียบ และสถาบันที่เข้ามาทำหน้าที่ควบคุมก็คือนคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพ ซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติ ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามมรรยาทหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น หน้าที่อีกประการหนึ่งที่ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจะละเลยเสียไม่ได้ ก็คือ จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดโดยเฉพาะตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ซึ่งถือว่าเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีโดยตรง รวมทั้งกฎหมายอื่น ๆ ที่มีบทบัญญัติเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี เช่น ประมวลกฎหมายอาญา ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมและมูลนิธิ พ.ศ. 2499 เป็นต้น นอกจากนั้นแล้วผู้สอบบัญชียังมีหน้าที่จะต้องรักษามรรยาทตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงซึ่งในที่นี้ก็คือ

ศูนย์วิทยทรัพยากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹⁴ Robert M. Trueblood, Accountants International Study Group (n.p., 1968), P.2.

¹⁵ W. Floyd Windal and N. Robert Corley. The Accounting Professional. Ethics, Responsibility and Liability (New Jersey : Prentice Hall, Inc, 1980), P. 8-9.

กฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ.2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 ซึ่งถือว่าเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีโดยเฉพาะ และยังมีกฎเกณฑ์และข้อบังคับต่าง ๆ ของสถาบันอื่น ๆ ที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้วย คือ กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายข้อบังคับต่าง ๆ ดังกล่าวแล้ว ผู้สอบบัญชีคนนั้นอาจจะถูกลงโทษทางมรรยาทวิชาชีพ โดยการถูกลงโทษหรือเพิกถอนใบอนุญาตหรือถูกเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ แล้วแต่กรณีได้ ก็จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีนั้นไม่สามารถประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้ต่อไป หรือไม่สามารถตรวจสอบบัญชีในหน่วยงานบางหน่วยงานได้

2.3 พัฒนาการของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย

การควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยได้กระทำขึ้นพร้อมกับการประกาศใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 อันมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 2 พฤศจิกายน พ.ศ.2505 โดยเหตุผลที่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวก็คือ

"การสอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระแขนงหนึ่ง อันมีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่งแก่การพัฒนาเศรษฐกิจ ในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายควบคุมการสอบบัญชี ประกอบกับขณะนี้ได้มีผู้สำเร็จการศึกษาวิชาการบัญชีจากมหาวิทยาลัยและสำนักศึกษาต่าง ๆ มากขึ้น จึงสมควรจะได้ตรากฎหมายกำหนดคุณสมบัติและพื้นฐานความรู้ ของผู้สอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐาน ให้มีคณะกรรมการควบคุมให้เป็นไปตามความมุ่งหมายดังกล่าว"

จากพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวจะเห็นว่า ก่อนมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 วิชาชีพการบัญชีและการสอบบัญชีอาจยังไม่มีแพร่หลายนัก จึงยังไม่มี การกำหนดคุณสมบัติหรือหลักเกณฑ์ของผู้ประสงค์จะเข้ามาประกอบวิชาชีพบัญชี หรือการสอบบัญชีไว้แต่ประการใดมีเพียงข้อกำหนดในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ประกาศใช้บังคับในปี พ.ศ. 2472 เท่านั้นที่ให้บริษัทจำกัดจัดทำบัญชีและให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเท่านั้น ส่วนกรณีอื่น ไม่ว่าจะเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด และบุคคลธรรมดา ซึ่งประกอบ

ธุรกิจหรือวิชาชีพอย่างไรโดยหนึ่งจะจัดทำบัญชีหรือไม่ก็ได้กฎหมายมิได้มีข้อกำหนดบังคับไว้ และถึงแม้กฎหมายจะบังคับให้บริษัทจัดทำบัญชีและมีผู้สอบบัญชี แต่ก็ได้มีการกำหนดถึง หลักเกณฑ์ว่าจะมีการบันทึกบัญชีกันอย่างไร จะมีการตรวจสอบบัญชีอย่างไร และมีได้มีการ กำหนดคุณสมบัติและคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพนี้ไว้แต่ประการใด¹⁶ ดังนั้นจึงเป็นไปใน ลักษณะที่ว่าใครก็ตามที่ทำงานทางด้านบัญชีอยู่ ก็สามารถที่จะลงลายมือชื่อเป็นผู้สอบบัญชีตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวได้¹⁷

ต่อมาในปี พ.ศ. 2482 รัฐบาลได้มีการประกาศใช้ "พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2482" ขึ้น ซึ่งถือว่าเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีฉบับแรก เป็นกฎหมายที่ มีการกำหนดขึ้นเพื่อจะขยายความในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าว เพราะใน ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น มีการกำหนดให้กิจการที่อยู่ในรูปของบริษัทจำกัดเท่านั้น จัดทำบัญชี ดังนั้นในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2482 นี้ จึงได้มีการกำหนดให้ผู้ประกอบ ธุรกิจต่าง ๆ จัดทำบัญชีขึ้นมา และต่อมาในปี พ.ศ. 2496 ได้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติฉบับ ดังกล่าวเพื่อให้ทันกับการเปลี่ยนไปของภาวะเศรษฐกิจและสังคมและได้มีการพบว่า การสอบ บัญชีและการรับรองบัญชีของกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติ ว่าด้วยการบัญชีนั้นยังไม่รัดกุม คือผู้สอบบัญชีที่ลงลายมือชื่อบางคนยังไม่มีความรู้ในทางบัญชี

ศูนย์วิทยทรัพยากร

¹⁶ ชนิดา ลุวรรณจุกะ, "วิชาชีพการบัญชี," ใน ประสบการณ์วิชาชีพการบัญชี หน้าที่ 1-7 (นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2534), หน้า 14.

¹⁷ สำนักงาน ก.บช., "บทบาทและความรับผิดชอบของ ก.บช. ต่อวิชาชีพ บัญชี," เอกสารในการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9 เรื่อง ปัญหาการควบคุมวิชาชีพ บัญชี เลื่อนที่โรงแรมไอแอทเซ็นทรัลพลาซ่า 22-23 มิถุนายน 2528, หน้า 4.

