มาตรการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

นางสาวทิวารักษ์ เจริญทรัพย์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2554

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย
The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the thesis authors' files submitted through the Graduate School.

REGULATORY MEASURES OF AUDITORS FOR LISTED COMPANIES

Miss Thiwarak Charoensarb

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2011

Copyright of Chulalongkorn University

ทิวารักษ์ เจริญทรัพย์: มาตรการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน (REGULATORY MEASURES OF AUDITORS FOR LISTED COMPANIES) อ. ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก: รศ. สำเรียง เมฆเกรียงไกร, 221 หน้า.

ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนมีบทบาทและหน้าที่สร้างความเชื่อมั่นให้แก่กลุ่มผู้ใช้งบการเงิน ได้แก่ ผู้ถือหุ้น ธนาคารหรือเจ้าหนี้ และกลุ่มนักลงทุนที่มีต่องบการเงินและการลงทุนในตลาดทุน ดังนั้นจึงมีมาตรการทางกฎหมายและองค์กรต่างๆ เข้ามามีบทบาทในการควบคุมและกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนเข้มงวดกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วไป แม้จะมีมาตรการทางกฎหมายและองค์กรต่างๆ ทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนอย่างเข้มงวดแล้ว แต่ก็ยังคงปรากฏปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ความล้มเหลวในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนจากกรณีศึกษาต่างๆ ได้สะท้อนให้เห็นถึงความบกพร่องของมาตรการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติ Sarbanes – Oxley เพื่อควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนให้มีความเข้มงวดมากขึ้นและเพื่อเรียกความเชื่อมั่นของนักลงทุนที่มีต่อตลาดทุนกลับคืนมา วิทยานิพนธ์นี้มุ่งที่จะศึกษาถึงบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน สาเหตุของความล้มเหลวในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน และศึกษาถึงเพียงพอของการควบควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย

จากการศึกษาพบว่าความล้มเหลวในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้น ส่วนหนึ่งนั้นมีสาเหตุมาจากการขาดความเป็นอิสระและการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชี ดังนั้นจึงควรมีมาตรการทางกฎหมายที่กำหนดเรื่องความเป็นอิสระอย่างชัดเจน และควรมีหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเข้ามาทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานบัญชีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบให้แก่บริษัทจดทะเบียนให้มีความเข้มงวดขึ้นและสามารถตรวจสอบการกระทำผิดได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงเพื่อป้องกันปัญหาการขาดความเป็นอิสระและการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชี

สาขาวิชา นิติศาสตร์ ลายมือชื่อนิสิต .....

ปีการศึกษา 2554 ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก .....

5285978434 : LAWS

KEYWORDS : AUDITORS/ MEASURES / REGULATORY / CONFLICT OF INTEREST / LISTED COMPANIES

THIWARAK CHAROENSARB: LEGAL MEASURES AND REGULATION OF AUDITORS OF LISTED COMPANIES. ADVISOR : ASSOC. PROF. SAMRIENG MEKKRIENGKRAI, 221 pp.

Auditors of listed companies have a role in assuring the confidence to the financial statement users including shareholders, banks or creditors and investors. To govern their operations, the legal measures and many organizations have been established. Monitoring of the performance of auditors in listed companies is more stringent than the general auditors. Despite the intensive governing has been used, but the financial certification problems are still occurred. The expression of opinions on the financial statements from the facts, the failure of audit performance of auditors of listed companies reflect the imperfection of the governed measures to the performance of auditors in listed companies. The United States has enacted the Sarbanes - Oxley Act of 2002 to increase the strictness of auditors of listed companies' regulation and to make the confidence of investors on capital market. The aims of this thesis are to study the roles, duties and responsibilities of auditors in listed companies and the causes of the failure to perform their duties as auditors and to study the adequacy of the regulations relating to the performance of auditors in listed companies in Thailand.

The study found that the failure in the performance of the auditing duties has mainly caused by the lack of independence and the existence of conflict of interest. Therefore, it should have legal measures specificly regulating the independence of those auditors and have the agencies that are independent from the accounting profession to make a more stringent regulation of the performance of auditors and audit firms of listed companies and to make an effective fraud inspection as well as to prevent the occurring of the lack of independence and the existence of conflict of interest of auditors.

Field of Study : Laws Student's Signature .....

Academic Year : 2011 Advisor's Signature .....

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้เป็นอย่างดี อันเนื่องมาจากความอนุเคราะห์ตลอดจนการสนับสนุนจากบุคคลหลายฝ่าย โดยเฉพาะความกรุณาของ รองศาสตราจารย์สำเรียง เมฆเกรียงไกร อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ผู้ซึ่งได้สละเวลาในการให้ความรู้ คำแนะนำและคำปรึกษาที่มีประโยชน์ต่อการศึกษา รวมถึงการตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ อีกทั้งให้ความช่วยเหลือและให้การสนับสนุนในทุกๆด้านอย่างดียิ่ง ซึ่งผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

ขอกราบขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ อาจารย์ทรงเดช ประดิษฐสมานนท์ และ ดร.พัฒนาพร โกวพัฒนกิจ กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ที่ท่านได้กรุณาสละเวลา ในการให้คำปรึกษาคำแนะนำ และตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆเพื่อความสมบูรณ์ของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ขอขอบพระคุณอาจารย์และบุคลากรทุกท่านที่เกี่ยวข้อง คุณธวัชชัย เกียรติกวานกุล และคุณพิมพ์ใจ ดิษคำเหมาะ สำหรับความรู้และคำแนะนำเกี่ยวกับข้อมูลผู้สอบบัญชี รวมถึงเจ้าหน้าที่คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่าน ที่ได้ให้ความกรุณาและความช่วยเหลือผู้เขียนในด้านต่างๆเป็นอย่างดี เพื่อนนิสิตปริญญาโทและเพื่อนๆ ทุกคน สำหรับกำลังใจและการเป็นเพื่อนที่ดีเคียงข้างกันเสมอมา ตลอดจนทุกคนที่อยู่เบื้องหลังความสำเร็จที่ผู้เขียนมิอาจเอ่ยนามในที่นี้ได้ทั้งหมด

ขอกราบขอบพระคุณ คุณพ่อ คุณแม่ ญาติพี่น้อง และ ดร.ธรรณพ เหล่ากุลดิลก ที่คอยให้กำลังใจเป็นแรงผลักดัน และสนับสนุนในการศึกษาตลอดมา จนทำให้ผู้เขียนมีทุกวันนี้

ท้ายที่สุดนี้ คุณประโยชน์ใดๆ ที่เกิดขึ้นกับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอมอบให้กับผู้มีพระคุณทุกท่าน หากมีสิ่งใดขาดตกบกพร่อง ผู้เขียนขอน้อมรับความผิดพลาดไว้แต่ผู้เดียว

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย..... ง

บทคัดย่อภาษาอังกฤษ..... จ

กิตติกรรมประกาศ..... ฉ

สารบัญ..... ช

สารบัญตาราง..... ฎ

บทที่

1 บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา..... 1

1.2 สมมติฐานการศึกษา..... 2

1.3 ขอบเขตของการศึกษา..... 2

1.4 วิธีการดำเนินการศึกษา..... 3

1.5 วัตถุประสงค์การศึกษา..... 3

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ..... 3

2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับบทบาท หน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย

2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีและการสอบบัญชี..... 5

2.1.1 ผู้สอบบัญชี..... 5

2.1.2 ความหมายของการสอบบัญชี..... 6

2.1.3 แนวความคิดพื้นฐานของการมีผู้สอบบัญชี..... 7

2.1.4 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี..... 8

2.1.5 องค์กรที่มีบทบาทในการควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชี ในบริษัทจดทะเบียน..... 9

2.1.6 กฎหมายที่กำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบ ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน..... 18

2.2 การกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน..... 26

2.2.1 คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนหลักทรัพย์..... 27

บทที่ หน้า

2.2.2 การรายงานการถือหลักทรัพย์..... 29
2.2.3 ค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี..... 30
2.2.4 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน..... 32
2.2.5 จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี..... 36
2.2.6 มาตรฐานการสอบบัญชี..... 40
2.3 หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน..... 42
2.3.1 หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน..... 43
2.3.2 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี..... 50
2.3.3 ความรับผิดและโทษของผู้สอบบัญชี..... 56
2.4 ปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย..... 63
2.4.1 กรณีศึกษาจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี..... 63
2.4.2 วิเคราะห์ปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีจากกรณีศึกษา..... 70

3 มาตรการทางกฎหมายและการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี
ในบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ
3.1 องค์กรที่มีบทบาทในการควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในต่างประเทศ..... 75
3.1.1 องค์กรที่มีบทบาทในการควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชี
ในประเทศสหรัฐอเมริกา..... 75
3.1.2 องค์กรที่มีบทบาทในการควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชี
ในประเทศเยอรมนี..... 78
3.2 กฎหมายที่กำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
ในต่างประเทศ..... 81
3.2.1 กฎหมายที่กำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบ
ของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา..... 81
3.2.2 กฎหมายที่กำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบ
ของผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนี..... 88
3.3 การควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ..... 97
3.3.1 การควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน
ในประเทศสหรัฐอเมริกา..... 97

บทที่ หน้า

3.3.2 การควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน
ในประเทศเยอรมนี..... 103
3.4 หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
ในบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ..... 107
3.4.1 หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
ในประเทศสหรัฐอเมริกา..... 107
3.4.2 หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
ในประเทศเยอรมนี..... 113
3.5 ปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในต่างประเทศ..... 117
3.5.1 กรณีศึกษาปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี
ในประเทศสหรัฐอเมริกา..... 117
3.5.2 กรณีศึกษาปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี
ในประเทศเยอรมนี..... 128

4 บทวิเคราะห์ เปรียบเทียบมาตรการกำกับดูแล
ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน
4.1 วิเคราะห์สาเหตุของปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี..... 135
4.2 วิเคราะห์ เปรียบเทียบองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุม กำกับดูแลผู้สอบบัญชี
ในบริษัทจดทะเบียน..... 141
4.3 วิเคราะห์ เปรียบเทียบมาตรการควบคุมกำกับดูแล
ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน..... 156

5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ
5.1 บทสรุป..... 163
5.1.1 บทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี..... 163
5.1.2 การควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน..... 165
5.1.3 ปัญหาอันเกิดจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี
ในบริษัทจดทะเบียน..... 167

บทที่ หน้า

5.2 ข้อเสนอแนะ..... 168
5.2.1 เสนอให้สำนักงาน ก.ล.ต. เข้ามามีบทบาทในการกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการสอบบัญชีแก่บริษัทจดทะเบียน..... 168
5.2.2 เสนอให้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชี..... 172

รายการอ้างอิง..... 174

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก..... 186
บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ตามมาตรา 61 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535..... 187
ภาคผนวก ข..... 191
The Securities Exchange Act of 1934..... 192
The Sarbanes - Oxley Act of 2002..... 200
ภาคผนวก ค..... 211
The Public Accountant Act (WPO)..... 212
The Stock Corporation Act..... 220

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์..... 221

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	เปรียบเทียบข้อกำหนดจรรยาบรรณ.....	37
2	เปรียบเทียบความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี.....	157

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในการประกอบธุรกิจของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นั้นเป็นไปเพื่อมุ่งหวังผลกำไร และรูปแบบขององค์กรนั้นเป็นลักษณะการระดมทุนจากประชาชน ซึ่งส่งผลให้มีบุคคลหลายกลุ่มหรือหน่วยงานต่างๆ เข้ามามีส่วนได้เสียกับการดำเนินการขององค์กรดังกล่าว จึงจำเป็นต้องมีการจัดทำงบการเงินเพื่อให้ทราบถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ งบการเงินดังกล่าวย่อมเป็นที่สนใจแก่บุคคลหลายฝ่ายด้วยกัน กล่าวคือ ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นเจ้าของกิจการย่อมสนใจว่าการดำเนินงานหรือบริหารงานเป็นอย่างไร ธนาคารหรือสถาบันผู้ให้กู้เงินแก่บริษัทย่อมต้องการทราบว่ากิจการมีความสามารถในการชำระดอกเบี้ยและใช้คืนเงินกู้ได้หรือไม่ และผู้ลงทุนโดยทั่วไปย่อมต้องการทราบถึงความสามารถในการประกอบการของกิจการเพื่อตัดสินใจซื้อหุ้นหรือเข้าลงทุนในบริษัทจดทะเบียนนั้นๆ ต่อไป งบการเงินที่บริษัทจดทะเบียนได้จัดทำขึ้นนั้นแม้ว่าอาจจะมีข้อมูลทางบัญชีแสดงผลการดำเนินการเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจแล้วก็ตาม แต่สำหรับผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอกแล้วยังไม่ให้ความเชื่อถือต่องบการเงินที่บริษัทจดทะเบียนได้จัดทำขึ้น เพราะในการจัดทำงบการเงินนั้นผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงินหรือบริษัทจดทะเบียนนั้นเองอาจมีเจตนาจัดทำงบการเงินที่แสดงข้อมูลคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง เพื่อแสดงผลงานเฉพาะด้านที่ดี หรือจัดทำงบการเงินที่เป็นเท็จ เพื่อปิดบังการทุจริต หรืออาจมีข้อผิดพลาดหรือบกพร่องในการจัดทำงบการเงิน ทำให้ข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินไม่ถูกต้อง ดังนั้น จึงจำเป็นต้องมีบุคคลที่มีความอิสระจากทุกๆ ฝ่ายและมีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านบัญชี เข้ามาทำหน้าที่ตรวจสอบและแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินว่ามีความถูกต้องเพียงใด ซึ่งผู้ที่มีหน้าที่ดังกล่าวคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่สอบบัญชีและแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นั้น จึงมีบทบาทในการให้ความคุ้มครองและสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ถือหุ้น นักลงทุน เจ้าหนี้และหน่วยงานต่างๆ ที่ต้องอาศัยข้อมูลจากงบการเงินเพื่อประกอบการตัดสินใจ โดยบทบาทของผู้สอบบัญชีจะถูกสะท้อนผ่านการทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีหรืองบการเงิน ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของตน ซึ่งบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนี้ได้ถูกควบคุมและกำกับดูแลทั้งโดยกฎหมายและหน่วยงาน

ต่างๆ ทั้งนี้ เพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสามารถสนองความต้องการของบุคคลที่เกี่ยวข้อง อันได้แก่ การสร้างความเชื่อมั่นและให้ความคุ้มครองต่อผู้ถือหุ้นและกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องได้

แม้ว่าหน้าที่และแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีนั้นจะถูกกำหนดโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายและถูกควบคุมกำกับดูแลโดยองค์กรต่างๆ แต่ก็ยังคงปรากฏให้เห็นถึงปัญหาการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง โดยสาเหตุประการหนึ่งของปัญหาดังกล่าวนั้นมาจากการมีผลประโยชน์ทับซ้อน (Conflict of Interest) จากการทำหน้าที่ของผู้สอบบัญชีอันนำไปสู่การทุจริตของผู้สอบบัญชี และสาเหตุอีกประการหนึ่งนั้นคือการปฏิบัติงานด้วยความประมาทเลินเล่อซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายทั้งต่อบริษัทที่ผู้สอบบัญชีรับปฏิบัติงาน ผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอกที่มีส่วนเกี่ยวข้องด้วย ดังนั้น จึงมีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะศึกษาถึงมาตรการทางกฎหมาย การกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในปัจจุบัน และปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เพื่อวิเคราะห์ถึงความพอเพียงของมาตรการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนและเสนอแนะแนวทางในการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน ทั้งนี้เพื่อป้องกันปัญหาการทุจริตโดยมีสาเหตุมาจากการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีและการขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

1.2 สมมติฐานของการศึกษา

มาตรการทางกฎหมายและองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนยังไม่มีความเพียงพอ

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

เพื่อเป็นการจำกัดขอบเขตการศึกษาและอยู่ในวงจำกัด จึงเลือกศึกษาเฉพาะบทบาทหน้าที่ ความรับผิดชอบ รวมถึงกฎหมาย มาตรการกำกับดูแลและหน่วยงานที่ทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเฉพาะในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น เนื่องจากการขยายตัวทางเศรษฐกิจและการลงทุนส่วนมากจะเกิดขึ้นกับบริษัทที่เข้าไประดมทุนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งหากเกิดการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ผิดพลาดใดๆ ในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ย่อมเกิดความเสียหายและเกิดผลกระทบในวงกว้างกว่าบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วน หรือการลงทุนแบบเจ้าของคนเดียว

1.4 วิธีการดำเนินการศึกษา

การศึกษานี้ใช้วิธีวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาและค้นคว้าจากเอกสารและตำราต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้ โดยศึกษากฎหมายและบทความของต่างประเทศเพื่อเปรียบเทียบได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเยอรมนี

1.5 วัตถุประสงค์การศึกษา

1. เพื่อศึกษาบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

2. เพื่อศึกษากฎหมายและองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

3. เพื่อศึกษาปัญหา และข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

4. เพื่อศึกษาถึงความเหมาะสมและความเพียงพอของมาตรการทางกฎหมายและองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

5. เพื่อศึกษาถึงแนวทางการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อให้ทราบถึงกฎหมายต่างๆ ที่กำหนดบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน รวมถึงองค์กรที่มีอำนาจควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

2. เพื่อให้ทราบถึงสาเหตุของปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

3. เพื่อให้ทราบถึงความเพียงพอของการมาตรการทางกฎหมายและองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

4. เพื่อให้ทราบถึงองค์กรที่มีความเหมาะสมต่อการทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

5. เพื่อให้ทราบถึงแนวทางการกำหนดมาตรการทางกฎหมายที่เหมาะสมเพื่อควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

บทที่ 2
ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับบทบาท หน้าที่ ความรับผิดชอบและการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย

หน้าที่และมาตรฐานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยในปัจจุบัน เป็นวิวัฒนาการซึ่งเกิดขึ้นประมาณหนึ่งร้อยกว่าปีที่แล้วมา กิจการค้าส่วนมากทำบัญชีโดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในฝ่ายบริหารไม่ได้ให้ความสำคัญของการบัญชีในด้านเป็นเครื่องมือช่วยในการบริหารงาน บริการของผู้สอบบัญชีในสมัยนั้นส่วนใหญ่มีความประสงค์จะให้ผู้สอบบัญชีรับรองงบการเงินให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด โดยผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้ใดก็ได้มิได้กำหนดคุณสมบัติไว้ การทำงานของผู้สอบบัญชีจึงขึ้นอยู่กับฐานความรู้ของตัวผู้สอบบัญชีแต่ละคนเป็นหลักมิได้มีมาตรฐานแต่อย่างใด และเพื่อป้องกันการทุจริตของของผู้ทำบัญชีเท่านั้น[1]

งานในด้านการสอบบัญชีนั้น เมื่อสิ้นงวดการตรวจสอบงวดหนึ่งๆ ผู้สอบบัญชีจะเขียนรายงานแสดงความคิดเห็นของตนเกี่ยวกับงบการเงิน และรายงานของผู้สอบบัญชีนี้ย่อมทำให้ผู้บริหาร และเจ้าของกิจการมั่นใจได้ว่าตนได้ทราบฐานะการเงินของกิจการอย่างถูกต้องและยังอาจใช้เป็นประโยชน์ในการหาเครดิตด้วย เช่น การเจรจากู้เงินจากธนาคาร และโดยธรรมดากิจการที่ดำเนินการในรูปแบบบริษัทมหาชนที่มีผู้ถือหุ้นเป็นจำนวนมากนั้น ผู้ถือหุ้นย่อมประสงค์ที่จะให้บุคคลภายนอกมีความเป็นอิสระเข้ามาตรวจสอบผลการดำเนินงานของผู้บริหารตามที่ปรากฏในงบการเงินประจำปีนั้นๆ และตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินดังกล่าว[2] ซึ่งผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระจากกลุ่มผู้ที่ทำหน้าที่บริหารจัดการและมีความเป็นอิสระจากผู้ที่จัดทำบัญชีหรืองบการเงินจะสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีอย่างถูกต้อง โดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใดๆ ที่อาจทำให้การแสดงความเห็นหรือการตรวจสอบถูกบิดเบือนไปจากความจริง อันทำให้ผลงานของผู้สอบบัญชีนั้นเป็นที่เชื่อถือได้และเป็นประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร เจ้าหนี้ นักลงทุนและผู้อื่นที่ใช้งบการเงินอื่นๆ

ในปัจจุบันได้มีตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางการซื้อขายหลักทรัพย์ เพื่อให้ผู้ลงทุนมีข้อมูลทางบัญชีที่เพียงพอแก่การตัดสินใจซื้อขายหุ้น หรือเข้ามาลงทุนในรูปแบบใดๆ โดยมีสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงาน

---

[1] สุขจิตต์ ณ นคร, ปัญหาการสอบบัญชี (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2523), หน้า 14 – 22.

[2] ปรีชา ลิ่มไทย, หลักการสอบบัญชี (กรุงเทพมหานคร : แมส พับลิชชิ่ง, 2533), หน้า 8-12.

ก.ล.ต.) ทำหน้าที่ดูแลบริษัทจดทะเบียนซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนด้วย เนื่องจากข้อมูลทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนที่ถูกเปิดเผยนั้นจะถูกนำไปใช้พิจารณาประกอบการตัดสินใจต่างๆ ของนักลงทุน โดยก่อนที่กลุ่มนักลงทุนจะตัดสินใจเข้ามาลงทุนในบริษัทจดทะเบียนใดๆ นั้นมีความจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลที่เพียงพอประกอบการตัดสินใจ เพราะถือว่านักลงทุนในตลาดทุนนั้นจะต้องดูแลตัวเอง กล่าวคือ เมื่อมีความเสียหายเกิดขึ้นจากการลงทุนไม่ว่าจะเป็นกรณีที่กิจการล้มละลายหรือเกิดการทุจริตภายในองค์กร ผู้ลงทุนก็ต้องยอมรับผลที่เกิดขึ้นจากการเข้าไปลงทุนโดยการตัดสินใจของตนเอง ฉะนั้นจึงต้องมีผู้สอบบัญชีเข้าไปตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนที่จะถูกเปิดเผยต่อสาธารณชนว่ามีความถูกต้องและชัดเจนเพียงพอต่อการนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจ เมื่อผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องและความเพียงพอของข้อมูลทางการเงินของของบริษัทจดทะเบียนก่อนที่จะได้เปิดเผยต่อสาธารณชน สำนักงาน ก.ล.ต. จึงได้เข้ามาทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเพื่อเป็นการคุ้มครองผลประโยชน์ให้แก่กลุ่มนักลงทุนในบริษัทจดทะเบียนต่อไป

2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีและการสอบบัญชี

2.1.1 ผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงิน ตรวจสอบการดำเนินการ และตรวจสอบการปฏิบัติตามระเบียบมีชื่อเรียกต่างๆ กัน ในปัจจุบันผู้สอบบัญชีมีอยู่ 2 ประเภท คือผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งสามารถตรวจสอบและรับรองงบการเงินของบริษัทและห้างหุ้นส่วนในประเทศไทยได้ โดยมีคุณสมบัติและข้อจำกัดในการตรวจสอบและการรับรองงบที่แตกต่างกัน คือ

(1) **ผู้สอบบัญชีภาษีอากร**[3] (Tax Auditor: TA) คือ ผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีได้เฉพาะของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก (ซึ่งมีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีรวมไม่เกิน 30 ล้านบาท) โดยตรวจสอบหรือรับรองว่าบริษัทหรือนิติบุคคลมีการจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่ ซึ่งเป็นหลักการทั่วไปตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี

---

[3] กรมสรรพากร, ความแตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต [ออนไลน์], 5 เมษายน 2554. แหล่งที่มา: www.rd.go.th/publish/25631.0.html

(2) **ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต**[4] (Certified Public Accountants: CPA) คือ ผู้ที่สามารถทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงิน ตรวจสอบบัญชี รับรองงบการเงินและแสดงความเห็นไว้ในรายการ การสอบบัญชี และเนื่องจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีผลกระทบต่อสาธารณชน ดังนั้นจึงมีกฎหมายเข้ามากำกับดูแล โดยผู้สอบบัญชีจะต้องมีคุณสมบัติตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ซึ่งได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้หลายประการ รวมถึงคุณสมบัติที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือ ผู้สอบบัญชีต้องมีความเป็นอิสระ[5] ตามกำหนดไว้ในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับ 19) เรื่อง จรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2543 เพื่อเพิ่มความน่าเชื่อถือที่มีต่อความเห็นของผู้สอบบัญชี

ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีที่จะเข้ามาทำหน้าที่ตรวจสอบและลงลายมือชื่อในรายงานการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนนั้น จะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ตามประกาศสำนักงาน ก.ล.ต. ที่ สช. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน

2.1.2 ความหมายของการสอบบัญชี

การสอบบัญชี[6] คือ การเพิ่มระดับของความเชื่อมั่นของกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน โดยการแสดงออกซึ่งความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินดังกล่าวได้จัดทำในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานการทางเงินที่ใช้บังคับ ในกรณีของแม่บทการรายงานที่มีวัตถุประสงค์ทั่วๆไปส่วนใหญ่ ความเห็นนั้นจะขึ้นอยู่กับทั้งสถานะทางการเงินที่ถูกแสดงอย่างเป็นธรรมหรือ การให้ความจริงและมุมมองที่เป็นธรรมสอดคล้องกับแม่บทการตรวจสอบบัญชีที่สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีและความต้องการทางจริยธรรมสามารถทำให้ผู้สอบบัญชีสร้างความคิดเห็นนั้น ซึ่ง

---

[4] นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจั่นเพชร, การสอบบัญชี, (กรุงเทพมหานคร : ทีพีเอ็นเพรส, 2549). หน้า 1-7.

[5] ข้อ 9 “ความเป็นอิสระ

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี”

[6] IFAC Handbook: 200–299 General Principles and Responsibilities (ISAs) ISA 200 - OVERALL OBJECTIVES OF THE INDEPENDENT AUDITOR AND THE CONDUCT OF AN AUDIT IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING (page 2).

ความหมายการสอบบัญชีดังกล่าวนั้น ได้ถูกนำมากำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี โดยจะมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2555[7] เป็นต้นไป

2.1.3 แนวคิดพื้นฐานของการมีผู้สอบบัญชี

ผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลที่มีความสำคัญต่อองค์กรทางธุรกิจเป็นอย่างยิ่ง เพราะผู้ถือหุ้นเป็นเจ้าของธุรกิจที่แท้จริงตามกฎหมายตามสัดส่วนของจำนวนหรือมูลค่าของหุ้นนั้น[8] โดยผู้ถือหุ้นจะแต่งตั้งกรรมการในที่ประชุมผู้ถือหุ้นเพื่อเข้ามาทำหน้าที่บริหารงานแทนผู้ถือหุ้น และผู้บริหารของกิจการจะมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินเพื่อแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งงบการเงินดังกล่าวนอกจากจะใช้ประโยชน์เพื่อการตัดสินใจของผู้บริหารแล้ว ยังเป็นประโยชน์แก่ ผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นเจ้าของกิจการเพราะผู้ถือหุ้นย่อมต้องการทราบผลการดำเนินงานของกิจการ และยังเป็นประโยชน์ต่อบุคคลภายนอกไม่ว่าจะเป็นนักลงทุนหรือเจ้าหนี้ที่ต้องใช้งบการเงินประกอบการตัดสินใจ หรือเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานราชการต่างๆ แต่งบการเงินที่จัดทำขึ้นโดยฝ่ายบริหารนั้นยังไม่เป็นที่น่าเชื่อถือแก่ผู้ถือหุ้นด้วยเหตุผลหลายประการ เช่น

1. อาจมีข้อผิดพลาด หรือ ข้อบกพร่องในการจัดทำบัญชีหรืองบการเงิน ทำให้ข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินไม่ถูกต้องตามที่ควรหรือไม่เป็นไปตามหลักการบัญชี
2. ฝ่ายบริหารอาจมีเจตนาจัดทำงบการเงินที่คลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริง เพื่อแสดงผลงานแต่ในด้านที่ดี โดยอาจปิดบังความเสียหายและผลการปฏิบัติงานที่ผิดพลาด
3. ฝ่ายบริหารอาจมีเจตนาจัดทำงบการเงินที่เป็นเท็จขึ้นเพื่อปิดบังการทุจริต หรือเพื่อแสดงฐานะทางการเงินที่เป็นเท็จหลอกลวงบุคคลภายนอก
4. งบการเงินที่จัดทำขึ้นนั้นอาจเปิดเผยรายการ และข้อมูลต่างๆ ไว้ไม่ครบถ้วนสมบูรณ์

เมื่อรายงานทางการเงินเป็นสิ่งที่ชี้วัดความมีประสิทธิภาพรวมถึงผลการดำเนินงานของกิจการ ดังนั้นจึงต้องมีผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระจากการบริหารงานของกิจการและมีความรู้

---

[7] สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการสอบบัญชี [ออนไลน์], 17 กันยายน 2554. แหล่งที่มา http://www.fap.or.th/st_auditing.php

[8] สุธรรม รัตนโชติ, เอกสารประกอบรายวิชาจริยธรรมทางธุรกิจและธรรมาภิบาล [ออนไลน์], 13 เมษายน 2554. แหล่งที่มา: www. management.su.ac.th/major/761316/Stockholder.*doc*

ความเชี่ยวชาญด้านบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ[9] เข้ามาตรวจสอบการดำเนินงานในกิจการดังกล่าว ทั้งนี้เพื่อคุ้มครองประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหุ้น และผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ

2.1.4 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี นอกจากความรู้ ความสามารถและประสบการณ์ทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระด้วย ซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ดุลยพินิจอย่างเป็นอิสระ ผู้สอบบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระหรือมีส่วนได้เสียใดๆ ในงานที่ตนให้บริการทางวิชาชีพนั้น และต้องหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใดๆ ซึ่งอาจทำให้มีผลประโยชน์หรือมีส่วนได้เสียในกิจการที่ตรวจสอบ เพราะความเป็นอิสระเป็นพื้นฐานของความน่าเชื่อถือที่ผู้ถือหุ้น นักลงทุนและเจ้าหนี้มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชี[10] โดยความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี[11] หมายถึง

1. ความเป็นอิสระทางจิตใจ (Independence of Mind) คือ สภาวะของจิตใจที่ไม่ได้รับอิทธิพลใดๆ ที่ทำให้การตัดสินใจขาดความเป็นมืออาชีพเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งที่มีส่วนให้ทำหน้าที่โดยขาดความซื่อสัตย์สุจริตและเที่ยงธรรม ทั้งส่งผลกระทบต่อการใช้สิทธิในการปฏิบัติงาน

2. ความเป็นอิสระอย่างเป็นที่ประจักษ์ (Independence in Appearance) คือ การปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีนัยสำคัญที่ก่อให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลางหรือความซื่อสัตย์ต่อการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างกิจการและผู้สอบบัญชี การมีความสัมพันธ์ระหว่างผู้มีอำนาจบริหารกิจการและผู้สอบบัญชี รวมถึงการมีผลประโยชน์ทับซ้อน (Conflict of Interest)[12]

---

[9] Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), Auditor Independence – General [online], 13 April 2011. Available from: http://www.icaew.com/en/technical/ethics/auditorindependence/ auditor independence -general

[10] Public Oversight Board, Auditor Independence [online], 13 April 2011. Available from: http://www.pobauditpanel.org/downloads/chapter5.pdf

[11] The Institute of chartered Accountants of India, Guidance Note on Independence of Auditors [online], 13 April 2554.Available from: http://www.icai.org/resource_file/8195gui_ces_05.pdf

[12] Moore,D.A., Loewenstein,G., Tanlu,L. and Bazerma,M.H., Auditor Independence, Conflict of Interest, and the Unconscious Intrusion of Bias [online], 13 April 2011. Available from: http://74.125.155.132/scholar?q=cache:sYjTV3eOpDsJ:scholar.google.com/+conflict+of+interest+of+auditor&hl=th&as_sdt=0&as_vis=1

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีนี้มีความสำคัญอย่างยิ่งทั้งต่อผู้ถือหุ้นและผู้ใช้งบการเงินรายอื่นๆ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องมีความอิสระทั้งด้านจิตใจและด้านความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีกับผู้มีอำนาจบริหารหรือผู้มีอำนาจจัดการ การที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นลูกจ้างหรือพนักงานของกิจการหรือมีความสัมพันธ์ใดๆ กับผู้บริหารกิจการจะทำให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างซื่อสัตย์สุจริต และรายงานของผู้สอบบัญชีจะเป็นประโยชน์สูงสุดทั้งต่อผู้ถือหุ้นและผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ และในการพิจารณาว่าผู้สอบบัญชียังคงเป็นอิสระจากกิจการที่ตรวจสอบรายใดรายหนึ่งหรือไม่ จะต้องคำนึงถึงทั้งความอิสระภายในจิตใจและความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีกับผู้มีอำนาจบริหารจัดการกิจการนั้นๆ ด้วย แต่อย่างไรก็ตามในการปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีจะได้รับค่าตอบแทนจากการปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือ “ค่าสอบบัญชี” ซึ่งเป็นผลประโยชน์ที่ผู้สอบบัญชีได้รับจากการให้บริการตรวจสอบงบการเงินโดยจะไม่ถือว่าเป็นสิ่งที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระและเป็นกลาง[13]

2.1.5 องค์กรที่มีบทบาทในการควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

การลงทุนในตลาดทุนซึ่งหมายความรวมถึงบริษัทจดทะเบียนนั้นนักลงทุนจะต้องยอมรับความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการลงทุน เช่น กรณีที่กิจการประสบปัญหาขาดทุน กิจการประสบภาวะล้มเหลวในการดำเนินงาน ดังนั้น นักลงทุนจึงต้องมีข้อมูลที่เพียงพอสำหรับใช้ในการประกอบการตัดสินใจเข้าไปลงทุนในกิจการใดๆ ซึ่งงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนนั้นถือเป็นข้อมูลหลักที่นักลงทุนจะนำมาใช้พิจารณาความน่าเชื่อถือของบริษัทจดทะเบียนนั้นๆ เพราะงบการเงินจะสามารถบอกถึงผลการดำเนินงานของกิจการในรอบปีที่ผ่านมาได้ การสร้างความโปร่งใสให้กับข้อมูลหรืองบการเงินด้วยการตรวจสอบงบการเงินและแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยผู้สอบบัญชีนั้นจึงถือเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน หรือเป็นการลดความเสี่ยงเกี่ยวกับความถูกต้องของข้อมูลหรืองบการเงิน (Information risk) นั่นเอง[14] เมื่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนจึงมีความสำคัญต่อการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุนในบริษัทจดทะเบียน การควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนจึงเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้การปฏิบัติและผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้นเป็นที่

---

[13] วิโรจน์ เฉลิมรัตนา, ผู้สอบบัญชี [ออนไลน์], 14 เมษายน 2554. แหล่งที่มา: http://www.bkkonline.com/accounting /10mar49.shtml

[14] สมชาย สุภัทรกุล, “การตรวจสอบงบการเงิน ข้อบังคับหรือทางเลือก,” วารสารนักบัญชี 44, (ธันวาคม 2540 – มีนาคม 2541): หน้า 21 – 30.

น่าเชื่อถือในสายตาของนักลงทุน ดังนั้น จึงมีหน่วยงานและองค์กรต่างๆ เข้ามากำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน ดังต่อไปนี้

1. **สภาวิชาชีพบัญชี**

สภาวิชาชีพบัญชีได้จัดตั้งขึ้นภายใต้พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547[15] โดยมีฐานะเป็นนิติบุคคล มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชีและมีขอบเขตอำนาจหน้าที่ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี หมวดที่ 1 มาตรา 7 ดังต่อไปนี้

(1) ส่งเสริมการศึกษา การอบรม และการวิจัยเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี

(2) ส่งเสริมความสามัคคีและผดุงเกียรติของสมาชิก จัดสวัสดิการและการสงเคราะห์ระหว่างสมาชิก

(3) กำหนดมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี

(4) กำหนดจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

(5) รับขึ้นทะเบียนการประกอบวิชาชีพบัญชี ออกใบอนุญาต พักใช้ หรือเพิกถอนใบอนุญาตผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

(6) รับรองปริญญาหรือประกาศนียบัตรในวิชาการบัญชีของสถาบันการศึกษาต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการรับสมัครเป็นสมาชิก

(7) รับรองความรู้ความชำนาญในการประกอบวิชาชีพบัญชี

(8) รับรองหลักสูตรการฝึกอบรมเป็นผู้ชำนาญการและการศึกษาต่อเนื่องในด้านต่างๆของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

(9) ควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของสมาชิกและผู้ขึ้นทะเบียนอันเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชีให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี

(10) ช่วยเหลือ แนะนำ เผยแพร่ และให้บริการวิชาการแก่ประชาชนเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี

(11) ออกข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

(12) เป็นตัวแทนของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

(13) ให้คำปรึกษาและเสนอแนะต่อรัฐบาลเกี่ยวกับนโยบายและปัญหาของวิชาชีพบัญชี

---

[15] สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, กว่าจะเป็นสภาวิชาชีพบัญชี [ออนไลน์], 14 เมษายน 2554. แหล่งที่มา: http://www.fap.or.th/faphistory.php

(14) ดำเนินการอื่นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

สภาวิชาชีพบัญชีถือกำเนิดมาจาก “หลักการปกครองตนเอง”[16] ซึ่งหลักการนี้มีแนวคิดว่าไม่มีผู้ใดจะหวงแหนวิชาชีพได้เท่าผู้ที่ประกอบวิชาชีพนั้นอีกแล้ว ดังนั้น หลักการปกครองตนเองของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเข้ามาควบคุมดูแลการประกอบวิชาชีพกันเอง อย่างไรก็ตามแม้ว่าหลักการปกครองตนเองนั้นจะมีข้อดีอยู่หลายประการ กล่าวคือ ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่ตกอยู่ภายใต้อำนาจขององค์กรอื่นๆ และผู้ประกอบวิชาชีพเดียวกันย่อมสามารถเข้าใจวิธีการทำงานและลักษณะการทำงานของวิชาชีพตนมากกว่าที่ผู้ประกอบวิชาชีพอื่นจะสามารถทำความเข้าใจในวิชาชีพตนได้ แต่การปกครองตนเองนั้นก็มีข้อเสียเช่นเดียวกันคือหากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนั้นพยายามปกป้องพวกพ้องเดียวกันโดยไม่คำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมหรือไม่คำนึงถึงความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการปกป้องพวกพ้องเดียวกัน การกระทำเช่นนี้ย่อมทำให้ความน่าเชื่อถือของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและความน่าเชื่อมั่นในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีลดน้อยลงได้ ดังนั้น เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือในระบบตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน สำนักงาน ก.ล.ต. จึงได้ออกประกาศสำนักงาน ก.ล.ต. ที่ สช. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ส่งผลให้ สำนักงาน ก.ล.ต. เข้ามาทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนควบคู่ไปกับการทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีได้โต้แย้งเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของสำนักงาน ก.ล.ต. ในการออกประกาศฉบับดังกล่าว[17] ทั้งนี้ผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงอำนาจหน้าที่ของสำนักงาน ก.ล.ต. และประเด็นพิพาทดังกล่าวโดยละเอียดต่อไป

2. คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี

แม้ว่าพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 จะกำหนดให้มีสภาวิชาชีพบัญชีเป็นศูนย์รวมในการกำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีแล้วก็ตาม แต่พระราชบัญญัติดังกล่าวก็ได้กำหนดให้มีคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีเพื่อทำหน้าที่กำกับดูแลสภาวิชาชีพบัญชีอีกชั้นหนึ่งเพื่อรักษาความเป็นธรรมให้แก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยคณะกรรมการกำกับดูแลการ

---

[16] สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, สภาวิชาชีพบัญชีกับการปกครองตนเอง [ออนไลน์], 17 กันยายน 2554. แหล่งที่มา http://www.fap.or.th/subfapnews.php?id=217

[17] สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, สภาวิชาชีพฯ ไม่เห็นด้วยกับการที่ ก.ล.ต. จะเป็นผู้ควบคุมการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี [ออนไลน์], 7 พฤษภาคม 2554. แหล่งที่มา : http://www.fap.or.th/files/announce/fapnews/2-2552.pdf

ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ทำหน้าที่กำกับด้านนโยบายจำนวน 14 คน[18] ซึ่งประกอบด้วยบุคลากรจากหน่วยงานต่างๆ ทั้งภาครัฐและเอกชน และผู้ทรงคุณวุฒิด้านบัญชีและกฎหมาย เข้ามาทำหน้าที่กำกับดูแลการทำงานของสภาวิชาชีพบัญชี ในระดับนโยบายเฉพาะเรื่องที่มีความสำคัญและมีผลกระทบต่อสาธารณชน รวมทั้งเป็นหน่วยงานที่พิจารณาคำขออุทธรณ์กรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีร้องเรียนว่าไม่ได้รับความเป็นธรรมและให้ความเห็นชอบข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 หมวดที่ 8 มาตรา 61 ดังต่อไปนี้

(1) ให้ความเห็นชอบข้อบังคับเกี่ยวกับ ค่าธรรมเนียม/ค่าบำรุงสมาชิก, หลักเกณฑ์การฝึกอบรม, คุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของนายกสภาวิชาชีพบัญชี กรรมการสภาวิชาชีพบัญชีเป็นต้น

(2) พิจารณาคำขออุทธรณ์ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งคณะกรรมการจรรยาบรรณสั่งลงโทษ

(3) พิจารณาคำขออุทธรณ์กรณีสภาวิชาชีพบัญชีไม่ออกใบอนุญาตให้แก่ผู้ยื่นคำขอ

(4) ให้ความเห็นชอบมาตรฐานการบัญชีที่เสนอโดยสภาวิชาชีพบัญชี

---

[18] มาตรา 59 บัญญัติว่า "ให้มีคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย

(1) ปลัดประทรวงพาณิชย์เป็นประธานกรรมการ

(2) กรรมการโดยตำแหน่ง ได้แก่ อธิบดีกรมการประกันภัย อธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทย เลขาธิการสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ นายกสภาวิชาชีพบัญชี ประธานสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ประธานสมาคมธนาคารไทย และประธานกรรมการหอการค้าไทย

(3) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งจากผู้มีความรู้และความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับวิชาการบัญชีสองคน และผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านกฎหมายหนึ่งคน

ให้อธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเป็นกรรมการและเลขานุการ และให้แต่งตั้งเจ้าหน้าที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้าเป็นผู้ช่วยเลขานุการตามความจำเป็น

ให้กรมพัฒนาธุรกิจการค้าทำหน้าที่ธุรการและสนับสนุนการดำเนินงานของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีมอบหมาย

กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตาม (3) มีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละสามปี และอาจได้รับการแต่งตั้งอีกได้ แต่จะดำรงตำแหน่งเกินสองวาระติดต่อกันไม่ได้"

3. คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (คณะกรรมการ ก.ล.ต.)

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ได้กำหนดให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการ ก.ล.ต.[19] และจัดตั้งสำนักงานซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคล เรียกว่า สำนักงาน ก.ล.ต. โดยทำหน้าที่กำกับดูแลตลาดทุนไทย ทั้งนี้ สำนักงาน ก.ล.ต. มีภารกิจหลักคือการกำกับและพัฒนาตลาดทุนของประเทศให้มีประสิทธิภาพ ยุติธรรม โปร่งใส และน่าเชื่อถือ ในการดำเนินงานตามภารกิจดังกล่าวนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. ได้กำหนดวัตถุประสงค์หลักในการดำเนินงานไว้ 4 ประการ คือ[20]

1. พัฒนาตลาดทุนให้เป็นทางเลือกที่มีความสำคัญสำหรับผู้ระดมทุนและผู้ลงทุน
2. เสริมสร้างระบบและกลไกเพื่อช่วยให้ผู้ลงทุนได้รับความคุ้มครองและสามารถปกป้องตนเองได้
3. ดูแลรักษาให้ผู้ที่เกี่ยวข้องมีความมั่นใจ เชื่อถือในกลไกการทำงานของตัวกลาง และองค์กรต่าง ๆ ในตลาดทุน
4. ดำรงความเป็นองค์กรที่ซื่อตรง โปร่งใส เข้าใจธุรกิจ เท่าทันเหตุการณ์ และเป็นผู้รักษากฎหมายที่เข้มงวด และเป็นธรรม

ดังนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. จึงเปรียบเสมือนผู้รักษาผลประโยชน์ให้แก่นักลงทุน โดยทำหน้าที่กำกับดูแลและพัฒนาตลาดทุนของประเทศ โดยมีคณะกรรมการ ก.ล.ต. ทำหน้าที่วางแผนนโยบายการส่งเสริมและพัฒนา ตลอดจนกำกับดูแลในเรื่องหลักทรัพย์ ธุรกิจหลักทรัพย์ ตลาดหลักทรัพย์ ศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์และธุรกิจที่เกี่ยวเนื่องกับธุรกิจหลักทรัพย์ การออกหรือการเสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชน การเข้าถือหลักทรัพย์เพื่อครอบงำกิจการ และการป้องกันการกระทำอันไม่เป็นธรรมเกี่ยวกับการซื้อขายหลักทรัพย์ อำนาจดังกล่าวรวมถึงการออกระเบียบ ข้อบังคับ

---

[19] มาตรา 8 บัญญัติว่า “ให้มีคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์คณะหนึ่งเรียกชื่อโดยย่อว่า “คณะกรรมการ ก.ล.ต.” ประกอบด้วยประธานกรรมการซึ่งคณะรัฐมนตรีแต่งตั้ง โดยคำแนะนำของรัฐมนตรีปลัดกระทรวงการคลัง ปลัดกระทรวงพาณิชย์ ผู้ว่าราชการธนาคารแห่งประเทศไทยและกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งโดยผ่านการคัดเลือกตามที่กำหนดในมาตรา 31/7 จำนวนไม่น้อยกว่าสี่คนแต่ไม่เกินหกคนเป็นกรรมการ โดยในจำนวนนี้อย่างน้อยต้องเป็นผู้ทรงคุณวุฒิด้านกฎหมาย ด้านบัญชี และด้านการเงินด้านละหนึ่งคน และให้เลขาธิการเป็นกรรมการและเลขานุการ”

[20] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ภารกิจหลัก [ออนไลน์], 4 พฤษภาคม 2554. แหล่งที่มา: http://www.sec.or.th/sec/Content_0000000103.jsp?categoryID=CAT0000427&lang=th

ประกาศ คำสั่ง หรือข้อกำหนดใดๆ ซึ่งรวมถึงการควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีซึ่งทำหน้าที่สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนด้วย

ตามที่พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535[21] และประกาศสำนักงาน ก.ล.ต. ที่ สช. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่จะแสดงความเห็นในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้นั้น จะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ซึ่งมีสาระสำคัญโดยสรุป ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์จะสามารถลงลายมือชื่อแสดงความเห็นการสอบบัญชีของกิจการในตลาดทุนได้

2. ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจะต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชีและ International Federation of Accountants (IFAC) ในกรณีที่สภาวิชาชีพบัญชียังไม่ได้กำหนดหรือปรับปรุงจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีให้สอดคล้องกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดย IFAC

3. บุคคลที่ประสงค์จะเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนต้องยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน ก.ล.ต. พร้อมทั้งเอกสารประกอบ ในการพิจารณาความเห็นชอบ สำนักงาน ก.ล.ต. อาจแจ้งให้ผู้ขอความเห็นชอบชี้แจง ดำเนินการ หรือส่งเอกสารหลักฐานเพิ่มเติมภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยสำนักงาน ก.ล.ต. จะแจ้งผลการพิจารณาคำขอความเห็นชอบภายใน 30 วันนับแต่วันที่สำนักงานได้รับเอกสารครบถ้วน

4. กำหนดหลักเกณฑ์คุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของผู้สอบบัญชีที่ยื่นคำขอรับความเห็นชอบ ทั้งนี้ การให้ความเห็นชอบมีกำหนดระยะเวลาคราวละไม่เกิน 5 ปี

ผู้สอบบัญชีที่ได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชีและมีความประสงค์จะปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินหรือแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียน ต้องยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน ก.ล.ต. โดยสำนักงาน ก.ล.ต. จะพิจารณาคำขอความเห็นชอบและเป็นผู้ให้

---

[21] มาตรา 61 บัญญัติว่า “ผู้สอบบัญชีตาม มาตรา 56 ต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่สำนักงานให้ความเห็นชอบ

เมื่อได้รับความเห็นชอบตามวรรคหนึ่งแล้ว ผู้สอบบัญชีนั้นมีสิทธิสอบบัญชีหลักทรัพย์ตามมาตรา 106 บริษัทที่ออกหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ตามที่กำหนดในมาตรา 199 และบริษัทมีหลักทรัพย์ซื้อขายในศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ตามที่กำหนดในมาตรา 217 ได้ด้วย”

ความเห็นชอบแก่ผู้สอบบัญชีดังกล่าว ดังนั้นผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบในตลาดทุนได้นั้นจึงต้องได้รับการให้ความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ทั้งนี้ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบพบว่างบการเงินของบริษัทจดทะเบียนที่ตนตรวจสอบไม่ตรงตามความเป็นจริงและผู้สอบบัญชีไม่ได้รายงานข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงของงบการเงินดังกล่าวไว้ในรายงานการสอบบัญชี สำนักงาน ก.ล.ต. มีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้นได้[22]

4. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ขององค์กรที่มีบทบาทในการควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

ก่อนที่สำนักงาน ก.ล.ต. จะได้มีการออกประกาศสำนักงาน ก.ล.ต. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน การพิจารณาคุณสมบัติและความเหมาะสมของผู้สอบบัญชีในตลาดทุนนั้นเป็นอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชี โดยผู้สอบบัญชีที่มีความประสงค์จะปฏิบัติงานสอบบัญชีให้แก่บริษัทในตลาดทุนจะต้องผ่านการกลั่นกรองคุณสมบัติ ความรู้และความสามารถของผู้สอบบัญชีจากสภาวิชาชีพบัญชี เมื่อสภาวิชาชีพเห็นว่าผู้สอบบัญชีมีคุณสมบัติครบถ้วนก็จะให้ผู้สอบบัญชีนั้นผ่านการกลั่นกรองและเสนอต่อสำนักงาน ก.ล.ต. เพื่อพิจารณาอนุมัติให้เป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบต่อไป ตามประกาศคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 9/2548 เรื่อง การกลั่นกรองคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2548 ซึ่งภายหลังจากที่สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ออกประกาศดังกล่าว เป็นผลทำให้อำนาจของสภาวิชาชีพบัญชีดังกล่าวสิ้นสุดลง ดังนั้นสภาวิชาชีพบัญชีจึงได้ใต้แย้งอำนาจหน้าที่ของสำนักงาน ก.ล.ต. ในการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน โดยให้เหตุผลว่าการตรวจสอบคุณภาพงานผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีนั้น ไม่ได้เป็นหน้าที่โดยตรงของสำนักงาน ก.ล.ต. แต่เป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีและสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 แต่สำนักงาน ก.ล.ต. น่าจะมีหน้าที่ในการกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนให้มีการบริหารจัดการให้ถูกต้องโปร่งใสและเหมาะสมมากกว่า

---

[22] มาตรา 62 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีสอบทาน หรือสอบบัญชีพบว่าบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตามมาตรา 32 มาตรา 33 หรือมาตรา 34 จัดทำงบการเงินรายไตรมาสหรืองบการเงินประจำงวดการบัญชีไม่ตรงตามความเป็นจริง ให้ผู้สอบบัญชีรายงานข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน และแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการสอบทานหรือรายงานการสอบบัญชีที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็น พร้อมทั้งแจ้งให้สำนักงานทราบ

ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินประจำงวดการบัญชี ผู้สอบบัญชีใดไม่ปฏิบัติตามความในวรรคหนึ่ง ให้สำนักงานมีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้นได้”

เมื่อย้อนกลับไปก่อนที่สำนักงาน ก.ล.ต. จะได้ออกประกาศฉบับดังกล่าวนั้น ทั้งสององค์กร ได้แก่ สภาวิชาชีพบัญชีและสำนักงาน ก.ล.ต. ได้แถลงข่าวในวันที่ 15 กรกฎาคม 2548 ว่าทั้งสององค์กรจะร่วมมือกันติดตามดูแลการทำงานของผู้สอบบัญชี[23] โดยจะแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันและพิจารณาผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีร่วมกัน เพื่อป้องกันไม่ให้มีการลงโทษผู้สอบบัญชีซ้ำซ้อน ต่อมาในวันที่ 3 กันยายน 2552 สำนักงาน ก.ล.ต. ได้แถลงข่าวในเว็บไซต์ของสำนักงาน ก.ล.ต. ลงโทษภาคทัณฑ์ผู้สอบบัญชี 3 ราย เป็นระยะเวลา 2 ปี[24] ซึ่งหนึ่งในผู้ที่ถูกภาคทัณฑ์นั้นมีนางเกษรี ณรงค์เดช ซึ่งเป็นนายกสภาวิชาชีพบัญชีในขณะนั้นรวมอยู่ด้วย และในวันที่ 4 กันยายน 2552 นางเกษรี ณรงค์เดช ได้กล่าวว่าตนได้เตรียมฟ้องกลับ สำนักงาน ก.ล.ต. แล้ว เพราะตนไม่ได้ทำผิดและสำนักงาน ก.ล.ต. ไม่มีอำนาจในการตัดสินภาคทัณฑ์ในครั้งนี้[25]

เมื่อพิจารณาตามลำดับเหตุการณ์แล้ว จะเห็นได้ชัดเจนว่าจากเดิมที่สภาวิชาชีพบัญชีและสำนักงาน ก.ล.ต. ได้ตกลงว่าร่วมมือกันเพื่อกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน ซึ่งเป็นการยอมรับโดยปริยายของสภาวิชาชีพบัญชีว่าสำนักงาน ก.ล.ต. นั้นมีอำนาจกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนด้วย แต่ภายหลังจากที่สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ออกประกาศที่ สช. 39/2553 เรื่องการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน โดยผู้สอบบัญชีที่จะทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินในตลาดทุนได้จะต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. และต้องมีคุณสมบัติตามที่สำนักงาน ก.ล.ต. กำหนดนั้นกลับถูกสภาวิชาชีพบัญชีโต้แย้งถึงอำนาจหน้าที่ของสำนักงาน ก.ล.ต. ในการเข้ามาทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน จากข้อเท็จจริงดังกล่าวเบื้องต้น จึงมีประเด็นให้ต้องพิจารณาว่า ดังต่อไปนี้

1. การโต้แย้งคัดค้านอำนาจหน้าที่ของสำนักงาน ก.ล.ต. ดังกล่าวเกิดขึ้นโดยมีสาเหตุมาจากการที่สำนักงาน ก.ล.ต. มีคำสั่งภาคทัณฑ์นางเกษรี ณรงค์เดช ซึ่งเป็นนายกสภาวิชาชีพบัญชีอยู่ในขณะนั้นหรือไม่ และการโต้แย้งอำนาจหน้าที่ดังกล่าวนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อไม่ต้องการให้มีองค์กรภายนอกเข้ามาตรวจสอบการทำงานหรือไม่

---

[23] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ก.ล.ต.ร่วมมือสภาวิชาชีพบัญชีกำกับการทำงานของผู้สอบบัญชี [ออนไลน์], 18 กันยายน 2554. แหล่งที่มา : http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?id=&cboType=S&news_id=1469&sdate=2005-07-15

[24] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ก.ล.ต. ภาคทัณฑ์ผู้สอบบัญชี 3 ราย เป็นเ วลา 2 ปี [ออนไลน์], 18 กันยายน 2554. แหล่งที่มา : http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?cboType=S&lg=th&news_no=76&news_yy=2552

[25] หนังสือพิมพ์โพสต์ทูเดย์, ด้าน “เกษรี ณรงค์เดช” จ่อฟ้องกลับ ยันไม่ผิดแถมผลพิจารณายังไม่ยุติ [ออนไลน์], 18 กันยายน 2554. แหล่งที่มา : http://www”posttoday.com/stockmaket.php?id=65050

2. การควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยสภาวิชาชีพบัญชีหรือการกำกับดูแลกันเองของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนั้นเพียงพอแล้วหรือไม่

ภายหลังจากที่ได้มีข้อโต้แย้งจากสภาวิชาชีพบัญชีถึงอำนาจหน้าที่ของสำนักงาน ก.ล.ต. คณะกรรมการกฤษฎีกาได้ให้ความเห็น ตามเรื่องเสร็จที่ 0695/2553 ว่า บทบัญญัติมาตรา 61 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 บัญญัติให้ผู้สอบบัญชีตามมาตรา 56 ต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่สำนักงาน ก.ล.ต. ให้ความเห็นชอบ ดังนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. จึงมีอำนาจที่จะออกประกาศว่าด้วยการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุนได้ อย่างไรก็ตามเนื่องจากผู้สอบบัญชีจะต้องอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ด้วย ดังนั้น ในการออกประกาศดังกล่าวสำนักงาน ก.ล.ต. จึงต้องคำนึงถึงอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีและสิทธิของผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ด้วย ซึ่งปัจจุบันข้อพิพาทดังกล่าวอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลปกครอง ในประเด็นปัญหานี้ผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ถึงความเหมาะสมในการทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน เพราะการขาดความชัดเจนว่าองค์กรใดที่ควรมีหน้าที่ในการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีที่มีความประสงค์จะปฏิบัติงานสอบบัญชีให้แก่บริษัทในตลาดทุนเกิดความสับสนและไม่อาจทราบได้ว่าองค์กรใดที่มีอำนาจในการให้ความเห็นชอบ และหากกำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีเป็นองค์กรที่มีอำนาจในการให้ความเห็นชอบแก่ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนจะส่งผลให้เกิดความสับสนแก่บริษัทจดทะเบียนที่ต้องใช้บริการตรวจสอบหรือไม่ ว่าผู้สอบบัญชีรายใดที่สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบในบริษัทจดทะเบียนได้ เพราะทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีในตลาดทุนต่างอยู่ภายใต้การพิจารณาให้ใบอนุญาตและการให้ความเห็นชอบโดยองค์กรเดียวกันซึ่งได้แก่สภาวิชาชีพบัญชี อีกทั้งการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้นเป็นไปเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุนที่มีต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนนั้นๆ เมื่อสำนักงาน ก.ล.ต. มีหน้าที่ปกป้องและคุ้มครองผลประโยชน์ให้แก่นักลงทุน ดังนั้น จึงควรกำหนดให้สำนักงาน ก.ล.ต. มีอำนาจในการพิจารณาให้ความเห็นชอบแก่ผู้สอบบัญชีที่จะเข้ามาทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน เพื่อปกป้องและคุ้มครองผลประโยชน์ให้แก่นักลงทุนหรือไม่

2.1.6 กฎหมายที่กำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

1. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 22 ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นกฎหมายที่บังคับให้มีการสอบบัญชีเป็นครั้งแรก โดยได้กำหนดให้บริษัทจำกัดต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีในวันที่มีการประชุมจัดตั้งบริษัท[26] เพื่อทำการสอบบัญชีตามบทบัญญัติ มาตรา 1197[27] และในเรื่องการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีได้ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 1209[28], 1211[29] และ 1212[30] ดังนี้

1. ที่ประชุมใหญ่สามัญของผู้ถือหุ้นบริษัทจะเป็นผู้เลือกผู้สอบบัญชี โดยมีกำหนด 1 ปี
2. จำนวนผู้สอบบัญชีกฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้ว่าจะต้องมีกี่คน แต่ต้องมีอย่างน้อย 1 คน
3. ถ้ามีตำแหน่งว่างลงในจำนวนผู้สอบบัญชี ให้กรรมการบริษัทนัดเรียกประชุมวิสามัญเพื่อเลือกตั้งผู้สอบบัญชีขึ้นใหม่ให้ครบจำนวน
4. ถ้าที่ประชุมใหญ่สามัญไม่ได้เลือกตั้งผู้สอบบัญชี ให้ผู้ถือหุ้นในบริษัทไม่น้อยกว่า 5 คน มีสิทธิขอให้ศาลขอให้ตั้งผู้สอบบัญชีได้

---

[26] มาตรา 1108 บัญญัติว่า “กิจการ อันจะพึงทำในที่ประชุมตั้งบริษัทนั้น คือ

...

(6) เลือกตั้งกรรมการและพนักงานสอบบัญชีอันเป็นชุดแรกของบริษัท และ วางกำหนดอำนาจของคนเหล่านี้ด้วย”

[27] มาตรา 1197 บัญญัติว่า “งบดุลนั้นต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่งหรือหลายคนตรวจสอบแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ภายในสี่เดือนนับแต่วันที่ลงในงบดุลนั้น

อนึ่ง ให้ส่งสำเนางบดุลไปยังบุคคลทุกคนบรรดามีชื่อในทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัทแต่ก่อนวันนัดประชุมใหญ่ล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสามวัน”

[28] มาตรา 1209 บัญญัติว่า “ผู้สอบบัญชีนั้น ให้ที่ประชุมสามัญเลือกตั้งทุกปี

ผู้สอบบัญชีคนซึ่งออกไปนั้น จะเลือกกลับเข้ารับตำแหน่งอีกก็ได้”

[29] มาตรา 1211 บัญญัติว่า “ถ้ามีตำแหน่งว่างลงในจำนวนผู้สอบบัญชีให้กรรมการนัดเรียกประชุมวิสามัญเพื่อให้เลือกตั้งขึ้นใหม่ให้ครบจำนวน”

[30] มาตรา 1212 บัญญัติว่า “ถ้ามิได้เลือกตั้งผู้สอบบัญชีโดยวิธีดั่งกล่าวมา เมื่อผู้ถือหุ้นไม่น้อยกว่าห้าคนร้องขอ ก็ให้ศาลตั้งผู้สอบบัญชีประจำปีนั้น และกำหนดสินจ้างให้ด้วย”

ในเรื่องของสินจ้างของผู้สอบบัญชีได้ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 1210[31] คือ ที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นเป็นผู้กำหนดสินจ้าง และผู้สอบบัญชีนั้นจะได้รับแต่งตั้งโดยผู้ถือหุ้นของบริษัทไม่ใช่จากคณะกรรมการหรือจากกรรมการ โดยผ่านที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้น เพื่อให้ผู้ถือหุ้นซึ่งอาจไม่ได้มีส่วนในการบริหารงาน มีสิทธิกำหนดบุคคลซึ่งตนไว้วางใจ และเชื่อมั่นในความเป็นกลางเข้ามาปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบบัญชีเพื่อเสนอต่อผู้ถือหุ้นได้ ในทางปฏิบัติกรรมการบริหารอาจเสนอให้ผู้สอบบัญชีคนใดคนหนึ่งเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัท แต่การรับรองทางกฎหมายนั้นเมื่อเสนอแล้วจะต้องมีการลงมติของผู้ถือหุ้นเพื่ออนุมัติ จึงจะถือว่ามีการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีอย่างเป็นทางการ[32]

ในเรื่องของอำนาจของผู้สอบบัญชีกำหนดไว้ใน มาตรา 1213[33] และมาตรา1214[34] ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีมีสิทธิจะเข้าตรวจสอบงบการเงินและเอกสารทางการเงินของบริษัทในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อ
2. ผู้สอบบัญชีมีสิทธิที่จะไต่ถามสอบสวนกรรมการหรือตัวแทนลูกจ้างของบริษัทในกิจการที่เกี่ยวด้วยบัญชีของบริษัทได้
3. ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องทำรายงานว่าด้วยงบดุลและบัญชีของบริษัทเพื่อยื่นต่อที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้น
4. ผู้สอบบัญชีต้องแถลงในรายงานนั้นว่า งบดุลได้ทำโดยถูกต้องตรงกับรายงานของบริษัทที่ทำอยู่ตามความเป็นจริงหรือไม่

ทั้งนี้ พระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499 มาตรา 31[35] ได้กำหนดโทษสำหรับผู้สอบบัญชีที่

---

[31] มาตรา 1210 บัญญัติว่า “ผู้สอบบัญชีควรจะได้สินจ้างเท่าใด ให้ที่ประชุมใหญ่กำหนด”

[32] วิโรจน์ เฉลิมรัตนา, ผู้สอบบัญชี [ออนไลน์], 15 เมษายน 2554. แหล่งที่มา: http://www.bkkonline.com/accounting /10mar49.shtml

[33] มาตรา 1213 บัญญัติว่า “ให้ผู้สอบบัญชีทุกคนเข้าตรวจสอบสรรพสมุดของบริษัทในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อ และในการอันเกี่ยวด้วยสมุดและบัญชีเช่นนั้นให้ไต่ถามสอบสวนกรรมการ หรือผู้อื่นๆ ซึ่งเป็นตัวแทน หรือเป็นลูกจ้างของบริษัทได้ไม่ว่าคนหนึ่งคนใด”

[34] มาตรา 1214 บัญญัติว่า “ผู้สอบบัญชีต้องทำรายงานว่าด้วยงบดุลและบัญชียื่นต่อที่ประชุมสามัญ

ผู้สอบบัญชีต้องแถลงในรายงานเช่นนั้นด้วยว่าตนเห็นว่างบดุลได้ทำโดยถูกถ้วนควรฟังว่าสำแดงให้เห็นการงานของบริษัทที่เป็นอยู่ตามจริงและถูกต้องหรือไม่”

[35] มาตรา 31 บัญญัติว่า “ผู้สอบบัญชีใดของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทจำกัด รับรองงบดุลหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

รับรองงบดุลหรือบัญชีอื่นใดไม่ถูกต้อง หรือกรณีที่ผู้สอบบัญชีทำรายงานเท็จเอาไว้โดยมีกำหนดระวางโทษโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 20,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

2. พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เป็นกฎหมายใหม่ที่ประกาศใช้แทนพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505[36] เนื่องจากในปัจจุบันการประกอบวิชาชีพบัญชีได้ขยายครอบคลุมออกไปหลายด้าน ไม่ว่าการทำบัญชี การสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางระบบบัญชี การบัญชีภาษีอากร การศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี หรือบริการด้านอื่น ซึ่งมีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับกิจกรรมในทางธุรกิจต่าง ๆ อย่างกว้างขวาง ดังนั้นเพื่อส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอยู่ภายใต้การดูแลของสภาวิชาชีพบัญชีเดียวกันและเป็นศูนย์รวมในการให้ความรู้และพัฒนาส่งเสริมมาตรฐานการประกอบวิชาชีพ เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีคุณภาพและมาตรฐานในวิชาชีพ ตลอดจนเพื่อให้มีการควบคุมจรรยาบรรณการประกอบวิชาชีพ ซึ่งภายหลังจากมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้กำหนดให้มีคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงทำให้สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บช.) ซึ่งมีหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชี[37]ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้สิ้นสุดบทบาทลง[38] โดยพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้กำหนดสิทธิ หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ดังต่อไปนี้

1. กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต[39]

---

[36] กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, สรุปสาระสำคัญของพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 [ออนไลน์], 16 เมษายน 2554. แหล่งที่มา: http://www.dbd.go.th/mainsite/index.php?id=689

[37] มาตรา 43 บัญญัติว่า “ระหว่างที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่กฎหมายกำหนด ให้ถือว่ามาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยซึ่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีได้มีมติให้ประกาศใช้แล้ว เป็นมาตรฐานการบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้”

[38] เรื่องเดียวกัน, หน้า 10.

[39] มาตรา 39 บัญญัติว่า “ผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามดังต่อไปนี้

(1) เป็นสมาชิกสามัญหรือสมาชิกวิสามัญตามมาตรา 14 วรรคสอง แต่ในกรณีเป็นสมาชิกวิสามัญซึ่งเป็นคนต่างด้าวต้องเป็นผู้มีความรู้ภาษาไทยดีพอที่จะสามารถสอบบัญชีและจัดทำรายงานเป็นภาษาไทยได้ และมีภูมิลำเนาในประเทศไทย และเมื่อได้รับใบอนุญาตแล้วต้องได้รับใบอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการทำงานของคนต่างด้าวด้วย จึงจะปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

(2) ผ่านการทดสอบหรือฝึกอบรมหรือฝึกงานหรือเคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีมาแล้วตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

2. กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และต้องปฏิบัติหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้อง

3. กำหนดให้นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีหรือด้านการทำบัญชีต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) นิติบุคคลต้องจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชีตามเงื่อนไข ดังนี้

- นิติบุคคลที่ให้บริการการสอบบัญชี ยื่นจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชี และต้องยื่นขอต่ออายุทุก 3 ปี นับจากวันจดทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชี โดยดำเนินการต่ออายุภายใน 3 เดือนก่อนใบทะเบียนหมดอายุ
- นิติบุคคลนั้นต้องจัดให้มีหลักประกันเพื่อประกันความรับผิดต่อบุคคลที่สามตามกฎกระทรวงกำหนดหลักประกันความรับผิดต่อบุคคลที่สามของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553
- ในกรณีนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการให้บริการสอบบัญชี บุคคลซึ่งมีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลในการให้บริการสอบบัญชีต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

(2) ในกรณีผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม นิติบุคคลซึ่งผู้สอบบัญชีนั้นสังกัดอยู่ ต้องร่วมรับผิดด้วยอย่างลูกหนี้ร่วม และหากยังไม่สามารถชำระค่าเสียหายได้ครบจำนวนให้หุ้นส่วนหรือกรรมการผู้มีอำนาจผูกพันนิติบุคคลนั้นต้องร่วมรับผิดจนครบจำนวนเว้นแต่พิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนรู้เห็นหรือยินยอมในการกระทำผิดที่ต้องรับผิด

3. พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ได้ประกาศใช้เนื่องจากความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจและการขยายตัวเติบโตของธุรกิจการค้าและอุตสาหกรรมของประเทศเป็นไปอย่างรวดเร็ว ความต้องการระดมเงินทุนมีมากขึ้นจากภาคเอกชน แต่กฎหมายเดิมที่มีอยู่ยังไม่สามารถควบคุมการดำเนินงานของบริษัทและคุ้มครองผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นรายย่อยได้

---

(3) ไม่เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากกระทำความผิดตามมาตรา 269 มาตรา 323 หรือความผิดเกี่ยวกับทรัพย์เว้นแต่ความผิดฐานทำให้เสียทรัพย์และความผิดฐานบุกรุกตามประมวลกฎหมายอาญา ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี กฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี หรือกฎหมายว่าด้วยการกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ เฉพาะที่เกี่ยวกับการรับรองงบการเงินหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จหรือความผิดตามหมวด 5 และหมวด 6 แห่งพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ต้องคำพิพากษาหรือพ้นโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าห้าปี

(4) ไม่เป็นบุคคลล้มละลาย

(5) มีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามอื่นตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี"

อย่างเพียงพอทำให้ผู้ถือหุ้นรายใหญ่มีอำนาจในการบริหารกิจการโดยเด็ดขาด และผู้ถือหุ้นรายย่อยถูกเอารัดเอาเปรียบมากเกินไปไม่มีโอกาสได้เข้าไปรับรู้หรือมีส่วนร่วมในการบริหารกิจการของบริษัท จึงได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติดังกล่าวขึ้นเพื่อสามารถให้ความคุ้มครองผลประโยชน์ของประชาชนผู้ถือหุ้นรายย่อยได้ใกล้ชิดยิ่งขึ้น[40] ซึ่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ได้กำหนดว่าการจัดตั้งบริษัทมหาชนจำกัดนั้นต้องมีการจัดประชุมเพื่อจัดตั้งบริษัท โดยการจัดประชุมดังกล่าวต้องมีการจัดตั้งผู้สอบบัญชีและกำหนดค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี[41] และได้กำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ดังนี้

ก. ตรวจสอบบัญชีเอกสารและหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวกับรายได้ รายจ่ายตลอดจนทรัพย์สินและหนี้สินของบริษัทในระหว่างเวลาทำการของบริษัท และมีอำนาจสอบถามกรรมการ พนักงาน ลูกจ้าง ผู้ดำรงตำแหน่งหน้าที่ใดๆ ของบริษัท และตัวแทนของบริษัท รวมทั้งให้ชี้แจงข้อเท็จจริงหรือส่งเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการดำเนินกิจการของบริษัทได้[42]

ข. ทำรายงานเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นสามัญประจำปี[43]

ค. สิทธิทำคำชี้แจงเป็นหนังสือเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นและมีหน้าที่เข้าร่วมประชุมในการประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัททุกครั้งที่มีการพิจารณางบดุลบัญชีกำไรขาดทุนและปัญหาเกี่ยวกับบัญชีของบริษัทเพื่อชี้แจงการตรวจสอบบัญชีต่อผู้ถือหุ้น[44]

---

[40] สหัส สิงหวิริยะ, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 และ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2544 (กรุงเทพมหานคร: นิติบรรณาการ 2550), หน้า 1 – 2.

[41] มาตรา 35 บัญญัติว่า " กิจการอันจะพึงทำในที่ประชุมจัดตั้งบริษัทนั้น คือ

...

