

บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันความฉ้อฉลที่น่ากลัวและเป็นอันตรายต่อระบบเศรษฐกิจอย่างมาก มาจากความฉ้อฉลในตลาดการเงิน โดยเฉพาะตลาดหุ้น ที่ซึ่งสามารถสร้างความเสียหายต่อสังคมได้อย่างอเนกอนันต์ เหมือนกรณีวิกฤติเศรษฐกิจในปี 2540 หรือกรณีแบล็กมันเดย์ (Black Monday)¹ ในตลาดหุ้นวอลล์สตรีท เมื่อศตวรรษที่แล้ว และเกิดคำถามตลอดเวลากว่ากฎระเบียบและกติกาของตลาดหุ้น ระบบบัญชีและการตรวจสอบมีความเพียงพอหรือไม่เพียงพอ เนื่องจากสิ่งที่น่ากลัวของความฉ้อฉลยุคใหม่ได้รับความร่วมมือจากบริษัทที่ปรึกษาการเงินและบริษัทผู้สอบบัญชีที่มีชื่อเสียง ซึ่งแทนที่จะรักษามาตรฐานจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพและธำรงตนเป็นตาชั่งของการตรวจสอบบัญชีในการสร้างความโปร่งใสให้กับภาคธุรกิจมหาชน² แต่บริษัทเหล่านี้กลับบิดเบือนตกแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative accounting) ในงบการเงินให้สะท้อนภาพของกิจการที่ไม่เป็นความจริง การตีความของผู้สอบบัญชีที่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของมาตรฐานการบัญชี การเลือกปฏิบัติทางบัญชีที่ไม่เหมาะสม การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการทำบัญชี การแสดงรายการในลักษณะที่เป็นประโยชน์ต่อกิจการ การเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เพียงพอ การจงใจละเว้นไม่เปิดเผยข้อมูลที่ควรเปิดเผยไปจนถึงการสร้างรายการเท็จเพื่อบັນที่บัญชี ดังนั้นงบการเงินที่ได้รับการตกแต่งจึงไม่แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสดของบริษัทตามที่ควรจะเป็น ทำให้ผู้ใช้งบการเงินหรือ

¹ “แบล็กมันเดย์” เป็นวิกฤตการณ์ที่ร้ายแรงที่สุดของตลาดหุ้นไทยอีกครั้งหนึ่ง คือ เหตุการณ์ “วันจันทร์ทมิฬ” (Black Monday) วันที่ 19 ตุลาคม 2530 ส่งผลให้ตลาดหุ้นในตลาดสำคัญๆ ของโลกปรับตัวลดลงอย่างรุนแรง และรวดเร็ว วิกฤตการณ์ครั้งนี้มีจุดกำเนิดที่ตลาดหุ้นของสหรัฐอเมริกาตกลงมากที่สุด ในประวัติศาสตร์ 508.32 จุด หรือคิดเป็น 22.60% มาปิดตลาดที่ระดับ 1,738.74 จุด เพียงวันเดียว ความมั่งคั่งของคนอเมริกันหายไปประมาณ 5 แสนล้านดอลลาร์สหรัฐ สำหรับตลาดหุ้นไทยในวันนั้น ดัชนีปรับตัวลดลง 36.64 จุด หรือ 8% จากระดับ 459.01 จุด ในวันที่ 19 ต.ค.2530 มาปิดต่ำสุดที่ 243.97 จุด ในวันที่ 11 ธ.ค. 2530 ตลาดหุ้นไทยซบเซาอยู่ประมาณ 2 เดือน ปรับตัวลดลงประมาณ 46% ก่อนที่จะฟื้นตัวเข้าสู่ภาวะปกติ

² กมล กมลตระกูล ภูมิคุ้มกันคอร์รัปชั่น กรุงเทพมหานคร วันจันทร์ที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2549

นักลงทุนไม่ได้รับข้อมูลที่ควรได้รับ เนื่องจากบริษัทจงใจเปลี่ยนแปลงข้อมูล หรือจงใจละเว้น ไม่นำเสนอข้อมูลข้อเท็จจริงบางประการที่มีผลต่อการตัดสินใจลงทุน

นอกจากนั้นบริษัทผู้สอบบัญชีบางบริษัทยังมุ่งเน้นทำธุรกิจที่ขาดจริยธรรม โดยการดำเนินธุรกิจที่สร้างผลประโยชน์ทับซ้อนขึ้นมา โดยการรับเป็นที่ปรึกษา วางแผนยุทธศาสตร์การเงิน บริหารจัดการการเงิน และตรวจสอบบัญชีภายใน หรือรับทำบัญชีภายในของบริษัทลูกค้า ยิ่งส่งผลให้การบิดเบือนหรือตกแต่งงบการเงินได้ง่ายยิ่งขึ้น