ดิพอ และยังไม่มีความหมายฉบับใด ที่กำหนดถึงคุณสมบัติหรือหน้าที่ของวิชาชีพการบัญชีไว้แต่ประการใดประกอบกับในประเทศไทยเริ่มมีการวางแผนพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ มีการชักชวนให้ชาวต่างประเทศมาลงทุน ทำให้เกิดการเงินหรือข้อมูลทางการเงิน เริ่มมีความสำคัญมากขึ้นและจะต้องให้มีความถูกต้องเป็นจริงมากที่สุด ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงได้มีการตราพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ขึ้นเพื่อกำหนดคุณสมบัติของผู้ที่จะเข้ามาสอบบัญชีรวมทั้งทำการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานด้วย

ต่อมา เมื่อวงการค้าและอุตสาหกรรมขยายตัวเพิ่มมากขึ้น ประกอบกับการจัดทำงบการเงินของกิจการ มีความสำคัญเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากผู้ลงทุนหรือผู้เกี่ยวข้องจำเป็นต้องอาศัยงบการเงินของกิจการเป็นเครื่องประกอบการตัดสินใจในการลงทุนและมีการจัดตั้งนิติบุคคลตามกฎหมายของต่างประเทศเพิ่มมากยิ่งขึ้นและนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าว ก็มีได้อยู่ภายใต้บังคับของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่จะต้องมีการจัดทำบัญชีงบกำไรขาดทุน และมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบรับรองเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นภายในประเทศ จึงเล็งเห็นว่าพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2482 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติม ปี พ.ศ. 2496 น่าจะไม่มี ความเหมาะสมกับภาวะเศรษฐกิจ ที่มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว น่าจะมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายให้ทันกับสภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป และจัดการแก้ไขกฎหมาย ให้มีความรัดกุมเป็นประโยชน์แก่ส่วนรวมเพิ่มมากยิ่งขึ้นรัฐบาลในขณะนั้น จึงได้มีการประกาศยกเลิกกฎหมายการบัญชี คือ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2482 และฉบับแก้ไข ปี พ.ศ. 2496 ทั้งสองฉบับและมีการออกประกาศเป็นประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 แทน เมื่อวันที่ 24 พฤศจิกายน พ.ศ. 2515 เป็นต้นมา โดยในประกาศคณะปฏิวัติฉบับดังกล่าว ได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศต้องจัดทำงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนโดยมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบรับรองเช่นเดียวกับบริษัทจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของเราโดยจัดการยื่นต่อ

สำนักงานกลาง หรือสำนักงานบัญชี^{๑๐}

ที่กล่าวมานั้น เราจะเห็นว่าพัฒนาการของการบัญชีตั้งแต่อดีตมาจนถึงในปัจจุบันนี้มีความเป็นระบบ และมีหลักเกณฑ์ที่มีความแน่นอนเพิ่มมากยิ่งขึ้น ในส่วนของตัวบุคคลผู้สอบบัญชีและเริ่มมีการให้ความสำคัญกับวิชาชีพสอบบัญชี นับตั้งแต่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เป็นต้นมา โดยเราถือว่าเป็นกฎหมายฉบับแรกที่ได้มีการกำหนดคุณสมบัติ และพินความรู้ของผู้สอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐานเดียวกัน และถือว่ากฎหมายฉบับดังกล่าวเป็นกฎหมายที่มีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชีโดยตรงในปัจจุบัน โดยในกฎหมายฉบับดังกล่าวได้มีการกำหนดให้มีคณะกรรมการขึ้นมาคณะหนึ่ง คือ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี หรือ ก.บ.ช. เป็นผู้มีหน้าที่ควบคุม หรือดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามกฎหมาย หรือระเบียบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ส่วนในเรื่องคุณสมบัติและองค์ประกอบของคณะกรรมการหรืออำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการจะได้กล่าวโดยละเอียดในบทต่อไป

นอกจากผู้สอบบัญชีจะอยู่ภายใต้บังคับของสถาบันที่มีอำนาจในการควบคุมทั่วไปตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 โดย ก.บ.ช. แล้ว ในปัจจุบันนี้ผู้สอบบัญชียังจะต้องอยู่ภายใต้การควบคุมตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องอีกหลายฉบับ คือ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 และฉบับแก้ไข พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ. 2522 และฉบับแก้ไขและพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ซึ่งมีสถาบันที่เข้ามารับผิดชอบดังนี้

๑. กรมสรรพากร ในขณะที่ทางกรมสรรพากรโดยอธิบดีกรมสรรพากรได้เข้ามา มีบทบาทในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีโดยอาศัยมาตรา 3 ลัทธิ แห่งประมวล

^{๑๐} เรื่องเดียวกัน, หน้า 3.

รัฐฎการและพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 มาตรา 8 ซึ่งมีการกำหนดว่า

"เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร การตรวจสอบ และรับรองบัญชี จะกระทำได้แต่บุคคลที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดี

บุคคลที่จะขอใบอนุญาตจากอธิบดี ตามความหมายในวรรคก่อน ต้องเป็นผู้ที่มี คุณสมบัติและปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี บุคคลใดได้รับใบอนุญาต ดังกล่าวแล้ว ถ้าฝ่าฝืนระเบียบที่อธิบดีกำหนด อธิบดีอาจพิจารณาล้างถอนใบอนุญาตเสียได้"

จากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรก็แสดงว่าผู้สอบบัญชี ถึงแม้ว่าจะได้รับอนุญาต เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจาก ก.บช. แล้วก็ตาม หากจะทำการลงลายมือชื่อรับรองบัญชีเพื่อยื่นเสียภาษีก็จะต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรเสียก่อน ซึ่งในขณะนี้ได้มีการออก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรโดยอาศัยบทบัญญัติมาตรา 3 ลัตต ดังกล่าว ในเรื่องกำหนด ระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีลงวันที่ 19 มิถุนายน พ.ศ. 2523 ออกมา เพื่อควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีอีกทางหนึ่ง โดยในประกาศฉบับดังกล่าวก็มีการบัญญัติ ให้อำนาจ อธิบดีกรมสรรพากรที่จะมีอำนาจสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ หากไม่ปฏิบัติตามมรรยาท และไม่ปฏิบัติตามการตรวจสอบ และรับรองบัญชีให้เป็นไปตาม มาตรฐาน ที่กำหนดไว้ตามกฎหมาย (ข้อ 5)

2. ธนาคารแห่งประเทศไทย ในส่วนนี้ธนาคารแห่งประเทศไทยเข้ามาเกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี โดยอาศัยพระราชบัญญัติธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 และฉบับแก้ไข รวมทั้งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ. 2522 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติม โดยในสาระของกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะเข้าไปตรวจสอบ และลงลายมือชื่อรับรองบัญชีของธนาคารพาณิชย์ บริษัท เงินทุนและบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ จะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจาก ธนาคารแห่งประเทศไทยแล้วเท่านั้น นั่นก็แสดงว่า ถึงแม้จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตาม

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ยังไม่เป็นการเพียงพอ ยังจะต้องได้รับความเห็นชอบจากธนาคารแห่งประเทศไทยเสียก่อนจึงจะทำการตรวจสอบบัญชี และลงลายมือชื่อรับรองบัญชีของสถาบันการเงินต่าง ๆ เหล่านั้นได้ โดยธนาคารแห่งประเทศไทยได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการให้ความเห็นชอบไว้ว่าจะต้องมีคุณสมบัติเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างไรบ้าง รวมทั้งธนาคารแห่งประเทศไทย มีอำนาจที่จะสั่งเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เคยให้ความเห็นชอบไปแล้วได้ด้วย ซึ่งรายละเอียดจะได้กล่าวในบทที่ 3 ต่อไป

3. สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.)