(7) เลือกตั้งผู้สอบบัญชี และกำหนดจำนวนเงินค่าสอบบัญชีของบริษัท"

[42] มาตรา 122 บัญญัติว่า "ผู้สอบบัญชีมีอำนาจตรวจสอบบัญชี เอกสารและหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวกับรายได้ รายจ่ายตลอดจนทรัพย์สินและหนี้สินของบริษัทได้ในระหว่างเวลาทำการของบริษัท ในการนี้ให้มีอำนาจสอบถามกรรมการ พนักงาน ลูกจ้าง ผู้ดำรงตำแหน่งหน้าที่ใด ๆ ของบริษัท และตัวแทนของบริษัท รวมทั้งให้ชี้แจงข้อเท็จจริงหรือส่งเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการดำเนินกิจการของบริษัทได้"

[43] มาตรา 123 บัญญัติว่า "ผู้สอบบัญชีต้องทำรายงานเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นสามัญประจำปีตามกฎหมายว่าด้วยการสอบบัญชี"

[44] มาตรา 125 บัญญัติว่า "ผู้สอบบัญชีมีสิทธิทำคำชี้แจงเป็นหนังสือเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นและมีหน้าที่เข้าร่วมประชุมในการประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัททุกครั้งที่มีการพิจารณางบดุลบัญชีกำไรขาดทุน และปัญหาเกี่ยวกับบัญชีของบริษัทเพื่อชี้แจงการตรวจสอบบัญชีต่อผู้ถือหุ้นและให้บริษัทจัดส่งรายงานและเอกสารของบริษัทที่ผู้ถือหุ้นจะพึงได้รับในการประชุมผู้ถือหุ้นครั้งนั้นแก่ผู้สอบบัญชีด้วย"

4. พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ได้ประกาศใช้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการระดมทุน และด้วยการควบคุมดูแลในเรื่องที่เกี่ยวกับตลาดทุนมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายฉบับและอยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของหลายหน่วยงานทำให้การกำกับและพัฒนาตลาดทุนขาดความเป็นเอกภาพ ทั้งยังขาดมาตรการที่จะคุ้มครองผลประโยชน์ของผู้ลงทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้นมีกฎหมายเข้ามากำหนดบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบมากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วไป เพราะด้วยรูปแบบของบริษัทจดทะเบียนนั้นจัดตั้งขึ้นโดยการระดมทุนจากภาคมหาชนหรือจากประชาชนทั่วไป ซึ่งหากบริษัทจดทะเบียนดังกล่าวไม่สามารถประกอบกิจการหรือขาดทุนก็จะส่งผลกระทบต่อบุคคลเป็นวงกว้างกว่าการดำเนินธุรกิจในรูปแบบของบริษัทจำกัด ดังนั้น นักลงทุนที่มีความประสงค์ที่จะเข้ามาลงทุนในบริษัทจดทะเบียนนั้นจึงต้องศึกษาข้อมูลของกิจการนั้นๆ อย่างเพียงพอเพื่อนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจในการเข้าลงทุน งบการเงินเป็นข้อมูลที่บริษัทจดทะเบียนต้องเปิดเผยต่อสาธาณชนเพื่อแสดงผลการประกอบการในไตรมาสหรือในรอบปีที่ผ่านมาจึงเป็นข้อมูลหนึ่งที่กลุ่มนักลงทุนนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจเข้าลงทุนในกิจการนั้น แต่เนื่องจากงบการเงินนั้นถูกจัดทำขึ้นโดยฝ่ายบริหารในบริษัทกิจการดังกล่าวซึ่งยังไม่เป็นที่น่าเชื่อถือในสายตาของบุคคลภายนอกเพราะฝ่ายบริหารอาจตกแต่งงบการเงินเพื่อให้บุคคลภายนอกเข้าใจว่ากิจการดังกล่าวมีผลประกอบการที่ดีหรือเพื่อปิดบังการทุจริตภายในกิจการ ดังนั้น จึงต้องมีบุคคลภายนอกที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและมีความอิสระจากผู้มีอำนาจบริหารจัดการในกิจการนั้นๆ เข้ามาทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินและแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินดังกล่าวนั้นได้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่ เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือและความเชื่อมั่นของนักลงทุนและบุคคลภายนอกที่มีต่องบการเงินดังกล่าว

ดังจะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้นมีความสำคัญต่อการสร้างความเชื่อมั่นในระบบตลาดทุน ดังนั้นจึงต้องมีกฎหมายเฉพาะเข้ามากำหนดบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนให้เข้มงวดกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วไป ทั้งนี้เพื่อเป็นการเสริมสร้างความมั่นใจแก่นักลงทุนที่มีต่อตลาดทุนในประเทศไทยอีกด้วย

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ได้บัญญัติเกี่ยวกับหน้าที่ของผู้สอบบัญชี กล่าวคือ

1. หน้าที่สอบทานหรือตรวจสอบงบการเงินและในกรณีที่พบว่าบริษัทจดทะเบียนจัดทำงบการเงินไม่ตรงตามความเป็นจริง ผู้สอบบัญชีต้องรายงานข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินและแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการสอบทานหรือการสอบบัญชี พร้อมทั้งแจ้งให้สำนักงาน ก.ล.ต. ทราบ[45] ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีที่จะทำหน้าที่สอบทาน ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนได้นั้นต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก สำนักงาน ก.ล.ต.[46]

2. หน้าที่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่ คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติตามอาจถูกเพิกถอนจากการเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ได้ และผู้บัญชีอาจจะต้องได้รับโทษตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ด้วย[47] เนื่องจากพระราชบัญญัติฉบับนี้ต้องการให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยใช้ความรู้ความสามารถ ความระมัดระวังรอบคอบ มีความเป็นอิสระในการตรวจสอบ เพื่อให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีได้มีการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอ ครบถ้วน ชัดเจน ไม่คลุมเครือ เพื่อสิทธิและประโยชน์ของผู้ถือหลักทรัพย์ และเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจของนักลงทุน เจ้าหนี้ รวมถึงผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ ซึ่งจะกล่าวโดยละเอียดต่อไป

5. พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2551 ได้ประกาศใช้เพื่อแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เนื่องจากตลาดทุนในยุคปัจจุบันได้มีวิวัฒนาการที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก ดังนั้นเพื่อให้สอดคล้องกับพัฒนาการของตลาดทุนในยุคปัจจุบัน ประกอบกับจากการที่สำนักงาน ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมประเมินโครงการ FSAP (Financial Sector Assessment Program) และ ROSCs (Reports on the Observance of Standards and Codes) ซึ่งเป็นโครงการประเมินมาตรฐานการกำกับดูแลตลาดเงินของประเทศต่างๆ ที่จัดขึ้นโดยธนาคารโลกและกองทุนเงินระหว่างประเทศ (IMF) ซึ่งจากผลการประเมินพบว่า

---

[45] เรื่องเดียวกัน, หน้า 15.

[46] เรื่องเดียวกัน, หน้า 14.

[47] มาตรา 287 บัญญัติว่า “ผู้สอบบัญชีผู้ใดของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตามมาตรา 32 มาตรา 33 หรือมาตรา 34 บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม กองทุนส่วนบุคคล บริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือบริษัทที่มีหลักทรัพย์ซื้อขายในศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี หรือข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนดหรือทำรายงานเท็จ หรือฝ่าฝืนมาตรา 62 วรรคหนึ่ง มาตรา 107 หรือมาตรา 140 วรรคสี่ หรือวรรคห้า ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

ยังมีข้อกำหนดบางเรื่องที่สำนักงาน ก.ล.ต. ควรต้องปรับปรุงให้ดียิ่งขึ้นเพื่อให้เทียบเท่ากับมาตรฐานสากล จึงได้แก้ไขพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 โดยมุ่งเน้นให้มีการคุ้มครองและให้สิทธินักลงทุนต่างๆ มากขึ้นกว่าเดิม รวมถึงการกำกับดูแลกิจการที่ดีของบริษัทที่มีการระดมทุนในตลาดทุนและบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ด้วย[48]

ทั้งนี้ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ได้กำหนดหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น เพื่อเพิ่มความคุ้มครองสิทธิของผู้ลงทุนและยกระดับการกำกับดูแลกิจการ (corporate governance) ของบริษัทจดทะเบียน โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่พบพฤติการณ์อันควรสงสัยของกรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคล มีหน้าที่แจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าวให้คณะกรรมการตรวจสอบทราบเพื่อทำการตรวจสอบและรายงานผลต่อสำนักงาน ก.ล.ต. ภายใน 30 วัน หากคณะกรรมการตรวจสอบไม่ปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องรายงานต่อสำนักงาน ก.ล.ต. ต่อไป ตามบทบัญญัติมาตรา 89/25[49] ในหมวด 3/1 ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวจะมีระวางโทษปรับไม่เกิน 100,000 บาท ตามบทบัญญัติมาตรา 281/8 ซึ่งจะกล่าวโดยละเอียดต่อไป

---

[48] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ไขปัญหา พ.ร.บ. ใหม่ [ออนไลน์], 5 ตุลาคม 2554. แหล่งที่มา: http://www.sec.or.th/view/secact/secact_faq.htm#g01

[49] มาตรา 89/25 บัญญัติว่า “ในการสอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทตามมาตรฐานการสอบบัญชี ไม่ว่าจะกระทำในฐานะเป็นผู้สอบบัญชีของนิติบุคคลดังกล่าว หรือในฐานะอื่น ซึ่งนิติบุคคลดังกล่าวยินยอมให้สอบบัญชีก็ตาม ถ้าผู้สอบบัญชีพบพฤติการณ์อันควรสงสัยว่า กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลดังกล่าวได้กระทำความผิดตามมาตรา 281/2 วรรคสอง มาตรา 305 มาตรา 306 มาตรา 308 มาตรา 309 มาตรา 310 มาตรา 311 มาตรา 312 หรือมาตรา 313 ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าวให้คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทนั้นทราบ เพื่อดำเนินการตรวจสอบต่อไปโดยไม่ชักช้า และให้คณะกรรมการตรวจสอบรายงานผลการตรวจสอบในเบื้องต้นให้แก่สำนักงานและผู้สอบบัญชีทราบภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากผู้สอบบัญชี

ในกรณีที่คณะกรรมการตรวจสอบไม่ดำเนินการตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งให้สำนักงานทราบ

พฤติการณ์อันควรสงสัยที่ต้องแจ้งตามวรรคหนึ่ง และวิธีการเพื่อให้ได้มา ซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าวให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำาหนด”

2.2 การกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

จากการที่สำนักงาน ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมประเมินในโครงการ FSAP และ ROSCs ซึ่งตาม ROSCs ข้อ 90[50] ได้กำหนดให้ต้องมีองค์กรที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเข้ามาควบคุมกำกับดูแลและตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. จึงได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับสภาวิชาชีพบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายดังกล่าวนั้นต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ตามประกาศที่ สช. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน โดยประกาศฉบับดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงหลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุนให้สอดคล้องกับมาตรฐานบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดและสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติระหว่างประเทศ โดยจากเดิมที่สภาวิชาชีพบัญชีจะทำหน้าที่เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีกันเองหรือที่เรียกว่า Self Regulating Organization (SRO) ซึ่งจะทำให้การควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้นมีความเป็นอิสระปราศจากการแทรกแซงจากผู้สอบบัญชีที่ถูกตรวจสอบและเป็นการอำนวยความสะดวกให้บริษัทในประเทศไทยสามารถเข้าไประดมทุนในต่างประเทศได้สะดวกยิ่งขึ้น

---

[50] Clause 90 “The need for an independent audit quality review arrangement for all practicing auditors. Auditors have distinctive responsibilities toward to users of financial statements-including shareholder, regulators, and the public in general – in ensuring the relevance and reliability of the companies’ financial statement. Failure to fulfill that responsibility can significantly weaken confidence in the corporate financial reports and discourage investment. In recent years, Thailand has had no active independent auditor oversight. Under the current arrangements, the activities relating to auditor quality Review and handling of complaints against auditors are led by the self-regulatory member’s body Federation and Accounting Professions. Taking in to account the recent international developments on regulating accountancy profession, it would be appropriate for the country authorities and stakeholders to support the establishment of an independent audit quality review arrangement. The establishment of an independent audit review arrangement should not forego the self-regulatory function of the Federation of Accounting Professions. The Federation of Accounting Professions should carry out IFAC-recommended disciplinary activities for ensuring that the professional accountants in the country comply with applicable accounting, auditing, and ethical requirements. In practice, the independent audit review arrangement would be expected to focus more on the audit quality of public-interest entities.”

2.2.1 คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนมีหน้าที่ในการวินิจฉัยและแสดงความเห็นต่องบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นว่างบการเงินดังกล่าวได้แสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการโดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด และงบการเงินดังกล่าวได้เปิดเผยหรือแสดงข้อมูลที่จำเป็นอย่างเพียงพอเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบหรือไม่ เพราะความน่าเชื่อถือ ความรู้ความสามารถและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้งบการเงินของบริษัทจดทะเบียนที่ผู้สอบบัญชีรายนั้นได้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีความน่าเชื่อถือในสายตาของผู้ใช้งบการเงิน[51] ดังนั้น เพื่อให้งบการเงินของบริษัทจดทะเบียนที่จะเปิดเผยต่อสาธารณชนนั้นมีความน่าเชื่อถือจึงต้องมีการกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่จะทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินและแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนเพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงินว่างบการเงินดังกล่าวนั้นได้ผ่านการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถ และความเป็นอิสระ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะสามารถลงลายมือชื่อแสดงความเห็นการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนได้นั้นต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ตามประกาศสำนักงาน ก.ต.ล. ที่ สช. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะได้รับความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งใบอนุญาตยังไม่สิ้นผล[52]
2. เป็นหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีหรือเทียบเท่า หรือเป็นหุ้นส่วนในสำนักงานสอบบัญชีหรือเทียบเท่า[53]
3. สังกัดสำนักงานสอบบัญชีเพียงหนึ่งแห่ง[54] โดยสำนักงานสอบบัญชีที่สังกัดต้องมีระบบควบคุมคุณภาพงานที่เพียงพอโดยเป็นไปตามมาตรฐานเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี และมาตรฐานวิชาชีพระหว่างประเทศที่กำหนดโดย IFAC ที่ใช้บังคับในขณะนั้น และมีจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและ

---

[51] วีรวรรณ มันนาภินันท์, การใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีและการกำหนดค่าสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนประจำปี 2552 [ออนไลน์] 17 พฤษภาคม 2554.แหล่งที่มา:http://www.thaiiod.com/imgUpload/file/Article/%CD%BA%D1%AD%D5%BA%D1%B7%C2%B9%202552-For%20Non%20Member.pdf

[52] ข้อ 10 (1) บัญญัติว่า “เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งใบอนุญาตยังไม่สิ้นผล”

[53] ข้อ 10 (2) บัญญัติว่า “เป็นหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีหรือเทียบเท่า หรือเป็นหุ้นส่วนในสำนักงานสอบบัญชีหรือเทียบเท่า”

[54] ข้อ 10 (3) บัญญัติว่า “สังกัดสำนักงานสอบบัญชีเพียงหนึ่งแห่ง โดยสำนักงานสอบบัญชีที่สังกัดต้องมีลักษณะตามที่กำหนดไว้ในข้อ 11”

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีรวมกันไม่น้อยกว่า 5 คน ซึ่งต้องปฏิบัติงานเต็มเวลาให้กับสำนักงานสอบบัญชี และ

- ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้หรือจะได้รับความเห็นชอบปฏิบัติงานเต็มเวลาให้กับสำนักงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีนั้นจะต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่น้อยกว่า 2 คน
- ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้หรือจะได้รับความเห็นชอบไม่ได้ปฏิบัติงานเต็มเวลาให้กับสำนักงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีนั้นจะต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่น้อยกว่า 4 คน[55]

4. ไม่มีลักษณะต้องห้าม เช่น เป็นบุคคลล้มละลาย ถูกศาลพิทักษ์ทรัพย์ เป็นคนไร้หรือเสมือนไร้ความสามารถ อยู่ระหว่างถูกพักใบอนุญาตหรือเคยถูกพักใบอนุญาตภายใน 3 ปีก่อนยื่นคำขอ หรือเคยถูกถอนใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณสภาวิชาชีพบัญชี กระทำความผิดโดยทุจริตเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี เป็นต้น[56]

---

[55] ข้อ 11 บัญญัติว่า " สำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีในตลาดทุนสังกัดอยู่ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

(1) มีระบบควบคุมคุณภาพงานที่เพียงพอและน่าเชื่อถือว่าจะสามารถดูแลให้ผู้สอบบัญชีในสังกัดปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชีได้อย่างต่อเนื่อง โดยระบบควบคุมคุณภาพงานดังกล่าวต้องเป็นไปตามมาตรฐานเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี เว้นแต่มาตรฐานใดที่สภาวิชาชีพบัญชียังไม่ได้กำหนดหรือปรับปรุงให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพระหว่างประเทศ ให้ใช้มาตรฐานวิชาชีพระหว่างประเทศที่กำหนดโดย International Federation of Accountants (IFAC) ที่ใช้บังคับในขณะนั้น

(2) มีจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ใบอนุญาตยังไม่สิ้นผลหรือไม่อยู่ระหว่างถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาต หรือไม่เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณตามกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีคุณวุฒิด้านบัญชีไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีและเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี รวมกันไม่น้อยกว่าห้าคน ซึ่งต้องปฏิบัติงานเต็มเวลาให้กับสำนักงานสอบบัญชี ทั้งนี้ ในส่วนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้ด้วย

(ก) ในกรณีที่สำนักงานสอบบัญชีมีผู้สอบบัญชีที่ได้หรือจะได้รับความเห็นชอบให้เป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนปฏิบัติงานเต็มเวลาให้กับสำนักงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีนั้นต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่น้อยกว่าสองคน

(ข) ในกรณีที่สำนักงานสอบบัญชีมีผู้สอบบัญชีที่ได้หรือจะได้รับความเห็นชอบให้เป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนมิได้ปฏิบัติงานเต็มเวลาให้กับสำนักงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีนั้นต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่น้อยกว่าสี่คน"

[56] ข้อ 15 บัญญัติว่า "ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนต้องไม่มีลักษณะต้องห้ามดังต่อไปนี้

(1) เป็นบุคคลที่ถูกศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์ บุคคลล้มละลาย คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ

(2) เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่ง

(ก) อยู่ระหว่างถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณตามกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี หรือ

โดยการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนมีกำหนดระยะเวลาคราวละไม่เกิน 5 ปี ตามที่สำนักงาน ก.ล.ต. กำหนดไว้ในหนังสือให้ความเห็นชอบ

2.2.2 การรายงานการถือหลักทรัพย์

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มาตรา 59[57] ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบมีหน้าที่ต้องจัดทำและเปิดเผยรายงานการถือหลักทรัพย์ โดยกำหนดให้จัดทำและส่งรายงานการถือหลักทรัพย์ของตน คู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะในบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี ต่อสำนักงาน ก.ล.ต. รวมถึงกรณีที่เป็นการรายงานครั้งแรกและการรายงานการเปลี่ยนแปลงการถือหลักทรัพย์เนื่องมาจากการซื้อ ขาย โอนหรือรับ

(ข) เคยถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณตามกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี ในช่วงสามปีก่อนวันที่ยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน หรือเคยถูกสั่งเพิกถอนใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณตามกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี

(3) อยู่ระหว่างถูกสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการในตลาดทุน หรืออยู่ระหว่างระยะเวลาที่กำหนดว่าสำนักงานจะไม่รับพิจารณาคำขอ

(4) อยู่ระหว่างถูกกล่าวโทษโดยสำนักงาน หรืออยู่ระหว่างถูกดำเนินคดีอันเนื่องจากกรณีที่สำนักงานกล่าวโทษ หรือเคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุกเนื่องจากการกล่าวโทษของสำนักงาน ไม่ว่าศาลจะมีคำพิพากษาให้รอการลงโทษหรือไม่ก็ตาม เว้นแต่จะได้พ้นโทษหรือพ้นจากการรอลงโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าสามปีก่อนวันที่ยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน ทั้งนี้ เฉพาะความผิดดังต่อไปนี้

(ก) ความผิดเกี่ยวกับการกระทำโดยทุจริต หรือการสนับสนุนการกระทำผิดของบุคคลอื่น ทั้งนี้ เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพบัญชี

(ข) ความผิดเกี่ยวกับเอกสารหรือบัญชี เช่น ปลอมเอกสาร ใช้หรืออ้างเอกสารปลอมหรือเท็จ แจ้งให้เจ้าพนักงานจดข้อความอันเป็นเท็จลงในเอกสาร หรือมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดเกี่ยวกับบัญชีหรือเอกสารตามมาตรา 312 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 หรือมาตรา 148 แห่งพระราชบัญญัติสัญญาซื้อขายล่วงหน้า พ.ศ. 2546 เป็นต้น

(ค) ความผิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีซึ่งไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดหรือทำรายงานการสอบบัญชีเท็จ เช่น ความผิดตามมาตรา 287 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เป็นต้น

(ง) ความผิดเกี่ยวกับการกระทำอันไม่เป็นธรรมในการซื้อขายหลักทรัพย์หรือสัญญาซื้อขายล่วงหน้า

(5) อยู่ระหว่างถูกกล่าวโทษโดยหน่วยงานที่กำกับดูแลสถาบันการเงิน ไม่ว่าในประเทศหรือต่างประเทศ หรืออยู่ระหว่างถูกดำเนินคดีอันเนื่องจากกรณีที่หน่วยงานดังกล่าวกล่าวโทษ หรือเคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุกเนื่องจากการกล่าวโทษของหน่วยงานดังกล่าว ไม่ว่าศาลจะมีคำพิพากษาให้รอการลงโทษหรือไม่ก็ตาม เว้นแต่จะได้พ้นโทษหรือพ้นจากการรอลงโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าสามปีก่อนวันที่ยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน ทั้งนี้ เฉพาะความผิดตาม (4)"

[57] มาตรา 59 บัญญัติว่า "ให้กรรมการ ผู้จัดการ ผู้ดำรงตำแหน่งบริหาร ตามที่สำนักงานประกาศกำหนด และผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตามมาตรา 32 มาตรา 33 หรือมาตรา 34 จัดทำและเปิดเผยรายงานการถือหลักทรัพย์ของตนและของคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งถือหลักทรัพย์ในบริษัทนั้น ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงการถือหลักทรัพย์ดังกล่าวต่อสำนักงานตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่สำนักงานประกาศกำหนดด้วยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับตลาดทุน"

โอนหลักทรัพย์เพื่อให้ทราบข้อมูลภายใน 30 วันนับแต่วันเปิดการเสนอขายหลักทรัพย์ หรือภายใน 30 วันนับแต่ที่ได้รับแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชี ภายหลังวันปิดการเสนอขาย[58] การรายงานการถือหลักทรัพย์ของผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ลงทุนสามารถติดตามความเคลื่อนไหวของการถือหลักทรัพย์ของผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีเป็นผู้ที่ใกล้ชิดกับข้อมูลภายในบริษัท การที่ผู้สอบบัญชีซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนที่ผู้สอบบัญชีนั้นถือหลักทรัพย์อยู่ย่อมทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระจากการปฏิบัติงานตรวจสอบ[59] ผู้สอบบัญชีต้องไม่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนสอบบัญชีเพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้และเป็นประโยชน์ต่อผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร เจ้าหนี้ นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินอื่น ดังนั้น การกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานการถือหลักทรัพย์ของตน คู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะในบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ที่ตนเป็นผู้สอบบัญชีเพื่อแสดงถึงความเป็นอิสระและความเป็นกลางในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ซึ่งจะมีผลทำให้นักลงทุนนำไปใช้ประกอบการพิจารณาถึงความน่าเชื่อถือของงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีนั้นได้ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นได้

2.2.3 ค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี

ในการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีในบริษัทมหาชนจำกัดตามพระราชบัญญัติมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ได้กำหนดให้ผู้ถือหุ้นเป็นผู้แต่งตั้งและกำหนดค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี และสำนักงาน ก.ล.ต. ได้ยกระดับบรรษัทภิบาลของบริษัทจดทะเบียนไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากลโดยกำหนดให้บริษัทมหาชนจำกัดซึ่งจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีการเปิดเผยค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี สำนักงาน ก.ล.ต. จึงได้ออกประกาศคณะกรรมการ ก.ล.ต. ที่ กจ.16/2548 เรื่อง หลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 17) โดยให้เปิดเผยข้อมูลค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชีในรายงานแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) และรายงานประจำปี (แบบ 56-2) ให้แสดงค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสังกัดอยู่และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีที่ได้รับค่าตอบแทนจากบริษัทและบริษัทย่อย[60] เพื่อแสดงถึงความ

---

[58] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, รายงานการถือหลักทรัพย์ของกรรมการผู้บริหารและผู้สอบบัญชี [ออนไลน์], 17 เมษายน 2554. แหล่งที่มา: http://www.sec.or.th/securities_issuance/ Content _0000000169.jsp? categoryID=CAT0000066

[59] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ข้อมูลแบบรายงานการเปลี่ยนแปลงการถือหลักทรัพย์ของผู้บริหาร (แบบ 59-2) [ออนไลน์], 16 พฤษภาคม 2554.แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp /corp _fin2/daily59.php

[60] ข้อ 11 บัญญัติว่า " ให้ยกเลิกความในหัวข้อที่ 8. งบการเงิน ของแบบ 56-2 ท้ายประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ กจ. 40/2540 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

เป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจากการรับผลประโยชน์จากกิจการที่ตนให้บริการสอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นค่าสอบบัญชีหรือค่าบริการอื่นๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้ให้บริการ (non – audit services) แก่กิจการที่ตนให้บริการสอบบัญชี โดยให้ระบุแยกเป็น ค่าตอบแทนจากการสอบบัญชี (audit fee) และค่าบริการอื่นๆ (non – audit fee) การเปิดเผยค่าบริการอื่นให้แสดงค่าบริการอื่นที่จ่ายไปแล้วในรอบปีบัญชีที่ผ่านมา และค่าบริการอื่นที่จะต้องจ่ายในอนาคตอันเกิดจากการตกลงที่ยังให้บริการไม่แล้วเสร็จในรอบปีบัญชีที่ผ่านมา

ทั้งนี้ บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสังกัดตามที่กำหนดไว้ในแบบประเมินความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีให้รวมถึง

ฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน พ.ศ. 2540 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

"8. งบการเงิน

...

8.2 ค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี

ให้แสดงค่าตอบแทนที่ผู้สอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสังกัด และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสังกัด ได้รับจากบริษัทและบริษัทย่อย โดยให้ระบุแยกเป็น

(ก) ค่าตอบแทนจากการสอบบัญชี (audit fee)

(ข) ค่าบริการอื่น (non-audit fee)

การเปิดเผยค่าบริการอื่นให้แสดงข้อมูลของค่าบริการอื่นที่ได้จ่ายไปแล้วในรอบปีบัญชีที่ผ่านมา และค่าบริการอื่นที่จะต้องจ่ายในอนาคตอันเกิดจากการตกลงที่ยังให้บริการไม่แล้วเสร็จในรอบปีบัญชีที่ผ่านมา และประเภทของการให้บริการอื่น

ทั้งนี้ บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่
ผู้สอบบัญชีสังกัด ให้รวมถึง

(1) คู่สมรสและบุตรที่ยังต้องพึ่งพิงหรืออยู่ในอุปการะของผู้สอบบัญชี

(2) กิจการที่มีอำนาจควบคุมสำนักงานสอบบัญชี กิจการที่ถูกควบคุมโดยสำนักงานสอบบัญชี และกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับสำนักงานสอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(3) กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญของสำนักงานสอบบัญชี

(4) หุ้นส่วนหรือเทียบเท่าของสำนักงานสอบบัญชี

(5) คู่สมรสและบุตรที่ยังต้องพึ่งพิงหรืออยู่ในอุปการะของบุคคลตาม (4)

(6) กิจการที่ผู้สอบบัญชี บุคคลตาม (1) (4) หรือ (5) มีอำนาจควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นโดยทางตรงหรือทางอ้อม

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาลักษณะของการควบคุมหรือการมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญที่จะเข้าข่ายเป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีข้างต้น ให้นำนิยามตามมาตรฐานการบัญชีว่าด้วยเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันมาใช้บังคับ""

(ก) คู่สมรสและบุตรที่ยังต้องพึ่งพิงหรืออยู่ในความอุปการะของผู้สอบบัญชี

(ข) กิจการที่มีอำนาจควบคุมสำนักงานสอบบัญชี กิจการที่ถูกควบคุมโดยสำนักงานสอบบัญชีและกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับสำนักงานสอบบัญชี ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(ค) กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญของสำนักงานสอบบัญชี

(ง) หุ้นส่วนหรือเทียบเท่าของสำนักงานสอบบัญชี

(จ) คู่สมรสหรือบุตรที่ยังต้องพึ่งพิงหรืออยู่ในความอุปการะของบุคคลตาม (ง)

(ฉ) กิจการที่ผู้สอบบัญชี บุคคลตาม (ก) (ง) หรือ (จ) มีอำนาจควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

2.2.4 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

จากกรณีการทุจริตภายในองค์กรของ Enron Corporation (Enron) ในประเทศสหรัฐอเมริกาที่ถูกเปิดเผยขึ้นในปี พ.ศ. 2544 ซึ่งสาเหตุของการล้มละลายของ Enron ไม่ได้มาจากความล้มเหลวทางด้านธุรกิจเป็นประเด็นหลัก แต่มีสาเหตุมาจากการที่ผู้บริหารของ Enron ไม่มีความซื่อสัตย์สุจริต เช่น การให้ข้อมูลที่คลาดเคลื่อนต่อตลาดหุ้น การสร้างข้อมูลเท็จเพื่อให้ราคาหุ้นสูงเกินกว่าความเป็นจริงเพื่อให้นักลงทุนเข้ามาทำการซื้อขายหุ้นอย่างต่อเนื่อง มีการใช้ข้อมูลภายในเพื่อประโยชน์ตัวเอง (Insider Trading) และการตกแต่งบัญชี ทำให้ปัญหาเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีถูกยกขึ้นมาพิจารณาถึงปัญหาที่เกิดจากการที่งบการเงินของบริษัทจดทะเบียนนั้นถูกตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีแห่งเดียวหรือหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีเพียงคนเดียวเป็นระยะเวลานาน ในกรณีที่สำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ที่ค่อนข้างยาวนานกับลูกค้าจะทำให้ผู้บริหารกับผู้สอบบัญชีมีความคุ้นเคยกัน เนื่องจากผู้สอบบัญชีก็พยายามที่จะรักษาลูกค้าไว้ให้ใช้บริการผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีให้นานเท่าที่จะทำได้ ผู้สอบบัญชีอาจจะไม่เข้มงวดหรือละเลยนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารเลือกที่จะใช้ จากปัญหาเรื่องความเป็นอิสระดังกล่าวจึงเป็นที่มาของการที่จะต้องมีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Auditor Rotation) โดยการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีอาจจะทำในระดับของสำนักงานสอบบัญชี หรือในระดับของหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี (Audit Partner) ในประเทศสหรัฐอเมริกาตามพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley (The Sarbanes – Oxley Act of 2002) ได้กำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีโดยการ

เปลี่ยนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี (Audit Partner) ทุกๆ 5 ปี[61] จากเดิมที่กำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีโดยการเปลี่ยนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี ทุกๆ 7 ปี[62]

สำหรับประเทศไทยสำนักงาน ก.ล.ต. ก็ได้มีการกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีโดยการเปลี่ยนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีตามประกาศคณะกรรมการ ก.ล.ต. ที่ กจ. 39/2548 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 20) กำหนดให้[63] ในรอบปีบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2549 เป็นต้นไป ให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จัดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีรายเดิมปฏิบัติหน้าที่สอบทานหรือตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทมาแล้ว 5 รอบปีบัญชีติดต่อกัน เว้นแต่บริษัทจดทะเบียนนั้นเป็นรัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณและมีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งนี้การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

ก) บริษัทสามารถแต่งตั้งผู้สอบบัญชีรายใหม่ ที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีเดียวกับผู้สอบบัญชีรายเดิมก็ได้

ข) บริษัทจะแต่งตั้งผู้สอบบัญชีรายที่พ้นจากการปฏิบัติหน้าที่เนื่องจากการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทได้เมื่อพ้นระยะเวลาอย่างน้อย 2 รอบปีบัญชีนับแต่วันที่ผู้สอบบัญชีรายดังกล่าวพ้นจากการปฏิบัติหน้าที่

ทั้งนี้ ตามหนังสือเวียน ที่ กลต.ช.(ว) 43/2548 เรื่องการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี ได้กำหนดว่าหากบริษัทจดทะเบียนใดไม่หมุนเวียนผู้สอบบัญชีตามเกณฑ์ข้างต้น สำนักงาน ก.ล.ต. จะ

---

[61].Section 203, Sarbanes – Oxley Act 2002.

[62] Section 78 J-1 "audit partners" with significant involvement in an audit to rotate every seven years and following the rotation, such partners may not be provide audit services to the same issuer for a period of at least two consecutive years."

[63] ข้อ 5 บัญญัติว่า "วิธีการจัดทำงบการเงินรายไตรมาสและงบการเงินประจำงวดการบัญชีตาม ข้อ 4(1) และ (2) สำหรับกรณีบริษัทที่ออกหลักทรัพย์เป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้เป็นดังนี้

…

(6) ในรอบปีบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2549 เป็นต้นไป ให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จัดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (auditor rotation) หากผู้สอบบัญชีรายเดิมปฏิบัติหน้าที่สอบทานหรือตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทมาแล้วห้ารอบปีบัญชีติดต่อกัน เว้นแต่บริษัทจดทะเบียนที่เป็นรัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณและมีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้สอบบัญชี"

พิจารณาว่าบริษัทและผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการกระทำดังกล่าวเข้าข่ายฝ่าฝืนมาตรา 56[64] แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 โดยมีบทกำหนดโทษตามมาตรา 274 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ซึ่งบัญญัติว่า

"บริษัทใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม มาตรา 56 มาตรา 57 หรือมาตรา 58(1) หรือ (3) ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาทและปรับอีกไม่เกินวันละสามพันบาทตลอดเวลาที่ยังมิได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง"

ซึ่งจะเห็นได้ว่าการกำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. ได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของบริษัทจดทะเบียนและผู้บริหารซึ่งต้องจัดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีที่ลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินของบริษัทโดยพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ได้กำหนดบทลงโทษปรับสำหรับบริษัทที่ไม่ได้จัดให้มีการหมุนเวียนสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชี แม้ว่าหน้าที่การจัดให้สับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีจะเป็นหน้าที่ของบริษัทจดทะเบียนแต่วัตถุประสงค์ของการจัดให้มีการหมุนเวียนสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีก็เป็นไปเพื่อให้ผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่สอบบัญชีและลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนนั้นมีความเป็นอิสระ โดยมีเหตุผลเนื่องจากว่าการทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีให้แก่ผู้รับบริการรายใดติดต่อกันเป็นระยะเวลา 5 ปี ย่อมเป็นระยะเวลานานพอสำหรับการสร้างความสัมพันธ์ส่วนบุคคลและสร้างความคุ้นเคยกับผู้รับบริการ ทำให้มีโอกาสที่จะก่อให้เกิดขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้

แม้ว่าการกำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีทุกๆ 5 ปี นั้นจะช่วยลดระดับความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารและผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนให้น้อยลงได้ เพราะการที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบให้แก่บริษัทจดทะเบียนใดเป็นระยะเวลานานๆ นั้นย่อมก่อให้เกิดความสัมพันธ์อันดีและความสนิทคุ้นเคยระหว่างกลุ่มผู้มีอำนาจบริหารและผู้สอบบัญชี ซึ่งจะ

---

[64] มาตรา 56 บัญญัติว่า "ให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตามมาตรา 32 มาตรา 33 หรือมาตรา 34 จัดทำและส่งงบการเงินและรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทต่อสำนักงาน ดังต่อไปนี้

(1) งบการเงินรายไตรมาสที่ผู้สอบบัญชีได้สอบทานแล้ว

(2) งบการเงินประจำงวดการบัญชีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็นแล้ว

(3) รายงานประจำปี

(4) รายงานการเปิดเผยข้อมูลอื่นใดเกี่ยวกับบริษัทตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศ

งบการเงินและรายงานตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด การกำหนดดังกล่าวให้คำนึงถึงมาตรฐานที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบญั ชีตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นไว้แล้วด้วย"

นำมาสู่การขาดความเป็นอิสระ แต่การสับเปลี่ยนหมุนเวียนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีนั้นบริษัทจดทะเบียนสามารถแต่งตั้งผู้สอบบัญชีรายใหม่ที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีเดียวกันกับผู้สอบบัญชีรายเดิมได้ ดังนั้น หากบริษัทจดทะเบียนได้สับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีเมื่อครบกำหนดระยะเวลา 5 ปี โดยเปลี่ยนเพียงแค่ผู้สอบบัญชีแต่ยังคงสังกัดสำนักงานสอบบัญชีเดิม เช่นนี้จึงเกิดประเด็นคำถามว่าการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีเช่นนี้จะสามารถลดระดับความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีและกลุ่มผู้มีอำนาจบริหารได้จริงหรือไม่

จากกรณีการทุจริตภายในองค์กรดังที่ได้กล่าวเบื้องต้นนั้น ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ตรากฎหมายที่กำหนดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีนอกเหนือจากการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีซึ่งได้แก่ การกำหนดกิจการต้องห้าม[65] ตามพระราชบัญญัติ Sarbanes – Oxley โดยห้ามสำนักงานสอบบัญชีให้บริการอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบ (non – audit services) แก่บริษัทลูกค้าที่สำนักงานให้บริษัทตรวจสอบอยู่ในขณะนั้นเพื่อลดการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี โดยกิจการต้องห้ามที่ได้กำหนดไว้ 9 ประการ มีดังต่อไปนี้

1. การจัดทำบัญชีหรืองานบริการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการบัญชีหรืองบการเงินของลูกค้าที่รับสอบบัญชี
2. การออกแบบระบบข้อมูลทางการเงิน และการนำมาปฏิบัติ
3. การประเมินราคาทรัพย์สินหรือการประเมินมูลค่าของกิจการ
4. การคำนวณสถิติประกันภัย
5. การให้บริการตรวจสอบภายใน
6. การบริการหรือทรัพยากรมนุษย์
7. การเป็นนายหน้าหรือที่ปรึกษาทางการลงทุนหรือการเป็นธนาคารการลงทุน
8. การให้บริการด้านที่ปรึกษากฎหมายและบริการผู้เชี่ยวชาญด้านที่ไม่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี

9 การบริการอื่นๆตามที่ คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดจะกำหนดเป็นระยะๆ

---

[65] Section 201, The Sarbanes – Oxley Act of 2002.

การให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากการให้บริการตรวจสอบไปพร้อมๆ กับการให้บริการตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีรายเดียวกันนั้น แม้ว่าจะปฏิบัติงานโดยผู้สอบบัญชีหรือผู้ให้บริการต่างรายกัน แต่ด้วยลักษณะการทำงานและรายได้จากค่าบริการต่างๆ นั้น ย่อมกลับเข้ามาสู่สำนักงานสอบบัญชีรายเดียวกันนั้น ดังจะเห็นได้จากกรณีศึกษาของ Arthur Andersen ที่ปรากฏข้อเท็จจริงว่ารายรับจากการให้บริการที่ได้รับจาก Enron ส่วนใหญ่มาจากการให้บริการอื่นนอกเหนือจากการสอบบัญชี[66] และจากข้อเท็จจริงที่ Arthur Andersen พยายามรักษารายได้ที่ได้รับจาก Enron โดยการให้บริการตรวจสอบในลักษณะเอื้อผลประโยชน์ให้แก่ Enron ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าการกำหนดกิจการต้องห้ามโดยห้ามมิให้สำนักงานสอบบัญชีให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบแก่ลูกค้าที่ให้บริการตรวจสอบอยู่ในขณะนั้นเป็นแนวทางที่สามารถป้องกันการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีได้ และในประเทศไทยยังมิได้มีการนำมาตรการกำหนดกิจการต้องห้ามดังเช่นในประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้บังคับ ซึ่งผู้จัยจะวิเคราะห์ถึงความเหมาะสมและข้อดีข้อเสียของการนำมาตรการดังกล่าวมาใช้บังคับในประเทศไทยต่อไป

2.2.5 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีถูกกำหนดไว้เพื่อใช้เป็นแนวทางในการควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี โดยจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพนี้จะช่วยเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบและเป็นการรักษาวินัยของผู้สอบบัญชีอีกด้วย[67]

ในปัจจุบันมี ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553[68] ซึ่งมีความสำคัญต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นอย่างมาก เพื่อช่วยส่งเสริม พัฒนา และกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี โดยข้อบังคับดังกล่าวได้ครอบคลุมเนื้อหาตามข้อบัญญัติแห่ง

---

[66] IBS Center for Management Research, Fall of Arthur Andersen [Online], 21 September 2011. Available form: http://www.icmrindia.org/casestudies/catalogue/Business%20Ethics/Fall%20of%20Arthur%20Andersen.htm

[67] El-Moukammal, H., Auditor's Code of Ethics [online], 16 May 2011. Available from: http://www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/TC404.pdf

[68] สภาวิชาชีพบัญชี, ข้อบังคับฉบับที่ 19 เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 [ออนไลน์], 9 มกราคม 2554. แหล่งที่มา: http://www.fap.or.th/subrules.php?id=166

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และมีความสอดคล้องกับหลักการพื้นฐาน (Fundamental Principle) ที่กำหนดโดย IFAC [69] ได้แก่

ตารางที่ 1 เปรียบเทียบข้อกำหนดจรรยาบรรณ

หลักการพื้นฐาน (Fundamental Principle)	**ข้อกำหนดจรรยาบรรณ**
ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม (Integrity, Objectivity)	- ความโปร่งใส - ความเป็นอิสระ - ความเที่ยงธรรม - ความซื่อสัตย์สุจริต
ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพ และความระมัดระวัง (Professional Competence and Due Care)	- ความรู้ความสามารถ - มาตรฐานในการปฏิบัติงาน
พฤติกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Behavior	- ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ - ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคล หรือ นิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ และ - ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป
การรักษาความลับ (Confidentiality)	- การรักษาความลับ

ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี(ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 แบ่งออกเป็น 4 หมวด ดังต่อไปนี้

1. ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต
   - ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส

[69] IFAC Handbook: 200–299 General Principles and Responsibilities (ISAs) ISA 200 - OVERALL OBJECTIVES OF THE INDEPENDENT AUDITOR AND THE CONDUCT OF AN AUDIT IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING (page 7).

- ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระและต้องไม่รับปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระ
- ต้องปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพและต้องไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ตนประกอบวิชาชีพ นอกจากค่าตอบแทนที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพนั้น และต้องใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือได้โดยปราศจากความมีอคติและความลำเอียง ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีต้องหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใดๆ ที่อาจทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้โดยโปร่งใส อิสระและซื่อสัตย์สุจริต
- ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานอย่างตรงตามหลักฐานที่เป็นจริง และต้องไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงานโดยไม่ได้มีการปฏิบัติงานจริง

2. ความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
    - ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธีปฏิบัติ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ความชำนาญและประสบการณ์ทางวิชาชีพด้วยความมีสติ เอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถและระมัดระวังรอบคอบ และผู้สอบบัญชีต้องมีความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้สำเร็จได้
    - ผู้สอบบัญชีต้องประกอบวิชาชีพให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง และต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ
3. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ
    - ผู้สอบบัญชีต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับของผู้รับบริการรวมทั้งความลับขององค์กรที่ตนสังกัดไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยไม่ได้รับอนุญาต เว้นแต่ในกรณีที่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายและต้องไม่นำความลับไปใช้เพื่อประโยชน์ของตนเองหรือบุคคลอื่นโดยมิชอบ
4. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคล หรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้
    - ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตามกรอบวิชาชีพบัญชี เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและมีประโยชน์ต่อผู้รับบริการ
    - ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามจริยธรรมทางธุรกิจขององค์กรที่ตนสังกัดและต้องไม่กระทำการใดๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียง และการดำเนินการขององค์กรที่ตนสังกัด

ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีต้องเปิดเผยความสัมพันธ์กับองค์กร สถาบัน ธุรกิจภายนอก หรือความสัมพันธ์ทางเครือญาติ เพื่อหลีกเลี่ยงการกระทำที่ก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หากไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณนี้แล้ว กฎหมายจะถือว่าเป็นผู้ประพฤติผิดจรรยาบรรณ และมีการกำหนดโทษของการประพฤติผิดจรรยาบรรณตามบทบัญญัติมาตรา 49

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ยังได้กำหนดให้มีคณะกรรมการจรรยาบรรณขึ้น[70] ให้มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาไต่สวนว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีประพฤติผิดจรรยาบรรณตามที่มีผู้กล่าวหาหรือไม่ และให้มีอำนาจสั่งลงโทษผู้ที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณได้คณะกรรมการจรรยาบรรณ ซึ่งหากคณะกรรมการจรรยาบรรณพิจารณาแล้วพบว่าผู้สอบบัญชีรายนั้นมีความผิดจริงคณะกรรมการจรรยาบรรณก็จะพิจารณาโทษตามลำดับความรุนแรงของพฤติกรรมของผู้สอบบัญชี ดังนั้นจึงจะเห็นได้ว่าจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีนั้นเป็นเพียงแนวทางในการควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งหมายความรวมถึงผู้สอบบัญชีเท่านั้น หาใช่วิธีการปฏิบัติงานหรือขั้นตอนในการดำเนินงานตรวจสอบที่มีสภาพบังคับให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด พฤติกรรมเช่นใดจะเรียกว่าประพฤติผิดจรรยาบรรณและต้องลงโทษเท่าใดนั้นก็เป็นการตัดสินโดยใช้ดุลยพินิจของคณะกรรมการจรรยาบรรณ

แม้จะมีการกำหนดเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญไว้ในจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีแล้วก็ตาม แต่เนื่องจากจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีนั้นมีลักษณะเป็นเพียงแนวทางในการปฏิบัติของผู้สอบบัญชีเท่านั้นไม่ได้มีสภาพบังคับหรือข้อความที่ระบุอย่างชัดเจนว่าการกระทำเช่นใดหรือเป็นเรื่องต้องห้ามเพราะการกระทำดังกล่าวนั้นจะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ ดังนั้นจึงควรมีการกำหนดหรือควรมีข้อห้ามที่ระบุถึงการกระทำหรือพฤติกรรมอันอาจทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ โดยห้ามมิให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติหรือมีพฤติกรรมเช่นนั้น ซึ่งหากผู้สอบบัญชีรายใดฝ่าฝืนข้อห้ามหรือข้อบังคับดังกล่าวก็ควรมีบทกำหนดโทษที่ชัดเจน ทั้งนี้ เพื่อเป็นการควบคุมและกำกับดูแลให้ผู้สอบบัญชีซึ่งปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความเป็นอิสระเพื่อส่งเสริมให้เกิดความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงินต่อไป

---

[70] มาตรา 50 บัญญัติว่า “ให้มีคณะกรรมการจรรยาบรรณ มีจำนวนไม่น้อยกว่าเก้าคนแต่ไม่เกินสิบห้าคน ซึ่งคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีแต่งตั้งโดยความเห็นชอบของที่ประชุมใหญ่สภาวิชาชีพบัญชีจากผู้ซึ่งมีความเที่ยงธรรมและมีความซื่อสัตย์สุจริตเป็นที่ประจักษ์ และมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้ ...”

2.2.6 มาตรฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีเป็นเรื่องเกี่ยวกับการรวบรวมหลักฐาน และการเปิดเผยผลการตรวจไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี สำหรับการรวบรวมหลักฐานได้กำหนดให้มีการวางแผนการรวบรวมหลักฐานให้ได้เพียงพอ ให้มีการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามสมควร ให้ได้หลักฐานที่สำคัญเพียงพอ ส่วนการรายงานผลการตรวจสอบ ได้กำหนดให้มีการเปิดเผยสิ่งที่ตรวจสอบไว้ในรายงานการสอบให้เพียงพอ อย่างไรก็ตาม การที่จะให้การปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานต่างๆ ดังกล่าวแค่ไหน ย่อมขึ้นอยู่กับคุณสมบัติส่วนตัวของผู้สอบบัญชี ทั้งด้านความรู้และความเชี่ยวชาญงานด้านการสอบและความอิสระในการปฏิบัติงานด้วย มาตรฐานการสอบบัญชีมีรายละเอียดโดยสรุปดังนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชี – มาตรฐานทั่วไป[71]

รายงานการสอบบัญชีจะเป็นประโยชน์และเชื่อถือได้ ย่อมขึ้นอยู่กับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีและคุณภาพของงานสอบบัญชี คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีหมายถึงความสามารถและความชำนาญในการสอบบัญชี ส่วนคุณภาพของงานสอบบัญชีย่อมเกิดขึ้นได้จากการปฏิบัติหน้าที่การสอบของผู้สอบบัญชีด้วยความอิสระและความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอิสระทั้งหลาย มาตรฐานทั่วไปจึงเกี่ยวกับคุณสมบัติและคุณภาพของผู้สอบบัญชีดังต่อไปนี้

(1) ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความสามารถและความชำนาญในหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

(2) ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความอิสระและเที่ยงธรรม

(3) ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังรอบคอบ

2. มาตรฐานการสอบบัญชี – มาตรฐานการปฏิบัติงาน

การปฏิบัติงานการสอบบัญชี คือ การรวบรวมหลักฐานเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของรายงานในงบการเงินว่าถูกต้องเหมาะสมแล้วหรือไม่ มาตรฐานการปฏิบัติงานจึงหมายถึงแนวทางปฏิบัติในการรวบรวมหลักฐานต่างๆ ที่กำหนดขึ้นไว้เป็นมาตรฐาน[72] ดังต่อไปนี้

---

[71] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

[72] มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 หลักฐานการสอบบัญชี

(1) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กำหนดในกฎกระทรวง และตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

(2) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

(3) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบบัญชีโดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีเป็นหลัก และคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กร หรือหน่วยงาน หรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดทางกฎหมาย หรือบางกรณีตามหนังสือรายงานสอบบัญชีตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้หนังสือตอบรับงาน

3. มาตรฐานการสอบบัญชี – มาตรฐานการรายงาน[73]

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ได้หลักฐานสำหรับแสดงความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรของงบการเงินนั้น และงบการเงินที่ได้ตรวจสอบรับรองแล้วย่อมมีบุคคลหลายฝ่ายนำไปใช้เป็นหลักในการตัดสินใจในเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวกับบริษัทเจ้าของงบการเงินนั้นๆ และแต่ละฝ่ายย่อมต้องการข้อมูลต่างชนิดกันมากน้อยไม่เท่ากันในบางครั้งผลประโยชน์ของบุคคลบางฝ่ายอาจขัดกับวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหารของบริษัท ดังนั้น จึงต้องกำหนดมาตรฐานการรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้เกิดความยุติธรรมในการใช้งบการเงินแก่ทุกฝ่าย มาตรฐานการรายงานของผู้สอบบัญชีตามประกาศของ ก.บช. มีรายละเอียดดังนี้

(1) ผู้สอบบัญชีต้องระบุขอบเขตการปฏิบัติงานการตรวจสอบไว้ในรายงานการสอบบัญชีโดยรัดกุมและชัดแจ้ง

(2) ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นไว้ในรายงานการตรวจสอบบัญชีว่า งบการเงินที่ได้ตรวจสอบเป็นงบการเงินที่แสดงให้เห็นฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

---

[73] มาตรฐานการสอบบัญชีเชิงปฏิบัติ รหัส 1014 รายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ

(3) ข้อความและรายงานที่แสดงไว้ในงบการเงินให้ถือว่าครบถ้วนและถูกต้อง เว้นแต่ผู้สอบบัญชีจะรายงานไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีจึงเป็นหลักการพื้นฐาน วิธีการตรวจสอบและแนวทางปฏิบัติที่ผู้สอบบัญชีนำไปใช้ในขณะปฏิบัติงานตรวจสอบ และแม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีจะได้วางแนวทางและวิธีการตรวจสอบสำหรับให้ผู้สอบบัญชีได้นำไปใช้แล้ว แต่ก็ยังคงปรากฏปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่โดยประมาทเลินเล่อของผู้สอบบัญชีอยู่เสมอ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงมาตรฐานการสอบบัญชีแล้วจะพบว่าหากผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีย่อมจะพบเห็นความผิดปกติของงบการเงินซึ่งจะสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้องตรงกับข้อเท็จจริง

ปัจจุบัน คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชีอยู่ระหว่างการจัดทำมาตรฐานการสอบบัญชีโดยได้นำมาตรฐานระหว่างประเทศของ IFAC มาใช้ปฏิบัติเป็นมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศภายใต้ IAASB Clarity Project ของ IFAC และจะได้มีการบังคับใช้สำหรับปีงบการเงิน ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2555 เป็นต้นไป[74]

2.3 หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

บทบาท หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้น มีความสำคัญต่อผู้ถือหุ้นและกลุ่มบุคคลที่ต้องอาศัยความเห็นหรือการรับรองความถูกต้องของงบการเงินที่ได้แสดงความเห็นและรับรองโดยผู้สอบบัญชีเพื่อใช้ในการประกอบการตัดสินใจ ซึ่งหากการทำหน้าที่ของผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายหรือเป็นไปโดยประมาทเลินเล่อแล้ว ย่อมส่งผลให้ผู้สอบบัญชีเกิดความรับผิดชอบจากการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีมีหน้าที่ความรับผิดชอบที่จะให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินโดยรวมนั้นไม่ได้แสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด[75]

---

[74] เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

[75] มาตรฐานการสอบบัญชีสากล รหัส 240 เรื่อง “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” หน้า 5.

2.3.1 หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่หลักในการตรวจสอบงบการเงินเพื่อแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินและรับรองงบการเงินว่าได้ทำตามมาตรฐานการบัญชี[76] ย่อมถูกคาดหวังจากผู้เกี่ยวข้อง เช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ นักลงทุน เป็นต้น บุคคลเหล่านี้ย่อมคาดหวังว่าผู้สอบบัญชีจะเข้ามามีบทบาทเสมือนเป็นตัวแทนของตน ทำหน้าที่ในการสอดส่องดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของกลุ่มผู้มีอำนาจบริหารบริษัทจดทะเบียนและทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ ซึ่งบทบาทดังกล่าวจะสะท้อนผ่านทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่ถูกกำหนดโดยบทบัญญัติของกฎหมายต่างๆที่เกี่ยวข้อง

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินด้วยความรับผิดชอบตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชีและข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่ประกาศออกตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

1. หน้าที่ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินของกิจการ(ลูกค้า) และแสดงความเห็นต่องบการเงินเพื่อให้งบการเงินดังกล่าวมีความน่าเชื่อถือและเพื่อการนำไปใช้ประโยชน์ของบุคคลกลุ่มต่างๆ ไม่ว่าจะเป็น ธนาคาร เจ้าหนี้ กลุ่มนักลงทุน ผู้ถือหุ้นหรือหน่วยงานราชการ เป็นต้น ดังนั้นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. นอกจากต้องปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีและจรรยาบรรณที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีแล้ว ยังต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งรวมถึงหลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการที่สำนักงาน ก.ล.ต. ประกาศกำหนด ดังนี้

(1) การรายงานการถือหลักทรัพย์

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่จัดทำและเปิดเผยรายงานการถือหลักทรัพย์ของตนและของคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งถือในกิจการที่ทำการตรวจสอบ หรือปฏิบัติงานสอบบัญชีอยู่นั้น ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงหลักทรัพย์ดังกล่าวต่อสำนักงาน ก.ล.ต.ตามบทบัญญัติมาตรา 59[77] แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

---

[76] อรุณี วงศ์ราเชน, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการสอบบัญชี[ออนไลน์], 17 เมษายน 2554. แหล่งที่มา: http://www.evaluate.cad.go.th/.../ความรู้ทั่วไปในการสอบบัญชี.doc

[77] เรื่องเดียวกัน, หน้า 29.

ทั้งนี้การรายงานการถือหลักทรัพย์ของผู้สอบบัญชีดังกล่าว เพื่อแสดงให้เห็นถึงความมีอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ซึ่งความมีอิสระในการปฏิบัติของผู้สอบบัญชีนั้นจะส่งผลต่อความน่าเชื่อถือในงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้เข้าทำการตรวจสอบและแสดงความเห็นบนงบการเงินนั้นๆ

(2) รายงานข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบทานหรือสอบบัญชีแล้วพบว่ากิจการที่ตนตรวจสอบนั้น จัดทำงบการเงินไม่ว่าจะเป็นงบการเงินรายไตรมาสหรืองบการเงินประจำงวดการบัญชีไม่ตรงตามความเป็นจริง ให้ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่รายงานข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน และแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการสอบทานหรือรายงานการสอบบัญชีที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อ เพื่อแสดงความเห็นพร้อมทั้งแจ้งให้สำนักงาน ก.ล.ต. ทราบตามบทบัญญัติมาตรา 62 วรรคแรก[78] แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

(3) ให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสารหลักฐาน ตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่สั่งในการปฏิบัติหน้าที่

ตามบทบัญญัติมาตรา 264(5)[79] ในกรณีที่เจ้าพนักงานซึ่งปฏิบัติหน้าที่เรียกให้ผู้สอบบัญชีส่งเอกสารหรือให้ถ้อยคำใดๆ อันเกี่ยวกับกิจการที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ปฏิบัติตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่สั่งดังกล่าว

(4) ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ต้องปฏิบัติงานตามที่สำนักงาน ก.ล.ต. ประกาศกำหนดเพิ่มเติม ตามมาตรา 107[80] เช่น

---

[78] เรื่องเดียวกัน, หน้า 15.

[79] มาตรา 264 บัญญัติว่า “ในการปฏิบัติหน้าที่ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดังต่อไปนี้

....

(5) สั่งให้กรรมการ พนักงาน ลูกจ้าง หรือผู้สอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ผู้ดูแลผลประโยชน์ของกองทุนรวม ผู้รับฝากทรัพย์สิน ตลาดหลักทรัพย์ ศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ สำนักหักบัญชี ศูนย์รับฝากหลักทรัพย์ นายทะเบียนหลักทรัพย์ และผู้รวบรวมหรือประมวลข้อมูลของบริษัทหลักทรัพย์หรือสถาบันดังกล่าวด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ หรือเครื่องมืออื่นใดมาให้ถ้อยคำ หรือส่งสำเนา หรือแสดงสมุดบัญชีเอกสารดวงตราหรือหลักฐานอื่นเกี่ยวกับกิจการ การดำเนินงานสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทหลักทรัพย์หรือสถาบันดังกล่าว”

[80] มาตรา 107 บัญญัติว่า “ผู้สอบบัญชีตามมาตรา 106 ต้องรักษามรรยาทและปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีและข้อกำหนดเพิ่มเติม ตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด”

ก. ผู้สอบบัญชีต้องให้ความเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ โดยให้ระบุเกี่ยวกับความเพียงพอและความเหมาะสม รวมถึงการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในตลอดรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ความเห็นดังกล่าวควรระบุถึงจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ และในกรณีที่มีจุดอ่อนให้ระบุถึงระบบการควบคุมภายในอื่น (ถ้ามี) ที่สามารถใช้ทดแทนจุดอ่อนดังกล่าวได้

ข. ให้ผู้สอบบัญชีจัดส่งกระดาษทำการที่ใช้ในการตรวจสอบบริษัทที่เสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชนเป็นครั้งแรก (IPO) ต่อสำนักงาน ก.ล.ต. เพื่อสอบทานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีว่า มีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินถูกต้องครบถ้วนและเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีอย่างเคร่งครัดเพื่อประโยชน์ของผู้ลงทุนทั่วไป ประกอบกับสำนักงาน ก.ล.ต. มีนโยบายที่จะติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. อย่างต่อเนื่อง

ค. ให้ผู้สอบบัญชีดูแลให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพของสินทรัพย์ เพื่อให้ผู้ลงทุนมีข้อมูลประกอบการตัดสินใจ ถึงความเพียงพอของค่าเผื่อการลดค่าของสินทรัพย์ ในกรณีที่บริษัทมีการลงทุนหรือทำธุรกรรมกับบริษัทที่มีปัญหาเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน ให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลดังนี้

- ประเภทของบริษัทที่มีปัญหาเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน เช่น บริษัทที่เข้าข่ายถูกเพิกถอนจากการเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ บริษัทที่มีปัญหาในการชำระหนี้หรือผิดนัดชำระหนี้
- ประเภทและมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการลงทุนหรือทำธุรกรรม เช่น ลงทุนเป็นหุ้นสามัญ หุ้นกู้
- ค่าเผื่อการลดค่าของสินทรัพย์ที่บริษัทได้สำรองไว้สำหรับสินทรัพย์ในแต่ละประเภท เช่นในกรณีเงินให้กู้ยืมรวมดอกเบี้ย ค้างรับหรือลูกหนี้การค้า ให้แสดงมูลค่าแยกตามอายุหนี้ (Aging) โดยแยกแสดงเป็นลูกหนี้ค้างชำระนานเกิน 3, 6 และ 12 เดือนขึ้นไป

ง. สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ให้แนวทางการตรวจสอบการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หากสำนักงาน

ก.ล.ต. ตรวจพบว่าบริษัทใดไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี หรือผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตการปฏิบัติงานโดยบริษัทหรือผู้บริหาร สำนักงาน ก.ล.ต. อาจพิจารณาว่าบริษัทเข้าข่ายปฏิบัติฝ่าฝืนมาตรา 56 ของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์และอาจสั่งให้บริษัทนั้นแก้ไขงบการเงิน ประเด็นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน มีดังนี้

1. การเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
2. การพิจารณาความมีสาระสำคัญของรายการระหว่างกัน
3. การเปิดเผยรายการที่บุคคลที่เกี่ยวข้องค้ำประกันให้แก่บริษัทจดทะเบียน
4. การเปิดเผยเงินกู้ยืมและเงินให้กู้ยืมที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวด
5. การเปิดเผยนโยบายการกำหนดราคาระหว่างกัน
6. การเปิดเผยเงื่อนไขการกู้ยืม ให้กู้ยืม หรือค้ำประกันระหว่างกัน
7. การเปิดเผยนโยบาย การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้หรือเงินให้กู้ยืมระหว่างกัน
8. การเปิดเผยดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกัน
9. การเปิดเผยแยกตามประเภทของรายการระหว่างกัน
10. การเปิดเผยรายการระหว่างกันภายใต้หัวข้ออื่น

จ. ตามประกาศคณะกรรมการ ก.ล.ต. ที่ กจ.39/2548 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 20) ได้ออกข้อกำหนดไว้ว่า[81] ข้อสังเกตของผู้สอบ

---

[81] ข้อ 5 บัญญัติว่า "ให้ยกเลิกความในข้อ 5 แห่งประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ กจ. 40/2540 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน พ.ศ. 2540 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ กจ. 6/2546 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 13) ลงวันที่ 6 พฤษภาคม พ.ศ. 2546 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

"ข้อ 5 วิธีการจัดทำงบการเงินรายไตรมาสและงบการเงินประจำงวดการบัญชีตาม ข้อ 4(1) และ (2) สำหรับกรณีบริษัทที่ออกหลักทรัพย์เป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้เป็นดังนี้

(1) งบการเงินรายไตรมาส

...

บัญชีในรายงานการสอบทานงบการเงินรายไตรมาสต้องไม่มีลักษณะที่แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีไม่อาจสอบทานงบการเงินได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี อันเนื่องมาจากบริษัทที่ออกหลักทรัพย์หรือผู้บริหารของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ไม่ให้ความร่วมมือและในการตรวจสอบงบการเงินประจำงวดรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีต้องไม่มีความหมายในลักษณะไม่แสดงความเห็นต่อการจัดทำงบการเงินของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์หรือต้องไม่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขในรายการบัญชีที่เป็นสาระสำคัญ อันเนื่องมาจากผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตการสอบบัญชี เว้นแต่การถูกจำกัดขอบเขตการสอบบัญชีดังกล่าวมิได้เกิดจากการกระทำหรือไม่กระทำของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์หรือผู้บริหารของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์

กรณีที่ผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบและได้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน นอกจากผู้สอบบัญชีต้องรายงานถึงการถูกจำกัดขอบเขตดังกล่าวและผลของรายการปรับปรุงงบการเงินที่อาจจำเป็น ถ้าผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบได้โดยไม่ถูกจำกัดขอบเขตตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องระบุประเภทของความเห็นให้ชัดเจนไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหารหรือโดยสถานการณ์ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้เข้าใจถึงประเภทของการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีได้อย่างชัดเจน ทั้งนี้หากผู้สอบบัญชีรายงานว่าตนถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหาร สำนักงาน ก.ล.ต. จะถือว่างบการเงินดังกล่าวไม่เป็นไปตามประกาศที่อ้างถึงข้างต้นและจะส่งกลับไปให้บริษัทแก้ไข แต่หากผู้สอบบัญชีรายงานว่าตนถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยสถานการณ์ สำนักงาน ก.ล.ต. จะถือว่างบการเงินดังกล่าวเป็นไปตามประกาศข้างต้นแล้ว อย่างไรก็ดี หากสำนักงาน ก.ล.ต. พบว่าผู้สอบบัญชีรายงานว่าตนถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยสถานการณ์ ทั้งๆ ที่กรณีดังกล่าวปรากฏข้อเท็จจริงว่าเป็นการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหาร สำนักงาน ก.ล.ต. จะถือว่างบการเงินดังกล่าวไม่เป็นไปตามประกาศที่อ้างถึงข้างต้นและจะส่งกลับไปให้บริษัทแก้ไขพร้อมทั้งจะตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างไม่เหมาะสมด้วย

(ค) ข้อสังเกตของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบทานงบการเงินรายไตรมาสต้องไม่มีลักษณะที่แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีไม่อาจสอบทานงบการเงินดังกล่าวได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย อันเนื่องมาจากบริษัทที่ออกหลักทรัพย์หรือผู้บริหารของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ไม่ให้ความร่วมมือ

(2) งบการเงินประจำงวดการบัญชี ต้องมีรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ไม่มีความหมายในลักษณะไม่แสดงความเห็นต่อการจัดทำงบการเงินของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ หรือที่ไม่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขในรายการบัญชีที่เป็นสาระสำคัญ อันเนื่องมาจากผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตการสอบบัญชี เว้นแต่การถูกจำกัดขอบเขตการสอบบัญชีดังกล่าวมิได้เกิดจากการกระทำหรือไม่กระทำของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์หรือผู้บริหารของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์"”

ดังตัวอย่างกรณีศึกษาที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. สั่งให้บริษัท จี สตีล จำกัด (มหาชน) และบริษัท จี เจ สตีล จำกัด (มหาชน) จัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ[82] (special audit) นำส่งรายงานการตรวจสอบกรณีพิเศษต่อ ก.ล.ต. ภายในวันที่ 1 มีนาคม 2553 พร้อมทั้งเผยแพร่ผลการตรวจสอบดังกล่าวผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากผู้สอบบัญชีของบริษัทดังกล่าว รายงานผลการสอบทานงบการเงินไตรมาส 3 ปี 2552 ว่าถูกจำกัดขอบเขตการสอบทานโดยผู้บริหารและถูกจำกัดขอบเขตการสอบทานโดยสถานการณ์

2. หน้าที่ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 มีการเพิ่มเติมข้อบังคับในส่วนของกรรมการและผู้บริหารเพื่อให้มั่นใจได้ว่าจะเป็นบุคคลที่ผู้ถือหุ้นวางใจได้และน่าเชื่อถือ โดยได้เพิ่มสิทธิของผู้ถือหุ้นในการติดตามการทำงานของกรรมการและผู้บริหารพร้อมกับเพิ่มบทบาทของผู้ที่เกี่ยวข้องในตลาดทุน ได้แก่ การกำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่เพิ่มเติม คือ หน้าที่ในการแจ้งพฤติการณ์อันเกี่ยวกับกับกระทำผิดของกรรมการ ผู้จัดการหรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคล ตามบทบัญญัติมาตรา 89/25

“ในการสอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทตามมาตรฐานการสอบบัญชี ไม่ว่าจะกระทำในฐานะเป็นผู้สอบบัญชีของนิติบุคคลดังกล่าว หรือในฐานะอื่น ซึ่งนิติบุคคลดังกล่าวยินยอมให้สอบบัญชีก็ตาม ถ้าผู้สอบบัญชีพบพฤติการณ์อันควรสงสัยว่า กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลดังกล่าวได้กระทำความผิด ตามมาตรา 281/2 วรรคสอง มาตรา 305 มาตรา 306 มาตรา 308 มาตรา 309 มาตรา 310 มาตรา 311 มาตรา 312 หรือมาตรา 313 ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าวให้คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทนั้นทราบ เพื่อดำเนินการตรวจสอบต่อไปโดยไม่ชักช้า และให้คณะกรรมการตรวจสอบรายงานผลการตรวจสอบในเบื้องต้นให้แก่สำนักงานและผู้สอบบัญชีทราบ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากผู้สอบบัญชี

ในกรณีที่คณะกรรมการตรวจสอบไม่ดำเนินการตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งให้สำนักงานทราบ

---

[82] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ก.ล.ต. สั่งให้ บมจ. จีสตีล และ บมจ. จี เจ สตีล จัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ [ออนไลน์], 17 เมษายน 2554. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?cboType=S&lg=th&news_no=5&news_yy=2553

พฤติการณ์อันควรสงสัยที่ต้องแจ้งตามวรรคหนึ่ง และวิธีการเพื่อให้ได้มา ซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าว ให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด”

บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ตามมาตรา 89/25 นั้นบัญญัติให้ผู้สอบบัญชีพบพฤติการณ์อันควรสงสัยว่ากรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลดังกล่าวได้กระทำความผิดกรณีใด ตามที่กฎหมายกำหนด มีหน้าที่แจ้งให้แก่คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทนั้นทราบถึงพฤติการณ์ดังกล่าวเพื่อดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงและแจ้งแก่ สำนักงาน ก.ล.ต. และแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงผลการตรวจสอบ

ลักษณะข้อเท็จจริงอันเกี่ยวกับพฤติการณ์อันควรสงสัยตามมาตรา 89/25 ได้แก่

(1) ไม่ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความรับผิดชอบ ความระมัดระวังและความซื่อสัตย์สุจริตโดยมีเจตนาทุจริต
(2) ทำให้เสียหายแก่ทรัพย์สินหรือเอกสารอันพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ยึด อายัด รักษาไว้หรือสั่งให้ส่ง
(3) ฉ้อโกงประชาชน
(4) ยักยอกทรัพย์โดยทุจริต
(5) ทำให้ทรัพย์สินของนิติบุคคลเสียหาย
(6) กระทำการเพื่อไม่ให้เจ้าหนี้ได้รับชำระหนี้
(7) กระทำการหรือไม่กระทำการโดยทุจริต
(8) ยินยอมให้กระทำความผิดเกี่ยวกับบัญชีหรือเอกสาร
(9) บทเพิ่มโทษของผู้บริหารที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียน

ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีพบพฤติการณ์อันเกี่ยวกับการกระทำผิดดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นกรณีใดกรณีหนึ่งนั้น ผู้สอบบัญชีจะทำหน้าที่แจ้งพฤติการณ์อันเกี่ยวกับการกระทำผิดแก่คณะกรรมการตรวจสอบของกิจการนั้นๆ เพื่อทำการตรวจสอบข้อเท็จจริงและรายงานผลการตรวจสอบแก่สำนักงาน ก.ล.ต.และผู้สอบบัญชีภายใน 30 วัน เมื่อครบ 30 วันแล้วคณะกรรมการตรวจสอบละเลยไม่ปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่จะต้องรายงานพฤติการณ์อันเกี่ยวกับการกระทำผิดให้แก่สำนักงาน ก.ล.ต. ต่อไป

2.3.2 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ในปัจจุบันนี้ วงการธุรกิจมีความจำเป็นต้องใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและรับรองมากขึ้น เช่น เพื่อตัดสินใจเกี่ยวกับการซื้อขายหุ้น เพื่อการพิจารณาเครดิต และเพื่อการเสียภาษีอากร เป็นต้น ในฐานะที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในผลงานที่ผู้สอบบัญชีเยี่ยงผู้ชำนาญในวิชาชีพ ความรับผิดชอบสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนั้นเป็นลักษณะที่สำคัญของผู้ประกอบวิชาชีพนี้ ถ้าหากไม่กำหนดความรับผิดชอบเช่นนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพย่อมมีสถานะเช่นเดียวกับพนักงานหรือลูกจ้างทั่วไปของบริษัท ไม่ใช่การปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ผู้สอบบัญชีทุกคนที่ยึดถือว่าเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระจำต้องยอมรับต่อข้อผูกพันตามกฎหมายเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยความรู้ความสามารถ และความระมัดระวัง เมื่อลูกค้าหรือบุคคลที่สามซึ่งเชื่อถือรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงความเห็นในงบการเงินที่ตรวจสอบนั้น บุคคลเหล่านี้มีสิทธิที่จะเชื่อว่าผู้สอบบัญชีมีความรู้ ความสามารถในเรื่องการสอบบัญชีโดยเฉพาะ และเชื่อได้ว่าผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่ด้วยความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ถ้าหากลูกค้าหรือบุคคลที่สามได้รับความเสียหายอันเกิดจากการเชื่อถือในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบหากว่าเขาไม่ได้ปฏิบัติงานโดยใช้ความรู้ ความสามารถและความระมัดระวัง[83]

ดังนั้น การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบในรายงานการตรวจสอบการสอบบัญชีย่อมผูกพันผู้สอบบัญชีอย่างมาก และผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อความเห็นในรายงานของตนด้วย เนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีนั้นมีบุคคลหลายฝ่ายนำไปใช้ประโยชน์ กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อ (1) ลูกค้า ในฐานะที่เป็นคู่สัญญาตกลงให้มีการสอบบัญชี และ (2) บุคคลที่สามหรือบุคคลภายนอก ในฐานะที่เป็นผู้ใช้งบการเงินและเชื่อถือในรายงานของผู้สอบบัญชี[84]

(1) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้า

การปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้นย่อมขึ้นอยู่กับข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้า ข้อตกลงนี้อาจจะกำหนดเป็นลายลักษณ์อักษรหรือตกลงกันด้วยวาจาจนเป็นที่เข้าใจของทั้งสองฝ่ายและมีผลผูกพันผู้สอบบัญชีตามเงื่อนไขที่ตกลงไว้นั้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่ควรตกลงรับงาน

---

[83] ตวงพร โตสกุลวรรณ์, “ความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547).