กรณีตัวอย่างของบริษัทในต่างประเทศที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ.2544 เป็นกรณีของบริษัทผู้สอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลกชื่อ Arthur Anderson (AA) ซึ่งเป็นผู้อยู่เบื้องหลังการตกแต่งบัญชีของบริษัทด้านพลังงานและการโทรคมนาคมยักษ์ใหญ่อันดับ 7 ของประเทศสหรัฐอเมริกา และเป็น อันดับ 16 ของโลกจากมูลค่าการค้า ชื่อ Enron Corporation (Enron) โดยบริษัทผู้สอบบัญชี AA ได้ทำหน้าที่การเป็นผู้สอบบัญชีเพื่อรับรองงบการเงินของบริษัทดังกล่าว ขณะเดียวกันยังเป็นผู้ตรวจสอบภายในให้กับบริษัทของ Enron ด้วย ซึ่งการทำหน้าที่ของพวกเขาได้ละเมิดจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ที่ต้องดูแลประโยชน์ให้กับผู้ถือหุ้นรายย่อยของบริษัท ด้วยการพยายามช่วยปกปิดและบิดเบือนข้อมูลตัวเลขทางบัญชีให้กับบริษัทเพื่อสร้างให้ผลกำไรดีขึ้น โดยได้ทำการย้ายถ่ายเทพลชาดทุนไปยังบัญชีอื่นๆ ด้วยการจัดตั้งบริษัทลูก ที่ทำรายได้และสร้างกำไรลงให้บริษัทแม่ และยังเป็นช่องทางให้กรรมการและลูกจ้างระดับสูงของบริษัทได้ค่าตอบแทน ค่าธรรมเนียมหรือค่านายหน้า หลายร้อยล้านดอลลาร์ในแต่ละครั้ง พฤติกรรมเหล่านี้กระทำอย่างต่อเนื่อง แต่ถูกปกปิดมิดชิดจากบุคคลภายนอก นักลงทุนและตลาดหลักทรัพย์แห่งนิวยอร์กมาโดยตลอด ภายใต้การลงนามรับรองความถูกต้องของงบการเงินจากบริษัทตรวจสอบบัญชี AA จนในที่สุดทำให้บริษัทพลังงาน Enron ล้มละลาย และส่งผลให้พนักงานหลายหมื่นคนต้องตกงาน และสร้างความเสียหายต่อเศรษฐกิจและตลาดหุ้นของสหรัฐอเมริกาอย่างมากมาย ในการสอบสวนคดีดังกล่าวได้เริ่มต้นจากบริษัทผู้สอบบัญชี AA ซึ่งรับเงินค่าตรวจสอบบัญชีกว่าปีละ 52 ล้านดอลลาร์จากบริษัท Enron ทีมสอบสวนพบว่าพนักงานของ AA ได้ทำลายเอกสารบางส่วนของบริษัท Enron และเมื่อ AA ได้ทราบจึงแสดงความรับผิดชอบด้วยการไล่พนักงานในระดับหัวหน้าออกทันที และวันต่อมาบริษัท Enron ก็ประกาศปลดบริษัท AA จากการเป็นบริษัทตรวจสอบบัญชีของบริษัทในข้อหาทำลายเอกสาร และผู้สอบบัญชีรายดังกล่าวได้ถูกฟ้องเรียกค่าเสียหายจากการกระทำดังกล่าว และไม่ได้รับความไว้วางใจจากสาธารณชน คณะกรรมการตรวจสอบ ผู้ถือหุ้น ผู้ร่วมวิชาชีพและหน่วยงานกำกับดูแล ในที่สุด AA ก็ถูกดำเนินคดีและถูกตัดสินให้มีความผิดฐานเป็นผู้สมรู้ร่วมคิดกับ Enron และ AA ก็ถูกเพิกถอนและต้องไปร่วมกับ สำนักงานสอบบัญชีอื่น

เป็นผลให้สำนักงานสอบบัญชีรายใหญ่ที่มีอยู่ 5 แห่ง เหลือสำนักงานสอบบัญชีรายใหญ่เพียง 4 แห่ง เท่านั้นในปัจจุบัน

อีกตัวอย่างหนึ่งซึ่งเกิดขึ้นในช่วงเวลาเดียวกันกับกรณีของบริษัทด้านพลังงาน Enron คือ กรณีของบริษัทซอฟต์แวร์ Peregrine Systems Inc. (PSI) ซึ่งฟ้อง AA เรียกว่าเสียหาย 250 ล้านดอลลาร์ โดยกล่าวหาว่าอดีตผู้ตรวจบัญชีของบริษัทเป็นฝ่ายแนะนำและยุยงให้ใช้กลยุทธ์เงินทำให้ท้ายที่สุดบริษัทต้องถึงขั้นล้มละลาย จึงได้ฟ้อง AA ในข้อหาฉ้อฉล หลอกลวง และทำผิดหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ในคำฟ้องยังระบุว่า พนักงานตรวจสอบบัญชีของ AA ไม่เพียงแต่ทำบัญชีที่ไม่ถูกต้องแต่ยังได้แนะนำ ส่งเสริมและกระตุ้นบริษัทให้ปลอมแปลงตัวเลขทางบัญชี บริษัทซอฟต์แวร์ดังกล่าวยังบอกด้วยว่า AA เป็นผู้วางนโยบายลักษณะนี้ให้กับพวกเขาเพื่อผลประโยชน์ทางการเงินตรา และสร้างสถานการณ์ทางการเงินที่น่าเชื่อถือต่อบุคคลภายนอก โดยบริษัท PSI ได้จ้าง AA ให้ตรวจบัญชีจากเดือนกรกฎาคมปี 2539 และจ่ายเงิน 4 ล้านดอลลาร์เป็นค่าตรวจบัญชี ค่าจ้างบริหาร และค่าธรรมเนียมที่ปรึกษา ทั้งนี้ในท้ายที่สุดบริษัท PSI ได้ยื่นขอล้มละลาย และบริษัทแจ้งว่ามีสินทรัพย์รวมกว่า 1.7 พันล้าน ขณะที่หนี้สินมากกว่าทรัพย์สินอยู่กว่า 607 ล้านดอลลาร์ ทำให้หุ้นของ PSI ซึ่งเคยขึ้นสูงสุดถึง 80 ดอลลาร์ ในปี 2543 ถูกถอดออกจากการซื้อขายในตลาดหุ้น NASDAQ และปัจจุบันได้ทำการซื้อขายกันนอกตลาดในราคาไม่กี่เซ็นต์ นอกจากนั้นบริษัทยังจำเป็นต้องลดพนักงานจากเดิมที่มีอยู่กว่า 1,400 คน ให้เหลือเพียงครึ่งเดียว และปิดสำนักงานบางแห่งในเดือนมิถุนายนในปีเดียวกัน³

นอกจากนี้ในเดือนเมษายน 2552 ที่ผ่านมา บริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่อีกรายหนึ่งชื่อ KPMG ได้ถูกเจ้าหน้าที่ของบริษัท New Century Financial Corporation (NCFC) ซึ่งเป็นบริษัทที่ปล่อยสินเชื่อบ้านรายใหญ่ที่สุดแก่คนที่มีความน่าเชื่อถือต่ำ (Subprime mortgage lender) ยื่นฟ้องมูลค่านับพันล้านเหรียญจากข้อหาประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงในการตรวจสอบบัญชี (Grossly negligent audits) ที่ทำให้บริษัทสินเชื่อซับไพร์ม (Subprime) รายใหญ่ของประเทศสหรัฐอเมริกาต้องล้มละลาย ในระยะแรกของวิกฤติสินเชื่อของประเทศสหรัฐอเมริกาในปี 2551 ซึ่งคดีดังกล่าวอยู่ระหว่างการพิจารณา