เป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นใหม่ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 นั่นก็คือว่า ผู้สอบบัญชีที่จะทำการสอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทที่จะนำเสนอขายหลักทรัพย์ที่ออกใหม่ ฯลฯ จะต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. เสียก่อนจึงจะไปทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทต่าง ๆ เหล่านั้นได้หรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าผู้สอบบัญชานั้น นอกจากจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 แล้วยังจะต้องเป็นผู้ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก่อน และในขณะนี้สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ได้ออกประกาศหลักเกณฑ์ที่จะให้ความเห็นชอบแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะสอบบัญชีของบริษัทต่าง ๆ ดังกล่าวมาแล้วซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีคุณสมบัติตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. กำหนดจึงจะได้รับความเห็นชอบ และหากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใดขาดคุณสมบัติที่กำหนดไปและประพฤตินิยมมรรยาท กฎเกณฑ์ หรือประกาศแล้ว สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก็มีอำนาจจะสั่งเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นได้ โดยรายละเอียดจะได้กล่าวในบทที่ 3 ต่อไป

จากที่กล่าวมาจะพบว่า การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสถาบันใด ๆ นั้น ในเบื้องต้นจะต้องได้รับใบอนุญาตจาก ก.บช. ก่อน เมื่อจะเข้าไปเกี่ยวข้องกับสถาบันใดสถาบันหนึ่งจะต้องมีคุณสมบัติเพิ่มเติมตามที่แต่ละสถาบันกำหนดไว้ ดังนั้น เพื่ออำนวยความสะดวกเข้าใจจึงสามารถจะเขียนเป็นตารางในการกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ดังนี้

คุณสมบัติของผู้นับถือนิกายโรมันคาทอลิกในสถาบันต่าง ๆ

สถาบัน	คุณสมบัติทั่วไป	คุณสมบัติเฉพาะของนิกายแต่ละสถาบัน
1. คณะกรรมการควบคุมการประกอบพิธีกรรมของผู้นับ (ก.บช.)	<ol style="list-style-type: none"> เป็นผู้ได้รับปริญญาทางการบัญชี หรือ ประกาศนียบัตรทางการบัญชี ชั้น ก.บช. ถือว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรี ทางการบัญชี หรือเป็นผู้ได้รับปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชีชั้น ก.บช. เห็นสมควรให้เป็นผู้นับถือนิกายโรมันคาทอลิก เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอนผู้นับมาแล้วโดย ก.บช. เห็นว่าทำหน้าที่เป็นผู้นับถือนิกายโรมันคาทอลิก มีอายุสี่สิบปีบริบูรณ์แล้ว มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศอื่นยอมให้บุคคลสัญชาติไทย เป็นผู้นับถือนิกายโรมันคาทอลิก ไม่เป็นหมั้นตามประเพณีเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดี ก.บช. เห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ ไม่เป็นบุคคลวิกลจริต หรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ และ ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสมหรือทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้นับ 	<p style="text-align: center;">_____</p>
2. กรมสรรพากร		<p style="text-align: center;">_____</p>
3. ธนาคารแห่งประเทศไทย		<ol style="list-style-type: none"> ปฏิบัติงานเป็นผู้นับถือนิกายโรมันคาทอลิกมาแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี ต้องปฏิบัติงานรวบรวมและรับรองงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานที่ธนาคารได้กำหนดครบถ้วนรวมทั้งให้ความร่วมมือหรือปฏิบัติงาน รับผิดชอบ นำรองธนาคารด้วยดี
3.1 ธนาคารพาณิชย์		<ol style="list-style-type: none"> ไม่เป็นผู้นับถือนิกายโรมันคาทอลิก ก.บช. ซึ่งพักใบอนุญาต ไม่เป็นผู้นับถือนิกายที่ศาลาหลักที่อื่นแห่งประเทศไทยไม่ให้ความเห็นชอบหรือออกจดหมายให้การให้ความเห็นชอบเป็นผู้นับถือนิกายโรมันคาทอลิกของบิษัทจดทะเบียนหรือบริษัทใบอนุญาตของศาลาหลักที่อื่นแห่งประเทศไทย ไม่เป็นผู้นับถือนิกายที่ธนาคารเคยเพิกถอนการให้ความเห็นชอบเป็นผู้นับถือนิกายของธนาคารพาณิชย์ บิษัทเงินทุน บิษัทหลักที่อื่นและบิษัทเคดิตนองจีเอ