[84] สุขจิตต์ ณ นคร, บัญหาการสอบบัญชี, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2523), หน้า 123-126.

ตรวจสอบกับลูกค้าโดยไม่ได้ตกลงเงื่อนไขเกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชีให้ชัดเจนและแน่นอน[85] ถ้าหากว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้ระบุถึงขอบเขตและลักษณะของงานตรวจสอบไว้ในข้อตกลงอย่างชัดเจนแล้ว ลูกค้าอาจจะกล่าวหาผู้สอบบัญชีในภายหลังได้ถึงเรื่องความเสียหายที่เกิดขึ้นนั้นว่าเป็นผลมาจากการที่ผู้สอบบัญชีไม่ด้ปฏิบัติงานตรวจสอบโดยละเอียด

นอกจากผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานด้วยความรู้ ความสามารถและประสบการณ์เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องรักษาความลับของลูกค้าด้วย อย่างไรก็ตามเมื่อลูกค้าพิสูจน์ได้ว่าผู้สอบบัญชีละเลยไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ระบุในข้อตกลงกับลูกค้าหรือไม่ได้ใช้ความระมัดระวังรอบคอบและความสามารถ หรือไม่รักษาความลับของลูกค้าซึ่งผู้สอบบัญชีได้ล่วงรู้น้น ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 323 [86]

ผู้สอบบัญชีอาจต้องถูกฟ้องร้องคดีให้รับผิดชอบตามกฎหมายสำหรับความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการละเลยในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ความเสียหายที่เกิดขึ้นในกรณีต่างๆนั้น จะต้องเป็นความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่ลูกค้า และลูกค้าพิสูจน์ได้ว่าความเสียหายนั้นเกิดจากการละเลยในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี จำนวนเงินค่าสินไหมทดแทนสำหรับความเสียหายนั้นอาจจะเป็นจำนวนเพียงค่าสอบบัญชีเท่านั้น หรืออาจจะเป็นจำนวนที่มากกว่าก็ได้

ดังนั้น ความรับผิดชอบตามกฎหมายของผู้สอบบัญชีที่มีต่อลูกค้านั้น จึงได้มีหลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้พิจารณาความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีดังนี้

ก. ละเมิดไม่ปฏิบัติตามข้อตกลง

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีนั้นต้องเริ่มต้นด้วยข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้า ซึ่งถือเป็นหลักในการกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ข้อตกลงดังกล่าวอาจจะทำเป็นลายลักษณ์อักษรหรืออาจจะเป็นการตกลงกันด้วยวาจา ถ้าหากว่าข้อตกลงนั้นทำเป็นลาย

---

[85] สภาวิชาชีพบัญชี, มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 210 เรื่อง “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี”[ออนไลน์], 17 เมษายน 2554. แหล่งที่มา: http://www.fap.or.th/files/st_auditing/2553-09-13_TSA210.pdf

[86] มาตรา 323 บัญญัติว่า “ผู้ใดล่วงรู้หรือได้มาซึ่งความลับของผู้อื่น โดยเหตุที่เป็นเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ โดยเหตุที่ประกอบอาชีพเป็นแพทย์ เภสัชกร คนจำหน่ายยา นางผดุงครรภ์ ผู้พยาบาล นักบวช หมอความ ทนายความ หรือผู้สอบบัญชี หรือโดยเหตุที่เป็นผู้ช่วยในการประกอบอาชีพนั้น แล้วเปิดเผยความลับนั้นในประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้รับการศึกษาอบรมในอาชีพดังกล่าวในวรรคแรก เปิดเผยความลับของผู้อื่น อันตนได้ล่วงรู้หรือได้มาในการศึกษาอบรมนั้น ในประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน”

ลักษณ์อักษรย่อมมีผลผูกมัดตัวผู้สอบบัญชี สำหรับข้อตกลงที่กระทำด้วยวาจาระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้านั้น ซึ่งเป็นผลมาจากการที่ผู้สอบบัญชีบางรายเคยทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีให้แก่ลูกค้ารายนั้นมาก่อน หรือแม้แต่กรณีที่ไม่ต้องการให้มีลักษณะแบบเป็นทางการ ในกรณีเช่นนี้แม้จะไม่เขียนไว้เป็นลายลักษณ์อักษรก็ตาม ผู้สอบบัญชีก็ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีที่ทำความตกลงกับลูกค้าเป็นลายลักษณ์อักษรย่อมทำให้ลูกค้าไม่เกิดความเข้าใจผิดเกี่ยวกับข้อตกลงในภายหลังได้

ข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้าย่อมเป็นข้อผูกพันเกี่ยวกับความรับผิดชอบตามกฎหมายของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้า ถ้าหากว่าผู้สอบบัญชีละเลยต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามเงื่อนไขในข้อตกลงนั้นเกี่ยวกับการเสนอบริการทางวิชาชีพสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อลูกค้าในฐานะที่ไม่ปฏิบัติตามสัญญาหรือการผิดสัญญา

ข. ความประมาทเลินเล่อโดยฝ่าฝืนหน้าที่ที่จะต้องระมัดระวัง[87]

เนื่องจากผู้สอบบัญชีได้รับการยอมรับว่าเป็นผู้ชำนาญในวิชาชีพสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องเสนอบริการทางวิชาชีพด้วยความรู้ความสามารถเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ความผิดพลาดที่เกิดจากการปฏิบัติงานโดยสุจริตของผู้สอบบัญชีย่อมไม่มีผลที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีเกิดความรับผิดชอบตามกฎหมาย อย่างไรก็ตามข้อผิดพลาดเหล่านั้นจะต้องเป็นข้อผิดพลาดประเภทที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในสภาพการณ์ที่ผู้สอบบัญชีอื่นพึงกระทำอย่างเดียวกันและอาจเกิดข้อผิดพลาดนั้นได้ เช่น ข้อผิดพลาดที่เกิดจากการตัดสินใจเกี่ยวกับหลักฐานในเรื่องใดเรื่องหนึ่งผิดพลาดไปจากความจริง เป็นต้น ถ้าหากเกิดขึ้นผิดพลาดและข้อผิดพลาดนั้นเป็นผลมาจากความล้มเหลวของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยขาดความระมัดระวังรอบคอบตามสถานการณ์ปกติอย่างเดียวกัน หรือเกิดจากการกระทำหรือละเว้นการกระทำในบางรายการโดยปราศจากความระมัดระวังของผู้สอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีย่อมต้องรับผิดชอบตามกฎหมายต่อความประมาทเลินเล่อนั้น

การฝ่าฝืนหน้าที่ที่จะต้องระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานตามข้อตกลงนั้นย่อมผูกมัดตัวผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชีต้องรับผิดในกรณีประมาทเลินเล่อโดยทั่วๆ อีกด้วย กล่าวคือ หากผู้สอบบัญชีกระทำการหรือไม่กระทำการตรวจสอบโดยไม่ได้ใช้ความระมัดระวังตามมาตรฐานที่วิญญูชนในวิสัยและพฤติการณ์เช่นนั้นหรือตามมาตรฐานที่ผู้สอบบัญชีที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันพึงปฏิบัติ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งปฏิบัติงานด้วย

---

[87] เรื่องเดียวกัน, หน้า 36.

ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพย่อมต้องแสดงพฤติกรรมที่เป็นลักษณะเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้น อย่างไรก็ตามระดับความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพต่อลูกค้าในกรณีประมาทเลินเล่อโดยฝ่าฝืนหน้าที่ที่จะต้องระมัดระวังจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับเงื่อนไขตามข้อตกลงเกี่ยวกับการสอบบัญชี และขึ้นอยู่กับความเสียหายที่ลูกค้าได้รับอีกด้วย

ค. การทุจริต

ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อลูกค้าในกรณีที่ผู้สอบบัญชีถูกกล่าวหาว่ากระทำการทุจริตหรือไม่ซื่อสัตย์ต่อการปฏิบัติงาน ถ้าหากว่าผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ตรวจสอบต้องแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานอย่างถูกต้องตามที่ควร และจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และในการแสดงความเห็นเช่นนั้นผู้สอบบัญชีได้ทราบข้อเท็จจริงอยู่ก่อนแล้วว่างบการเงินนั้นไม่ถูกต้อง หรือปราศจากหลักเกณฑ์ที่มีเหตุผลซึ่งเชื่อว่างบการเงินนั้นถูกต้อง หรือผู้สอบบัญชีไม่ได้เก็บรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสมและเพียงพอและไม่ได้ทำการพิสูจน์ด้วยหลักฐานว่างบการเงินนั้นจัดทำขึ้นด้วยข้อมูลที่เป็นเท็จ หรือผู้สอบบัญชีทราบว่างบการเงินที่จัดทำขึ้นโดยมีเจตนาทุจริตนั้นจะส่งไปให้ผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่นๆ การกระทำดังกล่าวข้างต้นนี้ถือได้ว่าผู้สอบบัญชีละเว้นไม่เปิดเผยข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญซึ่งจำเป็นต่อการตัดสินใจเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีทราบเป็นอย่างดีว่าการทุจริตที่เกิดขึ้นนั้นจะต้องมีบุคคลหนึ่งบุคคลใดตั้งใจกระทำการปิดบังหรือทำให้เกิดความเข้าใจผิดเกี่ยวกับข้อเท็จจริงซึ่งเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน โดยมีบุคคลอีกคนหนึ่งต้องได้รับผลจากการกระทำและได้รับความเสียหายจากการทุจริตนั้นด้วย ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีย่อมต้องรับผิดชอบตามกฎหมายต่อลูกค้าในกรณีทุจริต[88]

(2) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อบุคคลที่สาม

โดยทั่วไปการสอบบัญชีเป็นข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าเท่านั้น แต่ด้วยลักษณะของงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจจะทำให้ต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกซึ่งไม่ใช่คู่สัญญา(ลูกค้า) อีกด้วย ความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของข้อมูลในงบการเงินเป็นความต้องการของลูกค้า เนื่องจากเป็นการให้คำรับรองต่อข้อมูลในงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ และงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับรองนั้นได้นำไปใช้ประโยชน์ต่อการตัดสินใจในปัญหาการเงินของบุคคลหลายฝ่าย เช่น ธนาคาร ผู้ลงทุน หน่วยงานราชการ และ

---

[88] ศิลปพร ศรีจั่นเพชร, "ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการทุจริตและข้อผิดพลาด," วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ 26, ฉบับที่ 100 (เมษายน – มิถุนายน 2547): หน้า 15 – 16.

บุคคลอื่นๆ ซึ่งบุคคลเหล่านั้นย่อมเชื่อถือในข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินตามคำรับรองของผู้สอบบัญชี เมื่อบุคคลภายนอกเหล่านี้นำงบการเงินไปใช้และเชื่อถือในความเห็นของผู้สอบบัญชี ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีย่อมเกิดขึ้นทันทีที่ผู้สอบบัญชีส่งรายงานการสอบบัญชีให้กับลูกค้า ซึ่งเป็นการผูกมัดตัวผู้สอบบัญชีให้ต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกหรือบุคคลที่สามด้วย

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยความรู้ ความสามารถ และความระมัดระวังรอบคอบ และต้องเปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงินที่ตรวจสอบ ซึ่งข้อมูลต่างๆเหล่านั้นย่อมมีอิทธิพลต่อผู้ใช้งบการเงินและต่อการนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจของนักลงทุน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามสำหรับความเสียหายที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากความเชื่อถือในความเห็นของผู้สอบบัญชี ในกรณีที่ความเห็นนั้นเป็นการรายงานเท็จหรือในการทุจริตที่เกิดขึ้นจากการที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงความเห็นโดยสุจริต หรือผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงโดยไม่ได้กระทำการตรวจสอบและเก็บรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสมและเพียงพอต่อการแสดงความเห็นในงบการเงินเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ถ้าหากว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามสมควรและไม่คำนึงถึงมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้สอบบัญชีจึงต้องรับผิดต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่บุคคลที่สามที่เชื่อในความเห็นของผู้สอบบัญชี

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ตามมาตรา 11 ได้บัญญัติให้นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีหรือด้านการทำบัญชี หรือให้บริการวิชาชีพบัญชีด้านอื่นต้องจัดให้มีหลักประกัน เพื่อประกันความรับผิดต่อบุคคลที่สามตามประเภท จำนวน หลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงกำหนดหลักประกันความรับผิดต่อบุคคลที่สามของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2553 ซึ่งได้ประกาศในราชกิจจานุเษกษา เมื่อวันที่ 27 พฤษภาคม 2553 โดยมีสาระสำคัญดังนี้

- ในวันที่ยื่นจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชี ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องจัดให้มีหลักประกันเพื่อประกันความรับผิดต่อบุคคลที่สามประเภทหนึ่งประเภทใดรวมกันเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 3 ของทุน ณ วันที่ยื่นจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชี และแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับหลักประกันมาพร้อมกับการยื่นจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชีการเพิ่มทุนหรือลดทุนของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในระหว่างรอบปีบัญชี ไม่กระทบต่อจำนวนหลักประกันที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้จัดให้มีแล้วในรอบปีบัญชีนั้น

- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องคงไว้ซึ่งหลักประกันเพื่อประกันความรับผิดต่อบุคคลที่สามตลอดระยะเวลาที่ประกอบกิจการ
- ภายใน 60 วันนับแต่วันสิ้นรอบปีบัญชีทุกปี ให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี จัดให้มีหลักประกันเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 3 ของทุน ณ วันสิ้นรอบปีบัญชีที่ผ่านมา หรือของรายได้รอบปีบัญชีที่ผ่านมา แล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า และแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับหลักประกันต่อสภาวิชาชีพบัญชี

การจดทะเบียนของนิติบุคคลที่ให้บริการด้านการสอบบัญชีหรือให้บริการด้านบัญชีตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เป็นไปเพื่อจัดให้มีหลักประกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามและกฎหมายได้กำหนดให้นิติบุคคลซึ่งผู้สอบบัญชีนั้นสังกัดอยู่ร่วมรับผิดชอบด้วยอย่างลูกหนี้ร่วม ในกรณีที่ยังไม่สามารถชำระค่าเสียหายตามความรับผิดชอบนั้นได้ครบจำนวน หุ้นส่วนหรือกรรมการผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล หรือผู้แทนนิติบุคคลใดซึ่งต้องรับผิดชอบในการดำเนินการของนิติบุคคลนั้นต้องร่วมรับผิดจนครบจำนวน เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนรู้เห็นหรือยินยอมในการกระทำผิด[89]

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ได้กำหนดให้กรณีที่ผู้สอบบัญชีซึ่งจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงต้องชดใช้ค่าเสียหาย[9091] ร่วมกับบริษัทหรือเจ้าของหลักทรัพย์ เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนไม่มีส่วนรู้เห็นหรือโดยตำแหน่งหน้าที่ตนไม่อาจล่วงรู้ถึงความแท้จริงของข้อมูล หรือการขาดข้อความที่ควรต้องแจ้งในแบบแสดงรายการ

---

[89] ธวัช ภูษิตโภยไคย, ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายใหม่ [ออนไลน์], 12 กุมภาพันธ์ 2554. แหล่งที่มา: http://www.jarataccountingandlaw.com/index.php?lay=show&ac=article&Id=524438

[90] มาตรา 83 บัญญัติว่า "ให้บุคคลดังต่อไปนี้รับผิดตามมาตรา 82 ร่วมกับบริษัทหรือเจ้าของหลักทรัพย์ เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนไม่มีส่วนรู้เห็น หรือโดยตำแหน่งหน้าที่ตนไม่อาจล่วงรู้ถึงความแท้จริงของข้อมูล หรือการขาดข้อความที่ควรต้องแจ้งนั้น

.....

(3) ผู้จัดจำหน่ายหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชี ที่ปรึกษาทางการเงิน หรือผู้ประเมินราคาทรัพย์สินซึ่งจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงลงลายมือชื่อรับรองข้อมูลในแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์และหนังสือชี้ชวน"

[91] มาตรา 82 บัญญัติว่า "ในกรณีที่แบบแสดงรายการข้อมูลการนำเสนอขายหลักทรัพย์และหนังสือชี้ชวนมีข้อความหรือรายการที่เป็นเท็จ หรือขาดข้อความที่ควรต้องแจ้งในสาระสำคัญให้บุคคลใดๆ ที่ซื้อหลักทรัพย์จากผู้เริ่มจัดตั้งบริษัทมหาชนจำกัด บริษัทหรือเจ้าของหลักทรัพย์และยังเป็นเจ้าของหลักทรัพย์อยู่และได้รับความเสียหายจากการนั้น มีสิทธิเรียกร้องค่าเสียหายจากบริษัทหรือเจ้าของหลักทรัพย์ดังกล่าวได้

บุคคลผู้ซื้อหลักทรัพย์ที่สิทธิเรียกร้องค่าเสียหายตามวรรคหนึ่ง ต้องเป็นผู้ซื้อหลักทรัพย์ก่อนที่จะปรากฏข้อเท็จจริงตามวรรคหนึ่ง แต่ต้องไม่เกินหนึ่งปีนับแต่วันที่แบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์และร่างหนังสือชี้ชวนมีผลใช้บังคับ"

ข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์และหนังสือชี้ชวน อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีอาจไม่ต้องรับผิดชดใช้ค่าเสียหายในกรณีที่ผู้ซื้อหลักทรัพย์ได้รู้ หรือควรจะได้รู้ว่าข้อความหรือรายการเป็นเท็จหรือขาดข้อความที่ควรต้องแจ้งในสาระสำคัญ หรือความเสียหายที่เกิดขึ้นอันมิใช่เป็นผลมาจากการได้รับข้อความหรือรายการที่เป็นเท็จ หรือการไม่แจ้งข้อความที่ควรต้องแจ้งในสาระสำคัญ[92] โดยความรับผิดชดใช้ค่าเสียหายมีผลเป็นจำนวนเท่ากับส่วนต่างของเงินที่ผู้ใช้สิทธิเรียกร้องค่าเสียหายได้จ่ายไปสำหรับการได้มาซึ่งหลักทรัพย์นั้นกับราคาที่ควรจะเป็นหากมีการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกต้องตามที่สำนักงาน ก.ล.ต. กำหนด ซึ่งต้องไม่ต่ำกว่ามูลค่าที่ตราไว้ของหลักทรัพย์นั้นบวกด้วยดอกเบี้ยของส่วนต่างดังกล่าวสำหรับระยะเวลาที่ถือหลักทรัพย์ตามอัตราดอกเบี้ยสูงสุด โดยเฉลี่ยที่ธนาคารพณิชย์อย่างน้อย 4 แห่งตามที่สำนักงาน ก.ล.ต. กำหนด พึงจ่ายสำหรับเงินฝากประเภทจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลาตั้งแต่ 1 ปีขึ้นไป[93]

ดังนั้น ลักษณะความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีทั้งต่อลูกค้าและต่อบุคคลที่สามย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะความผิดและผลที่มีต่อลูกค้าหรือบุคคลที่สามซึ่งใช้รายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจถูกฟ้องร้องเรียกค่าสินไหมทดแทนได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรืออาจมีความผิดทางอาญาก็ได้

2.3.3 **ความรับผิดและโทษของผู้สอบบัญชี**

ความรับผิดของผู้สอบบัญชีเกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ผิดพลาด หรืออาจเกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต หรือการปฏิบัติหน้าที่โดยไม่ได้ใช้ความระมัดระวัง ความรู้และความรอบคอบตามที่ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีพึงมีและพึงปฏิบัติ ซึ่งได้มีกฎหมายกำหนดความรับผิดไว้ชัดเจน กล่าวคือ

---

[92] มาตรา 84 บัญญัติว่า “บริษัทหรือเจ้าของหลักทรัพย์และบุคคลตามมาตรา 83 ไม่ต้องรับผิดชดใช้ค่าเสียหายตามมาตรา 82 ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ผู้ซื้อหลักทรัพย์ได้รู้หรือควรจะได้รู้ว่าข้อความหรือรายการเป็นเท็จ หรือขาดข้อความต้องแจ้งในสาระสำคัญ หรือ

(2) ความเสียหายที่เกิดขึ้นมีผลมาจากการได้รับข้อความ หรือรายการที่เป็นเท็จหรือการไม่แจ้งข้อความที่ควรต้องแจ้งในสาระสำคัญ”

[93] มาตรา 85 บัญญัติว่า “ความรับผิดชดใช้ค่าเสียหายตามมาตรา 82 ให้มีผลเป็นจำนวนเท่ากับส่วนต่างของจำนวนเงินที่ผู้ใช้สิทธิเรียกร้องค่าเสียหายได้จ่ายไปสำหรับการได้มาซึ่งหลักทรัพย์นั้นกับราคาที่ควรจะเป็นหากมีการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกต้องตามที่สำนักงานกำหนดซึ่งต้องไม่ต่ำกว่ามูลค่าที่ตราไว้ของหลักทรัพย์นั้น บวกด้วยดอกเบี้ยของจำนวนส่วนต่างดังกล่าวสำหรับระยะเวลาที่ถือหลักทรัพย์ตามอัตราดอกเบี้ยสูงสุดโดยเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์อย่างน้อยสี่แห่งตามที่สำนักงานกำหนดพึงจ่ายสำหรับเงินฝากประเภทจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลาตั้งแต่หนึ่งปีขึ้นไป”

(1) ความรับผิดทางอาญา

(1.1) ความรับผิดตามประมวลกฎหมายอาญา

- ความผิดฐานทำคำรับรองเป็นเท็จ หรือทำรายงานอันเป็นเท็จเกิดขึ้นในกรณีผู้สอบบัญชีทำคำรับรองเป็นเอกสารเท็จหรือทำรายงานการสอบบัญชีเป็นเท็จ ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีมีความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 269[94]

- ความผิดฐานเปิดเผยความลับของลูกค้า ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเปิดเผยความลับของลูกค้า ผู้สอบบัญชีย่อมมีความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 323[95]

(1.2) ความรับผิดตามพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499

นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีต้องรับผิดในกรณีที่ทำการรับรองงบการเงินอันไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จ ตามพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499 ซึ่งกำหนดไว้ในมาตรา 31[96]

แม้จะมีบทบัญญัติให้ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดทางอาญาเมื่อมีการทำคำรับรองอันเป็นเท็จหรือเปิดเผยความลับของลูกค้า แต่การรับผิดทางอาญานั้นไม่สามารถชดเชยความเสียหายให้แก่ผู้ที่ได้รับความเสียหายจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้ เมื่อโทษทางอาญาไม่สามารถชดเชยความเสียหายแก่ผู้ที่ได้รับความเสียหายได้ จึงนำไปสู่ความรับผิดในทางแพ่งของผู้สอบบัญชี

(2) ความรับผิดทางแพ่ง

ผู้สอบบัญชีอาจจะถูกฟ้องร้องเพื่อเรียกค่าสินไหมทดแทนได้ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีขาดความระมัดระวังในการปฏิบัติงานตรวจสอบเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดเกี่ยวกับ

---

[94] มาตรา 269 บัญญัติว่า “ผู้ใดในการประกอบการงานในวิชาแพทย์ กฎหมาย บัญชีหรือวิชาชีพอื่นใดทำคำรับรองเป็นเอกสารอันเป็นเท็จ โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น หรือประชาชน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีหรือปรับไม่เกินสี่พันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้ใดโดยทุจริตใช้หรืออ้างคำรับรองอันเกิดจากการกระทำความผิดตามวรรคแรกต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน”

[95] เรื่องเดียวกัน, หน้า 51.

[96] เรื่องเดียวกัน, หน้า 19.

การละเมิดโดยประมาทเลินเล่อ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 420[97] หลักเกณฑ์ความรับผิดชอบทางละเมิดโดยตามกฎหมายไทยมีหลักเกณฑ์[98]ดังนี้

ก. การกระทำ

การกระทำนั้นหมายถึงการงดเว้นกระทำเมื่อมีหน้าที่ต้องกระทำเพื่อป้องกันผลความเสียหาย หน้าที่ดังกล่าวอาจเกิดจากกฎหมายบัญญัติ เกิดจากสัญญา หรือเกิดจากความสัมพันธ์ทางข้อเท็จจริงที่มีอยู่ระหว่างผู้กระทำกับผู้เสียหายก็ได้

ข. การประมาทเลินเล่อซึ่งเป็นการฝ่าฝืนหน้าที่จะต้องระมัดระวัง

การประมาทเลินเล่อซึ่งเป็นการฝ่าฝืนต่อหน้าที่ที่จะต้องระมัดระวังนี้เป็นการประมาทเลินเล่อโดยใช้เกณฑ์ภาวะวิสัยเป็นหลักวินิจฉัย และในขณะเดียวกันต้องเป็นการประมาทเลินเล่อเมื่อมีหน้าที่ที่ต้องระมัดระวังด้วย ดังนั้นการที่จะวินิจฉัยว่าการกระทำใดเป็นประมาทเลินเล่อหรือไม่ต้องวินิจฉัย 2 ประเด็นคือ

- ผู้กระทำมีหน้าที่จะต้องระมัดระวังหรือไม่
- ผู้กระทำใช้ความระมัดระวังหรือไม่ หรือใช้ความระมัดระวังถึงขนาดมาตรฐานตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่

ค. โดยผิดกฎหมาย

ต้องมีการกระทำโดยผิดกฎหมาย หมายความถึงการประทุษร้ายต่อสิทธิของผู้อื่นโดยปราศจากอำนาจหรือเกินกว่าอำนาจที่มีอยู่ ซึ่งหมายความว่าการละเมิดสิทธิของผู้อื่นเป็นสิ่งผิดกฎหมายในตัวโดยไม่ต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้ เช่น กรณีที่ผู้สอบบัญชีจงใจทุจริต เว้นแต่ผู้กระทำมีอำนาจกระทำเช่นนั้นได้

ง. ทำให้เขาเสียหายแก่สิทธิ

การกระทำละเมิดเป็นการประทุษร้ายต่อสิทธิหรือล่วงสิทธิผิดหน้าที่ ในกรณีที่เป็นการกระทำโดยจงใจ เช่นการทุจริตของผู้สอบบัญชี แม้การกระทำนั้นจะไม่ได้ก่อให้เกิดความเสียหายจริงๆ ก็ยังเป็นละเมิด แต่การละเมิดโดยประมาทเลินเล่อ เช่นการไม่ใช้ความระมัดระวังรอบคอบ

---

[97] มาตรา 420 บัญญัติว่า “ผู้ใดจงใจหรือประมาทเลินเล่อ ทำต่อบุคคลอื่นโดยผิดกฎหมายให้เขาเสียหายถึงแก่ชีวิตก็ดี แก่ร่างกายก็ดี อนามัยก็ดี เสรีภาพก็ดี ทรัพย์สินหรือสิทธิอย่างหนึ่งอย่างใดก็ดี ท่านว่าผู้นั้นทำละเมิดจำต้องใช้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการนั้น”

[98] พิทูร ธรรมธรานนท์, หลักเกณฑ์ความรับผิดเพื่อละเมิดตาม ป.พ.พ. มาตรา 420 [ออนไลน์], 17 เมษายน 2554. แหล่งที่มา: http://www.medlawstory.com/index.php?topgroupid=1&groupid=15&subgroupid=&contentid=43

ตามควรทำให้เกิดความผิดพลาดในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี นั้นจะต้องมีความเสียหายเกิดขึ้นจริงๆ มิฉะนั้นไม่เป็นการละเมิด

จ. มีความสัมพันธ์ระหว่างการละเมิดโดยประมาทเลินเล่อกับความเสียหาย

ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดในความเสียหายที่เกิดขึ้นเฉพาะความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการกระทำของตนเท่านั้น อย่างไรก็ตาม การจะวินิจฉัยว่าการกระทำนั้นก่อให้เกิดความเสียหายแค่ไหนเพียงใดบ้างนั้นเป็นเรื่องยาก เพราะผลของการกระทำของผู้สอบบัญชีอาจจะเป็นลักษณะลูกโซ่สืบเนื่องกัน

ดังนั้น ไม่ว่าการกระทำละเมิดของผู้สอบบัญชีจะเกิดขึ้นจากการที่กฎหมายกำหนดหน้าที่ให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตาม หรือเกิดขึ้นจากการที่ผู้สอบบัญชีได้ตกลงเข้าสัญญากับลูกค้า (กิจการที่ตรวจสอบ) เมื่อผู้สอบบัญชีจงใจทำให้เกิดความเสียหายหรือกระทำการโดยประมาทเลินเล่ออันก่อให้เกิดความเสียหายไม่ว่าจะเกิดแก่ลูกค้าหรือบุคคลที่สามก็ตาม เมื่อความเสียหายนั้นมีความสัมพันธ์กับการกระทำที่ผู้สอบบัญชีได้กระทำลงไป ผู้สอบบัญชีย่อมอาจถูกฟ้องร้องให้รับผิดชดใช้ในความเสียหายที่ลูกค้าหรือบุคคลที่สามได้รับเป็นคดีทางแพ่งในมูลละเมิดได้เช่นกัน

แต่ทั้งนี้ การที่ผู้เสียหายจะเรียกร้องค่าเสียหายโดยฟ้องเป็นคดีละเมิดนั้นผู้เสียหายจะต้องพิสูจน์ให้เห็นถึง หน้าที่ของผู้สอบบัญชี ความสัมพันธ์ระหว่างการกระทำของผู้สอบบัญชีและผลแห่งความเสียหายที่เกิดขึ้น และต้องพิสูจน์ให้ศาลเห็นถึงความเสียหายว่าตนได้รับความเสียหายเป็นจำนวนเท่าใด แม้ว่าผู้เสียหายจะได้รับการชดใช้ค่าเสียหายจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี แต่การที่ผู้เสียหายจะพิสูจน์ถึงการกระทำผิดของผู้สอบบัญชีว่าเช่นใดเป็นการกระทำโดยประมาทหรือการกระทำเช่นใดเป็นการจงใจทุจริตและการจะพิสูจน์ให้เห็นถึงมูลค่าความเสียหายที่ผู้เสียหายได้รับนั้นก็เป็นการยากและผู้เสียหายอาจจะไม่ได้รับค่าเสียหายคืนเต็มจำนวน อีกทั้งด้วยกระบวนการในชั้นศาลเมื่อมีการพิจารณาพิพากษาโดยศาลชั้นต้นแล้ว อาจมีการอุทธรณ์หรือฎีกาต่อไป ซึ่งเป็นผลให้ผู้เสียหายได้รับการชดเชยค่าเสียหายดังกล่าวล่าช้า และอาจส่งผลกระทบต่อผู้เสียหาย เช่น ขาดสภาพคล่องอันจะต้องใช้เงินในการดำเนินกิจการ หรือเงินจำนวนดังกล่าวนั้นผู้เสียหายได้ไปกู้ยืมแหล่งเงินทุนอื่นเพื่อมาลงทุนทำให้ผู้เสียหายต้องชำระดอกเบี้ยในระหว่างที่ยังไม่มีคำพิพากษา แม้ว่าผู้เสียหายจะมีสิทธิได้รับการเยียวยาความเสียหายจากการฟ้องเป็นคดีละเมิด แต่การดำเนินการทางศาลนั้นผู้เสียหายก็ต้องเป็นฝ่ายนำสืบให้เห็นถึงความเสียหายอย่างชัดเจน อีกทั้งกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลที่ล่าช้า ด้วยปัญหาเหล่านี้ทำให้การเยียวยาความเสียหายของผู้ได้รับความเสียหายจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจึงไม่ใช่ทางออกที่ดีที่สุด ดังนั้น จึงมีกฎหมายเฉพาะที่ตราขึ้นเพื่อกำหนดความรับผิดของผู้สอบบัญชีซึ่งได้แก่ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.

2535 และพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ดังจะได้กล่าวต่อไป

(3) ความรับผิดตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

ผู้สอบบัญชีจะมีความรับผิดตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เมื่อผู้สอบบัญชีประพฤติผิดจรรยาบรรณ ดังต่อไปนี้

1. ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความเที่ยงธรรม
2. ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความรู้ความสามารถและปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี
3. ผู้สอบบัญชีขาดความรับผิดชอบที่พึงมีต่อลูกค้าและไม่รักษาความลับของลูกค้า
4. ผู้สอบบัญชีขาดความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น หรือนิติบุคคลที่ผู้สอบบัญชีให้บริการตรวจสอบ

ทั้งนี้ การกระทำหรือการประพฤติเช่นใดจะเป็นการประพฤติผิดจรรยาบรรณผู้สอบบัญชีหรือไม่นั้นเป็นดุลยพินิจของคณะกรรมการจรรยาบรรณที่จะพิจารณาถึงความประพฤติดังกล่าว และคณะกรรมการจรรยาบรรณจะเป็นผู้พิจารณาลงโทษโดยพิจารณาตามลำดับความร้ายแรงของความประพฤติของผู้สอบบัญชี ซึ่งโทษของการประพฤติผิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี มีดังต่อไปนี้

1. ตักเตือนเป็นหนังสือ
2. ภาคทัณฑ์
3. พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณโดยมีกำหนดเวลา แต่ไม่เกิน 3 ปี
4. เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี

ดังจะเห็นได้ว่า ไม่ได้มีการกำหนดไว้ว่าการกระทำเช่นใดจึงจะเรียกได้ว่าผู้สอบบัญชีได้ประพฤติผิดจรรยาบรรณแล้ว แต่คณะกรรมการจรรยาบรรณจะเป็นผู้ใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาทั้งถึงลักษณะของการกระทำของผู้สอบบัญชีว่าการกระทำใดจะเป็นการประพฤติผิดจรรยาบรรณ จรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงเป็นเพียงแนวทางปฏิบัติสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งหมายความรวมถึงผู้สอบบัญชีเท่านั้น ไม่ได้มีความชัดเจนหรือกำหนดลักษณะของ

การกระทำไว้ชัดเจนว่าการกระทำเช่นไรจึงจะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีประพฤติผิดจรรยาบรรณ การควบคุมความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีโดยให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยยึดแนวทางตามจรรยาบัญผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงไม่มีความเพียงพอ ดังนั้นผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าควรมีมาตรการที่กำหนดลักษณะการกระทำซึ่งอาจทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระและห้ามมิให้ผู้สอบบัญชีกระทำการเช่นนั้นนอกเหนือจากที่กำหนดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีไว้ในจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

(4) ความรับผิดตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ได้บัญญัติความรับผิดของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนไว้ ดังนี้

ก. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีสอบทาน หรือสอบบัญชีพบว่ากิจการที่ตรวจสอบจัดทำงบการเงินรายไตรมาส หรืองบการเงินประจำงวดการบัญชีไม่ตรงตามความเป็นจริง แต่ผู้สอบบัญชีไม่รายงานข้อสังเกต หรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินและไม่แจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการสอบทานหรือรายงานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีจะต้องลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็น หรือไม่แจ้งให้สำนักงาน ก.ล.ต. ทราบ ในกรณีดังกล่าวสำนักงาน ก.ล.ต. มีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้นได้[99]

สำนักงาน ก.ล.ต. มีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในกรณีที่ผู้สอบบัญชีรายงานการสอบบัญชีไม่ตรงกับข้อเท็จจริง ซึ่งการลงโทษดังกล่าวนั้นเป็นการลงโทษทางวินัย เมื่อพิจารณาถึงการลงโทษโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณกรณีผู้สอบบัญชีประพฤติผิดจรรยาบรรณนั้นจะพบว่า อำนาจหน้าที่ในการลงโทษผู้สอบบัญชีของทั้ง 2 องค์กรนั้นไม่ได้มีความซ้ำซ้อนกัน เพราะ

(1) สำนักงาน ก.ล.ต. มีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบเฉพาะผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบให้ปฏิบัติงานตรวจสอบในตลาดทุนซึ่งหมายความรวมถึงผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนเท่านั้น

(2) สำนักงาน ก.ล.ต. มีเพียงอำนาจการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบเท่านั้น สำนักงาน ก.ล.ต. ไม่มีอำนาจในการเพิกถอนใบอนุญาตประกอบวิชาชีพสอบบัญชีรับอนุญาตทั่วไปที่ไม่ได้ปฏิบัติงานตรวจสอบในบริษัทจดทะเบียน

---

[99] เรื่องเดียวกัน, หน้า 15.

ข. ผู้สอบบัญชีซึ่งจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงในการปฏิบัติหน้าที่ ต้องรับผิดชดใช้ค่าเสียหายร่วมกับบริษัทหรือเจ้าของหลักทรัพย์ เว้นแต่ผู้สอบบัญชีจะพิสูจน์ได้ว่าตนไม่มีส่วนรู้เห็นหรือโดยตำแหน่งหน้าที่ตนไม่อาจล่วงรู้ถึงความแท้จริงของข้อมูล หรือเป็นเพราะการขาดข้อความที่ควรต้องแจ้งในแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์และหนังสือชี้ชวนตามมาตรา 84[100]

ค. ผู้สอบบัญชีที่ไม่รายงานการถือหลักทรัพย์ของตนและของคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งถือหลักทรัพย์ในบริษัทนั้น ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงการถือหลักทรัพย์ดังกล่าวต่อสำนักงาน ก.ล.ต. ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่สำนักงาน ก.ล.ต. ประกาศกำหนดด้วยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับตลาดทุน จะมีโทษปรับไม่เกิน 500,000 บาทและปรับอีกไม่เกินวันละ 10,000 บาทตลอดระยะเวลาที่ยังไม่ได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง[101] การรายงานการถือหลักทรัพย์ของผู้สอบบัญชี คู่สมรสและบุตรนั้นเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนที่จะต้องรายงานถึงความสัมพันธ์ซึ่งอาจทำให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้นขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีซึ่งมีผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนนั้นๆ

ง. ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบแสดงความเห็นต่องบการเงินไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี เช่น มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือข้อกำหนดเพิ่มเติมโดยคณะกรรมการ ก.ล.ต. ทำรายงานเท็จ ฝ่าฝืนไม่เปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน หรือไม่รักษาจรรยาบรรณและปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปีหรือปรับไม่เกิน 500,000 บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ[102]

(5) ความรับผิดตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551

ตามที่พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ได้กำหนดหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเพิ่มเติม โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องแจ้งพฤติการณ์เกี่ยวกับการ

---

[100] เรื่องเดียวกัน, หน้า 56.

[101] มาตรา 275 บัญญัติว่า “กรรมการ ผู้จัดการ ผู้ดำรงตำแหน่งบริหาร หรือผู้สอบบัญชีผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 59 หรือฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ หรือวิธีการที่กำหนดตามมาตรา 59 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาทและปรับอีกไม่เกินวันละหนึ่งหมื่นบาทตลอดระยะเวลาที่ยังไม่ได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง”

[102] เรื่องเดียวกัน, หน้า 24.

กระทำความผิด ดังนั้นในกรณีที่ผู้สอบบัญชีที่พบเห็นพฤติการณ์เกี่ยวกับการกระทำความผิดตามมาตรา 89/25[103] ดังได้กล่าวมาแล้วนั้น เพิกเฉย หรือละเลย ไม่แจ้งพฤติการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท[104]

2.4 ปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย

แม้ว่าจะมีกฎหมายและมาตรการต่างๆ เข้ามากำหนดบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนและมีองค์กรหรือหน่วยงานต่างๆ เข้ามาทำหน้าที่ควบคุมและกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้ปฏิบัติงานเป็นไปตามหน้าที่ที่กฎหมายได้กำหนดไว้ เพื่อให้การทำหน้าที่ของผู้สอบบัญชีบรรลุวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองและรักษาผลประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหุ้นและผู้ใช้งบการเงิน แต่ก็ยังคงพบปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นการทุจริตหรือการปฏิบัติงานโดยประมาทเลินเล่ออันนำมาสู่ความผิดพลาดของการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ดังเช่น กรณีศึกษาทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ซึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยที่ปรากฏในกรณีศึกษานั้นล้วนแล้วแต่มีสาเหตุมาจากการปฏิบัติหน้าที่โดยประมาทเลินเล่อและปฏิบัติงานโดยไม่คำนึงถึงประกาศหรือกฎเกณฑ์อื่นๆ ที่ต้องนำมาพิจารณาขณะปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายให้แก่ผู้ถือหุ้นและผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ ที่ได้เชื่อถือในความถูกต้องของการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชี

2.4.1 กรณีศึกษาจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

1. กรณีศึกษา นายสมชาย คุรุจิตโกศล ผู้สอบบัญชีของบริษัท เอส.อี.ซี.ออโต้เซลส์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน)[105]

สำนักงาน ก.ล.ต. กล่าวโทษและสั่งพักการให้ความเห็นชอบนายสมชาย คุรุจิตโกศล ผู้สอบบัญชีของบริษัท เอส.อี.ซี.ออโต้เซลส์ แอนด์ เซอร์วิสจำกัด (มหาชน) เนื่องจากไม่ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและปฏิบัติงานบกพร่องในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัท เอส.อี.ซี.ออโต้เซลส์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) ในช่วงปี พ.ศ.2548 - 2550

---

[103] เรื่องเดียวกัน, หน้า 25.

[104] มาตรา 281/8 บัญญัติว่า "ผู้สอบบัญชีผู้ใดหรือคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 89/25 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท"

[105] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์,ก.ล.ต. กล่าวโทษและสั่งพักการให้ความเห็นชอบนายสมชาย คุรุจิตโกศล ผู้สอบบัญชี SECC[ออนไลน์], 15 กุมภาพันธ์ 2554. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th /webapp /webnews/news.php?cboType=S&lg=th&news_no=50&news_yy=2552

ซึ่งทำให้ผู้ใช้งบการเงินหลงเข้าใจว่างบการเงินดังกล่าวถูกต้องและน่าเชื่อถืออันเนื่องมาจากการที่สำนักงาน ก.ล.ต. ได้กล่าวโทษนายสมพงษ์ วิทยารักษ์สรรค์ อดีตประธานกรรมการกับพวกรวม 5 ราย ฐานกระทำผิดหน้าที่โดยทุจริต เบียดบังทรัพย์สินของบริษัทเป็นของตนเองหรือบุคคลอื่น โดยการจัดทำเอกสารอันเป็นเท็จเกี่ยวกับการสั่งซื้อสินค้ารถยนต์ที่ไม่มีอยู่จริง เพื่อเป็นเหตุอำพรางให้บริษัท เอส.อี.ซี.ออโต้เซลส์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) จ่ายเงินค่ารถที่ไม่มีอยู่จริงนั้นออกจากบริษัทเพื่อประโยชน์ของตนเองและผู้อื่นอันทำให้บริษัทเสียหาย และงบการเงินของบริษัทก็แสดงรายการอันเป็นเท็จ เข้าข่ายฝ่าฝืนมาตรา 307, 308, 311, 312, 313 และ 315 แห่ง พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 นั้น เนื่องจากการทุจริตและการจัดทำบัญชีและงบการเงินอันเป็นเท็จดังกล่าว อยู่ในวิสัยที่ผู้สอบบัญชีของบริษัท เอส.อี.ซี.ออโต้เซลส์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) จะสามารถตรวจพบได้ และรายงานให้ผู้ใช้งบการเงินทราบหรืออย่างน้อยก็มีข้อบ่งชี้ถึงความผิดปกติในรายงานการสอบบัญชี แต่รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินปี 2548-2550 ของบริษัท เอส.อี.ซี.ออโต้เซลส์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) ที่มีนายสมชาย เป็นผู้ลงนามกลับแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขและไม่มีข้อบ่งชี้ถึงความผิดปกติของงบการเงินดังกล่าวแต่อย่างใด ทำให้ผู้ใช้งบการเงินนั้นหลงเข้าใจว่างบการเงินดังกล่าวถูกต้องตามควร และน่าเชื่อถือ ซึ่งสาเหตุที่รายงานการสอบบัญชีไม่มีเงื่อนไขทั้งที่รายการสินค้าคงเหลือในงบการเงินเป็นเท็จนั้นเกิดจากการที่นายสมชายไม่ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และปฏิบัติงานบกพร่องในทุกขั้นตอนที่ควรจะสามารถตรวจพบการทุจริตของผู้บริหารบริษัท เอส.อี.ซี.ออโต้เซลส์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) และแสดงความเห็นไว้ในงบการเงิน ทั้งในขั้นตอนการประเมินและวางแผนการตรวจสอบ การตรวจสอบและการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี ทำให้ไม่สามารถตรวจสอบพบการทุจริตและการจัดทำบัญชีอันเป็นเท็จได้

2. กรณีศึกษานายอนุรักษ์ ลีลาปิยมิตร สังกัดบริษัท บีดีโอ ริชฟิลด์ จำกัด[106]

สำนักงาน ก.ล.ต. สั่งพักการให้ความเห็นชอบนายอนุรักษ์ ลีลาปิยมิตร สังกัดบริษัท บีดีโอ ริชฟิลด์ จำกัด ในการเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. เป็นเวลา 1 ปี ตั้งแต่วันที่ 9 พฤษภาคม 2548 เนื่องจากตรวจพบข้อบกพร่องในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัท รอยเนท จำกัด (มหาชน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2545 และ 2546 กล่าวคือ นายอนุรักษ์ ได้แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขทั้งที่งบการเงินของบริษัท รอยเนท จำกัด (มหาชน) ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ในเรื่องดังต่อไปนี้

---

[106] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ก.ล.ต.สั่งพักผู้สอบบัญชี 1 ราย เป็นเวลา 1 ปี [ออนไลน์], 10 กุมภาพันธ์ 2554. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?cboType=S&lg= th &news_ no=43&news_yy=2548

- บริษัท รอยเนท จำกัด (มหาชน) ได้ล้างบัญชีสินทรัพย์ถาวรที่หายไปและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารไปตั้งเป็นลูกหนี้กรรมการ (ชุดเดิม) ทั้งที่ยังไม่แน่นอนว่ากรรมการ (ชุดเดิม) จะมีความรับผิดตามกฎหมายหรือไม่ และหากมีความรับผิดจริงก็ไม่อาจระบุได้ว่าจะมีความสามารถที่จะชดใช้ได้จริงหรือไม่ การปรับปรุงรายการดังกล่าวจึงทำให้งบการเงินปี 2545 มีสินทรัพย์รวมสูงไปร้อยละ 20.75 และขาดทุนสุทธิน้อยไปร้อยละ 21.43 ส่วนงบการเงินปี 2546 มีสินทรัพย์รวมสูงไปร้อยละ 42.55 และขาดทุนสุทธิน้อยไปร้อยละ 31.43
- บริษัท รอยเนท จำกัด (มหาชน) จัดทำงบการเงินโดยที่ไม่จัดทำงบกระแสเงินสด

พฤติกรรมข้างต้นแสดงถึงความบกพร่องของนายอนุรักษ์ ลีลาปิยมิตร ในการปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชี ซึ่งได้รับความไว้วางใจจากผู้ถือหุ้นโดยการแต่งตั้งให้เข้าไปตรวจสอบงบการเงินของบริษัท รอยเนท จำกัด (มหาชน) โดยนายอนุรักษ์ ลีลาปิยมิตร ไม่สามารถตรวจสอบและแสดงให้เห็นถึงความผิดปกติของงบการเงินในการปรับปรุงรายการหนี้และการการจัดทำงบการเงินโดยไม่จัดทำงบกระแสเงินสดได้ ซึ่งหากได้ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและพิจารณาถึงหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว อนุรักษ์ ลีลาปิยมิตร ก็จะสามารถแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่องบการเงินดังกล่าวอันเป็นการบ่งชี้ถึงความผิดปกติเพื่อเป็นการรักษาผลประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหุ้นและเพื่อคุ้มครองนักลงทุนได้

3. กรณีศึกษา นายเจษฎา หังสพฤกษ์ สังกัดบริษัท กรินทร์ ออดิท จำกัด[107]

สำนักงาน ก.ล.ต. สั่งเพิกถอนการให้ความเห็นชอบนายเจษฎา หังสพฤกษ์ จากการเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ทั้งไม่รับพิจารณาคำขอความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนของนายเจษฎาเป็นระยะเวลา 1 ปี นับแต่วันที่ 22 กันยายน 2554 ภายหลังจากตรวจพบว่านายเจษฎา หังสพฤกษ์ ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ในฐานะผู้สอบบัญชีของบริษัท นิปปอนแพ็ค (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) ตามที่นายวิชัย ชัยสถาพร อดีตประธานกรรมการและกรรมการผู้อำนวยการ บริษัท นิปปอนแพ็ค (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) ในความผิดฐานทุจริตยักยอกทรัพย์สินของบริษัทมาเป็นของตนเอง โดยการจัดทำเอกสารการลงบัญชีเป็นเท็จ กล่าวคือ นายวิชัยได้ปลอมแปลงเอกสารในการสั่งซื้อหลักทรัพย์ เพื่อลวงให้บริษัทจ่ายเงินออกจากบัญชีให้แก่ตนเองและบุคคลอื่น และได้ยักยอกหลักทรัพย์ของบริษัทไปเป็นของตน รวมทั้งยักยอกเงินค่าขายหน่วยลงทุนของบริษัทไปเป็นของตน ซึ่งทำให้ได้รับประโยชน์เป็นเงิน

---

[107] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ก.ล.ต.สั่งเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรายนายเจษฎา หังสพฤกษ์[ออนไลน์], 26 กันยายน 2554. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?cboType=S&lg=th&news_no=89&news_yy=2554

รวมทั้งสิ้นประมาณ 179.6 ล้านบาท จนทำให้บริษัทได้รับความเสียหาย และ สำนักงาน ก.ล.ต. ยังตรวจพบว่า นายวิชัยปลอมแปลงเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนในหลักทรัพย์ของบริษัท ทำให้บัญชีของบริษัทแสดงเงินลงทุนในหลักทรัพย์และบัญชีรายได้ไม่ตรงกับความเป็นจริงเพื่อลวงบุคคลอื่น[108]

จากข้อเท็จจริงที่นายวิชัย วิชัยสถาพรได้สารภาพถึงการทุจริตและภายหลังจากมีการตรวจสอบพบการทุจริตของนายวิชัย วิชัยสถาพรดังได้กล่าวมาแล้วในเบื้องต้นนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. จึงได้ตรวจทานการปฏิบัติงานของนายเจษฎา หังสพฤกษ์ พบว่า นายเจษฎา มีข้อบกพร่องในการปฏิบัติงาน เนื่องจากไม่ได้ตรวจสอบให้ได้เอกสารหลักฐานที่เชื่อได้อย่างเพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับรายการเงินลงทุนในหลักทรัพย์ และภายหลังจากที่ได้รับทราบว่ามีการทุจริตของนายวิชัยเกิดขึ้น นายเจษฎาได้ปรับเปลี่ยนวิธีการและขยายขอบเขตการตรวจสอบเฉพาะรายการซื้อขายเงินลงทุนในหลักทรัพย์ในช่วงปี 2551 ถึงปี 2552 ตามคำสารภาพของนายวิชัยเท่านั้น ทำให้ไม่ทราบว่ายังมีการทุจริตเกิดขึ้นภายหลังจากนั้นอีก รวมถึงไม่ใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบความมีอยู่จริงของทรัพย์สินที่นายวิชัยแจ้งว่าจะนำไปขายเพื่อนำเงินมาชำระหนี้คืน เพื่อประกอบการพิจารณาตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับมูลหนี้ที่เกิดจากการทุจริต

4. กรณีศึกษา สำนักงาน ก.ล.ต. สั่งภาคฑัณฑ์ผู้สอบบัญชี[109]

ภายหลังจากที่ สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ตรวจทานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยได้นำข้อเท็จจริงรวมถึงกระดาษทำการและคำชี้แจงของผู้สอบบัญชี หารือกับผู้ทรงคุณวุฒิด้านการสอบบัญชีและนักวิชาการหลายรายแล้ว พบว่ามีผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานบกพร่อง ดังนี้

1. นางสาวทิพย์สุดา ชำนาญวนิชกุล สังกัดบริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด ซึ่งเป็นผู้สอบทานงบการเงินงวดไตรมาส 3 ปี 2547 ของบริษัท เซอร์คิทอีเลคโทรนิคส์ อินดัสตรีส์ จำกัด (มหาชน) โดย สำนักงาน ก.ล.ต. ได้สั่งให้บริษัท เซอร์คิทอีเลคโทรนิคส์ อินดัสตรีส์ จำกัด พิจารณาทบทวนการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้การค้าในงวดดังกล่าวเพิ่มเติม เนื่องจากมีเหตุอันควรสงสัยว่าลูกหนี้รายใหญ่อาจมีปัญหาในการจ่ายชำระหนี้ที่มีจำนวนเพิ่มขึ้นมาก แต่ผู้สอบบัญชีกลับเห็นว่าค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญจำนวน 924 ล้านบาทที่มีอยู่เดิมนั้นเพียงพอ

---

[108] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ก.ล.ต. กล่าวโทษผู้บริหาร NIPPON กรณีทุจริตต่อทรัพย์สินของบริษัทและสั่งให้บริษัทจัดให้มีการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ[ออนไลน์], 26 กันยายน 2554. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?cboType=S&lg=th&news_no=33&news_yy=2553

[109] เรื่องเดียวกัน, หน้า 16.

แล้ว และต่อมาบริษัท เซอร์คิทอีเลคโทรนิคส์ อินดัสตรีส์ จำกัด ได้นำส่งงบการเงินฉบับแก้ไขโดยตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้รายใหญ่เพิ่มเติมอีกจำนวน 787 ล้านบาท ส่งผลให้บริษัท เซอร์คิทอีเลคโทรนิคส์ อินดัสตรีส์ จำกัด ขาดทุนสุทธิเพิ่มขึ้นจาก 22 ล้านบาท เป็น 809 ล้านบาท

จากข้อเท็จจริงเบื้องต้นแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีหน้าที่โดยบกพร่องเนื่องจากไม่ตั้งข้อสงสัยและไม่สอบทานเพิ่มเติมเกี่ยวกับฐานะการเงินและความสามารถในการชำระหนี้ของลูกหนี้รายใหญ่ ก่อนที่จะสรุปผลว่า ยังไม่จำเป็นต้องตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเพิ่ม การปฏิบัติงานดังกล่าวจึงไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

2. นายประวิทย์ วิภูศิริคุปต์ สังกัดบริษัท อาร์เอสเอ็ม ออดิท เซอร์วิสเซส (ประเทศไทย) จำกัด ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบงบการเงินงวดปี 2547 ของบริษัท ดาต้าแมท จำกัด (มหาชน) โดยสำนักงาน ก.ล.ต. ได้สั่งให้บริษัท ดาต้าแมท จำกัด (มหาชน) ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับเงินให้กู้ยืมและเช็คที่ไม่สามารถนำไปขึ้นเงินกับธนาคารได้ในงวดดังกล่าวทั้งจำนวน และต่อมาบริษัท ดาต้าแมท จำกัด (มหาชน) ได้นำส่งงบการเงินฉบับแก้ไขโดยได้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับรายการดังกล่าวจำนวน 21.4 ล้านบาท ซึ่งส่งผลให้บริษัท ดาต้าแมท จำกัด (มหาชน) ขาดทุนสุทธิเพิ่มขึ้นจาก 58.5 ล้านบาท เป็น 79.9 ล้านบาท

จากข้อเท็จจริงเบื้องต้นแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติหน้าที่โดยบกพร่อง เนื่องจากไม่ได้รวบรวมหลักฐานอื่นใดเพิ่มเติมให้เพียงพอและเหมาะสม มีเพียงข้อมูลจากคำชี้แจงที่ได้รับจากบริษัทเท่านั้นก่อนที่จะสรุปผลว่ายังไม่จำเป็นต้องตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ การปฏิบัติงานดังกล่าวจึงไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

3. นางเกษรี ณรงค์เดช สังกัดสำนักงาน เอ.เอ็ม.ที. แอสโซซิเอท ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบงบการเงินงวดปี 2549 ของบริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน) สืบเนื่องจากหลักทรัพย์ของบริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน) ได้กลับเข้ามาซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยอีกครั้ง โดยงบการเงินในขณะนั้น (งวดปี 2549) แสดงผลกำไร 6.1 ล้านบาท และผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขหรือไม่มีข้อสังเกตใดๆ และหลังจากนั้นได้พบว่างบการเงินงวดไตรมาสถัดมาของบริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน)ในไตรมาสแรกกลับแสดงผลขาดทุน 29.5 ล้านบาท คณะกรรมการ ก.ล.ต. จึงได้ตรวจสอบและพบว่าในงบการเงินงวดปี 2549 ไม่มีการบันทึกค่าใช้จ่ายส่วนแบ่งผลผลิตทองคำ ส่งผลให้กำไรสุทธิของบริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน) ลดลงจาก 6.1 เป็น 2 ล้านบาท รวมทั้งบริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน) ไม่ได้เปิดเผยภาระที่

จะต้องจ่ายค่าปรับจากการชำระหนี้ก่อนกำหนดไว้ในงบปี 2549 อีก 11.6 ล้านบาท ซึ่งต่อมาบริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน) ได้แก้ไขตามการสั่งการของสำนักงาน ก.ล.ต. แล้ว

จากข้อเท็จจริงเบื้องต้นแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติหน้าที่โดยบกพร่อง เนื่องจากไม่ได้ตั้งข้อสังเกต สอบถาม หรือเสนอแนะให้บริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน) บันทึกบัญชีและเปิดเผยรายการดังกล่าวไว้ในงบการเงินงวดปี 2549 การปฏิบัติงานดังกล่าวจึงไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

5. กรณีศึกษาผู้ถือหุ้นของบริษัท เงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) ฟ้องผู้สอบบัญชี (บริษัท เอสจีวี ณ ถลาง จำกัด บริษัท อาร์เธอร์ แอนด์เดอร์เซ่น จำกัด และนายสง่า ศรีอาริยเมตตา)[110]

ในคดีนี้ผู้ถือหุ้นของบริษัท เงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) 4 ราย เป็นโจทก์ร่วมฟ้องจำเลยทั้ง 3 ในฐานะสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีว่า จำเลยที่3 ผู้สอบบัญชีจงใจหรือประมาทเลินเล่อในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีโดยมิชอบ ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและรับรองงบการเงินและผลประกอบการว่าบริษัทดังกล่าวมีผลกำไร แทนที่จะแสดงผลตามความเป็นจริงว่าขาดทุนสูงถึง 271,000,000 บาท ทำให้โจทก์ทั้งสี่กับพวกหลงเชื่อว่าเป็นงบการเงินที่ถูกต้องจึงได้ตกลงซื้อหุ้นของบริษัทดังกล่าว จำนวน 15,308,400 หุ้น เป็นเงิน 688,878,000 บาท ซึ่งต่อมาหุ้นที่ซื้อไว้มีค่าเท่ากับศูนย์เนื่องจากบริษัทถูกปิดกิจการทำให้โจทก์ได้รับความเสียหาย

จำเลยที่ 1 ให้การว่า จำเลยที่ 2 ไม่ได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญร่วมกับจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 3 มิได้เป็นลูกจ้างของจำเลยที่ 1 ทั้งได้ตรวจสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว การสั่งพักใบอนุญาตของจำเลยที่ 3 คดียังไม่ยุติ การตัดสินใจซื้อหุ้นบริษัท เงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) ของโจทก์ทั้งสี่เพราะต้องการครอบงำกิจการเป็นไปไม่ได้ที่จะอาศัยเพียงรายงานการตรวจสอบบัญชีของบริษัทดังกล่าวแต่เพียงอย่างเดียว ซึ่งผู้ถือหุ้นรวมทั้งโจทก์ทั้งสี่ได้อนุมัติรายการดังกล่าวไปแล้วในการประชุมสามัญประจำปี พ.ศ. 2539 โจทก์ดำเนินการด้วยความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงมิอาจกล่าวโทษผู้ใดได้ และมิได้เกิดความเสียหายตามฟ้อง ฟ้องโจทก์เคลือบคลุมและขาดอายุความ

---

[110] คำพิพากษา คดีหมายเลขดำที่ 8559/2542 คดีหมายเลขแดงที่ 8669/2546 ศาลกรุงเทพใต้ วันที่ 10 ตุลาคม 2546 ระหว่างโจทก์ที่ 1 นายศิลปชัย ไพโรจน์กิจจา และโจทก์ร่วม กับจำเลยที่ 1 บริษัท เอสจีวี ณ ถลาง จำกัด จำเลยที่ 2 อาร์เธอร์ แอนด์เดอเซ่น หรืออาร์เธอร์แอนเดอร์เซ่นกรุ๊ป หรือห้างหุ้นส่วน อาเธอร์ แอนเดอร์เซ่น และจำเลยที่ 3 นายสง่า ศรีวิริยะเมตตา

จำเลยที่ 2 ให้การและแก้ไขคำให้การว่า จำเลยที่ 2 เป็นนิติบุคคลจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา ไม่มีความสัมพันธ์กับจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 3 ไม่เคยดำเนินธุรกิจตรวจสอบบัญชีร่วมกับจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 3 มิใช่ลูกจ้างของจำเลยที่ 2 การตัดสินใจลงทุนของจำเลยทั้งสี่ไม่ได้อาศัยรายงานการตรวจสอบบัญชีของจำเลยที่ 3 แต่เพียงอย่างเดียว เหตุที่หุ้นของจำเลยทั้งสี่มีค่าเป็นศูนย์เนื่องจากวิกฤตทางเศรษฐกิจอันเป็นเหตุสุดวิสัยไม่ใช่เพราะรายงานดังกล่าว

จำเลยที่ 3 ให้การว่า จำเลยที่ 3 ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานจำเลยที่ 1 และสำนักงานของจำเลยที่ 2 อีกทั้งจำเลยที่ 3 ได้ปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป โจทก์ทั้งสี่ไม่ได้ถือเอารายงานการตรวจสอบบัญชีของจำเลยที่ 3 เป็นข้อตัดสินใจที่จะลงทุนซื้อหุ้นในบริษัท เงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) คดีของโจทก์ทั้งสี่เกินกำหนดอายุความ 1 ปี นับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงผลการตรวจสอบบัญชีของจำเลยที่ 3 ฟ้องโจทก์เคลือบคลุม

ศาลชั้นต้นพิจารณาข้อเท็จจริง พบว่า ฟ้องโจทก์ไม่เคลือบคลุม เพราะโจทก์บรรยายฟ้องไว้ว่า ได้รับความเสียหายในการตัดสินใจลงทุนโดยใช้ข้อมูลที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่โดยไม่ชอบด้วยกฎหมายของจำเลยที่ 3 จากการได้ลงทุนซื้อหุ้นพิพาทจำนวน 15,308,400 หุ้น หุ้นละ 45 บาท คิดเป็นค่าเสียหายที่โจทก์ทั้งสี่ได้รับเป็นเงิน 688,878,000 บาท ได้รับความเสียหายจากการที่โจทก์ทั้งสี่ต้องสูญเสียโอกาสในการลงทุนในธุรกิจอื่น และความสามารถในการขยายกิจการในอนาคตสืบเนื่องมาจากความเสียหายจากการลงทุนในบริษัท เงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) จนทำให้โจทก์ทั้งสี่สูญเสียสภาพคล่องอย่างรุนแรงจนไม่อาจดำเนินธุรกิจรับเหมาและธุรกิจอื่นๆ ที่มีมูลค่ามากกว่า 5,000,000,000 บาท ต่อไปได้ แต่ขอคิดค่าเสียหายจากจำเลยรายละ 300,000,000 บาท เป็นคำฟ้องที่บรรยายถึงข้อหา คำขอบังคับฟ้องของโจทก์จึงไม่เคลือบคลุมและฟ้องของโจทก์ยังไม่ขาดอายุความ

ตามรายงานการสอบบัญชี ฝ่ายบริหารของกิจการมีความรับผิดชอบตามกฎหมายในการที่จะต้องบันทึกรายการที่เกิดขึ้นตามกฎหมายในถูกต้องตรงกับความเป็นจริง เพื่อประโยชน์ในอันที่จะรวบรวมขึ้นเป็นงบการเงินแสดงให้เห็นฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวดและผลการดำเนินงานในระหว่างปีบัญชี การปฏิบัติการตรวจสอบบัญชีนั้นมิได้อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เท่านั้น แต่ยังต้องปฏิบัติเพิ่มเติมตามกฎระเบียบหรือข้อกำหนดของธนาคารแห่งประเทศไทย รวมทั้งข้อกำหนดของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ด้วย การที่จำเลยที่ 3 ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีอ้างว่า ในส่วนของการตั้งสำรองหนี้สงสัยจะสูญนั้น ได้ใช้หลักเกณฑ์จากจัดชั้นบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ โดยไม่ได้คำนึงถึงหลักเกณฑ์การจัดชั้นค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่ธนาคารแห่งประเทศไทยสถาบันการเงินจัดชั้นหนี้ต่างๆต้องปฏิบัติเหมือนกัน

หลักการที่จำเลยที่ 3 ผู้สอบบัญชีใช้มีความแตกต่างไปทำให้เห็นว่ามีหลักการประกันคุ้มหนี้ เป็นผลทำให้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเพียง 120,000,000 บาทเท่านั้น และรับรองว่าบริษัท เงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) มีกำไรตลอดทุกไตรมาสและสิ้นปีมีกำไร 73,000,000 บาท ซึ่งจำเลยที่ 3 ผู้สอบบัญชียอมรับว่าหากทำตามเกณฑ์ธนาคารแห่งประเทศไทยแล้วบริษัทจะขาดทุน 271,000,000 บาท โดยไม่มีเหตุผลอื่นสนับสนุนวิธีการสอบบัญชีที่จำเลยที่ 3 เลือกใช้นอกจากการที่จำเลยที่ 3 อ้างลอยๆว่า ใกล้เคียงกับความจริงมากกว่า แสดงชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีไม่อาจอ้างดุลยพินิจความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานแต่เพียงประการเดียว แม้การซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ แต่ปฏิเสธไม่ได้ว่าองค์ประกอบหนึ่งของการตัดสินใจซื้อหุ้นของโจทก์ทั้งสี่ต้องศึกษาเกี่ยวกับกิจการ ภาวะเศรษฐกิจโดยรวม ข้อมูลของกิจการ รวมทั้งผลประกอบการในอดีต การซื้อหุ้นของโจทก์ไม่สามารถเข้าไปขอข้อมูลภายในได้ จึงต้องวิเคราะห์จากงบการเงินย้อนหลัง หากงบการเงินแสดงข้อเท็จจริงว่าขาดทุนแทนที่จะเป็นกำไร โจทก์ยังสามารถถอนคำเสนอซื้อทันเวลา ดังนั้น จำเลยที่ 3 ผู้สอบบัญชีทำละเมิดต่อโจทก์จึงต้องใช้ค่าเสียหายพร้อมดอกเบี้ยนับตั้งแต่วันชำระค่าหุ้นตามที่โจทก์ขอ

จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 ต้องร่วมรับผิดด้วย เพราะจำเลยที่ 1 เป็นผู้ว่าจ้างจำเลยที่ 3 เมื่อผู้รับจ้างก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลภายนอก ผู้ว่าจ้างต้องร่วมรับผิดด้วย ส่วนจำเลยที่ 2 นั้นใช้ชื่อร่วมกับจำเลยที่ 1 อย่างเปิดเผยร่วมกันในการประกอบกิจการมีลักษณะแบ่งปันผลประโยชน์ร่วมกัน จำเลยทั้งสามจึงมีผลประโยชน์ร่วมกัน จึงต้องร่วมรับผิดกับโจทก์ทั้งสี่ ศาลชั้นต้นพิพากษาให้จำเลยทั้งสามร่วมกันชำระเงิน 688,878,000 บาท พร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันที่โจทก์ชำระค่าหุ้น

ปัจจุบันคดีนี้ยังอยู่ระหว่างการอุทธรณ์ของจำเลยในคดี ดังนั้นหากมีการพิสูจน์เพิ่มเติมได้ว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้วอาจมีการกลับคำพิพากษาของศาลชั้นต้นได้และในคดีดังกล่าว

2.4.2 วิเคราะห์ปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีจากกรณีศึกษา

จากกรณีศึกษาดังกล่าวพบว่าแม้จะมีการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน ทั้งในแง่ของการบังคับใช้กฎหมาย ข้อกำหนด หรือประกาศต่างๆ รวมถึงการควบคุมกำกับดูแลโดยหน่วยงานต่างๆ เข้มงวดกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วไป แต่ก็ยังคงพบปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน ซึ่งส่งผลให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลที่เชื่อถืองบการเงินนั้นๆ

ในการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมีเหตุผลในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี และในการประเมินความน่าเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชี กล่าวคือ ในกรณีที่หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาไม่อาจให้ข้อสรุปในตัวเอง และผู้สอบบัญชีจะต้องเป็นผู้ใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาว่าหลักฐานการสอบบัญชีนั้นมีความเหมาะสมเพียงพอหรืออาจนำไปสู่ข้อสรุปได้หรือไม่เพียงใด โดยการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีนั้นไม่ได้มีเกณฑ์กำหนดไว้ชัดเจน ดังนั้นการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแต่ละคนก็อาจมีเกณฑ์ในการใช้ดุลยพินิจที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับความเป็นอิสระ ความรู้ ความสามารถและความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี[111] ทั้งนี้เพื่อให้การตรวจสอบงบการเงินและการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

จากกรณีศึกษาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยตามที่ผู้วิจัยได้นำเสนอในเบื้องต้นนั้น ปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมีสาเหตุมาจากการไม่ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งพิจารณาได้จากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในกรณีศึกษาตามที่ได้กล่าวมาแล้วเบื้องต้น ดังต่อไปนี้

1. กรณีศึกษา นายสมชาย คุรุจิตโกศล ไม่ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และปฏิบัติงานบกพร่องในทุกขั้นตอนที่ควรจะสามารถตรวจพบการทุจริตของผู้บริหารบริษัท เอส.อี.ซี.ออโต้เซลส์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) และแสดงความเห็นไว้ในงบการเงิน ทั้งในขั้นตอนการประเมินและวางแผนการตรวจสอบ การตรวจสอบ และการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

2. กรณีศึกษา นายอนุรักษ์ ลีลาปิยมิตร ได้แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขทั้งที่งบการเงินของบริษัท รอยเนท จำกัด (มหาชน) ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี เนื่องจากได้แสดงงบการเงินปี 2545 มีสินทรัพย์รวมสูงไปร้อยละ 20.75 และขาดทุนสุทธิน้อยไปร้อยละ 21.43 ส่วนงบการเงินปี 2546 มีสินทรัพย์รวมสูงไปร้อยละ 42.55 และขาดทุนสุทธิน้อยไปร้อยละ 31.43

3. กรณีศึกษา นายเจษฎา หังสพฤกษ์ ไม่สามารถตรวจพบข้อบกพร่องของงบการเงิน และไม่ใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบความมีอยู่จริงของทรัพย์สินเพื่อประกอบการพิจารณาตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับมูลหนี้ที่เกิดจากการทุจริต ซึ่งเป็นการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบ

---

[111] นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา, จำนง จันทโชโต, พัทรียา เห็นกลาง และศุภรัตน์ หล่อชัชวาลกุล,"ปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี," วารสารบริหารธุรกิจ 28, ฉบับที่ 107 (กรกฎาคม – กันยายน 2548): 68.

