

บทที่ 3

มาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี ของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์

การประกอบวิชาชีพจะต้องใช้ความรู้ความชำนาญและความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านมีผลกระทบต่อสาธารณชนโดยทั่วไป หากผู้ประกอบวิชาชีพรายใดกระทำการโดยทุจริตหรือไม่โปรงใสแล้ว อาจส่งผลร้ายต่อทางราชการและบุคคลที่เกี่ยวข้องได้ การกำหนดหลักเกณฑ์หรือกฎเกณฑ์ต่างๆ ขึ้นมาเพื่อใช้ควบคุมการปฏิบัติหรือการประกอบวิชาชีพจึงเป็นสิ่งจำเป็น โดยการสร้างหลักเกณฑ์หรือกฎเกณฑ์ต่างๆ ขึ้นมาเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติตาม⁴⁷ โดยหลักเกณฑ์หรือกฎเกณฑ์ต่างๆ นั้นอาจถูกสร้างหรือกำหนดขึ้นโดยทางราชการ สมาชิกหรือผู้ประกอบวิชาชีพนั่นเอง⁴⁸ หลักเกณฑ์หรือกฎเกณฑ์ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพ มีผลเพื่อสร้างความถูกต้อง ความน่าเชื่อถือและเป็นปัจจัยในการพัฒนาเศรษฐกิจหรือทางด้านธุรกิจ สำหรับการควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพผู้สอบบัญชีนั้นส่งผลต่อผู้ประกอบธุรกิจ ประชาชนโดยทั่วไปหรือแม้กระทั่งภาครัฐก็มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องอาศัยข้อมูลทางการเงินการบัญชีที่มีความถูกต้องชัดเจนแน่นอน และเป็นระบบที่มีมาตรฐานสากล ซึ่งธรรมดาข้อมูลต่างๆ ดังกล่าวมาแล้วจะเป็นจริงหรือไม่ ย่อมขึ้นอยู่กับผู้ที่ทำการตรวจสอบบัญชีและรับรองเอกสารทางการเงินการบัญชี สำหรับประเทศไทยนั้นกฎหมายหรือหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการควบคุมผู้สอบบัญชีในปัจจุบันมีดังต่อไปนี้คือ

⁴⁷ อุไร เพิ่มพูน ปัญหาการสอบบัญชี กรุงเทพมหานคร มหาวิทยาลัยรามคำแหง 2527 หน้า 28

⁴⁸ Stephen E. Loeb *Ethics in the Accounting Profession* New York John Wiley & Sons 1978 p.4

1. การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

1.1 มาตรการและหลักเกณฑ์ในการควบคุมตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547

เนื่องจากในปัจจุบันนี้ การประกอบวิชาชีพบัญชีได้ขยายครอบคลุมออกไปหลายด้าน ไม่ว่าจะเป็นการทำบัญชี การสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางระบบบัญชี การบัญชีภาษีอากร การศึกษา และเทคโนโลยีการบัญชี หรือบริการด้านอื่น ซึ่งมีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับกิจกรรมในทางธุรกิจต่างๆ อย่างกว้างขวาง จึงได้ส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอยู่ภายใต้การดูแลของสภาวิชาชีพเดียวกัน เพื่อเป็นศูนย์กลางและส่งเสริมความเป็นปึกแผ่นรวมทั้งให้ความรู้และพัฒนาส่งเสริมมาตรฐานการประกอบวิชาชีพ เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีคุณภาพและมาตรฐานและมี ความก้าวหน้าในวิชาชีพ ตลอดจนเพื่อให้มีการควบคุมจรรยาบรรณ การประกอบวิชาชีพ จึงได้ตราพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 เพื่อใช้ควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยได้ยกเลิกพระราชบัญญัติ ผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 เดิมที่ใช้ควบคุมเฉพาะผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี ทั้งนี้พระราชบัญญัติ ฉบับนี้ ครอบคลุมวิชาชีพบัญชีในหลายด้าน ได้แก่วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชีและในภายหน้าหากเห็นว่ามีการบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านใดที่มีความสำคัญ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์อาจออกกฎกระทรวงกำหนดบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านนั้นเพิ่มเติมขึ้นใน คำนियามวิชาชีพบัญชีก็ได้ เช่น วิชาชีพการตรวจสอบภายใน เป็นต้น ในพระราชบัญญัติดังกล่าวมีทั้งหมด 78 มาตราจัดแบ่งเป็น 9 หมวดและมีบทเฉพาะกาลตั้งแต่มาตรา 73 จนถึงมาตรา 78 เพื่อให้ประกาศหรือคำสั่งตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 ยังคงมีผลบังคับใช้อยู่บางส่วน

พระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุม กำกับ ดูแล กำหนด ถึงอำนาจหน้าที่ขององค์กร กำหนดถึงหลักเกณฑ์และคุณสมบัติของผู้ที่จะเข้าสู่วิชาชีพ และกำหนดถึงจรรยาบรรณหรือมรรยาทที่ใช้ควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพนั้นๆ รวมถึงการกำหนดถึงโทษหากผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติฝ่าฝืนหลักเกณฑ์หรือกฎเกณฑ์ที่กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพนั้นๆ ปฏิบัติ ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

1.1.1 องค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุม

ตามพระราชบัญญัตินี้⁴⁹ ได้กำหนดให้มีสภาวิชาชีพ ซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคล และมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

- 1) ส่งเสริมการศึกษา การอบรม และการวิจัยเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี

⁴⁹ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 6

- 2) ส่งเสริมความสามัคคีและผดุงเกียรติของสมาชิก จัดสวัสดิการและการสงเคราะห์ระหว่างสมาชิก
- 3) กำหนดมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี
- 4) กำหนดจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- 5) รับขึ้นทะเบียนการประกอบวิชาชีพบัญชี ออกใบอนุญาต พักใช้ หรือเพิกถอนใบอนุญาตผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- 6) รับรองปริญญาหรือประกาศนียบัตรในวิชาการบัญชีของสถาบันการศึกษาต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการรับสมัครเป็นสมาชิก
- 7) รับรองความรู้ความชำนาญในการประกอบวิชาชีพบัญชี
- 8) รับรองหลักสูตรการฝึกอบรมเป็นผู้ชำนาญการและการศึกษาต่อเนื่องในด้านต่างๆ ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- 9) ควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของสมาชิกและผู้ขึ้นทะเบียนอันเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชีให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี
- 10) ช่วยเหลือ แนะนำ เผยแพร่ และให้บริการวิชาการแก่ประชาชนเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี
- 11) ออกข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี
- 12) เป็นตัวแทนของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- 13) ให้คำปรึกษาและเสนอแนะต่อรัฐบาลเกี่ยวกับนโยบายและปัญหาของวิชาชีพบัญชี
- 14) ดำเนินการอื่นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

1.1.2 คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

พระราชบัญญัติดังกล่าวนี้ได้กำหนดให้มีคณะกรรมการต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการกำกับดูแล การพัฒนาความรู้ ส่งเสริมมาตรฐานการประกอบวิชาชีพบัญชีให้มีคุณภาพ และควบคุมจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งคณะกรรมการต่างๆ ได้แก่ คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี คณะกรรมการจรรยาบรรณ คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีแต่ละด้าน และคณะกรรมการอื่นๆ ซึ่งมีโครงสร้างและองค์ประกอบของคณะกรรมการแต่ละชุด ดังนี้

1) คณะกรรมการกำกับดูแล การประกอบวิชาชีพสอบบัญชี⁵⁰
มีโครงสร้างดังนี้

(1) ปลัดกระทรวงพาณิชย์เป็นประธานกรรมการ

(2) กรรมการโดยตำแหน่ง ได้แก่ อธิบดีกรมการประกันภัย อธิบดี

กรมสรรพากร ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทย เลขาธิการสำนักงาน
คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ นายกสภาวิชาชีพบัญชี ประธานสภา
อุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ประธานสมาคมธนาคารไทย และประธานกรรมการหอการค้าไทย

(3) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งจากผู้มีความรู้และความ
เชี่ยวชาญเกี่ยวกับวิชาการบัญชี สองคน และผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านกฎหมายหนึ่งคน

ให้อธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเป็นกรรมการและเลขานุการ และให้แต่งตั้ง
เจ้าหน้าที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้าเป็นผู้ช่วยเลขานุการตามความจำเป็น

ให้กรมพัฒนาธุรกิจการค้าทำหน้าที่ธุรการและสนับสนุนการดำเนินงานของ
คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบ
วิชาชีพบัญชีมอบหมาย

กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตาม (3) มีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละสามปี และ
อาจได้รับการแต่งตั้งอีกได้ แต่จะดำรงตำแหน่งเกินสองวาระติดต่อกันไม่ได้

คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่⁵¹ ดังนี้

(1) กำกับดูแลการดำเนินกิจการของสภาวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปตามกฎหมาย
และสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของสภาวิชาชีพบัญชี

(2) เสนอแนะให้มีการตราพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 9

(3) ให้ความเห็นชอบข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีตามมาตรา 30 วรรคสอง
และมาตรฐานการบัญชีตาม มาตรา 34 วรรคสาม

(4) พิจารณาอุทธรณ์ของผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตาม
มาตรา 42 วรรคสอง

(5) พิจารณาอุทธรณ์ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามมาตรา 55 วรรคหนึ่ง

(6) แต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อปฏิบัติการตามที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของ
คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี

⁵⁰ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 59

⁵¹ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 60

การดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแล การประกอบวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ยังมีอำนาจดังต่อไปนี้ด้วย⁵² ได้แก่

- (1) สอบสวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการดำเนินงานของสภาวิชาชีพบัญชี
- (2) สั่งเป็นหนังสือให้สมาชิก กรรมการ หรืออนุกรรมการอื่นใดของสภาวิชาชีพบัญชี หรือบุคคลใดชี้แจงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกิจการของสภาวิชาชีพบัญชี
- (3) สั่งเป็นหนังสือให้สภาวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการ หรือคณะอนุกรรมการ ตามพระราชบัญญัตินี้ ระงับ แก้ไข หรือวางมาตรการแก้ไขการกระทำอันเป็นการขัดต่อกฎหมาย วัตถุประสงค์ หรือข้อบังคับสภาวิชาชีพ บัญชี

2) คณะกรรมการสภาวิชาชีพ⁵³ ประกอบด้วย

- (1) นายกสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งที่ประชุมใหญ่เลือกตั้งจากสมาชิกสามัญ
- (2) กรรมการโดยตำแหน่ง ได้แก่ ประธานคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี ทุกด้าน ประธานคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี และประธานคณะกรรมการจรรยาบรรณ
- (3) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งนายกสภาวิชาชีพบัญชีและกรรมการโดยตำแหน่งตาม (2) มีมติแต่งตั้งจากผู้ทรงคุณวุฒิ เกี่ยวกับวิชาการบัญชีสองคน และผู้ทรงคุณวุฒิ ทางด้านกฎหมายหนึ่งคน
- (4) กรรมการซึ่งที่ประชุมใหญ่เลือกตั้งจากสมาชิกสามัญ มีจำนวนไม่เกินห้าคน

ให้เลขานุการสภาวิชาชีพบัญชีเป็นกรรมการและเลขานุการ และจะให้มีผู้ช่วยเลขานุการก็ได้ ตามความจำเป็นและตามมติของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี

คุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของนายกสภาวิชาชีพบัญชี กรรมการตาม (3) และ (4) และ หลักเกณฑ์และวิธีการเลือกตั้งนายกสภาวิชาชีพบัญชี และกรรมการตาม (4) ให้เป็นไปตามข้อบังคับ สภาวิชาชีพบัญชี

คณะกรรมการสภาวิชาชีพ มีอำนาจหน้าที่⁵⁴ ดังนี้

- (1) บริหารกิจการของสภาวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์
- (2) กระทำกิจการที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้

⁵² พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 61

⁵³ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 22

⁵⁴ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 28

(3) เสนอร่างข้อบังคับ สภาวิชาชีพบัญชีในกิจการต่างๆ ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ ต่อที่ประชุมใหญ่ สภาวิชาชีพบัญชี

(4) จัดให้มีการประชุมใหญ่

(5) ออกระเบียบเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้

3) คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี⁵⁵ ประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีแต่งตั้ง จากผู้มีความรู้ความชำนาญ และประสบการณ์เกี่ยวกับการบัญชี มีจำนวนไม่น้อยกว่าเจ็ดคนแต่ไม่เกินสิบเอ็ดคน และผู้แทนกรมการประกันภัย ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เป็นกรรมการ และให้กรรมการทั้งหมดเลือกกรรมการคนหนึ่ง เป็นประธานกรรมการ และเลือกกรรมการอีกคนหนึ่งเป็นเลขานุการ กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิดังกล่าวมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละสามปีและให้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี มีอำนาจหน้าที่กำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี เพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชี ตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี และกฎหมายอื่น

4) คณะกรรมการจรรยาบรรณ

ให้มีคณะกรรมการจรรยาบรรณ⁵⁶ มีจำนวนไม่น้อยกว่าเก้าคนแต่ไม่เกินสิบห้าคน ซึ่งคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีแต่งตั้ง โดยความเห็นชอบของที่ประชุมใหญ่สภาวิชาชีพบัญชีจากผู้ซึ่ง มีความเที่ยงธรรมและมีความซื่อสัตย์สุจริตเป็นที่ประจักษ์ และมีคุณสมบัติ และไม่มีลักษณะ ต้องห้าม ดังต่อไปนี้

(1) เป็นสมาชิกสามัญ

(2) ประกอบวิชาชีพบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่าระยะเวลาตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

(3) ไม่เคยถูกลงโทษฐานประพฤติผิดจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

(4) ไม่ดำรงตำแหน่งนายกสภาวิชาชีพบัญชี หรือเป็นกรรมการ หรืออนุกรรมการอื่นตามพระราชบัญญัตินี้

ในกรณีที่เป็นการสมควรให้ส่วนราชการหรือหน่วยงานอื่นของรัฐและคณะกรรมการจรรยาบรรณได้วินิจฉัยเรื่อง เกี่ยวกับการประพฤติผิดจรรยาบรรณโดยมีมาตรฐาน

⁵⁵ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 33

⁵⁶ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 50

เดียวกัน ให้คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีโดยความเห็นชอบ ของที่ประชุมใหญ่สภาวิชาชีพบัญชี ขอให้ส่วนราชการหรือหน่วยงานอื่นของรัฐที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ดูแลเรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี แต่งตั้งผู้แทนของตน เพื่อเป็นกรรมการจรรยาบรรณได้

ให้คณะกรรมการจรรยาบรรณเลือกกรรมการจรรยาบรรณด้วยกันคนหนึ่ง เป็นประธานกรรมการ และจะให้ที่มีผู้ดำรงตำแหน่งอื่นตามที่คณะกรรมการจรรยาบรรณกำหนดก็ได้

5) คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีแต่ละด้าน

ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 5⁵⁷ ได้กำหนดให้มีคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี ของแต่ละด้านจำนวน 6 ด้านได้แก่ คณะกรรมการวิชาชีพด้านบัญชี คณะกรรมการวิชาชีพด้านการสอบบัญชี คณะกรรมการวิชาชีพด้านการบัญชีรับบริการ คณะกรรมการวิชาชีพด้านการวางระบบบัญชี คณะกรรมการวิชาชีพด้านบัญชีภาษีอากร และคณะกรรมการวิชาชีพด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี ทั้งนี้คณะกรรมการจะประกอบด้วยประธานกรรมการและกรรมการอื่น ซึ่งจะมีจำนวนตามที่คณะกรรมการ สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด ประธานกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านต่างๆ ให้มาจากการเลือกตั้งของสมาชิกสามัญ โดยที่ประชุมใหญ่สภาวิชาชีพบัญชี คุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของประธานกรรมการ หรือกรรมการวิชาชีพบัญชีตามวรรคหนึ่ง การแต่งตั้งหรือการเลือกตั้ง การดำรงตำแหน่ง การพ้นจากตำแหน่ง อำนาจหน้าที่ และการดำเนินการอื่นของประธานกรรมการ หรือกรรมการวิชาชีพบัญชี ให้เป็นไปตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

สมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี⁵⁸

แบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้

1) สมาชิกสามัญ ต้องเป็นผู้มีสัญชาติไทย อายุไม่ต่ำกว่า 20 ปี และสำเร็จการศึกษาในระดับไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีหรือเทียบเท่าทางการบัญชี หรือสาขาอื่นตามที่สภาวิชาชีพกำหนด

2) สมาชิกวิสามัญ

(1) กรณีเป็นผู้มีสัญชาติไทย ต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 20 ปี และสำเร็จการศึกษาในระดับไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีหรือเทียบเท่าทางการบริหารธุรกิจ พาณิชยศาสตร์ เศรษฐศาสตร์ หรือสาขาอื่นที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีพิจารณาเห็นว่ามี ความเกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพบัญชี

(2) กรณีเป็นผู้ไม่มีสัญชาติไทย ต้องเป็นบุคคลซึ่งมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอม ให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ อายุไม่ต่ำกว่า 20 ปี และสำเร็จการศึกษาในระดับไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี

⁵⁷ ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 5 ข้อ 3

⁵⁸ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 12

3) สมาชิกสมทบ ต้องเป็นผู้มีสัญชาติไทย อายุไม่ต่ำกว่า 18 ปี และสำเร็จการศึกษาในระดับที่ต่ำกว่าปริญญาตรี แต่ไม่ต่ำกว่าประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) ทางการบัญชี

4) สมาชิกกิตติมศักดิ์ คือ ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งได้รับเชิญเป็นสมาชิกตามมติของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี

สิทธิและหน้าที่ของสมาชิกสามัญมีดังต่อไปนี้⁵⁹

(1) แสดงความคิดเห็นในการประชุมใหญ่
 (2) ออกเสียงลงคะแนนในการประชุมใหญ่
 (3) เลือกตั้ง รับเลือกตั้ง หรือรับแต่งตั้ง เป็นกรรมการหรือดำรงตำแหน่งอื่นอันเกี่ยวกับกิจการของสภาวิชาชีพบัญชี

(4) สมาชิกสามัญไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยคนเข้าชื่อเสนอร่างข้อบังคับต่อสภาวิชาชีพบัญชีได้

(5) สมาชิกสามัญไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยคนเข้าชื่อกันทำหนังสือร้องขอให้นายกสภาวิชาชีพบัญชีเรียกประชุมใหญ่วิสามัญได้

(6) ชำระค่าบำรุงสมาชิกหรือค่าธรรมเนียม

(7) ผิดกฎไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชีและปฏิบัติตนตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

(8) สิทธิและหน้าที่อื่นตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

สมาชิกวิสามัญ สมาชิกสมทบ และสมาชิกกิตติมศักดิ์ มีสิทธิและหน้าที่ตาม (1) (6) (7) และ (8)

1.1.3 การควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี

1) คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี

การประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการแสดงฐานะทางการเงินและการบัญชีของนิติบุคคล การกำหนดคุณสมบัติของผู้ที่จะทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีจึงเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้การแสดงงบดุลของนิติบุคคลนั้นทำโดยความถูกต้องครบถ้วนและโปร่งใสเป็นที่น่าเชื่อถือของสาธารณชน กฎหมายจึงได้กำหนดถึงคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีไว้ดังนี้⁶⁰

⁵⁹ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 16

⁶⁰ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 มาตรา 39

(1) เป็นสมาชิกสามัญ หรือสมาชิกวิสามัญ แต่ในกรณีเป็นสมาชิกวิสามัญ ซึ่งเป็นคนต่างด้าว ต้องเป็นผู้มีความรู้ภาษาไทยดีพอ ที่จะสามารถสอบบัญชีและจัดทำรายงานเป็นภาษาไทยได้ และมีภูมิลำเนาในประเทศไทย และเมื่อได้รับใบอนุญาตแล้วต้องได้รับใบอนุญาตตามกฎหมาย ว่าด้วยการทำงานของคนต่างด้าวด้วยจึงจะปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

(2) ผ่านการทดสอบ หรือฝึกอบรม หรือฝึกงาน หรือเคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีมาแล้ว ตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

(3) ไม่เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากกระทำความผิดตามมาตรา 269 มาตรา 323 หรือความผิดเกี่ยวกับทรัพย์ เว้นแต่ความผิดฐานทำให้เสียทรัพย์และความผิดฐานบุกรุกตามประมวลกฎหมายอาญา ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี กฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี หรือกฎหมายว่าด้วยการกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ เฉพาะที่เกี่ยวกับการรับรองงบการเงินหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จ หรือความผิดตามหมวด 5 และหมวด 6 แห่งพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ต้องคำพิพากษา หรือพ้นโทษมาแล้ว ไม่น้อยกว่าห้าปี

(4) ไม่เป็นบุคคลล้มละลาย

(5) มีคุณสมบัติ และไม่มีลักษณะต้องห้ามอื่น ตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

นอกจากคุณสมบัติที่ได้กำหนดไว้ในกฎหมายแล้ว สภาวิชาชีพบัญชียังได้ออกข้อบังคับฉบับที่ 7 ว่าด้วยเรื่องการออกใบอนุญาต และค่าธรรมเนียมใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ.2548 ซึ่งมีสาระสำคัญพอสรุปได้คือผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีคุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามดังนี้

ข้อ 8 ผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากจะต้องมีคุณสมบัติ และไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 39 (1) (2) (3) และ (4) แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 แล้วต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามอื่นดังต่อไปนี้ด้วย

(1) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

(2) ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือน ไม่สมประกอบ

(3) ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นไม่เหมาะสมหรือไม่ทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

และสภาวิชาชีพยังได้ออกข้อบังคับฉบับที่ 13 เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีฝึกหัดงาน การทดสอบเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีของผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ.2549 และ

ฉบับที่ 18 ซึ่งเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมครั้งที่ 1 ของข้อบังคับฉบับที่ 13 เมื่อปี พ.ศ.2552 โดยผู้ที่ จะขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องผ่านการฝึกหัดงานสอบบัญชี ธุรกิจที่กฎหมาย บัญญัติให้มีการสอบบัญชีหรือให้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยฝึกหัดงานกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามหลักเกณฑ์และวิธีการ ดังต่อไปนี้

(1) ต้องฝึกหัดงานในระหว่างการศึกษาเพื่อรับปริญญาหรือประกาศนียบัตรตามที่ กำหนดไว้ในมาตรา 7(6) โดยเริ่มฝึกหัดงานหลังจากได้สอบผ่านวิชาการบัญชีตามที่คณะกรรมการ กำหนดไม่น้อยกว่าสี่รายวิชา และวิชาสอบบัญชีไม่น้อยกว่าหนึ่งรายวิชา ซึ่งรวมทุกวิชาแล้วไม่น้อย กว่าสิบห้าหน่วยกิต หรือฝึกหัดงานหลังจากได้รับปริญญาหรือประกาศนียบัตรตามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 7(6) มาแล้ว ทั้งนี้การฝึกหัดงานดังกล่าวต้องกระทำเป็นเวลาต่อเนื่องกัน ไม่น้อยกว่าสามปี บริบูรณ์ และมีเวลาฝึกหัดงานรวมกันไม่น้อยกว่าสามพันชั่วโมง ยกเว้นวิชาการสอบบัญชี 1 วิชาการ สอบบัญชี 2 และวิชาการสอบบัญชีที่ประมวลผลโดยคอมพิวเตอร์ จะต้องมีเวลาฝึกหัดงานเป็นเวลา ต่อเนื่องกัน ไม่น้อยกว่าหนึ่งปีบริบูรณ์ และมีเวลาฝึกงานรวมกันไม่น้อยกว่าหนึ่งพันชั่วโมงจึงจะมี สิทธิเข้ารับการทดสอบ

(2) ต้องยื่นคำขอแจ้งการฝึกหัดงานต่อคณะกรรมการก่อนเริ่มฝึกหัดงานตามแบบ ที่คณะกรรมการกำหนด พร้อมด้วยหนังสือรับรองของสถาบันการศึกษาว่าได้สอบผ่านวิชาการ บัญชี และวิชาการสอบบัญชีตาม (1) หรือสำเนาปริญญาหรือประกาศนียบัตรตามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 7(6) แล้วแต่กรณี

(3) ต้องทำรายงานการฝึกหัดงานยื่นต่อคณะกรรมการ อย่างน้อยปีละหนึ่งครั้งนับ แต่วันแจ้งการฝึกหัดงาน ตามที่คณะกรรมการกำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขเวลาและแบบ และเมื่อสิ้นสุด การฝึกหัดงานต้องทำรายงานดังกล่าวยื่นต่อคณะกรรมการ พร้อมด้วยคำรับรองการฝึกหัดงานของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ให้การฝึกหัดงาน ตามแบบที่คณะกรรมการกำหนดด้วย

(4) ในกรณีที่มีการเปลี่ยนผู้ให้การฝึกหัดงาน หรือผู้ให้การฝึกหัดงานรายเดิมถูก เพิกถอนใบอนุญาต ต้องแจ้งการเปลี่ยนผู้ให้การฝึกหัดงานทุกครั้งต่อคณะกรรมการภายในหนึ่ง เดือน นับแต่วันเปลี่ยนตามแบบที่คณะกรรมการกำหนด พร้อมด้วยรายงานและคำรับรองการฝึกหัด งานของผู้ให้การฝึกหัดงานรายเดิม และการแจ้งรับฝึกหัดงานของผู้ให้การฝึกหัดงานรายใหม่

(5) ในกรณีผู้ฝึกหัดงานไม่ประสงค์ที่จะฝึกหัดงานกับผู้ให้การฝึกหัดงานคนเดิม ต่อไป โดยจะไม่ขออนับจำนวนชั่วโมงการฝึกหัดงาน ให้แจ้งผู้ให้การฝึกหัดงานนั้นทราบเป็นลาย ลักษณ์อักษร

(6) ในกรณีผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมิได้ฝึกหัดงานให้เสร็จ สิ้น ภายในเวลาห้าปีนับแต่วันที่แจ้งต่อคณะกรรมการ เพราะความบกพร่องของผู้ขอรับใบอนุญาต

ให้นายทะเบียนมีหนังสือแจ้งให้ผู้ขอรับ ใบอนุญาตดำเนินการให้เสร็จสิ้นตามที่คณะกรรมการกำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขไว้ในหนังสือนั้น ถ้าไม่ดำเนินการให้เสร็จสิ้นตามกำหนดเวลาดังกล่าว ให้นายทะเบียนเสนอคณะกรรมการพิจารณาจำหน่ายคำขอได้

นอกจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องผ่านการฝึกหัดงานสอบบัญชีแล้ว จะต้องผ่านการทดสอบความรู้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) ผู้ที่ประสงค์จะเข้ารับการทดสอบจะต้องสำเร็จการศึกษาได้รับปริญญาหรือประกาศนียบัตรตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 7(6) และ เคยศึกษาและสอบผ่านรายวิชาตามที่คณะกรรมการกำหนดจากสถาบันการศึกษาระดับอุดมศึกษาที่คณะกรรมการรับรอง และฝึกหัดงานครบถ้วนแล้วหรืออยู่ระหว่างการฝึกหัดงานสอบบัญชีธุรกิจที่ กฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชีหรือให้มีผู้สอบบัญชีกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในหมวด 2 แห่งข้อบังคับนี้ และต้องไม่เคยเป็นผู้ทุจริตในการทดสอบความรู้ของผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

(2) การทดสอบแบ่งเป็นเจ็ดวิชา คือ วิชาการบัญชี 1 วิชาการบัญชี 2 วิชาการสอบบัญชี 1 วิชาการสอบบัญชี 2 วิชากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี 1 วิชากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี 2 และวิชาการสอบบัญชีที่ประมวลผลโดยคอมพิวเตอร์ ทั้งนี้ ขอบเขต รายละเอียดเนื้อหาและเค้าโครงของวิชาที่ต้องทดสอบให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการกำหนด

(3) ผู้ที่ประสงค์จะเข้ารับการทดสอบจะต้องยื่นคำขอสมัครสอบต่อคณะกรรมการตามแบบที่ คณะกรรมการกำหนดภายในเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งเดือนก่อนวันเริ่มทดสอบ โดยสามารถสมัครสอบทุกวิชาหรือสมัครสอบบางวิชาก็ได้