สถาบัน	คุณสมบัติทั่วไป	คุณสมบัติเฉพาะของแต่ละสถาบัน
3.2 สถาบันการเงิน 4.4.7		<ol style="list-style-type: none"> 6. ไม่เป็นผู้สอบบัญชีที่ธนาคารเห็นว่าได้เคยปฏิบัติงานการสอบบัญชีกับหรือรับรองงบการเงินไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงอันจะเกิดความเสียหายแก่ประชาชนหรือธนาคารพาณิชย์นั่นเอง 7. ไม่เป็นผู้ถือหุ้นของธนาคารพาณิชย์ที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี รวมทั้งคู่สมรส บุตรที่ถึงไม่บรรลุนิติภาวะ 8. ไม่เป็นการหมกมุ่นหรือฉวยตนของธนาคารพาณิชย์ ที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี รวมทั้งคู่สมรส และบุตรของผู้สอบบัญชี การหมกมุ่น หรือผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน ในสำนักงานสอบบัญชี 9. ไม่เป็นพนักงานหรือลูกจ้างของธนาคารพาณิชย์ที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี รวมทั้งคู่สมรสของผู้สอบบัญชี การหมกมุ่น หรือผู้เป็นหุ้นส่วน ทุกคนในสำนักงานสอบบัญชี <ol style="list-style-type: none"> 1. ปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี 2. เป็นผู้สอบบัญชีสังกัดสำนักงานที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติงานเต็มเวลาอีกไม่น้อยกว่า 2 คน และมีผู้ช่วยสอบบัญชี จึงมีคุณสมบัติไม่ต่ำกว่าปริวรรตครีทางบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลาอีกไม่น้อยกว่า 6 คน 3. ต้องเป็นหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่าและต้องมีเวลาว่างการปฏิบัติงานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ 4. ไม่เป็นผู้ถือหุ้นในสถาบันการเงินที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี และบริษัทในเครือ รวมทั้งคู่สมรส บุตรที่ถึงไม่บรรลุนิติภาวะ สำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติงานอยู่และเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนในสำนักงาน 5. ไม่เป็นการหมกมุ่น พนักงาน ลูกจ้าง หรือตัวแทนของสถาบันการเงินที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี และบริษัทในเครือ รวมทั้งคู่สมรส บุตรที่ถึงไม่บรรลุนิติภาวะ ผู้เป็นหุ้นส่วนในสำนักงานและผู้ช่วยสอบบัญชีด้วย 6. ไม่เป็นผู้สอบบัญชีที่ศาลาหลักทรัพ์แห่งประเทศไทย ไม่ให้ความเห็นชอบหรือออกถ้อยแถลงการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทยกจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตของศาลาหลักทรัพ์แห่งประเทศไทย 7. ไม่เป็นผู้สอบบัญชีที่ธนาคารแห่งประเทศไทย เคยเพิกถอนการให้ความเห็นชอบหรือออกถ้อยแถลงการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงิน

สถาบัน	คุณสมบัติทั่วไป	คุณสมบัติเฉพาะของแต่ละสถาบัน
4. สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ด.		<p>8. ไม่เป็นผู้สอบบัญชีที่ธนาคารแห่งประเทศไทยเห็นว่าได้เคยปฏิบัติงานการสอบบัญชี บทร่างหรือรับรองงบการเงินที่ส่งฐานะการเงินและผลการดำเนินงานไม่ถูกต้อง ความความเป็นจริงหรือมีพฤติการณ์ที่ไม่เหมาะสมกับการเป็นผู้สอบบัญชีสถาบันการเงิน</p> <p>1-2. เหมือนกับคุณสมบัติที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดในส่วนรองสถาบันการเงิน</p> <p>3. ต้องเป็นหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่าหรือเป็นผู้สอบบัญชีรองสำนักงานที่ปฏิบัติงานเต็มเวลา</p> <p>4-7. เหมือนกับคุณสมบัติที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดในส่วนรองสถาบันการเงิน</p> <p>8. ไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ด. เคยเพิกถอนการให้ความเห็นหรือเห็นว่าผู้สอบบัญชื่อนั้นเคยปฏิบัติงานการสอบบัญชีบทร่างหรือรับรองงบการเงินที่ส่งฐานะการเงินและผลการดำเนินงานไม่ถูกต้องตรงต่อความเป็นจริงหรือมีพฤติการณ์ที่ไม่เหมาะสมกับการเป็นผู้สอบบัญชีสถาบันการเงิน</p>

หมายเหตุ คุณสมบัติทั่วไปเป็นคุณสมบัติที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนจะต้องมีเป็นเบื้องต้น

ที่มา : วิเคราะห์และรวบรวมจาก

- พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 15.
- หนังสือธนาคารแห่งประเทศไทย ที่ สปท.ผ. (ว) 474/2531 เรื่อง หลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธนาคารพาณิชย์ ลงวันที่ 25 มีนาคม 2531 และหนังสือธนาคารแห่งประเทศไทย ที่ สปท.งพ. (ว) 364/2527 เรื่อง หลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของวิสาหกิจเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์และบริษัทเครดิตฟองซิเออร์ ลงวันที่ 21 มีนาคม 2527.
- ประกาศการให้ความเห็นชอบ เรื่อง ผู้สอบบัญชีที่ลงนามชื่อในรายงานการตรวจสอบงบการเงินที่ปรากฏในคำขออนุญาตเสนอรายชื่อหลักทรัพย์ที่ออกใหม่ หรือแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์และร่างหนังสือชี้ชวน ลงวันที่ 10 มิถุนายน 2535 และประกาศสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ด. เรื่อง หลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของวิสาหกิจเงินทุน ลงวันที่ 18 พฤษภาคม 2535.

จากที่กล่าวมา จะเห็นว่าพัฒนาการของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันนี้จะมีการเปลี่ยนแปลงไปตลอดเวลา และการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระที่มีความเกี่ยวข้องกับบุคคลเป็นจำนวนมาก ดังนั้น จึงต้องมีการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นด้วย โดยจะต้องมีคณะกรรมการหรือสถาบันที่เกี่ยวข้องเข้ามาทำการควบคุม ซึ่งเราก็มักเรียกว่าคณะกรรมการหรือสถาบันวิชาชีพ โดยอาจจะกล่าวได้ว่าการจัดตั้งคณะกรรมการหรือสถาบันวิชาชีพขึ้นมาควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นเนื่องจากเหตุผล 2 ประการคือ ¹⁹

1. คณะกรรมการหรือสถาบันวิชาชีพนั้น ถือเป็นหลักในการที่จะพิทักษ์และคุ้มครองสิทธิของผู้ประกอบวิชาชีพนั้น
2. ลักษณะของการประกอบวิชาชีพต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน บุคคลจะเข้ามาประกอบวิชาชีพนั้นได้ จะต้องผ่านการฝึกฝนและอบรมในระยะหนึ่งจึงอาจกล่าวได้ว่า วิชาชีพถือว่าเป็นการผูกขาดในอาชีพ ก็คือจะต้องเฉพาะผู้ศึกษาหรืออบรมมาในด้านนั้น จึงจะเข้ามาประกอบวิชาชีพนั้นได้ ดังนั้น คณะกรรมการหรือสถาบันวิชาชีพนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพต่าง ๆ เหล่านั้น ให้อยู่ภายในกรอบ หรือกฎเกณฑ์มิให้การกระทำของผู้ประกอบวิชาชีพนั้นเกิดผลกระทบขึ้นกับสังคมโดยรวม

เมื่อพิจารณาการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีของไทยนับแต่อดีตจนถึงปัจจุบันดูเหมือนจะเน้นหนักไปในทางการควบคุมวิชาชีพโดยรัฐมาับบทบาทในการควบคุมการประกอบวิชาชีพเพื่อคุ้มครองและพิทักษ์สังคม จะเป็นไปได้หรือไม่ที่รัฐจะจำกัดบทบาทเป็นเพียงควบคุมกำกับให้ผู้ประกอบวิชาชีพประพฤติตนอยู่ในกรอบของกฎหมายเท่านั้น ส่วนขั้นตอนการดำเนินงานต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการออกกฎข้อบังคับออกมา หรือควบคุมมรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพ

¹⁹ ก่อศักดิ์ เจนสมุทรสินธุ์, "การสอบสวนและพิจารณาคดีมรรยาทนายความ," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ ภาควิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535), หน้า 173.