ตัวอย่างข้างต้นเป็นเพียงส่วนหนึ่งในหลายๆ กรณีที่เกิดขึ้นในต่างประเทศและเป็นผลมาจากการบิดเบือนตัวเลขทางบัญชีจากความร่วมมือของผู้สอบบัญชีที่ขาดจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามในการล้มละลายของธุรกิจยักษ์ใหญ่ข้ามชาติหลายแห่งในประเทศ

³ สุนทรพันธุ์ วิจารณ์ เปิดมุมมองหลัง Andersen ผู้เชี่ยวชาญ "ตกแต่งบัญชี" นิตยสารผู้จัดการ พุทธศักราช 2545

สหรัฐอเมริกาที่ปรากฏออกมาให้เห็นในช่วงต่อๆ มา เช่น WORLDCOM, TYCO, IMCLONE, GLOBAL CROSSING และ ADELPHIA รวมไปถึงความไม่โปร่งใส ในงบการเงินของบริษัท XEROX, MERCK และ QWEST ล้วนเกี่ยวกับการฉ้อฉลตกแต่งบัญชี เพื่อให้ราคาหุ้นของบริษัทพุ่งขึ้นสูง และสร้างความมั่งคั่งร่ำรวยให้กับฝ่ายบริหาร และมีหลักฐานที่บ่งชี้อย่างชัดเจนว่า งบการเงินของบริษัทเหล่านี้มีความผิดปกติ ซึ่งเกิดจากการปกปิดซ่อนเร้นรายการทางบัญชีโดยมิได้เปิดเผยไว้ อย่างครบถ้วน อันสืบเนื่องมาจากการความไม่โปร่งใสของระบบบัญชี ระบบการควบคุมภายใน และระบบการบริหารจัดการภายในองค์กร ที่ขาดการกำกับดูแลที่ดี รวมทั้งระบบการควบคุม จรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชีที่ยังไม่ดีพอ ทำให้นักลงทุนขาดความเชื่อถือต้องการเงิน และขาดความเชื่อมั่นต่อหลักบรรษัทภิบาลของบริษัทจดทะเบียนต่างๆ⁴ และยังคงคำถามขึ้นอีกว่าเหตุใด ผู้สอบบัญชีจึงตรวจไม่พบความผิดพลาด หรือรายการทางบัญชีผิดปกติที่เกิดขึ้นดังกล่าว และควรมี การปรับปรุง แก้ไข ป้องกัน ปัญหาเหล่านั้นได้อย่างไร จนในที่สุดประเทศสหรัฐอเมริกาได้พยายาม ปรับปรุงกฎหมายเพื่อเพิ่มมาตรการบรรษัทภิบาลให้ดีขึ้น กฎหมายดังกล่าวมีชื่อว่า Public Company Accounting Reform and Investor Protection (Pub.L.No.107-204, 116 Stat.745) หรือ กฎหมายปฏิรูปการบัญชีบริษัทมหาชนและการคุ้มครองนักลงทุน แต่ชื่อ ที่รู้จักกันโดยทั่วไปคือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 ซึ่งประเทศไทยได้นำเอาหลักการ บางส่วนในกฎหมายดังกล่าว เข้ามาปรับใช้ในประเทศไทยด้วยเช่นกัน เพื่อเรียกความเชื่อมั่น จากนักลงทุน รวมทั้งปรับปรุงความน่าเชื่อถือในการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท ทั้งนี้ จากการศึกษา พบว่าในประเทศไทย มีการตกแต่งและบิดเบือนตัวเลขทางบัญชีด้วยเช่นกัน แต่การลงโทษผู้สอบ บัญชีที่ปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพหรือผิดจรรยาบรรณวิชาชีพทางบัญชียังมีน้อย และมักจะพบและได้ทราบข่าวเกี่ยวกับการตกแต่งงบการเงินหรือบิดเบือนตัวเลขทางบัญชีของ เจ้าของกิจการหรือผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อยู่เสมอๆ ดังนี้

1. กรณีที่เกิดขึ้นในปี 2545 ของบริษัท รอยเนท จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI, Market for Alternative Investment) โดยบริษัท ดังกล่าวทำธุรกิจเกี่ยวกับระบบอินเทอร์เน็ต ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้กล่าวโทษผู้บริหารดังกล่าวว่าจงใจตกแต่งบัญชีเพื่อลวงบุคคลอื่น เจตนา ปกปิดรายงานการซื้อขายหลักทรัพย์ และใช้ข้อมูลภายในในการขายหลักทรัพย์

⁴ กรณ์ ญีวานิชกุล *ธุรกรรมนอกสมดุลและผลกระทบต่อรายงานการเงิน* กรุงเทพมหานคร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อัสสัมชัญ 2546

2. บริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) (ปิคนิค) ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้กล่าวโทษอดีตกรรมการผู้จัดการ และรองกรรมการผู้จัดการของบริษัท ปิคนิค ต่อกรมสอบสวนคดีพิเศษ (ดีเอสไอ) กรณีจัดทำเอกสารและบัญชีไม่ถูกต้อง รวมทั้งทำหน้าที่โดยทุจริต พร้อมกล่าวโทษผู้ที่เกี่ยวข้องอีกหลายราย กรณีให้ความช่วยเหลือบุคคลทั้งสอง เพื่อให้รายได้บริษัทเพิ่มขึ้นกว่า 400 ล้านบาท ซึ่งเป็นการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีด้วยเช่นกัน อย่างไรก็ตามคดีดังกล่าว เมื่อวันที่ 21 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ศาลอาญากรุงเทพใต้ได้พิพากษายกฟ้องคดีที่พนักงานอัยการฝ่ายคดีพิเศษ ฐานกระทำความผิด พ.ร.บ.หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 มาตรา 307-308 และมาตรา 311-312 รวม 4 ข้อหา ฐานเป็นกรรมการของบริษัทจำกัด (มหาชน) ร่วมกันกระทำความผิด หรือ ยินยอมให้กระทำความผิดอันเป็นเท็จ เพื่อลวงบุคคลใดๆ, เป็นกรรมการบริษัทกระทำความผิดต่อหน้าที่โดยทุจริต เบียดบังเอาทรัพย์สินของบริษัทเพื่อประโยชน์ของตนเองหรือผู้อื่นโดยทุจริต, กระทำการเพื่อแสวงหาประโยชน์ที่ไม่ควรได้ให้กับตนเองและผู้อื่น ซึ่งการกระทำนั้นสร้างความเสียหายให้แก่นิติบุคคลนั้น และร่วมกันกระทำความผิดด้วยประการใดๆ ที่เป็นการช่วยเหลือ หรือให้ความสะดวกกรรมการบริษัท กรณีไม่รายงานงบการเงินตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการตามที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) กำหนด ซึ่งบริษัทได้ตกแต่งบัญชีรายได้ระหว่าง 1 เมษายน- 1 กันยายน พ.ศ.2547 ให้มีมูลค่าสูงกว่า 400 ล้านบาท อย่างไรก็ตาม ก.ล.ต. ได้ยื่นอุทธรณ์คดีดังกล่าวและจัดตั้งทีมงานพิเศษด้านการบัญชีร่วมกับฝ่ายกฎหมาย เพื่อศึกษาในรายละเอียดทางเทคนิคการตกแต่งบัญชี และการตีความทางกฎหมาย ล่าสุดในเดือนมีนาคม พ.ศ. 2552 ที่ผ่านมา สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้รับเรื่องร้องเรียนการทุจริต และเมื่อได้เข้าตรวจสอบและทำให้พบข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานจากผู้ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเชื่อว่ากรรมการและผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทำการทุจริต ยักยอกเงิน ซึ่งเป็นทรัพย์สินของ บริษัทปิคนิค ทำให้บริษัทได้รับความเสียหาย การกระทำของบริษัทเข้าข่ายเป็นความผิดตามมาตรา 307-308 มาตรา 311 และ มาตรา 313-315 แห่ง พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ประกอบประมวลกฎหมายอาญามาตรา 83-84 และมาตรา 86 ตามแต่กรณี จึงได้กล่าวโทษบุคคลดังกล่าวข้างต้นต่อกรมสอบสวนคดีพิเศษ (ดีเอสไอ) อีกครั้งหนึ่ง นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังสั่งอายัดทรัพย์สินของผู้ที่ถูกกล่าวโทษกรณีทุจริต ยักยอกเงิน และทรัพย์สินของปิคนิค และห้ามผู้ถูกกล่าวโทษเดินทางออกนอกประเทศด้วย⁵

3. กรณีบริษัท เพาเวอร์ ฟิ จำกัด (มหาชน) ก.ล.ต.ได้ฟ้องร้องทั้งผู้บริหารและผู้สอบบัญชีเกิดขึ้นเมื่อเดือนมิถุนายน พ.ศ.2552 ที่ผ่านมา กรมสอบสวนคดีพิเศษมีความเห็นสมควร

⁵ สืบค้นจาก www.sec.or.th

ตั้งโปรแกรมการผู้จัดการบริษัท เพาเวอร์-พี จำกัด (มหาชน) กับพวก และผู้สอบบัญชีของบริษัทใน ความผิดฐานร่วมกันกระทำหรือยินยอมให้ทำบัญชีไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้อง ไม่เป็นปัจจุบันหรือไม่ ตรงต่อความเป็นจริง กระทำหรือยินยอมให้กระทำเพื่อลวงให้นิติบุคคลดังกล่าวหรือผู้ถือหุ้นขาด ประโยชน์อันควรได้หรือลวงบุคคลใดๆ และไม่จัดทำงบการเงินหรือรายงานให้เป็นไปตาม หลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการที่คณะกรรมการ ก.ล.ต.ประกาศกำหนดและไม่ส่งงบการเงินภายใน ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

ปัญหาข้างต้นเป็นส่วนหนึ่งของปัญหาการตกแต่งงบการเงินหรือการบิดเบือนตัวเลข ทางบัญชี ซึ่งบางส่วนสามารถฟ้องร้องเอาผิดกับผู้สอบบัญชีที่ขาดจรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชี โดยร่วมมือกับเจ้าของกิจการ ผู้บริหาร และฝ่ายบัญชีของกิจการ ในขณะที่บางส่วนไม่สามารถ ฟ้องร้องเอาผิดไปถึงผู้สอบบัญชีได้ ซึ่งอาจเป็นเพราะผู้สอบบัญชีได้พยายามอย่างดีที่สุดที่จะ ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานบัญชีที่มีอยู่ ในขณะที่มีผู้สอบบัญชีบางรายพยายามใช้ช่องโหว่ ของมาตรฐานบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีมาเป็นช่องทางที่จะปกป้องความผิดของตนเอง อย่างไรก็ตามจากการศึกษาพบว่าการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีอยู่จริง และในการตกแต่งงบการเงิน หรือบิดเบือนตัวเลขทางบัญชีของกิจการใดก็ตาม หากไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้สอบบัญชีของ กิจการนั้นว่าเป็นเรื่องยากที่กิจการจะสามารถดำเนินการตกแต่งหรือบิดเบือนตัวเลขทางบัญชีได้ โดยตนเอง

ในด้านการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพในปัจจุบันได้กำหนดแนวประพฤติปฏิบัติทาง วิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี หรือที่เรียกว่าเป็น “มรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพการ สอบบัญชี” (Code of professional ethics-Auditor) ซึ่งเป็นคำเดิมตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เพื่อควบคุมให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานให้อยู่ในกรอบที่ควรจะเป็น โดยในครั้งนั้นได้มีการ กำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีไว้เป็น 5 หมวด ได้แก่