บัญชี โดยหากได้ใช้ความระมัดระวังและรวบรวมเอกสารหลักฐานที่เพียงพอสำหรับการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีก็จะสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างถูกต้องและตรงต่อข้อเท็จจริงได้

4. กรณีศึกษา นางสาวทิพย์สุดา ชำนาญวนิชกุล ไม่ใช้ความระมัดระวังตามที่ควรในการตรวจสอบงบการเงิน โดยไม่ตั้งข้อสงสัยและไม่สอบทานเพิ่มเติมเกี่ยวกับฐานะการเงินและความสามารถในการชำระหนี้ของลูกหนี้รายใหญ่ ก่อนที่จะสรุปผลว่า ยังไม่จำเป็นต้องตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเพิ่ม การปฏิบัติงานดังกล่าวจึงไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

5. กรณีศึกษา นายประวิทย์ วิภูศิริคุปต์ ปฏิบัติหน้าที่บกพร่อง โดยไม่ได้รวบรวมหลักฐานอื่นใดเพิ่มเติมให้เพียงพอและเหมาะสม มีเพียงข้อมูลจากคำชี้แจงที่ได้รับจากบริษัทเท่านั้นก่อนที่จะสรุปผลว่ายังไม่จำเป็นต้องตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ การปฏิบัติงานดังกล่าวจึงไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

6. กรณีศึกษา นางเกษรี ณรงค์เดช ปฏิบัติหน้าที่โดยบกพร่อง โดยไม่ได้ตั้งข้อสังเกตสอบถาม หรือเสนอแนะให้บริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน) บันทึกบัญชีและเปิดเผยรายการดังกล่าวไว้ในงบการเงินปี 2549 การปฏิบัติงานดังกล่าวจึงไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

7. กรณีศึกษา ผู้ถือหุ้นของบริษัท เงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) ฟ้องผู้สอบบัญชี (บริษัท เอสจีวี ณ ถลาง จำกัด บริษัท อาร์เธอร์ แอนด์เดอร์เซ่น จำกัด และนายสง่า ศรีอาริยเมตตา) จำเลยซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีใช้หลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ โดยไม่คำนึงถึงหลักเกณฑ์การจัดชั้นค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้กำหนดให้สถาบันการเงินจัดชั้นหนี้ต่างๆ ต้องปฏิบัติเหมือนกัน จำเลยซึ่งเป็นผู้สอบบัญชียอมรับว่าหากทำตามเกณฑ์ธนาคารแห่งประเทศไทยแล้วบริษัทจะขาดทุน 271,000,000 บาท แสดงชัดเจนว่าจำเลยประมาทเลินเล่อปฏิบัติหน้าที่บกพร่อง โดนไม่คำนึงถึงหลักเกณฑ์การจัดชั้นค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่ธนาคารแห่งประเทศไทย

ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยนั้นเกิดจากการปฏิบัติงานโดยไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีได้นำข้อมูล หลักฐานและคำชี้แจงที่ได้รับจากบริษัทลูกค้ามาใช้ประกอบการตรวจสอบงบการเงินและแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้น โดยไม่ได้ตั้งข้อสังเกต ข้อเสนอแนะ หรือรวบรวมข้อมูลหลักฐานอื่นๆ ให้เพียงพอต่อการนำมาใช้ประกอบการแสดงความเห็นต่องบการเงิน รวมถึงการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความถูกต้องของงบการเงินโดยไม่ได้คำนึงถึงหลักเกณฑ์อื่นๆที่เกี่ยวข้อง ซึ่ง

ข้อเท็จจริงดังกล่าวได้แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้ใช้ความรู้ ความสามารถและความระมัดระวังในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งส่งผลให้การแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีคลาดเคลื่อนจากข้อเท็จจริงและก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้ถือหุ้น นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงมาตรฐานการสอบบัญชีดังที่ได้กล่าวไปแล้วในเบื้องต้นนั้น จะพบว่าหากผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กร หรือหน่วยงานหรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดทางกฎหมาย ก็จะทำให้ผู้สอบบัญชีซึ่งปฏิบัติงานตรวจสอบพบเห็นการทุจริตหรือพบความผิดปกติของงบการเงิน

จากกรณีศึกษาเบื้องต้นได้ชี้ให้เห็นว่า การตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีนั้นหากได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีก็จะสามารถตรวจพบการทุจริตหรือความผิดปกติของงบการเงินได้ ซึ่งจากข้อเท็จจริงบางกรณีนั้นชี้ให้เห็นประเด็นข้อสงสัยว่า การละเลยไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีนั้นเกิดขึ้นโดยจงใจหรือไม่ เพราะด้วยวิสัยและพฤติการณ์ในขณะนั้นผู้สอบบัญชีซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญ และมีความสามารถเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพย่อมสามารถเลือกวิธีการสอบบัญชีที่ทำให้พบเห็นความผิดปกติของงบการเงินได้ ดังนั้นจึงอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าแม้ว่าปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยนั้น มีสาเหตุหลักมาจากการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งถือเป็นการปฏิบัติหน้าที่โดยประมาทเลินเล่อก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้นำงบการเงินดังกล่าวไปใช้ แต่ยังคงมีประเด็นให้ต้องพิจารณาว่าจากข้อเท็จจริงดังกล่าวนั้น การละเลยไม่ปฏิบัติงานตรวจสอบเกิดขึ้นจากการจงใจละเลยไม่ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อเอื้อผลประโยชน์ให้แก่กลุ่มผู้มีอำนาจบริหารหรือบริษัทลูกค้าหรือไม่ แม้ว่าลักษณะของพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบจะไม่สามารถชี้ให้เห็นชัดเจนได้ว่าผู้สอบบัญชีมีเจตนาทุจริต แต่ด้วยข้อเท็จจริงดังกล่าวที่บ่งชี้ว่าในภาวะเช่นนั้นด้วยวิสัยของผู้สอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีย่อมสามารถตรวจสอบและแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่องบการเงินที่ผิดปกติได้

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าควรมีหน่วยงานหรือองค์กรที่เข้ามาทำหน้าที่ตรวจสอบและควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและควรมีมาตรการป้องกันการทุจริตหรือการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชี จึงเป็นแนวทางป้องกันมิให้เกิดปัญหาการปฏิบัติงานโดยทุจริตหรือมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีได้ เพื่อป้องกันปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นกรณีการไม่ปฏิบัติมาตรฐาน

การสอบบัญชีหรือจงใจทุจริตอันเนื่องจากการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชี แม้ว่าปัญหาการทุจริตโดยการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยนั้นจะไม่เป็นที่ประจักษ์อย่างชัดเจน แต่ด้วยพฤติกรรมที่ผู้สอบบัญชีได้ละเลยไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีนั้นได้แสดงให้เห็นว่าการละเลยไม่ปฏิบัติงานตรวจสอบดังกล่าวนั้น อาจเกิดขึ้นโดยความตั้งใจเพื่อให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นสอดคล้องและเป็นไปตามความประสงค์ของบริษัทลูกค้า เพราะจากกรณีศึกษาบางกรณีนั้นได้ชี้ให้เห็นว่าจากข้อเท็จจริงแล้วผู้สอบบัญชีสามารถพบเห็นความผิดปกติบนงบการเงินแต่ผู้สอบบัญชีกลับแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างไม่มีเงื่อนไขและไม่บ่งชี้สิ่งผิดปกติดังกล่าว เนื่องการตรวจสอบนั้นผู้สอบบัญชีได้เชื่อถือและอ้างอิงความถูกต้องของงบการเงินจากใช้เอกสารและหลักฐานต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารเสนอมา โดยไม่เรียกดูเอกสารต่างๆ เพิ่มเติม หรือไม่ตั้งข้อสงสัยใดๆ เพิ่มเติมซึ่งผิดจากวิสัยของผู้สอบบัญชีทั่วไป

การขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอันเนื่องมาจากการมีผลประโยชน์ทับซ้อน เช่น การได้รับค่าธรรมเนียมเป็นจำนวนมากจากการให้บริการด้านอื่นขณะที่ให้บริการตรวจสอบ หรือการล่วงรู้ข้อมูลภายในจากการให้บริการด้านอื่นในขณะที่ให้บริการตรวจสอบ อันนำมาสู่ความล้มเหลวในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นการละเลยในการเรียกตรวจเอกสารหรือหลักฐานที่เพียงพอเพื่อใช้ประกอบการแสดงความเห็นต่องบการเงิน หรือการรับรองบงบการเงินที่เป็นเท็จ แม้ว่าปัญหาการขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอันเนื่องมาจากการมีผลประโยชน์ทับซ้อนจะยังไม่มีข้อเท็จจริงปรากฏให้เห็นอย่างชัดเจน แต่การให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากการให้บริการตรวจสอบในขณะที่ให้บริการตรวจสอบอยู่นั้น ย่อมทำให้เกิดผลประโยชน์ทับซ้อนจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอย่างเห็นได้ชัดเจน และปัจจุบันในประเทศไทยยังไม่มีมาตรการทางกฎหมายใดที่กำหนดห้ามมิให้สำนักงานสอบบัญชีให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบซึ่งอาจส่งผลกระทบให้การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ดังนั้นผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าควรกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการป้องกันการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีจากการให้บริการอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบในขณะที่ให้บริการตรวจสอบ เพื่อป้องกันปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการขาดความเป็นอิสระอันเนื่องมาจากการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ ผู้วิจัยจะได้วิเคราะห์ถึงแนวทางการนำมาตรการทางกฎหมายมาใช้เพื่อป้องกันการทุจริตหรือการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีและการควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนต่อไป

บทที่ 3
มาตรการทางกฎหมายและการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ

ในการศึกษามาตรการทางกฎหมายและการกำกับดูแลสอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้น มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องศึกษามาตรการทางกฎหมายและการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนของต่างประเทศไปพร้อมกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องของประเทศไทยด้วย ซึ่งในการวิจัยนี้จะได้ทำการศึกษากฎหมายและคำพิพากษาของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นหลักเพราะประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ให้ความสำคัญกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีอันเนื่องมาจากการล้มละลายของ Enron Corporation(Enron) ซึ่งมีสาเหตุมาจากการปกปิดและตกแต่งตัวเลขบัญชีทำให้สาธารณชนเข้าใจผิดในฐานะการเงินที่แท้จริงบริษัท ทั้งตัวเลขรายได้ กำไรและหนี้สิน จึงมีคำถามเกิดขึ้นในสังคมถึงมาตรฐานระบบบัญชี จรรยาบรรณผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี รวมทั้งความบกพร่องกฎเกณฑ์และวิธีปฏิบัติ โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่สอบบัญชีให้กับ Enron ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้มีการออกกฎหมายที่มากำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและองค์กรที่เข้ามาทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ในการวิจัยจะได้ทำการศึกษามาตรการทางกฎหมายและการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนีเพื่อให้สามารถทำการวิเคราะห์ถึงความเหมือนและความแตกต่าง และความเหมาะสมต่อการนำมาปรับใช้เพื่อเป็นแนวทางในการควบคุม กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยต่อไป

3.1 องค์กรที่มีบทบาทในการควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในต่างประเทศ

องค์กรที่เข้ามีหน้าที่เข้ามากำกับดูแลผู้สอบบัญชีนั้น มีบทบาทสำคัญต่อการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี เพราะเป็นหน่วยงานที่กำหนดบทบาท หน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งจะสะท้อนออกมาโดยการออกกฎหมาย ข้อบังคับ หรือแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ข้อมูลทางบัญชีที่ได้เปิดเผยเป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้ และผู้ลงทุนสามารถนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม

3.1.1 องค์กรที่มีบทบาทในการควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา

ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมาก ภายหลังจากเกิดภาวะความล้มเหลวจากตรวจสอบข้อมูลทางบัญชี ซึ่งส่งผลให้บริษัทขนาดใหญ่หลายแห่งในประเทศสหรัฐอเมริกาต้องตกอยู่ในสภาวะล้มละลายและสร้าง

ผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจ ความล้มเหลวดังกล่าวทำให้ผู้ลงทุนขาดความเชื่อมั่นต่อการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทต่างๆ ซึ่งทำให้ประเทศสหรัฐอเมริกาออกพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley (The Sarbanes – Oxley Act of 2002) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเรียกความเชื่อมั่นของกลุ่มนักลงทุนที่มีต่อการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทและการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีกลับคืนมา โดยพระราชบัญญัติดังกล่าวสาระสำคัญมุ่งเน้นที่การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีโดยมีการตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB) ขึ้นมาเพื่อรองรับการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวและทำงานควบคู่กับองค์กรต่างๆ ที่มีหน้าที่ควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชี ดังต่อไปนี้

1. สถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา (American Institute Of Certified Public Accountants: AICPA)

สถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants) โดยมีชื่อย่อว่า “AICPA” เป็นสถาบันที่ก่อตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมและพัฒนาหลักการบัญชีเพื่อให้เป็นที่ยอมรับกันทั่วไป (International Financial Reporting Standards: IFRS) โดยสถาบันจะเป็นผู้ที่ทำการทดสอบเพื่อการออกใบอนุญาตให้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและมีอำนาจเพิกถอนใบอนุญาตรวมถึงการลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นสมาชิกของสถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา[1]

2. คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB)

คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด คือ องค์กรภาคเอกชนที่จัดตั้งขึ้นโดยไม่แสวงหาผลกำไร ภายใต้พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley องค์กรดังกล่าวถูกสร้างขึ้นมาเพื่อควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีให้กับบริษัทมหาชนจำกัดซึ่งเสนอขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อคุ้มครองผู้ลงทุน[2]และผลประโยชน์ของประชาชนในการตรวจสอบการจัดทำ การให้ข้อมูลและรายงานผู้สอบบัญชีอิสระ โดยคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดจะได้รับ

---

[1] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), About the AICPA [online], 19 April2011, Available from: http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx

[2] Public Company Accounting Oversight Board, THE AUDITORS OF COMPANIES TO PROTECT INVESTORS [online], 19 April 2011. Available from: http://pcaobus.org/Pages/default.aspx

แต่งตั้งและขึ้นตรงต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา

องค์ประกอบของคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด ตามมาตรา 101[3] แห่งพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley ประกอบด้วยสมาชิก 5 คน โดยมีข้อแม้ว่า 2 คน ต้องเป็นผู้สอบบัญชี (Certified Public Accountant: CPA) และต้องพ้นจากการปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี ก่อนที่จะเข้ารับตำแหน่ง โดยงานที่คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดต้องปฏิบัติ มี 7 ข้อ ดังนี้

1. รับจดทะเบียนสำนักงานสอบบัญชี
2. กำหนดกฎเกณฑ์ด้วยการสอบบัญชี การควบคุมคุณภาพ มรรยาท และความเป็นอิสระและมาตรฐานอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการรายงานการสอบบัญชีสำหรับบริษัทจดทะเบียน
3. ตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชี
4. สอบสวนและดำเนินการทางวินัยตลอดจนการออกกฎข้อบังคับที่เหมาะสมกับสำนักงานสอบบัญชีและบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสำนักงานสอบบัญชี
5. ปฏิบัติงานหรือหน้าที่อื่นๆ ตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดเห็นว่าจำเป็นและสมควรเพื่อการส่งเสริมมาตรฐานวิชาชีพให้สูงขึ้นและพัฒนาคุณภาพของงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีและบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสำนักงานสอบบัญชีเพื่อที่จะปกป้องนักลงทุนและผลประโยชน์สาธารณะอื่นๆ
6. ใช้มาตรการลงโทษเพื่อให้ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley
7. กำหนดงบประมาณและการจัดการปฏิบัติงานของคณะกรรมการและพนักงานของคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด

คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด มีหน้าที่ในการตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีที่จดทะเบียน โดยสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการสอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนมากกว่า 100 บริษัท จะถูกตรวจสอบเป็นประจำทุกปี ส่วนสำนักงานสอบบัญชีอื่น ๆ จะถูกตรวจสอบอย่างน้อย 1 ครั้ง ในทุก 3 ปี[4] อย่างไรก็ตามคณะกรรมการสามารถปรับเปลี่ยนกำหนดระยะเวลาดังกล่าวได้ และหากพบว่ามีการละเมิดกฎหมายหรือกฎระเบียบของคณะกรรมการ

---

[3] Section 101, Sarbanes – Oxley Act of 2002.

[4] Section 104, Sarbanes – Oxley Act of 2002.

กำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด ตามข้อกำหนดว่าด้วยหลักทรัพย์ มาตรฐานวิชาชีพหรือนโยบายการควบคุมคุณภาพของสำนักงานเองก็อาจถูกดำเนินคดีได้ คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดมีอำนาจ หน้าที่ลงทะเบียนผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีและควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในบริษัทมหาชนที่เสนอขายหลักทรัพย์ในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดจะมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบคุณภาพและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของบริษัทต่างประเทศที่จะเข้ามาเสนอขายหลักทรัพย์เพื่อระดมทุนในประเทศสหรัฐอเมริกาด้วย ทั้งนี้เพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีซึ่งปฏิบัติงานสอบบัญชีให้บริษัทต่างประเทศที่เข้ามาเสนอขายหลักทรัพย์ในประเทศสหรัฐอเมริกามีคุณภาพทัดเทียมกันกับผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา

เมื่อพิจารณาถึงอำนาจหน้าที่ของสถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาและคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดแล้วจะเห็นได้ว่าอำนาจหน้าที่ของสถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นไปในลักษณะเดียวกันกับสภาวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย กล่าวคือ มีอำนาจหน้าที่ในการออกใบอนุญาต เพิกถอนใบอนุญาตและการพิจารณาลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่สำหรับคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดนั้น เป็นองค์กรที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงาน ก.ล.ต. ของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งแตกต่างจากองค์กรที่มีอำนาจกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยที่สำนักงาน ก.ล.ต. ได้เข้ามากำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนด้วยตนเองโดยไม่ได้ตั้งองค์กรใดขึ้นมาเป็นการเฉพาะ

3.1.2 **องค์กรที่มีบทบาทในการควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนี**

1. **คณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี** (Auditor Oversight Commission: AOC)

คณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีจัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 2005 ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยกระทรวงเศรษฐกิจและเทคโนโลยี (Federal Ministry of Economics and Technology) มีหน้าที่กำกับดูแลสภาผู้สอบบัญชีแห่งประเทศเยอรมนี (Chamber of Public Accountants หรือ Wirtschaftsprüferkammer: WPK)[5] ทั้งมีสิทธิที่จะขอข้อมูลและมีสิทธิเข้าถึงเอกสารใดๆ และ

[5] Auditor Oversight Commission, Objectives and Remits Competencies Auditor Oversight in Germany Commissioners [online], 10 April 2011. Available from: http://www.apak-aoc.de/english/home/home.asp

คณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี และอาจมีส่วนในการแสดงความคิดเห็นต่อการประกันคุณภาพซึ่งเป็นการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีซึ่งตามบทบัญญัติมาตรา 66a[6]แห่งพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี (Public Accountant Act) โดยคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีประกอบไปด้วยสมาชิกอย่างน้อย 6 คน และสูงสุดไม่เกิน 10 คน ซึ่งสมาชิกของคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีจะต้องพ้นจากการเป็นสมาชิกของสภาผู้สอบบัญชีแห่งประเทศเยอรมนีมาแล้วอย่างน้อยไม่ต่ำกว่า 5 ปี

โดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีมีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้[7]

1. ทดสอบความเป็นวิชาชีพ
2. ทดสอบความถนัดเพื่อประเมินคุณภาพของผู้สอบบัญชีจากต่างประเทศ
3. ให้ใบอนุญาตผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี
4. ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี
5. ประกันคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน
6. ลงมติเห็นชอบข้อกำหนดหรือกฎเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี

นอกจากนี้ สำนักงานคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชียังทำหน้าที่เป็นองค์กรที่ให้ความร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในต่างประเทศสำหรับกรณีที่มีการดำเนินคดีเกี่ยวกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี

2. สภาผู้สอบบัญชีแห่งประเทศเยอรมนี (Chamber of Public Accountants **หรือ** Wirtschaftsprüferkammer: WPK)

สภาผู้สอบบัญชีแห่งประเทศเยอรมนี จัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1961 เป็นนิติบุคคลที่อยู่ภายใต้กฎหมายมหาชน ซึ่งมีบทบาทในการรักษาผลประโยน์และกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่อย่างผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต[8] ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 57[9] แห่งพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี ได้กำหนดสภาผู้สอบบัญชีแห่งประเทศเยอรมนี มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

---

[6] Section 66a, Public Accountant Act.

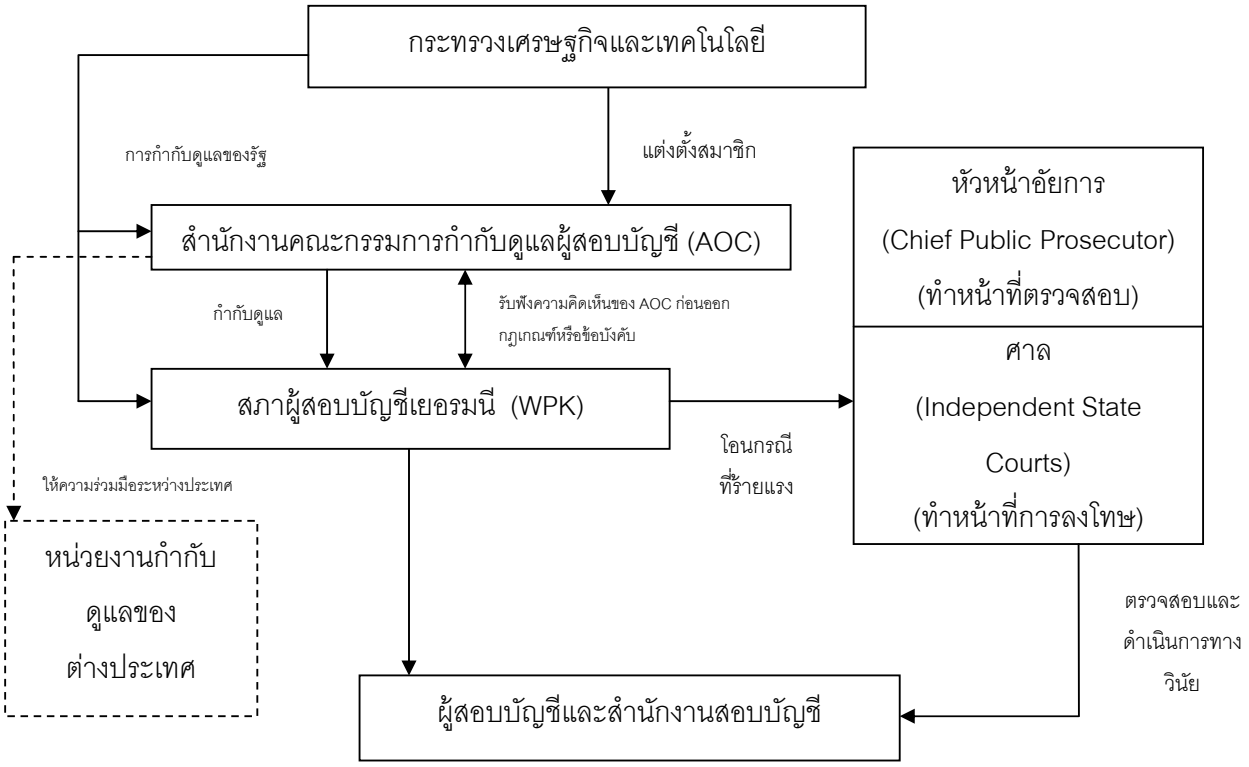
[7] Auditor Oversight Commission, Statutory Provisions [online], 9 May 2011. Available from: http://www.apak-aoc.de/english/home/home.asp

[8] Leners,R, The Public Oversight System for Statutory Auditors in Germany [online], 10 April 2011. Available from: http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=626&fn=626.pdf

[9] Section 57, Public Accountant Act.

1. ให้คำแนะนำและชี้แนะสมาชิกเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่อย่างผู้ประกอบวิชาชีพ
2. เกลี่ยไกล่ข้อพิพาทระหว่างสมาชิกเมื่อมีการร้องขอ
3. เป็นสื่อกลางในการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทระหว่างสมาชิกและลูกค้าของสมาชิกเมื่อมีการร้องขอ
4. กำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของสมาชิกและมีสิทธิว่ากล่าวตักเตือนสมาชิกได้
5. เสนอความเห็นตามความต้องการของศาล หน่วยงานปกครองหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในกระบวนการนิติบัญญัติ
6. สรุปงานที่ได้รับมอบหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องที่กำหนดไว้ตามกฎหมายในด้านการฝึกอบรมวิชาชีพ
7. จัดทำระบบการประกันคุณภาพ
8. แต่งตั้งผู้สอบบัญชีรวมถึงการออกใบอนุญาตและเพิกถอนใบอนุญาต

โครงสร้างการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนี[10]



[10] Auditor Oversight Commission, Structure of Public Oversight in Germany [online], 10 April 2011. Available from: http://www.apak-aoc.de/english/apak/auditor_oversight_germany_popup.asp

จากการพิจารณาถึงอำนาจ หน้าที่ของคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสภาผู้สอบบัญชีแห่งประเทศเยอรมนี ชี้ได้ว่าสภาผู้สอบบัญชีแห่งประเทศเยอรมนีมีบทบาทหน้าที่คล้ายคลึงกับสภาวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย กล่าวคือ มีอำนาจหน้าที่ในการออกใบอนุญาตให้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วไป แต่มีความแตกต่างกันในส่วนที่สภาผู้สอบบัญชีแห่งประเทศเยอรมนีจะมีอำนาจหน้าที่ออกใบอนุญาตให้แก่สำนักงานสอบบัญชี และเป็นองค์กรที่จัดทำระบบการประกันคุณภาพของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีด้วยซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยไม่ได้มีอำนาจหน้าที่ในการออกใบอนุญาตให้แก่สำนักงานสอบบัญชี

ทั้งนี้ คณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนีซึ่งเป็นองค์กรที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและไม่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงาน ก.ล.ต.แต่ขึ้นตรงกับกระทรวงเศรษฐกิจและเทคโนโลยีซึ่งแตกต่างจากองค์กรที่ทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนดังเช่นองค์กรในประเทศไทยซึ่งได้แก่ สำนักงาน ก.ล.ต. โดยที่คณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนีเป็นองค์กรที่มีอำนาจตรวจสอบสภาผู้สอบบัญชีแห่งประเทศเยอรมนีทั้งมีสิทธิเข้าถึงข้อมูลและเรียกตรวจเอกสารใดๆ ทั้งจากสภาผู้สอบบัญชีแห่งประเทศเยอรมนี ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีได้ และในการออกกฎเกณฑ์ ประกาศ หรือข้อบังคับใดๆ โดยสภาผู้สอบบัญชีแห่งประเทศเยอรมนีจะต้องเสนอขอความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีก่อนที่จะเสนอกระทรวงเศรษฐกิจและเทคโนโลยีต่อไป ทั้งนี้คณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชียังมีบทบาทในการตรวจสอบและประเมินคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีให้แก่บริษัทที่เข้ามาเสนอขายหลักทรัพย์ในตลาดทุนของประเทศเยอรมนีเพื่อให้การทำหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานสากลและทัดเทียมกับมาตรฐานที่ผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนีถือปฏิบัติ

3.2 กฎหมายที่กำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในต่างประเทศ

3.2.1 กฎหมายที่กำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา

1. พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934
(The Securities Exchange Act of 1934)

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 ได้ประกาศใช้โดยมีวัตถุประสงค์ในการสร้างกลไลกำกับดูแลตลาดหลักทรัพย์เพื่อให้มีการแข่งขันกันอย่างเป็นธรรมและเป็นเครื่องมือสำคัญในการวางโครงสร้างของผู้ทำหน้าที่กำกับดูแลและโครงสร้างการกำกับดูแลกลุ่มธุรกิจในตลาดหลักทรัพย์ทั้งหมด โดยอาศัยกลไกในการกำกับดูแลตนเอง (SRO) และเพื่อ

บังคับให้มีการเปิดเผยข้องมูลของผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกับตลาดหลักทรัพย์ทั้งหมดเพื่อปกป้องนักลงทุนจากหลักทรัพย์ที่ซื้อขายและจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์[11] โดยพระราชบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดความรับผิดของผู้สอบบัญชีในกรณีที่จัดทำรายงานหรือเอกสารการเงินใดๆ อันเป็นเท็จจะต้องชดใช้ค่าเสียหายที่เกิดขึ้นแก่ผู้ที่หลงเชื่อรายงานหรือเอกสารการเงินดังกล่าว เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนไม่ทราบว่ารายงานหรือเอกสารการเงินดังกล่าวเป็นเท็จ[12]

ภายหลังจากเกิดเหตุการณ์ Enron พบว่าผู้สอบบัญชีได้ช่วยกันปกปิดข้อมูลทางบัญชีที่แท้จริงของ Enron จึงนำมาสู่การล้มละลายของ Enron และการปกปิดข้อเท็จจริงในงบการเงินนั้นมีสาเหตุมาจากการที่ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระในการทำหน้าที่สอบบัญชี ในปี ค.ศ. 2002 ประเทศสหรัฐอเมริกา สะท้อนให้เห็นว่าพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 การกำหนดความรับผิดของผู้สอบบัญชีในการจัดทำเอกสารทางการเงินเป็นเท็จนั้นเป็นเพียงวิธีการเยียวยาผู้ที่ได้รับความเสียหายเท่านั้น ซึ่งไม่สามารถป้องกันการทุจริตของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการจัดทำบัญชีได้[13] จึงได้ออกพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley ขึ้นมาใช้บังคับ ซึ่งภายหลังได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 ให้มีความสอดคล้องกับพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley[14] ตามบทบัญญัติ มาตรา 10A[15] เกี่ยวข้องกับหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ได้แก่

1. การกำหนดกิจการต้องห้ามให้บริการของผู้สอบบัญชี
2. การสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชี
3. การมีผลประโยชน์ทับซ้อน
4. ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานการปฏิบัติงานแก่คณะกรรมการตรวจสอบ

---

[11] U.S. Securities and Exchange Commission, Securities Exchange Act of 1934 [online], 11 October 2011. Available from: http://www.sec.gov/about/laws.shtml

[12] Section 18, Securities Exchange Act of 1934.

[13] Bratton, William W., "Enron, Sarbanes-Oxley and Accounting: Rules Versus Principles Versus Rents," Villanova Law Review Vol. 48, No. 4(2003):1023.

[14] The University of Cincinnati College of Law, Securities Lawyer's Deskbook [online], 19 April 2011. Available from: http://taft.law.uc.edu/CCL/34Act/sec10A.html

[15] Section 10A, Securities Exchange Act of 1934.

2. พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley (The Sarbanes-Oxley Act of 2002)

ในประเทศสหรัฐอเมริกา พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley มีบทบาทสำคัญมากต่อการกำกับดูแลผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในบริษัทจดทะเบียน เพราะภายหลังจากเกิดเหตุการณ์ทุจริตครั้งใหญ่ในองค์กรซึ่งได้แก่ Enron และ WorldCom, Inc. (WorldCom) ในประเทศสหรัฐอเมริกา ส่งผลให้ตลาดหุ้นของประเทศสหรัฐอเมริกาได้รับผลกระทบอย่างรุนแรงเนื่องจากนักลงทุนมีความลังเลในความถูกต้องของงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนอื่นๆ ตลอดจนขาดความเชื่อมั่นต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี[16] จึงได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley เพื่อเรียกความเชื่อมั่นของนักลงทุนกลับคืนมา โดยได้กระตุ้นและผลักดันให้ผู้บริหารระดับสูงของบริษัทและผู้สอบบัญชีต้องให้ความสำคัญของการบริหารกิจการให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีกฎหมายดังกล่าวมีการกำหนดโทษที่รุนแรงทั้งโทษจำโทษปรับ โดยเป้าหมายสูงสุดของการบังคับใช้กฎหมายฉบับนี้ ก็คือการสร้างความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุน โดยโครงสร้างของกฎหมายมีสาระสำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ดังนี้

- การตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด เพื่อทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทมหาชนจำกัด โดยคณะกรรมการดังกล่าวขึ้นตรงต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์[17]

- สำนักงานสอบบัญชีต่างชาติ (Foreign Firms) ซึ่งเป็นผู้ออกรายงานการสอบบัญชีให้กับบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกาต้องจดทะเบียนและถูกควบคุมโดยคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด[18] เช่นเดียวกันกับสำนักงานสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา

- สำนักงานสอบบัญชีต้องเปิดเผยข้อมูลในการขึ้นทะเบียนโดยครอบคลุมข้อมูลในเรื่องต่างๆ เช่น รายชื่อลูกค้า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของลูกค้าแต่ละราย ข้อมูลทางการเงินตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดกำหนดนโยบายในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี รายชื่อและเลขทะเบียนของผู้สอบบัญชีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับรายงานการสอบบัญชี ข้อมูลเกี่ยวกับความผิดทางอาญา ทางแพ่ง

---

[16] Brickey, K.F., FROM ENRON TO WORLDCOM AND BEYOND: LIFE AND CRIME AFTER SARBANES - OXLEY [online], 15 May 2011. Available from: http://lawreview.wustl.edu/inprint/81-2/Brickey.pdf

[17] Section 204, Sarbanes – Oxley Act of 2002.

[18] Section 106, Sarbanes – Oxley Act of 2002.

หรืออยู่ในระหว่างการดำเนินการทางวินัยในคดีฟ้องร้องต่อสำนักงานสอบบัญชีหรือบุคคลที่เกี่ยวกับสำนักงานสอบบัญชี ข้อมูลเกี่ยวกับการขัดแย้งระหว่างบริษัทและสำนักงานที่เกิดขึ้นในอดีต เป็นต้น ทั้งนี้ สำนักงานสอบบัญชีจะต้องตกลงยินยอมในการให้ความร่วมมือเกี่ยวกับการส่งมอบเอกสารหลักฐานใด ๆ ตามที่คณะกรรมการร้องขอ โดยต้องปรับข้อมูลให้เป็นปัจจุบันอย่างน้อยปีละครั้ง[19]

แต่ในประเทศไทยไม่ได้มีการกำหนดให้มีการจดทะเบียนสำนักงานสอบบัญชีต่อองค์กรที่เข้ามากำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน คือ สำนักงาน ก.ล.ต. แต่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับสำนักงานสอบบัญชีซึ่งมีผู้สอบบัญชีในตลาดทุนสังกัดอยู่ กล่าวคือ สำนักงานสอบบัญชีต้องจัดให้มีระบบควบคุมคุณภาพงานที่พอเพียงและน่าเชื่อถือว่าจะสามารถดูแลให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี[20] ตามประกาศ สำนักงาน ก.ล.ต. ที่ สช.39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน โดยสำนักงานสอบบัญชีจะต้องยินยอมให้ผู้แทนของสำนักงาน ก.ล.ต. เข้าตรวจระบบดังกล่าวเมื่อได้รับแจ้งจากสำนักงาน ก.ล.ต. และสำนักงานสอบบัญชีจะจัดทำและนำส่งข้อมูลหรือเอกสารหลักฐานเมื่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ร้องขอเท่านั้น

- บริษัทจดทะเบียน ต้องเก็บกระดาษทำการสอบบัญชีและข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง เป็นระยะเวลาอย่างน้อย 7 ปี[21]

- ห้ามมิให้สำนักงานสอบบัญชีให้บริการอื่นพร้อมกับการสอบบัญชีแก่ลูกค้า[22] เช่น การว่าจ้างการตรวจสอบภายใน การวางระบบข้อมูลทางการเงิน และการให้บริการเฉพาะทาง เป็นต้น ในส่วนของข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ยังต้องมีการออกประกาศเพิ่มเติมจาก ก.ล.ต. นอกจากนี้ กฎหมายฉบับนี้ยังกำหนดให้ต้องมีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีผู้เป็นหุ้นส่วนและผู้สอบทานในทุก ๆ 5 ปี โดยมีผลนับตั้งแต่วันเริ่มจดทะเบียน[23] เนื่องจากภายหลังจากเกิดกรณี Enron ซึ่งปรากฏข้อเท็จจริงว่า Arthur Andersen LLP (Arthur Andersen) ซึ่งให้บริการสอบบัญชีให้แก่ ได้ให้บริการอย่าง

---

[19] Ibid, P. 77.

[20] เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

[21] Section 103, Sarbanes – Oxley Act of 2002.

[22] Section 206, Sarbanes – Oxley Act of 2002.

[23] Ibid, P. 33.

ต่อเนื่องเป็นระยะเวลาหลายปี จนเป็นสาเหตุก่อให้เกิดความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มผู้บริหารและผู้สอบบัญชีจนนำมาสู่การขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ดังนั้นพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley จึงได้บัญญัติให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีทุกๆ 5 ปี เพื่อป้องกันปัญหาการขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจากการมีความสัมพันธ์อันดีกับกลุ่มผู้บริหาร[24]

สำหรับในประเทศไทยนั้นได้มีการกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีโดยการเปลี่ยนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีเช่นเดียวกับในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต้องจัดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีรายเดิมปฏิบัติหน้าที่สอบทานหรือตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทมาแล้ว 5 รอบปีบัญชีติดต่อกัน[25]

- คณะกรรมการตรวจสอบรับผิดชอบในการแต่งตั้ง กำหนดค่าตอบแทน และควบคุมดูแลผู้สอบบัญชี โดยรายงานการสอบบัญชีจะต้องรายงานตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบไม่ใช่ฝ่ายบริหาร ซึ่งเป็นการยืนยันหน้าที่ของผู้สอบบัญชีว่าต้องขึ้นตรงต่อผู้ถือหุ้นไม่ใช่ฝ่ายบริหาร ทั้งนี้ คณะกรรมการตรวจสอบจะต้องมีความเป็นอิสระ และในกรณีที่มีประเด็นข้อสงสัยเกี่ยวกับการบัญชีหรือการสอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบจะต้องกำหนดวิธีการจัดการในประเด็นข้อสงสัยดังกล่าว[26]

ดังจะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley ได้เข้ามากำกับดูแลผู้สอบบัญชีมากขึ้น โดยกำหนดให้มีองค์กรอิสระเข้ามาควบคุมกำกับผู้สอบบัญชีและกำหนดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในโดยการกำหนดประเภทและเงื่อนไขของงานบริการอื่น (non-audit services) ที่ห้ามสำนักงานสอบบัญชีให้บริการลูกค้า และต้องมีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี ห้ามผู้ที่เคยเป็นผู้สอบบัญชีในสังกัดของสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการแก่ลูกค้าเข้าไปเป็นพนักงานของลูกค้าในตำแหน่งประธานเจ้าหน้าที่บริหาร หรือผู้บริหารระดับสูงทางด้านการเงิน หากได้พ้นจากการเป็นผู้สอบบัญชีไม่เกิน 1 ปี และสำนักงานสอบบัญชีจะต้องเสนอรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบในเรื่องนโยบายการบัญชีที่ใช้และการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับบริษัท ซึ่งเป็นการสร้างความ

---

[24] Moore, D.A., Tetlock, P.E., Tanlu, L. and Bazerman, M.H., Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling [online], 14 April 2011. Available from: http://www.people.hbs.edu/mbazerman/Papers/Conflicts%20of%20Interest.pdf

[25] Ibid, P. 33.

[26] Ibid, P. 83.

น่าเชื่อถือให้แก่การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินและผลประกอบการของบริษัทและเรียกความเชื่อมั่นของนักลงทุนที่มีต่อรายงานทางการเงินของบริษัท[27] โดยการสร้างมาตรการเพื่อป้องกันการมีผลประโยชน์ทับซ้อนและเพื่อให้ผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนมีความเป็นอิสระสามารถแสดงความเห็นและตรวจสอบเอกสารทางการเงินรวมถึงผลการดำเนินงานของกิจการได้อย่างถูกต้องและไม่ถูกครอบงำโดยกลุ่มผู้บริหารอันนำมาสู่การขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี[28] ซึ่งจากการศึกษาพบว่าภายหลังจากบังคับใช้พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley การตรวจสอบงบการเงินนั้นผู้สอบบัญชีได้ใช้ความระมัดระวังมากขึ้นเพราะพบปัญหาอันเกิดขึ้นจากการแสดงงบการเงินที่มีความผิดพลาดจากข้อเท็จจริงน้อยลงอันเนื่องมาจากการเพิ่มมาตรการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่เข้มงวดขึ้น[29]

จากการศึกษามาตรการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกาภายใต้พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley ผู้วิจัยมีความเห็นต่อมาตรการดังกล่าวดังนี้

1. การกำหนดกิจการต้องห้ามให้บริการของสำนักงานสอบบัญชี

การกำหนดกิจการต้องห้ามมิให้สำนักงานสอบบัญชีให้บริการอื่นๆ (non – audit services) แก่บริษัทลูกค้าที่ให้บริการสอบบัญชีจะเป็นมาตรการที่สามารถช่วยลดปัญหาการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชี เพราะว่าการให้บริการด้านอื่นแก่บริษัทใดๆ เช่น การให้บริการเป็นที่ปรึกษาด้านภาษี การให้บริการด้านการตรวจสอบภายใน การให้บริการเกี่ยวกับการวางนโยบายทางการเงิน เป็นต้น การให้บริการเหล่านี้มีวัตถุประสงค์เพื่อรักษาผลประโยชน์สูงสุดให้แก่กิจการ แต่การให้บริการด้านการสอบบัญชีนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองผลประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหุ้นและผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ ดังนั้นเมื่อพิจารณาถึงวัตุประสงค์ของการให้บริการแล้วจะพบว่าวัตถุประสงค์ของการให้บริการนั้นมีความขัดแย้งกัน แม้ว่าการให้บริการด้านอื่นจะไม่ได้เป็นบุคคลเดียวกันกับผู้สอบบัญชีที่ให้บริการสอบบัญชีแก่บริษัทลูกค้ารายเดียวกันนั้นแต่การที่ผู้ให้บริการสังกัดอยู่ในสำนักงานเดียวกันย่อมแสดงให้เห็นว่าค่าธรรมเนียมจากการให้บริการทั้งหมด

---

[27] Teng, A.Y., Auditor Conflict of Interest: Financial Statement Restatements Before and After the Sarbanes-Oxley Act of 2002 [online], 17 May 2011. Available from: http://www.occpa.com/tuidissert.pdf

[28] Romano, R., "The Sarbanes – Oxley Act and the Making of Quack Corporate Governance," The Yale Law Journal 114, No. 7(May 2005): 1529.

[29] Lobo, G.J. and Zhou, J., "Did Conservatism in Financial Reporting Increase after the Sarbanes-Oxley Act? Initial Evidence," Accounting Horizons 20, No. 1 (March 2006): 70 – 73.

นั้นจะตกเป็นรายได้ของสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้ให้บริการเหล่านี้สังกัดอยู่และการที่ผู้ให้บริการด้านอื่นๆ นั้นสังกัดอยู่ในสำนักงานเดียวกับผู้สอบบัญชีที่ให้บริการสอบบัญชีย่อมอาจทำให้ผู้สอบบัญชีล่วงรู้ข้อมูลภายในของบริษัทลูกค้าจากผู้ให้บริการด้านอื่นได้ ดังนั้น การกำหนดลักษณะกิจการที่ต้องห้ามให้บริการของสำนักงานสอบบัญชีจึงสามารถป้องกันการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีได้

2. การสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชี

การที่ผู้สอบบัญชีให้บริการสอบบัญชีแก่กิจการใดๆ เป็นระยะเวลานานย่อมก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์อันดีระหว่างฝ่ายบริหารและผู้สอบบัญชีซึ่งอาจนำมาสู่การขาดความเป็นอิสระทางจิตใจซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อทัศนคติของผู้สอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นการวางแผนหรือเลือกวิธีการตรวจสอบหรือกระทบต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินและอาจส่งผลให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินมีความผิดพลาดหรือบิดเบือนจากความเป็นจริงไม่ว่าจะโดยจงใจหรือความประมาทเลินเล่อ ดังนั้นผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าการกำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีทุกๆ ระยะ 5 ปี จะสามารถป้องกันปัญหาการขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้

3. การมีผลประโยชน์ทับซ้อน

การห้ามมิให้ผู้ที่เคยเป็นผู้สอบบัญชีในสังกัดของสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการแก่ลูกค้าเข้าไปเป็นพนักงานของลูกค้าในตำแหน่งประธานเจ้าหน้าที่บริหาร หรือผู้บริหารระดับสูงทางด้านการเงิน หากได้พ้นจากการเป็นผู้สอบบัญชีไม่เกิน 1 ปีนั้น อันเนื่องมาจากกรณีของ Enron ที่นักบัญชีและนักการเงินมากกว่า 300 ราย รวมถึงผู้จัดการระดับกลางและระดับอาวุโสหลายคนล้วนแล้วแต่เป็นอดีตผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญของ Arthur Andersen ซึ่งทำให้ Enronจะได้รับผลประโยชน์จากข้อเท็จจริงเช่นนี้เนื่องจากผู้สอบบัญชีซึ่งได้แก่ Arthur Andersen จะไม่สอบถามหรือตรวจสอบอย่างละเอียดในงบการเงินที่ถูกจัดทำขึ้นโดยบุคคลเหล่านี้ ดังนั้นการกำหนดห้ามมิให้ผู้ที่เคยเป็นผู้สอบบัญชีในสังกัดของสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการแก่ลูกค้าเข้าไปเป็นพนักงานของลูกค้าในตำแหน่งประธานเจ้าหน้าที่บริหาร หรือผู้บริหารระดับสูงทางด้านการเงิน หากได้พ้นจากการเป็นผู้สอบบัญชีไม่เกิน 1 ปีนั้น จึงเป็นแนวทางในการป้องกันปัญหาการขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีต่อการใช้วิจารณญาณในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทลูกค้านั้นๆ ด้วย

3. **ประมวลกฎหมายพาณิชย์** (Unifrom Commercial Code)

ประมวลกฎหมายพาณิชย์ใช้บังคับกับการซื้อขายสินค้า (Sales of goods) คือ การโอนกรรมสิทธิ์ในตัวสินค้าจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อโดยการชำระเป็นเงินหรือการให้ผลประโยชน์อย่างอื่น[30] ซึ่งการให้บริการสอบบัญชีก็ถือว่าเป็นการให้ผลประโยชน์อย่างอื่นเป็นการตอบแทนเพื่อแลกกับค่าธรรมเนียมที่ผู้สอบบัญชีได้รับ ดังนั้น การให้บริการสอบบัญชีแก่บริษัทลูกค้าจึงถือเป็นสัญญาประเภทหนึ่ง ซึ่งในกรณีที่มีความเสียหายเกิดขึ้นจากการไม่ปฏิบัติตามสัญญา ผู้สอบบัญชีจะต้องชดเชยความเสียหาย (Compensatory Damage) ให้แก่บริษัทลูกค้า

ผู้สอบบัญชีซึ่งได้เข้าทำสัญญาปฏิบัติงานตรวจสอบต้องเยียวยาความเสียหายให้แก่คู่สัญญาหรือลูกค้าสำหรับความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงและก่อให้เกิดความเสียหายแก่คู่สัญญา[31] เพื่อชดเชยความเสียหายให้แก่ฝ่ายที่ไม่ได้ผิดสัญญาได้รับจากการที่อีกฝ่ายหนึ่งไม่ปฏิบัติตามข้อตกลง โดยการเยียวยาความเสียหายดังกล่าวนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เงินที่จ่ายเป็นค่าเสียหายนั้นเข้าไปแทนที่เสมือนหนึ่งว่าคู่สัญญาฝ่ายที่ผิดสัญญาได้ปฏิบัติการใดๆ ตามสัญญาโดยครบถ้วน ดังนั้น เมื่อผู้สอบบัญชีได้เข้าทำสัญญาปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจึงมีหน้าที่ภายใต้สัญญาดังกล่าว

3.2.2 กฎหมายที่กำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนี

1. **พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี** (The Public Accountant Act)

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชีเป็นพระราชบัญญัติที่กล่าวถึงการเป็นผู้สอบบัญชี โดยกำหนดให้มีองค์กรกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ทั้งยังกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานรวมถึงกำหนดคุณสมบัติการเป็นผู้สอบบัญชีและการเป็นสำนักงานสอบบัญชีดังต่อไปนี้

---

[30] Section 2-102 “Scop; Certain Security and Other Transactions Excluded From This Article.Unless the context otherwise requires, this Article applies to transactions in goods; it does not apply to any transaction which although in the form of an unconditionalcontract to sell or present sale is intended to operate only as a security transaction nor does this Article impair or repeal any statute regulating sales to consumers, farmers or other specified classes of buyers.”

[31] Section 2-721 “Remedies for Fraud.

Remedies for material misrepresentation or fraud include all remedies available under this Article for non-fraudulent breach. Neither rescission or a claim for rescission of the contract for sale nor rejection or return of the goods shall bar or be deemed inconsistent with a claim for damages or other remedy.”

- ขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะตรวจสอบงบการเงินประจำปีของผู้ประกอบธุรกิจและแสดงความเห็นรวมถึงผลการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีอำนาจในการให้คำแนะนำและเป็นตัวแทนของลูกค้าของผู้สอบบัญชีในเรื่องภาษี และนอกจากนี้ยังได้รับอนุญาตให้ทำหน้าที่เป็นผู้รักษาผลประโยชน์และแนะนำในเรื่องเกี่ยวกับธุรกิจของบุคคลที่สาม[32]

- สำนักงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชีต้องได้รับอนุญาตและในใบอนุญาตต้องมีหลักฐานแสดงว่าสำนักงานสอบบัญชีจะดำเนินการโดยมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้รับผิดชอบ[33] ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีสามารถจัดตั้งในรูปแบบของบริษัท บรรษัท บริษัทจดทะเบียนยุโรป สมาคมจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด ก็ได้[34] โดยที่กรรมการผู้จัดการ ผู้ถือหุ้น หรือหุ้นส่วนจะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศเยอรมนี หรือเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป หรือประเทศที่มีสนธิสัญญาในเขตเศรษฐกิจยุโรป[35] ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงความเป็นสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยแล้วจะพบว่ามีความแตกต่างจากประเทศเยอรมนีเพราะในประเทศไทยไม่ได้มีกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีได้ต้องรับใบอนุญาตใดๆ และไม่ได้กำหนดรูปแบบของสำนักงานสอบบัญชีไว้

- สภาผู้สอบบัญชีเยอรมนี (WPK)

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี ได้กำหนดให้มีการจัดตั้งสภาผู้สอบบัญชีเยอรมนีเพื่อทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทดสอบและออกใบอนุญาตรวมถึงการตรวจสอบ เพิกถอนใบอนุญาต และลงโทษทางวินัยแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วไป[36]

- สำนักงานคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี (AOC)

สำนักงานคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี มีหน้าที่กำกับดูแลการทำงานของสภาผู้สอบบัญชีเยอรมนี รวมถึงผู้สอบบัญชีที่เป็นสมาชิกของสภาผู้สอบบัญชีเยอรมนี ซึ่งได้กำหนดให้สำนักงานคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีมีอำนาจหน้าที่ ในการทดสอบ ออกใบอนุญาต เพิก

---

[32] Section 2, Public Accountant Act.

[33] Section 1, Public Accountant Act.

[34] Section 27, Public Accountant Act.

[35] Section 28, Public Accountant Act.

[36] Section 5, Public Accountant Act.

ถอนใบอนุญาต ลงทะเบียนและควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการสอบบัญชีแก่บริษัทจดทะเบียน รวมถึงมีอำนาจในการกำกับดูแลสภาผู้สอบบัญชีเยอรมนี และกลั่นกรองความเห็นของสภาผู้สอบบัญชีเยอรมนี ทั้งนี้สำนักงานคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีได้ทำหน้าที่เป็นองค์กรที่ให้ความร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในต่างประเทศสำหรับกรณีที่มีการดำเนินคดีเกี่ยวกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีด้วย

2. **พระราชบัญญัติ** Stock Corporation (The Stock Corporation Act)

พระราชบัญญัติ Stock Corporation เป็นกฎหมายที่กำหนดกฎเกณฑ์สำหรับสำหรับบริษัทซื้อเสนอขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ โดยมีกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่สอบบัญชีในบริษัทที่เสนอขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ โดยได้กำหนดวิธีการเลือกผู้สอบบัญชี ดังต่อไปนี้

- กำหนดให้มีการจัดตั้งผู้สอบบัญชีอิสระสำหรับรอบปีบัญชี การแต่งตั้งดังกล่าวจะต้องทำเพื่อการรับรองเอกสารสำคัญ[37]
- การแต่งตั้งผู้สอบบัญชีจะแต่งตั้งโดยผู้ถือหุ้นผ่านการประชุมสามัญผู้ถือหุ้น[38]

เมื่อพิจารณาถึงการเลือกผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนีและในประเทศไทยแล้ว การเลือกผู้สอบบัญชีของทั้งสองประเทศนั้นจะต้องแต่งตั้งโดยผู้ถือหุ้นของบริษัทผ่านการประชุมผู้ถือหุ้น เพราะผู้สอบบัญชีเปรียบเสมือนเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นในการเข้ามาสอดส่องดูแลและรักษาผลประโยชน์ของกิจการแทนเจ้าของกิจการที่แท้จริงซึ่งได้แก่ผู้ถือหุ้น ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องเป็นบุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งโดยผู้ถือหุ้นผ่านการประชุมผู้ถือหุ้นประจำปีของบริษัทนั้นๆ

3. **ประมวลกฎหมายพาณิชย์เยอรมนี** (German Commercial Code)

ประมวลกฎหมายพาณิชย์เยอรมนี ในส่วนที่มีความสำคัญต่อผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน ซึ่งได้แก่ กำหนดความรับผิดสำหรับผู้สอบบัญชีที่มีต่อลูกค้า โดยได้ขยายความรับผิดไปถึงผู้ช่วยของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ รวมถึงสำนักงานที่ผู้สอบบัญชีสังกัดอยู่ให้รับผิดร่วมกัน โดยได้กำหนดลักษณะการกระทำความผิดครอบคลุมถึงการประพฤติผิดจรรยาบรรณ รวมถึงการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความประมาทเลินเล่อและเจตนาให้ลูกค้าได้รับความเสียหาย โดยความรับผิดต่อความเสียหายจะถูกจำกัดไว้ที่ 500,000 มาร์กเยอรมัน และในประเทศเยอรมนีได้กำหนดมิให้

---

[37] Section 30, Stock Corporation Act.

[38] Section 119, Stock Corporation Act.

ผู้สอบบัญชีจำกัดความรับผิดโดยสัญญา กล่าวคือ แม้ว่าจะได้ทำหนังสือตกลงรับงานและได้ระบุจำกัดความรับผิดไว้ แต่ผู้สอบบัญชีก็ไม่สามารถกล่าวอ้างข้อจำกัดความรับผิดดังกล่าวเพื่อให้ตนเองรับผิดจากการกระทำอันประมาทเลินเล่อหรือการทุจริตน้อยลงเพราะการกระทำดังกล่าวจะถูกมองว่าเป็นการกระทำผิดตามหลักจรรยาบรรณ ไม่ควรมีข้อจำกัดความรับผิดสำหรับการกระทำผิดโดยประมาทเลินเล่อและการกระทำผิดโดยเจตนา ทั้งนี้ ยังได้ระบุระยะเวลาในการใช้สิทธิเรียกร้องเพื่อชดเชยความเสียหายอันเกิดขึ้นจากการกระทำของผู้สอบบัญชีไว้ที่ 5 ปีนับจากที่ได้มีการกระทำอันเป็นการละเมิดกฎหมายหรือสัญญา[39]

4. **ประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมนี** (German Civil Code)

ประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมนี เป็นกฎหมายที่มีความสำคัญต่อการกำหนดความรับผิดของผู้สอบบัญชีต่อบุคคลที่สาม โดยบุคคลที่สามที่ได้รับความเสียหายจะต้องฟ้องร้องผู้สอบบัญชีโดยอาศัยแนวความคิด[40]ว่าการทำหน้าที่ของผู้สอบบัญชีนั้นไม่ได้เป็นไปเพื่อประโยชน์ของคู่สัญญาเท่านั้น แต่เป็นไปเพื่อคุ้มครองบุคคลภายนอกที่เชื่อถือการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีด้วย ดังนั้นจึงมีบทบัญญัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบเพื่อความเสียหายที่เกิดขึ้นต่อบุคคลที่สามเมื่อได้รับความเสียหายจากการทำหน้าที่ของบุคคลที่มีหน้าที่คุ้มครองผลประโยชน์ของบุคคลที่สาม กล่าวคือ

---

[39] Sec. 323 “Responsibility of the Auditor

(1) The auditor, his assistant and the legal representative of the auditing firm collaborating in the audit are obliged to carry out a conscientious and objective audit and to observe secrecy. They may not make unauthorized use of business or plant secrets which they learned while carrying out their activity. Whoever unlawfully or negligently violates his obligation id liable to the stock company and, if an associated enterprise was injured, also liable to pay compensation to the letter for the damage arising therefrom. Several persons are liable as joint and several debtors.

(2) The liability of persons who acted negligently is limited to five hundred thousand deutsche mark for each audit. This is also valid when several persons participated in the audit or several acts giving rise to liability to pay compensation have been committed, and without regard to whether other participants acted intentionally.

(3) The obligation of secrecy obtains if an auditing firm is the auditor of the balance sheet, also concerning the board of supervisors of the auditing firm.

(4) The liability under these provisions may not be excluded or limited by contract.

(5) Claims based on these provision prescribe in five years.”

[40] Hans, B.S., “Efficient Third Party Liability of Auditors in Tort Law and in Contract Law,” German Working Papers in Law and Economics Vol. 2004, No.9 (December 2004): 1.

ผู้สอบบัญชีต้องระวางโทษแก่บุคคลที่สามเมื่อผู้สอบบัญชีฝ่าฝืนกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์ในการป้องกันบุคคลอื่น เช่น หลักเกณฑ์ในการคุ้มครองผลประโยชน์ของทรัพย์สินตามกฎหมายว่าด้วยความผิดทางอาญา การละเมิดหน้าที่ต้องรายงาน[41]

นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังต้องรับผิดต่อบุคคลที่สามถ้าผู้สอบบัญชีประพฤติผิดอันเป็นการฝ่าฝืนหน้าที่ของตนเองโดยเจตนาของการสร้างความเสียหายของบุคคลที่สาม[42]

ดังนั้น ความรับผิดของผู้สอบบัญชีที่มีต่อบุคคลที่สามนั้นเป็นความรับผิดในละเมิด เพราะผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตามกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์ที่จะปกป้องผลประโยชน์ให้แก่บุคคลอื่นได้แก่ผู้ถือหุ้น เมื่อใดที่ผู้สอบบัญชีประมาทหรือจงใจโดยผิดกฎหมายดังกล่าวอันเป็นเหตุให้บุคคลที่สามได้รับความเสียหาย ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบชดใช้ค่าเสียหายที่เกิดขึ้นให้แก่บุคคลที่สามผู้ได้รับความเสียหาย เพราะผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการให้ความเชื่อมั่นและคุ้มครองผลประโยชน์ให้แก่นักลงทุนและผู้ถือหุ้น ซึ่งนักลงทุนย่อมให้ความไว้วางใจและเชื่อถือผลงานของผู้สอบบัญชีและนำมาใช้ประกอบการตัดสินใจเข้าลงทุนในกิจการใดๆ เมื่อใดที่ผู้สอบบัญชีจงใจปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือปฏิบัติงานด้วยประมาทหรือเลินเล่อเป็นเหตุให้ผู้อื่นได้รับความเสียหายจากการเชื่อถือในผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชดใช้เพื่อความเสียหายต่างๆ ที่เกิดขึ้น[43] ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับความรับผิดของผู้สอบบัญชีต่อบุคคลที่สามในประเทศไทยแล้วจะพบว่าความรับผิดของผู้สอบบัญชีต่อบุคคลที่สามในประเทศไทยนั้นก็มีลักษณะเช่นเดียวกับประเทศเยอรมนี คือ ความรับผิดในละเมิด เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความจงใจหรือประมาทเลินเล่อทำให้ผู้อื่นได้รับความเสียหาย ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบในความเสียหายดังกล่าวแก่บุคคลที่สาม

---

[41] Sec. 823 “Liability in damages

(1) A person who, intentionally or negligently, unlawfully injures the life, body, health, freedom, property or another right of another person is liable to make compensation to the other party for the damage arising from this.

(2) The same duty is held by a person who commits a breach of a statute that is intended to protect another person. If, according to the contents of the statute, it may also be breached without fault, then liability to compensation only exists in the case of fault.”

[42] Sec. 826 “Intentional damage contrary to public policy

A person who, in a manner contrary to public policy, intentionally inflicts damage on another person is liable to the other person to make compensation for the damage.”

[43] Hans, B.S., “Efficient Third Party Liability of Auditors in Tort Law and in Contract Law,” German Working Papers in Law and Economics Vol. 2004, No.9 (December 2004): 24.

5. The Eighth Company Law Directive of the European Union (European Sarbanes Oxley)

The Eighth Company Law Directive of the European Union[44] หรือ European Sarbanes Oxley เป็นกฎหมายที่บังคับใช้กับสมาชิกสหภาพยุโรปในปี พ.ศ. 2549 เกิดขึ้นจากการพยายามสร้างมาตรฐานขั้นต่ำสำหรับธุรกิจทั่วยุโรปและลดอุปสรรคในเรื่องของเสรีภาพของสถานประกอบการของธุรกิจในสหภาพยุโรปและเกิดขึ้นภายหลังจากที่ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ออกพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley ในปี พ.ศ. 2545 โดยสหภาพยุโรปได้เล็งเห็นความสำคัญของระบบการตรวจสอบของธุรกิจที่ต้องการให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดีขึ้นและระบบการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น เพื่อเป็นการดึงดูดนักลงทุนเข้ามาลงทุนในสหภาพยุโรปมากขึ้น โดยบรรษัทข้ามชาติที่จะเข้ามาจดทะเบียนในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปจะต้องปฏิบัติตาม European Sarbanes Oxley[45] และเพื่อให้ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปซึ่งรวมถึงประเทศเยอรมนีได้นำไปบังคับเสมือนเป็นกฎหมายภายในประเทศซึ่งจะทำให้ระบบควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปนั้นเป็นมาตรฐานเดียวกัน โดยสาระสำคัญของกฎหมายดังกล่าวมีดังนี้[46]

1. การกำกับดูแลผู้สอบบัญชี โดยประเทศสมาชิกจะต้องจัดให้มีระบบควบคุมดูแลตรวจสอบซึ่งจะต้องรับผิดชอบต่อการอนุมัติและจดทะเบียนสำนักงานสอบบัญชี ดังต่อไปนี้

- การประกาศใช้มาตรฐานด้านจริยธรรมการตรวจสอบ
- การควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชี
- ให้ความรู้อย่างต่อเนื่องแก่ผู้สอบบัญชี
- ตรวจสอบและหากจำเป็นต้องดำเนินการทางวินัยต่อสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีจะต้องได้รับอนุมัติจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับดูแล

---

[44] Sarbanes Oxley Compliance Professionals Association (SOXCPA), European Union - 8th Company Law Directive [online], 9 May 2011. Available from: http://www.8th-company-law-directive.com/8thCompanyLaw.htm

[45] Sarbanes Oxley Compliance Professionals Association (SOXCPA), The 8th Company Law Directive of the European Union (European Sarbanes Oxley) from the Sarbanes Oxley Compliance Professionals Association (SOXCPA) [online], 12 April2011. Available from: http://www.8th-company-law-directive.com/

[46] Moizer,P., A review of Europe's response to audit quality concerns [online], 7 April2011. Available from: www.eiasm.org/UserFiles/Peter%20Moizer.doc

2. การประกันคุณภาพการตรวจสอบ บริษัทที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบตามกฎหมายดังกล่าวจะต้องมีระบบการประกันคุณภาพภายในที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐ ซึ่งรวมถึงการแสดงความคิดเห็นว่าการดำเนินการประเมินและรายงานผลภายในของบริษัทมีระบบการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบ และหน่วยงานของรัฐจะต้องได้พิจารณาตรวจสอบทุก 3 ปี ประเทศสมาชิกจะต้องให้การลงโทษรวมทั้งทางแพ่งและทางอาญาหากปฏิบัติการตามกฎหมายดังกล่าวไม่เพียงพอกับการตรวจสอบ

3. การรักษาความลับของข้อมูลของลูกค้า การเข้าถึงข้อมูลและเอกสารในระหว่างการตรวจสอบจะต้องได้รับการคุ้มครองตามกฎการรักษาความลับการรักษาความลับ แต่จะต้องไม่เป็นอุปสรรคต่อการตรวจสอบจากคณะกรรมการกำกับดูแล

4. คณะกรรมการตรวจสอบ ธนาคารและบริษัทจดทะเบียนในตลาดหุ้นจะต้องจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งมีหน้าที่ในการแต่งตั้งและ / หรือยกเลิกสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีตามกฎหมาย เบื้องต้นคณะกรรมาธิการยุโรปได้เสนอให้ทุกบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ควรมีคณะกรรมการตรวจสอบเฉพาะกิจ ข้อเสนอนี้ประเทศสมาชิกสามารถปรับใช้ได้ในกรณีที่ประเทศสมาชิกมีคณะกรรมการอื่นๆอยู่ ประเทศสมาชิกสามารถตัดสินได้ว่าจะให้คณะกรรมการชุดดังกล่าวทำหน้าที่เสมือนเป็นคณะกรรมการตรวจสอบหรือแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นมาใหม่ โดยคณะกรรมการตรวจสอบจะประกอบด้วยผู้บริหารที่ไม่ใช่สมาชิกของคณะกรรมการที่มีอำนาจบริหารงาน โดยมีผู้เชี่ยวชาญด้านการเงินอย่างน้อย 1 คน โดยคณะกรรมการตรวจสอบจะต้องให้ความมั่นใจว่างบการเงินมีความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและการที่บริษัทได้จ่ายเงินให้แก่สำนักงานตรวจสอบนั้นเป็นการยุติธรรม ในกรณีที่บริษัทมีปัญหา ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบในเรื่องที่สำคัญที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบตามกฎหมายโดยเฉพาะอย่างยิ่งในจุดอ่อนที่สำคัญในการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการการรายงานทางการเงิน

5. การเปิดเผยข้อมูลของค่าตอบแทนในการตรวจสอบบัญชี ในการปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบความโปร่งใสของกิจการที่สนใจของประชาชนจะต้องเปิดเผยค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้แก่สำนักงานสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงค่าธรรมเนียมสำหรับบริการการตรวจสอบเช่นเดียวกับค่าธรรมเนียมสำหรับบริการการตรวจสอบ

6. ความโปร่งใสของสำนักงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีจะต้องมีความโปร่งใสและต้องเผยแพร่ในรายงานประจำปีทุกๆ ปี ซึ่งรายงานดังกล่าวจะต้องเปิดเผย

- ลักษณะโครงสร้างทางกฎหมายและเป็นเจ้าของสำนักงาน
- ระบบการควบคุมคุณภาพภายใน
- วันที่ของการตรวจสอบการประกันคุณภาพล่าสุด
- รายการของผลประโยชน์ที่ได้รับจากการตรวจสอบตามกฎหมายซึ่งได้ดำเนินการในปีที่ผ่านมา
- คู่ค้ารายละเอียดของการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากสำนักงานสอบบัญชี
- ค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการตรวจสอบ

7. ความเป็นอิสระและเป็นกลางของผู้สอบบัญชี รวมถึงจำนวนของมาตรการในการให้ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจากลูกค้าของพวกเขา โดยกำหนดว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือสำนักงานสอบบัญชีต้องไม่ดำเนินการตรวจสอบตามกฎหมายหากมีผลประโยชน์ทางการเงินธุรกิจการจ้างงานหรือความสัมพันธ์อื่น ๆ และต้องมีสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุกๆ 7 ปี

8. ยึดมั่นในมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศในการปรับปรุงการตรวจสอบคุณภาพของผู้เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบจะต้องตอบสนองความต้องการและทำตามที่กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ สำนักงานสอบบัญชีจะต้องรักษาจรรยาบรรณวิชาชีพและรายงานการตรวจสอบมาตรฐานทั่วไปที่สอดคล้องกับมาตรฐานสากล

โดยผู้วิจัยมีความเห็นต่อมาตรการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปตามที่บัญญัติใน European Sarbanes Oxley ดังต่อไปนี้

1. การกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนจัดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี แสดงให้เห็นว่ามีการให้ความสำคัญในเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีโดยกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องสับเปลี่ยนหมุนเวียนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีเพราะการปฏิบัติงานติดต่อกันเป็นระยะเวลานานๆ ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนแห่งหนึ่งแห่งใดนั้น จะเป็นการสร้างความสัมพันธ์อันดีขึ้นระหว่างผู้สอบบัญชีและบริษัทจดทะเบียนซึ่งอาจนำมาสู่ปัญหาการขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี โดย European Sarbanes Oxley ได้กำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีทุกๆ 7 ปี ซึ่งในประเทศไทยก็มีการกำหนดเรื่องนี้เช่นเดียวกัน โดยประเทศไทย

กำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 รอบปีบัญชี[47] เช่นเดียวกันกับพระราชบัญญัติ Sarbanes – Oxley

2. การควบคุมการมีผลประโยชน์ทับซ้อน ซึ่ง European Sarbanes Oxley ได้กำหนดห้ามผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชีไม่ให้บริการตรวจสอบหากมีผลประโยชน์ทางการเงิน ธุรกิจการจ้างงานหรือความสัมพันธ์อื่นๆ กับบริษัทจดทะเบียน และบริษัทจดทะเบียนต้องเปิดเผยค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้แก่สำนักงานสอบบัญชีซึ่งรวมถึงค่าธรรมเนียมสำหรับบริการการตรวจสอบเช่นเดียวกับค่าธรรมเนียมสำหรับบริการการตรวจสอบ เห็นได้ว่า European Sarbanes Oxley ไม่ได้กำหนดกิจการต้องห้ามที่ห้ามมิให้สำนักงานสอบบัญชีให้บริการแก่บริษัทลูกค้าที่สำนักงานให้บริการตรวจสอบบัญชีอยู่ในขณะนั้นเช่นเดียวกับพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley แต่ได้กำหนดขอบเขตการให้บริการเป็นแนวทางกว้างๆ เท่านั้น และสำหรับประเทศไทยนั้นก็ไม่มีมาตรการหรือกฎเกณฑ์ที่กำหนดห้ามมิให้สำนักงานสอบบัญชีให้บริการอื่นพร้อมกับการให้บริการตรวจสอบ

ทั้งนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการกำหนดเป็นแนวทางกว้างๆ เพื่อควบคุมการให้บริการของสำนักงานสอบบัญชีเพื่อไม่ให้เกิดผลประโยชน์ทับซ้อนนั้น ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่าการกำหนดขอบเขตการให้บริการเป็นแนวทางกว้างๆ ให้ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติตามนั้นยังไม่มีความชัดเจนเพียงพอที่จะสามารถเข้ามาควบคุมการมีผลประโยชน์ทับซ้อนอันมีสาเหตุมาจากการให้บริการด้านอื่นๆ นอกเหนือจากการให้บริการตรวจสอบบัญชี เพราะอาจพิสูจน์ได้ยากว่าผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีมีผลประโยชน์ทางการเงิน ธุรกิจการจ้างงานหรือความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าหรือไม่ ดังนั้นการกำหนดลักษณะกิจการต้องห้ามดังเช่นพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley จึงมีความชัดเจนและสามารถใช้ควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีเพื่อไม่ให้มีผลประโยชน์ทับซ้อนได้มากกว่าการกำหนดขอบเขตการให้บริการเป็นแนวทางกว้างๆ ดังเช่น European Sarbanes Oxley

[47] เรื่องเดียวกัน, หน้า 33.

3.3 การควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ

3.3.1 การควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา

1. การเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

ในประเทศสหรัฐอเมริกา พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley ได้กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนที่ออกรายงานการสอบบัญชีหรือมีส่วนร่วมในการเสนอรายงานการสอบบัญชี ต้องขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งกำหนดให้อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด ซึ่งการจดทะเบียนดังกล่าว เป็นการจดทะเบียนเพื่อให้คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด สามารถตรวจสอบและกำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีได้ นอกจากนี้ พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley ยังมีผลบังคับใช้กับสำนักงานสอบบัญชีในต่างประเทศที่ทำการตรวจสอบบัญชีให้กับบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา บริษัทลูกหรือบริษัทในเครือ[48]

ทั้งนี้ หากสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ใช้ผลงานหรืออาศัยความเห็นของสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศ ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตนทำการตรวจสอบ ทั้งนี้สำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศดังกล่าว จะต้องส่งมอบกระดาษทำการให้กับคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด หรือคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ในประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อทำการสอบทานและให้ถือผลการพิจารณาเป็นไปตามคำตัดสินของศาลในประเทศสหรัฐอเมริกาด้วย

2. จรรยาบรรณและมรรยาทของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา

สถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants) ได้จัดทำประมวลวิชาชีพ (Code of Professional Ethics)[49] โดยมีหลักการปฏิบัติตนที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพึงยึดถือนั้น สรุปเป็นแนวคิดอย่างกว้างๆ ได้ 5 ประการ อันกำหนดไว้เป็นหลักการแห่งมรรยาทผู้สอบบัญชีกล่าวคือ

---

[48] Public Company Accounting Oversight Board, Featured Issue: International Oversight [online], 19April 2011. Available from: http://pcaobus.org/Featured/Pages/International.aspx

[49] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), AICPA Code of Professional Conduct--Current and Historical Versions[online], 19 April 2011. Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/default.aspx

(1) **ความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์ และความเที่ยงธรรม**[50] ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพึงรักษาไว้ซึ่งความซื่อสัตย์และความเที่ยงธรรม และในเวลาที่ทำการสอบบัญชี พึงมีความอิสระจากผู้ที่จ้างตน

(2) **ความสามารถและมาตรฐานวิชาการ**[51] ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพึงเคารพและปฏิบัติตามมาตรฐานในหลักวิชาการของวิชาชีพ และพึงพยายามปรับปรุงความสามารถของตัวเองตลอดจนคุณภาพของงานที่ทำ

(3) **ความรับผิดชอบต่อลูกค้า**[52] ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพึงปฏิบัติต่อลูกค้าด้วยความยุติธรรมและโดยปราศจากอคติ และพึงให้บริการแก่ลูกค้าอย่างสุดความสามารถในทางวิชาชีพของตน เพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ลูกค้าและไม่ขัดต่อหลักการเกี่ยวกับความรับผิดชอบของตนที่มีต่อสาธารณชนทั่วไป

(4) **ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมอาชีพ**[53] ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพึงประพฤติตนในลักษณะที่ก่อให้เกิดความร่วมมือและความสัมพันธ์อันดีในระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพเดียวกัน

(5) **ความรับผิดชอบอื่น ๆและการถือปฏิบัติ**[54] ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพึงประพฤติตนในลักษณะที่จะส่งเสริมเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ ตลอดจนประโยชน์ของวิชาชีพที่มีต่อสาธารณชน

---

[50] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), ET Section 100 - Independence, Integrity, and Objectivity[online], 19 April 2011. Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct /Pages/sec100.aspx

[51] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), ET Section 200 - General Standards - Accounting Principles [online], 19 April 2011. Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/Code ofConduct/Pages/sec200.aspx

[52] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), ET Section 300 - Responsibilities to Clients [online], 19 April 2011. Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages /sec 300.aspx

[53] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), ET Section 400 - Responsibilities to Colleagues [online], 19 April 2011. Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/ Pages/sec 400.aspx

[54] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Section 500 - Other Responsibilities and Practices [online], 19 April 2011. Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/Codeof Conduct/ Pages/sec500 .aspx

หลักการในด้านจรรยาบรรณ ดังที่กล่าวข้างต้นนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ถือเป็นแนวนโยบายกว้างๆ โดยแยกออกต่างหากจากหลักการปฏิบัติตนที่ใช้บังคับอยู่ แม้ว่าหลักการด้านจรรยาบรรณจะมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การลงโทษทางวินัย แต่ก็ถือว่าเป็นรากฐานของข้อบังคับว่าด้วยการปฏิบัติตน และแม้ว่าตามบทบัญญัติมาตรา 101[55] แห่งพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley จะได้ให้อำนาจแก่คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนในการออกข้อกำหนดเกี่ยวกับมรรยาทหรือจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี แต่คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนยังคงให้ผู้สอบบัญชีในบริษัทมหาชนจำกัดยึดถือและปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยสถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา[56]

3. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งต่อการปฏิบัติหน้าที่ เพราะเมื่อใดที่ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระแล้วย่อมถูกครอบงำโดยกลุ่มผู้มีอิทธิพล หรือกลุ่มที่ต้องการแสวงหาผลประโยชน์ได้โดยง่าย อันจะนำมาสู่การปฏิบัติงานโดยมีเจตนาทุจริตต่อไป ดังนั้นจึงได้มีการกำหนดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ไว้ในจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีโดยสมาคมผู้สอบบัญชีแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แยกความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็น 2 ช่วงเวลาด้วยกัน[57] คือ

ก. ในช่วงเวลาที่ปฏิบัติการตรวจสอบ รวมทั้งในขณะที่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีและหุ้นส่วนของสำนักงานจะต้องไม่มีส่วนได้เสียทางการเงินทั้งทางตรงและทางอ้อมในกิจการที่ตรวจสอบ ไม่มีการลงทุนร่วมกับกิจการที่ตรวจสอบและไม่มีหนี้เงินกู้ยืมเกี่ยวพันกับกิจการที่ตรวจสอบ

ข. ในช่วงเวลาของงบการเงินที่ตรวจสอบ และช่วงเวลาตามข้อ ก. ผู้สอบบัญชีและหุ้นส่วนของสำนักงานต้องไม่เกี่ยวพันกับกิจการในฐานะเป็นผู้ก่อการ ผู้จัดจำหน่าย หลักทรัพย์หรือกรรมการของกิจการนั้น

---

[55] Ibid, P. 77.