น่าจะปล่อยให้ เป็นอำนาจหน้าที่ของสถาบันวิชาชีพนั้นที่ เขาจะดูแลกันเอง โดยในขณะนี้ผู้เขียน มีความเห็นว่าในวงการวิชาชีพน่าจะ เป็นไปในลักษณะของการปกครองกันเอง โดยสมาชิก ของวิชาชีพนั้นแทนที่จะ เป็นการควบคุมโดยส่วนราชการเหมือนอย่างเช่นในปัจจุบันนี้

แม้ว่าในขณะนี้ เราจะมึลสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บช.) เป็นสถาบันวิชาชีพของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีก็ตาม แต่สมาคมฯ หาได้มีบทบาท ตามกฎหมายในการที่จะทำหน้าที่ในการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี แต่อย่างใด ไม่ สมาคมฯ ได้มีการจัดตั้งขึ้นก็โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อประโยชน์ร่วมกันของสมาชิก และเพื่อ ส่งเสริมวิชาชีพการบัญชีและการสอบบัญชีในประเทศให้อยู่ในมาตรฐาน สมาชิกส่วนใหญ่ของ สมาคมฯ จะประกอบด้วยผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ทั้งในด้านของเอกชน และส่วนราชการ ซึ่งก็ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ให้การศึกษาทางการบัญชี นักบัญชีธุรกิจ และ นักบัญชี รัฐบาล ²⁰ โดยการเป็นสมาชิกของสมาคมจะ เป็นไปโดยความสมัครใจจะไม่มีการหมาย มาบังคับแต่อย่างใด

2.4 แนวความคิดและเหตุผลในการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี

เป็นที่ทราบกันมาแล้วว่า การสอบบัญชีถือว่าเป็นวิชาชีพ (profession) อย่างหนึ่ง ดังนั้น ก่อนที่เราจะทำความเข้าใจต่อไป ถึงแนวความคิดและเหตุผลว่า ทำไม เราจึงต้องเข้ามาควบคุมการประกอบวิชาชีพนี้เราจำเป็นต้องทราบความหมายของคำว่า "วิชาชีพ" ว่ามีความหมายอย่างไรเสียก่อนเพื่อจะทำการศึกษาถึงหลักเกณฑ์ของการควบคุม วิชาชีพสอบบัญชีนี้ ซึ่งจะทำให้มองเห็นภาพได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น

²⁰ สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย, วิชาชีพการบัญชีในประเทศไทย (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2516), หน้า 21.



ในปัจจุบันนี้ เมื่อมีการเอ่ยถึงคำว่า "วิชาชีพ" ในสังคมจะพบว่ามียากมายหลายวิชาชีพไม่ว่าจะเป็นแพทย์ วิศวกร ทนายความ ฯลฯ แต่เราก้ยังไม่สามารถที่จะหาคำนิยามที่มีความหมายชัดเจนแน่นอนได้²¹ เนื่องจากว่าในแต่ละวิชาชีพยังมีความแตกต่างกันไปในรายละเอียดของแต่ละเรื่อง แต่เมื่อพิจารณาถึงในภาพรวมของแต่ละวิชาชีพแล้ว น่าจะมีจุดร่วมกันในจุดใดจุดหนึ่ง ซึ่งถือว่าในแต่ละวิชาชีพจะต้องมีจุดนี้เป็นข้อพิจารณาเบื้องต้นส่วนเมื่อมีการพิจารณาถึงในแต่ละวิชาชีพแล้วจึงแยกแยะเฉพาะวิชานั้นไป

คำว่า "วิชาชีพ" เป็นอาชีพที่ต้องอาศัยวิชาความรู้ความชำนาญ²² จะต้องผ่านการอบรมฝึกฝนมาในทางด้านนั้นโดยเฉพาะ จนเกิดความชำนาญหรืออาจจะกล่าวในอีกนัยหนึ่งได้ว่า เป็นการหาเลี้ยงชีพด้วยการใช้ความรู้ที่ต้องศึกษาอบรมทางความคิดเป็นพิเศษ²³ มิใช่ว่าบุคคลใดก็สามารถจะประกอบวิชาชีพนั้นได้ แต่ก็มีได้หมายความว่าบุคคลที่ผ่านการฝึกอบรมในวิชาชีพนั้นแล้ว จะสามารถประกอบวิชาชีพไปได้โดยปราศจากการควบคุมจากรัฐ หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องประพฤติตนให้อยู่ภายในกรอบของกฎหมายการควบคุมวิชาชีพเหล่านั้นด้วย เนื่องจากเหตุผลที่ว่าในสังคมของเรานั้นการดำเนินชีวิตของบุคคลในสังคม มีการแสวงหาประโยชน์หลายประการ ซึ่งก็มีทั้งประโยชน์ส่วนตน และประโยชน์ต่อส่วนรวม ซึ่งถ้าเราพิจารณาในแง่ของการหาประโยชน์ส่วนตนแล้วบุคคลทุกคนสามารถจะแสวงหาได้เสมอภายใต้กฎเกณฑ์หรือข้อบังคับที่มีได้เป็น

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²¹ ก่อศักดิ์ เจนสมุทรสินธุ์, "การสอบสวนและพิจารณาคดีมรรยาททนายความ," หน้า 10.

²² พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2525, หน้า 754.

²³ จิตติ ติงศภัทย์, หลักวิชาชีพนักกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร : หจก.สำนักพิมพ์ประกายนิกร, 2533), หน้า 16.