(4) การทดสอบให้มือน้อยปีละสองครั้ง ตามกำหนดเวลาที่คณะกรรมการเห็นสมควร โดยต้องประกาศให้ผู้มีสิทธิเข้ารับการทดสอบทราบล่วงหน้าอย่างน้อยหกสิบวัน

(5) ระยะเวลาการรับสมัครสอบ วัน เวลา สถานที่ทดสอบ ค่าธรรมเนียมในการทดสอบ ระเบียบเกี่ยวกับการทดสอบ และรายละเอียดอื่นที่เกี่ยวข้องให้เป็นไปตามประกาศของคณะกรรมการ

(6) ผู้เข้ารับการทดสอบจะต้องสอบผ่านทุกวิชา และได้คะแนนในแต่ละวิชาไม่ต่ำกว่าร้อยละหกสิบจึงจะถือว่าผ่านการทดสอบ โดยผู้เข้ารับการทดสอบสามารถสะสมผลการทดสอบของแต่ละวิชาที่สอบผ่านได้ไม่เกินสี่ปี นับแต่วันที่ผ่านการทดสอบแต่ละวิชา

(7) ให้นายทะเบียนประกาศชื่อผู้ผ่านการทดสอบแต่ละวิชาและทุกวิชาไว้ ณ สาขาวิชาชีพบัญชีเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน

สภาวิชาชีพยังได้ออกข้อกำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาคุณวุฒิการศึกษาของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ลงวันที่ 24 พฤษภาคม 2549 ดังนี้

(1) สำเร็จการศึกษาซึ่งสภาวิชาชีพรับรองว่า ไม่ต่ำกว่าปริญญาทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาทางการบัญชี และ

(2) ต้องเป็นผู้ที่เคยศึกษาและสอบผ่าน 8 รายวิชา มีหน่วยกิตอย่างน้อย 3 หน่วยกิต และเป็นการศึกษาและสอบผ่านในระดับอุดมศึกษาจากสถาบันการศึกษาที่สภาวิชาชีพบัญชีให้การรับรอง ดังนี้ การบัญชีขั้นต้น/ขั้นต้น และการบัญชีขั้นกลาง/ขั้นกลาง 3 รายวิชา การบัญชีขั้นสูง/ขั้นสูง 2 วิชา การบัญชีต้นทุน 1 รายวิชา การสอบบัญชี 1 รายวิชา และการภาษีอากร 1 รายวิชา รวม 8 รายวิชา

(3) ผู้ที่ต้องการยื่นคำขอขึ้นทะเบียนฝึกหัดงานและมีคุณสมบัติไม่ครบถ้วนในส่วนที่เกี่ยวกับวิชาที่ต้องศึกษาตามข้อ (2) สามารถเข้าศึกษาเพิ่มเติมกับสถาบันการศึกษาที่สภาวิชาชีพให้การรับรองผู้สำเร็จการศึกษาว่ามีคุณสมบัติที่จะขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้หรือกับสภาวิชาชีพ

(2) จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ข้อกำหนดหรือหลักเกณฑ์ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชีเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพใช้เป็นแนวทางและยึดถือเป็นแนวปฏิบัติในการประกอบวิชาชีพนั้น สภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการขึ้นมาโดยออกข้อบังคับฉบับที่ 19 เรื่องการกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ พ.ศ.2553 เพื่อใช้เป็นแนวทางในการควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพ ให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี โดยแบ่งเป็น 6 หมวดได้แก่

- (1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
- (2) ความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- (3) การรักษาความลับ
- (4) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ
- (5) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้
- (6) ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

(1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

ความโปร่งใส

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส

ความเป็นอิสระ

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระ ภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระ ภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

ความเที่ยงธรรม

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพ และต้องไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ตนประกอบวิชาชีพ นอกจากค่าตอบแทนที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพนั้น

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือได้โดยปราศจากความมีอคติและความลำเอียง

(3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลพินิจอย่างเที่ยงธรรมโดยหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใดๆ ที่อาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานได้โดยโปร่งใส อิสระ และซื่อสัตย์สุจริต

ความซื่อสัตย์สุจริต

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงาน อย่างตรงไปตรงมา จริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานตรงตามหลักฐานที่เป็นจริง

(3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงาน โดยที่ไม่ได้มีการปฏิบัติงานจริง

(2) ความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

ความรู้ ความสามารถ

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธีปฏิบัติ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ความชำนาญและประสบการณ์ทางวิชาชีพด้วยความมีสติ เอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ และระมัดระวังรอบคอบ

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพ โดยมีความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้สำเร็จได้

(3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพ ด้วยความมุ่งมั่นและ ขยันหมั่นเพียร

(4) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องศึกษาหาความรู้และความชำนาญทาง วิชาชีพเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถให้ทันสมัยอยู่เสมอ

มาตรฐานในการปฏิบัติงาน

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพให้สอดคล้องกับมาตรฐาน วิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ และด้วยความชำนาญตามมาตรฐานวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง

(3) การรักษาความลับ

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กร ที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพ และความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ ตนสังกัด ไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องได้รับทราบ โดยไม่ได้รับอนุญาตจากองค์กร เว้น แต่ในกรณีที่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมาย หรือในฐานะผู้ประกอบ วิชาชีพบัญชี

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กร ที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพ และความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ ตนสังกัด ไปใช้เพื่อประโยชน์ของตนหรือบุคคลอื่นโดยมิชอบ

(4) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีความรับผิดชอบต่อตามกรอบวิชาชีพบัญชี ต่อผู้รับบริการ

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานตามกรอบวิชาชีพบัญชี เพื่อให้ เกิดความน่าเชื่อถือและมีประโยชน์ต่อผู้รับบริการ

(5) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ประกอบ วิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามจริยธรรมทางธุรกิจขององค์กร ที่ตนสังกัด

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต อุทิศตน พยายามดูแลทรัพย์สินขององค์กรที่ตนสังกัด

(3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้เวลา และทรัพย์สินขององค์กรที่ตนสังกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุด ไม่นำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลที่สามทั้งทางตรงและทางอ้อม

(4) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องเปิดเผยความสัมพันธ์กับองค์กร สถาบันธุรกิจภายนอก หรือความสัมพันธ์ทางเครือญาติ เพื่อหลีกเลี่ยงการกระทำที่ก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์

(5) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องไม่กระทำการใดๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียง และการดำเนินการขององค์กรที่ตนสังกัด

(6) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้วิจารณญาณอย่างรอบคอบ มีเหตุผลในการปฏิบัติงาน ทั้งนี้เพื่อประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรที่ตนสังกัด รวมถึงนายจ้าง (ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน เจ้าของ) ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

(6) ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่แย่งงานวิชาชีพบัญชีจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่น

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานทางวิชาชีพบัญชีเกินกว่าที่รับมอบหมายจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรายอื่น

(3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับงานของตนเกินความเป็นจริง ไม่โอ้อวดหรือเปรียบเทียบกับตนเองหรือองค์กรที่ตนสังกัดอยู่กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่น หรือองค์กรที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่นสังกัดอยู่

(4) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานวิชาชีพบัญชีมาให้ตน

(5) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานจากการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขององค์กรนั้น

(6) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนในการให้บริการวิชาชีพบัญชีโดยมิได้คำนึงถึงลักษณะ ความเสี่ยง ความซับซ้อนและปริมาณของงานที่ตนให้บริการหรือมีส่วนร่วมในการให้บริการวิชาชีพบัญชี

(7) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควร สำนึกในหน้าที่ และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี

ภายใต้จรรยาบรรณในข้อที่ (1) ถึงข้อที่ (6) ดังกล่าวที่กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพ บัญชีต้องปฏิบัติ หรืองดเว้นการปฏิบัติใดๆ ให้หมายความรวมถึง การกระทำของบุคคลอื่นผู้ซึ่ง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรับรู้ หรือผู้ประกอบวิชาชีพบัญชียินยอมให้อ้างชื่อ ในการปฏิบัติ หรืองดเว้น การปฏิบัติใดๆ ซึ่งจะทำให้เกิดการฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับฉบับนี้ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ ต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือบุคคลอื่นโดยมิชอบด้วย

นอกจากผู้สอบวิชาชีพหรือผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณดังกล่าว ข้างต้นแล้วนั้น การกระทำที่อื่นที่เป็นเหตุเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี ซึ่งข้อบังคับได้ให้ บทนิยาม⁶¹ ไว้ดังนี้คือ

(1) การกระทำการใดๆ ที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องได้รับโทษการ ประพฤติผิดจรรยาบรรณ ตามมาตรา 49⁶² โดยมีลักษณะการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) ลงลายมือชื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชีโดยมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ใดๆ หรือควบคุมการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี

(ข) มีพฤติกรรมรับจ้างลงลายมือชื่อ หรือยอมให้ใช้ชื่อ ทั้งที่ไม่ได้มีการปฏิบัติงาน ตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือมาตรฐานการบัญชี

(ค) แสดงความเห็นต่องบการเงินที่น่าส่งหน่วยราชการหลายแห่ง โดยงบการเงิน แต่ละชุดแสดงข้อมูลต่างกันโดยไม่มีเหตุผลสมควร

(ง) แฉงข้อความหรือจัดทำรวมถึงการใช้พยานหลักฐานอันเป็นเท็จ หรือรู้หรือรู้ ว่าเป็นพยานหลักฐานอันเป็นเท็จ ไม่ว่าจะจัดทำโดยบุคคลใดก็ตามในการประกอบวิชาชีพบัญชี

(จ) แนะนำให้ผู้รับบริการเสียภาษีอากรไม่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยทุจริตหรือมี เจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร

(ฉ) มีพฤติกรรมอื่นๆ ตามที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี กำหนดว่าเป็นพฤติกรรม อันนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี

⁶¹ ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 ข้อ 3

⁶² มาตรา 49 โทษการประพฤติผิดจรรยาบรรณ มีดังต่อไปนี้

(1) ตักเตือนเป็นหนังสือ

(2) ภาคทัณฑ์

(3) พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านที่ประพฤติผิด จรรยาบรรณ โดยมีกำหนดเวลา แต่ไม่เกินสามปี

(4) เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ บัญชี

(2) เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตในการประกอบวิชาชีพบัญชี จากหน่วยงานราชการ หรือสถาบันวิชาชีพอื่นที่ควบคุมและหรือกำกับดูแล เนื่องจากการประพฤติผิดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสาระสำคัญ

ในส่วนของการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นเป็นอำนาจของ คณะกรรมการจรรยาบรรณในการที่จะทำการสอบสวนพิจารณาเรื่องร้องเรียนเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตว่าเป็นไปตามมาตรฐานหรือจรรยาบรรณของวิชาชีพหรือไม่ เมื่อ คณะกรรมการจรรยาบรรณพิจารณาจากผลการสอบสวนแล้วมีมติว่าผู้ใดประพฤติผิดจรรยาบรรณ ให้มีคำสั่งลงโทษผู้นั้นตามมาตรา 49 ในกรณีที่คณะกรรมการจรรยาบรรณมีมติว่าผู้ถูกกล่าวหาไม่ได้ ประพฤติผิดจรรยาบรรณ ให้สั่งยุติเรื่อง คำสั่งดังกล่าวให้เป็นที่สุด ซึ่งโทษการประพฤติผิด จรรยาบรรณตามมาตรา 49 จะมีดังนี้คือ (1) ตักเตือนเป็นหนังสือ (2) ภาคทัณฑ์ (3) พักใช้ใบอนุญาต หรือเพิกถอนการขึ้นทะเบียนโดยมีกำหนดเวลา แต่ไม่เกินสามปี และ (4) เพิกถอนใบอนุญาต เพิก ถอนการขึ้นทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี⁶³

(3) บทกำหนดโทษ

มาตรการในการควบคุมให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีประพฤติผิดนั้นตาม พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้แยกมาตรการลงโทษออกเป็น 2 ส่วน ซึ่งพิจารณาได้ ดังต่อไปนี้คือ

มาตรการทางฝ่ายบริหาร

เป็นการกำหนดให้คณะกรรมการจรรยาบรรณ มีอำนาจในการตักเตือนเป็น หนังสือ ภาคทัณฑ์ สั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเมื่อผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตรายใดขาดคุณสมบัติหรือมีการกระทำฝ่าฝืนจรรยาบรรณ หรือประพฤติเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์ แห่งวิชาชีพบัญชี การสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นอำนาจในทางบริหารของคณะกรรมการฯ ตามพระราช บัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 49 ทั้งนี้กระบวนการพิจารณาเกี่ยวกับ จรรยาบรรณ นั้น สภาวิชาชีพได้ออกข้อบังคับสภาวิชาชีพฉบับที่ 12 เรื่องการ พิจารณาเกี่ยวกับจรรยาบรรณ พ.ศ.2549 เพื่อให้เป็นแนวทางและวิธีการทำงานของ คณะกรรมการจรรยาบรรณ

ก่อนที่คณะกรรมการฯ จะออกคำสั่งลงโทษพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้ สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีการสอบสวน โดยจะต้องให้โอกาสแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ ทราบข้อกล่าวหาและยื่นคำชี้แจงข้อกล่าวหาที่นั้นเสียก่อน

⁶³ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 มาตรา 49

มาตรการทางอาญา

เป็นมาตรการหลังจากที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ได้ใช้มาตรการทางฝ่ายบริหาร โดยออกคำสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รายใดตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 49 ไว้แล้ว หากผู้สอบบัญชีรายนั้นได้ไป ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีในฐานะผู้สอบบัญชีเมื่อกฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชีหรือ ให้มีผู้สอบบัญชีตามมาตรา 70⁶⁴ เพราะกรณีที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตถูกสั่งพักหรือเพิกถอน ใบอนุญาตหรือใบอนุญาตขาดอายุแล้วก็มีใช้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามความหมายของ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 อีกต่อไป หากไปทำการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี ในฐานะผู้สอบบัญชีก็จะเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 46 ซึ่งถือว่าเป็นการกระทำความผิด มีโทษจำคุกไม่ เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

โดยสรุปแล้วอาจกล่าวได้ว่ามาตรการลงโทษทางฝ่ายบริหารนั้นจะใช้บังคับ ได้เมื่อผู้ถูกลงโทษยังมีสถานะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอยู่เท่านั้น เพราะการประกอบวิชาชีพเป็น ลักษณะเฉพาะตัว ส่วนมาตรฐานการลงโทษทางอาญาจะใช้บังคับได้ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตรายนั้นสิ้นสภาพจากการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ไม่ว่าจะเป็น โดยถูกสั่งพัก ใบอนุญาต ถูกเพิกถอนใบอนุญาตหรือใบอนุญาตขาดต่ออายุ

1.2 มาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 (และที่แก้ไขเพิ่มเติม)

การพัฒนาตลาดทุนของประเทศที่ผ่านมาได้มุ่งเน้นการพัฒนาตลาดรองซึ่งเป็น ตลาดซื้อขายหลักทรัพย์เป็นหลัก แต่ยังคงขาดการพัฒนาตลาดแรกอันเป็นตลาดสำหรับหลักทรัพย์ ออกใหม่ควบคู่กันไปด้วย ทำให้บทบาทที่สำคัญของตลาดรองในการเป็นตลาดที่สนับสนุนตลาด แรกไม่เกิดประสิทธิภาพอย่างเต็มที่ ด้วยเหตุนี้จึงต้องเปิดโอกาสให้มีการพัฒนาตลาดแรกได้ กว้างขวางขึ้นและให้มีตราสารประเภทต่างๆ ได้มากขึ้นเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการระดมทุน นอกจากนี้โดยที่การควบคุมดูแลในเรื่องที่เกี่ยวกับตลาดทุนมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายฉบับและอยู่ ภายใต้อำนาจรับผิดชอบของหลายหน่วยงานทำให้การกำกับและพัฒนาตลาดทุนขาดความเป็น เอกภาพ ทั้งยังขาดมาตรการที่จะคุ้มครองผลประโยชน์ของผู้ลงทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ สมควรมี กฎหมายและหน่วยงานที่เป็นศูนย์รวมในการกำกับดูแลและพัฒนาตลาดทุนเพื่อให้สามารถ

⁶⁴ มาตรา 70 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีผู้ใดถูกลงโทษ ประพฤติผิดจรรยาบรรณตามมาตรา 49 (3) หรือ (4) ทำการประกอบวิชาชีพบัญชีในระหว่างนั้น ต้องระวางโทษ จำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ดำเนินงาน ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จึงได้ตราพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ต่อมาในปี พ.ศ.2542 ได้มีการปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดการกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ และการห้าม เนื่องจากการจัดการกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพมีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจการจัดการลงทุนประเภทหนึ่งซึ่งมีลักษณะใกล้เคียงกับการประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ประเภทการจัดการกองทุนส่วนบุคคล ดังนั้น เพื่อให้การจัดการกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเป็นไปตามมาตรฐานและหลักการเดียวกันกับการจัดการกองทุนส่วนบุคคล สมควรกำหนดให้การจัดการกองทุนสำรองเลี้ยงชีพอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดการกองทุนส่วนบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดการกองทุนส่วนบุคคลให้มีความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน และเป็นไปเพื่อคุ้มครองประโยชน์ของผู้มอบหมายให้จัดการกองทุนส่วนบุคคลได้มากยิ่งขึ้น หลังจากนั้นในปี พ.ศ.2546 ได้ปรับปรุงพระราชบัญญัติอีกครั้งหนึ่งโดยกำหนดให้กองทุนรวมสามารถบริหารความเสี่ยงโดยการลงทุนในสัญญาซื้อขายล่วงหน้าหรือตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. กำหนดไว้ และล่าสุดในปี พ.ศ.2551 ได้ปรับปรุงแก้ไขเป็นครั้งที่ 4 ซึ่งเป็นการปรับปรุงโครงสร้างขององค์กรกำกับดูแลตลาดทุน โดยปรับปรุงที่มา องค์ประกอบ คุณสมบัติ และวาระการดำรงตำแหน่งของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น กำหนดให้มีคณะกรรมการกำกับตลาดทุนเพื่อทำหน้าที่ในการตรากฎเกณฑ์กำกับดูแลผู้ประกอบการและการทำธุรกรรมต่างๆ ในตลาดทุน ปรับปรุงที่มาและการพ้นจากตำแหน่งของเลขาธิการสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์รวมทั้งเพิ่มข้อห้ามมิให้ประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่หลังการพ้นจากตำแหน่งด้วย ตลอดจนสมควรปรับปรุงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกำกับดูแลการเสนอขายหลักทรัพย์เพื่อรองรับพัฒนาการของรูปแบบการจัดตั้งผู้ออกหลักทรัพย์ โดยกำหนดมาตรการเพิ่มเติมเพื่อเสริมสร้างการบริหารจัดการที่ดีของบริษัทที่มีการระดมทุนในตลาดทุนในด้านหน้าที่ ความรับผิดชอบของกรรมการและผู้บริหาร และสิทธิของผู้ถือหุ้นของบริษัท ปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการกำกับดูแลตลาดหลักทรัพย์ให้เป็นสากลปรับปรุงหลักเกณฑ์การกำกับดูแลผู้ประกอบการหลักทรัพย์และหลักเกณฑ์คุ้มครองทรัพย์สินของลูกค้าของบริษัทหลักทรัพย์ให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ กำหนดบทบัญญัติรองรับการทำธุรกรรมในตลาดหลักทรัพย์อันได้แก่การบังคับจำหน่ายหลักทรัพย์จดทะเบียนเพื่อให้ธุรกรรมต่างๆ สามารถดำเนินไปได้อย่างคล่องตัวมากยิ่งขึ้น กำหนดบทบัญญัติเพื่อคุ้มครองระบบการส่งมอบและชำระบัญชีในการซื้อขายหลักทรัพย์จดทะเบียน ปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับการเข้าถือหลักทรัพย์เพื่อครอบงำกิจการ เพื่อยกระดับการใช้ความคุ้มครองผู้ลงทุน รวมทั้งปรับปรุงบทบัญญัติต่างๆ เพื่อส่งเสริมให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ทั้งนี้พระราชบัญญัติดังกล่าวเป็นพระราชบัญญัติที่ควบคุมดูแลหลักทรัพย์ของ บริษัทมหาชน และใช้ควบคุมผู้สอบบัญชีที่จะทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีของบริษัทมหาชน โดยได้ กำหนด มาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมผู้สอบบัญชีไว้ในส่วนที่ 5 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลและ การสอบ บัญชี นอกจากนี้ยังได้สร้างระบบตรวจสอบและถ่วงดุลต่อกรรมการและผู้บริหารของ บริษัทหลักทรัพย์ และเน้นที่การคุ้มครองและให้สิทธิกับผู้ลงทุนในเรื่องต่างๆ เพื่อให้เป็นประโยชน์ ต่อนักลงทุนและตลาดทุนโดยรวม

1.2.1 คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี

บุคคลที่จะได้รับความเห็นชอบให้เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทมหาชน ต้องมี ลักษณะดังต่อไปนี้⁶⁵

- 1) เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งใบอนุญาตยังไม่สิ้นผล
- 2) เป็นหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีหรือเทียบเท่า หรือเป็นหุ้นส่วนในสำนักงานสอบบัญชีหรือเทียบเท่า

และต้องไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้⁶⁶

(1) เป็นบุคคลที่ถูกศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์ บุคคลล้มละลาย คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ

(2) เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่ง

(ก) อยู่ระหว่างการถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณ ตามกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี หรือ

(ข) เคยถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณตามกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี ในช่วงสามปีก่อนวันที่ยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน หรือเคยถูกสั่งเพิกถอนใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณตามกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี

(3) อยู่ระหว่างถูกสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชี ของกิจการในตลาดทุน หรืออยู่ระหว่างระยะเวลาที่กำหนดว่าสำนักงานจะไม่รับพิจารณาคำขอ

(4) อยู่ระหว่างถูกกล่าวโทษโดยสำนักงาน หรืออยู่ระหว่างถูกดำเนินคดีอันเนื่องมาจากกรณีที่สำนักงานกล่าวโทษ หรือเคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากการกล่าวโทษของสำนักงาน ไม่ว่าศาลจะมีคำพิพากษาให้หรือการลงโทษหรือไม่ก็ตาม เว้นแต่จะได้พ้นโทษหรือพ้น

⁶⁵ ประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ สช.39/2553 ลงวันที่ 23 กันยายน 2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ข้อ 10

⁶⁶ ประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ สช.39/2553 ลงวันที่ 23 กันยายน 2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ข้อ 15

จากการรอลงโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าสามปีก่อนวันที่ยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน ทั้งนี้ เฉพาะความผิด ดังต่อไปนี้

(ก) ความผิดเกี่ยวกับการกระทำโดยทุจริต หรือการสนับสนุนการกระทำผิดของบุคคลอื่น ทั้งนี้ เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพบัญชี

(ข) ความผิดเกี่ยวกับเอกสารหรือบัญชี เช่น ปลอมเอกสาร ใช้หรืออ้างเอกสารปลอมหรือเท็จ แจ้งให้เจ้าพนักงานจดข้อความอันเป็นเท็จลงในเอกสาร หรือมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำผิดเกี่ยวกับบัญชีหรือเอกสารตามมาตรา 312⁶⁷ แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 หรือมาตรา 148⁶⁸ แห่งพระราชบัญญัติสัญญาซื้อขายล่วงหน้า พ.ศ. 2546 เป็นต้น

(ค) ความผิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีซึ่งไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด หรือทำรายงานการสอบบัญชีเท็จ เช่นความผิดตามมาตรา 287 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เป็นต้น

⁶⁷ มาตรา 312 กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใด ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลใด ตามพระราชบัญญัตินี้ กระทำ หรือยินยอมให้กระทำการดังต่อไปนี้

(1) ทำให้เสียหาย ทำลาย เปลี่ยนแปลง ตัดทอน หรือปลอมบัญชีเอกสาร หรือหลักประกันของนิติบุคคลดังกล่าว หรือที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลดังกล่าว

(2) ลงข้อความเท็จ หรือไม่ลงข้อความสำคัญในบัญชี หรือเอกสารของนิติบุคคล หรือที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลนั้น หรือ

(3) ทำบัญชีไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้อง ไม่เป็นปัจจุบัน หรือไม่ตรงต่อความเป็นจริง ถ้ากระทำ หรือยินยอมให้กระทำ เพื่อลวงให้นิติบุคคลดังกล่าวหรือผู้ถือหุ้นขาดประโยชน์อันควรได้ หรือลวงบุคคลใดๆ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงสิบปี และปรับตั้งแต่ห้าแสนบาทถึงหนึ่งล้านบาท

⁶⁸ มาตรา 148 กรรมการ ผู้จัดการ พนักงาน ตัวแทน หรือบุคคล ซึ่งได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานให้แก่ผู้ประกอบการธุรกิจสัญญาซื้อขายล่วงหน้า หรือสำนักหักบัญชีสัญญาซื้อขายล่วงหน้าใดกระทำหรือยินยอมให้กระทำการดังต่อไปนี้ เพื่อลวงให้ลูกค้าของนิติบุคคลนั้นขาดประโยชน์อันควรได้

(1) ทำให้เสียหาย ทำลาย เปลี่ยนแปลง ตัดทอน หรือปลอมบัญชีหรือเอกสารของนิติบุคคลนั้น หรือที่นิติบุคคลนั้นจัดทำขึ้นตามหน้าที่ในการประกอบกิจการ ตามพระราชบัญญัตินี้ หรือ

(2) ลงข้อความเท็จ หรือไม่ลงข้อความสำคัญในบัญชีหรือเอกสารของนิติบุคคลนั้น หรือที่นิติบุคคลนั้นจัดทำขึ้นตามหน้าที่ในการประกอบกิจการตามพระราชบัญญัตินี้ หรือ

(3) ทำบัญชีไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้อง ไม่เป็นปัจจุบันหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งล้านบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(ง) ความผิดเกี่ยวกับการกระทำอันไม่เป็นธรรมในการซื้อขายหลักทรัพย์หรือสัญญาซื้อขายล่วงหน้า

(5) อยู่ระหว่างถูกกล่าวโทษโดยหน่วยงานที่กำลังควบคุมดูแลสถาบันการเงิน ไม่ว่าจะในประเทศหรือต่างประเทศหรืออยู่ระหว่างถูกดำเนินคดีอันเนื่องมาจากกรณีที่หน่วยงานดังกล่าวกล่าวโทษหรือเคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุกเนื่องจากการกล่าวโทษของหน่วยงานดังกล่าว ไม่ว่าจะศาลจะมีคำพิพากษาให้หรือการลงโทษหรือไม่ก็ตาม เว้นแต่จะได้พ้นโทษหรือพ้นจากการรอลงโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าสามปีก่อนวันที่ยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน ทั้งนี้ เฉพาะความผิดตาม 4

ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนต้องไม่มีพฤติกรรมดังต่อไปนี้⁶⁹

(1) มีหรือเคยมีพฤติกรรมที่แสดงถึงการขาดจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี มีหรือเคยมีพฤติกรรมที่ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชีและข้อกำหนดเพิ่มเติมตามประกาศที่ออกตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งมีหรือเคยมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดดังกล่าวของบุคคลอื่น

(2) มีหรือเคยมีพฤติกรรมที่เป็นการจงใจแสดงข้อความอันเป็นเท็จในสาระสำคัญหรือปกปิดข้อความจริงที่เป็นสาระสำคัญอันควรแจ้งในเอกสารใดๆ ที่ต้องเปิดเผยต่อประชาชนหรือยื่นต่อคณะกรรมการ ก.ล.ด. คณะกรรมการกำกับตลาดทุนหรือสำนักงาน รวมทั้งมีหรือเคยมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดดังกล่าวของบุคคลอื่น

(3) มีหรือเคยมีพฤติกรรมที่ส่อไปในทางไม่สุจริตหรือหลอกลวงผู้อื่น และมีหรือเคยมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดดังกล่าวของบุคคลอื่น

ในกรณีที่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าบุคคลใดมีพฤติกรรมตามที่กล่าวมาแล้วเกินกว่าสิบปี หรือข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติกรรมดังกล่าวมิได้มีลักษณะร้ายแรงถึงขนาดที่ไม่สมควรได้รับความไว้วางใจหรือความน่าเชื่อถือให้ปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุน สำนักงานอาจไม่ยกข้อเท็จจริงในกรณีนั้นมาเป็นเหตุในการพิจารณาการมีลักษณะต้องห้ามของผู้สอบบัญชีในตลาดทุน⁷⁰