- 1) ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
- 2) ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- 3) มรรยาทต่อลูกค้า
- 4) มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ
- 5) มรรยาททั่วไป

ต่อมาได้ออกกฎหมายเพื่อยกเลิกพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 และใช้ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 แทน โดยได้กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพผู้สอบบัญชีมี หน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และได้กำหนดหัวข้อของจรรยาบรรณ

ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไว้ 4 ข้อในหมวด 7 เรื่องจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี มาตรา 47 ดังนี้

- 1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต
- 2) ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- 3) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ และ
- 4) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคล หรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ ทั้งนี้หากไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพและมาตรฐานการปฏิบัติงานดังกล่าว กฎหมายจะถือว่าเป็นผู้ประพฤติดิจจรรยาบรรณ และกำหนดโทษของการประพฤติดิจจรรยาบรรณดังกล่าวเป็น 4 ระดับตามมาตรา 49 ของพระราชบัญญัติเดียวกัน กล่าวคือ

- 1) ตักเตือนเป็นหนังสือ
- 2) ภาคทัณฑ์
- 3) พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพด้านที่ประพฤติดิจจรรยาบรรณ โดยมีกำหนดเวลา แต่ไม่เกินสามปี
- 4) เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียน หรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี

นอกจากนี้ยังได้กำหนดให้มีคณะกรรมการจรรยาบรรณขึ้นในสภาวิชาชีพบัญชี ให้เป็นผู้พิจารณาไต่สวนว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี ประพฤติดิจจรรยาบรรณตามที่ผู้กล่าวหาหรือไม่ และให้มีอำนาจสั่งลงโทษผู้ที่ประพฤติดิจจรรยาบรรณได้ ในการกำหนดโทษการประพฤติดิจจรรยาบรรณ บทกำหนดโทษสูงสุดเป็นเพียงการเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้บริหารทุจริตที่ร่วมกันตกแต่งหรือบิดเบือนตัวเลขทางการเงิน อันส่งผลกระทบต่อผู้ใช้บริการเงินหรือนักลงทุน เว้นแต่ผู้เสียหายจากงบการเงินดังกล่าวจะเป็นผู้ฟ้องร้องผู้สอบบัญชีเอง จะเห็นว่าข้อกำหนดจรรยาบรรณและบทลงโทษกรณีที่ผู้สอบบัญชีประพฤติดิจจรรยาบรรณยังไม่เพียงพอที่จะคุ้มครองดูแลสังคมได้อย่างทั่วถึง อย่างไรก็ตามสภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดตัวอย่างการประพฤติดิจจรรยาบรรณที่อาจถูกกล่าวหาเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาของคณะกรรมการจรรยาบรรณ เช่น

- 1) กระทำการใดๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี
- 2) ไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องที่กำหนดตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547
- 3) ไม่ประกอบวิชาชีพบัญชีด้วยความซื่อสัตย์สุจริต

4) ใช้อำนาจหน้าที่โดยไม่ชอบธรรม หรือใช้อิทธิพลหรือให้ผลประโยชน์แก่บุคคลใด เพื่อให้ตนเองหรือผู้อื่นได้รับหรือไม่ได้รับงาน

5) เรียก รับ หรือยอมรับทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์อย่างใดสำหรับตนเอง หรือผู้อื่นโดยมิชอบจากผู้ว่าจ้างหรือบุคคลใดซึ่งเกี่ยวข้องในงานที่ทำอยู่กับผู้ว่าจ้าง

6) โฆษณา หรือยอมให้ผู้อื่นโฆษณา ซึ่งการประกอบวิชาชีพเกินความเป็นจริง

7) ประกอบวิชาชีพเกินความสามารถที่ตนเองจะกระทำได้

8) ละทิ้งงานที่ได้รับทำโดยไม่มีเหตุอันสมควร

9) ลงลายมือชื่อเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในงานที่ตนเองไม่ได้รับทำ ตรวจสอบ หรือควบคุมด้วยตนเอง

10) เปิดเผยความลับของงานที่ตนเองได้รับทำโดยมิได้รับอนุญาตจากผู้ว่าจ้าง

11) แย่งงานจากผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกัน

12) รับทำงาน หรือตรวจสอบงานขึ้นเดียวกันกับผู้ประกอบวิชาชีพอื่นทำอยู่ โดยไม่ใช้การตรวจสอบตามหน้าที่ และไม่ได้แจ้งให้ผู้ประกอบวิชาชีพอื่นนั้นทราบล่วงหน้า

13) ใช้ หรือคัดลอกแบบ รูป หรือเอกสารที่เกี่ยวกับงานของผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกัน โดยมิได้รับอนุญาต

14) กระทำใดๆ โดยจงใจให้เป็นที่เสื่อมเสียแก่ชื่อเสียง หรืองานของผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกัน เป็นต้น

สำหรับตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งเป็นแหล่งระดมเงินทุนจากประชาชนและมีพื้นฐานอยู่บนการใช้ข้อมูลที่เปิดเผยอย่างถูกต้องและเสมอภาค ได้กำหนดมาตรฐานและหลักเกณฑ์ที่รัดกุมมากยิ่งขึ้น โดยได้ตราพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535, ฉบับที่ 2 พ.ศ.2542, ฉบับที่ 3 พ.ศ. 2546 และฉบับที่ 4 พ.ศ.2551 เพื่อเป็นมาตรการควบคุมผู้สอบบัญชีที่จะประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) เป็นผู้กำกับดูแล ซึ่งได้ออกกฎระเบียบ และหลักเกณฑ์ อาทิ

1) การให้ความเห็นชอบของผู้สอบบัญชีเป็นรายบุคคล

2) การสอบกระดาษาทำการของผู้สอบบัญชี ในกรณีนำหลักทรัพย์เข้าจดทะเบียนในครั้งแรก (Initial Public Offering) หรือมีผู้สอบบัญชีขอความเห็นชอบ/หรือกรณีที่มีข้อร้องเรียนจากนักลงทุนหรือผู้ถือหุ้นต่างๆ

3) การห้ามมิให้บริษัทผู้สอบบัญชีรับงานอื่น เช่น การให้คำปรึกษาทางภาษี ด้านบัญชี และด้านกฎหมาย นอกเหนือจากการสอบบัญชีของบริษัท

4) การกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุกๆ 5 ปี

5) การลงโทษผู้สอบบัญชีกรณีที่ไม่ปฏิบัติงานบกพร่อง

6) การกำหนดให้ต้องรายงานข้อบกพร่องหรือเหตุอันควรสงสัยในการทุจริตภายในบริษัทต่อคณะกรรมการตรวจสอบ เป็นต้น

แม้ว่าจะได้กำหนดมาตรการเพื่อควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีก็ตาม แต่ยังคงมีผู้สอบบัญชีที่ไม่รักษามรรยาทหรือจรรยาบรรณทางวิชาชีพ จากข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชี ณ สิ้นปีที่ผ่านมา มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ณ วันที่ 20 กันยายน พ.ศ.2553 มีจำนวน 28 สำนักงาน มีผู้สอบบัญชีรวม 136 คน ถูกสั่งพักจากการเป็นผู้สอบบัญชี 2 ปีจำนวน 1 ราย และถูกภาคทัณฑ์ 2 ปีจำนวน 3 ราย⁶ และยังพบว่ามีข่าวเรื่องการตกแต่งงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนออกมาเป็นระยะๆ ซึ่งส่งผลกระทบต่อผู้ถือหุ้นรายย่อยของบริษัทจดทะเบียนดังกล่าว และผู้ลงทุนที่เข้าซื้อหุ้นในกิจการดังกล่าวด้วย นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีในประเทศไทยที่ถูกฟ้องร้องเพื่อให้ร่วมรับผิดชอบกับกิจการมีน้อยมากตามที่ได้กล่าวไป รายที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีถูกฟ้องร้อง และต้องชดเชยค่าเสียหายเป็นจำนวนมากเป็นคดีที่ผู้ถือหุ้นของ บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ธนไทย จำกัด ฟ้องผู้สอบบัญชีของ บริษัท เอส จีวี ณ ถลาง จำกัด และ บริษัท อาร์เธอร์ แอนด์ เคอร์เซน ในฐานะยืนยันและรับรองงบของบริษัทหลักทรัพย์ดังกล่าวที่ผิดจากข้อเท็จจริง โดยตัดสินให้ชดเชยเป็นเงิน 688 ล้านบาท โดยกลุ่มไฟโรจน์กิจจาและกลุ่มเดอะอุบล ได้เข้าซื้อกิจการ (Take Over) บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย โดยซื้อหุ้นจากผู้ถือหุ้นใหญ่เดิมคือ กลุ่มนายปิยะพงษ์ กินิกนันท์ เมื่อปลาย 2539 ซึ่งใช้เงินทั้งสิ้นประมาณ 688 ล้านบาท การเทคโอเวอร์เกิดจากความเข้าใจผิดในฐานะของบริษัท เนื่องจากงบการเงินปี 2539 แสดงผลกำไรประมาณ 73 ล้านบาท โดยผู้สอบบัญชียืนยันและรับรองว่างบการเงินถูกต้อง แต่ข้อเท็จจริงภายหลังปรากฏว่าผลการดำเนินงานของบริษัท ขาดทุนถึงประมาณ 271 ล้านบาท ซึ่งแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินที่ไม่ดี แต่มีการตกแต่งบิดเบือนตัวเลข เพื่อจะหลอกลวงขายกิจการให้นักลงทุนกลุ่มอื่น ซึ่งหลังจากที่ได้เข้าซื้อกิจการได้เพียงประมาณ 1 ปี กิจการก็ถูกสั่งปิดเนื่องจากฐานะการเงินของบริษัทอ่อนแอ จนเกิดปัญหาขาดสภาพคล่อง

จากการศึกษาถึงแนวคิดทฤษฎีในเชิงความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร พบมูลเหตุจูงใจของการนำไปสู่การตกแต่งบัญชีของกิจการตามแนวสมมติฐาน Selective Financial

⁶ สืบค้นจาก www.sec.or.th เมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม พ.ศ.2553

Misrepresentation Hypothesis⁷ ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลทางการเงินให้บิดเบือนไปจากความเป็นจริง โดยการบิดเบือนดังกล่าวเกิดขึ้นโดยเจตนา อันเป็นผลมาจากกฎเกณฑ์และข้อกำหนดในการรายงานที่ซับซ้อนที่เกิดจากข้อกำหนดถูกรอรับจากผู้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนด หรือผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการรายงานทางการเงิน ผู้ปฏิบัติตามข้อกำหนดหวังที่จะให้ผู้ออกข้อกำหนด ออกข้อกำหนดในลักษณะที่เปิดช่องว่างให้เกิดการยืดหยุ่นในการแสดงถึงผลประโยชน์ ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องต่างๆ จะได้รับผลประโยชน์ในการแสดงข้อมูลที่บิดเบือน โดยทฤษฎีดังกล่าวเชื่อว่าผู้สอบบัญชีมีแรงจูงใจที่จะเลือกใช้มาตรฐานแบบหละหลวม (Loose Reporting Standard) ในบางกิจการเพื่อผลประโยชน์ ดังนี้

- 1) ต้องการรักษาลูกค้าโดยการลดข้อขัดแย้งระหว่างลูกค้าและ
- 2) ต้องการให้ลูกค้าได้รับความพึงพอใจในบริการ

ทั้งนี้เนื่องจากตนเองได้รับผลประโยชน์ตอบแทนจากค่าสอบบัญชีจากลูกค้าอีกทางหนึ่งหรือเกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflict of Interest) ระหว่างกันจึงเกิดแรงจูงใจต่อผู้สอบบัญชีที่จะเลือกใช้มาตรฐานหรือนโยบายบัญชีที่หละหลวม ตัวอย่างเช่น การปรับกำไรโดยการรับเอาวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยให้กิจการชะลอการรับรู้รายจ่ายและ/หรือรายได้จากงวดบัญชีหนึ่งไปสู่อีกงวดบัญชีหนึ่งมาใช้ กล่าวคือ เมื่อเกิดรายการทางธุรกิจขึ้นฝ่ายจัดการจะเป็นผู้กำหนดว่ารายการนั้นๆ ควรจะส่งผลกระทบต่อกิจการออกไปอีกกี่งวดบัญชีข้างหน้า และผู้สอบบัญชีก็เห็นด้วยกับวิธีการดังกล่าว ซึ่งเป็นลักษณะของการที่ฝ่ายจัดการใช้ดุลยพินิจที่มีอยู่ในนโยบายการบัญชีที่หละหลวม (Liberal) เพื่อยืดหยุ่นกำไร ตัวอย่างเช่น การกำหนดอายุการใช้งานของสินทรัพย์เพื่อใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาโดยพิจารณาจากระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากการใช้งานของสินทรัพย์นั้น, การพิจารณารายจ่ายบางรายการที่เกิดขึ้นใกล้วันสิ้นงวดบัญชี เช่น การพิจารณาว่าควรจะถือค่าโฆษณาเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด หรือตั้งพักเป็นค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชี, การรับรู้รายได้ก่อนที่กระบวนการก่อให้เกิดรายได้จะเสร็จสิ้น เช่น การที่กิจการปรับรายการรายได้รับล่วงหน้าจากค่าจองบ้านเป็นรายได้ทันทีเมื่อลูกค้าผิณัดการชำระหนี้ตามสัญญาทั้งที่เป็นคิสิกคามที่อยู่ระหว่างการพิจารณาในชั้นศาล, การชะลอค่าใช้จ่ายในรูปค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชี หรือตั้งเป็นต้นทุนสินทรัพย์ต่างๆ ที่ค่าใช้จ่ายนั้นไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์ใดๆ ในอนาคต เช่น การหลบเลี่ยงการตัดค่าเสื่อมราคาการตั้งต้นทุนการกู้ยืมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ต่างๆ ที่ไม่เข้าเงื่อนไข, การนำ

⁷ วรศักดิ์ ทุมมานนท์ *Creative Accounting* วารสารธรรมนิติ (เอกสารภาษีอากร) ปีที่ 18 ฉบับที่

ค่าใช้จ่ายที่หมดประโยชน์ไปแล้วมาตั้งเป็นค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชี เช่น ค่าโฆษณา ค่าฝึกอบรมพนักงาน

ตัวอย่างในประเทศไทยที่มีการทำลักษณะดังกล่าว คือ บริษัทจดทะเบียนแห่งหนึ่ง ประกอบธุรกิจสายการบิน ในงบประมาณปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2540 ผู้สอบบัญชีได้เปิดเผยไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีว่า บริษัทได้เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและประมาณการทางบัญชีรวม 3 รายการ ซึ่งมีผลทำให้กำไรของบริษัทเพิ่มขึ้นรวม 1,380.01 ล้านบาท รายการดังกล่าวประกอบด้วย

1) การเปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาเครื่องยนต์ของเครื่องบินซึ่งเป็นอุปกรณ์การบิน จากเดิมซึ่งคำนวณโดยวิธีเส้นตรงตามอายุการใช้งานโดยประมาณ 5 ปีเป็นการคำนวณโดยประมาณอายุการใช้งานเป็น 14 ปี เพื่อให้เหมาะสมกับการใช้งานจริง ทำให้ค่าเสื่อมราคาลดลงจำนวน 318.37 ล้านบาท

2) การเปลี่ยนแปลงการรับรู้รายรับจากการจำหน่ายบัตรโดยสารที่ยังไม่ได้ใช้บริการเป็นรายได้ส่วนเพิ่ม จากเดิมเกินกว่า 3 ปีขึ้นไปมาเป็นเกินกว่า 2 ปีขึ้นไป เพื่อให้สอดคล้องกับสายการบินสากล ทำให้กำไรเพิ่มขึ้น 669.69 ล้านบาท

3) การเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ปรับมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน (ยกเว้นเงินกู้ต่างประเทศ) ที่เป็นเงินตราต่างประเทศคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีเป็นบาท จากเดิมที่ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่บริษัทกำหนดมาใช้อัตราแลกเปลี่ยนถ่วงเฉลี่ยซื้อและขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดไว้ ทำให้ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนลดลง 393.08 ล้านบาท

นอกจากนี้รายงานของผู้สอบบัญชียังระบุว่าบริษัทได้บันทึกผลขาดทุนจากการที่รัฐบาลเปลี่ยนแปลงระบบแลกเปลี่ยนเงินตราเป็นแบบลอยตัว ซึ่งเกิดจากเงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นรายการรอตัดบัญชีและเฉลี่ยตัดจ่ายตามส่วนแบ่งมูลค่าหนี้สินที่ถึงกำหนดชำระซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ทางราชการกรมสรรพากรกำหนด แต่ถ้าบริษัทบันทึกผลขาดทุนดังกล่าวเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ก็จะทำให้บริษัทมีผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนอันเป็นผลจากเหตุการณ์พิเศษในปี 2540 เพิ่มขึ้น 29,968.67 ล้านบาท ซึ่งส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานปี 2540 ของบริษัทด้วยจำนวนเดียวกัน⁸

ดังนั้นกล่าวได้ว่า มาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณต่างๆ ของผู้สอบบัญชีที่มีอยู่ ยังไม่เพียงพอและควรได้รับการปรับปรุงเพิ่มเติมเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพผู้สอบ

⁸ สมบัติ พันธกาล การศึกษาความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรูปแบบการทำ Creative Accounting ในประเทศไทย บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 2542

บัญชีได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของวิชาชีพ ได้อย่างเหมาะสม และช่วยป้องกันมิให้กิจการทำการ ตกแต่งหรือบิดเบือนตัวเลขทางบัญชี ซึ่งจะนำไปสู่ความเชื่อมั่นในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์และระบบการตรวจสอบบัญชีของประเทศต่อไป

2. วัตถุประสงค์การวิจัย

- 2.1 เพื่อศึกษาถึงความเป็นมาและวิวัฒนาการของการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี
- 2.2 เพื่อศึกษาแนวความคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี
- 2.3 เพื่อศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี และการควบคุมจรรยาบรรณทางวิชาชีพการสอบบัญชี
- 2.4 เพื่อวิเคราะห์กฎหมายที่ใช้ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชีและการควบคุม จรรยาบรรณทางวิชาชีพการสอบบัญชีของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ
- 2.5 เพื่อหาแนวทางหรือมาตรการในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของวิชาชีพอย่างเหมาะสม

3. นิยามศัพท์

- 3.1 การศึกษาเปรียบเทียบ หมายถึง การพิจารณาเทียบเคียงให้เห็นลักษณะที่เหมือนกัน และแตกต่างกัน
- 3.2 กฎหมายและข้อบังคับที่ใช้ในการกำกับดูแล หมายถึง กฎหมาย กฎระเบียบ ข้อบังคับ และประกาศที่บังคับใช้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งกำหนดโดยหน่วยงานที่รับผิดชอบในการกำกับดูแลตลาดทุน รวมทั้งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องของแต่ละประเทศ
- 3.3 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หมายถึง บริษัทที่มีการ จดทะเบียนหุ้นสามัญของบริษัท เพื่อให้มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- 3.4 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา หมายถึง บริษัทที่ มีการจดทะเบียนหุ้นสามัญของบริษัท เพื่อให้มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศ สหรัฐอเมริกา เช่น ตลาดหลักทรัพย์แนสแด็ก (NASDAQ Stock Market LLC: NASDAQ) ตลาด หลักทรัพย์นิวยอร์ก (New York stock Exchange: NYSE) และตลาดหลักทรัพย์อเมริกา (American Stock Exchange: AMEX) เป็นต้น

3.5 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสิงคโปร์ หมายถึง บริษัทที่มีการจดทะเบียนหุ้นสามัญของบริษัท เพื่อให้มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศสิงคโปร์ เช่น ตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ (Singapore Exchange: SGX) เป็นต้น

4. สมมติฐานการวิจัย

ปัจจุบันพบว่ายังคงมีการตกแต่งและบิดเบือนตัวเลขทางบัญชีในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยที่ไม่สามารถเอาผิดกับผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติหน้าที่ หรือทำหน้าที่ไม่สอดคล้องกับจรรยาบรรณวิชาชีพทางการสอบบัญชีได้ และหากมาตรฐานการบัญชีใดที่มีแนวปฏิบัติที่ไม่ชัดเจนหรือมีแนวปฏิบัติที่ให้ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้ใช้ช่องว่างดังกล่าวเพื่อให้เป็นประโยชน์แก่เจ้าของกิจการได้ ซึ่งมาตรการทางกฎหมายที่ใช้ควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี ยังมีประสิทธิภาพที่ไม่เพียงพอต่อการควบคุมให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ จึงสมควรศึกษาเพื่อหามาตรการหรือแนวทางการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ เพื่อให้การคุ้มครองผู้ใช้ตัวเลขทางบัญชี และทำให้เกิดความน่าเชื่อถือในรายงานทางการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ รวมถึงจะส่งผลดีแก่ระบบเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศได้ต่อไป

5. ขอบเขตของการวิจัย

วิทยานิพนธ์เรื่องนี้ จะทำการศึกษามาตรการในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี เฉพาะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ภายใต้กฎหมาย กฎและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง เช่น พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 ฉบับที่ 2 พ.ศ.2542 ฉบับที่ 3 พ.ศ. 2546 และฉบับที่ 4 พ.ศ.2551 พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 และประกาศของสภาพวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี เป็นต้น นอกจากนี้ จะศึกษาเปรียบเทียบเรื่องจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี โดยเปรียบเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสิงคโปร์ รวมถึงวิเคราะห์เปรียบเทียบ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เปรียบเทียบกับกฎหมายกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน พ.ศ.2545 หรือ Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 (Sarbanes-Oxley Act of 2002, SOX) ของประเทศสหรัฐอเมริกา

6. วิธีการวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพและวิจัยในเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยรวบรวมข้อมูลและเอกสารที่เกี่ยวข้องทั้งเอกสารภาษาไทยและเอกสารภาษาต่างประเทศในรูปแบบของสื่อประเภทต่างๆ ทั้งจากหนังสือ บทความทางวิชาการ แนวความคิด ทฤษฎีและบทบัญญัติของกฎหมาย ตลอดจนรายงานการศึกษา วิจัยและการค้นคว้าของสถาบันและองค์กรต่างๆ เพื่อนำข้อมูลทั้งหมดที่รวบรวมมาทำการศึกษา เรียบเรียงและวิเคราะห์อย่างเป็นระบบ เพื่อหาบทสรุปของการวิจัย ทั้งนี้จะมุ่งเน้นศึกษาถึงการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี วิเคราะห์กฎหมายที่เกี่ยวข้องเปรียบเทียบของไทยและต่างประเทศ เพื่อหาแนวทางหรือมาตรการที่เหมาะสมในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี และช่วยป้องกันมิให้กิจการทำการตกแต่งหรือบิดเบือนตัวเลขทางบัญชี ซึ่งจะนำไปสู่ความเชื่อมั่นในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และระบบการตรวจสอบบัญชีของประเทศไทยต่อไป

7. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

รายงานผลการศึกษาวิจัยครั้งนี้ คาดว่าจะเกิดประโยชน์ดังนี้

- 7.1 ทำให้ทราบถึงความเป็นมาและวิวัฒนาการของการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี
- 7.2 ทำให้ทราบถึงแนวความคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี
- 7.3 ทำให้ทราบถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีและการควบคุมจรรยาบรรณทางวิชาชีพการสอบบัญชีของไทยและต่างประเทศ
- 7.4 ทำให้ได้แนวทางหรือมาตรการในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของวิชาชีพอย่างเหมาะสม
- 7.5 ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อวิชาชีพการสอบบัญชีและผู้สนใจในงานการสอบบัญชี