การละเมิดสิทธิของบุคคลอื่น แต่ถ้าเป็นกรณีของประโยชน์ส่วนรวมแล้ว จะต้องมีการกระทบถึงบุคคลเป็นจำนวนมาก จึงจำเป็นจะต้องมีขอบเขตหรือกฎเกณฑ์บางประการเข้ามาจำกัด โดยเป็นหน้าที่ของรัฐที่จะต้องเป็นผู้เข้ามาคุ้มครอง หรือรักษาผลประโยชน์ของส่วนรวมดังกล่าวไว้ และในการประกอบวิชาชีพนี้ก็เช่นเดียวกัน ไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพใดก็ตาม เช่น แพทย์ พยาบาล สถาปนิก วิศวกร ผู้ตรวจสอบบัญชีและทนายความ เหล่านี้ย่อมจะต้องมีความเกี่ยวข้องกับบุคคลในสังคม เพียงแต่ว่าความเกี่ยวพันหรือลักษณะความสัมพันธ์นั้นจะมากหรือน้อยก็แล้วแต่ละวิชาชีพนั้น ๆ เช่น ทนายความอาจจะมีความเกี่ยวพันเฉพาะตัวบุคคลผู้เป็นทนายความกับผู้เป็นลูกความเท่านั้น แพทย์อาจจะมีความเกี่ยวพันกันเฉพาะตัวนายแพทย์กับผู้เป็นคนไข้เท่านั้น แต่หากเป็นผู้สอบบัญชีแล้ว ความเกี่ยวพัน นอกจากจะเกี่ยวข้องระหว่างตัวผู้สอบบัญชีกับเจ้าของกิจการ ที่ว่าจ้างผู้สอบบัญชีให้ทำการสอบบัญชีแล้ว ยังอาจมีความเกี่ยวข้องกับบุคคลภายนอกที่จำเป็นจะต้องอาศัยเอกสารนั้น ไม่ว่าจะเป็นเจ้าหนี้ ลูกหนี้ ผู้ลงทุน ผู้ถือหุ้น ฯลฯ เหล่านี้ เป็นต้น

เพื่อความเข้าใจยิ่งขึ้น ในการที่จะศึกษาและวิเคราะห์ว่า ทำไมรัฐจึงต้องเข้ามามีบทบาท ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพในแต่ละวิชาชีพ เราควรจะได้มีการพิจารณาถึงหลักและแนวความคิดในการก่อตั้งองค์กรหรือสถาบันควบคุมวิชาชีพต่าง ๆ ขึ้นมาโดยจะมีการกล่าวถึง พฤติกรรมของบุคคลในการประกอบวิชาชีพแต่ละวิชาชีพนั้นซึ่งจะเป็นการส่งผลกระทบต่อสังคมส่วนรวมไม่มากนัก โดยในแนวคิดดังกล่าวก็มีแนวคิดหลัก 3 แนวคือ ²⁴

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²⁴ สรุปความจาก วัชรียา โตสงวน และ นนม เอี่ยมประยูร, "กฎหมายกับ เศรษฐกิจ : การควบคุมวิชาชีพ ศึกษากรณีอาชีพทนายความ, บทความในการล้มมนาทาง วิชาการ เสนอที่คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 14-15 กุมภาพันธ์ 2533, หน้า 3-4.

1. แนวคิดที่ว่าด้วยการปกป้องคุ้มครองสาธารณประโยชน์ (Public Welfare Argument) ตามแนวคิดพื้นฐานของทฤษฎีนี้เชื่อว่า รัฐมีความจำเป็นที่ต้องเข้ามาแทรกแซงควบคุมอาชีพบางประเภทให้มีการแข่งขันภายใต้ขอบเขต และเงื่อนไขบางประการด้วย เหตุผลที่ว่า รัฐต้องการจะปกป้องคุ้มครองสังคมโดยส่วนรวม ให้รอดพ้นจากผลเสียทั้งทางด้านการไร้ประสิทธิภาพ (inefficient) และการขาดความเสมอภาค (inequitable) อันอาจจะเกิดขึ้นจากการแข่งขันที่ไร้ขอบเขตแห่งวิชาชีพ หรืออาจจะเป็นกรณีของผู้ประกอบวิชาชีพนั้น ไม่ประกอบวิชาชีพให้อยู่ภายใต้กรอบแห่งหลักวิชาชีพของตนเอง หรือปฏิบัติตนไม่ถูกต้องกับมรรยาท รวมทั้งข้อปฏิบัติต่าง ๆ ตามจารีตประเพณีอันดีงามเหล่านี้ ผลเสียหายที่เกิดขึ้นอาจจะกระทบต่อสังคมโดยทั่วไปในวงกว้าง จึงจำเป็นที่รัฐจะอ้างเหตุผลดังกล่าวเข้ามาแทรกแซงควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้นเพื่อส่วนรวม เช่น กรณีของนายแพทย์ถ้าหากมีการวินิจฉัยโรคผิดเนื่องจากว่า แพทย์ไม่มีความรู้ความสามารถที่เพียงพอ นอกจากผลนั้นจะเกิดขึ้นกับตัวคนไข้โดยตรงแล้ว อาจจะทำให้เกิดขึ้นกับสังคมโดยส่วนรวมได้ ซึ่งผลของการวินิจฉัยโรคที่ไม่ถูกต้องนั้น อาจจะทำให้เกิดโรคระบาดขึ้นเป็นผลกระทบต่อคนเป็นจำนวนมากในสังคมได้ จึงมีความจำเป็นที่รัฐจะต้องเข้ามาดูแลและควบคุมในจุดนี้

2. แนวคิดที่ว่าด้วยกลุ่มผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจ (Interest Group) จากแนวความคิดที่ว่า รัฐมีเหตุผลและความจำเป็น ที่จะต้องเข้าไปแทรกแซงการควบคุมวิชาชีพในนามแห่งประโยชน์ของประชาชนโดยส่วนรวมนั้น ผู้ที่สนับสนุนในความคิดนี้ เชื่อว่าโดยแท้จริงแล้ว การรวมกลุ่มของบุคคลในอาชีพเดียวกันที่มีการเรียกร้อง ชักจูงให้รัฐตรากฎหมายรับรองเอกลักษณ์พิเศษในการปกครองตนเองของบรรดาผู้ประกอบวิชาชีพมีกฎระเบียบต่าง ๆ เฉพาะผู้ที่ต้องการประกอบวิชาชีพนั้นจะต้องปฏิบัติ สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้เกิดขึ้นเพื่อประโยชน์ของสมาชิกนั้นๆ ซึ่งจะส่งผลไปสู่การผูกขาดแห่งอาชีพ (Occupational Cartel) ดังนั้นวัตถุประสงค์หลักของการรวมกลุ่มบุคคลในวิชาชีพเดียวกัน ก็คือ การล้มเลิกการแข่งขันระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพเดียวกันให้มากเพื่อจะก่อให้เกิดการผูกขาดในวิชาชีพ (monopoly) เพื่อคงไว้ซึ่งประโยชน์ของมวลสมาชิกในวิชาชีพที่มารวมตัวกัน โดยมีการตรากฎหมายออกมา