⁶⁹ ประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ สช.39/2553 ลงวันที่ 23 กันยายน 2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ข้อ 16

⁷⁰ ประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ สช.39/2553 ลงวันที่ 23 กันยายน 2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ข้อ 17

1.2.2 อำนาจหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

- 1) ปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีและข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ด. ประกาศกำหนด
- 2) แจ้งการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชีที่ตนสังกัด พร้อมแบบประวัติและรายละเอียดของผู้สอบบัญชีโดยใช้แบบเดียวกับที่ผู้สอบบัญชีใช้ยื่นประกอบการขอลงทุนคุณสมบัติจากสมาคมซึ่งได้แสดงข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน ต่อสำนักงานภายในเจ็ดวันนับแต่วันสุดท้ายของการปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีเดิม
- 3) จัดทำบทสรุปประเภทรายงานของผู้สอบบัญชีจากการตรวจสอบหรือการสอบทานงบการเงินของบริษัทจำนวนหนึ่งฉบับสำหรับงบการเงินของแต่ละบริษัท และจัดส่งให้แก่บริษัทพร้อมกับรายงานของผู้สอบบัญชี
- 4) จัดทำคำชี้แจงหรือนำส่งข้อมูลอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามที่ได้รับร้องขอจากสำนักงาน
- 5) ปฏิบัติตามหรือให้ความร่วมมือกับสำนักงานเพื่อปฏิบัติให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี

1.2.3 การควบคุมและการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

ในด้านการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีบริษัทที่ออกหลักทรัพย์เพื่อจำหน่ายให้กับประชาชนหรือนักลงทุนต้องจัดให้มีการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีที่สำนักงานให้ความเห็นชอบซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

- 1) ผู้สอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดที่จะเสนอขายหุ้นที่ออกใหม่ทั้งประเภทหุ้น หุ้นกู้ ตั๋วเงิน ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น หรือหุ้นกู้ และหลักทรัพย์อื่นใดที่คณะกรรมการ ก.ล.ด. กำหนด รายงานข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและแจ้งไว้ในรายงานตามมาตรา 62⁷¹ ข้อกำหนดเหล่านี้ยังบังคับใช้ในมาตรา 140⁷² ในเรื่องการจัดการ

⁷¹ มาตรา 62 ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีสอบทาน หรือสอบบัญชีพบว่าบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตามมาตรา 32 มาตรา 33 หรือมาตรา 34 จัดทำ งบการเงินรายไตรมาส หรืองบการเงินประจำงวดการบัญชีไม่ตรงตามความเป็นจริงให้ผู้สอบบัญชีรายงานข้อสังเกต หรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของ งบการเงิน และแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการสอบทาน หรือรายงานการสอบบัญชี ที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็น พร้อมทั้งแจ้งให้สำนักงานทราบ

ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินประจำงวดการบัญชี ผู้สอบบัญชีใดไม่ปฏิบัติตามความในวรรคหนึ่ง ให้สำนักงานมีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้นได้

กองทุนส่วนบุคคลด้วย รวมทั้งบังคับไปถึงคู่สมรสเพื่อเปิดเผยการถือหลักทรัพย์ในบริษัทมหาชน จำกัดที่ออกหุ้น หรือจัดการกองทุนส่วนบุคคลดังกล่าวด้วย

2) ตามมาตรา 58 กรณีที่สำนักงานเห็นว่าเอกสารหรือรายงานที่บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตาม จัดส่งให้มีข้อมูลไม่ครบถ้วน หรือมีข้อความคลุมเครือไม่ชัดเจน หรือในกรณีมีเหตุจำเป็นเร่งด่วน หรือมีกรณีอื่นใดที่จะมีผลกระทบต่อสิทธิประโยชน์ของผู้ถือหลักทรัพย์หรือต่อการตัดสินใจในการลงทุน หรือต่อการเปลี่ยนแปลงในราคาของหลักทรัพย์ของบริษัท ให้สำนักงานมีอำนาจที่จะดำเนินการประการใดประการหนึ่งหรือหลายประการดังนี้

- (1) ให้บริษัทรายงานหรือส่งเอกสารหลักฐานเพิ่มเติม
- (2) ให้กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลผู้มีอำนาจในการจัดการของบริษัทชี้แจงเพิ่มเติม
- (3) ให้บริษัทจัดให้มีการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชี และรายงานผลการสอบบัญชีนั้นให้สำนักงานทราบ และเปิดเผยข้อมูลแก่ประชาชนทั่วไป

⁷²มาตรา 140 ให้บริษัทหลักทรัพย์จัดทำบัญชีแสดงฐานะทางการเงินของกองทุนส่วนบุคคลแต่ละราย ตามแบบที่สำนักงานประกาศกำหนด และต้องเก็บรักษาเอกสารประกอบบัญชีแสดงให้เห็นความถูกต้องแห่งบัญชีนั้น ไว้ด้วย

ในการจัดการกองทุนส่วนบุคคลที่มีลักษณะตามที่สำนักงานประกาศกำหนด ให้บริษัทหลักทรัพย์จัดทำงบการเงินของกองทุนส่วนบุคคล ที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริง และต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด การกำหนดดังกล่าวให้คำนึงถึงมาตรฐานที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามกฎหมาย ว่าด้วยผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นชอบแล้วด้วย

งบการเงินตามวรรคสอง ต้องมีการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน และผู้สอบบัญชีดังกล่าว ต้องมิใช่กรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของบริษัทหลักทรัพย์นั้น

ผู้สอบบัญชีของกองทุนส่วนบุคคลต้องรักษามารยาทและ ปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี และข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการ กำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

ในกรณีที่บริษัทหลักทรัพย์ทำเอกสารประกอบการลงบัญชี หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไม่ตรงกับความเป็นจริง หรือไม่ครบถ้วน ให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยข้อเท็จจริงและผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงินไว้ในรายงานการสอบบัญชีที่ตนต้องลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็น

ผู้สอบบัญชีผู้ใดไม่ปฏิบัติตามวรรคสี่หรือวรรคห้า ให้สำนักงาน มีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้นได้

3) มาตรา 61 ในพระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ที่ต้องจัดทำและส่งงบการเงินและรายงานเกี่ยวกับฐานะและผลการดำเนินงานของบริษัทต่อสำนักงาน ตามมาตรา 56 ต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่สำนักงานให้ความเห็นชอบ

4) มาตรา 89/25 ในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ดังกล่าวยังเพิ่มการคุ้มครองผู้ให้เบาะแสเกี่ยวกับการกระทำความผิด

(1) กำหนดข้อห้ามมิให้บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ เสนอขายต่อประชาชน และบริษัทจดทะเบียน กลั่นแกล้งหรือปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมต่อพนักงาน ลูกจ้างหรือบุคคลที่รับจ้างทำงานให้บริษัท (เช่น ที่ปรึกษา หรือผู้สอบบัญชี เป็นต้น) ด้วยเหตุที่บุคคลนั้นให้เบาะแสเกี่ยวกับการกระทำความผิดตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ฯ แก่คณะกรรมการ ก.ล.ต. คณะกรรมการกำกับตลาดทุน หรือสำนักงาน โดยสุจริต

(2) บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ หรือบริษัทจดทะเบียน รวมทั้งกรรมการ ผู้จัดการ หรือผู้รับผิดชอบในการดำเนินการของบริษัทดังกล่าวที่ฝ่าฝืนข้อห้ามมิโทษอาญา

และได้กำหนดหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการกระทำความผิด โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ บริษัทที่ออกหลักทรัพย์เสนอขายต่อประชาชน และบริษัทจดทะเบียน มีหน้าที่แจ้งต่อคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัท ในกรณีที่มีพฤติการณ์ที่มีเหตุอันควรสงสัยว่า กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินการของบริษัทดังกล่าวกระทำความผิดเกี่ยวกับการบริหารงานอันเป็นการฉ้อฉล (Corporate Fraud) และให้คณะกรรมการตรวจสอบดำเนินการตรวจสอบและรายงานผลต่อสำนักงานภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้ง หากคณะกรรมการตรวจสอบไม่แจ้งต่อสำนักงานภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งให้สำนักงานทราบ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีหรือคณะกรรมการตรวจสอบที่ไม่แจ้งพฤติการณ์ดังกล่าวต้องระวางโทษปรับ

(5) มาตรา 107 ยังกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรักษามรรยาท และปฏิบัติงานสอบบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีและข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) กำหนดว่าหากผู้สอบบัญชีฝ่าฝืนข้อกำหนดดังกล่าวทั้งหมดนั้น สำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ มีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นของผู้สอบบัญชีผู้นั้นได้ การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยนั้น ยังต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน และบริษัทรับอนุญาต ตามประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยด้วย โดยประกาศฉบับนี้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี และอำนาจของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในการเพิกถอนการให้ความ

เห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้นได้ หากผู้สอบบัญชีนั้นขาดคุณสมบัติหรือไม่ปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

(6) มาตรา 170 คณะกรรมการหลักทรัพย์มีอำนาจหน้าที่วางนโยบายควบคุมดูแลการดำเนินงานของตลาดหลักทรัพย์ และปฏิบัติการอื่นใดเพื่อให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ รวมถึงการกำหนดระเบียบที่เกี่ยวข้องและการประกาศรายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากกรรมการตลาดหลักทรัพย์ให้ทำการสอบบัญชีของบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้สำนักงานฯ ได้ออกประกาศที่ สช.21/2546 เรื่องการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาให้ความเห็นชอบบุคคลที่ทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีของนิติบุคคลและกำหนดขอบเขตการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติหน้าที่

1.2.4 บทกำหนดโทษ

เมื่อปรากฏต่อสำนักงานว่าผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ รายใดไม่สามารถดำรงลักษณะให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ข้างต้น สำนักงานอาจดำเนินการดังต่อไปนี้

1) สั่งการให้ผู้สอบบัญชีนั้นกระทำการ แก้ไขการกระทำ หรืองดเว้นการกระทำ

2) สั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้น ในกรณีที่

(1) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถดำรงลักษณะให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์

(2) ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีบกพร่อง หรือมีพฤติกรรมไม่เหมาะสมกับการเป็นผู้สอบบัญชี หรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์หรือประกาศของสมาคม ทั้งนี้ เมื่อเป็นกรณีที่ความบกพร่อง พฤติกรรมที่ไม่เหมาะสม หรือการไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์นั้นมีลักษณะร้ายแรง หรือมีเหตุดังกล่าวเกิดขึ้นอีกภายในช่วงสองปีใดๆ หรือเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีอยู่ระหว่างการถูกหน่วยงานอื่นเพิกถอนใบอนุญาต ไม่ยอมรับหรือไม่รับรองให้ปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบบัญชี

(3) ผู้สอบบัญชีนั้นไม่ดำเนินการตามคำสั่งของสำนักงานตาม ข้อ (1) การสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบตาม (2) ไม่มีผลกระทบต่อ การสอบบัญชีและลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนที่ได้ยื่นต่อสำนักงานก่อนวันที่สำนักงานสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบนั้น

ในกรณีที่สำนักงานสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบตามข้อ (2) อันเป็นผลให้ผู้สอบบัญชีนั้นไม่อาจสอบบัญชีและลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของนิติบุคคลอีกตลอดระยะเวลาการให้ความเห็นชอบที่ยังเหลืออยู่ สำนักงานอาจกำหนดระยะเวลาหรือเงื่อนไขในการรับพิจารณาคำขอความเห็นชอบของบุคคลนั้นในคราวต่อไปด้วยก็ได้

ในการนี้ สำนักงานจะไม่นำเหตุแห่งการสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบดังกล่าวมาประกอบการพิจารณาให้ความเห็นชอบในครั้งถัดไป

1.3 มาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ.

2535

พระราชบัญญัติฉบับในเรื่องที่เกี่ยวกับการควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้กำหนดไว้ในหมวด 8 เรื่องบัญชีและการรายงาน โดยได้กำหนดให้กรรมการต้องจัดผู้สอบบัญชีทำหน้าที่ในการตรวจสอบงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนให้เสร็จก่อนที่จะนำเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นเพื่ออนุมัติและให้ที่ประชุมสามัญประจำปีแต่งตั้งผู้สอบบัญชีและกำหนดจำนวนเงินค่าตอบแทนบัญชีของบริษัททุกปี และในการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีจะแต่งตั้งผู้สอบบัญชีคนเดิมอีกก็ได้ ทั้งนี้เมื่อได้รับแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการ ผู้สอบบัญชีมีสิทธิขอตรวจงบการเงินได้ตลอดเวลาในระหว่างเวลาทำการของบริษัท และให้ผู้สอบบัญชีทำรายงานเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นสามัญประจำปีทุกปีด้วย⁷³

2. การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา

2.1 องค์กรควบคุมการประกอบวิชาชีพ

สำหรับการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในต่างประเทศที่เป็นผู้สอบบัญชีให้กับบริษัทมหาชน วิทยานิพนธ์นี้จะได้ศึกษาวิจัยถึงมาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากเป็นประเทศที่มีระบบการควบคุมการสอบบัญชีที่มีระบบและมีมาตรฐานสากล เป็นต้นแบบและได้รับการยอมรับจากองค์กรหรือสถาบันควบคุมการประกอบวิชาชีพทั่วโลก ซึ่งหากพิจารณาถึงมาตรการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา จะเห็นได้ว่ามีลักษณะที่ค่อนข้างจะมีความแตกต่างกับประเทศอื่นๆ เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกามีระบบการปกครองที่แบ่งออกเป็นมลรัฐ โดยก่อนที่จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant, CPA) ให้กับบริษัทมหาชนในประเทศสหรัฐอเมริกา จะต้องผ่านหลักเกณฑ์ของมลรัฐใดมลรัฐหนึ่ง โดยแต่ละมลรัฐก็จะมีการกำหนดมาตรการทางกฎหมายและข้อบังคับขึ้นมาใช้กับพลเมืองภายในแต่ละมลรัฐนั้นๆ ซึ่งการที่จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่ละมลรัฐจะมีการกำหนดข้อบังคับเพื่อควบคุมการประกอบวิชาชีพและออกใบอนุญาต

⁷³ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน พ.ศ. 2535 ฉบับที่ 2 พ.ศ.2544, ฉบับที่ 3 พ.ศ.2551 มาตรา 112

ให้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเอง⁷⁴ จากนั้นหากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายใดต้องการเป็นผู้สอบบัญชีให้กับบริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศสหรัฐอเมริกา ก็จำเป็นต้องไปจดทะเบียนและผ่านการอนุมัติของหน่วยงานตามกฎหมายที่เรียกว่าคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB)

ในส่วนที่เกี่ยวกับการกำหนดคุณสมบัติของบุคคลที่จะเข้ามาเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ก็มีความแตกต่างกันออกไปในแต่ละมลรัฐ โดยในแต่ละมลรัฐก็จะมีองค์กรที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมผู้สอบบัญชีและถือได้ว่าเป็นสถาบันที่จะต้องมีในทุกมลรัฐเพื่อที่จะได้มีมาตรการควบคุมที่มีมาตรฐานเดียวกัน

องค์กรที่ทำหน้าที่ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา มีลักษณะและรูปแบบการควบคุม ซึ่งมีมาตรฐานสากลและเป็นที่ยอมรับได้รับความเชื่อถือจากองค์กรควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีทั่วโลก ดังนี้

2.1.1 การควบคุมในลักษณะการรวมกลุ่ม แบบสมาคมควบคุมการประกอบวิชาชีพ

การควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกามีการควบคุมโดยการรวมกลุ่มของผู้ประกอบวิชาชีพในลักษณะสมาคม เพื่อทำหน้าที่ในการควบคุมและดูแลให้ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ปฏิบัติหน้าที่ให้เกิดความถูกต้องชอบธรรมแก่สังคม ซึ่งมีสมาคมที่ได้รับการยอมรับเป็นที่เชื่อถือคือ สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (The American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) เป็นสมาคมที่อยู่ในรูปแบบสถาบันหรือองค์กร ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการรวมตัวของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีอิสระ กล่าวคือสมาคมนี้มีได้เป็นองค์กรที่สังกัดหน่วยงานของรัฐแต่อย่างใด แต่บุคคลที่จะเป็นสมาชิกของสมาคมนี้โดยเบื้องต้นจะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการเป็นสมาชิกสามารถเป็นไปได้อย่างสมัครใจ โดยสมาคมนี้จะจัดให้เจ้าหน้าที่ทำงานเต็มเวลา ทำการศึกษาและเผยแพร่ผลงานทางวิชาการ รวมทั้งการจัดอบรมและสัมมนาเพื่อให้ความรู้อันเป็นประโยชน์ในการประกอบวิชาชีพบัญชี และเพื่อที่จะทำการส่งเสริมให้เกิดความก้าวหน้าในการศึกษาต่อเนื่อง ในการประกอบวิชาชีพบัญชี นอกจากนี้สมาคมยังได้ทำหน้าที่อีกประการหนึ่ง คือการดำเนินการเพื่อจัดทำและกำหนดแบบทดสอบเพื่อ

⁷⁴ American Institute of Certified Public Accountants, *Professional Accounting* (The American Institute of certified Public Accountants, 1975) p.638

ทดสอบบุคคลที่จะเข้ามาประกอบวิชาชีพในฐานะผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (The Uniform CPA Examination)

ทั้งนี้ผู้ดำเนินการทดสอบคือคณะกรรมการทดสอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (The Board of Examiners of the CPA) ซึ่งคณะกรรมการดังกล่าวมีหน้าที่ความรับผิดชอบโดยตรงในการดำเนินการเพื่อจัดทำแบบทดสอบฉบับมาตรฐานที่จะใช้สำหรับการคัดเลือกซึ่งจะใช้ในการทดสอบคัดเลือกทั่วประเทศ นอกจากนี้ยังมีหน้าที่ความรับผิดชอบในการดำเนินการตรวจแบบทดสอบและให้คะแนนจัดลำดับอีกด้วย โดยการทดสอบจะมีอยู่ทั้งหมด 4 หมวดวิชา คือ หลักการทางบัญชี กฎหมายสำหรับธุรกิจ ปัญหาทางการบัญชีและการสอบบัญชี⁷⁵ การสอบเพื่อที่จะรับใบอนุญาตในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น จัดให้มีขึ้นปีละประมาณ 2 ครั้งคือ ประมาณเดือนพฤษภาคมและเดือนพฤศจิกายน โดยมีกำหนดวัน เวลาสอบ พร้อมกันทั่วประเทศ และการดำเนินการออกข้อสอบของคณะกรรมการจะมีการดำเนินการล่วงหน้าก่อนประมาณ 2 ปี ก่อนจะถึงวันทดสอบแต่ละครั้ง เหตุผลคือต้องการให้ข้อสอบที่จะใช้ในการทดสอบได้มีการกลั่นกรองและพิจารณาอย่างรอบคอบที่สุด รวมทั้งให้ได้มาตรฐานตามความต้องการด้วย ซึ่งวิธีการดำเนินการดังกล่าว คือเมื่อมีการจัดพิมพ์แบบทดสอบเสร็จแล้วสมาคมหรือ (AICPA) ก็จะทำการปิดผนึกแบบทดสอบและจัดส่งให้คณะกรรมการทดสอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Boards of Accountancy) ในแต่ละมลรัฐ โดยให้ถือเสมือนว่าอยู่ในความรับผิดชอบของคณะกรรมการดังกล่าว ในการเก็บรักษาแบบทดสอบให้อยู่ในที่ปลอดภัย สำหรับการสมัครสอบรวมทั้งการจัดสอบและการประกาศผลสอบนั้น จะดำเนินการโดยคณะกรรมการทดสอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของแต่ละรัฐ โดยสมาคม (AICPA) จะได้รับเงินค่าตอบแทนจากการจัดทำแบบทดสอบจากคณะกรรมการทดสอบผู้สอบบัญชี ซึ่งคณะกรรมการทดสอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (AICPA) จะมีได้มีการดำเนินการในลักษณะติดต่อกับผู้เข้าทดสอบโดยตรง แต่จะดำเนินการผ่านสถาบันในแต่ละมลรัฐ

ส่วนองค์กรที่ได้รับการยอมรับและมีมาตรฐานสากลในการควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีอีกองค์กรหนึ่งคือ สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งมลรัฐ (State Societies of Certified Public Accountants) ซึ่งเป็นองค์กรที่เป็นหน่วยงานอิสระในระดับมลรัฐ โดยจัดตั้งขึ้นในแต่ละมลรัฐและแต่ละอาณานิคมของประเทศสหรัฐอเมริกาและใน District of Columbia ซึ่งในแต่ละมลรัฐจะมีการดำเนินการเพื่อพัฒนาองค์กรของตน โดยดำเนินการตามแผนงานของตนเองที่ได้วางไว้และตั้งแต่ดำเนินการมาไม่ปรากฏว่าสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) ได้ใช้อำนาจดำเนินการควบคุมสถาบันนี้ในมล

⁷⁵ American institute of Certified Public Accountants, ibid p. 639

รัฐต่างๆแต่อย่างใด⁷⁶ นอกจากนี้องค์กร ดังกล่าวเกิดขึ้นจากการรวมตัวกันด้วยความสมัครใจของผู้ที่ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในแต่ละมลรัฐ เพื่อที่จะดำเนินกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับทางวิชาชีพในระดับมลรัฐ นอกจากนี้ State Societies of Certified Public Accountants ยังมีข้อแตกต่างกับ Boards of Accountancy คือ Boards of Accountants ถือเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารงานของมลรัฐในแต่ละมลรัฐ โดยคณะกรรมการอาจได้รับการแต่งตั้งจากผู้ว่าการรัฐ (Governor) ซึ่งประกอบด้วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานและบุคคลที่ประกอบวิชาชีพอื่น เช่น นักกฎหมาย นักเศรษฐศาสตร์ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ แต่ในขณะที่ State Societies of Certified Public Accountants นี้ถือเป็นองค์กรหรือหน่วยงานอิสระในแต่ละมลรัฐ

2.1.2 การควบคุมในรูปแบบคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

สำหรับมาตรการควบคุมการประกอบวิชาชีพในรูปแบบคณะกรรมการนั้น ในประเทศสหรัฐอเมริกาเมืองครั้งที่มีลักษณะการควบคุมโดยคณะกรรมการที่ได้รับความเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับ คือองค์กรคณะกรรมการบัญชี (Boards of Accountancy) ทั้งนี้องค์กรควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในแต่ละมลรัฐซึ่งรวมทั้งเมือง โคลัมเบียและอาณานิคมต่างๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกา⁷⁷ โดยคณะกรรมการอาจได้รับการแต่งตั้งจากผู้ว่าการรัฐ ซึ่งประกอบด้วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงาน และบุคคลผู้ที่ประกอบวิชาชีพอื่น เช่น นักเศรษฐศาสตร์ นักกฎหมายหรือเจ้าหน้าที่อื่นของรัฐ ซึ่งจะมีหน้าที่ในการที่จะกำหนดคุณสมบัติและออกใบอนุญาตการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับบุคคลที่สอบผ่านแบบทดสอบของ AICPA แล้ว นอกจากนี้คณะกรรมการนี้ยังมีหน้าที่ดำเนินการด้านการสมัครสอบและจัดการทดสอบรับฟังข้อร้องเรียนรวมทั้งดำเนินการตรวจสอบเพื่อพิจารณาการกระทำความผิดด้านมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรวมทั้งการพิจารณาเพื่อสั่งลงโทษ การตัดเตือน ภาคทัณฑ์ สั่งพักและเพิกถอนใบอนุญาตในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ด้วย ดังนั้นจึงถือว่าสถาบันคณะกรรมการบัญชีมีอำนาจควบคุมสมาชิกที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในแต่ละมลรัฐนั้น⁷⁸

นอกจากนี้ยังมีองค์กรที่ทำหน้าที่ในการประสานงานด้านกิจกรรมของ State Boards of Accountancy คือ สมาคมคณะกรรมการการบัญชีแห่งชาติ (National Associations of State Board of Accountancy หรือ NASBA) ซึ่งองค์กรนี้จะทำหน้าที่ในการประสานงานด้านกิจกรรมของ State Board of Accountancy ทั้งหมดในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีทั้งหมด 54 แห่ง

⁷⁶ American Institute of Certified Public Accountants, ibid p.641

⁷⁷ Hermanson, Load and Strawer, Auditing Theory And Practice, 3rd edition. (Illinois: Richard D Irwin, 1976), p.14.

⁷⁸ Hermanson, ibid, p.15.

ประกอบด้วย 50 มลรัฐ และ 4 อาณานิคม โดยองค์กรนี้ถือว่าเป็นสถาบันอิสระ นอกจากนั้นยังมีหน้าที่ในการที่จะทำการสนับสนุนการตรากฎหมาย และข้อกำหนดของ Boards of Accountancy ของในแต่ละมลรัฐให้มีความสอดคล้องเป็นไปในแนวทางเดียวกัน เช่น ในปี พ.ศ.2534 ปรากฏว่า (National Associations of State Board of Accountancy หรือ NASBA) และ สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (AICPA) ก็ได้มีการกำหนดแนวทางและข้อเสนอที่จะให้มีการกำหนดคุณสมบัติในด้านการศึกษาของผู้สอบบัญชีในทุกมลรัฐ ให้มีคุณภาพและคุณสมบัติเดียวกันในปลายปี พ.ศ.2535 โดยให้ Boards of Accountancy ทุกแห่งกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีว่า จะต้องสำเร็จการศึกษาขั้นต่ำปริญญาตรีทางการบัญชี เป็นต้น

2.2 หลักเกณฑ์การกำหนดคุณสมบัติผู้ประกอบการวิชาชีพ

การควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ในประเทศสหรัฐอเมริกาเมืองต่างๆ เข้ามามีบทบาทในการควบคุมหลายองค์กร ซึ่งมลรัฐต่างๆของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีต่างต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ระเบียบ หรือข้อบังคับต่างๆ ที่องค์กรควบคุมวิชาชีพกำหนดขึ้น ทั้งนี้จะได้พิจารณาถึงหลักเกณฑ์การกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเพียงมลรัฐเดียวเพื่อใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาแก้ไข หรือตรากฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยต่อไป⁷⁹ โดยจะได้พิจารณาการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในมลรัฐแคลิฟอร์เนีย (California) ซึ่งเป็นมลรัฐ ที่มีลักษณะกฎหมายหรือข้อบังคับเฉพาะในมลรัฐ โดยจะได้พิจารณาจากหน่วยงานของมลรัฐแคลิฟอร์เนียคือ California State Board of Accountancy ซึ่งเป็นหน่วยงานของมลรัฐที่อยู่ภายใต้ การกำกับดูแลของ Department of Consumer Affairs โดยมีลักษณะเป็นหน่วยงานคุ้มครองผู้บริโภค เนื่องจากหน่วยงานดังกล่าวจะมีหน้าที่ความรับผิดชอบด้านสุขภาพอนามัย ความปลอดภัยและการดำเนินงานด้านความสงบเรียบร้อยและความเป็นอยู่ของประชาชน นอกจากนี้ได้มีการประชุมและกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting : ISAR) เพื่อใช้เป็นแนวทางในการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพของประเทศต่างๆ ให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ทั้งนี้เนื่องจากองค์การการค้าโลกได้มีการกำหนดวินัยว่าด้วยกฎระเบียบภายในประเทศสาขาบัญชีไว้แล้ว แต่ไม่ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการออกใบอนุญาตและคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพไว้ เพียงแต่กำหนดกว้างๆ ว่าหลักเกณฑ์ต่างๆ จะต้องไม่เป็น

⁷⁹ รายงานสำนักงาน ก.บ.ช. ฉบับที่ 2 ปีที่ 15 เดือนกุมภาพันธ์ 2535 หน้า 2-8

อุปสรรคทางการค้า ประกอบกับจากภาวะการณ์ต้นตัวในวิกฤตทางการเงินในปัจจุบัน ส่งผลให้มีการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชี และการสอบบัญชีมากขึ้นเพื่อจะนำไปสู่การใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ทั้งนี้อุปสรรคประการหนึ่งของวิชาชีพก็คือผู้ประกอบวิชาชีพที่ได้รับใบอนุญาตในประเทศของตนแล้ว หากประสงค์จะไปประกอบวิชาชีพในประเทศอื่นจะต้องไปขอใบอนุญาตในประเทศนั้นๆ ด้วย ซึ่งโดยทั่วไปความรู้ทางวิชาชีพมักจะได้รับหลังความรู้ขั้นพื้นฐาน อย่างไรก็ตาม สถาบันการศึกษาอาจกำหนดให้ศึกษาความรู้ทางวิชาชีพในบางรายวิชาไปพร้อมๆ กันก็ได้ ทั้งนี้การทดสอบทางวิชาชีพอาจจะมีก่อนหรือหลังการฝึกหัดงานก็ได้ นอกจากนี้การศึกษาและการฝึกหัดงานจะเป็นประโยชน์ต่อวิชาชีพและสังคม โดยกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องมีความรู้พื้นฐาน ความชำนาญ และมีจรรยาบรรณ ซึ่งจะช่วยให้ผู้ประกอบวิชาชีพได้มีการพัฒนาและปรับปรุงอยู่ตลอดเวลา ความรู้ที่ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องศึกษาจะประกอบด้วยความรู้พื้นฐานและความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพ ทั้งนี้ สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) ได้แบ่งความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพเป็น 3 ด้าน คือ ความรู้ด้านธุรกิจและการจัดองค์กร ความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและความรู้ด้านการบัญชีและความรู้ที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้กับบัญชีต้องสามารถนำความรู้ในทางทฤษฎีมาปฏิบัติได้ โดยใช้หลักการวิเคราะห์หาค่าความ การประเมิน การสื่อสารและอื่นๆ ซึ่ง IFAC เห็นว่าผู้ประกอบวิชาชีพต้องมีทักษะ 4 ประการดังนี้ ทักษะในการใช้เหตุผล ได้แก่ การสอบถาม การวิจัย การใช้เหตุผล การวิเคราะห์ การแก้ปัญหาและความสามารถในการปรับตัวต่อการเปลี่ยนแปลงต่างๆ เป็นต้น รวมทั้งทักษะในการปฏิสัมพันธ์ ได้แก่ ความสามารถในการทำงานร่วมกับผู้อื่น การทำงานเป็นกลุ่ม การจูงใจและการพัฒนาคน การแก้ปัญหาความขัดแย้ง การเป็นผู้นำ เป็นต้น หรือทักษะในการสื่อสาร ได้แก่ ความสามารถในการอภิปราย การใช้ภาษาในการพูด การเขียน การฟังและการอ่าน ความสามารถในการรายงาน การใช้ข้อมูล เป็นต้น และทักษะด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ได้แก่ ความสามารถในการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ การใช้ E-mail การรับและดึงข้อมูลจากคอมพิวเตอร์ในระบบเครือข่าย การใช้โปรแกรมสำเร็จรูป เป็นต้น⁸⁰

⁸⁰ สรุปจากการประชุมของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of ACCOUNTING AND Reporting : IASB ครั้งที่ 16 ระหว่างวันที่ 17 – 19 กุมภาพันธ์ 2542 ในหัวข้อเรื่อง *The Development of a Global Accounting Curriculum and Other Qualification Requirements* .อ้างอิงใน ผ่องพรรณ เจริญวิริยะพันธ์ *ปฏิรูป : วิชาชีพบัญชีเราพร้อมหรือยัง* ในการเอกสารประกอบการสัมมนาการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ณ โรงแรมอิมพีเรียล คลีนปาร์ค 25-26 มิถุนายน 2542 หน้า 89-90.