[56] Public Company Accounting Oversight Board, Ethics & Independence [online], 19 April 2011. Available from: http://pcaobus.org/Standards/EI/Pages/default.aspx

[57] American Institute of Certified Public Accountants, AICPA Code of Professional Conduct [Online], 22 September 2011. Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/default.aspx

สมาคมผู้สอบบัญชีแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาได้กล่าวถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีไว้ในจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีดังนี้

“สมาชิกหรือสำนักงานซึ่งตนเป็นหุ้นส่วน ต้องไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินของกิจการแห่งหนึ่งแห่งใด เว้นแต่สมาชิกผู้สำนักงานของเขาเป็นอิสระเกี่ยวกับกิจการนั้น ความเป็นอิสระนั้นอาจพิจารณาว่าจะเสียไป ถ้าหากว่า

ก. ระหว่างระยะเวลาที่รับงานสอบบัญชี หรือในขณะที่แสดงความเห็น สมาชิกผู้นั้นหรือสำนักงานของเขา

1. มีหรือผูกพันจะมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยตรง หรือส่วนได้เสียทางการเงินทางอ้อมในกิจการนั้น
2. มีการเข้าร่วมลงทุนในกิจการนั้น หรือร่วมลงทุนกับเจ้าหน้าที่ชั้นบริหาร กรรมการ หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ ซึ่งมีความสำคัญเกี่ยวกับทรัพย์สินสุทธิของสมาชิกหรือสำนักงานของเขา
3. มีการให้กู้ หรือกู้ยืมกิจการนั้น หรือเจ้าหน้าที่ชั้นบริหาร กรรมการ หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ สำหรับการกู้ยืมดังกล่าวไม่ให้นำมาใช้บังคับกับการกู้ยืมจากสถาบันการเงินภายใต้วิธีการ เงื่อนไข และข้อบังคับตามปกติ การกู้ยืมเงินเหล่านี้ก็คือ

(ก) การกู้ยืมซึ่งกระทำโดยสมาชิกหรือสำนักงานของเขา ซึ่งไม่มีส่วนสำคัญเกี่ยวข้องกับทรัพย์สุทธิของผู้ให้กู้

(ข) การจำนองบ้าน

(ค) การกู้ยืมโดยมีหลักประกัน เว้นแต่การกู้ยืมนั้นค้ำประกันโดยสำนักงานของสมาชิก ซึ่งไม่มีหลักประกันการกู้

ข. ระหว่างระยะเวลาของงบการเงิน หรือระหว่างระยะเวลาที่รับงานสอบบัญชี หรือในขณะที่แสดงความเห็น สมาชิกหรือสำนักงานของเขา

1. เกี่ยวข้องกับกิจการในฐานะเป็น ผู้ก่อการ นายหน้าซื้อขายหุ้น ทรัสตี ผู้มีสิทธิออกเสียง กรรมการ หรือเจ้าหน้าที่ชั้นบริหาร หรือเจ้าหน้าที่ตำแหน่งสำคัญของฝ่ายบริหาร หรือลูกจ้าง
2. เป็นทรัสตีของกองทุนทรัสต์ หรือผู้จัดการของกองมรดก ถ้าหากว่ากองทุนทรัสต์ หรือผู้จัดการของกองมรดก ถ้าหากว่าเจ้าของกองทุนทรัสต์

หรือกองมรดกนั้นมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยตรง หรือส่วนได้เสียทางการเงินทางอ้อม ในกิจการนั้น หรือเป็นทรัสตีสำหรับกองทุนสำรองเลี้ยงชีพพนักงานของกิจการนั้น"

ตามแนวคิดของสมาคมผู้สอบบัญชีแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา ความอิสระเป็นคุณสมบัติพื้นฐานของผู้สอบบัญชีทุกคน ผู้สอบบัญชีสามารถเสนอบริการเกี่ยวกับวิชาชีพแก่ลูกค้าได้ เนื่องจากลูกค้าเชื่อถือในชื่อเสียงและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี แต่เดิมความอิสระ หมายถึง "ความสามารถที่จะปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์และเที่ยงธรรม" ความซื่อสัตย์นั้นเป็นพฤติกรรมที่แสดงถึงความรู้สึกผิดชอบต่อหลักศีลธรรม ความซื่อตรง และความสุจริต ส่วนความเที่ยงธรรมนั้นเมื่อใช้กับผู้สอบบัญชีจะหมายถึง ความสามารถที่จะตัดสินใจโดยไม่มีความลำเอียงและการปฏิบัติงานใดๆ ของผู้สอบบัญชีจะกระทำไปโดยปราศจากอคติ เนื่องจากวิชาชีพสอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระดังเช่นวิชาชีพอิสระอื่นๆ ผู้สอบบัญชีจะต้องเป็นอิสระต่อการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินของลูกค้า และผู้ใช้งบการเงินมีสิทธิที่จะเชื่อว่าผู้สอบบัญชีมี "อิสระในทางจิตใจ" ต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินเหล่านั้น ความเป็นอิสระซึ่งเป็นสภาพในทางจิตใจนี้บางครั้งเรียกว่า "ความอิสระตามข้อเท็จจริง" ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นต่อการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี

- **กิจกรรมที่ต้องห้าม**

การกำหนดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley โดยได้กล่าวถึงเรื่องเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ไว้ชัดเจนว่าสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนไม่สามารถให้บริการงานใดบ้างที่อาจจะกระทบกระเทือนต่อความเป็นอิสระของการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งมีอยู่ 9 ประการ[58] อันได้แก่

1. การจัดทำบัญชีหรืองานบริการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการบัญชีหรืองบการเงินของลูกค้าที่รับสอบบัญชี
2. การออกแบบระบบข้อมูลทางการเงิน และการนำมาปฏิบัติ
3. การประเมินราคาทรัพย์สินหรือการประเมินมูลค่าของกิจการ
4. การคำนวณสถิติประกันภัย
5. การให้บริการตรวจสอบภายใน
6. การบริการหรือทรัพยากรมนุษย์

[58] Section 201, Sarbanes – Oxley Act of 2002.

7. การเป็นนายหน้าหรือที่ปรึกษาทางการลงทุนหรือการเป็นธนาคารการลงทุน
8. การให้บริการด้านที่ปรึกษากฎหมายและบริการผู้เชี่ยวชาญด้านที่ไม่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี
9 การบริการอื่นๆตามที่ คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดจะกำหนดเป็นระยะๆ

- **การสับเปลี่ยนหมุนเวียนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี**

พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxleyได้กำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีซึ่งจะต้องกระทำทุกๆ 5 ปี และยังได้ระบุขอบเขตของการสับเปลี่ยนหมุนเวียนให้ครอบคลุมถึงหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี (Audit Partner Rotation) และผู้สอบบัญชี[59] ตามสัญญาว่าจ้างที่ให้บริการพิสูจน์ความเป็นจริงเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของบริษัทตามข้อกำหนดของพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley ตามมาตรา 404[60] อีกด้วย

- **การมีผลประโยชน์ทับซ้อน**

ห้ามมิให้ผู้สอบบัญชีที่พ้นจากการเป็นผู้สอบบัญชีในสังกัดสำนักงานสอบบัญชีไม่เกิน 1 ปี รับจ้างบริษัทลูกค้าเป็นประธานเจ้าหน้าที่บริหาร (CEO) ผู้อำนวยการฝ่ายการเงิน (CFO) หัวหน้าฝ่ายบัญชี (CAO) หรือตำแหน่งใกล้เคียงใดๆ หรือเทียบเท่า[61]

การกำหนดเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีภายใต้พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley นั้น มาจากความล้มเหลวในการตรวจสอบและรับรองฐานะทางการเงินโดยรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการรับผลประโยชน์อื่นซึ่งเป็นการให้บริการนอกเหนือจากการให้บริการสอบบัญชีแก่ลูกค้าที่ให้บริการสอบบัญชีอยู่ในขณะนั้น[62] ดังนั้นจึงได้บัญญัติกฎหมายที่ห้ามมิให้สำนักงานสอบบัญชีให้บริการอื่น(กิจการต้องห้าม) แก่ลูกค้าที่ให้บริการสอบบัญชี และ

---

[59] Ibid, P. 33.

[60] Section 404, Sarbanes – Oxley Act of 2002.

[61] Ibid, P. 84.

[62] Kinney, W.R., Palmrose, Z.V., and Scholz,S., "Auditor Independence, Non-Audit Services, and Restatement: Was the U.S. Government Right?,"Journal of Accounting Research Vol. 42, No.3 (June 2004): 1.

เข้ามากำหนดเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมากขึ้นเพื่อป้องกันการมีผลประโยชน์ทับซ้อนอันเกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่

3.3.2 การควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศเยอรมนี

1. การเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

ผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากสภาผู้สอบบัญชีเยอรมนีและต้องได้รับแต่งตั้งจากที่ประชุมผู้ถือหุ้น[63] จากที่ประชุมใหญ่ประจำปีของกิจการ ทั้งนี้ภายใต้ European Sarbanes Oxley มาตรา 29[64] ได้บัญญัติถึงการ

---

[63] Ibid, P. 90.

[64] Article 29 “Quality assurance systems

1. Each Member State shall ensure that all statutory auditors and audit firms are subject to a system of quality assurance which meets at least the following criteria:

(a) the quality assurance system shall be organised in such a manner that it is independent of the reviewed statutory auditors and audit firms and subject to public oversight as provided for in Chapter VIII;

(b) the funding for the quality assurance system shall be secure and free from any possible undue influence by statutory auditors or audit firms;

(c) the quality assurance system shall have adequate resources;

(d) the persons who carry out quality assurance reviews shall have appropriate professional education and relevant experience in statutory audit and financial reporting combined with specific training on quality assurance reviews;

(e) the selection of reviewers for specific quality assurance review assignments shall be effected in accordance with an objective procedure designed to ensure that there are no conflicts of interest between the reviewers and the statutory auditor or audit firm under review;

(f) the scope of the quality assurance review, supported by adequate testing of selected audit files, shall include an assessment of compliance with applicable auditing standards and independence requirements, of the quantity and quality of resources spent, of the audit fees charged and of the internal quality control system of the audit firm;

(g) the quality assurance review shall be the subject of a report which shall contain the main conclusions of the quality assurance review;

(h) quality assurance reviews shall take place at least every six years;

(i) the overall results of the quality assurance system shall be published annually;

(j) recommendations of quality reviews shall be followed up by the statutory auditor or audit firm within a reasonable period.

จัดระบบรับประกันคุณภาพของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่ทำปฏิบัติหน้าที่ในบริษัทจดทะเบียน ดังต่อไปนี้[65]

1. ประเทศสมาชิกจะต้องทำให้มั่นใจว่าผู้สอบบัญชีตามกฎหมายทั้งหมดและสำนักงานสอบบัญชีอยู่ภายใต้ระบบการประกันคุณภาพ ซึ่งมีการประชุมไม่น้อยกว่าเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(ก) ระบบการประกันคุณภาพจะต้องจัดให้มีการตรวจสอบอย่างอิสระของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี และอาจมีการกำกับดูแลของรัฐ

(ข) เงินทุนสำหรับระบบประกันคุณภาพจะต้องมีความปลอดภัยและไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ ของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายหรือสำนักงานสอบบัญชี

(ค) ระบบการประกันคุณภาพจะต้องมีทรัพยากรบุคคลเพียงพอ

(ง) ผู้ที่กระทำการแสดงความคิดเห็นต้องมีการประกันคุณภาพการศึกษาในวิชาชีพที่เหมาะสมและประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบตามกฎหมายและการรายงานทางการเงินรวมกับการฝึกอบรมเฉพาะ สำหรับการประกันคุณภาพ

(จ) การเลือกของผู้แสดงความคิดเห็นสำหรับตรวจสอบการประกันคุณภาพจะต้องแน่ใจว่าไม่เกิดข้อขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างผู้แสดงความคิดเห็นและผู้สอบบัญชีตามกฎหมายหรือสำนักงานสอบบัญชีภายใต้การตรวจสอบ

(ช) ตรวจสอบการประกันคุณภาพจะต้องมีข้อสรุปหลักในการตรวจสอบการประกันคุณภาพ

(ซ) แสดงความคิดเห็นต่อการประกันคุณภาพจะต้องเกิดขึ้น อย่างน้อยทุก 6 ปี

(ฌ) ผลรวมของระบบประกันคุณภาพให้ประกาศเป็นประจำทุกปี

โดยสภาผู้สอบบัญชีเยอรมนีได้เป็นองค์กรที่รับผิดชอบระบบการรับประกันคุณภาพซึ่งผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงินและตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนได้นั้นต้องรับการประกันคุณภาพจากสภาผู้สอบบัญชีเยอรมนี[66]

If the recommendations referred to in point (j) are not followed up, the statutory auditor or audit firm shall, if applicable, be subject to the system of disciplinary actions or penalties referred to in Article 30.

2. The Commission may, in accordance with the procedure referred to in Article 48(2), adopt implementing measures in order to enhance public confidence in the audit function and to ensure uniform application of points (a), (b) and (e) to (j) of paragraph 1."

[65] Sarbanes Oxley Compliance Professionals Association (SOXCPA), Quality assurance systems [online], 17 April 2011.Available from: http://www.8th-company-law-directive.com/Article29.htm

2. จรรยาบรรณและมรรยาทของผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนี

ในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งเป็นไปตาม European Sarbanes Oxley นั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องยึดมั่นในมาตรฐานทางจริยธรรมซึ่งได้แก่ ความเป็นอิสระ การมีจิตสำนึก การรักษาความลับและความรับผิดชอบส่วนบุคคล ดังต่อไปนี้[67]

(1) **ความเป็นอิสระ** ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่จัดทำหรือการเปิดเผยข้อมูลที่เชื่อว่าเป็นข้อมูลที่เป็นเท็จหรืออาจทำให้เข้าใจผิดในข้อมูลดังกล่าว และไม่ปกปิดข้อมูลที่ควรบอกให้ทราบซึ่งอาจทำให้เกิดความสับสนหรือเข้าใจผิดในข้อมูลดังกล่าว และผู้สอบบัญชีพึงปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงธรรม ไม่มีผลประโยชน์ทับซ้อนหรืออยู่ภายใต้อิทธิพลใดซึ่งจะก่อให้เกิดความไม่เป็นกลาง ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเที่ยงธรรมต่อการตัดสินใจการให้บริการอย่างมีเหตุมีผล และสามารถตรวจสอบโดยบุคคลอื่นได้

(2) **การมีจิตสำนึก** ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้ทางวิชาชีพในระดับที่จำเป็นเพื่อให้แน่ใจว่าลูกค้าหรือนายจ้างได้รับการให้บริการอย่างมืออาชีพ

(3) **ความรับผิดชอบส่วนบุคคล** ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติหน้าที่อย่างมืออาชีพและปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรฐานวิชาชีพโดยต้องแจ้งให้นายจ้างทราบถึงข้อจำกัดในการให้บริการผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติตนเป็นนักบัญชีมืออาชีพ ปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง และหลีกเลี่ยงการกระทำที่อาจก่อให้ความเสื่อมเสียแก่สมาชิก

(4) **การรักษาความลับ** ผู้สอบบัญชีพึงรักษาไว้เป็นความลับซึ่งข้อมูลต่างๆ ที่ตนได้มาในระหว่างปฏิบัติงานและไม่เปิดเผยข้อมูลใดๆ เพื่อประโยชน์ของตนเองหรือผู้อื่น โดยปราศจากเหตุอันควรแม้ภายหลังจากสิ้นสุดสัญญาจ้างแล้วผู้สอบบัญชีคงต้องรักษาความลับของนายจ้างหรือลูกค้าต่อไป

---

[66] Volkman,T., Overview on Quality Assurance in Germany [online], 12 April 2011. Available from: http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1275645279412/71272401278869358113/09-02-11_volkmann_workshop_ljubljana.pdf

[67] Institute of Public Auditors in Germany, The Wirtschaftsprüfer Profession [online], 10 April 2011. Available from: http://www.idw.de/idw/portal/n589244/n589116/index.jsp

3. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนี

ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่จัดทำหรือการเปิดเผยข้อมูลที่เชื่อว่าเป็นข้อมูลที่เป็นเท็จหรืออาจทำให้เข้าใจผิดในข้อมูลดังกล่าว และไม่ปกปิดข้อมูลที่ควรบอกให้ทราบซึ่งอาจทำให้เกิดความสับสนหรือเข้าใจผิดในข้อมูลดังกล่าว และผู้สอบบัญชีพึงปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงธรรม ไม่มีผลประโยชน์ทับซ้อนหรืออยู่ภายใต้อิทธิพลใดซึ่งจะก่อให้เกิดความไม่เป็นกลาง ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเที่ยงธรรมต่อการตัดสินใจการให้บริการอย่างมีเหตุมีผล และสามารถตรวจสอบโดยบุคคลอื่นได้ ซึ่งได้กำหนดไว้เป็นแนวทางในจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนี ทั้งนี้ ภายหลังจากที่มี European Sarbanes Oxley กำหนดแนวทางสำหรับการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนให้แก่กลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป ประเทศเยอรมนีจึงได้ยึดถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติรวมถึงการกำหนดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนด้วย[68] ดังต่อไปนี้

- การเปิดเผยข้อมูลของค่าตอบแทนในการตรวจสอบบัญชี ในการปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบความโปร่งใสของกิจการที่สนใจของประชาชนจะต้องเปิดเผยค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้แก่สำนักงานสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงค่าธรรมเนียมสำหรับบริการการตรวจสอบเช่นเดียวกับค่าธรรมเนียมสำหรับบริการการตรวจสอบ

- ความโปร่งใสของสำนักงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีจะต้องมีความโปร่งใสโดยต้องแสดงข้อมูลในรายงานประจำปีเกี่ยวกับ โครงสร้างทางกฎหมายของสำนักงานและความเป็นเจ้าของสำนักงาน ระบบการควบคุมภายใน ค่าธรรมเนียมการให้บริการตรวจสอบแก่ลูกค้า

- กำหนดเรื่องความเป็นอิสระผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือสำนักงานสอบบัญชีต้องไม่ให้บริการสอบบัญชีหากมีผลประโยชน์ทางการเงิน ธุรกิจการจ้างงานหรือความสัมพันธ์อื่น ๆ และต้องมีสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุกๆ 7 ปี

- กำหนดขอบเขตของการปฏิบัติงานสอบบัญชีและการให้บริการด้านอื่นของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี

---

[68] Evans, L. and Nobes,C., Harmonisation relating to Auditor Independence: the Eighth Directive, the UK and Germany [online], 15 April 2011. Available from: www.reading.ac.uk/Econ/Econ/workingpapers/accdp56.pdf

3.4 หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ

ในการศึกษาและวิเคราะห์ถึงบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในต่างประเทศนั้น จำเป็นต้องวิเคราะห์จากได้บทบัญญัติของกฎหมายของแต่ละประเทศเพื่อทำการวิเคราะห์และเปรียบเทียบกับบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย ต่อไป

3.4.1 หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในในประเทศสหรัฐอเมริกา

1. หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีอิสระคือการแสดงออกของความเห็นอย่างเป็นธรรมต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดว่าเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่[69] เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่กลุ่มนักลงทุนและคุ้มครองผลประโยชน์ให้แก่ผู้ลงทุนต่อการนำงบการเงินที่แสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการไปใช้เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ

ประเทศสหรัฐอเมริกามีกฎหมายที่กำหนดบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดทรัพย์ อันได้แก่ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 และภายหลังสภาคองเกรสได้ผ่านบทกฎหมายใหม่ ได้แก่ พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley ในเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2545 ที่เข้มงวดกับบริษัทตรวจบัญชีในสหรัฐอเมริกามากขึ้น ภายหลังจากเกิดเหตุการณ์ของ Enron[70] ซึ่งพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley ได้เพิ่มข้อจำกัดบทบาทของบริษัทตรวจบัญชี เช่น ถ้าบริษัทลูกค้ามีหุ้นจำหน่ายในตลาดหลักทรัพย์ ห้ามบริษัททำการตรวจบัญชีลูกค้ารายนั้นอยู่ ให้บริการด้านคำปรึกษาธุรกิจแก่ลูกค้าด้วย กฎหมายใหม่จากคองเกรสยังห้ามไม่ให้ผู้ทำการตรวจสอบบัญชีภายใน (Internal Auditor) และตรวจสอบบัญชีภายนอก (External Auditor) เป็นรายเดียวกัน ดังนั้นจึงต้องศึกษากฎหมายทั้งสองฉบับเพื่อให้ทราบถึงบทบาท หน้าที่

---

[69] Public Company Accounting Oversight Board, AU Section 110: Responsibilities and Functions of the Independent Auditor [online], 19 April 2011. Available from: http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU 110. aspx

[70] Armour, J. and McCahery , J.A., After Enron: Improving Corporate Law and Modernising Securities Regulation in Europe and the US[online], 19 April 2011. Available from:http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm? abstract_id= 910205&

และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่ได้มีการบัญญัติไว้ในกฎหมายมีดังนี้

1. **การตรวจสอบงบการเงิน**

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรวมถึงสำนักงานตรวจสอบบัญชีของบริษัท ผู้ออกหลักทรัพย์มีหน้าที่ทำการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทผู้ออกหลักทรัพย์โดยสำนักงานสอบบัญชีโดยต้องทำการตรวจสอบและให้ความเห็นโดยสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งอาจมีการปรับเปลี่ยนแก้ไขโดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ โดยผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบงบการเงินภายใต้หลักเกณฑ์ดังนี้

1. มีการออกแบบขั้นตอนการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งผลการประเมินและการตรวจสอบการกระทำที่ผิดกฎหมายซึ่งจะมีผลโดยตรงและมีความสำคัญต่องบการเงิน
2. มีการออกแบบขั้นตอนการตรวจสอบเพื่อระบุรายการเกี่ยวโยงที่มีผลต่องบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว และ
3. การประเมินข้อสงสัยใดๆเกี่ยวกับความสามารถของผู้ออกหลักทรัพย์ที่ดำเนินการในช่วงปีงบการเงินที่ผ่านมา

การรับรองความถูกต้องของงบการเงินนั้นเป็นการรับรองว่างบการเงินดังกล่าวได้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปและเป็นไปตามกฎระเบียบของสำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ผู้ทำบัญชีทุกคนที่มีหน้าที่ตรวจสอบข้อมูลทางบัญชีสำหรับบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ตามมาตรา 10 A(a)[71] แห่งประมวลกฎหมายตลาดหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 จะต้องตรวจสอบดูแลเอกสารที่เกี่ยวข้องและจัดเก็บไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปี นับจากปีภาษีที่ได้รับการตรวจสอบยืนยันแล้ว

[71] Ibid, P. 82.

2. ตรวจสอบข้อมูลในรายงานประจำปี

พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley ตามบทบัญญัติมาตรา 401(a)[72] ได้กำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน โดยรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนจะต้องจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปของแต่ละประเทศ และผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ ทั้งนี้เมื่อเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีตามข้อกำหนดของพระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley ซึ่งจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าพระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley ได้กำหนดหลักเกณฑ์สำหรับการเปิดเผยข้อมูลไว้ชัดเจนว่าในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการนอกงบดุล (Off-Balance Sheet) ภาระผูกพันและความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทที่ได้นำมาจัดทำงบการเงินรวมต้องผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีด้วย

3. ตรวจสอบข้อมูลเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน

พระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley กำหนดให้บริษัทมหาชนจำกัดต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในโดยกำหนดให้ผู้บริหารจะต้องทำการประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในและจัดทำรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในนำเสนอต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์เป็นประจำทุกปี รวมทั้งรายงานให้ทราบถึงจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในและการไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่จัดให้มีขึ้น โดยให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายงานประจำปี และได้กำหนดให้รายงานดังกล่าวต้องผ่านการตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต[73] โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดการทุจริตภายในองค์กรโดยการเพิ่มความเข้มงวดของขั้นตอนและข้อกำหนดของการรายงานทางการเงิน[74]

4. การแจ้งเรื่องผิดกฎหมาย

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการแจ้งเรื่องผิดกฎหมาย ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 10A.(b)(1)[75] แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 ได้กำหนดเรื่องการแจ้งเรื่องผิดกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกานั้นว่าหากผู้สอบบัญชีตรวจพบหรือมีข้อสงสัยว่าจะมีการกระทำที่ผิดกฎหมาย(ไม่ว่าจะมีสาระสำคัญต่องบการเงินหรือไม่) ผู้สอบบัญชี

---

[72] Section 401, Sarbanes – Oxley Act of 2002.

[73] Ibid, P. 102.

[74] AuditNet The Global Resource for Auditors, Sarbanes-Oxley Audit Resource Center (SARC)[online], 19 April 2011. Available from: http://www.auditnet.org/sarbox.htm

[75] Ibid, P. 82.

ต้องแจ้งต่อผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมเร็วที่สุดเท่าที่จะทำได้และแจ้งต่อคณะกรรมการตรวจสอบ เมื่อคณะกรรมการตรวจสอบทราบแล้วแต่ไม่ดำเนินการอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งต่อคณะกรรมการบริษัท โดยคณะกรรมการบริษัทต้องแจ้งสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ในวันทำการถัดไปและแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบว่าได้แจ้งต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แล้ว หากผู้สอบบัญชีไม่ได้รับสำเนาการแจ้งต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ การที่คณะกรรมการบริษัทรู้เรื่องจากผู้สอบบัญชีแล้วแต่ไม่แจ้งต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องแจ้งต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สรุปขั้นตอนดังนี้

1. หากผู้สอบบัญชีตรวจพบหรือมีข้อสงสัยว่าจะมีการกระทำที่ผิดกฎหมาย(ไม่ว่าจะมีสาระสำคัญต่องบการเงินหรือไม่) ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งต่อผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมเร็วที่สุดเท่าที่จะทำได้และแจ้งต่อคณะกรรมการตรวจสอบ

2. เมื่อคณะกรรมการตรวจสอบทราบแล้วแต่ไม่ดำเนินการอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งต่อคณะกรรมการบริษัท โดยคณะกรรมการบริษัทต้องแจ้งสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ในวันทำการถัดไปและแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบว่าได้แจ้งต่อ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ แล้ว

3. หากผู้สอบบัญชีไม่ได้รับสำเนาการแจ้งต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ การที่คณะกรรมการบริษัทรู้เรื่องจากผู้สอบบัญชีแล้ว แต่ไม่แจ้งต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องแจ้งต่อ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

2. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา

ผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกาจะต้องแสดงความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานต่อบุคคลสองกลุ่ม ได้แก่ ลูกค้า และ บุคคลที่สาม เช่นเดียวกันกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

(1) ความรับผิดชอบต่อลูกค้า

โดยปกติแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบหน้าที่ตามที่ได้ตกลงกับบริษัทลูกค้า ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติงานตามข้อตกลงหรือปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบต่อลูกค้า ลูกค้าจึงเป็นบุคคลแรกที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ ทั้งนี้ลูกค้าสามารถฟ้องร้องผู้สอบบัญชีให้รับผิดชอบในกรณีที่ผู้สอบบัญชีผิดสัญญา การปฏิบัติหน้าที่โดยประมาทเลินเล่อ การทุจริต หรือการละเมิดต่อความไว้วางใจ[76]

ความรับผิดตามสัญญาเกิดจากการที่ผู้สอบบัญชีได้เข้าทำสัญญากับลูกค้าซึ่งในสัญญาจะมีข้อตกลงเกี่ยวกับการปฏิบัติงานอย่างชัดแจ้ง โดยสัญญาดังกล่าวจะกำหนดวันเสร็จสิ้นของการทำงาน นอกจากนี้ยังแสดงให้เห็นว่าการทำงานจะเป็นไปตามบัญชีอย่างละเอียดรอบคอบเป็นปกติจะภายใต้สถานการณ์

2. ความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่มีต่อบุคคลที่สาม เกิดจากการที่บุคคลที่สามได้เชื่อถือในงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นต่องบการเงินว่าเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปและได้นำงบการเงินดังกล่าวไปใช้เป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจโดยผู้สอบบัญชีจะเกิดความรับผิดเมื่อเกิดความผิดพลาดของงบการเงินที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและผู้สอบบัญชีไม่สามารถแสดงความเห็นต่อข้อบกพร่องนั้นได้แต่กลับรับรองว่างบการเงินดังกล่าวเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชียังเกิดจากการที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งทำให้การตรวจสอบงบการเงินดังกล่าวมีความผิดพลาด หรืออาจเกิดขึ้นจากกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีเจตนาปิดบังงบการเงินที่เป็นเท็จ ซึ่งความรับผิดชอบจากเกิดขึ้นเพราะบุคคลที่สามได้เชื่อมั่นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีและนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจใดๆ แต่งบการเงินดังกล่าวนั้นไม่มีความถูกต้องตามที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขซึ่งส่งผลให้บุคคลที่สามได้รับความเสียหายจากการเชื่อถือดังกล่าว ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงเกิดความรับผิดต่อบุคคลที่สาม โดยบุคคลที่สามที่ได้รับชดใช้ความเสียหาย

---

[76] Volker, L. and Paul, N., Auditor Liability and Client Acceptance Decisions [online],9 May 2011. Available from: http://ssrn.com/abstract=1115520

จากความเชื่อถืองานการเงินที่ผู้สอบบัญชีนั้นได้ปฏิบัติงานสอบบัญชี[77] ซึ่งบุคคลที่สามต้องพิสูจน์ว่าการกระทำของผู้สอบบัญชีนั้นครบองค์ประกอบของการทำละเมิดไว้ 4 ประการ ได้แก่

1. ผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลที่มีหน้าที่กระทำการใดๆ อย่างรอบคอบและระมัดระวัง ซึ่งผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลที่ได้รับการฝึกอบรมให้มีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน และมาตรฐานที่ใช้วัดความระมัดระวังของผู้สอบบัญชีนั้นจะไม่ใช้มาตราฐานเดียวกันกับบุคคลธรรมดา แต่เป็นมาตรฐานเช่นเดียวกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและได้รับการฝึกอบรมมาเช่นเดียวกันนั้น

2. ผู้สอบบัญชีได้กระทำการฝ่าฝืนหน้าที่โดยการจงใจหรือได้ปฏิบัติงานโดยประมาท โดยผู้เสียหายต้องนำสืบเพื่อแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพของผู้สอบบัญชี

3. ความสัมพันธ์ระหว่างการกระทำและผล กล่าวคือ การกระทำของผู้สอบบัญชีส่งผลให้เกิดความเสียหายซึ่งเป็นผลโดยตรงจากการกระทำของผู้สอบบัญชีไม่ว่าจะโดยจงใจหรือประมาท

4. การกระทำของผู้สอบบัญชีนั้นได้ส่งผลให้เกิดความเสียหายและผู้เสียหายต้องพิสูจน์ให้เห็นถึงความเสียหายที่เกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีให้ได้

การเรียกร้องค่าเสียหายที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานไม่ว่าจะโดยความตั้งใจหรือความประมาทเลินเล่อของผู้สอบบัญชีนั้นบุคคลที่สามหรือผู้เสียหายสามารถเรียกร้องให้รับผิดตามกฎหมายละเมิดได้ แต่ทั้งนี้ผู้เสียหายจะต้องนำสืบให้ครบองค์ประกอบดังได้กล่าวมาเบื้องต้นแล้วนั้น[78]

---

[77] Grubbs, J.k. and Ethridge,J.R, negligence liability to third parties revisited [online], 9 May 2011. Available from: http://findarticles.com/p/articles/mi_m1TOS/is_1_10/ai_n25009723/pg_3/?tag=mantle_skin;content

[78] Leibman, J.H., and Kelly, A.S., "Accountants' Liability to Third Parties for Negligent Misrepresentation the Search for a NewLimiting Principle," American Business Law Journal Vol. 30, (1992):347-439.

3.4.2 หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนี

1. หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนี

ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 2(1)[79] แห่งพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี ได้กำหนดว่าหน้าที่ของผู้สอบบัญชี คือ ดำเนินการตรวจสอบการดำเนินการของธุรกิจและโดยเฉพาะอย่างยิ่งการดำเนินการตรวจสอบงบการเงินประจำปีของผู้ประกอบการธุรกิจและการรายงานการสอบบัญชีและปัญหาในการดำเนินการรวมถึงผลลัพธ์ของภารกิจการตรวจสอบดังกล่าว ในการปฏิบัติงานผู้สอบบัญชีจะต้องยึดมั่นในมาตรฐานทางจริยธรรมซึ่งรวมถึงความเป็นอิสระ จิตสำนึก การรักษาความลับและความรับผิดชอบส่วนบุคคล[80] กำหนดให้มีการจัดตั้งผู้สอบบัญชีอิสระสำหรับรอบปีบัญชี การแต่งตั้งดังกล่าวจะต้องทำเพื่อการรับรองเอกสารสำคัญ ตามบทบัญญัติมาตรา 30(1)[81] แห่งพระราชบัญญัติ Stock Corporation

บทบาทหลักของผู้สอบบัญชี คือการแสดงความเห็นต่องบการเงินของกิจการ ความผิดพลาดของงบการเงินการประเมินผลอย่างละเอียดของงบการเงิน ความอิสระของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญ ดังนั้นความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและกิจการนอกจากการเก็บข้อมูลสำหรับการตรวจสอบต้องได้รับการเปิดเผยในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อที่จะแสดงและให้ความเชื่อมั่นว่างบการเงินเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการทำบัญชี เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (IFRS) และผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องรวบรวมพยานหลักฐานที่จำเป็นในการออกรายงานการสอบบัญชี[82]

2. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนี

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนี ในทางกฎหมายผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความรับผิดชอบต่องานที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติแก่บุคคล 2 กลุ่ม ได้แก่

---

[79] Ibid, P. 89.

[80] Institute of Auditors, The Wirtschaftsprüfer Profession [online], 10 April 2011. Available from: http://www.idw.de/idw/portal/n589244n589116/index.jsp

[81] Ibid, P. 90.

[82] FERMA / ECIIA, Guidance on the 8th EU Company Law Directive article 41[online], 14April 2011. Available from: http://www.ferma.eu/Portals/2/documents/press_releases/20100921-eciia-ferma-guidance-on-the-8th-eu-company-law-directive.pdf

(1) ความรับผิดชอบต่อลูกค้า

ในประเทศเยอรมนีความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีให้ลูกค้าสามารถกำหนดไว้ใน มาตรา 323[83] แห่งประมวลกฎหมายพาณิชย์เยอรมนี ซึ่งความรับผิดขยายไปถึงผู้สอบบัญชีหรือผู้ช่วยของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ รวมถึงสำนักงานที่ผู้สอบบัญชีสังกัดอยู่ให้รับผิดร่วมกัน

การกระทำที่ทำให้ผู้สอบบัญชีเกิดความรับผิด มีดังต่อไปนี้

- มีการละเมิดกฎตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบหรือการละเมิดของมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือกฎจริยธรรมของวิชาชีพ
- การกระทำผิดของผู้สอบบัญชี (คือความตั้งใจหรือความประมาท) ในบางกรณี ที่การกระทำผิดดังกล่าวเกิดขึ้นจากการกระทำผิดของของลูกค้าอาจจะทำให้ลดความรับผิดของผู้สอบบัญชีลงได้
- การละเมิดหน้าที่ของผู้สอบบัญชี โดยทำให้เกิดความเสียหายแก่ลูกค้าบางส่วน โดยความเสียหายจะต้องมีสาเหตุมาจากการละเมิดของผู้สอบบัญชี

ลูกค้าจะต้องเป็นผู้พิสูจน์ความเสียหายและลักษณะการกระทำความผิดของผู้สอบบัญชีเพื่อเรียกร้องค่าเสียหาย ทั้งนี้ ยังได้ระบุระยะเวลาในการใช้สิทธิเรียกร้องเพื่อชดเชยความเสียหายอันเกิดขึ้นจากการกระทำของผู้สอบบัญชีไว้ที่ 5 ปีนับจากที่ได้มีการกระทำอันเป็นการละเมิดกฎหมายหรือสัญญา

(2) ความรับผิดต่อบุคคลที่สาม

นอกจากความรับผิดชอบที่ผู้สอบบัญชีจะต้องพึงมีต่อลูกค้าดังได้กล่าวไว้เบื้องต้นแล้วนั้น ผู้สอบบัญชียังต้องมีความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามที่เชื่อถือต่อการแสดงความเห็นหรือรายงานของผู้สอบบัญชี ความรับผิดของผู้สอบบัญชีให้แก่บุคคลที่สามในประเทศเยอรมนีก็ระบุได้แล้ว ทั้งโดยความรับผิดอันเกิดจากการกระทำผิดกฎหมายและการละเมิดไม่ว่าจะเป็นการกฎหมายหรือการละเมิดไม่ปฏิบัติสัญญาภายใต้บทบัญญัติมาตรา 823[84] แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมนี

ตามบทบัญญัติมาตรา 823 (2) ผู้สอบบัญชีต้องระวางโทษแก่บุคคลที่สามเมื่อผู้สอบบัญชีฝ่าฝืนกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์ในการป้องกันบุคคลอื่น เช่น หลักเกณฑ์ในการคุ้มครอง

---

[83] Ibid, P. 91.

[84] Ibid, P. 92.

ผลประโยชน์ของทรัพย์สินตามกฎหมายว่าด้วยความผิดทางอาญาหรือการละเมิดหน้าที่ต้องรายงาน

นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังต้องรับผิดต่อบุคคลที่สามถ้าผู้สอบบัญชีประพฤติผิดอันเป็นการฝ่าฝืนหน้าที่ของตนเองโดยเจตนาของการสร้างความเสียหายของบุคคลที่สาม ตามบทบัญญัติมาตรา 826[85] แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมนี

จะเห็นได้ว่าข้อจำกัดความรับผิดของผู้สอบบัญชีตามที่ระบุไว้โดยมาตรา 323 แห่งประมวลกฎหมายพาณิชย์เยอรมนี (เช่น 500,000 มาร์กเยอมัน) ใช้ไม่ได้กับการเรียกร้องค่าเสียหายอันเกิดจากการละเมิดสิทธิของผู้อื่น

ในส่วนของกฎหมายสัญญาไม่มีกฎระเบียบตามกฎหมายที่ให้บุคคลที่สามเรียกร้องต่อผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามจากมุมมองของลูกค้า(คู่สัญญาระหว่างผู้สอบบัญชี) ภายใต้กฎหมายของสัญญาข้อผิดพลาดของความประมาทอาจก่อให้เกิดความรับผิดที่ไม่จำกัด สำหรับผู้สอบบัญชี ซึ่งศาลเยอรมนีได้มีการพัฒนาทั้งทฤษฎีที่อาจก่อให้เกิดสิทธิเรียกร้องในส่วนของบุคคลที่สามที่เป็นเสมือนสัญญา อันได้แก่ "สัญญากับการป้องกันผลกระทบต่อบุคคลที่สาม"[86]

สิ่งที่จำเป็นสำหรับสัญญากับการป้องกันผลกระทบต่อบุคคลที่สาม คือ

- บุคคลที่สามจะต้องมีความเกี่ยวข้องต่อการทำงานของผู้สอบบัญชี นี้ถือเป็นกรณีที่เกี่ยวกับผู้ถือหุ้นและเจ้าหนี้ได้ตัดสินใจลงทุนหรือให้กู้ยืมเงินโดยตัดสินใจจากการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขในงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นการแสดงความเห็นที่ไม่ตรงกับความเป็นจริง

- ผู้สอบบัญชีจะต้องมีหน้าที่คุ้มครองบุคคลที่สาม หน้าที่นี้ยังอาจจะเป็นส่วนหนึ่งของการให้สัญญาโดยนัย บางครั้งกรณีที่ศาลยืนยันว่าผู้สอบบัญชีคือบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญ ซึ่งจะต้องทราบว่าบุคคลที่สามได้ให้ความไว้วางใจต่อการปฏิบัติหน้าที่ของพวกเขาซึ่งไม่จำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะต้องรู้ถึงชื่อและนามสกุลหรือรู้จักบุคคลที่สามที่ได้รับความเสียหาย

---

[85] Ibid, P. 92.

[86] Poorter,I.D., “Auditor’s liability towards third parties within the EU:A comparative study between the United Kingdom, the Netherlands,Germany and Belgium,” Journal of Accounting Research Vol. 3, No.8 (2008): 1- 7.

- ผู้สอบบัญชีย่อมคาดหมายได้ว่าบุคคลที่สามจะต้องอาศัยความเห็นของตน

ดังนั้น จากข้อมูลดังกล่าวเบื้องต้นจึงอาจสรุปได้ว่าความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนีนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของตนจากบุคคลล 2 กลุ่ม อันได้แก่

1. ความรับผิดชอบต่อลูกค้า

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่มีต่อลูกค้าเป็นความรับผิดตามสัญญาระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า และเป็นความรับผิดที่เกิดขึ้นจากการกระทำผิดไม่ว่าจะโดยประมาทเลินเล่อหรือโดยเจตนา ซึ่งความรับผิดชอบตามสัญญาที่ผู้สอบบัญชีมีต่อลูกค้าจะจำกัดความรับผิดที่จำนวน 500,000 มาร์กเยอรมัน แต่ทั้งนี้แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้จำกัดความรับผิดไว้ในข้อสัญญาก็ไม่ทำให้ข้อจำกัดความรับผิดดังกล่าวมีผลต่อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้าในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเจตนากระทำความผิดหรือละเมิดหน้าที่ของตนเองและก่อให้เกิดความเสียหายแก่ลูกค้านั้น หากมีความเสียหายมากกว่า 500,000 มาร์กเยอรมัน ลูกค้าก็มีสิทธิได้รับชดใช้ค่าเสียหายดังกล่าวโดยลูกค้าต้องพิสูจน์ให้เห็นถึงความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

2. ความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม

ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามที่เชื่อถือต่อการแสดงความเห็นหรือรายงานของผู้สอบบัญชี ความรับผิดของผู้สอบบัญชีให้แก่บุคคลที่สามในประเทศเยอรมนีก็ระบุได้แล้วทั้งโดยความรับผิดอันเกิดจากการกระทำผิดกฎหมายและการละเมิดไม่ว่าจะเป็นการกฎหมายหรือการละเมิดไม่ปฏิบัติสัญญาภายใต้บทบัญญัติมาตรา 823[87] แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมนี เพราะผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ที่ต้องคุ้มครองผลประโยชน์ของบุคคลที่สาม[88] ซึ่งความรับผิดชอบดังกล่าวเป็นไปในลักษณะเดียวกันกับความรับผิดตามกฎหมายละเมิดของประเทศไทย เพราะในการเรียกร้องให้ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อความเสียหายที่บุคคลที่สามได้รับจากการเชื่อถือต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีนั้น บุคคลที่สามต้องแสดงให้ศาลเห็นว่า

---

[87] Ibid, P. 92.

[88] Gietzmann, M.B. and Quick,R., "Capping auditor liability: The German experience," Accounting, Organizations and Society Vol 23, Issue 1 (January 1998): 81-103.

(1) บุคคลที่สามได้ตัดสินใจโดยอาศัยรายงานหรือการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่บิดเบือนจากความเป็นจริง

(2) บุคคลที่สามได้รับความเสียหายจากการตัดสินใจดังกล่าว

(3) ผู้สอบบัญชีคาดหมายได้ว่าจะมีผู้ได้รับความเสี่ยหายจากการแสดงความเห็นของตน

3.5 ปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในต่างประเทศ

แม้ว่าบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีจะถูกกำกับดูแลและควบคุมโดยองค์กรและกฎหมายต่างๆ แต่ก็ยังมีกรณีที่เกิดขึ้นอันเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริตหรือโดยประมาทเลินเล่อของผู้สอบบัญชีอยู่เสมอ อันนำมาซึ่งความเสียหายต่อภาคธุรกิจและความเชื่อมั่นต่อการลงทุนโดยรวม ดังนั้น จึงควรศึกษาถึงกรณีต่างๆที่เกิดขึ้น เพื่อวิเคราะห์ถึงสาเหตุของปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวต่อไป

3.5.1 กรณีศึกษาปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา

1. In re Enron Corp. Sec. Derivative & ERISA Litig., 235 F. Supp. 2d 549 (S.D. Tex. 2002)

โจทก์ฟ้องจำเลย Arthur Andersen ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีของ Enron โดยกล่าวอ้างว่า Arthur Andersen ไม่มีความรับผิดชอบต่อนักลงทุนของ Enron และต่อนักลงทุนทั่วไป และฝ่าฝืนจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพในการกระทำผิดเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีอันเป็นเท็จ โดยมีพฤติกรรมดังต่อไปนี้

1. Arthur Andersen ไม่ได้มีความเป็นอิสระจากลูกค้า Enron รายได้ส่วนใหญ่ของ Arthur Andersen มาจาก Enron ในการที่จะเพิ่มค่าธรรมเนียม Arthur Andersen กดดันและกระตุ้นหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีของตนโดยนำค่าธรรมเนียมการให้บริการมาเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ แรงกดดันต่อหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีเพื่อที่จะสร้างค่าธรรมเนียมที่มากขึ้นทำให้เกิดผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีที่ทำงานให้แก่ Enron และเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ Arthur Andersen ละทิ้งความเป็นอิสระ ละทิ้งความมีศีลธรรมจรรยา ที่มีต่อการตรวจสอบและตรวจทานงบการเงินของ Enronและทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในและเป็นผู้สอบบัญชีไปพร้อมๆกัน ทำให้ ศีลธรรมจรรยา ความเป็นอิสระและการไม่นำเรื่องส่วนตัวมาเกี่ยวข้องบกพร่อง โดย Arthur Andersen รู้ถึงการทำบัญชีที่ไม่เหมาะสมของ Enron และรู้ถึงความเสี่ยงของการรายงานทางเงินที่เป็นเท็จ

2. Arthur Andersen มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับการจัดการของ Enron จึงทำให้ขาดความเป็นอิสระและนำเรื่องส่วนตัวมาเกี่ยวข้อง โดยนักบัญชีและนักการเงินมากกว่า 300 ราย ผู้จัดการระดับกลางและระดับอาวุโสหลายคนเต็มไปด้วยอดีตผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญของ Arthur Andersen ซึ่ง Enron จะได้รับผลประโยชน์จากข้อเท็จจริงเช่นนี้เนื่องจากผู้สอบบัญชีซึ่งได้แก่ Arthur Andersen จะไม่ค่อยสอบถามถึงการทำบัญชีที่ไม่เหมาะสมไม่ถูกต้อง ถ้ามันทำขึ้นโดยบุคคลเหล่านี้

3. Arthur Andersen ตระหนักถึงการจัดการที่ซับซ้อนอย่างผิดปกติของ Enron เพราะ Arthur Andersen ได้มีส่วนช่วยในการจัดการระบบโครงสร้าง โดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจนอกเหนือไปจากการปกปิดหนี้สินและการขาดทุน จำนวนของธุรกรรมที่มีผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับ Enron เข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องมีจำนวนมากและ Enron ยังมีอำนาจควบคุมเหนือนิติบุคคลที่ถูกจัดตั้งขึ้น Arthur Andersen รู้ว่า Enron ใช้อย่างน้อย 600 นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นในประเทศที่ปลอดภาษีเพื่อที่จะเพิ่มรายได้ และลดการเสียภาษีให้น้อยที่สุด และหลีกเลี่ยงกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

การมีผลประโยชน์ทับซ้อนจากการทำหน้าที่สอบบัญชีของ Arthur Andersen ได้ส่งผลให้ Arthur Andersen ได้ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของ Enron ในปี ค.ศ. 1997 - 2000 และสอบทานงบการเงินระหว่างกาลที่เกิดขึ้นในปี ค.ศ. 1997-2001 ว่าเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป และ Arthur Andersen ทำลายเอกสารเพื่อปกปิดการฉ้อฉลของการทำบัญชี สิ่งที่ได้กล่าวมาทั้งหมดเป็นการฝ่าฝืนพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 มาตรา 10b

ศาลพิจารณาว่า Arthur Andersen ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีของ Enron นั้นได้กระทำการอันเป็นการละเมิดต่อกฎหมายโดยได้รับรองงบการซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีและงบที่ผ่านการรับรองของ Enron นั้นก็ไม่ได้เป็นไปตามมาตรฐานการทำบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยมีสาเหตุมาจากการที่ Arthur Andersen ได้รับรายได้หรือผลประโยชน์จากการให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบบัญชีจาก Enron ทั้งนี้ภายหลังจากนั้นยังได้กระทำการชักจูงโดยการใช้นโยบายให้พนักงานทำลายเอกสารทางการเงินที่เกี่ยวข้องทั้งหมดเพื่อขัดขวางการขอตรวจสอบจากหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง

2. Rusch Factors, Inc. v. Levin, 284 F.Supp. 85 (D.R.I.1968)

คดีนี้เกิดขึ้นเมื่อปี ค.ศ. 1963 โดยที่ Rusch Factors, Inc. ต้องการที่จะขอยืมเงินจากโจทก์ ดังนั้นโจทก์จึงขอดูใบรับรองสถานะทางการเงินจากจำเลย โดยผู้สอบบัญชีของจำเลยเป็นผู้เตรียมใบรับรองสถานะทางการเงินดังกล่าว โดยระบุว่ามีผลการประกอบการเป็นปกติ แต่ความจริงนั้นบริษัทดังกล่าวตกอยู่ในสภาพใกล้จะล้มละลาย เนื่องจากใบรับรองสถานะทางการเงินระบุว่ามีผลการประกอบการปกติ โจทก์จึงได้ให้กู้ยืมเงินเป็นจำนวน 337,000 เหรียญดอลล่าร์สหรัฐ โดยโจทก์ได้ถือเอาใบรับรองสถานะทางการเงินนั้นดังกล่าวมาเป็นส่วนสำคัญในการตัดสินใจให้กู้ยืมเงิน เนื่องจากบริษัทล้มละลายโจทก์จึงได้รับการชำระหนี้เพียงบางส่วน

โจทก์ฟ้องเป็นคดีในความเสียหายจำนวน 121,000 เหรียญดอลล่าร์สหรัฐ เนื่องจากมีการฉ้อฉลและประมาทเลินเล่อในใบรับรองสถานะทางการเงินที่รับรองโดยผู้สอบบัญชีของจำเลย จำเลยได้โต้แย้งคำฟ้องของโจทก์โดยให้กล่าวว่า

1. ความเสียหายดังกล่าวที่โจทก์เรียกร้องนั้นเป็นความเสียหายที่เกิดจากคำพูด (spoken word) เท่านั้น

2. โจทก์และจำเลยไม่มีความสัมพันธ์กัน

คดีดังกล่าวศาลให้ความเห็นว่าการกระทำดังกล่าวไม่ได้เป็นเพียงคำพูด(spoken word) แต่เห็นได้ชัดว่าเป็นรายงานที่อ่านได้และทำให้โจทก์เชื่อถือในลายลักษณ์อักษรจึงไม่เป็นเพียงคำพูดแต่อย่างใด ศาลจึงเห็นว่าคำฟ้องของโจทก์ในคดีฉ้อฉลนั้นฟังขึ้น ศาลเห็นว่าอาชีพผู้สอบบัญชีนั้นเป็นอาชีพที่ใช้ความเชี่ยวชาญจึงมีหน้าที่ที่จะต้องใช้ความระมัดระวังในการปฏิบัติงาน เพราะเล็งเห็นได้ว่าอาจเกิดความเสียหายจากการใช้วิชาชีพได้ ศาลจึงมีความเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรที่จะมีความระมัดระวังไม่ปฏิบัติงานโดยความประมาทเลินเล่อ โดยผู้สอบบัญชีเล็งเห็นได้ว่าอาจมีความเสียหายได้ในอนาคต ในคดีนี้โจทก์อ้างว่าจำเลยรู้ถึงจุดประสงค์ในการใช้เอกสารทางการเงินดังกล่าวและเพราะความเชื่อถือในเอกสารทางการเงิน คำกล่าวอ้างของจำเลยจึงถูกปฏิเสธไป ฟ้องของโจทก์เพียงพอที่จะใช้ในการพิพากษา ศาลจึงพิพากษาให้จำเลยมีความผิดและให้ทำการชดใช้ค่าเสียหายแก่โจทก์

3. Ultramares Corp. v. Touche, 255 N.Y. 170, 147 N.E. 441 (1931)

ในคดีนี้เกิดขึ้น ในปี ค.ศ. 1931 จำเลยเป็นสำนักงานสอบบัญชีแห่งหนึ่งได้ทำการตรวจสอบบัญชีของ Fred Stern & Co., Inc. และรับรองงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 1923 จำเลยจัดทำงบดุลที่รับรองแล้วจำนวน 32 ชุดส่งให้แก่ลูกค้า โดยทราบอยู่ก่อนแล้วว่าลูกค้าจะนำงบดุลเหล่านั้นไปขอเครดิตจากธนาคารและเจ้าหนี้ โจทก์ในคดีนี้เป็นเจ้าหนี้รายหนึ่งซึ่งได้รับงบดุลดังกล่าว และกล่าวหาว่าบริษัทเชื่อถือข้อมูลในงบดุลจึงให้สินเชื่อเป็นจำนวนมากแก่ Fred Stern & Co., Inc. โดยที่ผู้สอบบัญชีไม่ทราบว่างบดุลได้ส่งไปให้เจ้าหนี้รายนี้

งบดุลที่ผู้สอบบัญชีรับรองนั้นแสดงส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นจำนวน 1,070,000 เหรียญดอลล่าร์สหรัฐ โดยข้อเท็จจริงบริษัทยังอยู่ในสภาพไม่สามารถชำระหนี้ได้และมีหนี้สินมากกว่าทรัพย์สินเป็นจำนวน 200,000 เหรียญดอลล่าร์สหรัฐ เนื่องจากทรัพย์สินบางรายการแสดงมูลค่าสูงกว่าความเป็นจริง (ลูกหนี้ 950,000 เหรียญดอลล่าร์สหรัฐ) ส่วนหนี้สินแสดงมูลค่าต่ำกว่าความเป็นจริงถึง 300,000 เหรียญดอลล่าร์สหรัฐ (โดยไม่บันทึกรายการเจ้าหนี้จากการซื้อสินค้า) ซึ่ง Fred Stern & Co., Inc. ได้ล้มละลายในปี ค.ศ. 1925 และทำให้เจ้าหนี้โจทก์ได้รับความเสียหายเป็นอันมาก จึงฟ้องร้องผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดต่อความเสียหายที่เกิดหากว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีกระทำด้วยความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง เช่นเดียวกับการแสดงเหตุผลต่อสิ่งที่ควรตรวจสอบว่าผู้สอบบัญชีไม่มีความเชื่ออย่างเหมาะสมต่อความจริงต่อสิ่งนั้น การกระทำเช่นนี้ก็เป็นการทุจริตเช่นเดียวกัน มิใช่เป็นสิ่งที่เกินความจริงที่จะกล่าวว่า ยิ่งการตรวจสอบกระทำน้อยลงย่อมทำให้มีการแสดงความเห็นทางวิชาชีพไม่จริงใจและการแสดงรายการในงบการเงินโดยปราศจากความระมัดระวังมีข้อผิดพลาดมากขึ้น ข้อโต้แย้งของจำเลยที่เกี่ยวกับการละเลยมิได้ทำการตรวจสอบใบกำกับสินค้านั้นแสดงให้เห็นว่าเป็นสิ่งที่ไม่มีเหตุผลโดยการอ้างถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบประเภทหนึ่งซึ่งเรียกว่าการทดสอบหรือการสุ่มตัวอย่าง การเลือกรายการบัญชีที่จะทำการตรวจสอบด้วยวิธีการสุ่มจากรายการทั้งหมดในสมุดบัญชี และถ้าหากว่าตัวอย่างที่เลือกมาทำการตรวจสอบนั้นเป็นรายการปกติก็แสดงให้เห็นว่ารายการทุกรายการถูกต้อง จำเลยกล่าวว่าได้ทำการตรวจสอบใบกำกับสินค้าประมาณ 200 ฉบับ โดยวิธีทดสอบนี้ แต่จำเลยไม่ได้ยืนยันว่าใบกำกับสินค้า 17 ฉบับ ที่ทำปลอมขึ้นได้รวมอยู่ในตัวอย่างที่ทำการทดสอบนั้นด้วย การสอบบัญชีด้วยการใช้วิธีการทดสอบนี้น่าจะเป็นการตรวจสอบที่เหมาะสมสำหรับรายการที่เกิดขึ้นสม่ำเสมอและบันทึกอยู่ในสมุดบัญชีของกิจการซึ่งมีลักษณะเป็นการดำเนินการปกติ อย่างไรก็ตามย่อมไม่เป็นการเหมาะสมอย่างยิ่งสำหรับรายการที่ไม่ได้บันทึกในสมุดบัญชี โดยเฉพาะการตรวจสอบ

ใบกำกับสินค้า จำเลยเพียงแต่กระทำการปกป้องตัวเองด้วยการนำบัญชีลูกหนี้ของเดือนธันวาคมมาตรวจสอบด้วยความระมัดระวังเป็นพิเศษ คณะลูกขุนลงความเห็นว่า ด้วยข้อสงสัยที่เกิดขึ้นนี้จำเลยได้ปิดตาของตนเองที่จะมองเห็นสิ่งเหล่านั้น และยอมรับสิ่งเหล่านั้นโดยปราศจากการมองเห็นข้องเท็จจริง

ศาลสูงสุดแห่งรัฐนิวยอร์ค วินิจฉัยว่าผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบในความเสียหายที่บุคคลที่สามได้รับเนื่องจากความประมาทเลินเล่อของผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชีมีเจตนาทุจริต โดยกล่าวว่าจำเลยซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบต้องปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายต่อนายจ้างด้วย และหน้าที่ดังกล่าวนี้เกิดขึ้นตามข้อตกลงเพื่อให้คำรับรองนั้นกระทำด้วยความระมัดระวังรอบคอบพอสมควรเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ การทุจริตเกิดขึ้นจากการทำเป็นว่ารู้ความจริงทั้งที่ไม่ได้รู้ความจริงเช่นนั้น เมื่อนายจ้างได้แสดงคำรับรองนั้นแก่เจ้าหนี้และผู้ลงทุน จำเลยต้องรับผิดชอบต่อคำรับรองที่ปราศจากเรื่องการทุจริตนั้น เนื่องจากจำเลยทราบอยู่ก่อนแล้วว่าการจัดทำคำรับรองดังกล่าวนายจ้างไม่ได้มีเจตนาเก็บไว้แต่เพียงผู้เดียว

4. Ezra Charitable Trust v. Tyco Int'l Ltd., 466 F.3d1, 13 (1st Cir. 2006)

โจทก์ได้ยื่นฟ้อง Tyco International, Ltd.(Tyco) และประธานกรรมการและประธานเจ้าหน้าที่บริหารของบริษัท นาย Edward D. Breen รองประธานบริหารและประธานเจ้าหน้าที่ฝ่ายการเงิน นาย David J. Fitzpatrick และ สำนักงานสอบบัญชี คือ PricewaterhouseCoopers, LLP (PwC)

จากข้อเท็จจริงที่ PwC ซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีของ Tyco และเป็นหนึ่งในที่ปรึกษาของ Tyco ได้ดำเนินการตรวจสอบการเปิดเผยข้อมูลของ Tyco และรับรองว่างบดุลรวมและงบการเงินของ Tyco และบริษัทย่อย ณ วันที่ 30 กันยายน 2002 และ ปี 2001 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของของ Tyco และบริษัทย่อยในช่วงเวลาดังกล่าวนั้นสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไปในประเทศสหรัฐอเมริกา และ PwC ได้ดำเนินการตรวจสอบต่องบการเงินนี้ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินนั้นไม่ได้ผิดไปจากข้อเท็จจริงใดๆ ซึ่งภายหลังจากที่มีการตรวจพบการทุจริต ฉ้อโกงและยักยอกทรัพย์ของบริษัท ของนาย Edward D. Breen รองประธานบริหารและประธานเจ้าหน้าที่ฝ่ายการเงิน นาย David J. Fitzpatrick และได้มีการตกแต่งงบการเงิน โจทก์จึงได้ฟ้อง PwC ผู้สอบบัญชี Tyco ในฐานที่ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองงบการเงินที่ไม่ตรงต่อข้อเท็จจริง

โดยโจทก์ได้ชี้ให้เห็นถึงความเสียหายจากการแสดงความเห็นรับรองงบการเงินของ PwC ว่างบการเงิน Tyco ว่าเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปและพฤติกรรมของ PwC ว่า PwC ไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบอย่างรอบคอบ ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งเป็นความสะเพร่าอย่างร้ายแรง โดยจากพฤติกรรมของ PwC นั้น ได้ชี้ให้เห็นว่าความสะเพร่าของ PwC ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีนั้นเป็นผลมาจากการส่วนได้เสียหรือการมีผลประโยชน์ทับซ้อนจากการปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชี ดังนี้

(1) PwC ได้รับรายได้เป็นจำนวนมากจาก Tyco สำหรับการทำบัญชีและบริการให้คำปรึกษาในด้านธุรกิจ ซึ่งเป็นการให้บริการนอกเหนือจากบริการตรวจสอบที่ PwC กำลังให้บริการอยู่ในขณะนั้น

(2) PwC มีส่วนร่วมในแนวทางปฏิบัติทางบัญชีของ Tyco ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป เนื่องจากการเข้าไปทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษาด้านการบัญชีให้แก่ Tyco

(3) การตรวจสอบงบการเงินและผลการประกอบการของ PwC ไม่สอดคล้องกับหลักการทางบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

ศาลได้พิจารณาถึงข้อเท็จจริงที่โจทก์ได้กล่าวอ้างถึงพฤติกรรมของ PwC โดยให้ความเห็นว่า PwC ตั้งใจกระทำความผิดโดยการรับรองงบการเงินอันเป็นเท็จ แต่ทั้งนี้ตามที่โจทก์ได้กล่าวอ้างมานั้นการกระทำความผิดของ PwC เป็นเพียงลักษณะของการอนุมานของโจทก์ถึงการมีส่วนได้เสียของ PwC และ Tyco ทั้งการพยายามรักษาความสัมพันธ์ทางด้านการเงินของ PwC ที่มีต่อ Tyco ศาลจึงได้ยกฟ้องในส่วนที่โจทก์ได้กล่าวอ้างว่า PwC ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีของ Tyco มีเจตนากระทำความผิดโดยการรับรองงบการเงินที่เป็นเท็จ แต่อย่างไรก็ตามการปฏิบัติตรวจสอบของ PwC นั้น ถือว่าเป็นการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยประมาทเลินเล่อก่อให้เกิดความล้มเหลวในการตรวจสอบซึ่งไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินให้ตรงต่อข้อเท็จจริงได้ และทั้งนี้ PwC ก็ได้ตกลงที่จะจ่ายเงินเป็นจำนวน 225 ล้านเหรียญดอลล่าร์สหรัฐเพื่อชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นจากความล้มเหลวในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบของ PwC และเพื่อเป็นการยุติคดีดังกล่าว

5. In re WorldCom, Inc. ERISA Litig., 354 F. Supp. 2d 423 (S.D.N.Y. 2005)

ภายหลังจากตรวจพบการทุจริตของและการยักยอกทรัพย์ภายใน WorldCom โจทก์ได้ยื่นฟ้องต่อผู้บริหาร ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารงานของ WorldCom และ Arthur Andersen ในฐานะผู้สอบบัญชีของ WorldCom ขณะที่เกิดเหตุการณ์การทุจริตภายในองค์กร โดยเรียกร้องให้ Arthur Andersen ต้องร่วมรับผิดในความเสียหายที่โจทก์ได้รับ

จากข้อเท็จจริงที่ WorldCom ได้รายงานกระแสเงินสดเกินจากตัวเลขจริงสูงถึง 3.8 พันล้านดอลล่าร์สหรัฐ และได้มีการตกแต่งงบการเงินซึ่งเป็นการจัดทำบัญชีที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้นมีสาเหตุมาจาก ในช่วงปี ค.ศ. 1995-1999 Bernard J. Ebbers ซึ่งเป็นหัวหน้าเจ้าหน้าที่บริหาร (CEO) ได้ใช้จ่ายเงินจำนวนมากของบริษัทเพื่อซื้อทรัพย์สินส่วนตัว ในปี ค.ศ.1999 Bernard J. Ebbers ได้จัดตั้งบริษัทส่วนตัวเพื่อซื้อที่ดินในมลรัฐอลาบามา มิสซิสซิปปี และเทนเนสซี เป็นมูลค่ากว่า 400 ล้านดอลล่าร์สหรัฐ ในปี ค.ศ. 2002 WorldCom ได้ทำรายการให้กู้ยืมเงินแก่ Bernard J. Ebbers เป็นจำนวนเงิน 341 ล้านดอลล่าร์สหรัฐ โดยคิดอัตราดอกเบี้ยที่ร้อยละ 2.16 ซึ่งเป็นอัตราดอกเบี้ยที่ยังต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยในตลาดที่ WorldCom ได้กู้ยืมมา

ในปี ค.ศ. 2001 ผู้ตรวจสอบภายใน Cynthia Cooper เริ่มพบปัญหาที่ไม่ปกติในส่วนของบัญชีรายการขายสินค้า ในปี ค.ศ. 2002 ซึ่งภายหลัง WorldCom ได้เปลี่ยนผู้ตรวจสอบบัญชีจาก Arthur Andersen ไปเป็นเคพีเอ็มจี (KPMG) โดย Cynthia Cooper ได้รายงานเรื่องดังกล่าวต่อคณะกรรมการตรวจสอบในวันที่ 13 มิถุนายน 2002 ซึ่ง Arthur Andersen ได้รายงานว่าขณะที่ทางบริษัทเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีนั้น ไม่เคยปรากฏว่ามีการปรึกษาหารือการลงบัญชีในรูปแบบดังกล่าว และทั้งไม่สามารถอธิบายได้ว่าทำไมพนักงานตรวจสอบของตนจึงไม่ได้นำปัญหาดังกล่าวรายงานต่อทางบริษัท

การจัดทำบัญชีของ WorldCom ภายใต้การสอบบัญชีของ Arthur Andersen ซึ่งอ้างว่าไม่รู้เห็นกับข้อมูล ภายในที่ WorldCom ไม่ยอมเปิดเผยให้ในระหว่างทำงาน เป็นผลให้ยอดรายงานประจำปี 2001 ของ WorldCom มีเงินสดหมุนเวียน ถึง 2,393 ล้านดอลล่าร์สหรัฐ แทนที่จะต้องขาดทุน 662 ล้านดอลล่าร์สหรัฐ และในไตรมาสแรกของปี 2002 WorldCom ได้จัดทำงบการเงินเท็จให้มียอดเงินสดหมุนเวียน 240 ล้านดอลล่าร์สหรัฐ จากยอดจริงที่ขาดทุน 557 ล้านดอลล่าร์สหรัฐ

โจทก์ชี้ให้เห็นว่า Arthur Andersen มีส่วนได้เสียในการตรวจสอบบัญชี เพราะ Arthur Andersen ไม่ได้รวบรวมเอกสารอันเป็นหลักฐานในการตรวจสอบอย่างพอเพียง และไม่ปฏิบัติงาน

ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยมีเจตนาที่จะละเลยการตรวจสอบและละเลยการเรียกตรวจเอกสารสำหรับใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบงบการเงิน พฤติกรรมของ Arthur Andersen จึงแสดงให้เห็นความล้มเหลวจากการตรวจสอบเกิดขึ้นโดยความจงใจที่จะละเลยการตรวจสอบงบการเงินอย่างถูกต้อง ทั้งนี้ Arthur Andersen ยังให้บริการอื่นๆนอกเหนือจากบริการตรวจสอบให้แก่ WorldCom เช่น ด้านการให้คำปรึกษาด้านภาษี คดีความ รวมถึงการควบกิจการ ซึ่งทำให้ Arthur Andersen ได้รับผลประโยชน์อันเป็นค่าธรรมเนียมนอกเหนือจากค่าบริการตรวจสอบ ซึ่งการที่ Arthur Andersen กล่าวว่าตรวจสอบไม่พบความผิดปกติของงบการเงินนั้นจึงไม่อาจเชื่อถือได้

ศาลได้พิจารณาและให้ความเห็นว่าการรับรองงบการเงินของ WorldCom โดย Arthur Andersen ในปี 1999 – 2001 เป็นการรับรองงบการเงินโดยปราศจากการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอต่อการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน การปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวเป็นการกระทำความผิดที่ละเลยต่อการปฏิบัติหน้าที่เพื่อตรวจสอบให้เห็นถึงความถูกต้องของงบการเงิน โดย Arthur Andersen ได้ตกลงที่จะจ่ายเงินเป็นจำนวน 65 ล้านดอลล่าร์สหรัฐ เพื่อชดใช้ค่าเสียหายให้แก่โจทก์

วิเคราะห์ปัญหาจากกรณีศึกษาจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

จากกรณีศึกษาแสดงให้เห็นว่าการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีนั้นย่อมส่งผลกระทบต่อบุคคลหลายกลุ่มไม่ว่าจะเป็นผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้หรือนักลงทุนอื่นๆ ซึ่งอาศัยและเชื่อถือความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่องบการเงินและผลการประกอบการของบริษัท ซึ่งจากกรณีศึกษาดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีย่อมตระหนักเสมอว่ารายงานการสอบบัญชีของตนนั้นจะถูกนำไปใช้โดยลูกค้าหรือบริษัทที่ตนให้บริการตรวจสอบเพื่ออ้างอิงต่อบุคคลภายนอกเพื่อทำธุรกรรมใดๆ และรวมถึงนำไปเผยแพร่ต่อสาธารณชน ซึ่งแม้ว่าผู้สอบบัญชีจะตระหนักและรู้ถึงผลกระทบจากการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ไม่ถูกต้องหรือไม่ใช้ความระมัดระวังอย่างรอบคอบในการปฏิบัติงานก็ตาม ก็ยังคงปรากฏให้เห็นถึงความล้มเหลวและปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานและการทำหน้าที่ตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งความล้มเหลวในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจากกรณีศึกษาในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น มีสาเหตุดังต่อไปนี้

1. การขาดความเป็นอิสระ

กรณีศึกษาที่ชี้ให้เห็นถึงปัญหาการปฏิบัติงานโดยมีเจตนาทุจริตที่ชัดเจนที่สุดได้แก่ กรณีของ Arthur Andersen เพราะในการปฏิบัติงานของของ Arthur Andersen ในการตรวจสอบงบ

การเงินของ Enron นั้น Arthur Andersen ได้คำนึงถึงค่าธรรมเนียมที่จะได้รับจาก Enron เสมอ ซึ่งทำให้ Arthur Andersen ซึ่งได้ทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีให้แก่ Enron ได้ให้บริการอื่นๆให้แก่ Enron ได้แก่ การจัดการโครงสร้างทางธุรกรรม การให้คำปรึกษา การให้บริการตรวจสอบภายใน ทั้งนี้ Arthur Andersen ยังได้ละเลยต่อการตรวจสอบงบการเงินที่อดีตพนักงานของ Arthur Andersen ได้เข้าไปเป็นพนักงานด้านบัญชีของ Enron ซึ่งได้มีการจัดทำงบการเงินที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี โดยเอนรอน คอร์ปอเรชั่นได้จัดตั้งนิติบุคคลขึ้นมาเพื่อประโยชน์ต่อการจัดทำงบการเงินซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

อีกทั้งในกรณีของ WorldCom ซึ่งมีผู้สอบบัญชีได้แก่ Arthur Andersen โดย Arthur Andersen ได้ให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบ (non – audit services) ในขณะที่ให้บริการตรวจสอบแก่ WorldCom ซึ่งได้แก่ การให้บริการเป็นที่ปรึกษาด้านภาษี คดีความ และการควบรวมกิจการ ซึ่งการให้บริการเหล่านี้ทำให้ Arthur Andersen ได้ล่วงรู้ถึงข้อมูลการเงินภายในของ WorldCom ซึ่งจากข้อเท็จจริงเรื่องการให้บริการที่มีผลประโยชน์ทับซ้อนกันของ Arthur Andersen ส่งผลให้ Arthur Andersen พยายามรักษากลุ่มลูกค้าที่สามารถจ่ายค่าธรรมเนียมจำนวนมากให้แก่ Arthur Andersen ได้ โดยการแสดงความเห็นต่องบการเงินเพื่อเอื้อประโยชน์ให้แก่บริษัทลูกค้า ซึ่งจะทำให้ Arthur Andersen ได้รับประโยชน์จากการที่ลูกค้าที่รับบริการตรวจสอบอยู่นั้นใช้บริการด้านอื่นควบคู่กับบริการตรวจสอบ ซึ่งก่อนหน้านี้ Arthur Andersen ต้องจ่ายเงินชดเชยค่าเสียหายอันเป็นผลจากความบกพร่องในการตรวจสอบบัญชี ถึง 2 กรณี ได้แก่

กรณีแรก ผู้ถือหุ้น Sunbeam Corp. (Sunbeam) ได้ฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายจาก Arthur Andersen ในข้อหารับรองบัญชีที่แสดงตัวเลขกำไรเกินความเป็นจริง โดย Arthur Andersen ได้ยินยอมชดใช้ค่าเสียหายจำนวน 110 ล้านดอลล่าร์สหรัฐ เพื่อยุติคดีในเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2544 โดยที่ Albert J. Dunlap อดีตประธานเจ้าหน้าที่บริหารของ Sunbeam ยอมจ่ายเงินชดเชยค่าเสียหายจำนวน 15 ล้านดอลล่าร์สหรัฐ เพื่อยุติคดี[89]

กรณีที่สอง ผู้ถือหุ้นของ Waste Management Inc. (Waste Management) บริษัทผู้ประกอบธุรกิจการกำจัดขยะที่ใหญ่ที่สุดในอเมริกาเหนือ ได้ฟ้องร้องเรียกค่าเสียหาย 220 ล้านดอลล่าร์สหรัฐ ในฐานที่ Arthur Andersen ได้รับรองบัญชีที่จัดทำจากข้อมูลที่เป็นเท็จ จนทำให้ Waste

---

[89] Grimsley,K.D., Scandals Put Andersen's Future at Risk [online], 9 April 2011. Available from: http://accounting.smartpros.com/x32630.xml

Management มีรายได้สูงกว่าความเป็นจริงมากกว่า 1,000 ล้านดอลล่าร์สหรัฐ โดย Arthur Andersen ได้ยุติคดีด้วยการจ่ายเงินชดเชยความเสียหายจำนวนหนึ่งแก่ผู้ถือหุ้นของ Waste Management และจ่ายค่าปรับเป็นจำนวน 7 ล้านดอลล่าร์สหรัฐ แก่ ก.ล.ต.[90]

กรณี PwC ซึ่งปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินแก่ Tyco โดยรายได้ส่วนใหญ่ของ PwC ที่ได้รับจาก Tyco นั้นเป็นรายได้จากค่าธรรมเนียมการให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบ ซึ่งได้แก่ การให้บริการทำบัญชีและบริการให้คำปรึกษาในด้านธุรกิจ แม้ว่า PwC จะปฏิเสธไม่รู้เห็นการจัดทำงบการเงินที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปและไม่รู้เห็นการทุจริต โดยกล่าวอ้างว่าความล้มเหลวในการตรวจสอบงบการเงินของ Tyco นั้นเกิดจากความประมาทและสะเพร่าเท่านั้น แต่จากข้อเท็จจริงดังกล่าวที่ PwC ได้ให้บริการจัดทำบัญชีและให้บริการตรวจสอบบัญชีในเวลาเดียวกันนั้น ได้แสดงให้เห็นถึงความขัดแย้งกันของการทำหน้าที่หรือการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของการทำหน้าที่ดังกล่าวได้อย่างชัดเจน การขาดความเป็นอิสระในการตรวจสอบงบการเงินดังกล่าวจึงทำให้การทำหน้าที่ตรวจสอบล้มเหลว ไม่สามารถตรวจสอบพบสิ่งผิดปกติของงบการเงินได้ ส่งผลให้การทำหน้าที่ของผู้สอบบัญชีไม่สามารถแสดงบทบาทในการคุ้มครองและรักษาผลประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหุ้น กลุ่มนักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินได้

2. การปฏิบัติหน้าที่โดยประมาทเลินเล่อ

เนื่องจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีนั้นต้องใช้ความรู้ และความระมัดระวังรอบคอบเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพราะการแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนนั้นไม่เพียงจะส่งผลกระทบต่อผู้ถือหุ้นหรือเจ้าหนี้ของบริษัทเท่านั้นแต่ยังอาจส่งผลกระทบถึงกลุ่มนักลงทุนที่ใช้งบการเงินที่ผ่านการรับรองและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีเพื่อประกอบการตัดสินใจในการเข้ามาซื้อหุ้นหรือลงทุนในบริษัทจดทะเบียนใดๆอีกด้วย ซึ่งผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนทุกคนย่อมตระหนักและทราบถึงผลกระทบจากการปฏิบัติงานดังกล่าวอย่างดี แต่ทั้งนี้แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะทราบถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของตนอย่างดีแล้วแต่ก็ยังคงมีกรณีที่เกิดขึ้นที่ชี้ให้เห็นว่ามีผู้ได้รับความเสียหายจากการที่ผู้สอบบัญชีได้ดังเช่น กรณีศึกษา Rusch Factors, Inc. v. Levin ที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้จัดทำใบรับรองสถานะทางการเงินเพื่อให้บริษัทนำไปใช้ โดยผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นในใบรับรองสถานะทางการเงินว่าบริษัทผู้ขอกู้ยืมเงินมีผลการประกอบการเป็นปกติแต่ในความเป็นจริงแล้วนั้นบริษัทดังกล่าวตกอยู่ในสภาพใกล้จะล้มละลาย

[90] BBC NEWS, Top accountant fined $7m [online], 9 April 2011. Available from: http://news.bbc.co.uk/2/hi/business/1397640.stm

ไม่มีความสามารถที่จะชำระหนี้ได้ ซึ่งส่งผลกระทบให้โจทก์ผู้ให้กู้ยืมเงินได้รับความเสียหายเพราะไม่ได้รับชำระเงินเต็มจำนวน จากการที่โจทก์เชื่อถือคำรับรองในใบรับรองสถานะทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้จัดทำขึ้น และในกรณีศึกษา Ultramares Corp. v. Touche โดยข้อเท็จจริงในคดีปรากฏว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้วิธีสุ่มตรวจซึ่งเป็นการเลือกใช้วิธีการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสมสำหรับรายการที่ไม่ได้บันทึกในสมุดบัญชี โดยเฉพาะการตรวจสอบใบกำกับสินค้าทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบพบใบกำกับสินค้าปลอมจึงได้ทำการรับรองงบดุลให้แก่ลูกค้าโดยทราบดีอยู่แล้วว่าลูกค้าจะนำงบดุลดังกล่าวไปขอสินเชื่อ เมื่อเจ้าหนี้ได้พิจารณาผลประกอบการของลูกค้าผู้ขอสินเชื่อและเชื่อถืองบดุลที่รับรองโดยผู้สอบบัญชีดังกล่าวจึงได้ให้สินเชื่อเป็นจำนวนมากซึ่งต่อมาบริษัทลูกค้าผู้ขอสินเชื่อได้ล้มละลายจึงไม่สามารถชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ได้

แม้ว่าในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีจะไม่ได้ปฏิบัติงานโดยมีเจตนาทุจริตแต่การที่ผู้สอบบัญชีเลือกวิธีการสอบบัญชีที่ผิดพลาดหรือปฏิบัติงานโดยความประมาทเลินเล่อนั้นซึ่งทำให้เกิดความผิดพลาดในการรับรองและแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นย่อมส่งผลกระทบต่อบุคคลหลายๆฝ่ายที่ได้เชื่อถือในงบการเงินที่ผ่านการรับรองและตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีซึ่งบุคคลภายนอกหรือผู้ใช้งบการเงินย่อมเชื่อว่าผู้สอบบัญชีที่จะทำหน้าที่รับรองงบการเงินได้นั้นจะต้องมีมีความเป็นอิสระ และมีความรู้ความเชี่ยวชาญเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงมีหน้าที่ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังและรอบคอบเพื่อให้ผลงานของตนนั้นซึ่งเป็นที่ประจักษ์ต่อสาธารณชนสามารถนำไปใช้อ้างอิงประกอบการตัดสินใจและเชื่อถือในความถูกต้องของข้อมูลได้

3.5.2 กรณีศึกษาปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนี

1. Reg. No. X ZR 231/99[91]

วันที่ 26 มิถุนายน พ.ศ. 2544 ศาลยุติธรรมเยอรมนี (Bundesgerichtshof) ได้ตัดสินเรื่องรับผิดของผู้สอบบัญชีที่มีต่อบุคคลภายนอก ในขณะที่ศาลได้มีแนวทางไปในทิศทางค่อนข้างใหม่ เกี่ยวกับความรับผิดของผู้มีปฏิบัติหน้าที่โดยหน้าที่ดังกล่าวเป็นไปเพื่อคุ้มครองและรักษาผลประโยชน์ให้แก่บุคคลที่สาม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่บุคคลที่สามต้องพึ่งพาการการทำงานของผู้มีความเชี่ยวชาญเพื่อประกอบการตัดสินใจหรือการลงทุนใดๆ ปัญหาเกิดขึ้นเมื่อในการ

[91] Decision of the Bundesgerichtshof (Federal Court of Justice - FCJ), 26 June 2001 - X ZR 231/99

ปฏิบัติตามสัญญาของบุคคลที่สาม บ่อยครั้งที่ผู้ซื้อ ผู้ขาย หรือธนาคารต้องการผลการประเมินความน่าเชื่อถือของลูกค้าต้องอาศัยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้เชี่ยวชาญจากสัญญาอื่น กรณีนี้ผู้เสียหายอาจฟ้องผู้เชี่ยวชาญได้โดยตรง

ในกรณีนี้ โจทก์เป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ของบรรษัทการธนาคาร (Banking Corporation) ซึ่งปฏิบัติตามเกณฑ์ของสำนักงานกำกับดูแลหลักทรัพย์(BAK - Federal Securities Supervisory Authority) ในการขอสิทธิในการประกอบธุรกิจธนาคาร จำเลยเป็นผู้สอบบัญชีซึ่งประเมินนโยบายแผนการลงทุนของบรรษัทการธนาคาร โดยรายงานของผู้สอบบัญชีที่นำเสนอมีข้อผิดพลาดอย่างมากซึ่ง เมื่อมีการคัดค้านของโจทก์จึงได้มีการแก้ไขเพียงบางส่วน แต่บรรษัทการธนาคารยังคงไม่ได้รับใบอนุญาต โจทก์เสนอว่าเนื่องจากจำเลยมีความผิดพลาดอย่างร้ายแรง (หลักความล้มเหลวในการนำเสนอรายงานที่ถูกต้อง) โจทก์มีความเสียหายทางเศรษฐกิจที่สำคัญที่เกิดขึ้น การเรียกร้องของโจทก์ถูกปฏิเสธโดยศาลล่างทั้งสอง โดยศาลปฏิเสธการเรียกร้องของโจทก์ถือว่าการทำสัญญาตรวจสอบและประเมินผลไม่ได้ขยายไปคุ้มครองถึงโจทก์เพราะขึ้นระหว่างผู้มีอำนาจการว่าจ้างและผู้สอบบัญชี

ในการตัดสินล่าสุดของศาลสูง ศาลได้ลงความเห็นว่าความรับผิดชอบผู้เชี่ยวชาญนั้น ได้แสดงผ่านการปฏิบัติงานซึ่งเป็นที่คาดหวังของบุคคลกลุ่มต่างๆ เมื่อคณะกรรมการกำกับดูแลหลักทรัพย์ที่ได้รับมอบความไว้วางใจให้แก่ผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานเสมือนเป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานการประเมินรายงานการประเมินผลของบุคคลที่สาม ผู้สอบบัญชีย่อมรู้และคาดหมายได้ว่าการประเมินของเขานั้นจะมีผลกระทบต่อบุคคลที่สาม และอาจมีการเรียกร้องให้รับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดขึ้นได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของเขาจากบุคคลที่สามโดยตรง ในการพิจารณาตัดสินในวันที่ 26 มิถุนายน พ.ศ. 2544 ศาลได้ลงความเห็นว่าแม้ว่าการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจะไม่ได้เป็นการทำสัญญาขึ้นกับบุคคลที่สามซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ของบรรษัทการธนาคารโดยตรง แต่การทำหน้าที่ของผู้สอบบัญชีโดยการประเมินแผนนโยบายผิดพลาดทำให้บรรษัทการธนาคารไม่ได้รับอนุญาตประกอบธุรกิจการธนาคาร และแม้ภายหลังผู้ถือหุ้นใหญ่ของบรรษัทการธนาคารจะได้มีการแจ้งให้ดำเนินการแก้ไขแล้ว แต่ผู้สอบบัญชีก็ไม่ได้ดำเนินการแก้ไขใดๆ ทำให้ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบรรษัทการธนาคารได้รับความเสียหายเป็นอย่างมาก แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะไม่ได้ทำสัญญากับผู้ถือหุ้นของบรรษัทการธนาคารโดยตรงแต่การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีนั้นส่งผลกระทบต่อผู้ถือหุ้นใหญ่ของบรรษัทการธนาคารด้วย ทั้งผู้สอบบัญชีสามารถรู้และคาดหมายได้ว่าการปฏิบัติหน้าที่ของตนอาจส่งผลกระทบต่อบุคคลที่สามได้ โดยจากข้อเท็จจริงแล้วตามที่ผู้ถือหุ้นของบรรษัทการธนาคารได้แจ้งให้มีการแก้ไขข้อมูลหรือผลการประเมินของผู้สอบบัญชี แต่ผู้สอบบัญชีกลับแก้ไขแต่เพียงบางส่วนซึ่งไม่ได้ดำเนินการแก้ไขให้

ถูกต้องทั้งหมด ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องรับผิดชอบเพื่อความเสียหายที่ผู้ถือหุ้นบรรษัทการธนาคารได้รับ

2. Reg. No. III ZR 256/04[92]

ในการเสนอขายหุ้นแก่ประชาชนทั่วไปครั้งแรกของบริษัทมหาชนจำกัด ข้อกำหนดของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ระบุว่าในหนังสือชี้ชวนต้องมีการรับรองโดยผู้ตรวจสอบบัญชีอิสระที่รับรองความถูกต้องของงบการเงินและสินทรัพย์ของบริษัทที่จะทำการเสนอขายหุ้นแก่ประชาชนทั่วไปครั้งแรกเพื่อให้บุคคลที่สามสามารถนำไปวิเคราะห์ประกอบการตัดสินใจในการเข้าซื้อหุ้นดังกล่าวได้

โจทก์ได้เข้าซื้อหุ้นของบริษัท W. AKTIENGESELLSCHAFT ที่เสนอขายในปี ค.ศ. 2000 ซึ่งจากรายงานการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นจำเลยได้รายงานการตรวจสอบแบบไม่มีเงื่อนไขและไม่ได้ระบุถึงการมีส่วนได้เสียของบุคคลที่สามในหนังสือชี้ชวน โจทก์ได้ตัดสินใจเข้าซื้อหุ้นของบริษัท W. AKTIENGESELLSCHAFT โดยได้พิจารณาความน่าเชื่อถือและโอกาสที่โจทก์จะได้รับจากการลงทุนซื้อหุ้นจากหนังสือชี้ชวนและรายงานการตรวจสอบบัญชีที่ได้มีการรับรองและตรวจสอบโดยจำเลย ซึ่งภายหลังจากที่โจทก์ได้เข้าซื้อหุ้นดังกล่าวแล้วพบว่ามีความผิดปกติของการทำธุรกรรมและการขาดทุนของบริษัทซึ่งไม่สามารถชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ได้ จนนำมาสู่การฟ้องล้มละลายและการล้มละลายของบริษัท W. AKTIENGESELLSCHAFT ในเวลาต่อมา

ศาลอุทธรณ์ได้พิจารณาจากหลักฐานพบว่า จำเลยซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีได้รับรองงบการเงินประจำปี 1998 – 1999 และงบรายไตรมาสของบริษัทตั้งแต่ไตรมาสที่ 3 ของปี 1998 จนถึงไตรมาสที่ 3 ของปี 1999 โดยจำเลยได้รับรองงบการเงินดังกล่าวแบบไม่มีเงื่อนไขและไม่ได้แสดงถึงความผิดปกติของงบการเงินใดๆ ซึ่งในระหว่างที่จำเลยเข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีนั้นได้มีการทำธุรกรรมปลอมเพื่อโอนเงินของบริษัทออกไป ซึ่งหากผู้สอบบัญชีได้ใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบบัญชีก็จะสามารถตรวจสอบพบการทุจริตดังกล่าวได้ ซึ่งข้อเท็จจริงที่นำขึ้นพิจารณาไม่อาจกล่าวได้ว่าผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นจำเลยนั้นได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมปลอมหรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือไม่ แต่กล่าวได้ว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติหน้าที่โดยประมาทเลินเล่อไม่ได้ใช้ความระมัดระวังอย่างเพียงพอในการตรวจสอบดังเช่นที่ผู้ประกอบวิชาชีพพึงกระทำ ส่งผลให้บุคคลภายนอกผู้ใช้ข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีมาประกอบการตัดสินใจนั้น

[92] Decision of the Bundesgerichtshof (Federal Court of Justice - FCJ), 6 April 2006 – III ZR 256/04

ได้รับความเสียหายจากการเข้าซื้อหุ้นดังกล่าว จึงได้พิพากษาให้จำเลยชดใช้ค่าเสียหายให้แก่โจทก์ตามความเสียหายที่โจทก์ได้กล่าวอ้าง เนื่องจากว่าจำเลยเป็นผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นอย่างโปร่งใสเพื่อคุ้มครองผู้ใช้งบการเงินหรือผู้มีส่วนได้เสียต่อการเสนอรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งในกรณีดังกล่าวผู้สอบบัญชีซึ่งได้แก่จำเลยได้เสนอความเห็นในหนังสือชี้ชวนที่บริษัท W. AKTIENGESELLSCHAFT ได้ทำการเสนอขายหุ้นแก่ประชาชนทั่วไปครั้งแรก ทำให้โจทก์หลงเข้าใจผิดคิดว่าบริษัท W. AKTIENGESELLSCHAFT มีฐานะการเงินและผลการประกอบการดังเช่นที่ปรากฏในหนังสือชี้ชวนและงบการเงินปี 1999 ซึ่งทำให้โจทก์ได้ตัดสินใจเข้าซื้อหุ้นดังกล่าว

3. Reg. No. III ZR 245/96[93]

โจทก์ได้ซื้อหุ้นของ G GmbH & Co. ในวันที่ 12 ตุลาคม 1992 ในราคาซื้อทั้งหมด 2.5 ล้านมาร์กเยอรมันซึ่งโจทก์ได้พิจารณาจากงบการเงินประจำปีที่ได้รับรองโดยจำเลย (ผู้สอบบัญชี) ซึ่งตรวจสอบและรับรองว่างบการเงินประจำปีของ G GmbH & Co. เกินดุล 2,666,467.37 มาร์กเยอรมัน ซึ่งภายหลังจากโจทก์ได้เข้าซื้อหุ้นทั้งหมดได้พบความผิดปกติของบัญชีจึงได้ให้มีการตรวจสอบบัญชีในปี ค.ศ. 1991 อีกครั้งซึ่งปรากฏว่างบการเงินขาดดุล 11,049,361.15 มาร์กเยอรมัน ไม่ใช่เกินดุล 2,666,467.37 มาร์กเยอรมันดังเช่นที่โจทก์ได้รับทราบในตอนแรกและนำมาใช้ประกอบการพิจารณาเพื่อซื้อหุ้นของ G GmbH & Co. ในราคา 2.5 ล้านมาร์กเยอรมัน

โจทก์จึงเรียกค่าเสียหายสำหรับเงินจำนวน 2.5 ล้านมาร์กเยอรมันจากจำเลยผู้สอบบัญชีโดยโจทก์กล่าวว่าโจทก์จะไม่ซื้อหุ้นทั้งหมดในราคา 2.5 ล้านมาร์กเยอรมัน หากโจทก์ได้ทราบว่าผลตอบแทนที่เกิดขึ้นจริงในปี 1991 นั้นเป็นเช่นใด

ศาลอุทธรณ์ได้พิจารณาว่าผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการดำเนินการตรวจสอบอย่างซื่อตรงและเป็นกลางและมีหน้าที่รักษาความลับของลูกค้า หากเขาได้ละเมิดหน้าที่ของเขาโดยการจงใจหรือประมาทเลินเล่อต่อการปฏิบัติหน้าที่ของเขา เมื่อการกระทำดังกล่าวส่งผลให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลที่สามผู้ที่ต้องอาศัยข้อมูลหรือการรับรองของผู้สอบบัญชีผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบในความเสียหายดังกล่าวต่อบุคคลที่สาม ซึ่งความรับผิดของผู้สอบบัญชีตามมาตรา 323 แห่งประมวลกฎหมายพาณิชย์นเยอรมนีนั้นไม่อาจขยายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไป

[93] Decision of the Bundesgerichtshof (Federal Court of Justice - FCJ), 2 April 1998 – III ZR 245/96

ถึงบุคคลที่สามได้ เพราะบทบัญญัติมาตราดังกล่าวนั้นเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่มีต่อลูกค้า

แต่อย่างไรก็ตามการที่บุคคลที่สามหรือโจทก์ได้เข้าซื้อหุ้นโดยอาศัยข้อมูลจากงบการเงินปี 1991 ที่จำเลยผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบและรับรองงบการเงินของ G GmbH & Co. โดยแสดงให้เห็นว่างบการเงินปี 1991 เกินดุล 2,666,467.37 มาร์กเยอรมัน ซึ่งเป็นผลให้โจทก์ตัดสินใจเข้าซื้อหุ้นของ G GmbH & Co. ในราคา 2.5 ล้านมาร์กเยอรมัน และภายหลังจากที่โจทก์ได้รับโอนหุ้นดังกล่าวนั้นได้มีสิ่งผิดปกติเกิดขึ้น อันได้แก่ กำไรที่โจทก์ได้รับจากการประกอบกิจการไม่ได้เป็นดังเช่นที่ปรากฏในงบการเงินปีก่อนหน้าที่โจทก์จะได้เข้ามาซื้อหุ้น โจทก์จึงได้ให้มีการตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินในปี 1991 อีกครั้งซึ่งปรากฏว่างบการเงินขาดดุล 11,049,361.15 มาร์กเยอรมัน ไม่ใช่เกินดุล 2,666,467.37 มาร์กเยอรมัน ซึ่งศาลอุทธรณ์ได้พิจารณาว่าหากผู้สอบบัญชีได้ใช้ความรู้ ความระมัดระวังและความเป็นกลางในการปฏิบัติงานแล้วผู้สอบบัญชีย่อมสามารถตรวจสอบได้ว่างบการเงินดังกล่าวมีความผิดพลาดจากความเป็นจริง เมื่อโจทก์ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกที่เชื่อถือในการปฏิบัติงานของจำเลยโดยได้อาศัยการรับรองงบการเงินของจำเลยมาใช้ประกอบการตัดสินใจในการเข้าซื้อหุ้นดังกล่าว จำนวน 2.5 ล้านมาร์กเยอรมัน ซึ่งโจทก์กล่าวว่าหากโจทก์ได้ทราบข้อความจริงดังกล่าว โจทก์จะไม่ซื้อหุ้นในราคาดังกล่าวหรืออาจจะไม่ซื้อหุ้นดังกล่าวเลย การกระทำของจำเลยผู้สอบบัญชีเป็นการปฏิบัติหน้าที่โดยความประมาทเลินเล่อทำให้ผู้อื่นได้รับความเสียหาย จำเลยจึงมีความผิดตามบทบัญญัติมาตรา 823 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมนี จำเลยจึงต้องชดใช้ความเสียหายแก่โจทก์

4. กรณีศึกษา FlowTex Technologie GmbH & Co KG

ในปี ค.ศ. 1980 Manfred Schmider และ Klaus Kleiser ได้เริ่มต้นธุรกิจโดยการก่อตั้ง FlowTex Technologie GmbH & Co KG (FlowTex) ซึ่งเป็นการสร้างและบริหารจัดการเครื่องจักรสำหรับขุดเจาะและติดตั้งเคเบิ้ลและท่อทางใต้ดิน โดยในการขายเครื่องจักรดังกล่าวนั้น FlowTex จะนำเครื่องจักรที่ขายได้ไปจัดลิสซิ่งเพื่อเป็นการลดภาระของผู้ซื้อ การทุจริตของ FlowTex ได้เริ่มต้นขึ้นในซึ่งในปี ค.ศ. 2000 โดย FlowTex ได้ขายเครื่องจักรและได้นำจัดลิสซิ่งมากกว่า 3,000 เครื่อง แต่ในความเป็นจริง FlowTex มีการผลิตเครื่องจักรเพียง 181 เครื่อง ซึ่งแสดงให้เห็นว่า FlowTex ได้ปลอมใบรับรองเครื่องจักรและได้อ้างถึงสถานที่ก่อสร้างสำหรับการตรวจเครื่องจักรซึ่งเป็นเท็จ โดยเครื่องจักรเครื่องหนึ่งจะถูกย้ายไปในสถานที่ต่างๆ ตามที่ FlowTex กล่าวอ้างว่าได้มีการก่อสร้างเพื่อเข้าตรวจและจัดทำลิสซิ่ง การกระทำดังกล่าวนั้นได้มีการจัดทำเอกสารต่างๆ เพื่อฉ้อโกงบริษัทลิสซิ่งโดยการหลอกลวงว่าได้ขายเครื่องจักรดังกล่าวแล้วโดยอ้างอิง

ถึงใบทะเบียนเครื่องจักรปลอมและสถานที่ก่อสร้างซึ่งไม่มีอยู่จริง ซึ่งเงินที่ได้รับจากการฉ้อโกงนั้นถูกนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนของ Manfred Schmider และ Klaus Kleiser อันได้แก่ ซื้อบ้านพักตากอากาศ ซื้อเรือยอร์ช และของใช้ฟุ่มเฟือยต่างๆ[94] ในช่วงที่ได้มีการทุจริตของ FlowTex เกิดขึ้นนั้น KPMG ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีกลับแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างไม่มีเงื่อนไขและไม่สามารถบ่งชี้ให้เห็นถึงการกระทำอันเป็นการฉ้อโกงของ FlowTex ได้

ในปี ค.ศ. 2001 กลุ่มเจ้าหนี้ของ FlowTex รวมถึง Commerzbank AG และ Dresdner bank AG ซึ่งเป็นผู้ให้สินเชื่อในการจัดทำลิสซิ่งได้ดำเนินการทางกฎหมายกับ KPMG ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีของ FlowTex แต่ KPMG กลับปฏิเสธว่าไม่ได้มีความผิดพลาดใดๆ ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไขและการตรวจสอบงบการเงินของ FlowTex นั้นไม่ได้กระทำโดยความประมาทหรือละเลยไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีแต่อย่างใด การปฏิบัติงานตรวจสอบของ KPMG นั้นเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบโดยได้พิจารณาจากหลักฐานและเอกสารต่างๆ อย่างเพียงพอ ซึ่งการทุจริตและฉ้อโกงดังกล่าวนั้น KPMG ไม่ได้มีส่วนรู้เห็นและไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกระทำดังกล่าวของ FlowTex แต่อย่างไรก็ตาม KPMG ได้ตกลงที่จะจ่ายค่าเสียหายเพื่อยุติการดำเนินการทางกฎหมาย 100 ล้านมาร์กเยอรมัน ซึ่งคิดเป็นเงินจำนวนร้อยละ 5 ของความเสียหายที่ธนาคาร เจ้าหนี้และผู้เสียหายได้รับจากการฉ้อโกงและทุจริตของ FlowTex และในการชดใช้ค่าเสียหายดังกล่าวโดย KPMG นั้น KPMG ได้ระบุว่าการจ่ายเงินดังกล่าวเป็นไปเพื่อให้ยุติการดำเนินการทางกฎหมายแต่การจ่ายเงินดังกล่าวของ KPMG นั้นไม่ได้เป็นการยอมรับว่าการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบบัญชีของ KPMG ไม่มีความเหมาะสมหรือเกิดความล้มเหลวในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบแต่อย่างใด ซึ่งเป็นการปฏิเสธการกระทำความผิดของ KPMG[95]

วิเคราะห์ปัญหาจากกรณีศึกษาจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

จากกรณีศึกษาความล้มเหลวในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนีนั้น มีสาเหตุมาจากความประมาทโดยละเลยไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ดังนี้

---

[94] Klaus, V.L., "Assessing Organized Crime: TheCase of Germany," ECPR Standing Group eNewsletter Organised Crime, No. 3 (September 2002): 16 - 21.

[95] Bollen,L.H.H., Mertens, M.M.H., Meuwissen RA, R.H.G., Van Raak, J.J.F and Schelleman, C., "Classification and Analysis of Major European Business Failures," Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center (MARC). (October 2005): 38 – 40.

- กรณี Reg. No. X ZR 231/99 ความผิดพลาดของผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีนั้นเกิดขึ้นจากการละเลยที่จะดำเนินการตรวจสอบความถูกต้องอีกครั้ง แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้รับแจ้งให้ดำเนินการตรวจสอบและแก้ไขข้อมูลให้ถูกต้องแต่ผู้สอบบัญชีก็ยังคงละเลย โดยดำเนินการแก้ไขแต่เป็นการแก้ไขให้ถูกต้องแต่เพียงบางส่วน จึงทำให้เกิดความเสียหายขึ้นแก่ผู้ถือหุ้นของบรรษัทการธนาคาร ซึ่งความเสียหายดังกล่าวเกิดขึ้นจากความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงของผู้สอบบัญชี เพราะว่าในข้อเท็จจริงของคดีไม่ได้ระบุเหตุจูงใจในการกระทำผิดของผู้สอบบัญชีและไม่ได้ชี้ให้เห็นอย่างชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีมีเจตนาทุจริตต่อการสดงรายงานดังกล่าว แต่กลับเพิกเฉยไม่ตรวจทานอีกครั้งและได้ดำเนินการแก้ไขเพียงบางส่วนของรายงานที่ผิดพลาดภายหลังจากที่ได้มีการคัดค้านจากผู้ถือหุ้นของบรรษัทการธนาคารเท่านั้น

- กรณี Reg. No. III ZR 256/04 ผู้สอบบัญชีได้รับรองงบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไขและไม่ได้ชี้ให้เห็นถึงความผิดปกติของงบการเงินใดๆ ซึ่งในข้อเท็จจริงนั้นปรากฏว่าได้มีการจัดทำธุรกรรมปลอมขึ้นจึงทำให้งบการเงินที่รับรองและแสดงต่อสาธารณชนไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ส่งผลให้บุคคลภายนอกซึ่งเชื่อถือในงบการเงินดังกล่าวได้รับความเสียหายจากการเข้าซื้อหุ้นของบริษัท

- กรณี Reg. No. III ZR 245/96 ผู้สอบบัญชีได้รับรองว่างบการเงินประจำปีของ G GmbH & Co. เกินดุล 2,666,467.37 มาร์กเยอรมัน ซึ่งภายหลังได้ปรากฏว่างบการเงินขาดดุล11,049,361.15 มาร์กเยอรมัน ไม่ได้เกินดุล 2,666,467.37 มาร์กเยอรมันดังเช่นที่โจทก์ซึ่งเป็นผู้เสียหายได้รับทราบและนำข้อมูลมาใช้ประกอบการพิจารณาเพื่อซื้อหุ้นของริษัทดังกล่าว

- กรณี FlowTex Technologie GmbH & Co ซึ่งผู้สอบบัญชีได้แก่ KPMG ไม่สามารถตรวจสอบพบความผิดปกติของงบการเงินได้ และการทำธุรกรรมอันเป็นการฉ้อโกงเจ้าหนี้ได้ แม้ว่า KPMG จะกล่าวอ้างว่า KPMG ไม่ได้ปฏิบัติงานตรวจสอบล้มเหลวเพราะได้ตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีและพิจารณาจากหลักฐานที่เพียงพอแล้ว แต่เมื่อพิจารณาจากการทำธุรกรรมที่ไม่มีอยู่จริงของ FlowTex เพื่อฉ้อโกงเจ้าหนี้เป็นเงินจำนวนมากนั้นทำให้เกิดประเด็นข้อสงสัยเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบของ KPMG เพราะหาก KPMG ปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบอย่ารอบคอบ และแสดงความเห็นโดยอาศัยหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอแล้วย่อมพบเห็นพฤติกรรมการทุจริตดังกล่าว ดังนั้น ความล้มเหลวของการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบของ KPMG จึงเกิดจากความประมาทซึ่งไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีจึงทำให้ไม่สามารถตรวจพบการทุจริตได้

จากข้อเท็จจริงในกรณีศึกษาดังกล่าวได้ชี้ให้เห็นว่าในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีนั้น หากผู้สอบบัญชีไม่ใช้ความระมัดระวังและรอบคอบย่อมส่งผลทำให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นคลาดเคลื่อนไปจากข้อเท็จจริงและทำให้ผู้เชื่อถือและใช้งบการเงินดังกล่าวได้รับความเสียหายจากการปฏิบัติหน้าที่อย่างประมาทเลินเล่อของผู้สอบบัญชี แม้ว่าในประเทศเยอรมนีจะไม่ปรากฏกรณีศึกษาเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริตของผู้สอบบัญชีโดยมีผลประโยชน์ทับซ้อน แต่ประเทศเยอรมนีก็ได้มีการตื่นตัวสำหรับปัญหาดังกล่าวเช่นเดียวกัน ซึ่งภายหลังจากที่ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการประกาศใช้ พระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley นั้น ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปได้เล็งเห็นความสำคัญของปัญหาการทุจริตภายในองค์กรโดยมีผู้สอบบัญชีเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องโดยร่วมทุจริตซึ่งเกิดจากการมีผลประโยชน์ทับซ้อนจากการทำหน้าที่ของผู้สอบบัญชี สหภาพยุโรปจึงได้นำพระราชบัญญัติมาพิจารณาและปรับใช้โดยพิจารณาถึงความเหมาะสมของประเทศสมาชิก[96] เนื่องจากต้องการดึงดูดให้นักลงทุนมีความเชื่อมั่นต่อการลงทุนในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปและต้องการกำหนดให้แนวทางปฏิบัติและการควบคุมกำกับดูแลการทำงานของผู้สอบบัญชีเป็นไปในทิศทางเดียวกัน จึงได้มีการออก The Eighth Company Law Directive of the European Union ซึ่งเข้ามากำกับดูแลความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนมากยิ่งขึ้น โดยกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน ความเป็นอิสระ การควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศสมาชิก ซึ่งประเทศสมาชิกรวมถึงประเทศเยอรมนีต้องปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าว

---

[96] Sarbanes Oxley Compliance Professionals Association (SOXCPA), The 8th Company Law Directive of the European Union (European Sarbanes Oxley) from the Sarbanes Oxley Compliance Professionals Association (SOXCPA) [online],17 April 2011. Available from: http://www.8th-company-law-directive.com/

บทที่ 4
บทวิเคราะห์ เปรียบเทียบมาตรการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

ในการศึกษาบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศจะพบว่าแม้จะมีมาตรการทางกฎหมายและองค์กรต่างๆ เข้ามาควบคุมและกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนเพื่อให้การทำหน้าที่ของผู้สอบบัญชีนั้นสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองผู้ถือหุ้น กลุ่มนักลงทุนและกลุ่มผู้ใช้งบการเงินแล้ว แต่ก็ยังคงพบปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเรื่อยมาไม่ว่าจะเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่โดยประมาทเลินเล่อหรือการปฏิบัติหน้าที่โดยมีเจตนาทุจริตของผู้สอบบบัญชีซึ่งเป็นผลทำให้ข้อมูลหรือผลการประกอบการที่บริษัทจดทะเบียนจะนำเสนอต่อสาธารณชนนั้นผิดพลาดและคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อผู้ที่ต้องอาศัยงบการเงินหรือข้อมูลทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีและเชื่อถืองบการเงินนั้นและนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจในการเข้าลงทุนในบริษัทจดทะเบียนดังกล่าว รวมถึงผู้ถือหุ้นที่จะพิจารณาผลการดำเนินงานและผลประกอบการของบริษัทจดทะเบียนนั้นๆ ผ่านงบการเงินที่ได้ผ่านการตรวจสอบและรับรองความถูกต้องโดยผู้สอบบัญชี ซึ่งหากงบการเงินที่ดังกล่าวเป็นเท็จหรือไม่ได้สะท้อนผลประกอบการที่แท้จริงของบริษัทจดทะเบียนดังกล่าวย่อมส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับความเสียหาย ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องศึกษาถึงสาเหตุของปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่เกิดขึ้นจากกรณีศึกษาต่างๆ ทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ และศึกษาถึงความเหมาะสมและเพียงพอของมาตรการทางกฎหมายและองค์กรที่เข้ามาทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยโดยศึกษาเปรียบเทียบกับมาตรการทางกฎหมายและองค์กรที่เข้ามากำกับดูแลผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเยอรมนี ทั้งนี้เพื่อนำแนวทางการควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีของประเทศที่ได้ทำการศึกษามาปรับใช้กับประเทศไทยอย่างเหมาะสม

4.1 วิเคราะห์สาเหตุของปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

จากการที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีจากกรณีศึกษาทั้งที่เกิดขึ้นในประเทศไทยและต่างประเทศ โดยจะพบว่าปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีนั้นมี 2 สาเหตุหลัก คือ

1. การขาดความเป็นอิสระ

จากกรณีศึกษาที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษานั้นพบว่า กรณี In re Enron Corp. Sec. Derivative & ERISA Litig. และ กรณี In re WorldCom, Inc. ERISA Litig. จากกรณีศึกษาทั้ง 2 กรณีนี้ ได้ปรากฏให้เห็นถึงการขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีในกรณีศึกษาดังกล่าว ได้รับผลประโยชน์หรือค่าธรรมเนียมเป็นจำนวนมากจากบริษัทลูกค้าจากการให้บริการนอกเหนือจากบริการตรวจสอบพร้อมกันกับการให้บริการตรวจสอบ ซึ่งทำให้เกิดการมีผลประโยชน์ทับซ้อนจากการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบ

การมีผลประโยชน์ทับซ้อนจากการให้บริการด้านอื่นพร้อมกับการให้บริการตรวจสอบแก่บริษัทลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี ก่อให้เกิดการขาดความเป็นอิสระในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี กล่าวคือ

การคำนึงถึงรายได้จากให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากการตรวจสอบเป็นสำคัญการที่สำนักงานสอบบัญชีพยายามที่จะรักษารายได้ที่ได้รับจากบริษัทลูกค้าที่ตนให้บริการตรวจสอบและบริการด้านอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบนั้น เป็นผลทำให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินหรือการตรวจสอบงบการเงินนั้น เป็นไปเพื่อเอื้อประโยชน์ให้แก่การให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากการให้บริการตรวจสอบ เช่น การให้บริการจัดทำบัญชีพร้อมกันกับการให้บริการตรวจสอบ ดังนั้นแม้ว่าการจัดทำบัญชีนั้นจะไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่ในการตรวจสอบนั้นผู้สอบบัญชีก็จะแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ซึ่งจะเป็นการเอื้อผลประโยชน์ให้แก่บริษัทลูกค้าในการตกแต่งงบการเงิน และการปกปิดธุรกรรมที่เป็นการทุจริตต่างๆ

การมีผลประโยชน์ทับซ้อนของสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการตรวจสอบบัญชีและให้บริการด้านอื่นๆ นอกเหนือจากบริการด้านตรวจสอบ (non - audit services) ไม่ว่าจะเป็นการให้คำปรึกษาด้านภาษี การให้บริการด้านการวางแผนทางธุรกิจ การให้บริการด้านการตรวจสอบภายใน และการให้บริการด้านที่ปรึกษาด้านกฎหมาย แก่ลูกค้ารายเดียวกันและแม้ว่าการให้บริการดังกล่าวนั้นผู้ให้บริการซึ่งเป็นพนักงานในสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวนั้นจะไม่ใช่พนักงานรายเดียวกันก็ตาม แต่การที่สำนักงานสอบบัญชีได้ให้บริการหลายๆ ด้านรวมถึงการให้บริการตรวจสอบแก่ลูกค้ารายเดียวกันนั้นย่อมทำให้ผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีแก่ลูกค้ารายนั้นสามารถล่วงรู้ข้อมูลภายในของลูกค้ารายนั้นได้ เมื่อผลประโยชน์ที่สำนักงานสอบบัญชีได้รับนั้นเกิดขึ้นจากการให้บริการที่มีวัตถุประสงค์ของการให้บริการขัดแย้งกัน กล่าวคือ การให้บริการตรวจสอบนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองผลประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหุ้นและผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ แต่การให้บริการอื่นๆ นอกเหนือจากการให้บริการตรวจสอบนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างผลประโยชน์สูงสุด

ให้แก่กิจการนั้นๆ เมื่อวัตถุประสงค์ของการให้บริการแตกต่างกันแต่รายได้ที่เกิดจากการให้บริการด้านอื่นๆ นอกเหนือจากการให้บริการด้านสอบบัญชีนั้นสูงกว่ารายได้ที่เกิดขึ้นจากการให้บริการตรวจสอบจึงทำให้เกิดเป็นแรงจูงใจและส่งผลให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างถูกต้อง การมีอิทธิพลหรือผลประโยชน์อื่นจึงถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระต่อการปฏิบัติหน้าที่[1] ดังเช่น กรณีศึกษาของ Arthur Andersen

Arthur Andersen ในอดีตเคย 1 ใน 5 ของสำนักงานสอบบัญชียักษ์ใหญ่ (Big 5)[2] ดังที่ระบุถึงพฤติการณ์ของ Arthur Andersen ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของ Arthur Andersen ในการตรวจสอบงบการเงินของ Enron นั้น Arthur Andersen คำนึงถึงค่าธรรมเนียมที่จะได้รับจากบริษัทลูกค้าเสมอ ซึ่งทำให้ Arthur Andersen ซึ่งได้ทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชี และให้บริการอื่นๆ นอกเหนือจากบริการตรวจสอบ ได้แก่ การจัดการโครงสร้างทางธุรกรรม การให้คำปรึกษา การให้บริการตรวจสอบภายใน การจัดทำบัญชี คดีความ และการวางแผนทางภาษี ส่งผลให้ Arthur Andersen ละเลยต่อการตรวจสอบงบการเงิน โดยไม่ปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบอย่างระมัดระวังและรอบคอบ ซึ่งชี้ให้เห็นถึงการขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้นจะส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติหน้าที่และการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

เนื่องจาก Arthur Andersen คำนึงถึงแต่รายได้ที่จะได้รับจากลูกค้าเข้าไปปฏิบัติงานสอบบัญชีพร้อมกับให้บริการด้านอื่นๆ เพื่อค่าธรรมเนียมที่สูงขึ้น แม้ว่าในกรณีของ Enron จะมีการคัดค้านไม่เห็นด้วยต่อการปฏิบัติงานของ Arthur Andersen แต่ Arthur Andersen ก็ไม่ได้ให้ความสนใจแต่อย่างไร Arthur Andersen รู้ดีว่าปฏิบัติงานสอบบัญชีของตนนั้นไม่ได้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี เพราะ Arthur Andersen รู้ถึงธุรกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้นใน Enron และ Arthur Andersen เซ่น ก็ได้เข้าไปมีส่วนในการทำธุรกรรมดังกล่าวเช่นกัน รวมถึงการจัดทำบัญชีและการตรวจสอบภายในซึ่ง Arthur Andersen ได้ให้บริการแก่ Enron นั้นสะท้อนให้เห็นถึงความพยายามที่จะไม่ให้งบการเงินและธุรกรรมต่างๆถูกตรวจสอบจากบุคคลภายนอกทั้งนี้ เพราะ Arthur Andersen ได้คำนึงถึงผลประโยชน์ที่จะได้รับจำนวนมากจาก Enron ซึ่งเป็นค่าธรรมเนียมที่ได้จากการให้บริการด้านอื่นๆ (non-audit services) ดังนั้น การให้บริการตรวจสอบจึงเป็นการให้บริการเพื่อสนับสนุนการบริการด้านอื่นๆ ของ Arthur Andersen ที่มีต่อ Enron และจะนำมาสู่

---

[1] Koch, C. and Schmidt, C., Disclosing Conflict of Interest – Does Experience and Reputation Matter? [online], 8 April 2011. Available from : http://aaahq.org/audit/midyear/08midyear/papers/95_Koch_Disclosing Conflict.pdf

[2] รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, อาร์เธอร์ แอนเดอร์เซ่น [ออนไลน์], 7 ธันวาคม 2553. แหล่งที่มา: http://www.gotomanager.com/news/details.aspx?id=2664

ผลประโยชน์หรือค่าธรรมเนียมจำนวนมากที่ Arthur Andersen จะได้รับจาก Enron ที่เกิดขึ้นจากการให้บริการด้านอื่นๆ นอกเหนือจากบริการตรวจสอบ เปรียบดังว่าการให้บริการตรวจสอบพร้อมกับให้บริการด้านอื่นนั้นเป็นวิธีที่สามารถป้องกันไม่ให้บุคคลภายนอกสามารถตรวจสอบการทำงานภายในกิจการนั้นๆ ได้ว่ามีการทุจริตหรือประกอบกิจการอย่างโปร่งใสหรือไม่

การที่รายได้จากค่าธรรมเนียมที่สำนักงานสอบบัญชีได้รับจากลูกค้าส่วนใหญ่นั้นเกิดขึ้นจากการให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบนั้น จึงนำมาสู่ความขัดแย้งของลักษณะการทำงานของสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการตรวจสอบแก่ลูกค้ารายนั้นด้วย เมื่อค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นจากการให้บริการตรวจสอบนั้นจะถูกตรวจสอบและต้องรายงานแก่องค์กรที่ควบคุมกำกับดูแลจึงทำให้การให้บริการตรวจสอบไม่สามารถสร้างรายได้ให้แก่สำนักงานสอบบัญชีได้มากนัก แต่เมื่อการให้บริการตรวจสอบสามารถเอื้อประโยชน์ให้แก่การให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบแก่ลูกค้าได้ ก็จะก่อให้การใช้บริการด้านอื่นของสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการสอบบัญชีอยู่ในขณะนั้น กล่าวคือ ในกรณีที่สำนักงานสอบบัญชีให้บริการตรวจสอบและบริการด้านอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบ ลูกค้าหรือกิจการจะได้รับประโยชน์ คือ ธุรกรรมใดๆที่กิจการได้ดำเนินการหรืองบการเงินที่กิจการได้จัดทำขึ้นนั้นจะไม่ถูกตรวจสอบอย่างเข้มงวดหรืออย่างละเอียดจากผู้สอบบัญชี เพราะธุรกรรมหรืองบการเงินต่างๆ ที่กิจการได้จัดทำขึ้นนั้นล้วนแล้วแต่อยู่ในการรับรู้ของสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการตรวจสอบหรือบางธุรกรรมของกิจการนั้นสำนักงานสอบบัญชีได้มีส่วนรู้เห็นด้วยอันเนื่องมาจากการให้บริการด้านอื่น เช่น บริการด้านที่ปรึกษาด้านภาษี ทั้งหมดนี้ส่งผลให้การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีนั้นเป็นไปอย่างหละหลวม ทั้งนี้สำนักงานสอบบัญชีก็จะได้รับผลประโยชน์จากลูกค้าหรือกิจการนั้นคือ การใช้บริการด้านอื่นๆและค่าธรรมเนียมจากการให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบที่สูงขึ้น ดังเช่นที่ Arthur Andersen ได้รับค่าธรรมเนียมจาก Enron และ WorldCom

รวมถึงกรณี Ezra Charitable Trust v. Tyco Int'l Ltd. ซึ่งเกิดการทุจริตภายในองค์กรและได้จัดทำงบการเงินที่เป็นเท็จ แม้ว่าจะไม่ม่หลักฐานที่ชัดเจนว่า PwC ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีให้ของ Tyco ในขณะนั้นมีส่วนรู้เห็นในการทุจริตดังกล่าว แต่การที่ PwC ขาดความเป็นอิสระเนื่องจากการทำหน้าที่จัดทำบัญชีและบริการให้คำปรึกษาในด้านธุรกิจ ซึ่งเป็นการให้บริการนอกเหนือจากบริการตรวจสอบในขณะที่ PwC ใหเบริการตรวจสอบดังกล่าวนั้น ได้ส่งผลให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินของ PwC นั้นไม่สามารถบ่งชี้สิ่งผิดปกติของงบการเงินที่ตรวจสอบได้

2. การปฏิบัติหน้าที่โดยประมาทเลินเล่อ

ความผิดพลาดของการรายงานผลการตรวจสอบหรือการแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้น ส่วนหนึ่งนั้นมีสาเหตุมาจากความประมาทเลินเล่อ ซึ่งรวมถึงการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ดังกรณีศึกษาทั้งที่เกิดในประเทศไทยและต่างประเทศ ได้แก่

- กรณีศึกษา นายสมชาย คุรุจิตโกศล ผู้สอบบัญชีของบริษัท เอส.อี.ซี.ออโต้เซลส์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน)[3]
- กรณีศึกษา นายอนุรักษ์ ลีลาปิยมิตร สังกัดบริษัท บีดีโอ ริชฟิลด์ จำกัด ผู้สอบบัญชีของ บริษัท รอยเนท จำกัด (มหาชน)[4]
- กรณีศึกษา นางสาวทิพย์สุดา ชำนาญวนิชกุล สังกัดบริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด[5]
- กรณีศึกษา นายประวิทย์ วิภูศิริคุปต์ สังกัดบริษัท อาร์เอสเอ็ม ออดิท เซอร์วิสเซส (ประเทศไทย) จำกัด[6]
- กรณีศึกษา นางเกษรี ณรงค์เดช สังกัดสำนักงาน เอ.เอ็ม.ที. แอสโซซิเอท ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบงบการเงินงวดปี 2549 ของบริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน)[7]
- กรณีศึกษา นายเจษฎา หังสพฤกษ์ สังกัดบริษัท กรินทร์ ออดิท จำกัด[8]
- กรณีศึกษา ผู้ถือหุ้นของบริษัท เงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) ฟ้องผู้สอบบัญชี (บริษัท เอสจีวี ณ ถลาง จำกัด บริษัท อาร์เธอร์ แอนด์เดอร์เซ่น จำกัด และนายสง่า ศรีอาริยเมตตา)[9]
- กรณีศึกษา Rusch Factors, Inc. v. Levin[10]
- กรณีศึกษา Ultramares Corp. v. Touche[11]

---

[3] เรื่องเดียวกัน, หน้า 63.

[4] เรื่องเดียวกัน, หน้า 64.

[5] เรื่องเดียวกัน, หน้า 16.

[6] เรื่องเดียวกัน, หน้า 16.

[7] เรื่องเดียวกัน, หน้า 16.

[8] เรื่องเดียวกัน, หน้า 65.

[9] เรื่องเดียวกัน, หน้า 68.

[10] Ibid, P. 119.

[11] Ibid, P. 120.

- กรณีศึกษา Reg. No. X ZR 231/99[12]
- กรณีศึกษา Reg. No. III ZR 256/04[13]
- กรณีศึกษา Reg. No. III ZR 245/96[14]

จากกรณีศึกษาดังกล่าวชี้ให้เห็นว่าแม้ว่าจะมีการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีหรือได้กำหนดแนวทางให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบแล้วก็ตาม แต่ก็ยังคงปรากฏปัญหาที่แสดงให้เห็นถึงความประมาทเลินเล่อโดยการละเลยไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ทั้งในประเทศไทยและในประเทศที่ได้ทำการศึกษา ไม่ว่าจะเป็นการเลือกใช้วิธีการตรวจสอบที่ผิด การละเลยต่อการรวบรวมข้อมูลหรือหลักฐานก่อนที่จะได้แสดงความเห็นต่องบการเงิน และการขาดความระมัดระวังรอบคอบดังที่ผู้สอบบัญชีพึงมีในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพ แม้ว่าการละเลยไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีนั้นจะเกิดขึ้นจากความประมาทเลินเล่อและไม่เป็นที่ประจักษ์ชัดเจนว่าเกิดขึ้นจากการจงใจทุจริตก็ตาม แต่ด้วยข้อเท็จจริงจากกรณีศึกษาบางกรณีได้แสดงให้เห็นว่าด้วยภาวะและวิสัยเช่นนั้น ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบพบความผิดปกติของงบการเงินได้ แต่ผู้สอบบัญชีกลับละเลยไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือเลือกใช้วิธีการตรวจสอบบัญชีที่ผิด จึงทำให้การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีนั้นไม่ถูกต้องตามข้อเท็จจริง ซึ่งแสดงให้เห็นว่าความประมาทเลินเล่อของผู้สอบบัญชีดังกล่าวนั้นอาจเกิดขึ้นด้วยความจงใจเพื่อให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินบิดเบือนจากข้อเท็จจริงและเป็นไปตามความประสงค์ของลูกค้า

ไม่ว่าความผิดพลาดหรือความล้มเหลวในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีนั้นจะมีสาเหตุมาจากความประมาทเลินเล่อของผู้สอบบัญชีหรือการจงใจทุจริตอันเนื่องมาจากการมีผลประโยชน์ทับซ้อนก็ตาม ก็ล้วนแล้วแต่ส่งผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินทั้งสิ้น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงจะได้ทำการศึกษาถึงการควบคุมและกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ เพื่อวิเคราะห์ถึงความเหมาะสมและนำมาเป็นแนวทางในการปรับใช้ในประเทศไทย ทั้งนี้เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ถือหุ้นและผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ

---

[12] Ibid, P. 128.

[13] Ibid, P. 129.

[14] Ibid, P. 130.

4.2 วิเคราะห์ เปรียบเทียบองค์กรที่มีบทบาทและหน้าที่ในการควบคุม กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

องค์กรที่มีบทบาทหน้าที่ในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนเป็นหน่วยงานที่มีความสำคัญต่อการกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมากเพราะองค์กรที่มีความเป็นอิสระจากผู้สอบบัญชีย่อมสามารถทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีได้อย่างเป็นกลางและสามารถตรวจสอบการปฏิบัติงานรวมถึงควบคุมการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีได้อย่างเต็มที่ โดยองค์กรที่ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในแต่ละประเทศนั้นจะมีความแตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับโครงสร้างของการควบคุมผู้สอบบัญชีใน แต่ละประเทศดังต่อไปนี้

1 องค์กรที่มีบทบาทและหน้าที่ในการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ประสบกับปัญหาทางเศรษฐกิจอันเนื่องมาจากความไม่ไว้วางใจในระบบตรวจสอบของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งถือว่าเป็นระบบที่เข้มงวดที่สุดในโลกเพราะเป็นต้นกำเนิดของลัทธิธรรมาภิบาล บรรษัทภิบาล ความโปร่งใสและอื่น ๆ เมื่อเกิดกรณี Enron และ WorldCom ตกแต่งบัญชี โดยมี Arthur Andersen เป็นผู้ตรวจสอบบัญชี[15] และได้เกิดภาวะความล้มเหลวจากข้อมูลทางบัญชี ซึ่งส่งผลให้บริษัทขนาดใหญ่หลายแห่งในประเทศสหรัฐอเมริกา ต้องตกอยู่ในสภาวะล้มละลายและสร้างผลกระทบทางเศรษฐกิจต่อประเทศเพราะกลุ่มนักลงทุนขาดความเชื่อมั่นในระบบการตรวจสอบความถูกต้องของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในตลาดทุน ซึ่งที่มาของการออกพระราชบัญญัติ Sarbanes Oxley โดยพระราชบัญญัติดังกล่าวมีสาระสำคัญมุ่งเน้นไปที่การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยมีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ขึ้นมาเพื่อรองรับการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวและทำงานควบคู่กับองค์กรต่างๆที่มีหน้าที่ควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชี ดังต่อไปนี้

(1) สถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งอเมริกา (AICPA)[16]

(2) คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) [17]

---

[15] วีรพงษ์ รามางกูร, กับดักสภาพคล่องกับเศรษฐกิจของสหรัฐ. [ออนไลน์]. 15 มิถุนายน 2554. แหล่งที่มา: http://www.nidambe11.net/ekonomiz/ verapong/article2002sep16.htm - 13k

[16] Ibid, P. 76.

[17] Ibid, P. 76.

2. องค์กรที่มีบทบาทและหน้าที่ในการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศเยอรมนี

ประเทศเยอรมนี มีองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน ได้แก่ คณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี โดยที่คณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีเป็นองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการทดสอบความเป็นวิชาชีพ ประเมินคุณภาพของผู้สอบบัญชี ลงทะเบียนและควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน และสำนักงานคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี ได้ทำหน้าที่เป็นองค์กรที่ให้ความร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในต่างประเทศสำหรับกรณีที่มีการดำเนินคดีเกี่ยวกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ คณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในประเทศเยอรมนีเป็นองค์กรที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและไม่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงาน ก.ล.ต.แต่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของกระทรวงเศรษฐกิจและเทคโนโลยี

3. องค์กรที่มีบทบาทและหน้าที่ในการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย

ประเทศไทยมีองค์กรที่มีบทบาท หน้าที่ในการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน ได้แก่

(1) สภาวิชาชีพบัญชี[18]

(2) สำนักงาน ก.ล.ต. มีบทบาทและหน้าที่ในการควบคุมดูแลตลาดทุน เนื่องจากการลงทุนในตลาดทุนนั้นมีความเสี่ยงเพราะเมื่อบริษัทหรือกิจการขาดทุนหรือประสบภาวะล้มเหลวในการดำเนินงานผู้ลงทุนก็ต้องแบกรับภาระเหล่านั้น ดังนั้น ในการจะเข้าไปลงทุนในกิจการใดๆ ผู้ลงทุนจึงต้องมีข้อมูลที่เพียงพอที่จะสามารถนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจ ซึ่งส่วนหนึ่งของข้อมูลในการใช้ประกอบการตัดสินใจ คือ งบการเงินของกิจการนั้นๆ ดังนั้น ตามบัญญัติมาตรา 61[19] แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 จึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่จะแสดงความเห็นในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้นั้น จะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. และสำนักงาน ก.ล.ต. ยังมีอำนาจในการ

---

[18] คณะบัญชี มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย,สภาวิชาชีพบัญชี (Accountancy) [ออนไลน์], 15 มกราคม 2554. แหล่งที่มา: http://utcc2.utcc.ac.th/vraccountant/index.php?mod=Knowledge&file=saraview&saraID=10

[19] เรื่องเดียวกัน หน้า 14.

ออกประกาศเพื่อกำหนดข้อปฏิบัติแก่ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดและพิจารณาลงโทษผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

เนื่องจากการ ได้มีการโต้แย้งโดยสภาวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของสำนักงาน ก.ล.ต. ในการออกประกาศที่ สช.39/ 2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ของสำนักงาน ก.ล.ต.[20] ซึ่งประกาศดังกล่าวมีหลักการสำคัญโดยสรุป ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์จะสามารถลงลายมือชื่อแสดงความเห็นการสอบบัญชีของกิจการดังต่อไปนี้ได้

(1) บริษัท (มหาชน) ที่ขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ที่ออกใหม่ (หุ้น IPO: Initial Public Offering)

(2) บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ที่มีหน้าที่จัดทำและส่งงบการเงิน และรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทต่อสำนักงาน

(3) บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ซึ่งมีผู้ยื่นแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์และร่างหนังสือชี้ชวน

(4) บริษัทหลักทรัพย์

(5) กองทุนรวม

(6) กองทุนส่วนบุคคลที่สำนักงานประกาศกำหนดตามมาตรา 140 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

(7) บริษัทที่ออกหลักทรัพย์จดทะเบียน

(8) บริษัทที่มีหลักทรัพย์ซื้อขายในศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์

(9) กองทรัสต์ตามพระราชบัญญัติทรัสต์เพื่อธุรกรรมในตลาดทุน พ.ศ.2550

2. จรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ จะต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี และ IFAC ในกรณีที่สภาวิชาชีพบัญชียังไม่ได้กำหนดหรือปรับปรุงจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีให้สอดคล้องกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสมาพันธ์ผู้สอบบัญชีระหว่างประเทศ

3. บุคคลที่ประสงค์จะเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนต้องยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน ก.ล.ต. พร้อมทั้งเอกสารประกอบ ในการพิจารณาความเห็นชอบ สำนักงาน ก.ล.ต. อาจแจ้งให้ผู้ขอความเห็นชอบชี้แจง ดำเนินการ หรือส่งเอกสารหลักฐานเพิ่มเติมภายในระยะเวลาที่

---

[20] เรื่องเดียวกัน, หน้า 11.

กำหนด โดยสำนักงาน ก.ล.ต. จะแจ้งผลการพิจารณาคำขอความเห็นชอบภายใน 30 วันนับแต่วันที่สำนักงานได้รับเอกสารครบถ้วน

4. หลักเกณฑ์คุณสมบัติ ลักษณะต้องห้ามของผู้สอบบัญชีที่ยื่นคำขอรับความเห็นชอบและระยะเวลาการให้ความเห็นชอบ ระยะเวลาการให้ความเห็นชอบ คราวละไม่เกิน 5 ปี

(1) ใบอนุญาตยังไม่สิ้นผล

(2) เป็นหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีหรือหรือหุ้นส่วนหรือเทียบเท่า

(3) สังกัดสำนักงานสอบบัญชีเพียงแห่งเดียว โดยสำนักงานสอบบัญชีที่สังกัดต้องมีลักษณะตามที่กำหนด

(4) ไม่มีลักษณะต้องห้าม เช่น เป็นบุคคลล้มละลาย ถูกศาลพิทักษ์ทรัพย์ เป็นคนไร้หรือเสมือนไร้ความสามารถ อยู่ระหว่างถูกพักใบอนุญาตหรือเคยถูกพักใบอนุญาตภายใน 3 ปี ก่อนยื่นคำขอ หรือเคยถูกถอนใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณ สภาวิชาชีพบัญชี กระทำความผิดโดยทุจริตเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี เป็นต้น

ทั้งนี้ในการพิจารณาประเด็นข้อโต้แย้งเรื่องอำนาจขององค์กรที่มีอำนาจกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนดังกล่าว จึงต้องย้อนกลับไปพิจารณาอำนาจหน้าที่ของ สำนักงาน ก.ล.ต. และสภาวิชาชีพบัญชี โดยจะพบว่าพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์นั้นได้มีขึ้นใน ปี พ.ศ. 2535 และได้มีการจัดตั้ง สำนักงาน ก.ล.ต. และคณะกรรมการ ก.ล.ต. ขึ้นตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ซึ่งก่อนหน้าที่จะมีการจัดตั้ง สำนักงาน ก.ล.ต. นั้นก็มีหน่วยงานต่างๆ ที่แบ่งหน้าที่กันดูแลตลาดทุน ยกตัวอย่างเช่น กระทรวงการคลังมีหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลตลาดหลักทรัพย์ ให้ความเห็นชอบกฎเกณฑ์ต่างๆ ที่ตลาดหลักทรัพย์ออกมาใช้บังคับกับบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทหลักทรัพย์ ส่วนธนาคารแห่งประเทศไทยในขณะนั้นก็มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบริษัทหลักทรัพย์ ถึงแม้ว่าบริษัทหลักทรัพย์จะต้องได้รับใบอนุญาตการประกอบธุรกิจจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง แต่ในด้านของกฎหมายหน่วยงานที่กำกับดูแลบริษัทหลักทรัพย์ ก็คือ ธนาคารแห่งประเทศไทย ในส่วนของตลาดหลักทรัพย์เองที่จัดตั้งขึ้นตั้งแต่ พ.ศ. 2518 ตามกฎหมายตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2517 นั้นจะมีหน้าที่ในการกำกับดูแลบริษัทหลักทรัพย์ หรือที่เราเรียกว่า โบรกเกอร์ (broker) ก็คือผู้ที่ทำหน้าที่

เป็นนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ แม้แต่เรื่องของการเสนอขายหลักทรัพย์ ในขณะนั้นหากบริษัทใดจะเสนอขายหลักทรัพย์ก็จะต้องไปขออนุญาตจากกระทรวงพาณิชย์[21]

ภายหลังจากที่ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 สำนักงาน ก.ล.ต. ได้มีประกาศ เรื่อง หลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ ในวันที่ 18 พฤษภาคม 2535 โดยกำหนดให้บริษัทหลักทรัพย์ยื่นขอความเห็นชอบในการแต่งตั้งพนักงานต่อ สำนักงาน ก.ล.ต. ซึ่งต่อมาภายหลังสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยต้องการให้ผู้สอบบัญชีเข้ามาควบคุมกำกับดูแลกันเอง (SRO) หลังจากนั้นในปี พ.ศ. 2541 สำนักงาน ก.ล.ต. จึงได้ออกประกาศที่ อธ/น. 7 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์และบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่ประสงค์จะขอความเห็นชอบต้องผ่านการกลั่นกรองจากสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยก่อน

ในปี พ.ศ. 2547 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และได้มีการจัดตั้งสภาวิชาชีพบัญชีโดยได้โอนอำนาจการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีจากคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชีจากคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี(ก.บช.) ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐไปยังสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นองค์กรวิชาชีพที่เน้นให้มีการกำกับดูแลกันเอง สภาวิชาชีพบัญชี จะทำหน้าที่กำหนดมาตรฐาน จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมทั้งออกกฎเกณฑ์และมีการกำกับดูแลคุณภาพกันเอง ซึ่งจะทำให้สภาวิชาชีพบัญชีเป็นองค์กรวิชาชีพองค์กรเดียว ที่จะสร้างเอกภาพ และคุณภาพ ด้านมาตรฐานและจรรยาบรรณของวิชาชีพบัญชี ส่วน ก.บช. ได้เปลี่ยนหน้าที่ไปเป็นคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีแทน และทำหน้าที่ดูแลงานระดับนโยบายที่สำคัญและมีผลกระทบต่อสาธารณชน และพิจารณาคำอุทธรณ์กรณีมีการร้องเรียน ไม่ได้รับความเป็นธรรม พร้อมทั้ง ให้ความเห็นชอบข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสมาชิกภาพของสภาวิชาชีพ และมาตรฐานการบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับนโยบายของรัฐ

ภายหลังจากเกิดกรณีการล้มละลายของ Enron ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมีสาเหตุมาจากการตกแต่งบัญชีให้มีกำไรเกินจริงและปกปิดหนี้เอาไว้ รวมถึงการตกแต่งบัญชีของ WorldCom ให้มีกำไรเกินจริง 3,800 ล้านดอลล่าร์สหรัฐ ซึ่งการตกแต่งบัญชีของทั้งสองบริษัทนั้นล้วนแล้วเกิดขึ้นโดยการมีส่วนร่วมของผู้ตรวจสอบบัญชีใหญ่ติดอันดับ 1 ใน 5 ของโลก(Big 5) อย่าง

---

[21] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, Inside ก.ล.ต. [ออนไลน์], 7 พฤษภาคม 2554. แหล่งที่มา: http://www.sec.or.th/internetradio/inside_sec_detail.jsp?categoryID=CAT0000508&lang=th&radioId=00021

Arthur Andersen ที่ให้ความร่วมมือกับผู้บริหารของบริษัททั้งสองแห่งปกปิดและตกแต่งบัญชี ฉ้อโกงผู้ลงทุนในตลาดหลักทรัพย์[22] ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติ Sarbanes – Oxley เพื่อเรียกความมั่นใจของนักลงทุนที่มีต่อการลงทุนในตลาดทุนกลับคืนมา โดยกำหนดให้มีคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เข้ามาทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทมหาชนจำกัด[23] จากเดิมที่ผู้สอบบัญชีเคยกำกับดูแลกันเอง พระราชบัญญัติ Sarbanes – Oxley ได้เปลี่ยนแปลงโดยการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีโดยองค์กรที่มีความเป็นอิสระจากผู้สอบบัญชี ซึ่งในภายหลัง และในหลายๆ ประเทศ เช่น ประเทศออสเตรเลีย ประเทศบราซิล ประเทศอิตาลี ประเทศญี่ปุ่น ก็ได้มีการจัดตั้งองค์กรอิสระเช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา[24] ซึ่งหน่วยงานอิสระจะต้องทำหน้าที่ตรวจให้แน่ใจว่าผู้สอบบัญชีของกิจการที่มีผลกระทบต่อสาธารณชนมีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐานที่องค์กรวิชาชีพเป็นผู้กำหนด สำนักงาน ก.ล.ต.จึงได้ออกประกาศ ที่ สช. 39/2553 โดยมีเหตุผลว่าการสอบบัญชีของบริษัทในตลาดทุนซึ่งมีขนาดใหญ่และมีธุรกรรมที่ซับซ้อน ไม่สามารถทำได้โดยผู้สอบบัญชีที่ลงนามในรายงานการสอบบัญชีเพียงลำพังคนเดียวแต่ต้องอาศัยผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเป็นจำนวนมากและต้องทำงานร่วมกันเป็นทีม ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีระบบการควบคุมคุณภาพงานที่ดีในทุกๆ ขั้นตอนที่เกี่ยวข้อง ทั้งในระดับสำนักงานสอบบัญชีและในระดับแต่ละงานสอบบัญชี

ที่ผ่านมาองค์กรระหว่างประเทศทั่วโลกได้ให้ความสำคัญกับมาตรฐานการกำกับดูแลการสอบบัญชีที่เข้มงวดขึ้นโดยเห็นว่า การกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของบริษัทในตลาดทุนควรกระทำโดยองค์กรที่เป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพ ดังเช่น IOSCO ได้ออกแถลงการณ์หลักการเบื้องต้นสำหรับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี (Principles for Auditor Oversight) เพื่อให้ประเทศสมาชิกนำไปถือปฏิบัติ รวมทั้งได้มีการจัดตั้ง IFIAR ซึ่งเป็นองค์กรความร่วมมือระหว่างประเทศที่มีสมาชิกเป็นองค์กรกำกับดูแลผู้สอบบัญชีที่อิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพประเทศต่างๆ โดยประเทศที่จะสามารถเข้าร่วมเป็นสมาชิกจะต้องมีคุณสมบัติ 2 ประการ คือ

---

[22] จรัสเดือน วรรณวิสูตร, บทเรียนจากสหรัฐ “เอนรอน” ถึง “เวิลด์คอม” สะเทือนตลาดหุ้นทั่วโลก [ออนไลน์], 7 พฤษภาคม 2554. แหล่งที่มา: http://board.dserver.org/r/rter/00000383.html

[23] Fass, A., One Year Later, The Impact Of Sarbanes – Oxley [online], 7 May 2011. Available from: http://www.forbes.com/2003/07/22/cz_af_0722sarbanes.html

[24] The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), About Us [online], 7 May 2011. Available: from https://www.ifiar.org/aboutus/index.cfm

(1) ต้องมีองค์กรที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีโดยองค์กรดังกล่าวต้องเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพ

(2) ทำหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ

ในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศต่างๆ ในสหภาพยุโรป ได้มีมาตรการ คือ ผู้สอบบัญชีของบริษัทต่างประเทศที่ประสงค์จะเข้าไประดมทุนในประเทศสหรัฐอเมริกาและกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปจะต้องขึ้นทะเบียนกับองค์กรอิสระที่ทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีของประเทศนั้นก่อน อย่างไรก็ดีองค์กรอิสระที่ทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีจะผ่อนคลายการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของบริษัทต่างประเทศ ในกรณีที่ได้มีการประเมินและเห็นว่าประเทศนั้นๆ มีองค์กรอิสระที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากลที่ทัดเทียมกับในประเทศของตน ทั้งนี้ ตามความเห็นของธนาคารโลก ตามจดหมาย ฉบับวันที่ 15 ตุลาคม พ.ศ.2552 ซึ่งให้ความเห็นว่า สภาวิชาชีพบัญชีซึ่งถูกจัดเป็นองค์กรวิชาชีพและไม่ถือว่าเป็นองค์กรที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพ ประกอบกับปัจจุบันยังไม่มีองค์กรอื่นใดในประเทศไทยที่มีอำนาจหน้าที่รับผิดชอบในส่วนนี้ ธนาคารโลกจึงเสนอแนะให้สำนักงาน ก.ล.ต. ในฐานะที่เป็นองค์กรอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพทำหน้าที่ตรวจสอบระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่บริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยในการไประดมทุนในต่างประเทศ และยกระดับความน่าเชื่อถือของระบบเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของบริษัทในตลาดทุน ซึ่งจะช่วยดึงดูดนักลงทุนในต่างประเทศให้เข้ามาลงทุนในตลาดทุนมากขึ้นด้วย

ดังนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. จึงเข้ามาทำหน้าที่เป็นองค์กรอิสระเพื่อควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ซึ่งภายหลังจากที่ได้มีประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับอำนาจ หน้าที่ของสำนักงาน ก.ล.ต. จึงได้มีการเสนอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาอำนาจหน้าที่ของสำนักงาน ก.ล.ต. เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ มาตรา 61 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 โดยคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ให้ความเห็น ตามเรื่องเสร็จที่ 0695/2553 ว่า บทบัญญัติมาตรา 61 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 บัญญัติให้ผู้สอบบัญชีตามมาตรา 56 ต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่สำนักงาน ก.ล.ต. ให้ความเห็นชอบ ดังนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. จึงมีอำนาจที่จะออกประกาศว่าด้วยการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุนได้ แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะต้องอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ด้วย ดังนั้น ในการออกประกาศดังกล่าวสำนักงาน ก.ล.ต. จึงต้องคำนึงถึงอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีและ

สิทธิของผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ด้วย ซึ่งปัจจุบันข้อพิพาทดังกล่าวอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลปกครอง

4. บทวิเคราะห์ องค์กรที่มีความเหมาะสมต่อการทำหน้าที่ควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย

จากการศึกษา พบว่าองค์กรที่มีหน้าที่ควบคุม กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนของประเทศเยอรมนี ได้แก่ คณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี (AOC) เป็นองค์กรอิสระทำหน้าที่เข้ามากำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่ปฏิบัติงานให้แก่บริษัทในตลาดทุนของประเทศเยอรมนี รวมถึงผู้สอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ที่จะเข้ามาเสนอขายหลักทรัพย์ในประเทศเยอรมนี โดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี ขึ้นตรงต่อกระทรวงเศรษฐกิจและเทคโนโลยี ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีมีอำนาจหน้าที่เช่นเดียวกันกับคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่ การทำหน้าที่ควบคุม กำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีทั้งในและต่างประเทศที่ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีให้แก่บริษัทซึ่งเสนอขายหลักทรัพย์ในประเทศของตน แต่ทั้งสององค์กรมีความแตกต่างกันในรูปแบบขององค์กร กล่าวคือ มีความเป็นอิสระจากสำนักงาน ก.ล.ต. และสภาผู้สอบบัญชีแห่งประเทศเยอรมนี แต่จะขึ้นตรงต่อกระทรวงเศรษฐกิจและเทคโนโลยี และคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ของประเทศสหรัฐอเมริกาจะขึ้นตรงต่อสำนักงานก.ล.ต. ของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งเมื่อพิจารณาจะพบว่าองค์กรซึ่งทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนของประเทศสหรัฐอเมริกาและของประเทศเยอรมนีล้วนแล้วแต่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และเมื่อพิจารณาถึงองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยอันได้แก่ สำนักงาน ก.ล.ต. ทำหน้าที่เป็นองค์กรกำกับดูแลผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้แก่บริษัทจดทะเบียนตามที่ได้ออกประกาศ ที่ สช. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน

ด้วยข้อมูลที่กล่าวมาทั้งหมด ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าประเทศไทยยังขาดความชัดเจนในเรื่ององค์กรที่มีอำนาจหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน เมื่อการมีองค์กรที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเข้าไปตรวจสอบและควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้นเป็นสิ่งสำคัญ เพราะจะสามารถเพิ่มความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุนที่มีต่อการการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนรวมถึงการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุนที่มีต่อตลาดทุนในประเทศไทย เปรียบเทียบกับในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งมีองค์กรที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ได้แก่

คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดเข้ามาทำหน้าที่ตรวจสอบคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ขึ้นทะเบียนและควบคุมกำกับดูแลสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน และคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดยังมีบทบาทในการควบคุม กำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่ปฏิบัติงานให้แก่บริษัทมหาชนจำกัดของต่างประเทศที่เข้ามาเสนอขายหลักทรัพย์ในตลาดทุนในประเทศสหรัฐอเมริกาด้วย ทั้งนี้เพื่อเป็นการควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานผู้สอบบัญชีให้มีมาตรฐานเดียวกันและสร้างความเชื่อมั่นต่อนักลงทุน เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศเยอรมนีซึ่งมีคณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี เข้ามาทำหน้าที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการและปฏิบัติงานสอบบัญชีให้แก่บริษัทต่างชาติที่เข้ามาเสนอขายหลักทรัพย์ในประเทศเยอรมนี ทั้งนี้เพื่อเป็นการคุ้มครองและสร้างความเชื่อมั่นแก่นักลงทุนที่ประสงค์จะเข้ามาลงทุนในบริษัทดังกล่าวเพื่อให้ได้มาตรฐานที่มีความทัดเทียมประเทศของตน อย่างไรก็ดีสำหรับผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานให้แก่ผู้บริษัทที่มีความประสงค์จะเข้าไปเสนอขายหลักทรัพย์ในกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปนั้นได้มีการผ่อนคลายการขึ้นทะเบียนและการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของบริษัทในต่างประเทศ โดยมีเงื่อนไขว่า ประเทศนั้นๆ จะต้องมีองค์กรอิสระที่จัดตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีให้ได้มาตรฐานสากลด้วย

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าในประเทศไทยควรมีการกำหนดให้มีความชัดเจนในเรื่องขององค์กรที่มีอำนาจควบคุม กำกับดูแลสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนทั้งที่เป็นบริษัทต่างชาติด้วย เพื่อให้การควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมีความเป็นมาตรฐานและเป็นการควบคุมคุณภาพของการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อนักลงทุนและผู้ถือหุ้นที่ใช้งบการเงินประกอบการพิจารณาตัดสินใจพิจารณาถึงผลประกอบการของกิจการและตรวจสอบการทำงานของผู้ทำหน้าที่บริหารในกิจการนั้นๆ ซึ่งการพิจารณาถึงความเหมาะสมขององค์กรที่จะเข้ามาทำหน้าที่ควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้น มีประเด็นให้พิจารณาดังต่อไปนี้

1. ความเป็นอิสระขององค์กร

องค์กรอิสระที่เข้ามากำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนในความหมายของธนาคารโลกนั้นหมายถึง องค์กรที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี[25] ซึ่งไม่ใช่ความหมายเดียวกับ

[25] Ibid, P. 26.

องค์กรอิสระในความหมายทั่วไป[26] ที่หมายความถึงองค์กรของรัฐที่ได้รับมอบหมายให้ดำเนินการเกี่ยวกับภารกิจของรัฐตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญและกฎหมาย โดยเป็นองค์กรของรัฐที่มีสถานะพิเศษซึ่งได้รับหลักประกันให้สามารถปฏิบัติภารกิจหน้าที่ได้โดยอิสระ โดยปราศจากการแทรกแซงขององค์กรของรัฐอื่นหรือสถาบันการเมืองอื่น รวมทั้งอยู่เหนือกระแสและการกดดันใดๆ ที่เกิดขึ้นภายในสังคมในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง

2. องค์กรที่มีความเหมาะสมในการเข้ามาทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

2.1 สภาวิชาชีพ

(1) ความเป็นอิสระ

สภาวิชาชีพบัญชีเป็นองค์กรที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเพราะเป็นองค์กรที่กำกับดูแลตนเอง (SRO) ดังนั้น จึงไม่มีความเหมาะสมหากจะกำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีเป็นองค์กรที่เข้ามาทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนเพราะสภาวิชาชีพบัญชีนั้นขาดความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามความหมายของธนาคารโลก จึงไม่มีเหมาะสมในการที่จะทำหน้าที่เป็นองค์กรอิสระที่เข้ามาควบคุม กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุน

(2) ความรู้ความสามารถ

องค์กรภายในสภาวิชาชีพบัญชี ภายใต้พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ประกอบด้วย

- คณะกรรมการกำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี[27]

- คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี[28]

---

[26] นพดล เฮงเจริญ, องค์กรอิสระ: ความสำคัญต่อการปฏิรูปการเมืองและการปฏิรูประบบราชการ [ออนไลน์], 8 พฤษภาคม 2554. แหล่งที่มา: http://www.pub-law.net/publaw/view.aspx?id=895

[27] เรื่องเดียวกัน, หน้า 11.

[28] มาตรา 22 บัญญัติว่า "ให้มีคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย

(1) นายกสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งที่ประชุมใหญ่เลือกตั้งจากสมาชิกสามัญ

(2) กรรมการโดยตำแหน่ง ได้แก่ ประธานคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ประธานคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี และประธานคณะกรรมการจรรยาบรรณ

(3) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งนายกสภาวิชาชีพบัญชีและกรรมการโดยตำแหน่งตาม (๒) มีมติแต่งตั้งจากผู้ทรงคุณวุฒิเกี่ยวกับวิชาการบัญชีสองคน และผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านกฎหมายหนึ่งคน

(4) กรรมการซึ่งที่ประชุมใหญ่เลือกตั้งจากสมาชิกสามัญ มีจำนวนไม่เกินห้าคน

ให้เลขาธิการสภาวิชาชีพบัญชีเป็นกรรมการและเลขานุการ และจะให้มีผู้ช่วยเลขานุการก็ได้ตามความจำเป็นและตามมติของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี

- คณะกรรมการจรรยาบรรณ[29]

- คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี[30]

องค์กรภายใต้พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ประกอบไปด้วยบุคคลากรที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านบัญชีในแต่ละแขนง สภาวิชาชีพบัญชีจึงเป็นหน่วยงานที่มีความรู้ความสามารถและความเข้าใจในงานสอบบัญชีมากกว่าองค์กรอื่นๆ เพราะผู้ประกอบวิชาชีพเดียวกันย่อมเข้าใจลักษณะงานมากกว่าผู้ประกอบวิชาชีพอื่น

2.2 จัดตั้งองค์กรอิสระขึ้น

ในการจัดตั้งองค์กรอิสระขึ้นมาใหม่เพื่อทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน องค์กรดังกล่าวจะมีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีซึ่งเป็นไปตามความหมายของธนาคารโลก แต่ยังคงมีประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติซึ่งต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

(1) ระยะเวลาในการจัดตั้งองค์กรอิสระ

การจะจัดตั้งองค์กรอิสระนั้นจะต้องมีการออกพระราชบัญญัติจัดตั้งองค์กรอิสระดังกล่าว ซึ่งต้องใช้ระยะเวลาในการออกพระราชบัญญัติและจัดตั้งหน่วยงานเป็นระยะเวลานาน ซึ่งจะส่งผลกระทบการบริษัทที่ต้องการเข้าไปแสวงหาแหล่งในทุนในต่างประเทศในช่วงเวลาที่อัตราดอกเบี้ยในต่างประเทศต่ำ ซึ่งกว่าจะได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติจัดตั้งองค์กรอิสระและจัดตั้งองค์กรอิสระดังกล่าวแล้วนั้นอัตราดอกเบี้ยในต่างประเทศอาจมีการปรับเปลี่ยนไปในทิศทางที่สูงขึ้น อันจะส่งผลต่อการลงทุนของบริษัทหรือกิจการต่างๆได้

คุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของนายกสภาวิชาชีพบัญชี กรรมการตาม (3) และ (4) และหลักเกณฑ์และวิธีการเลือกตั้งนายกสภาวิชาชีพบัญชี และกรรมการตาม (4) ให้เป็นไปตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี"

[29] เรื่องเดียวกัน, หน้า 40.

[30] มาตรา 33 บัญญัติว่า "ให้มีคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีแต่งตั้งจากผู้มีความรู้ความชำนาญและประสบการณ์เกี่ยวกับการบัญชี มีจำนวนไม่น้อยกว่าเจ็ดคนแต่ไม่เกินสิบเอ็ดคน และผู้แทนกรมการประกันภัย ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ผู้แทน กรมสรรพากร ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เป็นกรรมการ

กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละสามปี

ให้กรรมการตามวรรคหนึ่งเลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานกรรมการ และเลือกกรรมการอีกคนหนึ่งเป็นเลขานุการ

คุณสมบัติ ลักษณะต้องห้าม การคัดเลือก และการพ้นจากตำแหน่งของกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิให้เป็นไปตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี"

(2) หน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจสอบและควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานขององค์กรอิสระ

ในกรณีที่ได้มีการจัดตั้งองค์กรอิสระขึ้นมาโดยที่ไม่อยู่ภายใต้ความเป็นอิสระขององค์กรใดๆ จะทำให้เกิดประเด็นว่าองค์กรอิสระดังกล่าวนั้นควรจะรายงานผลการปฏิบัติงานต่อใครหรือหน่วยงานใด ซึ่งหากกำหนดให้องค์กรอิสระต้องรายงานผลการปฏิบัติงานโดยตรงต่อรัฐสภาจะทำให้เกิดคำถามขึ้นว่าในรัฐสภานั้นจะมีใครที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญ ด้านการตรวจสอบการทำงานและการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและให้ความสนใจมากพอในเรื่องการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในตลาดทุนซึ่งเป็นเพียงการกำกับดูแลการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในตลาดทุนเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุนเพียงส่วนหนึ่งเท่านั้น ดังนั้น หากจะจัดตั้งองค์กรที่มีความเป็นอิสระขึ้นมาเพื่อควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในตลาดทุนต้องคำนึงถึงหน่วยงานที่จะมีความเหมาะสมที่จะเข้ามาตรวจสอบดูแลการปฏิบัติงานขององค์กรอิสระด้วย

(3) ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งองค์กรอิสระ

ในการดำเนินการจัดตั้งองค์กรอิสระนั้นจะต้องมีค่าใช้จ่าย เช่น ค่าจ้างของผู้ปฏิบัติงานในองค์กรอิสระ ค่าใช้จ่ายในการเข้าไปตรวจสอบคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชี ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งองค์กร เช่น ค่าเช่าพื้นที่สำนักงาน ค่าอุปกรณ์สำนักงาน เป็นต้น ซึ่งตามประกาศสำนักงาน ก.ล.ต.ที่ สบ. 40/2553 เรื่องการกำหนดค่าธรรมเนียมการยื่นแบบแสดงรายการข้อมูลการจดทะเบียน และการยื่นคำขอต่างๆ (ฉบับที่ 24) ข้อที่ 25 กำหนดว่าคำขอความเห็นชอบตามประกาศของ สำนักงาน ก.ล.ต.ว่าด้วยการให้ความเห็นชอบ คำขอละ 50,000 บาท โดยผู้สอบบัญชีจะได้รับความเห็นชอบคราวละ 5 ปี เท่ากับว่า องค์กรอิสระจะมีรายได้จากค่าธรรมเนียมการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน คนละ 10,000 บาท ต่อปี ซึ่งปัจจุบันมีผู้สอบบัญชีที่ได้ความเห็นชอบทั้งสิ้น 144 คน[31] ดังนั้น หากว่าองค์กรอิสระเรียกเก็บค่าธรรมเนียมเท่ากับที่ สำนักงาน ก.ล.ต. เรียกเก็บในปัจจุบัน องค์กรอิสระดังกล่าวจะมีรายรับต่อปี 1,440,000 บาท ซึ่งไม่เพียงพอต่อค่าใช้จ่ายต่างๆ ดังกล่าวข้างต้น ดังนั้น หากจะจะตั้งองค์กรอิสระต้องพิจารณาถึงเรื่องค่าใช้จ่ายและแหล่งที่มาของงบประมาณด้วย

แม้ว่าองค์กรอิสระที่จะจัดตั้งขึ้นนั้นจะมีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามความเห็นของธนาคารโลก แต่ว่าในการที่จะจัดตั้งองค์กรอิสระนั้นยังคงมีประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติให้ต้องพิจารณา ได้แก่ ระยะเวลาในการจัดตั้ง การรายงานการปฏิบัติงาน รวมถึง

---

[31] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, รายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ณ วันที่ 19 เมษายน 2554 [ออนไลน์], 8 พฤษภาคม 2554. แหล่งที่มา: http://www.sec.or.th/infocenter/report/Content_0000000236.jsp?categoryID=CAT0000005&lang=th

งบประมาณขององค์กร ซึ่งหากสามารถตอบโจทย์ในประเด็นปัญหาดังกล่าวได้ การจัดตั้งองค์กรอิสระขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่ควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติของของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนก็เป็นทางเลือกที่ดีที่สุด แต่ในปัจจุบันนี้ไม่ว่าจะด้วยความต้องการในการสร้างองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีเพื่อสร้างความเชื่อมั่นและเพื่อให้มาตรฐานทัดเทียมกับต่างประเทศเพื่อประโยชน์ของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในบริษัทที่จะเข้าไปเสนอขายหลักทรัพย์หรือแสวงหาแหล่งเงินทุนในต่างประเทศ การจัดตั้งองค์กรอิสระขึ้นมาจึงไม่ใช่คำตอบที่ดีที่สุดสำหรับสภาพการณ์ในปัจจุบัน

2.3 สำนักงาน ก.ล.ต.

สำนักงาน ก.ล.ต. เป็นองค์กรอิสระที่มีหน้าที่กำกับดูแลตลาดทุนไทย ซึ่งหมายความรวมถึงการกำกับดูแลการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในตลาดทุน และเมื่อการจัดตั้งองค์กรอิสระขึ้นมายังไม่ใช่คำตอบที่ดีที่สุดสำหรับการมีองค์กรที่เข้ามากำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนในปัจจุบัน ดังนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. ที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพตามความเห็นของธนาคารโลกจึงเป็นอีกทางเลือกหนึ่งที่ต้องนำมาพิจารณาถึงความเหมาะสมในกรณีที่สำนักงาน ก.ล.ต. จะเข้ามาทำหน้าที่เป็นองค์ที่ที่มีอำนาจหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีใบบริษัทจดทะเบียน

<u>ความเหมาะสม</u>

1. สำนักงาน ก.ล.ต. เป็นองค์กรที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามความเห็นของธนาคารโลก และสำนักงาน ก.ล.ต. ได้รับการยอมรับให้เข้าเป็นสมาชิก International Forum of Independent Audit Regulator (IFIAR) ซึ่งเป็นองค์กรความร่วมมือระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี โดยหน่วยงานที่จะเป็นสมาชิกของ IFIAR ได้ต้องมีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอและเป็นไปตามมาตรฐานสากล[32]

2. ปัจจุบัน สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ผลักดันให้สหภาพยุโรปยอมรับมาตรฐานการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนประเทศไทย โดยสหภาพยุโรปจัดให้ประเทศไทยอยู่ในกลุ่มประเทศที่กำลังปรับระบบการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุน (Transitional Phase) เป็นผลให้ผู้สอบบัญชีของประเทศไทยยังไม่ต้องขึ้นทะเบียนกับหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปได้ชั่วคราว การยอมรับเบื้องต้นจากสหภาพยุโรปเป็นผลจากการที่ สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีบริษัทในตลาดทุนให้มีมาตรฐาน โปร่งใส และเพิ่มความน่าเชื่อถือ

---

[32] พรทิพย์ พลสิทธิ์, ก.ล.ต. ยกระดับผู้สอบบัญชีไทยสู่เวทีสากล [ออนไลน์], 8 พฤษภาคม 2554. แหล่งที่มา: http://www.efinancethai.com/LastestNews/FrameNews.aspx?year=2011&month=2&lang=T&id=2516565

ในข้อมูลที่เปิดเผยในตลาดทุนไทยให้ทัดเทียมกับมาตรฐานสากล โดยปรับปรุงหลักเกณฑ์ให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทในตลาดทุนต้องสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ ซึ่งได้เริ่มดำเนินการตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2553 ซึ่งในขั้นตอนต่อไปหากสหภาพยุโรปเห็นว่าการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีไทยภายใต้ระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวสอดคล้องกับข้อกำหนดของสหภาพยุโรป ซึ่งทำให้มั่นใจได้ว่าผู้ลงทุนในกลุ่มประเทศสมาชิกที่ลงทุนในหลักทรัพย์ของบริษัทไทยจะได้รับการคุ้มครองอย่างเพียงพอ สหภาพยุโรปจะยอมรับประเทศไทยให้อยู่ในกลุ่มประเทศที่มีมาตรฐานเท่าเทียมกัน(Equivalent) [33]

3. สำนักงาน ก.ล.ต. เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่กำกับดูแลตลาดทุนซึ่งรวมถึงการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนจึงเป็นองค์กรที่มีศักยภาพทั้งในด้านบุคลากรและงบประมาณ ที่สามารถปฏิบัติงานได้ในระยะเวลาอันสั้น แม้ว่าสภาวิชาชีพบัญชีจะเป็นองค์กรที่มีอำนาจในการพิจารณากลั่นกรองผู้สอบบัญชีในตลาดทุนมาก่อนและมีบุคคลากรที่เพียงพอต่อการทำหน้าที่ดังกล่าว แต่หากมีการกำหนดชัดเจนให้สำนักงาน ก.ล.ต. มีอำนาจหน้าที่ในการให้ความเห็นชอบและควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุน สำนักงาน ก.ล.ต. ซึ่งมีความพร้อมในระดับหนึ่งแล้วก็สามารถปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวได้ทันที และหากมีความชัดเจนดังกล่าวแล้วด้วยความพร้อมทางด้านงบประมาณสำนักงาน ก.ล.ต. ก็สามารถสรรหาบุคคลากรที่มีความรู้ความสามารถด้านบัญชีเพิ่มเติมเพื่อรองรับการทำหน้าที่ควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนได้

เมื่อได้พิจารณาถึงความเหมาะสมของการเข้ามาทำหน้าที่เป็นองค์กรอิสระที่มีอำนาจหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนของสำนักงาน ก.ล.ต. แล้ว ผู้วิจัยมีความเห็นว่า สำนักงาน ก.ล.ต. ซึ่งมีความพร้อมทั้งด้านบุคลากร งบประมาณ และการได้รับการยอมรับให้เข้าเป็นสมาชิก IFIAR ซึ่งเป็นองค์กรความร่วมมือระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งทำให้สหภาพยุโรปจัดให้ประเทศไทยอยู่ในกลุ่มประเทศที่กำลังปรับปรุงระบบการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุน (Transitional Phase) เป็นผลทำให้ผู้สอบบัญชีของประเทศไทยยังไม่ต้องขึ้นทะเบียนกับหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปได้ชั่วคราวซึ่งส่งผลดีต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนและทำให้มั่นใจได้ว่าผู้ลงทุนในกลุ่มประเทศสมาชิกที่ลงทุนในหลักทรัพย์ของบริษัทไทยจะได้รับการคุ้มครองอย่างเพียงพอ สหภาพยุโรปจะยอมรับประเทศไทยให้อยู่ในกลุ่มประเทศที่มีมาตรฐานเท่าเทียมกัน เมื่อพิจารณาถึงความพร้อมในการทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีของ

---

[33] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์,ก.ล.ต. ยกระดับผู้สอบบัญชีไทยสู่เวทีสากล [ออนไลน์], 8 กุมภาพันธ์ 2554. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?cboType=S&lg=th&news_no=10&news_yy=2554

สำนักงาน ก.ล.ต. การได้รับการยอมรับจากองค์กรต่างๆ และความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีแล้ว สำนักงาน ก.ล.ต. จึงมีความเหมาะสมที่จะเข้ามาทำหน้าที่ควบคุม กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนมากกว่าสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งขาดความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเพื่อให้การควบคุมกับดูแลผู้สอบบัญชีให้มีความเข้มงวดและมีประสิทธิภาพมากขึ้น อย่างไรก็ตามการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้นเป็นการควบคุมกำกับดูแลควบคู่ไปกับสภาวิชาชีพบัญชี โดยผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนยังคงมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพและมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณและคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นมาตรฐานที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนต้องปฏิบัติตาม และผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ต่างๆ ที่กำหนดโดยสำนักงาน ก.ล.ต. เพิ่มเติมจากมาตรฐานการสอบบัญชีและจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งเป็นการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนให้มีความเข้มงวดกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วไป

อีกทั้ง สำนักงาน ก.ล.ต. มีความเหมาะสมมากกว่าการจัดตั้งองค์กรอิสระขึ้นมาใหม่เพราะการจัดตั้งองค์กรอิสระยังคงต้องคำนึงถึงงบประมาณ ระยะเวลาในการจัดตั้งและหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติงานขององค์กรอิสระดังกล่าว อีกทั้งตามประกาศสำนักงาน ก.ล.ต. ที่ สช. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ได้กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีจัดให้มีระบบควบคุมคุณภาพงานที่เพียงพอและน่าเชื่อถือว่าสามารถดูแลให้ผู้สอบบัญชีในสังกัดปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่อง โดยระบบควบคุมคุณภาพงานดังกล่าวเป็นไปตามมาตรฐานเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี หรือมาตรฐานวิชาชีพระหว่างประเทศที่กำหนดโดย IFAC ที่ใช้บังคับในขณะนั้นในกรณีที่สภาวิชาชีพบัญชียังไม่ได้กำหนดหรือปรับปรุงให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพระหว่างประเทศดังกล่าว และเพื่อให้ระบบควบคุมคุณภาพงานเป็นไปตามมาตรฐานดังกล่าว สำนักงานสอบบัญชีจะต้องยินยอมให้ผู้แทนของสำนักงาน ก.ล.ต. จะเข้าตรวจระบบดังกล่าว ตามที่ระบุไว้ในหนังสือรับรองและยินยอมของสำนักงานสอบบัญชี (แบบ 61-2) ซึ่งการตรวจสอบระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีจะทำให้ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญและตระหนักถึงการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชียิ่งขึ้น

เมื่อสำนักงาน ก.ล.ต. เป็นองค์กรที่มีความเหมาะสมในการทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน เพราะมีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและมีศักยภาพ ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าควรกำหนดให้สำนักงาน ก.ล.ต. มีอำนาจในการตรวจสอบผู้สอบบัญชีที่ให้บริการแก่ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนและสำนักงานสอบบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีสังกัดอยู่ โดย

การสุ่มตรวจเอกสารการสอบบัญชีเพื่อตรวจสอบว่าเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือไม่[34] ซึ่งจะเป็นการกระตุ้นให้ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนมีความระมัดระวังในการปฏิบัติงานตรวจสอบมากขึ้น อีกทั้งเป็นการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนให้เข้มงวดขึ้น ดังเช่นในประเทศสหรัฐอเมริกาที่ได้กำหนดให้คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดมีอำนาจตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีที่ได้จดทะเบียนไว้ โดยสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการสอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนมากกว่า 100 บริษัท จะถูกตรวจสอบทุกๆปี ส่วนสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ จะถูกตรวจสอบอย่างน้อย 1 ครั้ง ในทุกๆ 3 ปี[35] แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากตลาดทุนของประเทศสหรัฐอเมริกามีขนาดใหญ่[36]กว่าตลาดทุนในประเทศไทยอย่างมาก[37] จึงไม่อาจกำหนดจำนวนครั้งหรืออัตราการการตรวจสอบผู้สอบบัญชีของสำนักงาน ก.ล.ต. ให้เท่ากับคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดได้ ซึ่งการจะกำหนดอัตราการเข้าตรวจสอบผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยเป็นจำนวนเท่าใดนั้นจึงต้องพิจารณาตามความเหมาะสมของจำนวนบุคคลากรของสำนักงาน ก.ล.ต. และจำนวนบริษัทหลักทรัพย์และบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยต่อไป

4.3 วิเคราะห์ เปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายที่ควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี นอกจากความรู้ ความสามารถและประสบการณ์ทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระ ซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ดุลยพินิจอย่างเหมาะสมและเป็นอิสระ ผู้สอบบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระหรือมีส่วนได้เสียใดๆ ในงานที่ตนให้บริการทางวิชาชีพนั้น และผู้สอบบัญชีจะต้องหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใดๆ ซึ่งอาจทำให้มีผลประโยชน์หรือมีส่วนได้เสียในกิจการที่ตรวจสอบ เพราะความเป็นอิสระเป็นพื้นฐานของความน่าเชื่อถือที่ผู้ถือหุ้น นักลงทุนและเจ้าหนี้มี

---

[34] Roy, Helen M., An Analysis of Audit Deficiencies Based on PCAOB Inspection Reports Issued During 2005[online], 12 October 2011. Available from: http://ssrn.com/abstract=1008206

[35] Ibid, P. 77.

[36] TopForeignStocks, Stock Exchanges of the World and Number of listed Companies[online], 12 October 2011. Available from: http://topforeignstocks.com/2008/12/26/stock-exchanges-of-the-world-and-the-number-of-listed-companies/

[37] ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, สรุปจำนวนหลักทรัพย์และบริษัทจดทะเบียน[ออนไลน์], 12 ตุลาคม 2554. แหล่งที่มา: http://www.set.or.th/set/marketstatistics.do?language=th&country=TH

ต่อรายงานของผู้สอบบัญชี[38] ดังตัวอย่างกรณีศึกษา In re Enron Corp. Sec. Derivative & ERISA Litig., ที่แสดงให้เห็นได้ชัดเจนถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเมื่อขาดความเป็นอิสระ ซึ่งภายหลังจากที่เกิดกรณี Enron ขึ้น ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ออกกฎหมายที่เข้ามากำกับดูแลการทำหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนมากขึ้น โดยได้เพิ่มมาตรการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนให้มีความเข้มงวดมากขึ้น

ตารางที่ 2 เปรียบเทียบความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี

ประเทศ	ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน
ประเทศไทย	1. กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบมีหน้าที่ต้องจัดทำและเปิดเผยรายงานการถือหลักทรัพย์ของตน คู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะในบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี 2. ให้เปิดเผยข้อมูลค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชีในรายงานแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) และรายงานประจำปี (แบบ 56-2) 3. กำหนดมีการหมุนเวียนสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชี เป็นระยะเวลาทุก 5 ปี
ประเทศสหรัฐอเมริกา	1. กำหนดห้ามมิให้สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนให้บริการงานใดที่อาจจะกระทบกระเทือนต่อความเป็นอิสระของการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งมีอยู่ 9 ประการ 2. กำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีซึ่งจะต้องกระทำทุกๆ 5 ปี 3. ห้ามพนักงานที่เคยทำงานในสำนักงานสอบบัญชีใดๆภายใน 1 ปีนับแต่วันที่พ้นจากสภาพการปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีรับจ้างบริษัทลูกค้าเป็นประธานเจ้าหน้าที่บริหาร (CEO) ผู้อำนวยการฝ่ายการเงิน (CFO) หัวหน้าฝ่ายบัญชี (CAO) หรือตำแหน่งใกล้เคียงใดๆ รับงานสอบบัญชีบริษัทลูกค้ารายนั้นอีก

[38] Public Oversight Board, Auditor Independence [online], 13 April 2011. Available from: http://www.pobauditpanel.org/downloads/chapter5.pdf

ประเทศ	ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน
ประเทศเยอรมนี	1. การเปิดเผยข้อมูลของค่าตอบแทนในการตรวจสอบบัญชีรวมถึงค่าธรรมเนียมสำหรับบริการอื่นๆ 2. สำนักงานสอบบัญชีจะต้องมีความโปร่งใสและต้องเผยแพร่ในรายงานประจำปีทุกๆปี 3. การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีต้องสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนทุกๆ 7 ปี 4. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือสำนักงานสอบบัญชีต้องไม่ให้บริการสอบบัญชีหากมีผลประโยชน์ทางการเงิน ธุรกิจการจ้างงานหรือความสัมพันธ์อื่นๆ

จากตารางเปรียบเทียบข้อกำหนดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีเบื้องต้นจะพบว่าในประเทศเยอรมนีนั้นจะกำหนดเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีเป็นลักษณะของแนวทางในการปฏิบัติ เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือสำนักงานสอบบัญชีต้องไม่ให้บริการสอบบัญชีหากมีผลประโยชน์ทางการเงิน ธุรกิจการจ้างงานหรือความสัมพันธ์อื่นๆ แต่ไม่ได้มีข้อกำหนดเรื่องกิจการต้องห้ามไว้ชัดเจนเช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการกำหนดความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีตามพระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley [39] ในหมวดที่ 2 โดยจะกล่าวถึงเรื่องเกี่ยวกับความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชี ไว้ชัดเจนว่าสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนไม่สามารถให้บริการงานใดบ้างที่อาจจะกระทบกระเทือนต่อความเป็นอิสระของการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งมีอยู่ 9 ประการ อันได้แก่

1. การจัดทำบัญชีหรืองานบริการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการบัญชีหรืองบการเงินของลูกค้าที่รับสอบบัญชี
2. การออกแบบระบบข้อมูลทางการเงิน และการนำมาปฏิบัติ
3. การประเมินราคาทรัพย์สินหรือการประเมินมูลค่าของกิจการ
4. การคำนวณสถิติประกันภัย
5. การให้บริการตรวจสอบภายใน
6. การบริการหรือทรัพยากรมนุษย์

---

[39] สาธิต กิตติภูมิชัย, “Sarbanes –Oxley Act ของอเมริกาที่ไทยควรรู้,” ข่าววิชาชีพบัญชี สำนักงานกำกับดูแลธุรกิจกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ (กรกฎาคม 2548):1.

7. การเป็นนายหน้าหรือที่ปรึกษาทางการลงทุนหรือการเป็นธนาคารการลงทุน
8. การให้บริการด้านที่ปรึกษากฎหมายและบริการผู้เชี่ยวชาญด้านที่ไม่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี
9 การบริการอื่นๆตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดจะกำหนดตามที่เห็นสมควร

แต่สำหรับในประเทศไทยนั้นยังคงขาดมาตรการที่เข้ามากำหนดลักษณะงานหรือการให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีอย่างชัดเจนและเนื่องจากปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้น ส่วนหนึ่งแล้วมีสาเหตุมาจากการมีผลประโยชน์ทับซ้อน (Conflict of Interest) โดยเห็นได้ชัดจากการเป็นสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งในสำนักงานสอบบัญชีหนึ่งๆ จะรับปฏิบัติงานหลายอย่าง เช่น การให้คำปรึกษาด้านภาษี การวางแผนทางธุรกิจ การรับจัดทำบัญชี การให้บริการเป็นที่ปรึกษาทางกฎหมายและการสอบบัญชี เป็นต้น และในประเทศไทยยังไม่มีการกำหนดกิจการต้องห้ามที่ไม่ให้สำนักงานสอบบัญชีให้บริการแก่ลูกค้าที่ให้บริการสอบบัญชีอยู่ ซึ่งแตกต่างจากประเทศสหรัฐอเมริกา ดังนั้น หากจะนำข้อกำหนดที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีมาปรับใช้ในประเทศไทยเพื่อป้องกันการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีและเพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานมากยิ่งขึ้น จึงต้องพิจารณาถึงข้อดีและข้อพิจารณาหากได้นำมาตรการดังกล่าวมาปรับใช้ ดังต่อไปนี้

ข้อดีของการกำหนดลักษณะการให้บริการของสำนักงานสอบบัญชี

1. สามารถป้องกันปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีโดยมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีได้
2. ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระมากยิ่งขึ้น เนื่องจากการที่สำนักงานสอบบัญชีได้ให้บริการหลายๆด้านพร้อมกันกับการให้บริการตรวจสอบจะส่งผลให้เกิดภาวะการกดดันในการปฏิบัติงานหรือส่งผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอย่างเป็นอิสระ
3. สร้างความเชื่อมั่นให้แก่กลุ่มนักลงทุน ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้และกลุ่มผู้ใช้งบการเงินที่ได้รับรองความถูกต้องโดยผู้สอบบัญชี

ข้อควรพิจารณาในกรณีที่ได้มีการกำหนดลักษณะการให้บริการของสำนักงานสอบบัญชี

1. ในทางปฏิบัตินั้นจะมีการจัดตั้งนิติบุคคลหรือสำนักงานสอบบัญชีแยกออกจากการให้บริการด้านอื่นๆ เช่น สำนักงานสอบบัญชีจะให้บริการด้านสอบบัญชีเท่านั้น แต่จะมีบริษัทหรือสำนักงานที่ตั้งอยู่ที่เดียวกันกับสำนักงานสอบบัญชีแต่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลโดยใช้ชื่ออื่นและให้บริการด้านอื่นๆ ที่มีความเกี่ยวพันกับการให้บริการสอบบัญชีนั้น ซึ่งการกำหนดความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีจึงไม่สามารถแก้ไขปัญหาการมีผลประโยชน์ทับซ้อนการของปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีซึ่งสังกัดสำนักงานสอบบัญชีได้ทั้งหมด
2. วิธีการตรวจสอบที่จะนำมาใช้ตรวจสอบการให้บริการอื่นแก่ลูกค้าที่สำนักงานสอบบัญชีให้บริการสอบบัญชีอยู่

การกำหนดห้ามมิให้ผู้สอบบัญชีให้บริการด้านอื่นพร้อมกับการให้บริการสอบบัญชีแก่ลูกค้ารายเดียวกันนั้น เป็นการกำหนดห้ามมิให้ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนให้บริการงานที่อาจทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระและอาจก่อให้เกิดการมีผลประโยชน์ทับซ้อน ซึ่งการกำหนดของเขตการให้บริการของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนดังกล่าวนั้นจะมีความชัดเจนว่าการกระทำเช่นใดจะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระและผู้สอบบัญชีต้องไม่กระทำการเช่นนั้น โดยแตกต่างจากการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องมีความเป็นอิสระตามจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นการกำหนดแนวทางปฏิบัติอย่างกว้าง เพราะการกระทำเช่นใดจะถือว่าผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระตามจรรยาบรรณผู้ประสอบวิชาชีพบัญชีนั้น คณะกรรมการจรรยาบรรณเป็นผู้ใช้ดุลยพินิจพิจารณาพฤติกรรมและการกระทำดังกล่าว การกำหนดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีไว้เป็นแนวทางปฏิบัติอย่างกว้างๆ เช่นนี้ยังคงขาดความชัดเจนว่าพฤติกรรมหรือการกระทำเช่นใดที่เป็นการขาดความเป็นอิสระ ดังนั้นจึงควรกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานและการให้บริการของผู้สอบบัญชีเพื่อควบคุมความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนให้มีความชัดเจนเพิ่มเติมจากที่ได้มีการกำหนดไว้ในจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

การกำหนดความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยนั้น จะส่งผลดีในการการป้องกันปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการทำหน้าที่โดยมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชี แม้ว่ากรณีศึกษาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยนั้นจะพบว่าปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจะเกิดจากความประมาทเลินเล่อไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีก็ตาม แต่ด้วยพฤติกรรมและลักษณะของความประมาทดังกล่าวนั้นในกรณีศึกษาบางกรณีก็มีลักษณะเป็นการจงใจไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีเพราะเมื่อพิจารณาจากภาวะและวิสัยของผู้สอบบัญชีแล้ว จะ

พบว่าผู้สอบบัญชีย่อมสามารถพบความผิดปกติของงบการเงินได้หากใช้ อีกทั้งการกำหนดความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีจะสร้างความเชื่อมั่นต่อภาคการลงทุนมากขึ้น แต่ทั้งนี้ในทางปฏิบัตินั้น ส่วนใหญ่สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่จะมีการจัดตั้งนิติบุคคลที่ให้บริการด้านอื่นๆ ต่างหากจากสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งกฎหมายที่กำหนดเรื่องความเป็นอิสระโดยกำหนดกิจการที่ห้ามสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการสอบบัญชีนั้นให้บริการอื่นอีก จึงไม่สามารถควบคุมกรณีดังกล่าวได้ และอีกหนึ่งประเด็นที่ควรพิจารณาคือ ในกรณีที่สำนักงานสอบบัญชีให้บริการอื่นนอกเหนือจากการให้บริการสอบบัญชีแก่ลูกค้าที่ให้บริการสอบบัญชีอยู่ จะสามารถตรวจสอบได้อย่างไร เพราะว่าการให้บริการด้านอื่นๆ นอกเหนือจากการเป็นที่ปรึกษาทางการเงิน และที่ปรึกษาทางกฎหมายที่ต้องมีการรายงานในแบบแสดงข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) และแบบรายงานประจำปี (แบบ 56-2) และหากสำนักงานสอบบัญชีจงใจปกปิดการให้บริการอื่นแก่ลูกค้าที่ให้บริการสอบบัญชีด้วยแล้วก็จะทำให้การบังคับใช้กฎหมายที่กำหนดกิจการต้องห้ามนั้นเป็นไปได้ยากและไม่สามารถบรรลุเป้าหมายในการคุ้มครองและสร้างความเชื่อมั่นให้แก่กลุ่มผู้ใช้งบการเงินได้อย่างแท้จริง

จากการวิจัยจะพบว่าปัญหาการปฏิบัติหน้าที่โดยมีเจตนาทุจริตของผู้สอบบัญชีนั้นเกิดขึ้นจากการขาดความเป็นอิสระและการมีผลประโยชน์ทับซ้อนจากการทำหน้าที่ตรวจสอบและหน้าที่อื่นๆ ให้แก่ลูกค้ารายเดียวกัน ทั้งนี้รวมถึงการขาดความเป็นอิสระในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างถูกต้องตามความเป็นจริงดังเช่นกรณีศึกษาที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในเบื้องต้น ดังนั้นผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าในประเทศไทยยังคงขาดหลักเกณฑ์หรือมาตรการที่จะเข้ามาควบคุมและกำหนดเรื่องความเป็นอิสระในการให้บริการตรวจสอบและบริการด้านอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้เกิดปัญหาจากขาดความเป็นอิสระและการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีจึงควรกำหนดห้ามมิให้สำนักงานสอบบัญชีให้บริการด้านอื่นแก่กิจการที่สำนักงานสอบบัญชีให้บริการตรวจสอบบัญชีอยู่ในขณะนั้น ดังเช่นมาตรการของประเทศสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้ ควรครอบคลุมถึงนิติบุคคลอื่นๆ ที่ให้บริการซึ่งให้บริการด้านอื่นซึ่งมีความสัมพันธ์กับสำนักงานสอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นการถือหุ้นไขว้ การมีอำนาจควบคุม หรือพฤติการณ์ใดๆ ที่บ่งชี้ว่าอยู่ภายใต้การบริหารหรือการจัดการของสำนักงานสอบบัญชีด้วย

โดยมาตรการหรือข้อกำหนดดังกล่าวเบื้องต้นนั้นผู้วิจัยมีความเห็นว่าควรบังคับใช้ในรูปแบบของประกาศของสำนักงาน ก.ล.ต. เพราะเมื่อเทียบเคียงและเปรียบเทียบกับความสำคัญของกฎหมายหรือข้อกำหนดดังกล่าวกับ ประกาศสำนักงาน. ก.ล.ต. ที่ กจ. 39/2548 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการ

ดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 20) ซึ่งกำหนดเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี โดยกำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุกๆ 5 ปี เมื่อการกำหนดเรื่องกิจการต้องห้ามเป็นไปเพื่อกำหนดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีเช่นเดียวกับการกำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชี ดังนั้นจึงควรให้ข้อกำหนดเรื่องกิจการต้องห้ามอยู่ในฐานะประกาศของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ทั้งนี้ โดยอาศัยบทบัญญัติภายใต้ มาตรา 14 และมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ดังต่อไปนี้

มาตรา 14 บัญญัติว่า “ให้คณะกรรมการ ก.ล.ต. มีอำนาจหน้าที่วางนโยบายการส่งเสริมและพัฒนา ตลอดจนกำกับดูแลในเรื่องหลักทรัพย์ ธุรกิจหลักทรัพย์ ตลาดหลักทรัพย์ ศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ และธุรกิจที่เกี่ยวเนื่อง องค์กรที่ เกี่ยวเนื่องกับธุรกิจหลักทรัพย์ การออกหรือเสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชน การเข้าถือหลักทรัพย์เพื่อครอบงำกิจการและการป้องกันการกระทำอันไม่เป็น ธรรมเกี่ยวกับการซื้อขายหลักทรัพย์ อำนาจดังกล่าวให้รวมถึง

(1) ออกระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ คำสั่งหรือข้อกำหนดตามพระราช บัญญัตินี้

(2) กำหนดค่าธรรมเนียมสำหรับคำขออนุญาต คำขอรับใบอนุญาต ใบ อนุญาต หรือการประกอบกิจการตามที่ได้รับใบอนุญาต

(3) วางระเบียบเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของคณะอนุกรรมการ

(4) ออกระเบียบ คำสั่ง และข้อบังคับเกี่ยวกับพนักงาน ระบบพนักงาน สัมพันธ์ การบรรจุแต่งตั้งถอดถอน และวินัยพนักงานและลูกจ้างของสำนักงาน การกำหนดเงินเดือนและเงินอื่นๆ รวมตลอดถึงการสงเคราะห์และสวัสดิการ ต่าง ๆ”

มาตรา 56 บัญญัติว่า“ให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตามมาตรา32 มาตรา 33 หรือมาตรา 34 จัดทำและส่งงบการเงินและรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงิน และ ผลการดำเนินงานของบริษัทต่อสำนักงานดังต่อไปนี้

(1) งบการเงินรายไตรมาสที่ผู้สอบบัญชีได้สอบทานแล้ว

(2) งบการเงินประจำงวดการบัญชีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ และแสดง ความเห็นแล้ว

(3) รายงานประจำปี

(4) รายงานการเปิดเผยข้อมูลอื่นใดเกี่ยวกับบริษัทตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด งบการเงินและรายงานตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด การกำหนดดังกล่าว ให้คำนึงถึงมาตรฐานที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตาม กฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นชอบไว้แล้วด้วย”

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน เป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญต่อการสร้างความเชื่อมั่นในความถูกต้องของงบการเงินให้แก่นักลงทุน ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ หรือบุคคลอื่นๆ ผู้ใช้งบการเงินประกอบการตัดสินใจในการลงทุนในบริษัทจดทะเบียนนั้นๆ รวมถึงเชื่อมั่นในผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนดังกล่าว โดยบทบาทของผู้สอบบัญชีนี้ถูกสะท้อนผ่านการทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินเพื่อรับรองความถูกต้องรวมถึงแสดงความเห็นบนงบการเงิน ทั้งนี้ เนื่องจากการแสดงความเห็นต่องบการเงินและการรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีนั้นมีผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินซึ่งเป็นกลุ่มคนจำนวนมาก จึงได้มีองค์กร หน่วยงานและกฎหมายเข้ามากำกับดูแลและควบคุมการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีอย่างเข้มงวด แต่อย่างไรก็ดีก็ยังคงปรากฏกรณีปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริตหรือเป็นการปฏิบัติหน้าที่โดยประมาทเลินเล่อ ซึ่งกรณีปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นนี้ได้สะท้อนให้เห็นว่าการออกกฎเกณฑ์ ข้อบังคับ กฎหมาย หรือการควบคุม กำกับดูแลผู้สอบบัญชีโดยกลุ่มองค์กรต่างๆ นั้น ไม่สามารถควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีได้อย่างเพียงพอ ดังนั้นจึงนำมาสู่การวิจัยและวิเคราะห์ เพื่อหาข้อสรุปของปัญหา และความบกพร่องของมาตรการและองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมและกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนเพื่อเสนอแนวทางและมาตรการในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ทั้งนี้เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุน ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้และผู้งบการเงินอื่นๆ ที่มีต่อการทำหน้าที่และผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

5.1 บทสรุป

5.1.1 บทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้น เป็นผู้ที่มีบทบาทในการสร้างความคุ้มครองและปกป้องผลประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหุ้น เนื่องจากว่าการดำเนินการใดๆ ในบริษัทจดทะเบียนนั้นเป็นการบริหารงานโดยฝ่ายบริหารหรือผู้มีอำนาจบริหารซึ่งผู้ถือหุ้นไม่สามารถทราบได้ว่าฝ่ายบริหารนั้นได้บริหารงานถูกต้องหรือไม่ เพราะผู้ถือหุ้นไม่ได้เข้ามาบริหารงานเพื่อรักษาผลประโยชน์ให้แก่ตนเอง ดังนั้น จึงต้องให้ผู้ที่มีความเป็นกลางและมีความเป็นอิสระเข้ามาตรวจสอบการทำงาน ทำหน้าที่เสมือนเป็นผู้ที่คอยดูแลผลประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหุ้น ซึ่งได้แก่ผู้สอบบัญชี โดยที่ผู้ถือหุ้นจะแต่งตั้งผู้สอบบัญชีจากการประชุมสามัญประจำปีของบริษัทจดทะเบียนนั้น ในทุกๆ ปี และบทบาทของ

ผู้สอบบัญชีอีกหนึ่งบทบาท ก็คือ การสร้างความเชื่อมั่นให้แก่กลุ่มผู้ใช้งบการเงิน เช่น กลุ่มนักลงทุนต้องการทราบว่าบริษัทจดทะเบียนที่ตนจะเข้ามาลงทุนนั้นมีความมั่นคงทางด้านการเงินขนาดไหนและเมื่อได้เป็นเจ้าของหลักทรัพย์ในบริษัทจดทะเบียนนี้แล้วจะได้รับเงินปันผลหรือไม่ เจ้าหนี้และธนาคารต้องการทราบว่าบริษัทจดทะเบียนที่มาขอกู้ยืมเงินมีความแน่นอนทางด้านการเงินแค่ไหนและมีความสามารถชำระดอกเบี้ยและเงินต้นคืนได้หรือไม่ รวมถึงผู้ถือหุ้นต้องการทราบว่าผลการดำเนินงานในปีที่ผ่านมาบริษัทมีกำไรหรือขาดทุนมากน้อยแค่ไหนและตนนั้นจะได้รับเงินปันผลจากการดำเนินงานหรือไม่ เป็นต้น ซึ่งกลุ่มบุคคลเหล่านี้จะตรวจสอบผลการดำเนินงาน การเงินของบริษัทจดทะเบียนนั้นๆ จากงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้ทำการรับรองความถูกต้องแล้วนั่นเอง เพราะงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นกลางหรือมีความเป็นอิสระ มีความรู้ ความสามารถและประสบการณ์ได้รับรองความถูกต้องแล้วนั้นจะมีความน่าเชื่อถือกว่างบการเงินที่ถูกจัดทำขึ้นโดยฝ่ายบริหารของบริษัทจดทะเบียนนั้นๆ เพราะงบการเงินที่ยังไม่ได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีนั้นถือว่ายังไม่สามารถใช้อ้างอิงประกอบการตัดสินใจและงบการเงินดังกล่าวยังไม่มีความน่าเชื่อถือต่อสายตาของสาธารณชน

เมื่อผู้สอบบัญชีซึ่งมีบทบาทต่อการคุ้มครองผลประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหุ้นและสร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุนและกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องดังกล่าวข้างต้นแล้ว บทบาทของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนจึงถูกสะท้อนออกมาโดยผ่านการทำหน้าที่ตรวจสอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีในการทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าได้จัดทำขึ้นในส่วนที่เป็นสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อสรุปความเห็นของผู้สอบบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผล ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินที่ตรวจสอบนั้นได้แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของบริษัทจดทะเบียนนั้นว่าถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ และผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. นั้น ยังต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่สำนักงาน ก.ล.ต. ประกาศกำหนด หรือตามที่องค์กรที่เข้ามาควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนโดยเฉพาะ ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานโดยใช้ทักษะความรู้ความสามารถ ความระมัดระวังรอบคอบ ซึ่งการใช้ความระมัดระวังรอบคอบนั้นขึ้นอยู่กับสถานการณ์แวดล้อมที่ผู้สอบบัญชีประสบขณะทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีต้องมีความเป็นอิสระในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน มีการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอครบถ้วนชัดเจน ไม่คลุมเครือ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงิน

จากแนวคิดในการมีผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระจากกลุ่มผู้บริหารดังกล่าวข้างต้นนั้น โดยผู้สอบบัญชีมีบทบาทและหน้าที่ในการสอดส่องดูแลการดำเนินกิจการผ่านการตรวจสอบงบการเงินเพื่อคุ้มครองผลประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหุ้น และสร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุนนั้น ดังนั้นจึงได้มีกฎหมายเข้ามากำหนดหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเพื่อรับรองบทบาทของผู้สอบบัญชีดังกล่าว อันได้แก่

(1) การตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งงบการเงินสามารถสะท้อนผลการดำเนินงานของกิจการในรอบปีที่ผ่านมาว่ากิจการมีผลกำไร ขาดทุนเท่าใด นโยบายในการบริการงานเป็นอย่างไร

(2) การรายงานจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้ทราบถึงระบบการควบคุมภายในกิจการที่ยึดถือและปฏิบัติอยู่เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการทุจริตภายในองค์กร

(3) การรายงานพฤติการณ์อันควรสงสัย เป็นประโยชน์ต่อการป้องกันความเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นจากการกระทำผิดกฎหมายของกลุ่มผู้บริหาร

5.1.2 การควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

การควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้นมีความเข้มงวดกว่าการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วไปเพราะผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนเป็นผู้มีบทบาทสำคัญต่อการสร้างความเชื่อมั่นของกลุ่มนักลงทุนและเจ้าหนี้ที่มีต่อภาคการลงทุน ดังนั้นการปฏิบัติงานตามหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้นหากเกิดความผิดพลาดหรือการปฏิบัติหน้าที่ไม่ถูกต้องย่อมก่อให้เกิดความเสียหายต่อบุคคลกลุ่มต่างๆ เป็นวงกว้าง อันเนื่องจากว่าด้วยลักษณะการลงทุนหรือแหล่งเงินทุนของบริษัทจดทะเบียนนั้นมาจากระดมทุนจากภาคประชาชนในตลาดหลักทรัพย์ ดังนั้นผู้ที่ได้รับผลกระทบจึงมีจำนวนมากและทำให้ผู้สอบบัญชีต้องแบกรับภาระซึ่งต้องแสดงความรับผิดชอบทั้งต่อลูกค้าและบุคคลที่สามที่ได้เชื่อถือในงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้รับรองหรือแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้น ด้วยเหตุผลเหล่านี้ จึงได้มีหน่วยงานหรือองค์กรต่างๆเข้ามาทำหน้าที่เข้ามากำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนโดยเฉพาะ เช่น ในประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีคณะกรรมการขึ้นมาเพื่อกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนโดยเฉพาะ คือ คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด โดยคณะกรรมการดังกล่าวจะอยู่ภายใต้การกำกับดูแลโดย สำนักงาน ก.ล.ต. และในประเทศเยอรมนีองค์กรที่ทำหน้าที่ดังกล่าวได้แก่ คณะกรรมการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลโดยกระทรวงเศรษฐกิจและเทคโนโลยี ซึ่งปัจจุบันในประเทศไทยมีองค์กรที่เข้ามาทำหน้าที่กำกับ

ดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนได้แก่ สำนักงาน ก.ล.ต. ซึ่งสำนักงาน ก.ล.ต. จะเข้ามาทำหน้าที่เป็นหน่วยงานอิสระตามข้อกำหนดของสหภาพยุโรป เพื่อผลักดันให้สหภาพยุโรป ยอมรับมาตรฐานการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนในประเทศไทย โดยได้ออกประกาศสำนักงาน ก.ล.ต. ที่ สช. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ซึ่งมีหลักการสำคัญกำหนดให้ “ผู้สอบบัญชีต้องสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่มีระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด เว้นแต่มาตรฐานใดที่สภาวิชาชีพยังไม่ได้กำหนดหรือปรับปรุงให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพระหว่างประเทศให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพระหว่างประเทศที่ได้กำหนดโดย IFAC ที่ใช้บังคับขณะนั้น” โดยมีผลเริ่มใช้ตั้งแต่ 1 ตุลาคม 2553 เป็นต้นไปนั้น[1] ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีได้แสดงความไม่เห็นด้วยกับการที่ สำนักงาน ก.ล.ต. จะเข้ามาเป็นผู้ควบคุม กำกับดูแลสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีในตลาดทุน โดยสภาวิชาชีพบัญชีได้ให้เหตุผลว่าหน้าที่ในการควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นภาระหน้าที่ของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี[2] เพราะก่อนที่สำนักงาน ก.ล.ต. จะออกประกาศที่ สช. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ซึ่งทำให้สำนักงาน ก.ล.ต. เป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้ความเห็นชอบแก่ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนนั้น สภาวิชาชีพบัญชีเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ดังกล่าว เพราะในหากที่ผู้สอบบัญชีซึ่งได้รับใบอนุญาตจะสภาวิชาชีพบัญชีมีความประสงค์จะปฏิบัติงานตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องผ่านการกลั่นกรองคุณสมบัติ ความรู้และความสามารถโดยสภาวิชาชีพบัญชี และเมื่อสภาวิชาชีพบัญชีได้พิจารณาแล้วเห็นว่าผู้นั้นมีความรู้และความสามารถปฏิบัติงานในบริษัทจดทะเบียนได้ สภาวิชาชีพจะเสนอรายชื่อผู้สอบบัญชีรายดังกล่าวให้แก่สำนักงาน ก.ล.ต. อนุมัติให้ผู้สอบบัญชีที่ผ่านการกลั่นกรองโดยสภาวิชาชีพบัญชีเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบและสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนได้ ดังนั้นการออกประกาศสำนักงาน ก.ล.ต. สช. 39/2553 จึงเป็นการตัดอำนาจของสภาวิชาชีพบัญชีในการกลั่นกรองผู้สอบบัญชีที่จะเข้ามาปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน

จากกรณีดังกล่าว จึงได้เกิดประเด็นโต้แย้งขึ้นเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของสำนักงาน ก.ล.ต. จึงได้มีการเสนอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณา โดยคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ให้ความเห็นตามเรื่องเสร็จที่ 0695/2553 ได้มีความเห็นว่าผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้นต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่สำนักงาน ก.ล.ต. ให้ความเห็นชอบ ดังนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. จึงมีอำนาจออกประกาศ

---

[1] สภาวิชาชีพบัญชี, ข่าวสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 4 ปี 2553 [ออนไลน์], 13 เมษายน 2554. แหล่งที่มา: http://www.fap.or.th/files/announce/fapnews/4-2553.pdf

[2] เรื่องเดียวกัน, หน้า 11.

ดังกล่าว แต่ทั้งนี้เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะต้องอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ด้วย ดังนั้นในการออกประกาศดังกล่าว สำนักงาน ก.ล.ต. จึงต้องคำนึงถึงอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีและสิทธิของผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ด้วย[3] ซึ่งปัจจุบันอยู่ระหว่างการพิจารณาในศาลปกครอง

5.1.3 ปัญหาอันเกิดจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียน

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีนั้น แม้ว่าจะถูกควบคุมกำกับดูแลโดยหน่วยงาน องค์กร หรือสถาบัน และกฎหมายต่างๆ อย่างเข้มงวด แต่ก็ยังคงมีความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนปรากฏให้เห็นอยู่เสมอทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติหน้าที่โดยมีเจตนาทุจริตหรือการปฏิบัติหน้าที่อย่างประมาทเลินเล่อก็ล้วนแล้วแต่ส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของนักลงทุนที่มีต่อภาคการลงทุน และความเชื่อมั่นของผู้ถือหุ้นที่มีต่อข้อมูลหรืองบการเงินที่ผ่านการรับรองความถูกต้องโดยผู้สอบบัญชี

1. การขาดความมีอิสระ

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเป็นอิสระและมีความเป็นกลางเพื่อให้การทำหน้าที่ตรวจสอบนั้นเป็นไปอย่างสุจริตและโปร่งใสและเพื่อให้ผลของการปฏิบัติงานนั้นถูกต้องตามข้อมูลที่เป็นความจริง ผู้สอบบัญชีที่ขาดความเป็นอิสระโดยการได้ล่วงรู้ข้อมูลภายในของบริษัทจดทะเบียนที่ทำการตรวจสอบโดยอาจเกิดขึ้นจากการทำหน้าที่สอบบัญชีและทำหน้าที่อื่นๆ ในบริษัทลูกค้ารายเดียวกันของสำนักงานสอบบัญชีหรือการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีย่อมส่งผลให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระทั้งทางด้านการตัดสินใจ การแสดงความเห็นและการตรวจสอบข้อเท็จจริง ซึ่งอาจส่งผลกระทบให้การแสดงความเห็นหรือการรับรองงบการเงินนั้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่ได้แสดงความเห็นอย่างถูกต้องตามที่ควร

2. การปฏิบัติหน้าที่โดยประมาทเลินเล่อ

จากกรณีศึกษาชี้ให้เห็นว่าแม้ว่าจะมีการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีหรือได้กำหนดแนวทางให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบแล้วก็ตาม แต่ก็ยังคงปรากฏข้อเท็จจริงที่แสดงให้เห็นถึงความประมาทเลินเล่อของผู้สอบบัญชีอยู่เสมอทั้งในประเทศไทยและ

---

[3] สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ตามมาตรา 61 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 [ออนไลน์], 12 เมษายน 2554. แหล่งที่มา: http://appthca.krisdika.go.th/Naturesig/CheckSig?whichLaw=cmd&year=2553&lawPath=c20695_2553

ในประเทศที่ได้ทำการศึกษา โดยพบว่าสาเหตุของความผิดพลาดในการแสดงความเห็นต่องบการเงินและการตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีนั้นเกิดขึ้นจากความประมาทเลินเล่อไม่ว่าจะเป็นการเลือกใช้วิธีการตรวจสอบที่ผิด การละเลยต่อการรวบรวมข้อมูลหรือหลักฐานก่อนที่จะได้แสดงความเห็นต่องบการเงิน และการขาดความระมัดระวังรอบคอบดังที่ผู้สอบบัญชีพึงมีในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพ แม้ว่าการละเลยไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีนั้นจะไม่มีหลักฐานเป็นที่ประจักษ์ว่าพฤติกรรมดังกล่าวของผู้สอบบัญชีเกิดขึ้นด้วยความจงใจทุจริต แต่ด้วยข้อเท็จจริงบางกรณีนั้นบ่งชี้ให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบพบความผิดปกติของงบการเงินได้แต่กลับละเลยไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งส่งผลให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง ซึ่งไม่ว่าความผิดพลาดจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีนั้นจะเกิดขึ้นเพราะสาเหตุใดก็ตาม ความผิดพลาดดังกล่าวนั้นล้วนแล้วแต่ส่งผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินทั้งสิ้น ดังนั้นจึงควรมีมาตรการหรือองค์กรที่เหมาะสมในการเข้ามาทำหน้าที่กำกับดูแลและเข้ามาตรวจสอบวิธีการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีต่อไป

ไม่ว่าความผิดพลาดของการรับรองงบการเงินหรือรับรองข้อมูลของผู้สอบบัญชีนั้นจะเกิดขึ้นโดยการมีเจตนาทุจริตของผู้สอบบัญชีหรือการปฏิบัติงานโดยประมาทเลินเล่อก็ตาม ก็ล้วนแล้วแต่ส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของนักลงทุน เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้นและผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ ที่มีต่อภาคการลงทุนในตลาดทุนและมีต่อความเป็นวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ดังนั้นจึงควรมีมาตรการทางกฎหมายหรือองค์กรที่เข้ามากำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและควรมีมาตรการควบคุมและกำกับเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีเพื่อป้องกันปัญหาการมีผลประโยชน์ทับซ้อนของผู้สอบบัญชีอันจะก่อนให้เกิดการทุจริตภายในองค์กรโดยที่ผู้สอบบัญชีเข้าไปมีส่วนรู้เห็นด้วย

5.2 ข้อเสนอแนะ

5.2.1 เสนอให้สำนักงาน ก.ล.ต. เข้ามามีบทบาทในการกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการสอบบัญชีแก่บริษัทจดทะเบียน

จากการวิเคราะห์ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า สำนักงาน ก.ล.ต. เป็นองค์กรที่มีความเหมาะสมต่อการเข้ามาทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน เพราะสำนักงาน ก.ล.ต. เป็นองค์กรอิสระที่มีหน้าที่กำกับดูแลตลาดทุนไทย ซึ่งหมายความรวมถึงการกำกับดูแลการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในตลาดทุนเพื่อปกป้องและคุ้มครองผลประโยชน์ให้แก่นักลงทุน เมื่อการจัดตั้งองค์กรอิสระขึ้นมายังไม่ใช่คำตอบที่ดีที่สุดสำหรับการมีองค์กรที่เข้ามากำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนในปัจจุบัน และสภาวิชาชีพบัญชีก็เป็นองค์กรที่ขาดความเป็นอิสระ

จากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ดังนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. ที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพตามความเห็นของธนาคารโลกจึงเป็นอีกทางเลือกหนึ่งที่ต้องนำมาพิจารณาถึงความเหมาะสมในหากว่า สำนักงาน ก.ล.ต. จะเข้ามาทำหน้าที่เป็นองค์ที่ที่มีอำนาจหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีใบบริษัทจดทะเบียน

ความเหมาะสม

1. สำนักงาน ก.ล.ต. เป็นองค์กรที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามความเห็นของธนาคารโลก

2. สำนักงาน ก.ล.ต. ได้รับการยอมรับให้เข้าเป็นสมาชิก International Forum of Independent Audit Regulator (IFIAR) ซึ่งเป็นองค์กรความร่วมมือระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี โดยหน่วยงานที่จะเป็นสมาชิกของ IFIAR ได้ต้องมีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอและเป็นไปตามมาตรฐานสากล[4]

3. ปัจจุบัน สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ผลักดันให้สหภาพยุโรปยอมรับมาตรฐานการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุน โดยสหภาพยุโรปจัดให้ประเทศไทยอยู่ในกลุ่มประเทศที่กำลังปรับปรุงระบบการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุน (Transitional Phase) ส่งผลดีแก่ผู้สอบบัญชีของประเทศไทยโดยผู้สอบบัญชีในประเทศไทยจะยังไม่ต้องขึ้นทะเบียนกับหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปได้ชั่วคราว การยอมรับเบื้องต้นจากสหภาพยุโรปเป็นผลจากการที่ สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีบริษัทในตลาดทุนให้มีมาตรฐาน มีความโปร่งใสและเพิ่มความน่าเชื่อถือในข้อมูลที่เปิดเผยในตลาดทุนไทยให้ทัดเทียมกับมาตรฐานสากล โดยปรับปรุงหลักเกณฑ์ให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทในตลาดทุนต้องสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ ซึ่งได้เริ่มดำเนินการตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2553 ซึ่งในขั้นตอนต่อไปหากสหภาพยุโรปเห็นว่าการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีไทยภายใต้ระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวสอดคล้องกับข้อกำหนดของสหภาพยุโรป ซึ่งทำให้มั่นใจได้ว่าผู้ลงทุนในกลุ่มประเทศสมาชิกที่ลงทุนในหลักทรัพย์ของบริษัทไทยจะได้รับการคุ้มครองอย่างเพียงพอ สหภาพยุโรปจะยอมรับประเทศไทยให้อยู่ในกลุ่มประเทศที่มีมาตรฐานเท่าเทียมกัน(Equivalent)

---

[4] พรทิพย์ พลสิทธิ์, ก.ล.ต. ยกระดับผู้สอบบัญชีไทยสู่เวทีสากล [ออนไลน์], 8 พฤษภาคม 2554. แหล่งที่มา: http://www.efinancethai.com/LastestNews/FrameNews.aspx?year=2011&month=2&lang=T&id=2516565

4. สำนักงาน ก.ล.ต. มีความพร้อมทั้งในด้านบุคลากรในระดับหนึ่ง ความพร้อมด้านงบประมาณ จึงสามารถปฏิบัติงานได้ทันที และหากมีความชัดเจนในเรื่องของอำนาจหน้าที่ของสำนักงาน ก.ล.ต. แล้ว ด้วยความพร้อมในด้านงบประมาณที่มีอยู่แล้วนั้นจะทำให้สำนักงาน ก.ล.ต. สามารถสรรหาบุคคลากรที่มีความรู้ความสามารถเข้ามาปฏิบัติหน้าที่ในการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนได้อย่างเพียงพอ

การกำหนดให้สำนักงาน ก.ล.ต. เข้ามาทำหน้าที่ควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. จะทำหน้าที่เสมือนเป็นผู้รักษาผลประโยชน์ให้แก่นักลงทุน ดังนั้นหน่วยงานที่จะทำหน้าที่คุ้มครองผลประโยชน์ให้แก่นักลงทุนได้จึงควรเป็นหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อีกทั้งการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนโดยสำนักงาน ก.ล.ต. นั้นไม่ได้เป็นการตัดหรือลดทอนบทบาทหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีลงไป แต่เป็นการเพิ่มความเข้มงวดในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีให้มากกว่าเดิม โดยผู้สอบบัญชียังคงมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี จรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นหน่วยงานที่ประกอบไปด้วยบุคคลากรที่มีความรู้ความเข้าใจด้านบัญชี ดังนั้นการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนโดยสำนักงาน ก.ล.ต. จึงเป็นการควบคุมกำกับดูแลควบคู่ไปกับสภาวิชาชีพบัญชี

เมื่อได้พิจารณาถึงความเหมาะสมของการเข้ามาทำหน้าที่เป็นองค์กรอิสระที่มีอำนาจหน้าที่ควบคุม กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนของสำนักงาน ก.ล.ต. แล้ว ผู้วิจัยมีความเห็นว่า สำนักงาน ก.ล.ต. ซึ่งมีความพร้อมทั้งด้านบุคลากร งบประมาณ การได้รับการยอมรับให้เข้าเป็นสมาชิก IFIAR ซึ่งเป็นองค์กรความร่วมมือระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งทำให้สหภาพยุโรปจัดให้ประเทศไทยอยู่ในกลุ่มประเทศที่กำลังปรับปรุงระบบการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนเป็นผลให้ผู้สอบบัญชีของประเทศไทยยังไม่ต้องขึ้นทะเบียนกับหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปได้ชั่วคราวซึ่งเป็นผลดีต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนและทำให้นักลงทุนมั่นใจได้ว่าการเข้ามาลงทุนในตลาดทุนของประเทศไทยจะได้รับการคุ้มครองอย่างเพียงพอ สหภาพยุโรปจะยอมรับประเทศไทยให้อยู่ในกลุ่มประเทศที่มีมาตรฐานเท่าเทียมกัน ดังนั้นเมื่อพิจารณาถึงความพร้อมในการทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีของสำนักงาน ก.ล.ต. เมื่อพิจารณาถึงการได้รับการยอมรับจากองค์กรต่างๆ และความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีแล้ว สำนักงาน ก.ล.ต. จึงมีความเหมาะสมต่อการเข้ามาทำหน้าที่ควบคุม กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนมากกว่าสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งขาดความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี และ

สำนักงาน ก.ล.ต. มีความเหมาะสมมากกว่าการจัดตั้งองค์กรอิสระขึ้นมาใหม่ซึ่งยังคงต้องคำนึงถึงงบประมาณ ระยะเวลาในการจัดตั้งและการตรวจสอบการปฏิบัติงานขององค์กรอิสระดังกล่าว

อีกทั้ง ตามที่ประกาศ สช. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ได้กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีจัดให้มีระบบควบคุมคุณภาพงานที่เพียงพอและน่าเชื่อถือว่าสามารถดูแลให้ผู้สอบบัญชีในสังกัดปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่อง โดยระบบควบคุมคุณภาพงานดังกล่าวเป็นไปตามมาตรฐานเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี หรือมาตรฐานวิชาชีพระหว่างประเทศที่กำหนดโดย IFAC ที่ใช้บังคับในขณะนั้นในกรณีที่สภาวิชาชีพบัญชียังไม่ได้กำหนดหรือปรับปรุงให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพระหว่างประเทศดังกล่าว และเพื่อให้ระบบควบคุมคุณภาพงานเป็นไปตามมาตรฐานดังกล่าวสำนักงานสอบบัญชีจะต้องยินยอมให้ผู้แทนของสำนักงาน ก.ล.ต. จะเข้าตรวจระบบดังกล่าว ตามที่ระบุไว้ในหนังสือรับรองและยินยอมของสำนักงานสอบบัญชี (แบบ 61-2) ซึ่งการตรวจสอบระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีจะทำให้ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญและตระหนักถึงการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชียิ่งขึ้นซึ่งสามารถลดปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าโดยประมาทเลินเล่อของผู้สอบบัญชีได้ ซึ่งการตรวจสอบระบบควบคุมคุณภาพงานดังกล่าวนั้นถือเป็นการแก้ปัญหาที่ต้นเหตุโดยจะเป็นการกระตุ้นให้ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญต่อมาตรฐานการสอบบัญชีมากยิ่งขึ้นดังที่กรณีศึกษาได้ชี้ให้เห็นว่าปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีนั้นเกิดจากความประมาทเลินเล่อ ไม่คำนึงถึงมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งนำมาสู่ความเสียหายต่อผู้ใช้งบการเงิน

ทั้งนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าควรกำหนดให้สำนักงาน ก.ล.ต. มีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีนั้นสังกัดอยู่ การตรวจสอบดังกล่าวนั้นจะกระทำโดยการสุ่มตรวจเอกสารและงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีดังเช่นคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด แต่สำนักงาน ก.ล.ต. จะต้องตรวจสอบผู้สอบบัญชีเป็นจำนวนกี่ครั้งต่อปีนั้นจะต้องพิจารณาตามความเหมาะจำนวนของบุคคลากรที่ทำหน้าที่ตรวจสอบและจำนวนผู้สอบบัญชีรวมถึงจำนวนบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยด้วย ซึ่งไม่สามารถนำอัตราการเข้าตรวจสอบของคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดในประเทศสหรัฐอเมริกามาปรับใช้ได้ เนื่องจากประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกานั้นมีขนาดการลงทุนไม่เท่ากัน โดยการกำหนดให้สำนักงาน ก.ล.ต. มีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนและสำนักงานสอบบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีนั้นสังกัดอยู่จะเป็นการกระตุ้นให้ผู้สอบบัญชีมีความระมัดระวังในการปฏิบัติตรวจสอบมากยิ่งขึ้นซึ่งเป็นผลดีต่อนักลงทุนและกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน

5.2.2 เสนอให้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชี

ควรกำหนดความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีไว้ในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ โดยกำหนดให้ชัดเจนว่ากิจการใดที่สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนไม่สามารถให้บริการใดบ้างที่อาจกระทบกระเทือนต่อความเป็นอิสระในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งจะเป็นการลดการมีผลประโยชน์ทับซ้อนระหว่างการทำหน้าที่สอบบัญชีและการทำหน้าที่อื่นในบริษัทจดทะเบียนเดียวกันนั้น เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา โดยกำหนดกิจการต้องห้ามไว้ 9 ประการ ดังนี้

1. การจัดทำบัญชีหรืองานบริการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทำบันทึกรายการบัญชีหรืองบการเงินของลูกค้าที่รับสอบบัญชี
2. การออกแบบระบบข้อมูลทางการเงิน และการนำมาปฏิบัติ
3. การประเมินราคาทรัพย์สินหรือการประเมินมูลค่าของกิจการ
4. การคำนวณสิถิติประกันภัย
5. การให้บริการตรวจสอบภายใน
6. การให้บริการด้านทรัพยากรมนุษย์
7. การเป็นนายหน้าหรือที่ปรึกษาทางการลงทุนหรือการเป็นธนาคารลงทุน
8. การให้บริการด้านที่ปรึกษากฎหมายและบริการผู้เชี่ยวชาญด้านที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี
9. การให้บริการอื่นๆ ตามที่สำนักงานก.ล.ต. หรือคณะกรรมการที่เข้ามากำกับดูแลผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนเห็นสมควร เพื่อเปิดช่องให้สามารถกำหนดลักษณะกิจการที่ให้บริการได้ เพื่อให้ทันต่อลักษณะของธุรกิจที่มีความเจริญก้าวหน้าอย่างรวดเร็วในปัจจุบัน

ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่าการที่สำนักงานสอบบัญชีให้บริการอื่นตามที่ได้กล่าวมาเบื้องต้นแก่ลูกค้าที่ให้บริการสอบบัญชีอยู่นั้น ย่อมทำให้ผู้สอบบัญชีล่วงรู้ข้อมูลภายในและคำนึงถึงค่าธรรมเนียมจากการให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากบริการตรวจสอบซึ่งส่งผลให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ อีกทั้งการกำหนดความเป็นอิสระไว้ในจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนั้นเป็นเพียงการกำหนดแนวทางปฏิบัติอย่างกว้างเท่านั้น พฤติกรรมหรือการกระทำเช่นใดจึงจะเรียกว่าขาดความเป็นอิสระนั้นคณะกรรมการจรรยาบรรณจะเป็นผู้ใช้ดุลยพินิจ

พิจารณา ดังนั้นการกำหนดขอบเขตการให้บริการของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนนั้นจึงเป็นการกำหนดลักษณะของการกระทำที่อาจทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระชัดเจนยิ่งขึ้น

แต่ทั้งนี้ ในปัจจุบันได้มีได้มีการพัฒนารูปแบบขององค์กรที่ให้บริการสอบบัญชี โดยแยกเป็นนิติบุคคลออกจากกัน โดยให้สำนักงานสอบบัญชีเป็นแยกออกจากการให้บริการด้านอื่นๆ ซึ่งจะทำให้การให้บริการของสำนักงานสอบบัญชีและการให้บริการด้านอื่น ไม่อยู่ภายใต้ข้อห้ามดังกล่าวข้างต้น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าควรกำหนดห้ามมิให้สำนักงานสอบบัญชีให้บริการด้านอื่นๆ (non-audit services) แก่กิจการที่สำนักงานสอบบัญชีให้บริการตรวจสอบบัญชีอยู่ในขณะนั้น ทั้งนี้ ควรครอบคลุมถึงนิติบุคคลอื่นๆ ที่ให้บริการซึ่งให้บริการด้านอื่นๆ (non – audit services) ซึ่งมีความสัมพันธ์กับสำนักงานสอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นการถือหุ้นไขว้ การมีอำนาจควบคุม หรือพฤติการณ์ใดๆ ที่บ่งชี้ว่าอยู่ภายใต้อิทธิพลของสำนักงานสอบบัญชี โดยข้อกำหนดดังกล่าวควรบังคับใช้โดยประกาศของ ก.ล.ต. เมื่อเทียบกับ ประกาศสำนักงาน. ก.ล.ต. ที่ กจ. 39/2548 เรื่องหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 20) ซึ่งกำหนดเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีโดยกำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหมุมเวียนผู้สอบบัญชีทุกๆ 5 ปี เมื่อการกำหนดเรื่องกิจการต้องห้ามเป็นไปเพื่อกำหนดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีเช่นเดียวกับการกำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชี ดังนั้นจึงควรให้ข้อกำหนดเรื่องกิจการต้องห้ามดังกล่าวอยู่ในประกาศของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ทั้งนี้ โดยอาศัยบทบัญญัติภายใต้ มาตรา 14 และมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์. สรุปสาระสำคัญพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.dbd.go.th/mainsite/index.php?id=689 [2554,เมษายน 16]

กรมสรรพากร. ความแตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.rd.go.th/publish/25631.0.html [2554,เมษายน 5]

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย. สภาวิชาชีพบัญชี (Accountancy) [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:http://utcc2.utcc.ac.th/vraccountant/index.php?mod=Knowledge&file=saraview&saraID=10 [2554, มกราคม 15]

คำพิพากษา คดีหมายเลขดำที่ 8559/2542 คดีหมายเลขแดงที่ 8669/2546 ศาลกุงเทพใต้ วันที่ 10 ตุลาคม 2546 ระหว่างโจทก์ที่ 1 นายศิลปชัย ไพโรจน์กิจจา และโจทก์ร่วม กับจำเลยที่ 1 บริษัท เอสจีวี ณ ถลาง จำกัด จำเลยที่ 2 อาร์เธอร์ แอนด์เดอเซ่น หรืออาร์เธอร์แอนเดอร์เซ่นกรุ๊ป หรือห้างหุ้นส่วน อาเธอร์ แอนเดอร์เซ่น และจำเลยที่ 3 นายสง่า ศรีวิริยะเมตตา

จรัสเดือน วรรณวิสูตร. บทเรียนจากสหรัฐ “เอนรอน” ถึง “เวิลด์คอม” สะเทือนตลาดหุ้นทั่วโลก [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://board.dserver.org/r/rter/00000383.html [2554, พฤษภาคม 7]

ตวงพร โตสกุลวรรณ์. ความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547.

ธวัช ภูษิตโภยไคย. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายใหม่ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.jarataccountingandlaw.com/index.php?lay=show&ac=article&Id=524438 [2554, กุมภาพันธ์ 12]

ธีระชัย ภูวนาถนรานุบาล. ครม.เห็นชอบ 'กฎเหล็ก' ก.ล.ต. [ออนไลน์].แหล่งที่มา: http://www.nukbunchee.com/forum/topic.php?action=post&tid=27574 [2554, พฤษภาคม 16]

นพดล เฮงเจริญ. องค์กรอิสระ: ความสำคัญต่อการปฏิรูปการเมืองและการปฏิรูประบบราชการ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.pub-law.net/publaw/view.aspx?id=895 [2554, พฤษภาคม 8]

นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา, จำนง จันทโชโต, พัทรียา เห็นกลาง และศุภรัตน์ หล่อชัชวาลกุล. ปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี. วารสารบริหารธุรกิจ 28 (กรกฎาคม – กันยายน 2548).

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจั่นเพชร. การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็นเพรส, 2549.

ปรีชา ลิ่มไทย. หลักการสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: แมส พับลิชชิ่ง, 2533.

พยอม สิงห์เสน่ห์. การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์ 50, 2549.

พรทิพย์ พลสิทธิ์. ก.ล.ต. ยกระดับผู้สอบบัญชีไทยสู่เวทีสากล [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.efinancethai.com/LastestNews/FrameNews.aspx?year=2011&month=2&lang=T&id=2516565 [2554, พฤษภาคม 8]

พิทูร ธรรมธรานนท์. หลักเกณฑ์ความรับผิดเพื่อละเมิดตาม ป.พ.พ. มาตรา 420 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:http://www.medlawstory.com/index.php?topgroupid=1&groupid=15&subgroupid=&contentid=43 [2554, เมษายน 17]

มาตรฐานการสอบบัญชีสากล รหัส 240 เรื่อง “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน”

รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. อาร์เธอร์ แอนเดอร์เซ่น [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.gotomanager.com/news/details.aspx?id=2664 [2553, ธันวาคม 7]

วิโรจน์ เฉลิมรัตนา. ผู้สอบบัญชี [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.bkkonline.com/accounting/10mar49.shtml [2554, เมษายน 15]

วีรพงษ์ รามางกูร. กับดักสภาพคล่อง กับเศรษฐกิจของสหรัฐ [ออนไลน์].แหล่งที่มา: http://www.nidambe11.net/ekonomiz/ verapong/article2002sep16.htm - 13k [2554, มิถุนายน 15]

วีรวรรณ มันนาภินันท์. การใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีและการกำหนดค่าสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน ประจำปี 2552 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.thaiiod.com/imgUpload/file/Article/%CD%BA%D1% AD%D5%BA%D1% B7%C2%B9%202552-For%20Non%20Member.pdf [2554, พฤษภาคม 17]

ศิลปพร ศรีจั่นเพชร. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการทุจริตและข้อผิดพลาด. วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ 26 (เมษายน – มิถุนายน 2547).

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. สภาวิชาชีพบัญชีกับการปกครองตนเอง [ออนไลน์]. แหล่งที่มา http://www.fap.or.th/subfapnews.php?id=217 [2554, กันยายน 17]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. กว่าจะเป็น"สภาวิชาชีพบัญชี" [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.fap.or.th/faphistory.php [2554, เมษายน 17]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. ข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชี(ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 [ออนไลน์]. 2553. แหล่งที่มา: http://www.fap.or.th/files/rule/19.pdf [2554, เมษายน 17]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. ข่าวสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 4 ปี 2553 [ออนไลน์]. 2553. แหล่งที่มา: http://www.fap.or.th/files/announce/fapnews/4-2553.pdf [2554, เมษายน 13]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 210 เรื่อง "ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี"[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.fap.or.th/files/st_auditing/2553-09-13_TSA210.pdf [2554, เมษายน 17]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. สภาวิชาชีพบัญชีฯ ไม่เห็นด้วยกับการที่สำนักงาน ก.ล.ต. จะเป็นผู้ควบคุมการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.fap.or.th/subfapnews.php?id=13 [2554, เมษายน 14]

สมชาย สุภัทรกุล. "การตรวจสอบงบการเงิน ข้อบังคับหรือทางเลือก," วารสารนักบัญชี 44, (ธันวาคม 2540 – มีนาคม 2541): หน้า 21 – 30.

สหัส สิงหวิริยะ. คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 และ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2544 (กรุงเทพมหานคร: นิติบรรณาการ 2550).

สาธิต กิตติภูมิชัย. Sarbanes –Oxley Act ของอเมริกาที่ไทยควรรู้. ข่าววิชาชีพบัญชี สำนักงานกำกับดูแลธุรกิจ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ (กรกฎาคม 2548).

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ตามมาตรา 61 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://appthca.krisdika.go.th/Naturesig/CheckSig?whichLaw=cmd&year=2553&lawPath=c2_ 0695_2553 [2554, เมษายน 12]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. ก.ล.ต. กล่าวโทษผู้บริหาร NIPPON กรณีทุจริตต่อทรัพย์สินของบริษัทและสั่งให้บริษัทจัดให้มีการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?cboType=S&lg=th&news_no=33&news_yy=2553 [2554, กันยายน 26]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. ก.ล.ต.ร่วมมือสภาวิชาชีพบัญชีกำกับการทำงานของผู้สอบบัญชี [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?id=&cboType=S&news_id=1469&sdate=2005-07-15 [2554, กันยายน 18]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. ก.ล.ต.สั่งเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรายนายเจษฎา หังสพฤกษ์[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?cboType=S&lg=th&news_no=89&news_yy=2554 [2554, กันยายน 26]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. ไข พ.ร.บ. ใหม่ [ออนไลน์].: http://www.sec.or.th/view/secact/secact_faq.htm#g01 [2554, ตุลาคม 5]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. Inside ก.ล.ต. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.sec.or.th/internetradio/inside_sec_detail.jsp?categoryID=CAT0000508&lang=th&radioId= 00021 [2554, พฤษภาคม 7]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. ก.ล.ต. กล่าวโทษและสั่งพักการให้ความเห็นชอบนายสมชาย ครุจิตโกศล ผู้สอบบัญชี SECC [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?cboType=S&lg=th&news_no=50&news_yy=2552 [2554, กุมภาพันธ์ 15]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. ก.ล.ต. สั่งภาคทัณฑ์ผู้สอบบัญชี3 ราย เป็นเวลา 2 ปี [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?cboType=S&lg=th&news_no=76&news_yy=2552 [2554, กุมภาพันธ์ 10]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. ก.ล.ต. สั่งให้ บมจ. จีสตีล และ บมจ. จี เจ สตีล จัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?cboType=S&lg=th&news_no=5&news_yy=2553 [2554, เมษายน 17]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. ก.ล.ต.สั่งพักผู้สอบบัญชี 1 ราย เป็นเวลา 1 ปี [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?cboType=S&lg=th&news_ no=43&news_yy=2548 [2554, กุมภาพันธ์ 10]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. ข้อมูลแบบรายงานการเปลี่ยนแปลงการถือหลักทรัพย์ของผู้บริหาร (แบบ 59-2) [ออนไลน์].แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp /corp _fin2/daily59.php [2554, พฤษภาคม 16]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. ข่าว ก.ล.ต. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.ph?cboType=S&lg=th&news_no=30&news_yy=2552 [2554, เมษายน 14]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. ภารกิจหลัก [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:http://www.sec.or.th/sec/Content_0000000103.jsp?categoryID=CAT0000427&lang=th [2554, พฤษภาคม 4]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. รายงานการถือหลักทรัพย์ของกรรมการผู้บริหารและผู้สอบบัญชี [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.sec.or.th/securities_issuance/Content_0000000169.jsp?categoryID=CAT0000066 [2554, เมษายน 17]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. รายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ณ วันที่ 19 เมษายน 2554 [ออนไลน์].แหล่งที่มา: http://www.sec.or.th/infocenter/report/Content_0000000236.jsp?categoryID=CAT0000005&lang=th [2554, พฤษภาคม 8]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์.ก.ล.ต. ยกระดับผู้สอบบัญชีไทยสู่เวทีสากล [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://capital.sec.or.th/webapp/webnews/news.php?cboType=S&lg=th& news_no=10&news_yy=2554 [2554,กุมภาพันธ์ 8]

สุขจิตต์ ณ นคร. ปัญหาการสอบบัญชี. (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2523).

สุธรรม รัตนโชติ. เอกสารประกอบรายวิชาจริยธรรมทางธุรกิจและธรรมาภิบาล [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: www.management.su.ac.th/major/761316/Stockholder.*doc* [2554, เมษายน 14]

สุรีย์ หาญพินิจศักดิ์. การวิเคราะห์บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2534.

หนังสือพิมพ์โพสต์ทูเดย์. ด้าน “เกษรี ณรงค์เดช” จ่อฟ้องกลับ ยันไม่ผิดแถมผลพิจารณายังไม่ยุติ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : http://www”posttoday.com/stockmaket.php?id=65050 [2554, กันยายน 18]

อรุณี วงศ์ราเชน. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการสอบบัญชี [ออนไลน์].แหล่งที่มา: http://www. evaluate.cad. go.th/.../ความรู้ทั่วไปในการสอบบัญชี.doc [2554, เมษายน 17]

ภาษาอังกฤษ

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). About the AICPA [online]. Available from: http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx [2011, April 20]

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). AICPA Code of Professional Conduct--Current and Historical Versions [online]. .Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages /default.aspx [2011, April 2]

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). ET Section 100 - Independence, Integrity, and Objectivity [online]. Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct /Pages/sec100.aspx [2011, April 11]

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). ET Section 200 - General Standards - Accounting Principles [online]. Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/ Pages/sec200.aspx [2011, April 2]

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). ET Section 300 - Responsibilities to Clients [online]. Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/sec 300.aspx [2011, April 2]

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). ET Section 400 - Responsibilities to Colleagues [online]. Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/sec 400.aspx [2011, April 4]

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Section 500 - Other Responsibilities and Practices [online]. Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/sec500 .aspx [2011, April 2]

American Institute of Certified Public Accountants, AICPA Code of Professional Conduct [Online]. Available from: http://www.aicpa.org/Research/Standards/Codeof Conduct/Pages/default.aspx [2011, September 21]

Armour, J., and McCahery , J. A. After Enron: Improving Corporate Law and Modernising Securities Regulation in Europe and the US [online]. Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id= 910205& [2011, April 3]

AuditNet The Global Resource for Auditors. Sarbanes-Oxley Audit Resource Center (SARC) [online]. Available from: http://www.auditnet.org/sarbox.htm [2011, April 7]

Auditor Oversight Commission. Objectives and Remits Competencies Auditor Oversight in Germany Commissioners [online]. Available from: http://www.apak-aoc.de/english/home/home.asp [2011, April 3]

Auditor Oversight Commission. Statutory Provisions [online]. Available from: http://www. apak-aoc.de/english/home/home.asp [2011, May 9]

Auditor Oversight Commission. Structure of Public Oversight in Germany [online]. Available from: http://www.apakaoc.de/english/apak/auditor_oversight_ germany_popup.asp [2011, April 11]

BBC NEWS. Top accountant fined $7m [online]. Available from: http://news.bbc.co.uk/2/hi/business/1397640.stm [2011, April 2]

Bollen,L.H.H., Mertens, M.M.H., Meuwissen RA, R.H.G., Van Raak, J.J.F and Schelleman, C. Classification and Analysis of Major European Business Failures. Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center (MARC) (October 2005).

Brickey, K.F. FROM ENRON TO WORLDCOM AND BEYOND: LIFE AND CRIME AFTER SARBANES - OXLEY [online]. Available from: http://lawreview.wustl.edu/inprint/81-2/Brickey.pdf [2011, May 15]

Decision of the Bundesgerichtshof (Federal Court of Justice - FCJ), 26 June 2001 - X ZR 231/99

Decision of the Bundesgerichtshof (Federal Court of Justice - FCJ), 6 April 2006 – III ZR 256/04

Decision of the Bundesgerichtshof (Federal Court of Justice - FCJ), 2 April 1998 – III ZR 245/96

El-Moukammal, H. Auditor's Code of Ethics [online]. Available from: http://www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/TC404.pdf [2011, May 16]

Evans, L., and Nobes, C. Harmonisation relating to Auditor Independence: the Eighth Directive, the UK and Germany [online]. Available from: www.reading.ac.uk/Econ/Econ/workingpapers/accdp56.pdf [2011, April 3]

Fass, A. One Year Later, The Impact Of Sarbanes – Oxley [online]. Available from: http://www.forbes.com/2003/07/22/cz_af_0722sarbanes.html [2011, May 7]

FERMA / ECIIA. Guidance on the 8th EU Company Law Directive article 41[online]. Available from: http://www.ferma.eu/Portals/2/documents/press_releases/20100921-eciia-ferma-guidance-on-the-8th-eu-company-law-directive.pdf [2011, April 14]

Gietzmann, M. B., and Quick, R. Capping auditor liability: The German experience. Accounting, Organizations and Society 23 (January 1998).

Grimsley, K. D. Scandals Put Andersen's Future at Risk [online]. ปี. Available from: http://accounting.smartpros.com/x32630.xml [2011, April 3]

Grubbs, J.k. and Ethridge,J.R. negligence liability to third parties revisited [online]. Available from: http://findarticles.com/p/articles/mi_m1TOS/is_1_10/ai_n25009723/pg_3/?tag=mantle_skin;con tent [2011, May 9]

Hans, B.S. Efficient Third Party Liability of Auditors in Tort Law and in Contract Law. German Working Papers in Law and Economics (December 2004).

IBS Center for Management Research, Fall of Arthur Andersen [Online]. Available form: http://www.icmrindia.org/casestudies/catalogue/Business%20Ethics/Fall%20of%20Arthur%20 Andersen.htm [2011, September 21]

IFAC Handbook: 200–299 General Principles and Responsibilities (ISAs) ISA 200 - OVERALL OBJECTIVES OF THE INDEPENDENT AUDITOR AND THE CONDUCT OF AN AUDIT IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING

Institute of Auditors. The Wirtschaftsprüfer Profession [online]. Available from: http://www.idw.de/idw/portal/n589244/n589116/index.jsp [2011, April 10]

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). Auditor Independence – General [online]. Available from: http://www.icaew.com/en/technical/ethics/auditorindependence/auditor independence-general [2011, April 4]

Kinney, W.R., Palmrose, Z.V., and Scholz,S. Auditor Independence, Non-Audit Services, and Restatement: Was the U.S. Government Right?. Journal of Accounting Research 42 (June 2004).

Klaus, V.L. Assessing Organized Crime: TheCase of Germany. ECPR Standing Group eNewsletter Organised Crime 3 (September 2002).

Koch, C., and Schmidt, C. Disclosing Conflict of Interest – Does Experience and Reputation Matter? [online]. Available from: http://aaahq.org/audit/midyear/ 08midyear/papers/95_Koch_DisclosingConflict.pdf [2011, April 7]

Leibman, J.H., and Kelly, A.S. Accountants' Liability to Third Parties for Negligent Misrepresentation the Search for a NewLimiting Principle. American Business Law Journal 30 (1992).

Leners, R. The Public Oversight System for Statutory Auditors in Germany [online]. Available from: http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid =626&fn=626.pdf [2011, April 7]

Lobo, G.J. and Zhou, J. Did Conservatism in Financial Reporting Increase after the Sarbanes-Oxley Act? Initial Evidence. Accounting Horizons 20 (March 2006).

Moizer, P. A review of Europe's response to audit quality concerns [online]. Available from: www.eiasm.org/UserFiles/Peter%20Moizer.doc [2011, April 8]

Moore, D.A., Loewenstein, G., Tanlu, L., and Bazerma, M. H. Auditor Independence, Conflict of Interest, and the Unconscious Intrusion of Bias [online]. Available from: http://74.125.155.132/scholar?q=cache:sYjTV3eOpDsJ:scholar.google.com/+conflict+of+interest+of+auditor&hl=th&as_sdt=0&as_vis=1 [2011, April 3]

Poorter, I.D., Auditor's liability towards third parties within the EU: A comparative study between the United Kingdom, the Netherlands,Germany and Belgium. Journal of Accounting Research 8 (2008)

Public Company Accounting Oversight Board. AU Section 110: Responsibilities and Functions of the Independent Auditor [online]. Available from: http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU110. aspx [2011, April 7]

Public Company Accounting Oversight Board. Ethics & Independence [online]. Available from: http://pcaobus.org/Standards/EI/Pages/default.aspx [2011, April 12]

Public Company Accounting Oversight Board. Featured Issue: International Oversight [online]. Available from: http://pcaobus.org/Featured/Pages/International.aspx [2011, April 1]

Public Company Accounting Oversight Board. The Auditors of Companies to Protect Investors [online]. Available from: http://pcaobus.org/Pages/ default.aspx [2011, April 7]

Public Oversight Board. Auditor Independence [online]. Available from: http://www.pobauditpanel.org/downloads/chapter5.pdf [2011, April 13]

Romano, R. The Sarbanes – Oxley Act and the Making of Quack Corporate Governance. The Yale Law Journal 114(May 2005).

Sarbanes Oxley Compliance Professionals Association (SOXCPA). Quality assurance systems [online]. Available from: http://www.8th-company-lawdirective.com/ Article29.htm [2011, April 2]

Sarbanes Oxley Compliance Professionals Association (SOXCPA). The 8th Company Law Directive of the European Union (European Sarbanes Oxley) from the Sarbanes Oxley Compliance Professionals Association (SOXCPA) [online]. Available from: http://www.8th-company-law-directive.com/ [2011, April 3]

Teng, A.Y. Auditor Conflict of Interest: Financial Statement Restatements Before and After the Sarbanes-Oxley Act of 2002 [online]. Available from: http://www.occpa.com/tuidissert.pdf [2011, May 17]

The University of Cincinnati College of Law. Securities Lawyer's Deskbook [online]. Available from: http://taft.law.uc.edu/CCL/34Act/sec10A.html [2011, April 8]

The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). About Us [online]. Available: from https://www.ifiar.org/aboutus/index.cfm [2011, May 7]

Volker, L. and Paul, N., Auditor Liability and Client Acceptance Decisions [online]. Available from: http://ssrn.com/abstract=1115520 [2011, May 9]

Volkman, T. Overview on Quality Assurance in Germany [online]. Available from: http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1275645279412/7127240-1278869358113/09-0211_volkmann_workshop_ljubljana.pdf [2011, April 2]

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

เรื่องเสร็จที่ ๖๙๕/๒๕๕๓

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ตามมาตรา ๖๑ แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. ๒๕๓๕

กระทรวงพาณิชย์ได้มีหนังสือ ที่ พณ ๐๘๐๓/๓๓๘๘ ลงวันที่ ๑๔ กันยายน ๒๕๕๓ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า กระทรวงพาณิชย์ได้รับหนังสือจากสภาวิชาชีพบัญชีเพื่อให้พิจารณากรณีสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงาน ก.ล.ต.) จะอาศัยอำนาจตามมาตรา ๖๑ แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. ๒๕๓๕ ออกประกาศกำหนดเพิ่มเติมให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ต้องสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่มีรายชื่ออยู่ในทะเบียนรายชื่อของสำนักงาน ก.ล.ต. โดยสำนักงานสอบบัญชีนั้นจะต้องมีคุณสมบัติตามที่สำนักงาน ก.ล.ต. กำหนด และต้องยินยอมให้เจ้าหน้าที่สำนักงาน ก.ล.ต. เข้าทำการตรวจสอบเพื่อประเมินระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีมีความเห็นว่า การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส ๒๒๐ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี เป็นอำนาจของสภาวิชาชีพบัญชีในการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าวตามมาตรา ๗ (๓) แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗

กระทรวงพาณิชย์ในฐานะหน่วยงานที่รักษาการตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ พิจารณาแล้วเห็นว่ามีประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่า สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์จะอาศัยอำนาจตามมาตรา ๖๑ แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ฯ ออกประกาศกำหนดเพิ่มเติมให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ต้องสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่มีรายชื่ออยู่ในทะเบียนรายชื่อของสำนักงาน ก.ล.ต. โดยสำนักงานสอบบัญชีนั้นจะต้องมีคุณสมบัติตามที่สำนักงาน ก.ล.ต. กำหนด และ ก.ล.ต. จะเข้าทำการตรวจสอบคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสังกัดได้หรือไม่ ซึ่งมีความเห็นเป็น ๒ ฝ่าย ดังนี้

ฝ่ายที่หนึ่ง มีความเห็นว่า มาตรา ๖๑ แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ฯ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของนิติบุคคลที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงาน ก.ล.ต. ต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. และมาตรา ๑๐๗ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว

กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตามมาตรฐานหรือข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยการสอบบัญชี และต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. กำหนด การที่สำนักงาน ก.ล.ต. กำหนดเพิ่มเติมให้ผู้สอบบัญชีต้องสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่ได้ขึ้นทะเบียนไว้กับสำนักงาน ก.ล.ต. ก็เพื่อจะได้ตรวจสอบคุณภาพของสำนักงานที่ผู้สอบบัญชีสังกัดอยู่ว่าได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส ๒๒๐ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งสำนักงาน ก.ล.ต. สามารถกำหนดคุณสมบัติของสำนักงานสอบบัญชีที่จะขึ้นทะเบียนกับสำนักงาน ก.ล.ต. ได้

ฝ่ายที่สอง มีความเห็นว่า มาตรา ๗ (๓) แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีฯ กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี ซึ่งการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นมาตรฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส ๒๒๐ เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งในปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชีอยู่ระหว่างการปรับปรุงมาตรฐานดังกล่าวให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีสากล ISQC 1 และ ISA220 ซึ่งกำหนดโดย The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) การที่สำนักงาน ก.ล.ต. จะออกประกาศให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๖๑ แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ฯ กำหนดเพิ่มเติมให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ต้องสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่ขึ้นทะเบียนไว้กับสำนักงาน ก.ล.ต. และให้สำนักงาน ก.ล.ต. มีอำนาจเข้าไปตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีนั้น เป็นการเกินอำนาจพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ฯ กำหนดไว้

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนในเรื่องอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานที่ทำหน้าที่ควบคุมดูแลผู้สอบบัญชี และป้องกันไม่ให้เกิดการปฏิบัติซ้ำซ้อนหรือมาตรฐานที่แตกต่างกัน ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาหรือความสับสนแก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี กระทรวงพาณิชย์จึงขอหารือคณะกรรมการกฤษฎีกาในประเด็นข้อกฎหมายดังกล่าว

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาข้อหารือของกระทรวงพาณิชย์ โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง) ผู้แทนกระทรวงพาณิชย์ (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า) ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และผู้แทนสภาวิชาชีพบัญชี เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่า เมื่อวันที่ ๒๓ กันยายน ๒๕๕๓ สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ออกประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ สช. ๓๙/๒๕๕๓ เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน โดย

กำหนดให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๓ เป็นต้นไป เว้นแต่ในข้อ ๑๐ (๓) เรื่องการกำหนดให้ผู้ที่จะได้รับความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีต้องสังกัดสำนักงานสอบบัญชี ได้กำหนดให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๖ เป็นต้นไป จึงมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาตามข้อหารือว่าสำนักงาน ก.ล.ต. จะมีอำนาจออกประกาศดังกล่าวตามมาตรา ๖๑[๑] แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. ๒๕๓๕ ได้หรือไม่และเพียงใด ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) พิจารณาแล้วเห็นว่า โดยที่มาตรา ๖๑ แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ฯ บัญญัติให้ผู้สอบบัญชีตามมาตรา ๕๖[๒] ต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่สำนักงาน ก.ล.ต. ให้ความเห็นชอบ ดังนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. จึงมีอำนาจที่จะออกประกาศว่าด้วยการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุนได้ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะต้องอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ด้วย ดังนั้น ในการออกประกาศดังกล่าวสำนักงาน ก.ล.ต. จึงต้องคำนึงถึงอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีและสิทธิของผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีฯ ด้วย สำหรับปัญหาเกี่ยวกับเนื้อหาของประกาศสำนักงาน ก.ล.ต. ควรจะกำหนดเรื่องใดได้บ้างนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) มีข้อสังเกตว่า ข้อหารือของกระทรวงพาณิชย์เป็นการหารือเกี่ยวกับการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ฯ ซึ่งมีกระทรวงการคลังเป็นหน่วยงานผู้รักษาการตามกฎหมายดังกล่าว และปรากฏข้อเท็จจริงว่ากระทรวงพาณิชย์ยังไม่ได้มีการหารือเพื่อหาข้อยุติร่วมกับกระทรวงการคลังในประเด็นนี้แต่อย่างใด สมควรที่กระทรวงพาณิชย์จะไปพิจารณาร่วมกับกระทรวงการคลังเพื่อให้ได้ข้อยุติเสียก่อน และหากยังปรากฏปัญหาข้อกฎหมายที่ไม่อาจหาข้อยุติและเป็นปัญหาข้อกฎหมายที่ทำให้ไม่อาจปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายได้ก็สามารถหารือมายังคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ต่อไป

(ลงชื่อ) อัชพร จารุจินดา

(อัชพร จารุจินดา)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

พฤศจิกายน ๒๕๕๓

ส่งพร้อมหนังสือ ที่ นร ๐๙๐๑/๑๑๖๔ ลงวันที่ ๑๑ พฤศจิกายน ๒๕๕๓ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

[๑] มาตรา ๖๑ ผู้สอบบัญชีตามมาตรา ๕๖ ต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่สำนักงานให้ความเห็นชอบ

เมื่อได้รับความเห็นชอบตามวรรคหนึ่งแล้ว ผู้สอบบัญชีนั้นมีสิทธิสอบบัญชีบริษัทหลักทรัพย์ตามมาตรา ๑๐๖ บริษัทที่ออกหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ตามที่กำหนดในมาตรา ๑๙๙ และบริษัทที่มีหลักทรัพย์ซื้อขายในศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ตามที่กำหนดในมาตรา ๒๑๗ ได้ด้วย

[๒] มาตรา ๕๖ ให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตามมาตรา ๓๒ มาตรา ๓๓ หรือมาตรา ๓๔ จัดทำและส่งงบการเงินและรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของบริษัทต่อสำนักงาน ดังต่อไปนี้

(๑) งบการเงินรายไตรมาสที่ผู้สอบบัญชีได้สอบทานแล้ว

(๒) งบการเงินประจำงวดการบัญชีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็นแล้ว

(๓) รายงานประจำปี

(๔) รายงานการเปิดเผยข้อมูลอื่นใดเกี่ยวกับบริษัทตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุน ประกาศกำหนด

งบการเงินและรายงานตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด การกำหนดดังกล่าวให้คำนึงถึงมาตรฐานที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นชอบไว้แล้วด้วย

ภาคผนวก ข

บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องใน Securities Exchange Act of 1934

Section10A. "AUDIT REQUIREMENTS.

(a) IN GENERAL.—Each audit required pursuant to this title of the financial statements of an issuer by a registered public accounting firm shall include, in accordance with generally accepted auditing standards, as may be modified or supplemented from time to time by the Commission—

(1) procedures designed to provide reasonable assurance of detecting illegal acts that would have a direct and material effect on the determination of financial statement amounts;

(2) procedures designed to identify related party transactions that are material to the financial statements or otherwise require disclosure therein; and

(3) an evaluation of whether there is substantial doubt about the ability of the issuer to continue as a going concern during the ensuing fiscal year.

(b) REQUIRED RESPONSE TO AUDIT DISCOVERIES.—

(1) INVESTIGATION AND REPORT TO MANAGEMENT.—If, in the course of conducting an audit pursuant to this title to which subsection (a) applies, the registered public accounting firm detects or otherwise becomes aware of information indicating that an illegal act (whether or not perceived to have a material effect on the financial statements of the issuer) has or may have occurred, the firm shall, in accordance with generally accepted auditing standards, as may be modified or sup-plemented from time to time by the Commission—

(A)(i) determine whether it is likely that an illegal act has occurred; and

(ii) if so, determine and consider the possible effect of the illegal act on the financial statements of the issuer, in-cluding any contingent monetary effects, such as fines, penalties, and damages; and

(B) as soon as practicable, inform the appropriate level of the management of the issuer and assure that the audit committee of the issuer, or the board of directors of the issuer in the absence of such a committee, is adequately informed with respect to

illegal acts that have been detected or have otherwise come to the attention of such firm in the course of t he audit, unless the illegal act is clearly inconsequential.

(2) RESPONSE TO FAILURE TO TAKE REMEDIAL ACTION.—If, after determining that the audit committee of the board of directors of the issuer, or the board of directors of the issuer in the absence of an audit committee, is adequately informed with respect to illegal acts that have been detected or have otherwise come to the attention of the firm in the course of the audit of such accountant, the registered public accounting firm concludes that—

(A) the illegal act has a material effect on the financial statements of the issuer;

(B) the senior management has not taken, and the board of directors has not caused senior management to take, timely and appropriate remedial actions with respect to the illegal act; and

(C) the failure to take remedial action is reasonably expected to warrant departure from a standard report of the auditor, when made, or warrant resignation from the audit engagement; the registered public accounting firm shall, as soon as practicable, directly report its conclusions to the board of directors.

(3) NOTICE TO COMMISSION; RESPONSE TO FAILURE TO NOTIFY.—An issuer whose board of directors receives a report under paragraph (2) shall inform the Commission by notice not later than 1 business day after the receipt of such report and shall furnish the registered public accounting firm making such report with a copy of the notice furnished to the Commission. If the registered public accounting firm fails to receive a copy of the notice before the expiration of the required 1-business-day period, the registered public accounting firm shall—

(A) resign from the engagement; or

(B) furnish to the Commission a copy of its report (or the documentation of any oral report given) not later than 1 business day following such failure to receive notice.

(4) REPORT AFTER RESIGNATION.—If a registered public ac-counting firm resigns from an engagement under paragraph (3)(A), the firm shall, not later than 1 business day following the failure by the issuer to notify the Commission under

para-graph (3), furnish to the Commission a copy of the report of the firm (or the documentation of any oral report given).

(c) AUDITOR LIABILITY LIMITATION.—No registered public accounting firm shall be liable in a private action for any finding, conclusion, or statement expressed in a report made pursuant to paragraph (3) or (4) of subsection (b), including any rule promul-gated pursuant thereto.

(d) CIVIL PENALTIES IN CEASE-AND-DESIST PROCEEDINGS.—If the Commission finds, after notice and opportunity for hearing in a proceeding instituted pursuant to section 21C, that a registered public accounting firm has willfully violated paragraph (3) or (4) of subsection (b), the Commission may, in addition to entering an order under section 21C, impose a civil penalty against the registered public accounting firm and any other person that the Commission finds was a cause of such violation. The determination to impose a civil penalty and the amount of the penalty shall be governed by the standards set forth in section 21B.

(e) PRESERVATION OF EXISTING AUTHORITY.—Except as provided in subsection (d), nothing in this section shall be held to limit or otherwise affect the authority of the Commission under this title.

(f) DEFINITIONS.—As used in this section, the term ''illegal act'' means an act or omission that violates any law, or any rule or regulation having the force of law. As used in this section, the term ''issuer'' means an issuer (as defined in section 3), the securities of which are registered under section 12, or that is required to file reports pursuant to section 15(d), or that files or has filed a registration statement that has not yet become effective under the Securi-ties Act of 1933 (15 U.S.C. 77a et seq.), and that it has not withdrawn.

(g) PROHIBITED ACTIVITIES.—Except as provided in subsection

(h), it shall be unlawful for a registered public accounting firm (and any associated person of that firm, to the extent determined appropriate by the Commission) that performs for any issuer any audit required by this title or the rules of the Commission under this title or, beginning 180 days after the date of commencement of the operations of the Public Company Accounting Oversight Board established under section 101 of

the Sarbanes-Oxley Act of 2002 (in this section referred to as the ‘‘Board’’), the rules of the Board, to provide to that issuer, contemporaneously with the audit, any nonaudit service, including—

(1) bookkeeping or other services related to the accounting records or financial statements of the audit client;

(2) financial information systems design and implementation;

(3) appraisal or valuation services, fairness opinions, or contribution-in-kind reports;

(4) actuarial services;

(5) internal audit outsourcing services;

(6) management functions or human resources;

(7) broker or dealer, investment adviser, or investment banking services;

(8) legal services and expert services unrelated to the audit; and

(9) any other service that the Board determines, by regulation, is impermissible.

(h) PREAPPROVAL REQUIRED FOR NON-AUDIT SERVICES.—A registered public accounting firm may engage in any non-audit service, including tax services, that is not described in any of paragraphs (1) through (9) of subsection (g) for an audit client, only if the activity is approved in advance by the audit committee of the issuer, in accordance with subsection (i).

(i) PREAPPROVAL REQUIREMENTS.—

(1) IN GENERAL.—

(A) AUDIT COMMITTEE ACTION.—All auditing services (which may entail providing comfort letters in connection with securities underwritings or statutory audits required for insurance companies for purposes of State law) and non-audit services, other than as provided in subparagraph (B), provided to an issuer by the auditor of the issuer shall be preapproved by the audit committee of the issuer.

(B) DE MINIMIS EXCEPTION.—The preapproval require-ment under subparagraph (A) is waived with respect to the provision of non-audit services for an issuer, if—

(i) the aggregate amount of all such non-audit services provided to the issuer constitutes not more than 5 percent of the total amount of revenues paid by the issuer to its auditor during the fiscal year in which the non-audit services are provided;

(ii) such services were not recognized by the issuer at the time of the engagement to be non-audit services; and

(iii) such services are promptly brought to the attention of the audit committee of the issuer and approved prior to the completion of the audit by the audit committee or by 1 or more members of the audit committee who are members of the board of directors to whom authority to grant such approvals has been delegated by the audit committee.

(2) DISCLOSURE TO INVESTORS.—Approval by an audit committee of an issuer under this subsection of a non-audit service to be performed by the auditor of the issuer shall be disclosed to investors in periodic reports required by section 13(a).

(3) DELEGATION AUTHORITY.—The audit committee of an issuer may delegate to 1 or more designated members of the audit committee who are independent directors of the board of directors, the authority to grant preapprovals required by this subsection. The decisions of any member to whom authority is delegated under this paragraph to preapprove an activity

(B) DE MINIMIS EXCEPTION.—The preapproval requirement under subparagraph (A) is waived with respect to the provision of non-audit services for an issuer, if—

(i) the aggregate amount of all such non-audit services provided to the issuer constitutes not more than 5 percent of the total amount of revenues paid by the issuer to its auditor during the fiscal year in which the non-audit services are provided;

(ii) such services were not recognized by the issuer at the time of the engagement to be non-audit services; and

(iii) such services are promptly brought to the attention of the audit committee of the issuer and approved prior to the completion of the audit by the

audit committee or by 1 or more members of the audit committee who are members of the board of directors to whom authority to grant such approvals has been delegated by the audit committee.

(2) DISCLOSURE TO INVESTORS.—Approval by an audit committee of an issuer under this subsection of a non-audit service to be performed by the auditor of the issuer shall be disclosed to investors in periodic reports required by section 13(a).

(3) DELEGATION AUTHORITY.—The audit committee of an issuer may delegate to 1 or more designated members of the audit committee who are independent directors of the board of directors, the authority to grant preapprovals required by this subsection. The decisions of any member to whom authority is delegated under this paragraph to preapproved an activity

(A) IN GENERAL.—Effective not later than 270 days after the date of enactment of this subsection, the Commission shall, by rule, direct the national securities exchanges and national securities associations to prohibit the listing of any security of an issuer that is not in compliance with the requirements of any portion of paragraphs (2) through (6).

(B) OPPORTUNITY TO CURE DEFECTS.—The rules of the Commission under subparagraph (A) shall provide for appropriate procedures for an issuer to have an opportunity to cure any defects that would be the basis for a prohibi-tion under subparagraph (A), before the imposition of such prohibition.

(2) RESPONSIBILITIES RELATING TO REGISTERED PUBLIC ACCOUNTING FIRMS.—The audit committee of each issuer, in its capacity as a committee of the board of directors, shall be directly responsible for the appointment, compensation, and oversight of the work of any registered public accounting firm employed by that issuer (including resolution of disagreements between management and the auditor regarding financial reporting) for the purpose of preparing or issuing an audit report or related work, and each such registered public accounting firm shall report directly to the audit committee.

(3) INDEPENDENCE.— (A) IN GENERAL.—Each member of the audit committee of the issuer shall be a member of the board of directors of the issuer, and shall otherwise be independent.

(B) CRITERIA.—In order to be considered to be independent for purposes of this paragraph, a member of anaudit committee of an issuer may not, other than in his or her capacity as a member of the audit committee, the board of directors, or any other board committee—

(i) accept any consulting, advisory, or other com-pensatory fee from the issuer; or

(ii) be an affiliated person of the issuer or any subsidiary thereof.

(C) EXEMPTION AUTHORITY.—The Commission may exempt from the requirements of subparagraph (B) a particular relationship with respect to audit committee members, as the Commission determines appropriate in light of the circumstances.

(4) COMPLAINTS.—Each audit committee shall establish procedures for—

(A) the receipt, retention, and treatment of complaints received by the issuer regarding accounting, internal accounting controls, or auditing matters; and

(B) the confidential, anonymous submission by employees of the issuer of concerns regarding questionable accounting or auditing matters.

(5) AUTHORITY TO ENGAGE ADVISERS.—Each audit committee shall have the authority to engage independent counsel and other advisers, as it determines necessary to carry out its duties.

(6) FUNDING.—Each issuer shall provide for appropriate funding, as determined by the audit committee, in its capacity as a committee of the board of directors, for payment of com-pensation—

(A) to the registered public accounting firm employed by the issuer for the purpose of rendering or issuing an audit report; and

(B) to any advisers employed by the audit committee under paragraph (5)."

Section 18.

"(a) Any person who shall make or cause to be made any statement in any application, report, or document filed pursuant to this title or any rule or regulation thereunder or any undertaking contained in a registration statement as provided in subsection (d) of section 15 of this title, which statement was at the time and in the light of the circumstances under which it was made false or misleading with respect to any material fact, shall be liable to any person (not knowing that such statement was false or misleading) who, in reliance upon such statement shall have purchased or sold a security at a price which was affected by such statement, for damages caused by such reliance, unless the person sued shall prove that he acted in good faith and had no knowledge that such statement was false or misleading. A person seeking to enforce such liability may sue at law or in equity in any court of competent jurisdiction. In any such suit the court may, in its discretion, require an undertaking for the payment of the costs of such suit, and assess reasonable costs, including reasonable attorneys' fees, against either party litigant.

(b) Every person who becomes liable to make payment under this section may recover contribution as in cases of contract from any person who, if joined in the original suit, would have been liable to make the same payment.

(c) No action shall be maintained to enforce any liability created under this section unless brought within one year after the discovery of the facts constituting the cause of action and within three years after such cause of action accrued. "

บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องใน Sarbanes - Oxley Act of 2002

Section 101 “ESTABLISHMENT; ADMINISTRATIVE PROVISIONS.

(a) ESTABLISHMENT OF BOARD.—There is established the Public Company Accounting Oversight Board, to oversee the audit of public companies that are subject to the securities laws, and related matters, in order to protect the interests of investors and further the public interest in the preparation of informative, accurate, and independent audit reports for companies the securities of which are sold to, and held by and for, public investors. The Board shall be a body corporate, operate as a nonprofit corporation, and have succession until dissolved by an Act of Congress.

(b) STATUS.—The Board shall not be an agency or establishment of the United States Government and, except as otherwise provided in this Act, shall be subject to, and have all the powers conferred upon a nonprofit corporation by, the District of Columbia Nonprofit Corporation Act. No member or person employed by, or agent for, the Board shall be deemed to be an officer or employee of or agent for the Federal Government by reason of such service.

(c) DUTIES OF THE BOARD.—The Board shall, subject to action by the Commission under section 107, and once a determination is made by the Commission under subsection (d) of this section—

(1) register public accounting firms that prepare audit reports for issuers, in accordance with section 102;

(2) establish or adopt, or both, by rule, auditing, quality control, ethics, independence, and other standards relating to the preparation of audit reports for issuers, in accordance with section 103;

(3) conduct inspections of registered public accounting firms, in accordance with section 104 and the rules of the Board;

(4) conduct investigations and disciplinary proceedings concerning, and impose appropriate sanctions where justified upon, registered public accounting firms and associated persons of such firms, in accordance with section 105;

(5) perform such other duties or functions as the Board (or the Commission, by rule or order) determines are necessary or appropriate to promote high professional standards among, and improve the quality of audit services offered by, registered public accounting firms and associated persons thereof, or otherwise to carry out this Act, in order to protect investors, or to further the public interest;

(6) enforce compliance with this Act, the rules of the Board, professional standards, and the securities laws relating to the preparation and issuance of audit reports and the obligations and liabilities of accountants with respect thereto, by registered public accounting firms and associated persons thereof; and

(7) set the budget and manage the operations of the Board and the staff of the Board.

(d) COMMISSION DETERMINATION.—The members of the Board shall take such action (including hiring of staff, proposal of rules, and adoption of initial and transitional auditing and other professional standards) as may be necessary or appropriate to enable the Commission to determine, not later than 270 days after the date of enactment of this Act, that the Board is so organized and has the capacity to carry out the requirements of this title, and to enforce compliance with this title by registered public accounting firms and associated persons thereof. The Commission shall be responsible, prior to the appointment of the Board, for the planning for the establishment and administrative transition to the Board's operation.

(e) BOARD MEMBERSHIP.—

(1) COMPOSITION.—The Board shall have 5 members, appointed from among prominent individuals of integrity and reputation who have a demonstrated commitment to the interests of investors and the public, and an understanding of the responsibilities for and nature of the financial disclosures required of issuers under the securities laws and the obligations of accountants with respect to the preparation and issuance of audit reports with respect to such disclosures.

(2) LIMITATION.—Two members, and only 2 members, of the Board shall be or have been certified public accountants pursuant to the laws of 1 or more States, provided that, if 1 of those 2 members is the chairperson, he or she may not have been a practicing certified public accountant for at least 5 years prior to his or her appointment to the Board."

Section 103. " AUDITING, QUALITY CONTROL, AND INDEPENDENCE STANDARDSAND RULES.

(a) AUDITING, QUALITY CONTROL, AND ETHICS STANDARDS.—

(1) IN GENERAL.—The Board shall, by rule, establish, including, to the extent it determines appropriate, through adoption of standards proposed by 1 or more professional groups of accountants designated pursuant to paragraph (3)(A) or advisory groups convened pursuant to paragraph (4), and amend or otherwise modify or alter, such auditing and related attestation standards, such quality control standards, and such ethics standards to be used by registered public accounting firms in the preparation and issuance of audit reports, as required by this Act or the rules of the Commission, or as may be necessary or appropriate in the public interest or for the protection of investors.

(2) RULE REQUIREMENTS.—In carrying out paragraph (1), the Board—

(A) shall include in the auditing standards that it adopts, requirements that each registered public accounting firm shall—

(i) prepare, and maintain for a period of not less than 7 years, audit work papers, and other information related to any audit report, in sufficient detail to support the conclusions reached in such report"

Section 104. INSPECTIONS OF REGISTERED PUBLIC ACCOUNTING FIRMS.

(a) IN GENERAL.—The Board shall conduct a continuing program of inspections to assess the degree of compliance of each registered public accounting firm and associated persons of that firm with this Act, the rules of the Board, the rules of the Commission, or professional standards, in connection with its performance of audits, issuance of audit reports, and related matters involving issuers.

(b) INSPECTION FREQUENCY.—

(1) IN GENERAL.—Subject to paragraph (2), inspections required by this section shall be conducted—

(A) annually with respect to each registered public accounting firm that regularly provides audit reports for more than 100 issuers; and

(B) not less frequently than once every 3 years with respect to each registered public accounting firm that regularly provides audit reports for 100 or fewer issuers.

(2) ADJUSTMENTS TO SCHEDULES.—The Board may, by rule, adjust the inspection schedules set under paragraph (1) if the Board finds that different inspection schedules are consistent with the purposes of this Act, the public interest, and the protection of investors. The Board may conduct special inspections at the request of the Commission or upon its own motion.

(c) PROCEDURES.—The Board shall, in each inspection under this section, and in accordance with its rules for such inspections—

(1) identify any act or practice or omission to act by the registered public accounting firm, or by any associated person thereof, revealed by such inspection that may be in violation of this Act, the rules of the Board, the rules of the Commission, the firm's own quality control policies, or professional standards;

(2) report any such act, practice, or omission, if appropriate, to the Commission and each appropriate State regulatory authority; and

(3) begin a formal investigation or take disciplinary action, if appropriate, with respect to any such violation, in accordance with this Act and the rules of the Board.

(d) CONDUCT OF INSPECTIONS.—In conducting an inspection of a registered public accounting firm under this section, the Board shall—

(1) inspect and review selected audit and review engagements of the firm (which may include audit engagements that are the subject of ongoing litigation or other controversy between the firm and 1 or more third parties), performed at various offices and by various associated persons of the firm, as selected by the Board;

(2) evaluate the sufficiency of the quality control system of the firm, and the manner of the documentation and communication of that system by the firm; and

(3) perform such other testing of the audit, supervisory, and quality control procedures of the firm as are necessary or appropriate in light of the purpose of the inspection and the responsibilities of the Board.

(e) RECORD RETENTION.—The rules of the Board may require the retention by registered public accounting firms for inspection purposes of records whose retention is not otherwise required by section 103 or the rules issued there under.

(f) PROCEDURES FOR REVIEW.—The rules of the Board shall provide a procedure for the review of and response to a draft inspection report by the registered public accounting firm under inspection. The Board shall take such action with respect to such response as it considers appropriate (including revising the draft report or continuing or supplementing its inspection activities before issuing a final report), but the text of any such response, appropriately redacted to protect information reasonably identified by the accounting firm as confidential, shall be attached to and made part of the inspection report.

(g) REPORT.—A written report of the findings of the Board for each inspection under this section, subject to subsection (h), shall be—

(1) transmitted, in appropriate detail, to the Commission and each appropriate State regulatory authority, accompanied by any letter or comments by the Board or the inspector, and any letter of response from the registered public accounting firm; and

(2) made available in appropriate detail to the public (subject to section 105(b)(5)(A), and to the protection of such confidential and proprietary information as the Board may determine to be appropriate, or as may be required by law), except that no portions of the inspection report that deal with criticisms of or potential defects in the quality control systems of the firm under inspection shall be made public if those criticisms or defects are addressed by the firm, to the satisfaction of the Board, not later than 12 months after the date of the inspection report.

(h) INTERIM COMMISSION REVIEW.—

(1) REVIEWABLE MATTERS.—A registered public accounting firm may seek review by the Commission, pursuant to such rules as the Commission shall promulgate, if the firm—

(A) has provided the Board with a response, pursuant to rules issued by the Board under subsection (f), to the substance of particular items in a draft inspection report, and disagrees with the assessments contained in any final report prepared by the Board following such response; or

(B) disagrees with the determination of the Board that criticisms or defects identified in an inspection report have not been addressed to the satisfaction of the Board within 12 months of the date of the inspection report, for purposes of subsection (g)(2).

(2) TREATMENT OF REVIEW.—Any decision of the Commission with respect to a review under paragraph (1) shall not be reviewable under section 25 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78y), or deemed to be ‘‘final agency action’’ for purposes of section 704 of title 5, United States Code.

(3) TIMING.—Review under paragraph (1) may be sought during the 30-day period following the date of the event giving rise to the review under subparagraph (A) or (B) of paragraph (1).”

Section 106. “FOREIGN PUBLIC ACCOUNTING FIRMS.

(a) APPLICABILITY TO CERTAIN FOREIGN FIRMS.—

(1) IN GENERAL.—Any foreign public accounting firm that prepares or furnishes an audit report with respect to any issuer, shall be subject to this Act and the rules of the Board and the Commission issued under this Act, in the same manner and to the same extent as a public accounting firm that is organized and operates under the laws of the United States or any State, except that registration pursuant to section 102 shall not by itself provide a basis for subjecting such a foreign public accounting firm to the jurisdiction of the Federal or State courts, other than with respect to controversies between such firms and the Board.

(2) BOARD AUTHORITY.—The Board may, by rule, determine that a foreign public accounting firm (or a class of such firms) that does not issue audit reports nonetheless plays such a substantial role in the preparation and furnishing of such reports for particular issuers, that it is necessary or appropriate, in light of the purposes of this Act and in the public interest or for the protection of investors, that such firm (or class of firms) should be treated as a public accounting firm (or firms) for purposes of registration under, and oversight by the Board in accordance with, this title.

(b) PRODUCTION OF AUDIT WORKPAPERS.—

(1) CONSENT BY FOREIGN FIRMS.—If a foreign public accounting firm issues an opinion or otherwise performs material services upon which a registered public accounting firm relies in issuing all or part of any audit report or any opinion contained in an audit report, that foreign public accounting firm shall be deemed to have consented—

(A) to produce its audit workpapers for the Board or the Commission in connection with any investigation by either body with respect to that audit report; and

(B) to be subject to the jurisdiction of the courts of the United States for purposes of enforcement of any request for production of such workpapers.

(2) CONSENT BY DOMESTIC FIRMS.—A registered public accounting firm that relies upon the opinion of a foreign public accounting firm, as described in paragraph (1), shall bedeemed—

(A) to have consented to supplying the audit work papers of that foreign public accounting firm in

response to a request for production by the Board or the Commission; and

(B) to have secured the agreement of that foreign public accounting firm to such production, as a condition of its reliance on the opinion of that foreign public accounting firm.

(c) EXEMPTION AUTHORITY.—The Commission, and the Board, subject to the approval of the Commission, may, by rule, regulation, or order, and as the Commission (or Board) determines necessary or appropriate in the public interest or for the protection of

investors, either unconditionally or upon specified terms and conditions exempt any foreign public accounting firm, or any class of such firms, from any provision of this Act or the rules of the Board or the Commission issued under this Act.

(d) DEFINITION.—In this section, the term ''foreign public accounting firm'' means a public accounting firm that is organized and operates under the laws of a foreign government or political subdivision thereof."

Section 201. SERVICES OUTSIDE THE SCOPE OF PRACTICE OF AUDITORS.

(a) PROHIBITED ACTIVITIES.—Section 10A of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78j–1) is amended by adding at the end the following:

''(g) PROHIBITED ACTIVITIES.—Except as provided in subsection (h), it shall be unlawful for a registered public accounting firm (and any associated person of that firm, to the extent determined appropriate by the Commission) that performs for any issuer any audit required by this title or the rules of the Commission under this title or, beginning 180 days after the date of commencement of the operations of the Public Company Accounting Oversight Board established under section 101 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 (in this section referred to as the 'Board'), the rules of the Board, to provide to that issuer, contemporaneously with the audit, any non-audit service, including—

(1) bookkeeping or other services related to the accounting records or financial statements of the audit client;

(2) financial information systems design and implementation;

(3) appraisal or valuation services, fairness opinions, or contribution-in-kind reports;

(4) actuarial services;

(5) internal audit outsourcing services;

(6) management functions or human resources;

(7) broker or dealer, investment adviser, or investment banking services;

(8) legal services and expert services unrelated to the audit; and

(9) any other service that the Board determines, by regulation, is impermissible."

Section 203. "AUDIT PARTNER ROTATION.

Section 10A of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C.78j–1), as amended by this Act, is amended by adding at the end the following:

''(j) AUDIT PARTNER ROTATION.—It shall be unlawful for a registered public accounting firm to provide audit services to an issuer if the lead (or coordinating) audit partner (having primary responsibility for the audit), or the audit partner responsible for reviewing the audit, has performed audit services for that issuer in each of the 5 previous fiscal years of that issuer.''."

Section 204. AUDITOR REPORTS TO AUDIT COMMITTEES.

Section 10A of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78j–1), as amended by this Act, is amended by adding at the end the following:

''(k) REPORTS TO AUDIT COMMITTEES.—Each registered public accounting firm that performs for any issuer any audit required by this title shall timely report to the audit committee of the issuer—

''(1) all critical accounting policies and practices to be used;

''(2) all alternative treatments of financial information within generally accepted accounting principles that have been discussed with management officials of the issuer, ramifications of the use of such alternative disclosures and treatments, and the treatment preferred by the registered public accounting firm; and

''(3) other material written communications between the registered public accounting firm and the management of the issuer, such as any management letter or schedule of unadjusted differences.''.

Section. 206. "CONFLICTS OF INTEREST. Section 10A of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78j–1), as amended by this Act, is amended by adding at the end the following:

''(l) CONFLICTS OF INTEREST.—It shall be unlawful for a registered public accounting firm to perform for an issuer any audit service required by this title, if a chief executive officer, controller, chief financial officer, chief accounting officer, or any person serving in an equivalent position for the issuer, was employed by that registered independent

public accounting firm and participated in any capacity in the audit of that issuer during the 1-year period preceding the date of the initiation of the audit.''."

Section 401. "DISCLOSURES IN PERIODIC REPORTS.

(a) DISCLOSURES REQUIRED.—Section 13 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m) is amended by adding at the end the following:

''(i) ACCURACY OF FINANCIAL REPORTS.—Each financial report that contains financial statements, and that is required to be prepared in accordance with (or reconciled to) generally accepted accounting principles under this title and filed with the Commission shall reflect all material correcting adjustments that have been identified by a registered public accounting firm in accordance with generally accepted accounting principles and the rules and regulations of the Commission.

(j) OFF-BALANCE SHEET TRANSACTIONS.—Not later than 180 days after the date of enactment of the Sarbanes-Oxley Act of 2002, the Commission shall issue final rules providing that each annual and quarterly financial report required to be filed with the Commission shall disclose all material off-balance sheet transactions,

arrangements, obligations (including contingent obligations), and other relationships of the issuer with unconsolidated entities or other persons, that may have a material current or future effect on financial condition, changes in financial condition, results of operations, liquidity, capital expenditures, capital resources, or significant components of revenues or expenses.''."

Section 404. "MANAGEMENT ASSESSMENT OF INTERNAL CONTROLS.

(a) RULES REQUIRED.—The Commission shall prescribe rules requiring each annual report required by section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m or 78o(d)) to contain an internal control report, which shall—

(1) state the responsibility of management for establishing and maintaining an adequate internal control structure and procedures for financial reporting; and

(2) contain an assessment, as of the end of the most recent fiscal year of the issuer, of the effectiveness of the internal control structure and procedures of the issuer for financial reporting.

(b) INTERNAL CONTROL EVALUATION AND REPORTING.—With respect to the internal control assessment required by subsection (a), each registered public accounting firm that prepares or issues the audit report for the issuer shall attest to, and report on, the assessment made by the management of the issuer. An attestation made under this subsection shall be made in accordance with standards for attestation engagements issued or adopted by the Board. Any such attestation shall not be the subject of a separate engagement."

ภาคผนวก ค

บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องใน Public Accountant Act (WPO)

Section 1 Wirtschaftsprüfer and Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

“(1) Wirtschaftsprüfer [German public accountants] (members of the profession) are persons who are officially appointed as such. The appointment is subject to proof of personal and professional qualification in admission and state examination procedures.

(2) Wirtschaftsprüfer practice a [so-called] liberal profession. The practice is non-commercial.

(3) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften [German public audit firms] must be licensed. Licensingrequires proof that the audit firm is run by Wirtschaftsprüfer responsibly”

Section 2 Scope of Practice

“(1) It is the professional duty of Wirtschaftsprüfer to carry out business examinations, especially those involving audits of annual financial statements of business enterprises, and to issue an auditor's opinion on the conduct of the audit and the findings.

(2) Wirtschaftsprüfer are authorized to advise and represent their clients in tax matters in accordance with existing regulations.

(3) Wirtschaftsprüfer are furthermore authorized,

1. to act officially as experts in the field of business management, under reference to their professional oath,

2. to advise on business matters and preserve third-party interests,

3. to act as trustees.”

Section 5 Examination Unit, Legal Protection

“(1) The Wirtschaftsprüferkammer establishes an "Examination Unit for the Professional Examination at the Wirtschaftsprüferkammer" (Examination Unit) to administer the duties specified in Part Two and Part Nine of this act regarding the admission and state examination procedure.

(2) The Examination Unit is an independent administrative body at the Wirtschaftsprüferkammer. The Examination Unit is headed up by one person, who must

have qualifications for a judgeship (Head of Examination Unit). 3The Examination Unit is autonomous in the fulfilment of its duties.

(3) The Examination Unit can involve the state regional offices of the Wirtschaftsprüferkammer in carrying out its duties.

(4) The Examination Unit supports the Task Commission, Examination Board and the Commission for Appeals.

(5) The Commission for Appeals makes judgments on appeals against decisions within the scope of the admission and examination procedure."

Section 27 Legal Form

"(1) Incorporated companies, European companies (SE), associations limited by shares, limited liability companies, general partnerships, limited commercial partnerships and other partnerships can be recognized as Wirtschaftsprüfungsgesellschaften according to the regulations stated in this section.

(2) General partnerships and limited commercial partnerships can be recognized as Wirtschaftsprüfungsgesellschaften if they are listed as trading partnerships in the commercial register on the basis of their fiduciary activities."

Section 28 Requirements for Licensing

"(1) The requirement for licensing is that the majority of members of the management board, the managers, the personally liable partners, the managing directors or the partners (legal representatives) be members of the profession in Germany or auditors accredited in another member state of the European Union or treaty nation in the European Economic Area. Personally liable partners can also be Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Germany or audit firms accredited in another member state of the European Union or treaty nation in the European Economic Area. If a company has only two legal representatives, one of them must be a Wirtschaftsprüfer from Germany or an auditor accredited in another member state of the European Union or treaty nation in the European Economic Area. 4At least one of the persons or firms in Items 1 to 3 must be domiciled at the headquarters of the company."

Section 33 Expiration of Licensing

"(1) Licensing expires after

1. dissolution of the firm,

2. waiver of licensing.

(2) Waiver is to be declared in writing to the Wirtschaftsprüferkammer. The Wirtschaftsprüferkammer is to be notified immediately in case a licensed company is dissolved."

Section 34 Withdrawal and Revocation of Licensing

"(1) Licensing is to be withdrawn or revoked if

1. the appointment of a person to the management board, the position as manager, personally liable partner or partner has been withdrawn or revoked, unless every authority to represent the company and execute business has been immediately withdrawn or revoked,

2. if facts become known that would have resulted in licensing being refused or if the requirements for recognizing the company, also based on § 54 Section 1, are subsequently no longer met, unless the company creates the conditions that are in compliance with the law within a reasonable period to be determined by the Wirtschaftsprüferkammer, which is a maximum of two years in case the requirements in § 28 Section 2 Sentence 3 and Section 3 Sentence 2 are no longer met; the period must be a minimum of five years in case the requirements in § 28 Section 4 are not met due to a case of inheritance,

3. a member of the management board, a manager, a personally liable partner or general partner has been excluded from the profession by final disciplinary judgment or one of the persons named in § 28 Section 2 Sentences 1, 2 and Section 3 has been denied recognition as a suitable person to represent and manage a Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, unless the Wirtschaftsprüfungsgesellschaft can prove to the Wirtschaftsprüferkammer that every representation and management authority of the convicted person has been immediately withdrawn or revoked.

(2) Licensing is to be revoked if the company is in a state of financial collapse, unless this does not harm the interests of clients and other third parties.

(3) The Wirtschaftsprüferkammer shall decide on the withdrawal and revocation of licensing."

Section 57 Functions of the Wirtschaftsprüferkammer

"(1) The Wirtschaftsprüferkammer fulfils its statutory functions; it is to uphold the interests of all of its members and to supervise the fulfilment of all professional duties.

(2) In particular, it is the responsibility of the Wirtschaftsprüferkammer:

1. to advise and instruct the members in questions concerning professional duties,

2. upon request, to mediate conflicts amongst members,

3. upon request, to mediate conflicts between members and their clients,

4. to oversee members' compliance with their duties and to exercise the right to reprimand them,

5. (Repealed),

6. in all matters pertaining to members collectively, to bring forth the views of the Wirtschaftsprüferkammer vis-à-vis the competent courts, authorities and organizations,

7. to submit professional opinions as requested by a court or an administrative agency or an entity involved in the legislative process at national or state level,

8. to assume the tasks in the areas assigned to it by law in the field of occupational training,

9. (Repealed),

10. to promote the ongoing training of members and the education of future members of the profession,

11. to submit proposals for honorary associate judges of the disciplinary courts to the State Departments of Justice and the Federal Ministry of Justice,

12. to maintain the public register,

13. to establish pension schemes for Wirtschaftsprüfer and vereidigte Buchprüfer and their surviving dependents,

14. to maintain a quality assurance system,

15. to appoint Wirtschaftsprüfer as well as vereidigte Buchprüfer, to license Wirtschaftsprüfungsgesellschaften and Buchprüfungsgesellschaften and to withdraw or revoke licensing,

16. to create and maintain an independent Examination Unit,

17. to carry out the statutory responsibilities conferred upon it as a professional chamber within the scope of the prevention of money laundering."

Section 66a Auditor Oversight

"(1) The "Commission for the Oversight of Auditors in Germany" (Auditor Oversight Commission) performs a public professional oversight function over the Wirtschaftsprüferkammer, as far as it fulfils tasks according to § 4 Section 1 Sentence 1 for which it is responsible towards members of the profession and firms that are authorized to carry out statutory audits and those that carry out statutory audits without being authorized to do so; § 61a Sentence 4 shall remain unaffected. Prior to issuing regulations regarding professional practice (§ 57 Section 3, § 57c), the Wirtschaftsprüferkammer is to seek the opinion of the Auditor Oversight Commission and present them to the Federal Ministry of Economics and Technology.

(2) The Auditor Oversight Commission comprises at least six and a maximum of ten honorary members. Prior to their appointment, the members may not have been individual members of the Wirtschaftsprüferkammer in the past five years. In particular, they shall be employed or shall have been employed in the field of accounting, finance, economics, academia or jurisdiction. The members of the Auditor Oversight Commission are appointed by the Federal Ministry of Economics and Technology for a period of four years; premature recall by the Federal Ministry of Economics and Technology is possible in well-founded exceptions. Members of Auditor Oversight Commission elect a chairman and a deputy chairman. 6Members of the Auditor Oversight Commission are independent of the Wirtschaftsprüferkammer and are not bound by instructions.

(3) The Auditor Oversight Commission oversees the Wirtschaftsprüferkammer to ensure that it fulfils the tasks named in Section 1 Sentence 1 in an appropriate, adequate and commensurate manner. For this purpose, the Auditor Oversight Commission participates in meetings of the Wirtschaftsprüferkammer and has the right to request information and access to documents. The Auditor Oversight Commission may take part in quality assurance reviews. The Auditor Oversight Commission can instruct the Wirtschaftsprüferkammer to carry out disciplinary investigations according to § 61a Sentence 2 No. 2 where there are reports of breaches of professional duties, in case of inquiries within the scope of collaboration according to Section 8 and 9 and randomly without indication of misconduct according to § 61a Sentence 2 No. 2. The Auditor Oversight Commission may take part in investigations of the Wirtschaftsprüferkammer.

(4) The Auditor Oversight Commission can return decisions of the Wirtschaftsprüferkammer, citing reasons why they should be reevaluated (second evaluation); it can, in cases where the Wirtschaftsprüferkammer does not correct its decision, overrule the decision of the Wirtschaftsprüferkammer and issue instructions (ultimate decision). The Wirtschaftsprüferkammer is obliged to conclude the matter by following the instructions. If the Wirtschaftsprüferkammer considers the instructions to be unlawful, it submits the case to the Federal Ministry of Economics and Technology.

(5) The Wirtschaftsprüferkammer is obliged, upon request of the Auditor Oversight Commission on a case-by-case basis or on its own accord, based on general criteria set down by the Auditor Oversight Commission, to report in a timely and adequate manner on individual, oversight-related matters, once the facts of the case have been ascertained. A matter is considered relevant for oversight when it has been finalized by the Wirtschaftsprüferkammer and a decision with immediate legal effect is to be made. Direct or indirect relevance to the statutory audit engagement is not necessary.

(6) The Auditor Oversight Commission provides rules of procedure, the adoption and amendment of which requires approval by the Federal Ministry of Economics and Technology. In addition to the criteria according to Section 5 Sentence 1, the rules of procedure may particularly include the creation of committees with decision-making powers. The Auditor Oversight Commission and the committees reach their decisions

with a simple majority; § 59a applies *mutatis mutandis*. The Auditor Oversight Commission and its committees may turn to the Wirtschaftsprüferkammer for assistance in fulfilling its duties. The Auditor Oversight Commission publishes an annual work program and activity report.

(7) Costs incurred by the Auditor Oversight Commission are to borne by the Wirtschaftsprüferkammer.

(8) With respect to the tasks named in Section 1 Sentence 1, the Auditor Oversight Commission collaborates with competent authorities in member states of the European Union, to the extent that this is required on a case-by-case basis to perform the competent authority's duties. § 57 Section 6 Sentence 2 to 4 shall apply *mutatis mutandis*.

(9) If the Auditor Oversight Commission receives concrete indication that a member of the profession from another country has violated law of the European Community on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, it will inform the competent authority in that other member country. If the Auditor Oversight Commission likewise receives indications from the competent authority of another member state regarding German members of the profession, the Auditor Oversight Commission shall take appropriate action and may inform the competent authority of the other member state of the outcome. Furthermore, the competent authority of another member state may make a request via the Auditor Oversight Commission that the Wirtschaftsprüferkammer launch an investigation within the scope of § 61a Sentence 2, in which representatives of the competent authority may participate if they are sworn to confidentiality. § 57 Section 7 Sentences 2 to 4 apply *mutatis mutandis*.

(10) The Auditor Oversight Commission collaborates with the competent authorities in other countries than those named in Section 8 Sentence 1, to the extent that this is necessary on a case-by-case basis for the competent authority to carry out its tasks or if these authorities have requested that special inspections or investigations be launched. § 57 Section 6 Sentence 2 to 4 apply *mutatis mutandis*.

(11) § 57 Section 9 applies *mutatis mutandis*. In derogation of § 57 Section 9 Sentence 5 members of the profession and Wirtschaftsprüfungsgesellschaften under the

requirements of § 57 Section 9 Sentences 1 to 4 may provide audit working papers and other documents directly to these competent authorities at the request of other responsible authorities if they have informed the Auditor Oversight Commission about the inquiry and the conditions specified in § 57 Section 9 Sentence 5 have been fulfilled."

บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องใน Stock Corporation Act

Section 30 “Appointment of the Supervisory Board, the Management and the External Auditors

(1) The founders shall appoint the first supervisory board of the company and the external auditors for the first full or partial fiscal year. Such appointments shall be made in the form of a notarial deed.

(2) The provisions governing the appointment of employee representatives to the supervisory board shall not apply to the composition and the appointment of the first supervisory board.

(3) The members of the first supervisory board may not be appointed beyond the adjournment of the shareholders’ meeting that is to resolve approval of the acts of management in respect of the first full or partial fiscal year. The management board shall, within a reasonable time prior to the expiration of the term of office of the first supervisory board, announce which statutory provisions in its opinion govern the composition of the successor supervisory board; §§ 96 to 99 shall apply.

(4) The supervisory board shall appoint the first management board.”

Section 119 “Rights of the Shareholders’ Meeting

...

4. the appointment of the auditor”

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวทิวารักษ์ เจริญทรัพย์ เกิดวันที่ 20 พฤษภาคม พ.ศ. 2528 จังหวัดเชียงใหม่ จบการศึกษาระดับมัธยมศึกษาตอนปลายจากโรงเรียนยุพราชวิทยาลัย จังหวัดเชียงใหม่ ปีการศึกษา 2546 จบการศึกษาระดับปริญญาตรี นิติศาสตร์บัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับสอง) จากมหาวิยาลัยเชียงใหม่ จังหวัดเชียงใหม่ ปีการศึกษา 2550 และเข้าศึกษาในระดับปริญญาโท คณะนิติศาสตร์ สาขากฎหมายเอกชนและธุรกิจ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2552