รองรับ และจะมีความแตกต่างไปจากการรวมกลุ่มเป็นสมาชิกของสังคมโดยทั่ว ๆ ไป
 เนื่องจากเหตุผลที่ว่า ผู้ที่มีความต้องการประกอบวิชาชีพ จะต้องเป็นสมาชิกของสถาบัน
 วิชาชีพนั้น นอกจากนั้น กฎหมายยังได้มอบสิทธิขาดให้แก่สถาบันวิชาชีพนั้น ที่จะเลือกบุคคล
 ใดเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพ หรือไม่ก็ได้ เช่น ในกรณีที่รัฐได้มีการตรากฎหมาย ให้
 สภานายความมีอำนาจหน้าที่ในการจดทะเบียน และออกใบอนุญาตให้เป็นทนายความได้
 เพียงสถาบันเดียวในประเทศ หรือกรณีที่กฎหมายกำหนดไว้ว่าบุคคลที่จะทำการรักษาผู้เจ็บ
 ป่วยได้นั้น จะต้องเป็นแพทย์ที่ได้รับใบอนุญาตประกอบโรคศิลปะจากแพทยสภาเท่านั้น เป็นต้น

ถ้าเรามีการพิจารณาถึงเหตุผลของการผูกขาดในทางวิชาชีพอีกแง่มุมหนึ่งคือหาก
 มีการคิดกันทางเศรษฐศาสตร์แล้วจะเห็นได้ว่าผู้ที่เข้ามาเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพ
 จะต้องมีการรับภาระที่เป็นค่าลงทุนแห่งวิชาชีพ (cost of entry)²⁵ มากพอสมควร
 กล่าวคือ สถาบันวิชาชีพโดยทั่วไปจะเป็นผู้ทำการกำหนดเงื่อนไขและคุณสมบัติของบุคคลที่มี
 ความประสงค์จะขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตซึ่งโดยทั่วไปแล้ว เงื่อนไขต่าง ๆ ที่สถาบัน
 วิชาชีพได้กำหนดวางไว้เหล่านี้ จะมีการครอบคลุมถึงการกำหนดระดับการศึกษาขั้นต่ำ
 การฝึกอบรม และสอบผ่านตามเงื่อนไขของการฝึกอบรมในภาคทฤษฎีหรือภาคปฏิบัติสิ่งต่าง ๆ
 เหล่านี้ เราย่อมถือได้ว่าเป็นการลงทุนของผู้ประกอบวิชาชีพนั้น เช่น ค่าเสียโอกาส
 (opportunity cost) ในการศึกษาระดับปริญญาตรีทางนิติศาสตร์ หรือทางบัญชี ค่าเสีย
 โอกาสในขณะที่ทำการฝึกงานในภาคปฏิบัติ ความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นในกรณีผู้ขอจดทะเบียน
 และรับใบอนุญาตไม่สามารถจะทำการสอบผ่านตามหลักเกณฑ์ ที่สถาบันวิชาชีพนั้นกำหนดได้
 ซึ่งแนวความคิดดังกล่าวนี้ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายในหมู่ของนักเศรษฐศาสตร์เพราะ
 สามารถจะทำการทดสอบได้ด้วยเหตุผลในทางทฤษฎี และข้อมูลในทางสถิติและสามารถนำ

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3-7.

ไปสู่ข้อสรุปว่าการก่อตั้งขึ้นของสถาบันวิชาชีพนั้นหลักใหญ่แล้ว เป็นไปเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของสมาชิก ในขณะที่เดียวกันกฎหมายก็ยินยอมให้มีการผูกขาดและให้สิทธิพิเศษหลายประการที่เอื้ออำนวยต่อการปกป้องผลประโยชน์ดังกล่าว ดังนั้น ทางสถาบันวิชาชีพจึงสมควรและต้องยอมรับพันธะและหน้าที่อันเกิดจากการควบคุมการประกอบวิชาชีพ ให้ดำเนินไปเพื่อประโยชน์แก่ประชาชนโดยแท้จริง เป็นการตอบแทน

3. แนวคิดที่ว่าด้วยความไม่สมมูลย์ของข้อมูล (Informational Asymetry) ในส่วนของแนวความคิดนี้เห็นว่า รัฐมีความจำเป็นที่จะต้องเข้าไปแทรกแซงในการให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่จำเป็นแก่ประชาชนผู้ใช้บริการจากงานวิชาชีพ ที่มีลักษณะงานเฉพาะยากแก่การเข้าใจ ยกเว้นผู้ที่ได้รับการอบรมศึกษามาในทางด้านนั้นโดยเฉพาะ นั่นก็คือ ถ้ามองในแง่ของผู้ใช้บริการและผู้ให้บริการทางวิชาชีพแล้ว จะเห็นว่าผู้ใช้บริการจะไม่สามารถทราบถึงคุณภาพหรือความสามารถของผู้ให้บริการเลยว่า มีความสามารถขนาดไหนเพียงใดในขณะที่ผู้ให้บริการสามารถทราบสมรรถนะ หรือความสามารถของตนเองเช่นนี้ เห็นว่าการรับทราบข้อมูลของทั้งสองฝ่ายไม่เท่าเทียมกัน (Information Asymetry) เช่น เจ้าของกิจการที่จ้างผู้สอบบัญชีให้เข้ามาทำการตรวจสอบบัญชีของกิจการ ไม่สามารถที่จะทำการพิสูจน์ได้ว่า ค่าบริการที่ผู้สอบบัญชีเรียกเก็บเป็นค่าจ้างนั้น คำนึงกับการบริการที่ผู้สอบบัญชีกระทำอยู่หรือไม่ ดังนั้น จากผลของความไม่เท่าเทียมกันของบุคคลทั้งสองฝ่ายดังกล่าว การที่รัฐได้มอบอำนาจให้แก่สถาบันที่เกี่ยวข้องในทางวิชาชีพ เป็นผู้ออกใบอนุญาตในการประกอบวิชาชีพให้แก่บุคคลผู้มีคุณสมบัติครบถ้วนตามเงื่อนไขที่วางไว้ ถือว่ารัฐได้มีการให้ข้อมูลเพิ่มเติมแก่ประชาชนว่า ผู้ที่ใช้บริการจากวิชาชีพนั้น จะได้รับการประกันคุณภาพมาตรฐานแห่งวิชาชีพในขั้นต่ำระดับหนึ่งและยังเป็นการลดภาระความเสี่ยง จากการใช้บริการจากผู้ประกอบวิชาชีพที่ไร้ความสามารถ (incompetent) ได้อีกส่วนหนึ่งด้วย