2.2.1 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ของมลรัฐแคลิฟอร์เนีย

การกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี จะได้พิจารณาหลักเกณฑ์หรือกฎระเบียบของมลรัฐแคลิฟอร์เนีย (California) เพื่อใช้เป็นตัวอย่าง และแนวทางสำหรับประเทศไทยในการพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมหรือการตรากฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีต่อไป ทั้งนี้หากพิจารณาถึงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพจะเห็นได้ว่าในมลรัฐ California จะมีการออกใบอนุญาตให้ผู้สอบบัญชี ซึ่งหมายถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant หรือ CPA) ที่จะต้องผ่านการทดสอบของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (AICPA) และมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการศึกษาและคุณสมบัติ นอกจากนี้ยังมีการขึ้นทะเบียนนักบัญชีอิสระหรือนักบัญชีสาธารณะ (Public Accountant) หรือ PA ซึ่งนักบัญชีดังกล่าวนี้ไม่ต้องผ่านการทดสอบเหมือนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือบุคคลที่จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในมลรัฐแคลิฟอร์เนีย (California) สำหรับการพิจารณาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี มีข้อพิจารณากันต่อไปนี้

1) หลักเกณฑ์ด้านการศึกษา

การศึกษาต้องสำเร็จการศึกษาจากวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัย หรือ มหาวิทยาลัยที่มีการศึกษาเกี่ยวกับวิชาการบัญชี กรณีที่ไม่สำเร็จการศึกษาด้านการบัญชีจะต้องเข้ารับการทดสอบความรู้ให้เทียบเท่าผู้มีความรู้ขั้นต่ำเกี่ยวกับวิชาการบัญชี ดังกล่าว นอกจากนี้หากจะพิจารณาถึงความรู้พื้นฐาน ซึ่งจากข้อมูลแบบสอบถามด้านวิชาชีพการบัญชีขององค์การการค้าโลก ปรากฏว่าประเทศส่วนใหญ่กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องสำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาตรี โดยใช้ระยะเวลา 3-5 ปี ทั้งนี้การศึกษาในส่วนของความรู้พื้นฐาน และความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพ อาจเป็นหลักสูตรที่รวมหรือแยกกันขึ้นอยู่กับนโยบายและหลักเกณฑ์ของแต่ละประเทศ สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) และในการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (UNCTAD) ไม่ได้กำหนดรายละเอียดหลักสูตรเกี่ยวกับความรู้พื้นฐาน เนื่องจากเห็นว่าแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันด้านวัฒนธรรม สังคมและปัจจัยแวดล้อมจึงขึ้นอยู่กับแต่ละประเทศที่จะกำหนดเอง อย่างไรก็ตาม สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ได้กำหนดแนวทางว่าผู้ประกอบวิชาชีพควรมีความรู้พื้นฐานกว้างๆ ได้แก่ ประวัติศาสตร์ ความแตกต่างของวัฒนธรรมในปัจจุบัน และวิสัยทัศน์ของนานาชาติประเทศ พฤติกรรมมนุษย์ เศรษฐศาสตร์ การเมือง สังคม การจัดทำและวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ การใช้เหตุผล ในการวิเคราะห์ปัญหา ศิลปะ วรรณกรรมและวิทยาศาสตร์

เป็นต้น หนึ่ง คณะที่ปรึกษาของ UNCTAD เห็นว่า ควรกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพสำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาตรีจากสถาบันการศึกษาที่ได้รับการรับรองก่อนการประกอบวิชาชีพ⁸¹

2) หลักเกณฑ์ด้านการทดสอบ

การทดสอบ ต้องผ่านการทดสอบ The Uniform CPA Examination ซึ่งออกและตรวจข้อสอบโดยสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (AICPA) แต่การสมัครสอบและการประกาศผลสอบจะดำเนินการโดย State Board of Accountancy ในแต่ละมลรัฐ ซึ่งหากพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ด้านการทดสอบวิธีการอื่นจะเห็นได้ว่าสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) เสนอให้ใช้แนวทางตามที่กำหนดใน IEG No.9 ซึ่งกำหนดให้มีการทดสอบโดยหน่วยงานควบคุมหรือสถาบันวิชาชีพ การทดสอบจะเป็นการสอบข้อเขียนที่วัดความรู้ความเข้าใจเนื้อหาแบบรวมยอด โดยจะทดสอบเมื่อใกล้หรือสำเร็จการศึกษาแล้วประกอบกับประสบการณ์วิชาชีพ วิธีการทดสอบทำได้หลายวิธีซึ่งอาจแยกเป็นส่วนๆ ก็ได้แต่ควรครอบคลุมถึงความรู้และประสบการณ์ที่จำเป็น นอกจากนี้อาจมีการสัมภาษณ์หรือการประเมินเป็นกลุ่มด้วยก็ได้ ทั้งนี้การทดสอบทางวิชาชีพควรจะต้องครอบคลุมทุกเรื่องไม่แต่เฉพาะความรู้ทางทฤษฎีเท่านั้น เพื่อให้แน่ใจว่าผู้เข้าทดสอบมีความรู้ในเชิงเทคนิคตามเนื้อหาวิชาในหลักสูตร และมีความสามารถนำความรู้มาประยุกต์ใช้ได้เป็นอย่างดีหรือสามารถกำหนดประเด็นจำแนกข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนใช้วิจารณ์ญาณในการแก้ปัญหาอย่างเป็นขั้นตอน รวมทั้งสามารถติดต่อและประสานงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีจรรยาบรรณในวิชาชีพ หนึ่ง คณะที่ปรึกษาของ UNCTAD เห็นควรจะใช้แนวทางที่สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) กำหนดใน IEG No.9 และเอกสารเรื่อง “An Advision on Examination Administration” ของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) เป็นแนวทางปฏิบัติ⁸²

3) หลักเกณฑ์ด้านการฝึกหัดงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี

หลักการฝึกหัดงานด้านการบัญชี จะต้องมีการประสบการณ์เกี่ยวกับงานด้านการสอบบัญชีในกรณีใดกรณีหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) กำหนดระยะเวลาประมาณ 36 เดือน หรือ 3 ปี โดยต้องปฏิบัติงานเป็นพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี 2 ปี

⁸¹ ผ่องพรรณ เจริญวิริยะพันธ์ “ปฏิรูปวิชาชีพบัญชีเราพร้อมหรือยัง” ใน เอกสารประกอบการสัมมนานักบัญชีทั่วประเทศ ณ โรงแรมอิมพีเรียล ควีนพาร์ค 25-26 มิถุนายน 2542 หน้า 91

⁸² ผ่องพรรณ เจริญวิริยะพันธ์ เรื่องเดิม หน้า 92

(2) กำหนดระยะเวลาประมาณ 42 เดือน หรือ 3 ปีครึ่ง โดยต้องปฏิบัติงานเป็นพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี 1 ปี

(3) กำหนดระยะเวลาประมาณ 48 เดือน หรือ 4 ปี สำหรับกรณีที่ ไม่ได้ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชี

(4) ประเภทการฝึกหัดงาน หรือประสบการณ์เทียบเท่าโดยอาจมีประสบการณ์ในด้านการทำบัญชีภายในมลรัฐ หรืองานสอบบัญชีในระยะเวลาที่ Board of Accountancy เห็นว่าเพียงพอและเหมาะสม แต่จะให้ฝึกงานได้อย่างมาก ไม่เกิน 4 ปี ทั้งนี้การฝึกหัดงานสอบบัญชีในลักษณะดังกล่าวจะต้องพิจารณาจากความรู้ความสามารถในปัจจุบันเป็นเกณฑ์ กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องแสดงหลักฐานเพิ่มเติมกรณีหากย้อนหลังไปเกินกว่า 5 ปี เพื่อแสดงว่าคนยังมีความรู้ความสามารถในมาตรฐานของวิชาชีพ ซึ่งการฝึกหัดงานนั้นอาจจะกระทำก่อนหรือหลังจากที่ผ่านการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้วก็ได้ แต่ Board of Accountancy จะยังไม่ออกใบอนุญาตให้จนกว่าผู้สมัครเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะมีคุณสมบัติครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้แล้ว

4) หลักเกณฑ์เกี่ยวกับโครงการฝึกอบรมต่อเนื่องทางวิชาชีพ (Continuing Professional Education หรือ CPE)

ถือเป็นหน้าที่ของ State Board of Accountancy ที่จะต้องดำเนินการเพื่อส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพในมลรัฐนั้นได้ทำการติดตามความก้าวหน้าของวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง และถือเป็นการเพิ่มพูนความรู้ความสามารถทางด้านวิชาชีพแก่สมาชิกซึ่งสมาชิกจะต้องรักษาระดับมาตรฐานวิชาชีพโดยการเลือกโครงการศึกษาอบรมต่อเนื่องเพื่อให้เป็นไปตามข้อบังคับที่มีการกำหนดไว้ในแต่ละมลรัฐ การศึกษาตามโครงการศึกษาอบรมต่อเนื่องทางวิชาชีพนี้ถือว่ามี ความสำคัญ เนื่องจากว่าหากสมาชิกผู้ใดไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรฐานหลักเกณฑ์เกี่ยวกับโครงการฝึกอบรมต่อเนื่องทางวิชาชีพ (Continuing Professional Education หรือ CPE) นี้แล้ว อาจจะทำให้สมาชิกผู้นั้นหมดสมาชิกภาพของสมาคมวิชาชีพนั้นได้ ในประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีกฎหมายบังคับว่าในงบบการเงินต่างๆ จะต้องมีผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจและลงลายมือชื่อในงบบการเงิน นั้น กล่าวคือ การจัดทำบัญชีหรืองบบการเงินของกิจการต่างๆ จะมีผู้สอบบัญชีทำการตรวจและลงลายมือชื่อหรือไม่ก็ได้ เว้นแต่กิจการที่มีการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากว่างบบการเงินมีผลกระทบต่อบุคคลหลายฝ่าย และผู้ใช้งบบการเงินจะต้องอาศัยข้อมูลในงบบการเงิน เพื่อประโยชน์ในการลงทุนและตัดสินใจดำเนินงานด้านต่างๆ อย่างกว้างขวางสำหรับกิจการที่ได้รับเงินสนับสนุนจากหน่วยงานของรัฐ ทั้งนี้เพื่อก่อให้เกิดความมั่นใจในความถูกต้องของการจ่ายเงินต่อไป

นอกจากนี้หากดำเนินการศึกษาตามแนวทางของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) จะเห็นได้ว่าแนวทางตาม IEG NO.2 ของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) กำหนดแนวทางสำหรับการศึกษาต่อเนื่องทางวิชาชีพเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีความรู้ความชำนาญในวิชาชีพ สามารถนำความรู้มาประยุกต์ใช้การวิเคราะห์ผลกระทบต่อลูกค้าผู้ช่วยและตนเอง เพื่อสร้างความมั่นใจให้แก่สังคมโดยรวม การศึกษาต่อเนื่องทางวิชาชีพควรเกี่ยวข้องกับ การปฏิบัติงานแต่ไม่จำเป็นจะต้องกำหนดหัวข้อในรายละเอียดไว้ ตัวอย่างของการศึกษาต่อเนื่องทางวิชาชีพ ได้แก่ หลักสูตรที่จัดโดยสถาบันการศึกษา หรือหน่วยงานวิชาชีพ การศึกษาด้วยตนเอง การเข้าร่วมประชุมสัมมนา และการเป็นวิทยากร เป็นต้น ทั้งนี้สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ได้เสนอให้ผู้ประกอบวิชาชีพควรได้รับการศึกษาต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 30 ชั่วโมงต่อปี หรืออย่างน้อย 90 ชั่วโมงตลอด 3 ปี และ ISAR เห็นด้วยกับข้อเสนอของ สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ⁸³

2.2.2 การควบคุมมรรยาทผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกาถือว่าเป็นผู้ประกอบวิชาชีพได้รับการยอมรับในสังคมและเป็นที่ยอมรับที่ไว้วางใจแก่สาธารณชนโดยทั่วไป ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความสำนึกที่จะมุ่งดำรงมาตรฐานในการประกอบวิชาชีพ ต้องมีความอิสระทางความคิดและการกระทำต่างๆ จะต้องทำการรักษาความลับทางการค้าของลูกค้าอย่างเข้มงวด ต้องใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่ได้รับการยอมรับทั่วไปไปส่งให้มีการรายงานฐานะทางการเงินที่มีคุณภาพและให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ส่งเสริมเกียรติภูมิและชื่อเสียงของวิชาชีพ และกฎข้อบังคับที่เกี่ยวข้องด้วย⁸⁴ หากมีการประพฤติปฏิบัติอันถือเป็นการฝ่าฝืนต่อกฎข้อบังคับแล้วย่อมจะต้องมีการสั่งลงโทษในทางวิชาชีพโดยคณะกรรมการในแต่ละมลรัฐ⁸⁵ การสั่งลงโทษเป็น 4 ระดับ คือ การเตือน ภาคทัณฑ์ การสั่งพัก

⁸³ ผ่องพรรณ เจริญวิริยะพันธ์ เรื่องเดิม หน้า 94

⁸⁴ หากเปรียบเทียบกับสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งอังกฤษและเวลส์ (The Institute Chartered Accountants in England & Wales) เนื่องจากประเทศอังกฤษเปิดโอกาสให้คนต่างชาติเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ โดยมีหลักเกณฑ์เหมือนกับพลเมืองของประเทศอังกฤษ สมาคมจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อให้สมาชิกทั่วโลกได้ปฏิบัติตาม เช่น หลักเกณฑ์การรักษาความลับและความเป็นอิสระของวิชาชีพสอบบัญชี การรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมถึงการรักษาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีให้เป็นที่ปฏิบัติตามหลักสากล เป็นต้น จากรายงานสำนักงาน ก.บ.ช. ปีที่ 14 ฉบับที่ 8 สิงหาคม 2534 หน้า 8

⁸⁵ ในประเทศอังกฤษบุคคลที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและเป็นสมาชิก สมาคมต้องปฏิบัติตามและประพฤติตามมรรยาท หรือจรรยาบรรณ ข้อบังคับต่าง ๆ ที่กำหนดโดยสมาคมและพระบรมราชานุญาตที่ตราในปี ค.ศ.1880 ซึ่งหากมีการละเมิดข้อกำหนดดังกล่าวผู้สอบบัญชีอาจถูกลงโทษถ้ากระทำการละเมิดกฎข้อบังคับ

ใบอนุญาตและการเพิกถอนใบอนุญาต ซึ่งการดำเนินการส่งลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของคณะกรรมการนั้น อาจจะเริ่มต้นจากการได้รับข้อร้องเรียนจากบุคคลภายนอก หรืออาจเกิดจากการตรวจสอบหรือสอบสวนเองโดยคณะกรรมการไม่จำเป็นต้องได้รับคำร้องเรียน ซึ่งการสอบสวนจะดำเนินการโดยอนุกรรมการ (Administrative Committee) แล้วจะส่งเรื่องให้กับนักกฎหมายเพื่อทำการพิจารณาถึงข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นกับข้อกฎหมายก่อนจะส่งให้คณะกรรมการพิจารณาตัดสินส่งลงโทษต่อไป

จากลักษณะการดำเนินการควบคุม การประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกาที่มี Board of Accountancy ในแต่ละมลรัฐซึ่งเป็นผู้ดำเนินการควบคุมโดยมีลักษณะคล้ายคลึงกับของประเทศไทย กล่าวคือการออกใบอนุญาตและการควบคุมการปฏิบัติงาน และการกำหนดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะดำเนินการ โดย สภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคล และบริหารงานโดยคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพ ซึ่งเป็นผู้ทรงคุณวุฒิในหลายด้าน อย่างไรก็ตามมีข้อแตกต่างประการหนึ่งคือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศสหรัฐอเมริกาจะเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพหรือไม่ก็ได้ โดยไม่มีกฎข้อบังคับหรือหลักเกณฑ์กำหนดไว้แต่ประการใด ในขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศไทย จะต้องเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพบัญชี

2.3 กฎหมายที่ใช้ในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชี

กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002: SOX)

2.3.1 ความเป็นมาของกฎหมาย

ธุรกิจการซื้อขายหลักทรัพย์ในประเทศสหรัฐอเมริกามีประวัติการพัฒนายาวนาน ในฐานะผู้นำตลาดทุนของโลก และเป็นต้นแบบในการพัฒนาตลาดทุนของประเทศต่างๆ ทั่วโลก โดยมีการจัดตั้งตลาดหุ้นแห่งแรกในมลรัฐฟิลาเดเฟียในปี ค.ศ. 1791 และในปีถัดมา มีการจัดตั้งตลาดหุ้นขึ้นอีกแห่งหนึ่งในกรุงนิวยอร์ก เมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม ค.ศ. 1792 โดยกลุ่มนายหน้าซื้อขายหุ้น จำนวน 24 หุ้น ในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ตกลงนัดหมายกันเพื่อหารือในเรื่องที่รัฐสภา

เบื้องต้นของสถาบันหรือกระทำการในลักษณะที่เป็นความผิดทางอาญา ไม่ว่าจะเป็นความผิดที่มีโทษรุนแรงหรือโทษเบาก็ตาม หรือเป็นการกระทำที่มีลักษณะเป็นการฉ้อโกง รวมทั้งการพบว่าผู้สอบบัญชีได้กระทำการใด ๆ หรือได้มีการเพิกเฉยต่อหน้าที่ ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนอื่น ๆ หรือแก่สถาบันหรือกรณีผู้สอบบัญชีที่ได้ถูกคำพิพากษาของศาลให้เป็นคนล้มละลายและเมื่อปรากฏว่าไม่สามารถจะกระทำการใดๆ ที่อาจจะเป็นประโยชน์ต่อลูกหนี้ได้ รวมทั้งกรณีจิตใจที่จะทำให้เกิดความเสื่อมเสียแก่สถาบัน เป็นต้น จาก

ของประเทศสหรัฐอเมริกาทำการออกพันธบัตรมูลค่า 80 ล้านดอลลาร์สหรัฐ จำหน่าย เพื่อนำเงินไปใช้จ่ายการทำสงครามปฏิวัติ ซึ่งจากผลการประชุมในครั้งนั้น ได้ตกลงกันว่าจะจัดให้มีการซื้อขายหลักทรัพย์ขึ้นที่ได้ด้นบัตต้นวุฒ บณถนนวอลสตรีท⁸⁶ ทั้งนี้ การพัฒนาตลาดทุนและพัฒนากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับตลาดทุนของประเทศสหรัฐอเมริกามีวิวัฒนาการและเหตุการณ์ที่สำคัญ ดังนี้

ในปี ค.ศ. 1929 เกิดวิกฤตตลาดหุ้นในเดือนตุลาคม ส่งผลให้กิจการภาคเอกชนจำนวนมากในประเทศสหรัฐอเมริกาประสบกับภาวะขาดทุนและส่งผลต่อเนื่องถึงสถาบันการเงินรวมทั้งธนาคารพาณิชย์ที่ต้องประสบกับความล้มเหลวเชิงระบบ เนื่องจากภาคเอกชนขาดความสามารถในการชำระหนี้ ส่งผลให้เกิดหนี้ที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ของธนาคารพาณิชย์ เมื่อเป็นเช่นนี้ธนาคารพาณิชย์จึงไม่สามารถปล่อยสินเชื่อได้ ทำให้ภาคเอกชนขาดสภาพคล่องในการดำเนินธุรกิจ

ในปี ค.ศ. 1933 สภาคองเกรสของประเทศสหรัฐอเมริกา ให้ความเห็นชอบประกาศใช้กฎหมายหลักทรัพย์ ค.ศ. 1933 (Securities Act of 1933) และในปีเดียวกันก็ได้ให้ความเห็นชอบประกาศใช้กฎหมายแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 (Securities Exchange Act 1934) เพื่อฟื้นฟูความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุนในตลาดทุนของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยการจัดให้ตลาดทุนมีโครงสร้างที่หลากหลายและกำกับดูแลข้อผิดพลาดที่ถูกมองข้ามตลอดช่วงระยะเวลาที่ผ่านมา ภายใต้กฎหมายหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 (Securities Exchange Act 1934) สภาคองเกรสประเทศสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (United State Securities and Exchange Commission: SEC) ขึ้น ให้ประกอบด้วยคณะกรรมการทำงานเต็มเวลาจำนวน 5 คน ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยประธานาธิบดีสหรัฐอเมริกาและผ่านการรับรองจากรัฐสภาสหรัฐอเมริกา เพื่อเป็นหน่วยงานอิสระของรัฐที่ควบคุมการเสนอขายหลักทรัพย์ การแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์และการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศสหรัฐอเมริกาให้เป็นไปตามกฎเกณฑ์ข้อบังคับและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยผลของกฎหมายฉบับนี้ได้ให้อำนาจคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) มีอำนาจในการควบคุมทุกด้านในระบบตลาดทุน ซึ่งรวมถึงการเป็นนายทะเบียน การประกาศและบังคับใช้กฎหมาย รวมทั้งกำกับดูแลบริษัทนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ กิจการจัดจำหน่ายหลักทรัพย์ กิจการค้าหลักทรัพย์ เช่นเดียวกับองค์กรกำกับดูแลตัวเอง (Self Regulatory Organizations: SROs) อาทิ ตลาดหลักทรัพย์จำนวนมากในประเทศสหรัฐอเมริกา เช่น ตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก (New

⁸⁶ วิกรม เกษมวุฒิ นักลงทุนผู้ชาญฉลาด พิมพ์ครั้งที่ 8 กรุงเทพมหานคร บุญศิริการพิมพ์ 2547.

York Stock Exchange) รวมทั้งสมาคมผู้ค้าหลักทรัพย์ประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งดำเนินการผ่านระบบ The national Association of Securities Dealers Automated Quotation: (NASDAQ)

นอกจากนี้ กฎหมายฉบับนี้ยังให้อำนาจคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในกฎหมาย เกี่ยวกับการดำเนินการทางวินัยกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในตลาดทุน รวมทั้งกำหนดรายงานการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่ทำการจดทะเบียนให้มีการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดทุนของประเทศสหรัฐอเมริกา ตลอดจนเป็นผู้ออกกฎเกณฑ์ทางการบัญชีที่สำคัญสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา เช่น Regulation S-X ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์เกี่ยวกับคำสั่งและแบบฟอร์มที่แสดงในรายงานการเงิน และ Accounting Series Release เพื่อให้ความรู้ทางการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับบริษัทจดทะเบียน⁸⁷ ทั้งนี้คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) ได้กำหนดให้บริษัทมีการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป (Generally Accepted Principles: GAAP) ที่ได้มีการกำหนดโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (Financial Accounting Standards Board: FASB)

ในปี ค.ศ. 1938 เกิดคดีฟ้องโดยผู้บริหารของบริษัท McKesson Robbins ส่งผลให้คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) หันมาให้ความสำคัญกับการตรวจสอบการทำงานของบริษัทจดทะเบียนเพิ่มมากขึ้น ทั้งนี้คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) ได้เสนอแนะให้บริษัทมีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ขึ้นเพื่อทำหน้าที่ตรวจสอบการทำงานของฝ่ายบริหารและเป็นกลไกถ่วงดุลอำนาจภายในคณะกรรมการ (Check and Balance)

ในปี ค.ศ. 1978 ตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก (New York Stock Exchange: NYSE) ได้ประกาศข้อบังคับให้ทุกบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของตนแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งต้องประกอบด้วยกรรมการภายนอกที่เป็นอิสระทุกคน ภายในวันที่ 30 มิถุนายน ค.ศ. 1978 ตามด้วยตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกา (American Stock Exchange: AMEX) และสมาคมผู้ค้าหลักทรัพย์ประเทศสหรัฐอเมริกา (The National Association of Securities Dealers: NASD)

ในปี ค.ศ. 2001 เกิดเหตุการณ์การล้มละลายของบริษัท Enron บริษัทยักษ์ใหญ่ที่ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับพลังงาน ซึ่งมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ที่เมือง Houston มลรัฐเท็กซัส ในประเทศ

⁸⁷ ศิลปพร ศรีจันเพชร กฎหมายและวัฒนธรรมใหม่ในการกำกับดูแลกิจการ: *Sarbanes-Oxley Act การกำกับดูแลกิจการที่ดี: Corporate Governance* กรุงเทพมหานคร คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2548 หน้า 155-166.

สหรัฐอเมริกา บริษัท Enron ได้นำวิธีการหลากหลายรูปแบบมาใช้ในการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี การสร้างเอกสาร หลักฐานต่างๆ เพื่อสร้างภาพที่ดีต่อสาธารณชน รวมถึงองค์กรกำกับดูแลว่าบริษัท มีผลประกอบการที่ดี

ในปี ค.ศ. 2002 เกิดเหตุการณ์ล้มละลายของบริษัท WorldCom บริษัท โทรคมนาคมยักษ์ใหญ่ ซึ่งมีสาเหตุหลักเกิดจากการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี สร้างหลักฐานเพื่อให้ สาธารณชนหลงผิดในสาระสำคัญของงบการเงินโดยที่บริษัท WorldCom ได้ใช้วิธีบันทึกค่าใช้จ่าย ให้ต่ำกว่าความเป็นจริงด้วยการบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นสินทรัพย์หรือการตัดจ่าย มูลค่ากว่า 3.8 พันล้าน เหรียญสหรัฐ ภายหลังจากที่เกิดเหตุการณ์การล่มสลายของ Enron และ WorldCom ในประเทศ สหรัฐอเมริกา ทำให้ตลาดหุ้นของสหรัฐอเมริกาถูกระทบอย่างรุนแรงจนทำให้นักลงทุนมีความ ดังเลในความถูกต้องของงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนอื่นๆตลอดจนการ ขาดความเชื่อมั่นต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเงินหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้ใน สหรัฐอเมริกาต้องออกกฎหมายที่เรียกว่าเป็นกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและ คຸ້ມครองนั้กลงทุน (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002: SOX) ขึ้นมาเมื่อวันที่ 30 กรกฎาคม พ.ศ.2545 เพื่อปกป้องนักลงทุน โดยการปฏิรูปความถูกต้องและความน่าเชื่อถือได้ของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนใน สหรัฐอเมริกา ชื่อของกฎหมายดังกล่าวมีที่มาจากชื่อของวุฒิสมาชิก Paul Sarbanes (Senator Paul Sarbanes) กับชื่อของสมาชิกสภาผู้แทน Michael Oxley (Representative Michael Oxley) ซึ่งได้ ร่วมกันเป็นคนสำคัญในการก่อร่างแนวคิด (Architect) กฎหมายฉบับนี้ขึ้นมา และประธานาธิบดี ของประเทศสหรัฐอเมริกาในขณะนั้น ซึ่งได้แก่ จอร์จ ดับเบิลยู บุช ได้กล่าวไว้เกี่ยวกับกฎหมาย ฉบับนี้ว่า “เป็นกฎหมายที่ตั้งใจไว้เพื่อกีดขวางการฉ้อฉลทางบัญชี (Accounting fraud) และ ลงโทษขององค์กรที่กระทำผิดและเพื่อให้เกิดความมั่นใจในการตัดสินใจพิจารณาโทษสำหรับผู้กระทำผิด อีกรั้งยังปกป้องผลประโยชน์ของพนักงานและผู้ถือหุ้น”⁸⁸

2.3.2 สาระสำคัญของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบ บัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา (กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคຸ້ມครองนั้กลงทุน (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002: SOX))

ในส่วนนี้จะนำเสนอกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมจรรยาบรรณของ ผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา และสรุปสาระสำคัญเป็นบางหมวด โดยเน้นเฉพาะประเด็น

⁸⁸ สานิต กิตติภูมิชัย บัญชีรายปี Sarbanes-Oxley Act ของอเมริกาที่ไทยควรรู้ (ตอนที่ 1) 2548

หลักที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี ซึ่งอยู่ในหมวดที่ 1 เกี่ยวกับคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัด หมวดที่ 2 เกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี หมวดที่ 3 ความรับผิดชอบของบริษัท ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับคณะกรรมการตรวจสอบ, ความรับผิดชอบของบริษัทในการจัดทำรายงานทางการเงิน หมวดที่ 4 การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่มากขึ้น เป็นต้น สำหรับสาระสำคัญของกฎหมายกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน (SOX) โดยภาพรวม มีทั้งหมด 11 หมวด ดังนี้

- หมวด 1 คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัด (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB)
- หมวด 2 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (Auditor Independence)
- หมวด 3 ความรับผิดชอบของบริษัท (Corporate Responsibility)
- หมวด 4 การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่มากขึ้น (Enhanced Financial Disclosures)
- หมวด 5 ผู้วิเคราะห์ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Analyst Conflicts of Interest)
- หมวด 6 คณะกรรมการทรัพยากรและผู้มีอำนาจ (Commission Resources and Authority)
- หมวด 7 การศึกษาและการรายงาน (Studies and Reports)
- หมวด 8 องค์กรและความรับผิดชอบการฉ้อฉลทางอาญา (Corporate and Criminal Fraud Accountability)
- หมวด 9 การเพิ่มบทลงโทษสำหรับการฉ้อฉลทางอาญา (White-Collar Crime Penalty Enhancements)
- หมวด 10. แบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปี (Corporate Tax Returns)
- หมวด 11 การฉ้อฉลขององค์กรและความรับผิดชอบ (Corporate Fraud and Accountability)

หมวดที่ 1 กำหนดให้มีคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลงานสอบบัญชีบริษัทจดทะเบียน เพื่อปกป้องผลประโยชน์ของนักลงทุนและผลประโยชน์สาธารณะอื่นๆ ในการให้ข้อมูล ความถูกต้อง และความเป็นอิสระของรายงานการสอบบัญชี สอบสวนการปฏิบัติงานการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ได้รับการแต่งตั้งและขึ้นตรงต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ของอเมริกา โดยองค์ประกอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชี

ของบริษัทยามหาชนจำกัด (PCAOB) กำหนดไว้ในมาตรา 101e⁸⁹ ประกอบด้วยสมาชิก 5 รายซึ่งปฏิบัติงานเต็มเวลา โดยมีข้อกำหนดว่า ใน 2 ราย ต้องเป็นผู้สอบบัญชี (Certified Public Accountant-CPA) และหากประธานคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทยามหาชนจำกัด (PCAOB) เป็นผู้สอบบัญชี ประธานกรรมการนั้นต้องไม่ได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมาเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปีก่อนที่จะเข้ารับตำแหน่ง การกำหนดดังนั้นก็เพื่อให้เกิดความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ที่ต้องเกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี

อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทยามหาชนจำกัด (PCAOB) มีดังนี้

1. รับผิดชอบสำนักงานสอบบัญชี
2. กำหนดกฎเกณฑ์ด้านการสอบบัญชี การควบคุมคุณภาพ มรรยาท ความเป็นอิสระ และมาตรฐานอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการรายงานการสอบบัญชีสำหรับบริษัทจดทะเบียน
3. ตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชี
4. สอบสวนและดำเนินการทางวินัยตลอดจนการออกกฎข้อบังคับที่เหมาะสมกับสำนักงานสอบบัญชีและบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสำนักงานสอบบัญชี
5. ปฏิบัติงานหรือหน้าที่อื่นๆ ตามที่คณะกรรมการ PCAOB เห็นว่าจำเป็นและสมควรเพื่อการส่งเสริมมาตรฐานวิชาชีพให้สูงขึ้นและพัฒนาคุณภาพของงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีและบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสำนักงานสอบบัญชีเพื่อที่จะปกป้องนักลงทุนและผลประโยชน์สาธารณะอื่นๆ
6. ใช้มาตรการลงโทษเพื่อให้ปฏิบัติตามกฎหมาย

⁸⁹ Section 101(e) provides that the Board will have five members. The initial Board will be appointed by the Commission, after consultation with the Federal Reserve Board and the Department of the Treasury, within 90 days of the date of enactment; vacancies will be filled by the Commission after similar consultations. Board members will serve full-time, for five-year (staggered) terms, with a two-term limit. All Board members must have an understanding of the responsibilities for and the nature of the financial disclosures and accountants' responsibilities required by the securities laws. Three members of the Board will have a general background, and two members will have an accountancy background; the Board's Chairperson may be one of the two Board members with an accountancy background, but if so, he or she may not have been a practicing accountant for at least five years prior to appointment to the Board. Internal Board standard of conduct rules must include a one-year ban on practice before the Board (or before the Commission, with respect to Board-related matters) for former Board members and appropriate "cooling off" periods (not to exceed one year) for former Board staff....

7. กำหนดงบประมาณและจัดการการปฏิบัติงานของคณะกรรมการและพนักงาน
ของ PCAOB

การตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนของคณะกรรมการ PCAOB

มาตรา 104⁹⁰ (Inspections of Registered Public Accounting Firms) โดยทุกๆ ปี
คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) จะตรวจสอบ

⁹⁰ Section 104 outlines the duty of the staff of the Board to undertake annual inspections of registered public accounting firms that prepare audit reports for more than 100 public companies, and triennial inspections of firms that prepare audit reports for 100 or fewer public companies, to assess the degree of compliance by those firms with the Act, the rules of the Board, and professional standards relating to audits of public companies. (The inspection cycles for different-sized accounting firms may be subsequently changed by the Board.) The Board is to (i) identify in the course of each inspection any act, practice, or omission by the firm or its partners or employees revealed by the inspection that may violate the Act, the Board's or related Commission rules, the firm's own quality control policies, or professional standards, (ii) report any such finding, if appropriate, to the Commission and each state accountancy board with jurisdiction over the matter, and (iii) commence a formal investigation or take any appropriate disciplinary action with respect to the violation.

The scope of each inspection will include both particular audit and review engagements (which may include engagements that are otherwise the subject of ongoing controversy between the accounting firm under inspection and third parties), selected solely by the Board, as well as a review of each firm's quality control system and its compliance with professional standards relating to audit reports for public companies. The term "professional standards" means, for purposes of title I and the Board's authorization, (i) generally accepted accounting principles, (ii) auditing standards, standards for attestation engagements and quality control policies, and ethical and competency standards that the Board adopts, and (iii) independence standards that the Board adopts to implement title II of the Act.

The rules of the Board are to provide a procedure for review and comment on a draft inspection report by the firm inspected; the text of any comment by the firm on a draft inspection report is to be attached, with appropriate redactions to protect confidential information, to the final report. That report is to be sent to the Commission and the appropriate state board of accountancy and made available to the public (subject, again, to protection of confidential and proprietary information). Portions of an inspection report which deal with criticisms of or potential defects in the quality control systems of a firm will not be made public if the defects are addressed to the satisfaction of the Board within 12 months of the date of the report. In certain cases interim Commission review of certain inspection-related disputes is available.

การปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนที่แสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทลูกค้ามากกว่า 100 รายขึ้นไป ส่วนที่เหลือจะถูกตรวจสอบอย่างน้อย 1 ครั้งทุกๆ 3 ปี แต่ตารางการตรวจสอบดังกล่าวสามารถเปลี่ยนแปลงได้โดยคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ซึ่งกระบวนการในการตรวจสอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) จะครอบคลุมถึงการตรวจสอบการละเมิดไม่ปฏิบัติตามกฎหมายฉบับนี้ ไม่ปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ที่กำหนดโดยคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ไม่ปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ของก.ล.ด. ในอเมริกา และแม้กระทั่งการไม่ปฏิบัติตามนโยบายการควบคุมคุณภาพของสำนักงานเอง หรือการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพ

หมวดที่ 2 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (Auditor Independence) มีสาระสำคัญดังนี้⁹¹

ในมาตรา 201⁹² กำหนดห้ามให้สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียน ไม่สามารถให้บริการในงานที่อาจจะกระทบกระเทือนต่อความเป็นอิสระของการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งมีอยู่ 9 บริการ ดังนี้

⁹¹ สาทิต กิตติภูมิชัย บัญชีรายปีกับ Sarbanes-Oxley Act ของอเมริกาที่ไทยควรรู้ (ตอนที่ 2) 2548

⁹² Section 201. Services outside the auditor scope of practice

The Act restricts a registered public accounting firm in the non-audit services it may provide to its audit clients that are public companies in order to preserve the firm's independence. The Act specifies eight categories of activities that an auditor may not provide to a public company that is its audit client. These include: (1) bookkeeping or other services related to the accounting records or financial statements of the issuer; (2) financial information systems design and implementation consulting services; (3) appraisal or valuation services, fairness opinions, or contribution-in-kind reports; (4) actuarial services; (5) internal audit services; (6) any management or human resources function; (7) broker, dealer, investment adviser, or investment banking services; and (8) legal services and expert services unrelated to the auditing service. In addition, the Public Company Accounting Oversight Board may determine that any other non-audit service is prohibited. The Board has the authority to grant exemptions on a case-by-case basis to the extent necessary or appropriate in the public interest and consistent with the protection of investors, subject to SEC review. A registered public accounting firm would be permitted to perform for a public company audit client any other non-audit service, including tax services, that the public company's Audit Committee pre-approves in accordance with the requirements adopted in Section 202.

1. การจัดทำบัญชีหรืองานบริการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการบัญชีหรืองบการเงินของลูกค้าที่รับสอบบัญชี
2. การออกแบบระบบข้อมูลทางการเงินและการนำมาปฏิบัติ
3. การประเมินราคาทรัพย์สินหรือการประเมินมูลค่าของกิจการ
4. การคำนวณคณิตศาสตร์ประกันภัย
5. การให้บริการตรวจสอบภายใน
6. การบริหารหรือทรัพยากรมนุษย์
7. การเป็นนายหน้า หรือที่ปรึกษาการลงทุนหรือการเป็นธนาคารการลงทุน (Investment Banking)
8. การให้บริการด้านที่ปรึกษากฎหมายและบริการผู้เชี่ยวชาญที่ไม่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี
9. การบริการอื่นๆ ตามที่ คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของปรัษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) จะกำหนดเป็นระยะๆ

การรายงานของสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนต่อคณะกรรมการตรวจสอบ (Auditor reports to audit committee)

มาตรา 204⁹³ กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนรายงานเรื่องต่างๆ ต่อไปนี้ไปยังคณะกรรมการการตรวจสอบ ได้แก่

The Act would not affect the services that a registered public accounting firm provides to non-public companies or to public companies that are not its audit clients. Thus, a firm could provide any consulting service to any public company for which it does not provide audit services as well as to any non-public company.

⁹³ Section 204. Auditor report to Audit Committees

A registered independent public accounting firm performing an audit for a public company will timely report to that company's Audit Committee the critical accounting policies and practices to be used and all alternative treatments of financial information within GAAP that have been discussed with management, any accounting disagreements between the auditor and management and other material written communications between the auditor and management.

1. นโยบายและการปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญๆ
2. ทางเลือกในการบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปตามที่ได้หารือกับผู้บริหารของลูกค้านัดจองการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการปฏิบัติทางบัญชีในทัศนะของสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนเอง
3. การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารของลูกค้านี่เป็นลายลักษณ์อักษร เช่น รายงานเรื่องระบบการควบคุมภายใน (Management Letter) และตารางสรุปรายการที่ไม่ได้ปรับปรุงในงบการเงิน (Schedule of unadjusted differences)

ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflict of Interest)

มาตรา 206⁹⁴ กำหนดให้ สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนใดๆ ที่ภายในระยะ 1 ปี ก่อนการรับงานสอบบัญชีได้เคยรับจ้างบริษัทลูกค้าด้วยการเป็น ประธานเจ้าหน้าที่บริหาร (Chief Executive Officer, CEO) ประธานเจ้าหน้าที่การเงิน (Chief Financial Officer, CFO) ประธานเจ้าหน้าที่บัญชี (Chief Accounting Officer, CAO) หรือตำแหน่งใกล้เคียงใดๆ จะไม่สามารถรับงานสอบบัญชีบริษัทลูกค้านั้นได้

การหมุนเวียนสับเปลี่ยนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี (Audit Partner Rotation)

มาตรา 203⁹⁵ กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนมีการหมุนเวียนสับเปลี่ยนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี (Auditor Partner Rotation) ที่ทำการสอบทานหรือตรวจสอบบัญชีของบริษัท ทั้งนี้สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนจะต้องเปลี่ยนแปลงตัวผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบต่อการตรวจสอบบัญชีของลูกค้ารายนั้น รวมถึงผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบต่อการกลั่นกรองงานและสอบทานรายงานของผู้สอบบัญชีทุกๆ 5 ปี ทั้งนี้ กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002: SOX) ได้ระบุขอบเขตของการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้เป็นหุ้นส่วนไว้ให้รวมถึง

⁹⁴ Section 206. Conflicts of interest

An accounting firm may not provide audit services for a public company if that company's chief executive officer, controller, chief financial officer, chief accounting officer, or other individual serving in an equivalent position, was employed by the accounting firm and worked on the audit of the public company during the one year before the start of the audit services.

⁹⁵ Section 203 Audit partner rotation

A registered public accounting firm must rotate its lead partner and review partner on its audits of a public company so that no partner performs an audit on the same issuer as a lead partner or review partner for more than five consecutive years.

- หัวหน้าหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี (Lead Audit Partner)
- ผู้สอบบัญชีร่วม
- ผู้เป็นหุ้นส่วนในการให้บริการลูกค้า (Client Services Partner) ซึ่งได้แก่ ผู้เป็นหุ้นส่วนที่คอยติดต่อประสานงานระหว่างคณะกรรมการบริหารกับคณะกรรมการตรวจสอบ
- ผู้เป็นหุ้นส่วน ยกเว้นหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน (Specially Partners) ที่ให้บริการเป็นระยะเวลา 10 ชั่วโมงหรือมากกว่านี้สำหรับการตรวจสอบบัญชี การสอบทาน และบริการพิสูจน์ความเป็นจริงกับบริษัทผู้ออกหลักทรัพย์
- หัวหน้าผู้เป็นหุ้นส่วนการตรวจสอบของบริษัทย่อยที่สำคัญ ซึ่งมีสินทรัพย์หรือรายได้รวมกัน 20 % ของสินทรัพย์หรือรายได้เมื่อนำมาจัดทางการเงินรวมกับบริษัทผู้ออกหลักทรัพย์

หมวดที่ 3 ความรับผิดชอบของบริษัท (Corporate Responsibility) มีสาระสำคัญ ดังนี้

คณะกรรมการตรวจสอบ (Public Company Audit Committees)

มาตรา 301⁹⁶ กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ในการแต่งตั้ง การกำหนด ค่าตอบแทนและการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนที่รับสอบบัญชีให้ บริษัทจดทะเบียนนั้นๆ รวมถึงทางออกของข้อโต้แย้งที่มีระหว่างผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนกับ ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องการรายงานทางการเงิน และรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจะต้อง รายงานโดยตรงไปยังคณะกรรมการตรวจสอบ นอกจากนี้คณะกรรมการตรวจสอบยังมีอำนาจใน

⁹⁶ Section 301. Issuer Audit Committees

The Exchange Act is amended to require the SEC to draft rules directing national securities exchanges and national securities associations to require listed companies to make Audit Committees responsible for the appointment, compensation, and oversight of the work of auditors and to require auditors to report directly to the Audit Committee. The amendments also: bar Audit Committee members from accepting consulting fees or being affiliated persons of the issuer or the issuer's subsidiaries other than in the member's capacity as a member of the board of directors or any board committee; require Audit Committees to have in place procedures to receive and address complaints regarding accounting, internal control or auditing issues; require Audit Committees to establish procedures for employees' anonymous submission of concerns regarding accounting or auditing matters; and require public companies to provide their Audit Committees with authority and funding to engage independent counsel and other advisers as they determine necessary.

การว่าจ้างที่ปรึกษาอิสระได้ตามที่เห็นสมควรในขณะปฏิบัติหน้าที่เป็นคณะกรรมการตรวจสอบ แต่คณะกรรมการตรวจสอบไม่สามารถรับเงินสินจ้าง ค่าที่ปรึกษา ค่าแนะนำ หรือค่าธรรมเนียมอื่นใดจากบริษัทจดทะเบียนนอกจากเบี้ยประจำตำแหน่ง เพื่อแสดงให้เห็นถึงความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ นอกจากนี้คณะกรรมการตรวจสอบยังไม่สามารถเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกันกับบริษัทจดทะเบียน

ความรับผิดชอบของบริษัทในการจัดทำรายงานทางการเงิน (Corporate Responsibility for Financial Reports)

มาตรา 302 กำหนดให้ผู้บริหารที่เป็น CEO และ CFO จะต้อง

1. รับรองในรายงานทุกรายงาน (ทั้งประจำปีและประจำไตรมาส) ที่ส่งให้กับ ก.ล.ด. อเมริกาว่าตนได้สอบทานรายงานนั้นๆ แล้ว

2. รับรองว่าตามความรู้ความเข้าใจของตน รายงานทุกรายงานปราศจากข้อมูลอันเป็นเท็จซึ่งมีสาระสำคัญ หรือไม่มีการละเว้นที่จะกล่าวถึงข้อเท็จจริงอันมีสาระสำคัญจนทำให้เกิดความหลงผิดไปได้

3. รับรองว่าตามความรู้ความเข้าใจของตน งบการเงินและข้อมูลทางการเงินอื่นๆ ที่อยู่ในรายงานแสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัท โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ณ วันที่หรือในงวดบัญชีที่รายงาน

4. รับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในดังนี้:

- จัดให้มีระบบการควบคุมภายใน

- ออกแบบระบบการควบคุมภายในเพื่อให้มั่นใจได้ว่าข้อมูลที่มีสาระสำคัญของบริษัทและบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมได้มีการรับทราบระหว่างผู้บริหารของบริษัทด้วยกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงระหว่างที่มีการจัดทำรายงาน

- ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในภายในระยะเวลา 90 วันก่อนการรายงาน

- นำเสนอข้อสรุปเกี่ยวกับประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ณ วันที่รายงาน

5. เปิดเผยต่อผู้สอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบ หรือบุคคลอื่นที่มีหน้าที่ในทำนองเดียวกันในเรื่องดังต่อไปนี้

- ข้อบกพร่องทั้งหมดที่มีในการออกแบบหรือการดำเนินการด้านการควบคุมภายในซึ่งอาจจะมีผลกระทบอย่างร้ายแรงต่อความสามารถของบริษัทในการบันทึกรายการ การจัดทำ การสรุปและการรายงานข้อมูลทางการเงิน ตลอดจนการแจ้งผู้สอบบัญชีถึงจุดอ่อนที่สาระสำคัญของการควบคุมภายใน และ

- การฉ้อฉลใดๆ (ไม่ว่าจะมีสาระสำคัญหรือไม่เพียงใด) ที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารหรือพนักงานอื่นๆ ซึ่งมีความสำคัญในการควบคุมภายในของบริษัท

6. เปิดเผยไว้ในรายงานถึงการเปลี่ยนแปลงการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญหรือการเปลี่ยนแปลงในตัวแปรใดๆ อันอาจจะมีผลกระทบต่อการควบคุมภายในอย่างมีสาระสำคัญที่เกิดขึ้นภายหลังจากการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ซึ่งรวมถึงการแก้ไขข้อบกพร่องและจุดอ่อนใดๆ ที่มีสาระสำคัญด้วย

หมวดที่ 4 การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่มากขึ้น (Enhanced Financial Disclosures)

มาตรา 404⁹⁷ กำหนดเกี่ยวกับการประเมินการควบคุมภายในของผู้บริหาร (Management Assessment of Internal Control) โดยที่ ก.ล.ต.ของอเมริกาได้ตั้งกฎเกณฑ์ขึ้นมาว่าในรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนจะต้องมีการกล่าวถึงการควบคุมภายใน 2 ข้อดังต่อไปนี้

- ผู้บริหารเป็นผู้มีความรับผิดชอบในการจัดให้มีและดำรงให้มีซึ่งโครงสร้างและวิธีการในการควบคุมภายในที่พอเพียงในการรายงานทางการเงิน

- จัดให้มีการประเมินความมีประสิทธิภาพของโครงสร้างและวิธีการในการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนในการรายงานทางการเงิน

นอกจากนี้สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนจะเป็นผู้ประเมินและออกรายงานแสดงความเห็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 2 ซึ่งคณะกรรมการ PCAOB อนุมัติเมื่อวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ.2547

หมวดที่ 9 การเพิ่มบทลงโทษสำหรับการฉ้อฉลทางอาญา (White-Collar Crime Penalty Enhancements)

หมวดที่ 9 ได้กำหนดเกี่ยวกับความรับผิดชอบของบริษัทในการรายงานทางการเงิน (Corporate Responsibility for Financial Report) ว่าถ้าหากผู้บริหาร (CEO และ CFO) ผู้ซึ่งลงลายมือชื่อรับรองในรายงานทางการเงินใดๆ ที่รายงานนั้นไม่เป็นไปตามกฎเกณฑ์ที่กำหนด ผู้บริหารจะถูกปรับไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐหรือจำคุกไม่เกิน 10 ปีหรือทั้งจำทั้งปรับ แต่หากผู้บริหารจง

⁹⁷ Section 404. Management assessment of internal controls

Annual reports filed with the SEC must be accompanied by a statement by the management of its responsibility for creating and maintaining adequate internal controls. Management must also present its assessment of the effectiveness of those controls. In addition, the company's auditor must report on and attest to management's assessment of the company's internal controls. Such attestation shall not be the subject of a separate engagement.

ใจลงลายมือชื่อรับรองในรายงานทางการเงินต่างๆ ที่รายงานนั้นไม่เป็นไปตามกฎเกณฑ์ที่กำหนด ผู้บริหารจะต้องถูกปรับไม่เกิน 5 ล้านเหรียญ หรือจำคุกไม่เกิน 20 ปี หรือทั้งจำ ทั้งปรับ⁹⁸

3. การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในประเทศสิงคโปร์

ในประเทศสิงคโปร์ มีกฎหมายและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี 3 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004 (Accountants Act, 2004) กฎระเบียบสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004 (Accountants (Public Accounts) Rules, 2004) และกฎระเบียบสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ (SGX-ST Listing Rules) สำหรับวิทยานิพนธ์เล่มนี้ นักวิชาชีพบัญชี หมายความว่า นักวิชาชีพบัญชี และนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชี⁹⁹

3.1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศสิงคโปร์

สถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์ (The Institution of Certified Public Accountant of Singapore: ICPAS) ก่อตั้งขึ้นในเดือนมิถุนายน ค.ศ.1963 เพื่อเป็นองค์กรที่ส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดความเที่ยงธรรม ความเป็นปึกแผ่นและผลประโยชน์ของนักวิชาชีพบัญชีในประเทศสิงคโปร์ สถาบันนักวิชาชีพบัญชีได้ผลิตนักวิชาชีพบัญชีที่มีความรู้ความสามารถรอบด้าน ทั้งทางด้านการบัญชี ด้านการเงิน และด้านธุรกิจจนกลายเป็นที่ยอมรับและเป็นที่ต้องการอย่างมาก ในกิจการทางด้านการบัญชี ด้านการเงิน และธุรกิจต่างๆ โดยมีการจัดฝึกอบรมและการพัฒนาอย่างต่อเนื่องทางด้านการบัญชีแก่สมาชิกผ่านสถาบันการศึกษาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์ (The Singapore Accountancy Academy: SAA) จนทำให้ปัจจุบันสถาบันนักวิชาชีพบัญชีมีสมาชิกซึ่งเป็นนักวิชาชีพบัญชีที่ปฏิบัติงานอยู่ทั่วโลกแล้วกว่า 20,000 คน

3.1.1 คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี

1) พระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชี ค.ศ.2004 (Accountants Act, 2004) ได้กำหนดให้มีนักวิชาชีพบัญชี 9 ด้าน ได้แก่ ผู้ทำบัญชีนิติบุคคล (Company Secretarial) ผู้สอบบัญชี (Auditing) นักบัญชีการเงิน (Financial Management) นักภาษีอากร (Taxation) ผู้ประกอบวิชาชีพด้านการล้มละลาย (Insolvency) ผู้ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการบริหาร (Management Consultancy)

⁹⁸ สาทิต กิตติภูมิชัย บัญชีรายปีกับ Sarbanes-Oxley Act ของอเมริกาที่ไทยควรรู้ (ตอนที่ 3) 2548

⁹⁹ ศรีบุญ โปธา การศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ 2551 หน้า 28

และนักวิชาชีพด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology) โดยนักวิชาชีพบัญชีทุกด้านของประเทศสิงคโปร์ต้องเป็นนักบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant) ซึ่งนักวิชาชีพสอบบัญชี ต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

1. มีอายุไม่ต่ำกว่า 21 ปีบริบูรณ์¹⁰⁰
2. สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีสาขาการบัญชี หรือปริญญาโทสาขาบริหารธุรกิจ หรือผ่านการทดสอบทางวิชาชีพบัญชี (Professional Examination) จากสถาบันการศึกษาที่คณะกรรมการวิชาชีพบัญชี (Public Accountant Oversight Committee) กำหนด
3. มีประสบการณ์การฝึกหัดงานวิชาชีพบัญชี (Practical Experience) อย่างน้อย 3 ปี¹⁰¹
4. ได้รับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ (Continuing Professional Education) ตามหลักสูตรที่คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีกำหนด อย่างน้อย 40 ชั่วโมงภายในระยะเวลา 12 เดือนก่อนวันที่ยื่นขอขึ้นทะเบียนเป็นนักวิชาชีพบัญชี¹⁰²

¹⁰⁰ ACCOUNTANTS ACT, 2004

10. —(1) Any person who —

(a) has attained the age of 21 years; and

(b) satisfies the prescribed requirements relating to —

(i) qualifications;

(ii) practical experience; and

(iii) membership in any professional accountancy body or organization, shall be entitled, on

payment of the prescribed fee, to be registered as a public accountant under this Part.

¹⁰¹ Accountants (Public Accountants) Rules, 2004

2. An applicant must at the time of his application for registration —

(a) have passed the final examination in accountancy of one of the following:

(i) the Singapore Polytechnic for the professional diploma and for the degree course in accountancy for the years 1961 to 1969;

(ii) the University of Singapore for the degree of Bachelor of Accountancy;

(iii) the Nan yang University of Singapore for the degree of Bachelor of Commerce (Accountancy) or Bachelor of Accountancy;....

¹⁰² 1. A public accountant applying for the renewal of his registration for the calendar year 2005 or any calendar year subsequent thereto must acquire at least 40 hours of continuing professional education during the period of 12 months immediately preceding the date of his application

5. ผ่านหลักสูตรเกี่ยวกับจรรยาบรรณและหัวข้อเกี่ยวกับการปฏิบัติงานทางวิชาชีพบัญชีตามคำสั่งของคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี

6. สำหรับผู้ที่มีประสบการณ์การฝึกงานภายในประเทศไม่ถึง 2 ปี และไม่ได้สำเร็จการศึกษาทางการบัญชี หรือผ่านการทดสอบทางวิชาชีพบัญชีจากสถาบันที่คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีกำหนด ต้องผ่านการทดสอบเกี่ยวกับกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ในหัวข้อดังต่อไปนี้¹⁰³

6.1 กฎหมายบริษัทของประเทศสิงคโปร์ (Singapore Company Law)

6.2 ภาษีอากรและการบริหารจัดการภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์ (Singapore Taxation and Tax Management)

7. เป็นสมาชิกของสถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย

8. ไม่เคยมีประวัติกระทำการอันทำให้ตนเสื่อมเสียชื่อเสียงตามข้อวินิจฉัยของคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี

9. ไม่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจ หรืออาชีพที่ทำให้นักวิชาชีพบัญชีขาดความเป็นกลางในการปฏิบัติงาน

10. ไม่ถูกระงับใช้ หรือถูกเพิกถอนใบอนุญาตประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศอื่น

3.1.2 คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ (Singapore Exchange Securities Trading Limited, 2004)¹⁰⁴

กำหนดให้นักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีที่สามารถลงลายมือชื่อในรายงานการตรวจสอบงบการเงินของนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสิงคโปร์ได้ ต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้

1. มีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามเช่นเดียวกับนักวิชาชีพบัญชีตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004

¹⁰³ 6.—(1) Subject to sub-paragraph (2), an applicant for registration as a public accountant who has not passed any of the final examinations in accountancy referred to in paragraph 2 (a) must satisfy the Oversight Committee of his proficiency in local laws by passing an examination in the following subjects:

(a) Singapore Company Law; and

(b) Singapore Taxation and Tax Management.

¹⁰⁴ ที่มา : <http://info.sgx.com>

2. เป็นผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นต่อการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทเดิมติดต่อกันไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่ได้หยุดแสดงความเห็นต่อการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทดังกล่าวแล้วเกินกว่า 2 รอบระยะเวลาบัญชี

3.2 การควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

3.2.1 องค์กรที่เกี่ยวข้องกับนักวิชาชีพบัญชีที่สำคัญ

1. สถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์ (The Institution of Certified Public Accountants of Singapore, 2008)¹⁰⁵

เป็นองค์กรของนักวิชาชีพบัญชีในประเทศสิงคโปร์ จัดตั้งขึ้นเมื่อเดือนมิถุนายน ค.ศ.1963 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนา ส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดความเป็นหนึ่งเดียวกันของนักวิชาชีพบัญชี ซึ่งมีภาระหน้าที่ ดังต่อไปนี้

- 1) ดำรงไว้ซึ่งมาตรฐานทางวิชาชีพของสมาชิก
- 2) สนับสนุนให้เกิดความเป็นอิสระ (Independence) และความเที่ยงธรรม (Integrity) ของวิชาชีพบัญชี
- 3) ส่งเสริมให้เกิดภาพลักษณ์ที่ดีต่อวิชาชีพบัญชีและองค์กรวิชาชีพบัญชี
- 4) ส่งเสริมการให้บริการต่างๆ แก่สังคม
- 5) ดำรงไว้ซึ่งมาตรฐานในการให้บริการแก่สมาชิก
- 6) กำหนดให้มีหลักสูตรและการฝึกอบรมเพื่อพัฒนาวิชาชีพแก่สมาชิก ซึ่งดำเนินการภายใต้สถาบันการศึกษาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์

2. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (Singapore Exchange Securities Trading Limited, 2008)

เป็นองค์กรที่กำหนดระเบียบสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ และกำกับดูแลให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ปฏิบัติตามกฎระเบียบดังกล่าว ซึ่งถือเป็นการสนับสนุนให้การเปิดเผยข้อมูลและการกำกับดูแลที่ดีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์มีมาตรฐานอยู่ในระดับสูง

3.2.2 ข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี

มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อบังคับต่างๆ ในพระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004 (Accountants Act, 2004) ดังนี้

¹⁰⁵ http://www.icpas.com.sg/general/abt_icpas.asp (28 October 2008).

1) นักวิชาชีพบัญชีหรือสำนักงานบัญชี มีหน้าที่ต้องรายงานการเปลี่ยนแปลง ชื่อ หรือข้อมูลอื่นในทะเบียนนักวิชาชีพบัญชีต่อคณะกรรมการกำกับดูแล (Oversight Committee) ภายใน 30 วัน นับจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลง หากนักวิชาชีพบัญชีหรือสำนักงานบัญชีใด ไม่ปฏิบัติตาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ต้องถูกปรับไม่เกิน 1,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ (\$)

2) นักวิชาชีพบัญชีหรือสำนักงานบัญชีต้องถูกเพิกถอนใบอนุญาต หากเกิดกรณี ดังนี้¹⁰⁶

- 1) เสียชีวิต
- 2) ไม่สามารถปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีได้ เนื่องจากมีความบกพร่องทางร่างกายหรือทางจิต
- 3) ถูกตัดสินให้ล้มละลาย
- 4) ไม่สามารถต่อใบอนุญาตได้โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ภายใน 1 เดือน นับจากวันที่ใบอนุญาตนั้นหมดอายุ
- 5) นักวิชาชีพบัญชีนั้นถูกยกเลิกการขึ้นทะเบียน เนื่องจากคณะกรรมการกำกับดูแลพิจารณาแล้วว่านักวิชาชีพบัญชีนั้นได้กระทำการดังต่อไปนี้จริง
 - 5.1) ได้รับการขึ้นทะเบียน โดยการทุจริตหรือประพฤติมิชอบ
 - 5.2) ขาดคุณสมบัติของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นนักวิชาชีพ
 - 5.3) อยู่ในสถานะที่ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ของนักวิชาชีพบัญชีได้อีกต่อไป

¹⁰⁶ 15. —(1) The Registrar shall remove from the Register of Public Accountants the name and relevant particulars of any public accountant —

- (a) who has died;
- (b) who has become unfit to practice as a public accountant by reason of any physical or mental condition;
- (c) who has been adjudged a bankrupt;
- (d) who, without reasonable excuse, has failed to renew his certificate of registration after one month from the date of the expiry thereof;
- (e) whose registration has been cancelled under the provisions of Part V or VI; or
- (f) Who has applied to the Oversight Committee for his registration to be cancelled and whose application has been granted by the Oversight Committee.

6) สำนักงานบัญชีนั้นถูกยกเลิกการขึ้นทะเบียน เนื่องจากคณะกรรมการกำกับดูแลพิจารณาแล้วเห็นว่าสำนักงานบัญชานั้นได้กระทำการดังต่อไปนี้จริง

- 6.1) ได้รับการขึ้นทะเบียน โดยการทุจริต หรือประพฤตินิชอบ
- 6.2) ได้ยุติการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีในประเทศสิงคโปร์แล้ว
- 6.3) อยู่ในสถานะที่ไม่สามารถให้บริการทางวิชาชีพบัญชีได้อีกต่อไป

3.3 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีในประเทศสิงคโปร์

ตามกฎระเบียบสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004 ได้กำหนดจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี (Code of Professional conduct and Ethics)¹⁰⁷ สำหรับนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ในเรื่องต่างๆ ดังต่อไปนี้

3.3.1 หลักการพื้นฐาน (Fundamental Principles)

เป็นหลักการพื้นฐานที่ใช้ในการควบคุมการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี ซึ่งกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องหลีกเลี่ยงปัจจัยต่างๆ ที่จะทำให้นักวิชาชีพบัญชีขาดความซื่อสัตย์ (Integrity) และความเป็นกลาง (Objectivity) ในการปฏิบัติงานวิชาชีพ ดังรายละเอียดต่างๆ ดังต่อไปนี้

- 1) นักวิชาชีพบัญชีต้องแสดงให้เห็นว่าตนไม่มีผลประโยชน์ใดๆ ที่ทำให้ขัดต่อความซื่อสัตย์และความเป็นกลางในการปฏิบัติงาน
- 2) นักวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถเยี่ยงนักวิชาชีพ¹⁰⁸
- 3) นักวิชาชีพบัญชีต้องรักษาความลับของลูกค้า (Confidentiality of Information) กล่าวคือ ต้องไม่เปิดเผยความลับของลูกค้าแก่ผู้อื่น เว้นแต่ได้รับความยินยอมจากลูกค้า หรือกฎหมายกำหนดให้ต้องเปิดเผย¹⁰⁹
- 4) นักวิชาชีพบัญชีต้องติดตามและปฏิบัติตามประกาศของคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี¹¹⁰

¹⁰⁷ ที่มา : http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2005_Code_of_Ethics.pdf (24 August 2008).

¹⁰⁸ (4) A public accountant shall conduct himself in a manner consistent with the good reputation of the accountancy profession and refrain from any act or default which is likely to bring discredit to the profession or to himself in his capacity as a public accountant.

¹⁰⁹ (5) A public accountant shall respect the confidentiality of information acquired in the course of his work and shall not disclose any such information to a third party without specific authority or unless there is a legal or professional duty to disclose.

5) นักวิชาชีพบัญชี ต้องไม่รับจ้างทำงานให้ลูกค้าเกินกว่าหน้าที่ของนักวิชาชีพบัญชี¹¹¹

6) นักวิชาชีพบัญชีต้องไม่ช่วยเหลือหรือให้บริการ โดยใช้ชื่อหรือลักษณะอื่นของนักวิชาชีพบัญชีเพื่อเพิ่มมูลค่าหรือส่งเสริมการกระทำที่ผิดกฎหมายของลูกค้า¹¹²

7) นักวิชาชีพบัญชีต้องไม่จัดทำ จัดเตรียม พิสูจน์ให้เห็นหรือให้การรับรองงานการเงินซึ่งนักวิชาชีพบัญชีทราบ¹¹³

7.1) เป็นงบการเงินที่ไม่ถูกต้อง หรือไม่ตรงกับความเป็นจริง

7.2) ทำให้เกิดการเข้าใจผิด เนื่องจากความผิดพลาด การละเลย หรือการทำลายข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

8) นักวิชาชีพบัญชี ต้องชี้แจงให้ลูกค้าเข้าใจเกี่ยวกับอิทธิพลของความสัมพันธ์ทางธุรกิจ การควมรวมธุรกิจ หรือความเกี่ยวข้องกันของธุรกิจที่มีต่อผลการตัดสินใจหรือการแสดงความเห็นของนักวิชาชีพบัญชี¹¹⁴

¹¹⁰ (6) Public accountants who assume responsibilities in respect of financial statements or as auditors shall observe the professional and technical pronouncements of the Oversight Committee and such other professional and technical pronouncements as the Oversight Committee may adopt from those issued by any other professional accountancy body.

¹¹¹ (8) No public accountant shall be substantially engaged in any business other than that of a public accountant.

¹¹² (9) No public accountant shall give any assistance or his services by the use of his name or in any other manner to advance or promote any illegal activity of a client.

¹¹³ (10) No public accountant shall make, prepare, attest to or certify any statement which he knows to be —

(a) False, incorrect or misleading; or

(b) Open to misconstruction by reason of any error, omission or suppression of a material fact or otherwise.

¹¹⁴ (11) A public accountant shall inform a client of the nature of any business connection, affiliation or interest which might influence his judgment or impair the disinterested quality of his services to such client.

3.3.2 ความเป็นอิสระ (Independence)

ความเป็นอิสระของนักวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชี ความเป็นอิสระดังกล่าวรวมถึงบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีนั้นด้วย ซึ่งมีรายละเอียดต่างๆ ดังต่อไปนี้

1) คำศัพท์ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่

(1) บุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชี (Affiliated Entity) หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่ควบคุม เป็นเจ้าของ บริหารจัดการ หรือเป็นส่วนหนึ่งของสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชี¹¹⁵

(2) กิจการที่ได้รับการตรวจสอบ (Audit Client) หมายความว่ารวมถึง กิจการซึ่งถูกควบคุมโดยกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ เป็น Holding Company หรือบริษัทในเครือของกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ หรือกิจการซึ่งกิจการที่ได้รับการตรวจสอบเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่¹¹⁶

(3) กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ (Covered Party) หมายถึง สำนักงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชี หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีซึ่งมีส่วนร่วมในการตรวจสอบ¹¹⁷

¹¹⁵ “affiliated entity”, in relation to an accounting corporation, an accounting firm or a public accountant directly involved in the audit, means —

(a) an entity that is directly or indirectly under common control, ownership or management with the accounting corporation or accounting firm;

(b) an entity that is directly or indirectly under the control, ownership or management of the public accountant or his immediate family members;

(c) an entity that is, or holds itself out to be, part of the accounting corporation or accounting firm nationally or internationally; or

(d) an entity that a reasonable and informed third party having knowledge of all relevant information would reasonably conclude is part of the accounting corporation or accounting firm nationally or internationally;

¹¹⁶ “audit client” means an entity in respect of which an audit is conducted and, in the case of a public entity, includes its holding companies, subsidiary companies and associated companies where the audit client is the single largest shareholder;

¹¹⁷ “covered party” means —

(a) an accounting corporation or accounting firm involved in an audit; or

(b) a public accountant or staff member of the accounting corporation or accounting firm who is directly involved in the audit;

(4) ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (Economic Interest) หมายถึง ผลตอบแทน ทั้งทางตรงและทางอ้อม จากการถือหุ้น การให้กู้ยืม หรือการถือครองเครื่องมือทางการเงินอื่นๆ¹¹⁸

(5) สมาชิกในครอบครัว (Immediate Family Member) หมายถึง คู่สมรส บุตร บุตรบุญธรรม ลูกเลี้ยง พี่ชาย พี่สาวหรือบิดามารดา¹¹⁹

2) หลักการที่สำคัญ (Overriding Principles) กำหนดให้กลุ่มบุคคลที่มีส่วน ร่วมในการตรวจสอบ ปฏิบัติงานตรวจสอบโดยต้องไม่ได้รับผลกระทบจากอุปสรรค (Threat) ต่างๆ ดังต่อไปนี้

(1) อุปสรรคจากผลประโยชน์ส่วนตัว (Self-interest Threat) ซึ่งเกิดจาก กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ ได้รับผลประโยชน์จากกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ หรือ ได้รับผลประโยชน์อื่นซึ่งขัดแย้งกับผลประโยชน์ของกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ¹²⁰

(2) อุปสรรคจากการใช้วิจารณญาณส่วนตัว (Self-review Threat) ซึ่งเกิด จากข้อตกลงในการตรวจสอบ ทั้งที่เกี่ยวกับการตรวจสอบและไม่เกี่ยวกับการตรวจสอบ หรือการที่ สมาชิกของคณะตรวจสอบเคยเป็นผู้บริหาร หรือพนักงานซึ่งอยู่ในตำแหน่งที่มีอิทธิพลต่อข้อตกลง ในการตรวจสอบ¹²¹

¹¹⁸ “economic interest” includes shareholding interests, loans, bonds or other financial instruments held directly or indirectly, but does not include independently managed public unit trusts, mutual funds and tracker funds;

¹¹⁹ “immediate family member” means a spouse, child, adopted child, step-child, brother, sister or parent.

¹²⁰ (a) a self-interest threat occurs when a covered party is likely to benefit from an economic interest in, or other self-interest conflict with, an audit client;

¹²¹ (b) a self-review threat occurs when —

(i) any product or judgment of a previous audit engagement or non-audit engagement needs to be re-evaluated in reaching conclusions on the audit engagement; or

(ii) a member of the audit team was previously a director or an officer of the audit client, or was an employee in a position to influence the subject-matter of the audit engagement;

(3) อุปสรรคจากการสนับสนุน (Advocacy Threat) ซึ่งเกิดจากกลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ เป็นผู้ให้การสนับสนุนในด้านต่างๆ แก่กิจการที่ได้รับการตรวจสอบ¹²²

(4) อุปสรรคจากความสนิทสนม (Familiarity Threat) ซึ่งเกิดจากการที่กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้บริหาร พนักงาน หรือลูกจ้างของกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ¹²³

(5) อุปสรรคจากการถูกข่มขู่ (Intimidation Threat) ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อกลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ ถูกข่มขู่การปฏิบัติงานการตรวจสอบ โดยผู้บริหาร พนักงาน หรือลูกจ้างของกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ¹²⁴

3) ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (Economic Interest) มีข้อกำหนดเกี่ยวกับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ดังนี้

(1) กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ หรือสมาชิกในครอบครัวของผู้สอบบัญชี หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบ ต้องไม่ได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ¹²⁵

(2) กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ หรือสมาชิกในครอบครัวของผู้สอบบัญชี หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบ ต้องถือหุ้นในกิจการที่ได้รับการตรวจสอบรวมกันแล้วไม่เกินร้อยละ 5¹²⁶

¹²² (c) an advocacy threat occurs when a covered party promotes, or may be perceived to promote, an audit client's position or opinion such that objectivity may or may be perceived to be compromised such as when the covered party involved in the audit subordinates its judgment to that of the audit client;

¹²³ (d) a familiarity threat occurs when, by virtue of a close relationship with an audit client, its directors, officers or employees, a covered party becomes too sympathetic to the interests of the audit client; and

¹²⁴ (e) an intimidation threat occurs when a covered party may be deterred from acting objectively and exercising professional skepticism by threats (actual or perceived) from the directors, officers or employees of an audit client.

¹²⁵ 4.—(1) A covered party or any financially dependent immediate family member of the public accountant or staff member directly involved in the audit shall not have any economic interest in an audit client or its holding companies, subsidiaries or associates.

(3) กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ หรือสมาชิกในครอบครัวของผู้สอบบัญชีหรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบที่มีผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจใดๆ ในกิจการที่ทำการตรวจสอบต้องดำเนินการเพื่อให้ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจนั้นหมดไปภายใน 90 วัน นับตั้งแต่วันที่ยอมรับข้อตกลงในการตรวจสอบและต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จก่อนวันที่ลงชื่อแสดงความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี¹²⁷

(4) ต้องเปิดเผยถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจใดๆ ที่กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ หรือสมาชิกในครอบครัวของผู้สอบบัญชี หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบได้รับจากกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชี¹²⁸

4) ครอบครัวและความสัมพันธ์ส่วนตัว (Family and Personal Relationships) กำหนดไม่ให้ผู้สอบบัญชีหรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีตอบรับสอบบัญชีในกิจการซึ่งสมาชิกในครอบครัวของตนทำหน้าที่เป็นผู้จัดทำบัญชีหรืองบการเงินในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตนตอบรับสอบบัญชีหรือในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีนั้น¹²⁹

5) การได้รับการว่าจ้างจากกิจการที่เข้าทำการตรวจสอบ (Employment by audit Client) กำหนดไม่ให้ผู้สอบบัญชีรับงานสอบบัญชี หากมีผู้สอบบัญชีเดิม หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเดิมของสำนักงานสอบบัญชีของตน ได้รับการว่าจ้างให้ทำงานในหน้าที่งานที่เกี่ยวข้องกับการ

¹²⁶ (2) Any public accountant or staff member of an accounting corporation or accounting firm who is not directly involved in the audit shall not have, in aggregate, economic interests in the audit client exceeding an amount equivalent to 5% of the equity share capital of the audit client and each of its holding companies, subsidiaries and associates.

¹²⁷ (3) A covered party or any person referred to in sub-paragraph (1) or (2) shall dispose of any economic interest prohibited under this paragraph within 90 days of the covered party accepting the audit engagement and, in any event, before signing of the auditor's report.

¹²⁸ (4) The auditor's report shall disclose on an annual basis —
(a) any economic interest held by a covered party or any person referred to in sub-paragraph (1) or (2) in the audit client and each of its holding companies, subsidiaries and associates at the beginning and end of the relevant financial year;

¹²⁹ 5. A public accountant or staff member of an accounting corporation or accounting firm shall not undertake an audit engagement if his immediate family member —
(a) is employed by the audit client in a role that involves accounting or financial reporting oversight; or
(b) is an officer of the audit client at any time during the relevant financial period or during the audit engagement period.

บัญชีหรือรายงานทางการเงินของกิจการที่เข้าทำการตรวจสอบนั้น หรือได้รับการว่าจ้างเป็นพนักงานของกิจการที่เข้าทำการตรวจสอบนั้น เว้นแต่จะมีเงื่อนไขที่เข้มงวดจำกัดขอบเขตการทำงานของผู้สอบบัญชีเดิม หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเดิมนั้น หรือผู้สอบบัญชีเดิมหรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเดิมนั้น ได้ยุติบทบาทดังกล่าวลง หรือได้รับผลตอบแทนคงที่ (ไม่แปรผันตามรายได้ หรือผลกำไรของสำนักงานสอบบัญชี)¹³⁰

6) การให้บริการอื่นๆ แก่ลูกค้าก่อนเข้าทำการตรวจสอบ (Recent Service with Audit Client) กำหนดไม่ให้ผู้สอบบัญชีรับงานสอบบัญชีนั้น หากตนเคยเป็นลูกจ้าง ผู้บริหาร หรือพนักงานของกิจการนั้นก่อนหน้าที่จะรับงานสอบบัญชีไม่เกิน 3 ปี หรือหากนักวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นพนักงานของสำนักงานสอบบัญชีของตนเคยเป็นลูกจ้าง ผู้บริหาร หรือพนักงานของกิจการนั้นก่อนหน้าที่จะรับงานสอบบัญชีไม่เกิน 3 ปี¹³¹

7) การมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดทางธุรกิจกับลูกค้า (Close Business Relationship with Audit Client) กำหนดไม่ให้กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดทางธุรกิจกับลูกค้า ดังรายละเอียดต่อไปนี้

¹³⁰ 6. A public accountant shall not undertake an audit engagement if his former partner or former professional employee of his accounting corporation or accounting firm is employed by the audit client in a role that involves accounting or financial reporting oversight or as an officer of the audit client except where —

(a) the former partner or former professional employee has severed his financial ties with the accounting corporation or accounting firm; or

(b) the only financial ties the former partner or former professional employee has with the accounting corporation or accounting firm are pre-determined or fixed arrangements (such as pensions) that are not dependent on the revenues, profits or earnings of the accounting corporation or accounting firm.

¹³¹ 7.—(1) A public accountant shall not undertake an audit engagement if he was an employee, a director or an officer of the audit client within the last 3 years.

(2) A public accountant shall not allow a professional employee of the accounting corporation or accounting firm to be directly involved in an audit if that person was an employee, a director or an officer of the audit client within the last 3 years.

(1) บุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชี หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี แต่ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับงานสอบบัญชีนั้น จะต้องมีส่วนได้รับผลประโยชน์ในธุรกิจของลูกค้าไม่เกินร้อยละ 5¹³²

(2) ธุรกิจของลูกค้า (Client Party) หมายถึง ธุรกิจซึ่งเป็นของ¹³³

2.1 ลูกค้า

2.2 กรรมการผู้จัดการ (Controlling owner) หรือผู้ถือหุ้นใหญ่ในธุรกิจของลูกค้า

2.3 ผู้บริหารหรือพนักงานในธุรกิจของลูกค้า

2.4 บุคคลซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้ให้คำปรึกษาอาวุโสในการบริหารงานด้านต่างๆ แก่ธุรกิจของลูกค้า

(3) ความสัมพันธ์ใกล้ชิดทางธุรกิจ (Close Business Relationship) หมายถึง¹³⁴

3.1 การมีผลประโยชน์ใดๆ ในธุรกิจของลูกค้า

3.2 การเตรียมการ หรือดำเนินการรวมธุรกิจใดๆ ของสำนักงานสอบบัญชี หรือผู้สอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีหรือธุรกิจของลูกค้า

3.3 การเป็นผู้แทนจำหน่าย หรือเป็นผู้ซื้อขายสินค้าหรือบริการของลูกค้า

¹³² (2) An affiliated entity may have an economic interest of not more than 5% in a business venture with a client party.

¹³³ “client party” means —

(a) an audit client;

(b) the controlling owner or substantial shareholder of an audit client;

(c) a director or an officer of an audit client; or

(d) a person who performs senior managerial functions for an audit client;

¹³⁴ “close business relationship” means —

(a) any economic interest in any business venture with a client party;

(b) arrangements to combine one or more services or products of the covered party or affiliated entity with one or more services or products of the client party;

(c) distribution or marketing arrangements under which the covered party or affiliated entity acts as a distributor or marketer of the client party’s products or services; or

8) การจัดทำบัญชีและงบการเงินของบริษัทมหาชนจำกัด (Preparing Accounting Records and Financial Statements for Public Company) กำหนดให้กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีซึ่งสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชื่อนั้นเป็นผู้รับงานสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด ต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้¹³⁵

1) ต้องไม่ให้บริการดังต่อไปนี้แก่ลูกค้า

(1) บริการจัดทำบัญชี หรือบัญชีเงินเดือน (Payroll)

(2) บริการอื่นๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชี หรืองบการเงินของลูกค้า ซึ่งเป็นการบริการที่อาจกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้

2. แต่หากมีความจำเป็นเร่งด่วน (Emergency) เกิดขึ้น สามารถให้บริการตามข้อ 1) แก่ลูกค้าได้ โดยมีรายละเอียด ดังนี้¹³⁶

¹³⁵ 9.—(1) Subject to sub-paragraphs (2) and (3), where an audit client is a public company, a covered party or an affiliated entity shall not provide the following services to the audit client:

(a) book-keeping or payroll services; and

(b) services relating to the audit client's accounting records or financial statements that may impair auditors' independence.

¹³⁶ (2) Where an emergency arises, the services referred to in sub-paragraph (1) may be provided if—

(a) no managerial actions or decisions are taken by the covered party involved in the audit or its affiliated entity; and

(b) the services are not performed by a member of the audit team.

(3) The services referred to in sub-paragraph (1) may be provided for a foreign division or foreign subsidiary of the audit client only if—

(a) the services are limited, routine or mechanical;

(b) it is impractical for the foreign division or foreign subsidiary to make other arrangements;

(c) the foreign division or foreign subsidiary is not material to the consolidated financial statements;

(d) the foreign division or foreign subsidiary does not have employees who are able to perform the services;

(e) the services are performed consistently with local professional ethics rules; and

(f) the total fees for such services for the group do not exceed \$10,000 or 5% of the consolidated audit fee, whichever is the higher.

2.1 ผู้สอบบัญชีนั้นต้องไม่มีส่วนในการบริหารจัดการ หรือการตัดสินใจเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า และต้องไม่เป็นสมาชิกของคณะผู้ตรวจสอบบัญชีของลูกค้าด้วย

2.2 เป็นการให้บริการแก่แผนกต่างประเทศ หรือสาขาในต่างประเทศของลูกค้า โดยที่การให้บริการนั้น

2.2.1 ต้องถูกกำหนดขอบเขตไว้อย่างชัดเจน หรือเป็นการให้บริการประจำ

2.2.2 แผนกต่างประเทศ หรือสาขาในต่างประเทศ ไม่สามารถว่าจ้างผู้อื่นได้

2.2.3 แผนกต่างประเทศ หรือสาขาในต่างประเทศนั้น ไม่ได้มีความสำคัญอย่างเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินรวม

2.2.4 แผนกต่างประเทศ หรือสาขาในต่างประเทศนั้น ไม่มีพนักงานที่สามารถให้บริการดังกล่าวได้

2.2.5 การให้บริการดังกล่าว ต้องมีความสอดคล้องกับระเบียบปฏิบัติทางวิชาชีพของแต่ละประเทศ (Local Professional Ethics Rules)

2.2.6 ค่าธรรมเนียมในการให้บริการดังกล่าวแก่แผนกต่างประเทศหรือสาขาในต่างประเทศของลูกค้ารวมกันแล้วต้องไม่เกิน 10,000 \$ หรือร้อยละ 5 ของค่าธรรมเนียมในการให้บริการสอบบัญชีรวมทั้งกลุ่มบริษัท

2.3 ต้องเปิดเผยการให้บริการดังกล่าวของสำนักงานบัญชีซึ่งเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ ในรายงานประจำปีของลูกค้าด้วย

9) การจัดทำบัญชีและงบการเงินของบริษัทเอกชน (Preparing Accounting Records and Financial Statements for Private Company) กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีหรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งรับงานสอบบัญชีของลูกค้าซึ่งเป็นบริษัทเอกชน (Private Company) สามารถให้บริการจัดทำบัญชี หรือบัญชีเงินเดือน หรือให้บริการประจำอื่นเกี่ยวกับการจัดทำบัญชี หรืองบการเงินแก่ลูกค้าได้ แต่เพื่อป้องกันไม่ให้มีอุปสรรคจากการใช้วิจารณญาณส่วนตัวของผู้สอบบัญชี ต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้¹³⁷

(4) The accounting corporation or accounting firm involved in the audit shall ensure that any services provided under sub-paragraph (2) or (3), including details of the services and the circumstances under which they were provided, are disclosed in the annual report of the audit client.

¹³⁷ 10.—(1) Where an audit client is a private company, an accounting corporation, accounting firm or affiliated entity may provide to the audit client or any of its subsidiaries book-keeping or payroll

- 1) ผู้ให้บริการแก่ลูกค้า ต้องไม่ใช่สมาชิกของคณะผู้ตรวจสอบบัญชี
 - 2) กำหนดนโยบายและแนวปฏิบัติเพื่อห้ามไม่ให้ผู้ให้บริการแก่ลูกค้าเป็นผู้ตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารจัดการในกิจการของลูกค้า
 - 3) ต้องได้รับข้อมูลรายงานทางการเงินจากลูกค้า
 - 4) ต้องได้รับข้อสมมติฐานเบื้องต้นซึ่งผ่านความเห็นชอบจากลูกค้าแล้ว
 - 5) ต้องได้รับข้อมูลรายการบันทึกบัญชี (Accounting Journal Entry) ซึ่งผ่านการเห็นชอบจากลูกค้าแล้ว
- 10) การให้บริการประเมินโดยผู้เชี่ยวชาญพิเศษ (Specialist Valuation Services) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹³⁸

services or services relating to the audit client's accounting records or financial statements and of a routine or mechanical nature, provided that any threat of self-review is clearly insignificant.

(2) In assessing whether any threat of self-review is clearly insignificant, the accounting corporation or accounting firm shall have regard to all of the following safeguards:

- (a) making arrangements so that the services are not performed by a member of the audit team;
- (b) implementing policies and procedures to prohibit the individual providing the services from making any managerial decision on behalf of the audit client;
- (c) requiring the source data for the accounting entries to be originated by the audit client;
- (d) requiring the underlying assumptions to be originated and approved by the audit client; and
- (e) obtaining the audit client's approval for any proposed accounting journal entry.

¹³⁸ 11.—(1) An accounting corporation or accounting firm shall not audit a client's financial statements if the financial statements include the product of a specialist valuation carried out by the accounting corporation, accounting firm or affiliated entity except where —

- (a) the valuation relates to a foreign subsidiary of the audit client;
- (b) the valuation was carried out by an affiliated entity in a foreign jurisdiction that does not have a similar prohibition as in this paragraph;
- (c) the product of the specialist valuation is less than 10% of the last audited consolidated non-current assets; and
- (d) the auditor ensures that the circumstances referred to in sub-paragraphs (a), (b) and (c) are disclosed in the annual report of the audit client.

(2) In this paragraph, “specialist valuation” includes actuarial valuation and valuation of intellectual property and brands, other intangible assets, property and unquoted investments.

1) การประเมิน โดยผู้เชี่ยวชาญพิเศษ (Specialist Valuation) ได้แก่ การประเมินเกี่ยวกับการประกันภัย (Actuarial Valuation) การประเมินทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property) เครื่องหมายการค้า (Brands) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น (Other Intangible Assets) อสังหาริมทรัพย์ (Property) และการลงทุนอื่น (Unquoted Investments)

2) สำนักงานสอบบัญชีนั้นต้องไม่รับตรวจสอบงบการเงินที่มีส่วนซึ่ง ถูกประเมิน โดยผู้เชี่ยวชาญพิเศษของสำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี เว้นแต่

2.1 เป็นการให้บริการประเมินแก่สาขาในต่างประเทศของลูกค้า

2.2 เป็นการให้บริการประเมิน โดยบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี ภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งไม่ได้มีข้อห้ามเหมือน กฎระเบียบสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004 นี้

2.3 ให้บริการประเมินสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (None Current Assets) ไม่เกินร้อยละ 10 ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนรวมในการตรวจสอบบัญชีครั้งก่อน

2.4 ผู้สอบบัญชีต้องเปิดเผยเหตุการณ์ต่างๆ ดังกล่าวข้างต้นใน รายงานประจำปีของลูกค้า

11) การให้บริการทางการเงินแก่กิจการของลูกค้า (Corporate Finance Services) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹³⁹

¹³⁹ 13.—(1) An accounting corporation, accounting firm or affiliated entity shall not provide corporate finance services, advice or assistance to an audit client that involves —

(a) promoting, dealing in or underwriting of the audit client's shares;

(b) committing the audit client to the terms of a transaction; or

(c) consummating a transaction on behalf of the audit client.

(2) Subject to sub-paragraph (1), an accounting corporation, accounting firm or affiliated entity may provide corporate finance services, advice or assistance to an audit client provided that threats referred to in paragraph 3 are clearly insignificant.

(3) Where the threats referred to in paragraph 3 are not clearly insignificant, the accounting corporation, accounting firm or affiliated entity shall adopt safeguards to reduce the threat to a clearly insignificant level, which may include —

(a) implementing policies and procedures to prohibit individuals assisting the audit client from making managerial decisions on behalf of the client; and

1. สำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี ต้องไม่ให้บริการทางการเงินเกี่ยวกับการเป็นที่ปรึกษาทางการเงิน หรือให้ความช่วยเหลือทางการเงินแก่กิจการของลูกค้า ดังนี้

1.1 ทำการโฆษณา (Promoting) หรือจำหน่าย (Dealing in) หรือรับประกัน (Underwriting) หุ้นของกิจการของลูกค้า

1.2 เป็นผู้ให้การรับรองในข้อตกลงการซื้อขายหุ้น (Committing Terms of Transaction)

1.3 ดำเนินการแทนลูกค้าเพื่อทำให้การซื้อขายหุ้นเสร็จสมบูรณ์ (Consummating Transaction on Behalf of Audit Client)

2. หากสำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี ให้บริการทางการเงินเกี่ยวกับการเป็นที่ปรึกษาทางการเงิน หรือให้ความช่วยเหลือทางการเงินแก่กิจการของลูกค้าข้างดังกล่าวในข้อ 1) ถือว่าเป็นการกระทำที่ก่อให้เกิดอุปสรรคในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ

3. สำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี สามารถลดอุปสรรคในการแสดงความเห็นดังกล่าวในข้อ 2) ลงให้เหลือในระดับที่ไม่ถือเป็นสาระสำคัญได้ โดยการดำเนินการดังต่อไปนี้

3.1 กำหนดนโยบายและวิธีการในการปฏิบัติงานเพื่อไม่ให้มีการดำเนินการใดๆ ที่เป็นการช่วยลูกค้าตัดสินใจ หรือตัดสินใจแทนเกี่ยวกับการบริหารงานในกิจการของลูกค้า และ

3.2 กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ ต้องไม่ให้การรับรองในข้อตกลงการซื้อขายหุ้นของกิจการลูกค้า (Committing Terms of Transaction) หรือดำเนินการแทนลูกค้าเพื่อทำให้การซื้อขายหุ้นเสร็จสมบูรณ์ (Consummating Transaction on Behalf of Audit Client)

12) การให้บริการทางด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและระบบอื่นๆ แก่กิจการของลูกค้า (IT and Other Systems Services) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁴⁰

(b) ensuring that the covered party involved in the audit or its affiliated entity does not commit the audit client to the terms of any transaction or consummate a transaction on behalf of the client.

¹⁴⁰ 14.—(1) Where an audit client is a public company, an accounting corporation, accounting firm or affiliated entity shall not provide to the client services involving the design or implementation of technology or

1) สำหรับกิจการของลูกค้าที่เป็นบริษัทมหาชนจำกัด (Public Company) สำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชีต้องไม่เป็น ผู้ให้บริการแก่กิจการของลูกค้า เกี่ยวกับการออกแบบและวางระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและระบบ อื่นๆ ซึ่งเป็นระบบที่ทำให้เกิดข้อมูลรายการทางการเงินในงบการเงินของลูกค้า

2) สำหรับกิจการของลูกค้าที่เป็นบริษัทเอกชนซึ่งไม่ใช่บริษัทมหาชน จำกัด สำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี สามารถให้บริการแก่กิจการของลูกค้า เกี่ยวกับการออกแบบและวางระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ และระบบอื่นๆ ซึ่งเป็นระบบที่ทำให้เกิดข้อมูลรายการทางการเงินในงบการเงินของลูกค้าได้ หาก ปฏิบัติตามข้อกำหนดดังต่อไปนี้

2.1 กิจการของลูกค้าต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

2.1.1 ไม่เป็นบริษัทร่วม หรือบริษัทย่อย (Subsidiary) ของบริษัท มหาชนจำกัดซึ่งเป็นลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับ สำนักงานสอบบัญชี

other systems if the system is used to generate financial information forming part of the client's financial statements.

(2) Where an audit client is a private company, an accounting corporation, accounting firm or affiliated entity may provide to the client or any of its subsidiaries services involving the design or implementation of technology or other systems, whether or not used to generate financial information forming part of the client's financial statements, if —

(a) the audit client —

(i) is not a subsidiary of a public company audited by the accounting corporation, accounting firm or affiliated entity;

(ii) acknowledges its responsibility for establishing and monitoring a system of internal controls;

(iii) makes a competent senior employee responsible for making all management decisions with respect to the design and implementation of the hardware or software system;

(iv) evaluates the adequacy and results of the design and implementation of the system itself; and

(v) is responsible for the operation of the system (hardware or software) and the data used or generated by the system; and

(b) the services are provided by personnel who —

(i) are not involved in the audit engagement; and

(ii) have different reporting lines in the accounting corporation or accounting firm.

2.1.2 เป็นผู้รับผิดชอบในการสร้าง (Establishing) และควบคุมดูแล (Monitoring) ระบบการควบคุมภายใน

2.1.3 กำหนดให้พนักงานที่มีความรู้ความสามารถเป็นผู้รับผิดชอบในการตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารจัดการ โดยคำนึงถึงการออกแบบและการใช้งานของอุปกรณ์เครื่องมือ (Hardware) และ ซอฟต์แวร์ของระบบ

2.1.4 ทำการประเมินผลด้วยตนเองเกี่ยวกับความเพียงพอเหมาะสมและผลลัพธ์ของการออกแบบและการใช้งานระบบ

2.1.5 เป็นผู้รับผิดชอบการปฏิบัติงานของระบบและข้อมูลในระบบ

3) ผู้ให้บริการ ต้องมีคุณสมบัติดังนี้

3.1 ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีนั้น

3.2 ในสำนักงานสอบบัญชีนั้น ประกอบด้วยหลายสายงานซึ่งมีความแตกต่างกัน

ความแตกต่างกัน

13) การให้บริการตรวจสอบภายในแก่กิจการของลูกค้า (Internal Audit Services) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁴¹

¹⁴¹ 15.—(1) Where an audit client is a public company, an accounting corporation, accounting firm or affiliated entity shall not provide internal audit services to the client.

(2) Where the audit client is a private company, an accounting corporation, accounting firm or affiliated entity may provide internal audit services to the client

or any of its subsidiaries if —

(a) the audit client is not a subsidiary of a public company audited by the accounting corporation, accounting firm or affiliated entity;

(b) the audit client is responsible for —

(i) establishing, maintaining and monitoring internal controls;

(ii) evaluating and determining which recommendations should be implemented; and

(iii) evaluating its own internal audit procedures;

(c) a competent senior employee of the audit client is responsible for internal audit activities;

(d) the board of directors of the audit client approves the scope, risk and frequency of internal audit work;

(e) the findings and recommendations resulting from the internal audit activities are reported to the board of directors of the audit client; and

1. การตรวจสอบภายใน (Internal Audit Services) ในจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี มีข้อกำหนดเฉพาะในเรื่องการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการควบคุมภายในทางการเงิน (Internal Accounting Controls) ระบบการเงิน (Financial Systems) หรืองบการเงิน (Financial Statements) ของกิจการลูกค้า

2. สำหรับกิจการของลูกค้าที่เป็นบริษัทมหาชนจำกัด สำนักงานสอบบัญชีหรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี ต้องไม่เป็นผู้ให้บริการตรวจสอบภายในแก่กิจการของลูกค้า

3. สำหรับกิจการของลูกค้าที่เป็นบริษัทเอกชนซึ่งไม่ใช่บริษัทมหาชนจำกัด สำนักงานสอบบัญชีหรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชีสามารถให้บริการตรวจสอบภายในแก่กิจการของลูกค้าได้ หาก

3.1 กิจการของลูกค้าไม่ใช่บริษัทร่วมหรือบริษัทย่อยของบริษัทมหาชนจำกัด ซึ่งเป็นลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี

3.2 กิจการของลูกค้าเป็นผู้รับผิดชอบในการ

3.2.1 สร้าง ดำเนินการต่อและควบคุมดูแลการควบคุมภายใน

3.2.2 ประเมินและตัดสินใจเกี่ยวกับการนำข้อเสนอแนะไปปฏิบัติ

3.2.3 ประเมินกระบวนการตรวจสอบภายในของตนเอง

3.3 กิจการของลูกค้ากำหนดให้พนักงานที่มีความรู้ความสามารถเป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินกิจกรรมการตรวจสอบภายใน

3.4 คณะกรรมการบริหารของบริษัทลูกค้า เห็นชอบเกี่ยวกับขอบเขตความเสี่ยงและความถี่ของการตรวจสอบภายใน

3.5 ต้องรายงานข้อค้นพบ (Findings) และข้อเสนอแนะ (Recommendations) ซึ่งได้จากการตรวจสอบภายในให้แก่คณะกรรมการบริหารของบริษัททราบ

3.6 ผู้ให้บริการต้องมีคุณสมบัติดังนี้

3.6.1 ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในงานสอบบัญชานั้น

(f) the services are provided by personnel who —

(i) are not involved in the audit engagement; and

(ii) have different reporting lines in the accounting corporation or accounting firm.

3.6.2 ในสำนักงานสอบบัญชีนั้น ประกอบด้วยสายงานซึ่งมี

ความแตกต่างกัน

14) ค่าธรรมเนียม (Fees) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁴²

¹⁴² 16.—(1) Where an audit client is a public company, the accounting corporation or accounting firm shall conduct a review with the audit client to ensure that auditors' independence is not compromised if—

(a) the amount of fees received for the non-audit services compared to the total audit fees is 50% or more; or

(b) the total size of the non-audit fees paid for the services is significant.

(2) For the purposes of sub-paragraph (1), the fees earned by an affiliated entity shall be taken into account.

(3) An accounting corporation or accounting firm shall undertake a review to ensure that any threat of self-interest is clearly insignificant if total fees generated by an audit client are of the following amounts:

(a) where the audit client is a private company, 15% or more of the accounting corporation or accounting firm's total fees;

(b) where the audit client is a public company, 5% or more of the accounting corporation or accounting firm's total fees; or

(c) 50% or more of the public accountant's total fees.

(4) Where the threat of self-interest is not clearly insignificant, the accounting corporation or accounting firm shall adopt safeguards to reduce the threat to a clearly insignificant level, which may include —

(a) discussing the extent and nature of fees charged with the audit committee or others charged with governance;

(b) reducing dependency on the client;

(c) undertaking external quality control reviews;

(d) implementing policies and procedures to monitor quality control of the audit engagements; and

(e) involving an additional professional accountant (who was not a member of the audit team) to review the work done or advise as necessary

1) สำหรับกิจการลูกค้าที่เป็นบริษัทมหาชนจำกัด สำนักงานสอบบัญชี ต้องควบคุมการตรวจสอบกิจการลูกค้าเพื่อให้มั่นใจได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่รับงานสอบบัญชีนั้นจะไม่น่าขาดความเป็นอิสระ หากเกิดกรณีดังต่อไปนี้

(1) ค่าธรรมเนียมที่สำนักงานสอบบัญชีจะได้รับจากการให้บริการที่ไม่เกี่ยวกับการสอบบัญชี (Non-Audit Services) มีสัดส่วนร้อยละ 50 ขึ้นไปเมื่อเทียบกับสัดส่วนของค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบทั้งหมด (Total Audit Fees) ที่สำนักงานสอบบัญชีจะได้รับจากกิจการลูกค้านั้น

(2) ค่าธรรมเนียมในการให้บริการที่ไม่เกี่ยวกับการสอบบัญชีมีมูลค่าสูงอย่างเป็นสาระสำคัญ

2) ค่าธรรมเนียมที่บุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชีได้รับจากกิจการลูกค้า ต้องบันทึกลงในบัญชีด้วย

3) สำนักงานสอบบัญชีต้องควบคุมการตรวจสอบกิจการลูกค้าเพื่อให้มั่นใจได้ว่าผู้สอบบัญชีที่รับงานสอบบัญชีนั้นจะไม่มีอุปสรรคในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอันเนื่องมาจากผลประโยชน์ส่วนตัว หากค่าธรรมเนียมนรวมจากการให้บริการกิจการลูกค้านั้นมีสัดส่วนดังต่อไปนี้

(1) สำหรับกิจการของลูกค้าที่เป็นบริษัทมหาชนจำกัด ร้อยละ 5 ขึ้นไปเมื่อเทียบกับรายได้ค่าธรรมเนียมรวมทั้งหมดของสำนักงานสอบบัญชี

(2) สำหรับกิจการของลูกค้าที่เป็นบริษัทเอกชนซึ่งไม่ใช่บริษัทมหาชนจำกัด ร้อยละ 15 ขึ้นไปเมื่อเทียบกับรายได้ค่าธรรมเนียมรวมทั้งหมดของสำนักงานสอบบัญชี

(3) ร้อยละ 50 ขึ้นไปเมื่อเทียบกับรายได้ค่าธรรมเนียมรวมทั้งหมดของผู้สอบบัญชีนั้น

4) กรณีที่อุปสรรคจากผลประโยชน์ส่วนตัวอยู่ในระดับที่มีสาระสำคัญ สำนักงานสอบบัญชีสามารถลดอุปสรรคดังกล่าวลงให้อยู่ในระดับที่ไม่ถือเป็นสาระสำคัญได้ โดยการดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ปรึกษาหารือกัน (Discussing) เกี่ยวกับขอบเขต (Extent) และหลักการ (Nature) ของค่าธรรมเนียมจากการตรวจสอบและการให้บริการอื่น

(2) ลดระดับ (Reducing) การพึ่งพาอาศัยกิจการลูกค้า

(3) สอบทาน (Review) การควบคุมคุณภาพภายนอก (External Quality Control) ปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการในการประเมินคุณภาพการควบคุมงาน สอบบัญชี

(4) สอบทานและให้คำแนะนำเกี่ยวกับการทำงานของนักวิชาชีพบัญชีอื่นที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของคณะผู้ตรวจสอบ

15) เกินกำหนด (Overdue Fees) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁴³

1) สำนักงานสอบบัญชีต้องได้รับชำระค่าธรรมเนียมที่เกินกำหนดจากการตรวจสอบบัญชีในงวดก่อน ก่อนวันที่ออกรายงานของผู้สอบบัญชีในงวดบัญชีปัจจุบัน

2) หากยังไม่ได้รับชำระค่าธรรมเนียมเกินกำหนด สำนักงานสอบบัญชีควรดำเนินการดังนี้

(1) ประเมินคุณค่าเกี่ยวกับระดับของค่าธรรมเนียมค้างชำระจากการให้บริการสอบบัญชีและหารให้บริการอื่น รวมทั้ง

(2) ค่าธรรมเนียมอื่นที่จะได้รับจากการให้บริการสอบทานผลการปฏิบัติงาน หรือให้คำแนะนำอื่นที่จำเป็น โดยนักวิชาชีพบัญชีที่ผู้เชี่ยวชาญด้านอื่นเพิ่มเติม (Additional Professional Accountant) ซึ่งไม่ใช่สมาชิกของคณะผู้ตรวจสอบ

3) หากยังไม่ได้รับชำระค่าธรรมเนียมเกินกำหนด สำนักงานสอบบัญชีควรพิจารณาว่าควรรับงานตรวจสอบในงวดบัญชีปัจจุบันหรือไม่ และต้องบันทึกรายการบัญชีดังต่อไปนี้

(1) ให้ตั้งค่าธรรมเนียมเกินกำหนดเป็นเงินให้กู้ยืมแก่ลูกค้า (Loan to Client) และ

(2) นัยสำคัญของค่าธรรมเนียมเกินกำหนด

16) ค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้น (Contingency Fees) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁴⁴

¹⁴³ 17.—(1) An accounting corporation or accounting firm shall ensure that any overdue fees for previous engagements are paid before an audit report is issued.

(2) If overdue fees are not paid, the accounting corporation or accounting firm may implement safeguards, which may include —

(a) discussing the level of outstanding fees with the audit committee or others charged with governance; and

(b) involving an additional professional accountant (who was not a member of the audit team) to review work performed or advise as necessary.

(3) If overdue fees are not paid, the accounting corporation or accounting firm shall consider whether it is appropriate for it to be re-appointed, taking into account

(a) whether the overdue fees might be regarded as equivalent to a loan to the client; and

(b) the significance of the overdue fees.

1) สำนักงานสอบบัญชีต้องไม่คำนวณค่าธรรมเนียมสำหรับการให้บริการทางวิชาชีพใดๆ เป็นร้อยละ เว้นแต่มีกฎหมายกำหนดให้คำนวณค่าธรรมเนียมนั้นเป็นร้อยละ

2) สำนักงานสอบบัญชีต้องไม่ใช่หลักค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้น

17) ของกำนัลและการรับรอง (Gifts and Hospitality) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁴⁵

1) กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบต้องไม่รับของกำนัลใดๆ จากลูกค้า เว้นแต่

(1) ของกำนัลนั้น เป็นของกำนัลตามธรรมเนียมปกติ

(2) มูลค่าของของกำนัลดังกล่าวข้างต้นต้องรวมกันแล้วไม่เกินปีละ 200 \$

2) สำหรับสำนักงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีหรือสมาชิกในคณะตรวจสอบจะต้องได้รับของกำนัลจากรายเดียวกันที่มีมูลค่ารวมกันแล้วไม่เกินตามที่กำหนดในข้อ 1) คือไม่เกินปีละ 200 \$

3) กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบต้องไม่รับการรับรองใดๆ จากลูกค้า เว้นแต่ มูลค่าของการรับรองนั้นรวมกันแล้วไม่เกินมูลค่าตามข้อกำหนดเช่นเดียวกับของกำนัล

18) การมีคดีความ หรือการฟ้องร้อง (Actual or Threatened Litigation) หากมีคดีความ (Actual Litigation) หรือการฟ้องร้อง (Threatened Litigation) ก็ในระหว่างสำนักงาน สอบบัญชี

¹⁴⁴ 18.—(1) No accounting corporation or accounting firm shall accept or charge a fee for any form of professional work on a percentage basis except where such remuneration is provided for under the provisions of any written law.

(2) No accounting corporation or accounting firm shall accept instructions on a contingency fee basis.

¹⁴⁵ 19.—(1) A covered party shall not accept gifts from an audit client except where —

(a) the gifts are token in nature; and

(b) the total value of the gifts does not exceed \$200 annually.

(2) For the purposes of sub-paragraph (1) (b), where the covered party is an accounting corporation or accounting firm, the limit of the value of gifts applies to the aggregate value of gifts received by the individual public accountants or staff members of the accounting corporation or accounting firm from the same audit client.

(3) A covered party shall not accept hospitality from an audit client unless the value is clearly insignificant having regard to the limit of the value of gifts referred to in sub-paragraph (1).

หรือสมาชิกในคณะตรวจสอบกับกิจการลูกค้า สำนักงานสอบบัญชีจะต้องยกเลิกการปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือปฏิเสธการรับงานสอบบัญชีของกิจการลูกค้านั้น เว้นแต่คดีความหรือการฟ้องร้องนั้นเกี่ยวข้องกับค่าธรรมเนียมเกินกำหนดจากการตรวจสอบในงวดบัญชีที่ผ่านมา¹⁴⁶

3.3.3 การปฏิบัติตามแนวทางในการปฏิบัติ (Method of Practice) แนวทางในการปฏิบัติงาน กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีที่สามารถจัดทำงบการเงิน หรือแสดงความเห็นในงบการเงินได้ ต้องได้รับการขึ้นทะเบียนเป็นนักวิชาชีพบัญชีหรือเป็นสมาชิกของสำนักงานบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีที่ได้ขึ้นทะเบียนไว้กับคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีแล้วเท่านั้น¹⁴⁷

3.3.4 ค่าธรรมเนียมในการให้บริการทางวิชาชีพ (Fees) มีข้อกำหนดต่างๆ เกี่ยวกับค่าธรรมเนียม ดังรายละเอียดต่อไปนี้¹⁴⁸

1) นักวิชาชีพบัญชีต้องเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีจากลูกค้าด้วยความยุติธรรม ตามมูลค่าของงานที่ทำให้กับลูกค้า ดังนี้

1) ความเชี่ยวชาญ (Skill) และความรู้ (Knowledge) ที่ใช้ในการทำงานแต่ละประเภท

2) ระดับการฝึกอบรม และประสบการณ์ของบุคคลที่ใช้ในการปฏิบัติงานนั้น

3) ระยะเวลาที่แต่ละบุคคลใช้ในการปฏิบัติงาน

¹⁴⁶ 20. An accounting corporation or accounting firm shall take necessary steps to withdraw from, or refuse to accept, an audit engagement if litigation occurs or is threatened between an audit client and the accounting corporation, accounting firm or member of the audit team except where the litigation relates to prior years' audit fees which are overdue.

¹⁴⁷ 21. No public accountant, accounting corporation or accounting firm shall report or express an opinion on financial statements examined for the purposes of such report or opinion unless the examination is carried out by —

(a) the public accountant; or

(b) a member of the corporation or firm or its staff or a person registered with the Oversight Committee.

¹⁴⁸ 23.—(1) Professional fees charged by public accountants should be a fair reflection of the value of the work performed for the client, taking into account —

(a) the skill and knowledge required for the type of work involved;

(b) the level of training and experience of the persons necessarily engaged in the work;

(c) the time necessarily occupied by each person engaged in the work; and

(d) the degree of responsibility and urgency that the work entails.

4) ระดับความรับผิดชอบ (Responsibility) และความเร่งด่วน (Urgency) ในการปฏิบัติงานตามกฎหมายฉบับใดๆ หรือการได้รับคำสั่งจากทางการเรื่องหลักการคิดค่าธรรมเนียมสำหรับเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นได้ (Contingency Fee Basis)

2) นักวิชาชีพบัญชีจะต้องไม่แบ่งปันผลประโยชน์จากการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีทั้งทางตรงและทางอ้อม ให้แก่บุคคลอื่นซึ่งไม่ใช่สมาชิกในการทำงานของคนทั้งทางตรงและทางอ้อม หากไม่ได้รับการอนุญาตจากลูกค้า¹⁴⁹

3) การห้ามมิให้แบ่งปันผลประโยชน์ให้แก่บุคคลอื่นตามข้อ 3.3.4) ไม่รวมถึงการแบ่งปันผลประโยชน์ให้แก่ นักวิชาชีพบัญชีอื่นซึ่งปลดเกษียณ หรือตัวแทนของนักวิชาชีพบัญชีอื่นซึ่งเสียชีวิตไปแล้ว เนื่องจากบุคคลดังกล่าวได้ปฏิบัติงานเดียวกับงานที่นักวิชาชีพบัญชีรับปฏิบัติงานให้แก่ลูกค้าก่อนที่บุคคลดังกล่าวจะปลดเกษียณ หรือเสียชีวิต¹⁵⁰

4) นักวิชาชีพบัญชีสามารถรับส่วนแบ่งผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนจากบุคคลอื่นได้ หากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้¹⁵¹

1) บุคคลดังกล่าวเป็นนักวิชาชีพบัญชีอื่น หรือสมาชิกอื่นในขณะตรวจสอบเดียวกับนักวิชาชีพบัญชี และ

2) ได้รับการอนุญาตจากลูกค้า

¹⁴⁹ (2) A public accountant shall not, directly or indirectly, allow or agree to allow the participation by any person other than a regular member of his staff or another public accountant in the profits of his professional work without the consent of his client.

¹⁵⁰ (3) Sub-paragraph (2) shall not apply to any public accountant paying or agreeing to pay any sum out of his profits or any remuneration to any retiring partner of the public accountant's practice or of any related practice or to the personal representatives or the widow or dependants of any deceased partner whether such partner has retired from practice or not at the date of his death or to any predecessor in the public accountant's practice or the personal representative of such predecessor.

¹⁵¹ (4) A public accountant may accept any part of the profits or remuneration of any person provided that —

(a) that person is another public accountant or a regular member of his staff; and

(b) he has the consent of his client.

3.3.5 การรักษาความลับ (Confidentiality)

1) นักวิชาชีพบัญชีต้องเก็บรักษาข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของลูกค้าซึ่งได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพไว้เป็นความลับ รวมทั้งห้ามนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เพื่อสร้างผลประโยชน์แก่ตนเองหรือทำให้ตนเองมีข้อได้เปรียบกว่าบุคคลอื่น¹⁵²

2) นักวิชาชีพบัญชีสามารถเปิดเผยข้อมูลของลูกค้าโดยไม่ต้องได้รับอนุญาตจากลูกค้าได้ ในกรณีดังต่อไปนี้¹⁵³

- (1) เป็นการปฏิบัติหน้าที่ตามที่ลูกค้าต้องการ
- (2) เป็นการปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด
- (3) เป็นการปฏิบัติตามคำสั่งของผู้มีอำนาจซึ่งชอบด้วยกฎหมาย
- (4) เป็นการปฏิบัติตามคำสั่งของคณะกรรมการกำกับดูแลนักวิชาชีพ

บัญชี ซึ่งได้แก่

- (1) คณะกรรมการกำกับ ดูแล (Oversight Committee)
- (2) คณะกรรมการรับเรื่องร้องเรียน (Complaints Committee)
- (3) คณะกรรมการควบคุมระเบียบวินัย (Disciplinary Committee)

3) ห้ามมิให้นักวิชาชีพบัญชีนำข้อมูลซึ่งเป็นความลับของกิจการลูกค้าไปใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ หรือทรัพย์สิน หรือข้อได้เปรียบ หรือตำแหน่งหน้าที่ใดๆ¹⁵⁴

¹⁵² 24.—(1) A public accountant shall treat as confidential any information about a client's business affairs acquired in the course of professional work and neither use nor appear to use that information for his personal advantage or for the advantage of a third party.

¹⁵³ (2) Notwithstanding sub-paragraph (1), a public accountant may disclose or produce such information, documents or records without the consent of his client —

- (a) for the purpose of discharging his duties to his client;
- (b) in accordance with the provisions of any written law;
- (c) upon the lawful order of a competent authority; and
- (d) upon the order of the Oversight Committee, the Complaints Committee or the Disciplinary Committee.

¹⁵⁴ (3) No public accountant shall acquire any interest, property or benefit or take any position by improperly using confidential information of a client's business.

3.3.6 การเปลี่ยนการแต่งตั้งผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพ (*Changes in Professional Appointments*)¹⁵⁵

1) ห้ามมิให้นักวิชาชีพบัญชีมีส่วนเกี่ยวข้องในการทำให้นักวิชาชีพบัญชีอื่นเสื่อมเสียเกียรติ หรือเสื่อมเสียชื่อเสียง

¹⁵⁵ 25.—(1) No public accountant shall act in relation to another public accountant in any way or manner as to lower the dignity or honor of the profession or to discredit the profession.

(2) No public accountant shall directly solicit or encroach upon the business of another public accountant.

(3) No public accountant shall accept nomination as auditor without —

(a) communicating with the public accountant, if any, who is to be superseded;

or

(b) enquiring from such public accountant as to whether there is any professional or other reason for the proposed change of which he should be aware before deciding whether or not to accept the appointment and, if there are such matters, requesting that public accountant to provide him with all the details necessary to enable him to come to a decision.

(4) The existing public accountant, on receipt of communication referred to in sub-paragraph (3) (a), shall immediately —

(a) reply, in writing, advising whether there are any professional reasons why the proposed public accountant shall not accept the appointment;

(b) if there are any such reasons or other matters which should be disclosed, ensure that he has the permission of the client to give details of this information to the proposed public accountant. If permission is not granted the existing public accountant shall report that fact to the proposed public accountant; and

(c) on receipt of permission from the client, disclose all information needed by the proposed public accountant to enable him to decide whether or not to accept the appointment and discuss freely with the proposed public accountant all matters relevant to the appointment of which the latter should be aware.

(5) If the proposed public accountant does not receive, within a reasonable time, a reply to his communication to the existing public accountant and he has no reason to believe that there are any exceptional circumstances surrounding the proposed change, he shall endeavor to communicate with the existing public accountant by some other means.

(6) If the proposed public accountant is unable to obtain a satisfactory outcome in this way, he shall send a final letter by registered post, stating that he assumes there is no professional reason why he should not accept the appointment and that he intends to do so.

2) ห้ามมิให้นักวิชาชีพบัญชีทำการอันใดซึ่งถือเป็นการแย่งงานของนักวิชาชีพบัญชีอื่น

3) ก่อนที่นักวิชาชีพบัญชีจะตอบรับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการใด นักวิชาชีพบัญชีนั้นจะต้องทำการสอบถามผู้สอบบัญชีเดิมซึ่งนักวิชาชีพบัญชีนั้นถูกแต่งตั้งให้เข้าไปแทนที่ เพื่อให้ทราบถึงเหตุผลที่แท้จริงในการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ซึ่งนักวิชาชีพบัญชีต้องนำข้อมูลที่ได้รับดังกล่าวมาพิจารณาอย่างระมัดระวังว่าจะตัดสินใจรับงานสอบบัญชีนั้นหรือไม่

4) หากผู้สอบบัญชีเดิมได้รับการสอบถามจากนักวิชาชีพบัญชีผู้ซึ่งถูกแต่งตั้งให้เข้าไปปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีแทนที่ตน ผู้สอบบัญชีเดิมนั้นต้องการดำเนินการดังต่อไปนี้ทันที

(1) ตอบกลับเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อแจ้งให้ทราบถึงเหตุผลที่นักวิชาชีพบัญชีนั้นไม่ควรตอบรับงานสอบบัญชีดังกล่าว

(2) เปิดเผยข้อมูลของกิจการลูกค้าเพื่อแสดงรายละเอียดของเหตุผลต่างๆ ได้ในกรณีที่ถูกค้ำอณุญาต แต่หากลูกค้าไม่อนุญาต ผู้สอบบัญชีเดิมต้องแจ้งแก่นักวิชาชีพบัญชีนั้นถึงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการที่ลูกค้าไม่อนุญาตให้เปิดเผยข้อมูล

(3) กรณีที่ถูกค้ำอณุญาต ให้ผู้สอบบัญชีเดิมทำการเปิดเผยข้อมูลต่างๆ ที่จำเป็นต่อนักวิชาชีพบัญชีเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจรับงานสอบบัญชีดังกล่าว และแลกเปลี่ยนความคิดเห็นระหว่างกันอย่างอิสระเกี่ยวกับประเด็นต่างๆ ที่นักวิชาชีพบัญชีต้องระมัดระวังเป็นพิเศษภายหลังตัดสินใจรับงานสอบบัญชีนั้นแล้ว

5) หากนักวิชาชีพบัญชีไม่ได้รับการตอบกลับภายในระยะเวลาอันสมควร และไม่มีเหตุผลใดที่ทำให้เชื่อได้ว่ามีเหตุการณ์แวดล้อมใดๆ ที่มีสาระสำคัญเป็นพิเศษต่อการเปลี่ยนการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีในครั้งนี้ ให้นักวิชาชีพบัญชีพยายามติดต่อกลับไปยังผู้สอบบัญชีเดิมอีกครั้งหนึ่ง

6) หากนักวิชาชีพบัญชียังไม่ได้รับการตอบกลับอีก ให้นักวิชาชีพบัญชีส่งจดหมายฉบับสุดท้ายซึ่งเป็นแบบลงทะเบียน โดยแจ้งในจดหมายว่า ตนขอสันนิษฐานว่าไม่มีเหตุผลทางวิชาชีพบัญชีใดที่ทำให้ตนไม่ควรตอบรับงานสอบบัญชีนั้น และตนจะตัดสินใจรับงานสอบบัญชีนั้น

3.5.7 การอ้างอิง (Referrals) นักวิชาชีพบัญชี ที่ได้รับมอบหมายงานจากนักวิชาชีพบัญชีอื่น จะต้องแจ้งให้นักวิชาชีพบัญชีผู้มอบหมายงานทราบเกี่ยวกับการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีของตนแก่ลูกค้าดังกล่าว¹⁵⁶

3.5.8 บทสรุปความก้าวหน้าในการดำเนินงานของกิจการ และเอกสารประกอบอื่น (Prospectuses and Similar Documents)

1) งบการเงิน หรือรายงานทางการเงินซึ่งจัดทำโดยนักวิชาชีพบัญชี สำหรับการตีพิมพ์ในบทสรุปความก้าวหน้าในการดำเนินงานของกิจการ (Prospectus) หรือเอกสารอื่นซึ่งมีเนื้อหาคล้ายคลึงกัน (Similar Document) ซึ่งเป็นเอกสารที่ใช้ในการเชิญชวนให้บุคคลอื่นเข้ามาลงทุนในบริษัท หรือกลุ่มบริษัท หรือโครงการต่างๆ ของกิจการลูกค้า ไม่สามารถถูกตีพิมพ์ได้หากไม่ได้รับการตรวจสอบ หรือยืนยันความถูกต้องของข้อมูลนั้น โดยนักวิชาชีพบัญชี¹⁵⁷

2) นักวิชาชีพบัญชีจะต้องมั่นใจได้ว่า ข้อมูลที่ตนได้ให้การรับรองไว้ในบทสรุปความก้าวหน้าในการดำเนินงานของกิจการ หรือเอกสารอื่นซึ่งมีเนื้อหาในทำนองเดียวกัน ซึ่งใช้ในการเชิญชวนให้บุคคลอื่นเข้ามาลงทุนในหุ้น (Shares) หรือหุ้นกู้ (Debentures) ของกิจการ ได้ถูกจำกัดขอบเขตการรับรองดังกล่าวให้ครอบคลุมเฉพาะในเรื่องที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ingscope ปร้ต้องการเท่านั้น ทั้งนี้ต้องไม่มีเนื้อหาที่แสดงถึงการรับรองในเชิงยกย่องชื่นชมกิจการลูกค้า (Laudatory Reference) รวมอยู่ด้วย¹⁵⁸

3.4 บทกำหนดโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์

ตามพระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004 มีการกำหนดบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ดังนี้

¹⁵⁶ 26. No public accountant who receives an assignment by referral from another public accountant shall provide any other professional services to the referring public accountant's client without informing the referring public accountant.

¹⁵⁷ 27.—(1) Statements or reports prepared by a public accountant in his capacity as public accountant for publication in a prospectus or similar document which is to be used by promoters or others for the purpose of inducing or inviting persons to invest in a company, firm, syndicate or other enterprise shall not be made unless the matters contained therein have been verified by the public accountant.

¹⁵⁸ (2) A public accountant shall ensure that any reference to him in any prospectus or document inviting the public to subscribe for shares or debentures in any company or proposed company is confined only to the requirements of the Singapore Exchange Securities Trading Limited and shall not include any laudatory references.

3.4.1 บทกำหนดโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (Public Accountant) มีดังนี้

1) นักวิชาชีพบัญชีจะได้รับการลงโทษ หากคณะกรรมการควบคุมระเบียบวินัย ได้ลงความเห็นจากผลการไต่สวนอย่างเป็นทางการ (Formal Inquiry) ตัดสินว่านักวิชาชีพบัญชื่อนั้นมีความผิด ดังต่อไปนี้¹⁵⁹

¹⁵⁹ ACCOUNTANTS ACT, 2004

52. —(1) If, at the conclusion of the formal inquiry, the Disciplinary Committee is satisfied that the public accountant —

(a) has been convicted in Singapore or elsewhere of any offence involving fraud or dishonesty or moral turpitude;

(b) has been convicted in Singapore or elsewhere of any offence implying a defect in character which makes him unfit for his profession;

(c) has been guilty of such improper or dishonorable conduct in the discharge of his professional duty or such improper or dishonorable conduct which, in the opinion of the Disciplinary Committee, renders him unfit to be a public accountant or would bring the profession of public accountancy into disrepute;

(d) has carried on by himself or by any of his employees any trade, business or calling that detracts from the profession of public accountancy or is in any way incompatible with it, or is employed in any such trade, business or calling;

(e) has, while being a director of an accounting corporation or a partner of an accounting LLP, failed to take reasonable steps to prevent the accounting corporation or accounting LLP from acting in a manner which would warrant the Oversight Committee imposing any order on the accounting corporation or accounting LLP under section 53 (2);

(f) has rendered public accountancy services as, or purporting to be —

(i) a director of a company which was not an accounting corporation; or

(ii) a partner of a limited liability partnership which was not an accounting LLP, when the services were rendered;

(g) has, while being a director of an accounting corporation or partner of an accounting LLP, practised public accountancy at such a time when the accounting corporation or accounting LLP was not covered by any professional indemnity insurance or was not so covered to the extent required by section 28; or

(h) has, while being a director of an accounting corporation, failed to comply with section 29 (4), the Disciplinary Committee shall report its findings to the Oversight Committee and recommend to the Oversight Committee to take any of the actions referred to in subsection (2) (a) to (f).

(1) ความผิดเกี่ยวกับการทุจริต และประพฤติมิชอบ ในประเทศสิงคโปร์ หรือในประเทศอื่น

(2) ความผิดฐานกระทำการอันทำให้เกิดการเสื่อมเสียชื่อเสียง ในประเทศสิงคโปร์หรือประเทศอื่น

(3) ความผิดฐานปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีอย่างไม่เหมาะสม หรือไม่มี ความน่าเชื่อถือ ซึ่งทำให้คณะกรรมการควบคุมระเบียบวินัยลงความเห็นว่าการกระทำของนักวิชาชีพบัญชีนั้นไม่เหมาะสมที่จะเป็นนักวิชาชีพบัญชีอีกต่อไป

(4) หัวหน้าหรือผู้บริหารของสำนักงานบัญชีละเว้นการดำเนินการอันเหมาะสมใดๆ เพื่อป้องกันการกระทำผิดของนักวิชาชีพบัญชีของตน

(5) ให้บริการทางบัญชี โดยอ้างตนเป็นหัวหน้า หรือผู้บริหารของ สำนักงานบัญชี ซึ่ง ณ วันที่ให้บริการนั้น กิจการของตนยังไม่ได้ขึ้นทะเบียนเป็นสำนักงานบัญชี

(6) หัวหน้า หรือผู้บริหารของสำนักงานบัญชีจัดการให้นักวิชาชีพบัญชี ของตนปฏิบัติงานวิชาชีพ ในขณะที่สำนักงานบัญชีดังกล่าวยังไม่ได้ทำประกันการชดเชยค่าเสียหาย จากการปฏิบัติงานวิชาชีพ (Professional Indemnity Insurance) ตามข้อกำหนดในพระราชบัญญัตินี้

(7) หัวหน้า หรือผู้บริหารของสำนักงานบัญชีละเลยเกี่ยวกับความถูกต้อง ตรงกันของเอกสารประกอบการลงบัญชีกับข้อมูลที่แสดงในงบการเงินของกิจการที่สำนักงานบัญชึ นั้นให้บริการ

2) บทกำหนดโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชีที่กระทำความผิดตามข้อ 1) มี

ดังนี้¹⁶⁰

¹⁶⁰ (2) Upon receiving the report and recommendation of the Disciplinary Committee under subsection (1), the Oversight Committee may —

(a) by order cancel the registration of the public accountant;

(b) by order suspend the public accountant from practice for such period not exceeding 2 years as may be specified in the order;

(c) by order impose such conditions as are necessary to restrict the practice of the public accountant in such manner as the Oversight Committee thinks fit for a period not exceeding 2 years;

(d) by order impose on the public accountant a penalty not exceeding \$10,000;

(e) by writing censure the public accountant;

(f) by order require the public accountant to give such undertaking as the Oversight Committee thinks fit; or

(g) make such other order as it thinks just and expedient in the circumstances of the case.

- (1) ถูกยกเลิกการขึ้นทะเบียนเป็นนักวิชาชีพบัญชี
 - (2) ถูกสั่งระงับการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี
 - (3) ถูกสั่งจำกัดขอบเขตให้ปฏิบัติงานเฉพาะในรูปแบบ หรือวิธีการปฏิบัติงานตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลเห็นสมควรเท่านั้น เป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี
 - (4) ปรับไม่เกิน 10,000 ดอลลาร์สิงคโปร์
 - (5) ทำหนังสือตักเตือน
 - (6) ถูกสั่งให้กระทำการตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลเห็นสมควร
 - (7) มีคำสั่งอื่นๆ ที่เหมาะสมกับแต่ละกรณี
- 3) นอกเหนือจากบทลงโทษใน 2) คณะกรรมการกำกับดูแลยังสามารถออกคำสั่งให้นักวิชาชีพบัญชีจ่ายเงินค่าเสียหายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานผิดพลาดตามที่ศาลสูงสุดตัดสิน รวมทั้งภาษีอากรที่ศาลสูงสุดเรียกเก็บจากการจ่ายเงินค่าเสียหายนั้น¹⁶¹
- 4) หากนักวิชาชีพบัญชีไม่ปฏิบัติตามบทลงโทษในข้อ 2) ข้อ 3) ข้อ 4) และข้อ 6) ต้องได้รับโทษ ดังนี้¹⁶²
- (1) ถูกถอนชื่อออกจากกรขึ้นทะเบียนเป็นนักวิชาชีพบัญชี
 - (2) ถูกสั่งระงับการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีเป็นระยะเวลาไม่เกิน 12 เดือน
 - 5) การบังคับใช้บทลงโทษดังกล่าวข้างต้นกับนักวิชาชีพบัญชีจะสิ้นสุดลง

เมื่อ¹⁶³

¹⁶¹ (3) In addition to its powers under subsection (2), the Oversight Committee may order the public accountant concerned to pay to the Authority such sums as it thinks fit in respect of costs and expenses of and incidental to any proceedings against him under this Part and the High Court shall have jurisdiction to tax such costs and any such order for costs shall be enforceable as if it were ordered in connection with a civil action in the High Court.

¹⁶² (4) Where a public accountant in respect of whom an order referred to in subsection (2) (c), (d) or (f) has been made fails to comply with any of the requirements imposed on him by the order or breaches any undertaking given by him pursuant to such order, the Oversight Committee may, if it thinks fit, order —

- (a) that his name be removed from the Register of Public Accountants; or
- (b) that he be suspended from practice for such period not exceeding 12 months as may be specified in the order.

¹⁶³ (8) A decision of the Oversight Committee under subsection (2), (3), (4) or (5) shall not take effect —

(1) การตัดสินใจโทษนั้นหมดอายุแล้วเกินกว่า 1 เดือน นับจากวันที่แจ้งให้นักวิชาชีพบัญชีทราบ

(2) กรณีได้รับการพิพากษาจากศาลสูงสุด

3.5 บทกำหนดโทษสำหรับสำนักงานบัญชี (Accounting Corporations and Accounting Firms) มีดังนี้

3.5.1 สำนักงานบัญชีจะได้รับการลงโทษ หากคณะกรรมการควบคุมระเบียบวินัย ได้ลงความเห็นจากผลการไต่สวนอย่างเป็นทางการ ตัดสินว่าสำนักงานบัญชีนั้นกระทำการดังต่อไปนี้¹⁶⁴

(a) until the expiration of one month from the date on which the decision has been communicated to the public accountant concerned; or

(b) where an appeal against the decision is made to the High Court under section 54, until the appeal has been determined or withdrawn.

¹⁶⁴ 53. —(1) If, at the conclusion of a formal inquiry, the Disciplinary Committee is satisfied that —

(a) an accounting corporation or any of its directors, an accounting firm or any of the partners therein, or an accounting LLP or any of the partners therein, has falsified or caused to be falsified any document, or has made or caused to be made any statement which is material and which the accounting corporation, accounting firm, accounting LLP, director or partner (as the case may be) knows is false or does not believe to be true in relation to any document;

(b) an accounting corporation, accounting firm or accounting LLP has done or omitted to do something which, if done or omitted to be done by a public accountant, would be regarded as being improper or dishonorable conduct that would bring the profession of public accountancy into disrepute;

(c) an accounting corporation, accounting firm or accounting LLP has carried on by itself or by any of its employees any trade, business or calling that detracts from the profession of public accountancy or is in any way incompatible with it, or is employed in any such trade, business or calling;

(d) an accounting corporation, accounting firm or accounting LLP has rendered any public accountancy services under a name other than the name approved under section 19;

(e) an accounting corporation or accounting LLP has provided public accountancy services without being covered by professional indemnity insurance at all or to the extent required by section 28; or

(f) an accounting corporation has contravened or failed to comply with the requirements for accounting corporations in section 26, 27 or 29 or in any of the rules,

the Disciplinary Committee shall report its findings to the Oversight Committee and recommend to the Oversight Committee to take any of the actions referred to in subsection (2) (a) to (f).

- 1) หัวหน้าหรือผู้บริหาร หรือหุ้นส่วนของสำนักงานบัญชี ทำการบิดเบือนหรือเป็นเหตุให้เกิดการบิดเบือนเอกสาร หรืองบการเงิน อย่างมีสาระสำคัญ
- 2) ปฏิบัติงาน หรือละเว้นการปฏิบัติงานอย่างไม่เหมาะสม หรือไม่น่าเชื่อถือ ทำให้เกิดความเสื่อมเสียชื่อเสียงต่อวิชาชีพบัญชี
- 3) ให้บริการทางวิชาชีพบัญชี โดยใช้ชื่อสำนักงานบัญชีซึ่งยังไม่ได้รับการรับรองตามพระราชบัญญัตินี้
- 4) ให้บริการทางวิชาชีพบัญชี ในขณะที่ยังไม่ได้ทำประกันการชดเชยค่าเสียหายจากการปฏิบัติงานวิชาชีพตามข้อกำหนดในพระราชบัญญัตินี้
- 5) ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่อง การเปลี่ยนแปลงแก้ไขสัญญา หรือข้อตกลงต่างๆ ของกิจการ (Requirements as to Alteration of Memorandum or Articles of Association) หุ้นของกิจการสำนักงานบัญชี (Shares of Accounting Corporation) การบริหารงานของสำนักงานบัญชี (Management of Accounting Corporation) หรือข้อกำหนดในเรื่องอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับสำนักงานบัญชี

3.5.2 บทกำหนดโทษสำหรับสำนักงานบัญชีที่กระทำความผิดตามข้อ 3.5.1 มีดังนี้¹⁶⁵

- 1) ถูกเพิกถอนใบอนุญาตการประกอบวิชาชีพบัญชีของสำนักงานบัญชี
- 2) ถูกสั่งระงับการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี

¹⁶⁵ (2) Upon receiving the report and recommendation of the Disciplinary Committee under subsection (1), the Oversight Committee may —

- (a) by order revoke the approval granted to the accounting corporation, accounting firm or accounting LLP under Part IV;
- (b) by order suspend the accounting corporation, accounting firm or accounting LLP from providing public accountancy services for such period not exceeding 2 years as may be specified in the order;
- (c) by order impose such conditions as are necessary to restrict the provision of public accountancy services by the accounting corporation, accounting firm or accounting LLP in such manner as the Oversight Committee thinks fit for a period not exceeding 2 years;
- (d) by order impose on the accounting corporation, accounting firm or accounting LLP a penalty not exceeding \$100,000;
- (e) by writing censure the accounting corporation, accounting firm or accounting LLP;
- (f) by order require the accounting corporation, accounting firm or accounting LLP to give such undertaking as the Disciplinary Committee thinks fit; or
- (g) make such other order as it thinks just and expedient in the circumstances of the case.

3) ถูกสั่งจำกัดขอบเขตให้บริการทางวิชาชีพบัญชีเฉพาะในรูปแบบหรือวิธีการตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลเห็นสมควรเท่านั้น เป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี

4) ปรับไม่เกิน 100,000 ดอลลาร์สิงคโปร์

5) ทำหนังสือตักเตือน

6) ถูกสั่งให้นักวิชาชีพบัญชีกระทำการตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลเห็นสมควรเท่านั้น

7) มีคำสั่งอื่นๆ ที่เหมาะสมกับแต่ละกรณี

3.5.3 นอกเหนือจากบทกำหนดโทษในข้อ 3.5.2 คณะกรรมการกำกับดูแลยังสามารถออกคำสั่งให้สำนักงานบัญชีจ่ายเงินค่าเสียหายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานผิดพลาดตามที่ศาลสูงสุด (High Court) ตัดสิน รวมทั้งภาษีอากรที่ศาลสูงสุดเรียกเก็บจากการจ่ายเงินค่าเสียหายนั้นด้วย¹⁶⁶

3.5.4 หากสำนักงานบัญชียังไม่ปฏิบัติตามบทกำหนดโทษในข้อ 3.5.2 ข้อ 3) ข้อ 4) และข้อ 6) ต้องได้รับโทษ ดังนี้¹⁶⁷

1) ถูกเพิกถอนใบอนุญาตของสำนักงานบัญชี

2) ถูกสั่งระงับการให้บริการทางวิชาชีพบัญชี ไม่เกิน 12 เดือน

¹⁶⁶ (3) In addition to its powers under subsection (2), the Oversight Committee may order the accounting corporation, accounting firm or accounting LLP concerned to pay to the Authority such sums as it thinks fit in respect of costs and expenses of and incidental to any proceedings against the accounting corporation or accounting firm under this Part and the High Court shall have jurisdiction to tax such costs and any such order for costs shall be enforceable as if it were ordered in connection with a civil action in the High Court.

¹⁶⁷ (4) Where an accounting corporation, accounting firm or accounting LLP in respect of which an order referred to in subsection (2) (c), (d) or (f) has been made fails to comply with any of the requirements imposed on it by the order or breaches any undertaking given by it pursuant to such order, the Oversight Committee may, if it thinks fit —

(a) by order revoke the approval granted to the accounting corporation, accounting firm or accounting LLP under Part IV; or

(b) by order suspend the accounting corporation, accounting firm or accounting LLP from providing public accountancy services for such period not exceeding 12 months as may be specified in the order.

3.5.5 การบังคับใช้บทกำหนดโทษดังกล่าวข้างต้นกับสำนักงานบัญชีจะสิ้นสุดลงเมื่อ¹⁶⁸

- 1) การตัดสินใจโทษนั้นหมดอายุแล้วเกินกว่า 1 เดือน นับจากวันที่แจ้งให้สำนักงานบัญชีรับทราบ
- 2) คดีได้รับการพิพากษาจากศาลสูงสุด



¹⁶⁸ (8) A decision by the Oversight Committee under subsection (2), (3), (4) or (5) shall not take effect —

(a) until the expiration of one month from the date on which the decision has been communicated to the accounting corporation, accounting firm or accounting LLP concerned; or

(b) where an appeal against the decision is made to the High Court under section 54, until the appeal has been determined or withdrawn.