จากเหตุผลดังกล่าวเมื่อเกิดความไม่สมมูลย์ของทั้งสองฝ่ายขึ้นก็จะเกิดปัญหาตามมาอีกว่า เราจะสามารถทำการลดความไม่สมมูลย์ดังกล่าวนั้นได้อย่างไร ในแนวความคิดนี้ก็มีความเห็นกันว่า น่าจะทำการแก้ปัญหาโดยวิธีการให้กลุ่มของสถาบันวิชาชีพนั้น ๆ ทำการ

ออกใบอนุญาตให้มีสิทธิในการประกอบวิชาชีพ (Licensing) หรือประกาศนียบัตรรับรอง (Certification) ทางวิชาชีพให้แก่ผู้จะเข้ามาประกอบวิชาชีพนั้น ซึ่งในส่วนนี้ก็ถือว่าการได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพนั้นเราถือเป็นเพียงการรับประกันขั้นต้นถึงมาตรฐานขั้นพื้นฐานของผู้ประสงค์จะให้บริการในวิชาชีพนั้นเท่านั้น²⁶

จากแนวความคิดหลักในการควบคุมการประกอบวิชาชีพใน 3 แนวความคิดดังกล่าว เป็นการเน้นถึงการให้ความคุ้มครอง และพิทักษ์ผลประโยชน์ของประชาชนเป็นส่วนใหญ่ และในส่วนของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีก็เช่นเดียวกัน ถือว่าเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญต่อภาวะเศรษฐกิจของประเทศเป็นอย่างมาก เป็นวิชาชีพที่มีความเกี่ยวข้องกับบุคคลเป็นจำนวนมาก ดังนั้น จึงจะต้องมีการควบคุมให้ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้กระทำการหรือปฏิบัติงานให้ถูกต้องตามกฎหมาย กฎเกณฑ์ ข้อบังคับต่าง ๆ ที่วางไว้และปฏิบัติงานให้ได้มาตรฐานตามหลักสากลโดยทั่วไปการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีนั้นมีหลักการที่สำคัญว่า นอกจากจะดำเนินการให้สมประโยชน์แก่เจ้าของกิจการที่เป็นผู้ว่าจ้าง ตามหลักของการประกอบวิชาชีพโดยทั่วไปแล้ว ยังจะต้องปฏิบัติให้สมประโยชน์แก่ส่วนรวม และสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของกฎหมาย ผู้สอบบัญชีจะต้องคอยควบคุมตนเองในการปฏิบัติงานของตนให้อยู่ภายในกรอบ โดยหากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานไม่ถูกต้องแล้วอาจจะเกิดผลเสียหายต่อสังคมและคุณภาพชีวิต²⁷ ยิ่งในภาวะสังคมปัจจุบันเป็นสังคมที่มีความสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้น มีความเจริญในทางด้านวัตถุเพิ่มมากขึ้นเท่าใด ความจำเป็นที่จะต้องมีการควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพ

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3-11.

²⁷ ก่อศักดิ์ เจนสมุทรสินธุ์, "การสอบสวนและพิจารณาคดีมรรยาท

ให้ปฏิบัติตนตามกรอบหรือจรรยาบรรณทางวิชาชีพก็ยังมีเพิ่มขึ้นเช่นกัน * มิฉะนั้นแล้วความเดือดร้อนหรือความเสียหายจะเกิดขึ้นและกระทบต่อคนหมู่มากเป็นลูกโซ่ต่อกันไป การควบคุมก็จะต้องมีการควบคุมให้มีความสมดุลย์ทั้งสองฝ่ายมิให้มีการเอินเอียงไปทางฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมากเกินไป กล่าวคือ ถ้ามีการสร้างกฎเกณฑ์ที่เป็นลักษณะของการเอื้อประโยชน์ให้แก่บุคคลในวิชาชีพนั้นมากเกินไป ผลที่ติดตามมาก็คือ การผูกขาดในวิชาชีพนั้นประชาชนหรือสังคมก็จะถูกเอารัดเอาเปรียบ จากผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นได้ หรือในทางกลับกันหากมีการคุ้มครองให้แก่ทางฝ่ายประชาชน ผู้ใช้บริการจากวิชาชีพนั้นมากเกินไป จนไม่มีการรับฟังเหตุผลทางด้านผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นเลย ความเป็นอิสระ หรือการใช้ดุลยพินิจของบุคคลในวิชาชีพภายใต้กรอบของกฎหมายก็จะไม่มีเท่าที่ควร ผลที่ติดตามมาก็สะท้อนออกมาในทางผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพว่ามีผลงานไม่ดี

ในส่วนของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ที่เรากำลังกล่าวถึงนี้ก็เช่นเดียวกัน จำเป็นจะต้องมีการควบคุมการประกอบวิชาชีพนี้ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงาน ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และเป็นไปด้วยความซื่อสัตย์สุจริต และเที่ยงธรรม เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่รัฐและสังคม ซึ่งในขณะนี้หน่วยงานหลัก ที่เข้ามาทำการควบคุมการประกอบวิชาชีพนี้ เริ่มตั้งแต่การออกกฎเกณฑ์ ข้อบังคับ เงื่อนไข มาตรฐานการปฏิบัติงานต่าง ๆ ตลอดจนไปจนถึงการสอดส่องดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งการลงโทษกรณี ที่ถือว่าผู้สอบบัญชีประพฤติปฏิบัติผิดจรรยาบรรณทางวิชาชีพก็คือคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี หรือ ก.บ.ช. ซึ่งวัตถุประสงค์หลักที่หน่วยงานนี้เข้ามาควบคุม ก็น่าจะมีใช้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

* จรรยาบรรณทางวิชาชีพ หมายถึง กฎเกณฑ์หรือมรรยาทในการประกอบวิชาชีพ ซึ่งบุคคลในวิชาชีพนั้นจะต้องปฏิบัติและในแต่ละวิชาชีพก็ต้องมีจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพของตนเอง เพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพนั้น ๆ ปฏิบัติตาม

เพื่อเป็นการลงโทษ ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติผิดมรรยาทแต่เพียงอย่างเดียว แต่น่าจะเป็นเพื่อปกป้องสังคมและประชาชนให้ได้รับการบริการจากผู้ประกอบวิชาชีพที่มีความรู้ความสามารถ และความซื่อสัตย์สุจริต ทำให้ประชาชนเกิดความมั่นใจขึ้นว่า หากผู้สอบบัญชีกระทำการผิดมรรยาทแล้ว จะต้องถูกลงโทษทางวิชาชีพต่อไป



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย