

บทที่ 4

วิเคราะห์มาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชีของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ

1. มาตรการทางกฎหมายที่ใช้ในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพ

ปัจจุบันมาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชีในประเทศไทยนั้น ผู้ที่ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ต้องอยู่ภายใต้ข้อกำหนดของพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และหากเป็นผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่สอบบัญชีให้กับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จะต้องปฏิบัติตามที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ กำหนดขึ้นมาเพิ่มเติมอีกส่วนหนึ่ง และต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์เป็นรายบุคคลด้วย ในการศึกษาเกี่ยวกับมาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชี ผู้ศึกษาได้ศึกษามาตรการทางกฎหมายทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสิงคโปร์ โดยจะเปรียบเทียบการควบคุมจรรยาบรรณในด้านต่างๆ ดังนี้

- 1.1 ด้านองค์กรควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี
- 1.2 ด้านการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี
- 1.3 ด้านการควบคุม กำกับดูแล การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี
- 1.4 ด้านการกำหนดรายละเอียดในจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี
- 1.5 ด้านความเป็นอิสระ และการตรวจสอบถ่วงดุล

ในส่วนของการวิเคราะห์กฎหมายเฉพาะที่ใช้ในการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นั้น ผู้ศึกษาจะทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมายที่เกี่ยวข้องสองฉบับได้แก่ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 วิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002) เนื่องจาก ประเทศสหรัฐอเมริกาถือเป็นต้นแบบของการพัฒนาหลักการกำกับดูแลตลาดทุนของประเทศต่างๆ ทั่วโลก และอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายและข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชีที่ใช้ในการกำกับดูแลตลาดทุนในประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์

ได้พัฒนาขึ้นมาภายใต้กรอบแนวคิดที่มีประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นต้นแบบสำคัญ ซึ่งประเทศไทยได้นำมาปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมภายในประเทศ ทั้งนี้ กฎหมายกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 เป็นกฎหมายที่ตราออกมาเพื่อแก้ไขปัญหาการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียน รวมทั้งการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยสืบเนื่องมาจากความล้มเหลวของการเปิดเผยข้อมูลทางบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งส่งผลให้บริษัทขนาดใหญ่หลายแห่งในประเทศสหรัฐอเมริกา ต้องตกอยู่ในสถานะล้มละลายและสร้างผลกระทบทางเศรษฐกิจต่อประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นอย่างมาก สาระสำคัญของกฎหมายฉบับนี้จึงมุ่งเน้นที่การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี และความรับผิดชอบต่อการบริหารของผู้บริหารระดับสูงของบริษัท มีการตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (Public Company Accounting Oversight Board : PCAOB) ขึ้นมาเพื่อรองรับการบังคับใช้กฎหมายเพื่อทำหน้าที่ในการกำหนดกฎเกณฑ์ต่างๆ ของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงทำการวิเคราะห์กฎหมายเฉพาะดังกล่าวที่เป็นต้นแบบเปรียบเทียบกับกฎหมายที่ใช้ในประเทศไทย

1.1 ด้านองค์กรควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

การเปรียบเทียบในด้านองค์กรควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี จะเปรียบเทียบในด้านหน่วยงาน องค์กรที่เกี่ยวข้องกับนักวิชาชีพบัญชี สถาบันวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพบัญชีและบทบาทหน้าที่ขององค์กรต่างๆ เหล่านี้

ตารางที่ 4.1 แสดงการเปรียบเทียบขององค์กรควบคุมนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์

ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
<p>1. สภาวิชาชีพบัญชี มีบทบาทหน้าที่ ดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - กำหนดมาตรฐาน คุณภาพ และจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี - กำกับดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และตามที่กฎหมายกำหนด - พัฒนาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี โดยให้ความรู้ความเข้าใจ การฝึกอบรม รวมถึงให้คำปรึกษาหรือออกแนวปฏิบัติให้มีความชัดเจน - กำกับดูแลกิจการที่ดีในสภาวิชาชีพบัญชี - รับขึ้นทะเบียนการประกอบวิชาชีพ ออกใบอนุญาต พักใช้หรือ เพิกถอนใบอนุญาตผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี - รับรองวุฒิการศึกษาสาขาวิชาการบัญชี หลักสูตรการฝึกอบรม และการศึกษาต่อเนื่องของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี 	<p>1. สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (The American Institute of Certified Public Accounts: AICPA)</p> <ul style="list-style-type: none"> - จัดอบรมและสัมมนาเพื่อให้ความรู้ที่เป็นประโยชน์ในการประกอบวิชาชีพบัญชี และเพื่อส่งเสริมให้เกิดความก้าวหน้าในการศึกษาต่อเนื่องในการประกอบวิชาชีพบัญชี - จัดทำและกำหนดแบบทดสอบเพื่อทดสอบบุคคลที่จะประกอบวิชาชีพในฐานะผู้สอบบัญชีรับอนุญาต <p>2. สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งมลรัฐ (State Societies of Certified Public Accountants)</p> <ul style="list-style-type: none"> - เป็นหน่วยงานระดับมลรัฐ เพื่อดำเนินกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับทางวิชาชีพสอบบัญชีในแต่ละมลรัฐ 	<p>1. สถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์ มีบทบาทหน้าที่</p> <ul style="list-style-type: none"> - ดำรงไว้ซึ่งมาตรฐานทางวิชาชีพของสมาชิก - สนับสนุนให้เกิดความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของวิชาชีพบัญชี - ส่งเสริมให้เกิดภาพลักษณ์ที่ดีต่อวิชาชีพและองค์กรวิชาชีพบัญชี - กำหนดหลักสูตรและการฝึกอบรมเพื่อพัฒนาวิชาชีพบัญชีแก่สมาชิก

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
<p>2. สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ มีบทบาทหน้าที่</p> <ul style="list-style-type: none"> - กำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการให้ความเห็นชอบ ผู้สอบบัญชี และขอบเขตการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ของนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 	<p>3. คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB) ภายใต้สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา และมีบทบาทหน้าที่</p> <ul style="list-style-type: none"> - กำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการให้ความเห็นชอบสำนักงานสอบบัญชี และขอบเขตการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายปฏิบัติการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002) 	<p>2. ตลาดหลักทรัพย์ และคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีบทบาทหน้าที่</p> <ul style="list-style-type: none"> - กำหนดกฎระเบียบ และกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ - ควบคุม กำกับดูแลการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ให้เป็นไปตามกฎและ ระเบียบ - กำหนดนโยบายด้านการเงินของประเทศสิงคโปร์

จากตารางที่ 4.1 จะพบว่า การควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี ด้านองค์กรควบคุมนักวิชาชีพบัญชีและบทบาทหน้าที่ที่มีต่อนักวิชาชีพบัญชีนี้ ประเทศไทยมีสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ซึ่งทำหน้าที่ในการดำเนินการต่างๆ เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีและนักวิชาชีพทุกด้านและสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งทำหน้าที่ในการกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการในการให้ความเห็นชอบนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชี ของนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งขอบเขตการปฏิบัติหน้าที่ของนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีของนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์ด้วย

ประเทศสหรัฐอเมริกา จะมีคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) เป็นหน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญในการทำหน้าที่ควบคุมดูแล ตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชี สอบสวนและดำเนินการทางวินัย ตลอดจนออกกฎข้อบังคับที่เหมาะสมกับสำนักงานสอบบัญชีและบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสำนักงานสอบบัญชี

ประเทศสิงคโปร์ มีสถาบันนักวิชาชีพแห่งประเทศไทยสิงคโปร์ เป็นองค์กรทางวิชาชีพบัญชีซึ่งทำหน้าที่ในการดำเนินการต่างๆ เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีและนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน และมีตลาดหลักทรัพย์และคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยซึ่งทำหน้าที่ในการกำหนดกฎระเบียบสำหรับนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ และกำกับดูแลให้นิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ปฏิบัติตาม อันเป็นการสนับสนุนให้การเปิดเผยข้อมูลและการกำกับดูแลที่ดีของนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ มีมาตรฐานอยู่ในระดับสูง

ในเรื่องดังกล่าว ผู้ศึกษามีความเห็นว่ ในแต่ละประเทศที่กล่าวมาจะมีองค์กรๆ หนึ่งซึ่งมีหน้าที่หลักที่คล้ายคลึงกันในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี โดยมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐาน คุณภาพ และจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี กำกับดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ รวมถึงพัฒนาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี โดยให้ความรู้ ความเข้าใจ การฝึกอบรม รวมถึงให้คำปรึกษา หรือออกแนวปฏิบัติให้มีความชัดเจน และหากเป็นผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชีให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในแต่ละประเทศก็จะมีกฎหมายหรือกฎเกณฑ์เพิ่มขึ้นในส่วนของคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะประเทศสหรัฐอเมริกาตามกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002) ที่กำหนดให้มีคณะกรรมการขึ้นมาต่างหากอีกชุดหนึ่ง ได้แก่ คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB) ซึ่งจะทำหน้าที่กำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการให้ความเห็นชอบสำนักงานสอบบัญชี และขอบเขตการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ในส่วนของประเทศไทย จะแตกต่างจากประเทศสหรัฐอเมริกาตรงที่

การกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี และขอบเขตการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ภายใต้กฎหมาย พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ส่วนประเทศสิงคโปร์นั้น มีส่วนคล้ายคลึงกันกับประเทศไทยที่มีสถาบันนักวิชาชีพแห่งประเทศไทยเป็นองค์กรทางวิชาชีพบัญชีซึ่งทำหน้าที่ในการดำเนินการต่างๆ เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีและนักวิชาชีพบัญชีและมีตลาดหลักทรัพย์และคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ทำหน้าที่กำหนดกฎระเบียบสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และกำกับดูแลให้บริษัทเหล่านั้นปฏิบัติตามให้ถูกต้อง

1.2 ด้านการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี

คุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชีที่ใช้ในการศึกษาเปรียบเทียบ ได้แก่ อายุ สัญชาติ วุฒิกการศึกษา สถาบันการศึกษา การฝึกหัดงาน การทดสอบทางวิชาชีพ วิชาที่ใช้ในการทดสอบทางวิชาชีพ และการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ดังแสดงรายละเอียดในตารางต่อไปนี้



ตารางที่ 4.2 แสดงการเปรียบเทียบการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์
ด้านอายุ และสัญชาติ วุฒิการศึกษา สถาบันการศึกษาและการฝึกงาน

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
1. อายุ	อายุไม่ต่ำกว่า 20 ปีบริบูรณ์	ไม่ได้กำหนดไว้	อายุไม่ต่ำกว่า 21 ปีบริบูรณ์
2. สัญชาติ	1. สัญชาติไทย หรือสัญชาติของประเทศที่ ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบ บัญชีในประเทศนั้นได้ และมีความรู้ ภาษาไทย/จัดทำบัญชีเป็นภาษาไทยได้ /มี ความรู้ในมาตรฐานการบัญชี และกฎหมาย ภาษีอากรของไทยและได้รับใบอนุญาตทำงาน ของคนต่างด้าว	ไม่จำกัดสัญชาติ	ไม่จำกัดสัญชาติ

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
3. วุฒิการศึกษา สถาบันการศึกษา และการฝึกงาน	<p>- จบไม่ต่ำกว่าปริญญาตรี สาขาการบัญชี หรือสาขาอื่นที่สภาวิชาชีพบัญชี กำหนด และผ่านการทดสอบทางวิชาชีพ</p> <p>- จบการศึกษาจากสถาบันการศึกษา ระดับอุดมศึกษาที่ได้รับการรับรองจากคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี</p> <p>- ผ่านการฝึกงานเป็นเวลาต่อเนื่องกันไม่น้อยกว่า 3 ปี บริบูรณ์ และมีเวลาฝึกปฏิบัติงานรวมกันไม่น้อยกว่า 3,000 ชั่วโมง</p>	<p>- ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรี หากไม่สำเร็จการศึกษาด้านบัญชีจะต้องเข้ารับการทดสอบความรู้ให้เทียบเท่าผู้มีความรู้ขั้นต่ำเกี่ยวกับวิชาการบัญชี</p> <p>- สำเร็จการศึกษาจากวิทยาลัย/มหาวิทยาลัยที่มีการศึกษาเกี่ยวกับบัญชี</p> <p>- มีประสบการณ์ในงานด้านการสอบบัญชีในข้อใดข้อหนึ่งดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> กำหนดระยะเวลาประมาณ 36 เดือนหรือ 3 ปี โดยต้องปฏิบัติงานเป็นพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี 2 ปี กำหนดระยะเวลาประมาณ 42 เดือนหรือ 3 ปีครึ่ง โดยต้องปฏิบัติงานเป็นพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี 1 ปี กำหนดระยะเวลาประมาณ 48 เดือนหรือ 4 ปี สำหรับกรณีที่ไม่ได้ปฏิบัติงานเป็นพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี 1 ปี อาจมีประสบการณ์ด้านการทำบัญชีภายในมลรัฐหรืองานสอบบัญชีในระยะเวลาที่ Board of Accountancy เห็นว่าเพียงพอ/เหมาะสมแต่ไม่เกิน 4 ปี 	<p>จบไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี/สาขาบริหารธุรกิจ หรือผ่านการทดสอบทางวิชาชีพบัญชีและเป็นสถาบันการศึกษาที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีรับรอง</p> <ol style="list-style-type: none"> ผ่านการฝึกหัดงานในประเทศสิงคโปร์ และในต่างประเทศรวมกันอย่างน้อย 3 ปี หรือ ผ่านการฝึกหัดงานในประเทศสิงคโปร์ไม่ถึง 2 ปีและไม่ได้สำเร็จการศึกษาทางการบัญชี หรือไม่ได้ผ่านการทดสอบทางวิชาชีพบัญชี ต้องผ่านการทดสอบเกี่ยวกับ กฎหมายบริษัทของประเทศสิงคโปร์และกฎหมายภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์

จากตารางที่ 4.2 จะพบว่า คุณสมบัติด้านอายุของนักวิชาชีพบัญชีนั้น ประเทศไทยได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพด้านการสอบบัญชี ต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 20¹⁶⁹ ปีบริบูรณ์ ประเทศสหรัฐอเมริกา ไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับอายุขั้นต่ำไว้ ส่วนประเทศสิงคโปร์ต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 21 ปีบริบูรณ์ ส่วนคุณสมบัติด้านสัญชาตินั้น ประเทศไทยกำหนดให้ต้องมีสัญชาติไทย หรือสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ แต่ต้องมีความรู้ภาษาไทยเพียงพอในการจัดทำบัญชีเป็นภาษาไทยได้ และมีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี และกฎหมายภาษีอากรของไทย รวมทั้งต้องได้รับใบอนุญาตทำงานของคนต่างด้าว ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ไม่ได้จำกัดเกี่ยวกับสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชี

สำหรับคุณสมบัติด้านวุฒิการศึกษาของนักวิชาชีพบัญชีนั้น ทั้งประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ต่างก็กำหนดให้จบการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีสาขาบัญชี และหรือผ่านการทดสอบทางวิชาชีพบัญชี และต้องจบจากสถาบันการศึกษาที่ได้รับการรับรองจากคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ส่วนสหรัฐอเมริกานั้น ไม่ได้กำหนดว่าต้องเป็นสถาบันการศึกษาที่ได้รับการรับรอง สำหรับคุณสมบัติเกี่ยวกับการฝึกงานนั้น ทั้งสามประเทศได้กำหนดให้ต้องมีประสบการณ์ในการฝึกงานด้านบัญชีต่อเนื่องกัน ไม่น้อยกว่า 3 ปี

ในเรื่องคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชีนี้ ผู้ศึกษามีความเห็นว่เกณฑ์อายุของผู้ที่จะประกอบวิชาชีพบัญชีนั้นในประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์ กำหนดไว้ใกล้เคียงกัน คือ 20 และ 21 ปีบริบูรณ์ ตามลำดับ ซึ่งแตกต่างจากประเทศสหรัฐอเมริกาที่ไม่ได้กำหนดเกณฑ์อายุขั้นต่ำไว้ แต่ประเทศสหรัฐอเมริกานี้จะเน้นหนักไปในเรื่องของคุณวุฒิด้านการศึกษาและประสบการณ์ในงานด้านการสอบบัญชีตามที่กำหนด อาทิ กำหนดให้มีประสบการณ์ 3 ปี โดยต้องปฏิบัติงานเป็นพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี 2 ปี หรือหากมีประสบการณ์ในงานด้านการสอบบัญชี 3 ปีครั้ง ก็ต้องมีประสบการณ์ปฏิบัติงานเป็นพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี 1 ปี เป็นต้น

ข้อแตกต่างที่ชัดเจนที่พบได้จากการเปรียบเทียบในตารางที่ 4.2 นี้ได้แก่การกำหนดเกี่ยวกับสัญชาติของผู้ที่จะประกอบวิชาชีพสอบบัญชี จะเห็นได้ว่าประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสิงคโปร์ ไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับสัญชาติไว้ว่าจะต้องมีสัญชาติใด เพียงแต่จบการศึกษาและมีประสบการณ์ความรู้ความสามารถตามที่กำหนดไว้ก็สามารถปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีในทั้งสองประเทศได้ การที่ไม่ได้จำกัดสัญชาติในการประกอบวิชาชีพไว้ อาจจะทำให้เกิดผลดีในแง่ของการหมุนเวียนบุคลากรที่ปฏิบัติหน้าที่ด้านนี้ที่สามารถหมุนเวียนได้อย่างคล่องตัว ไม่ต้องถูกจำกัด

¹⁶⁹ มาตรา 13 สมาชิกสามัญต้องเป็นผู้มีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้

(1) มีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์

ด้วยคุณสมบัติด้านสัญชาติ ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทยที่กำหนดให้ผู้ที่จะประกอบวิชาชีพสอบ บัญชีจะต้องมีสัญชาติไทย หากไม่ได้เป็นคนสัญชาติไทยก็ต้องเป็นคนที่มีสัญชาติของประเทศที่ ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ และมีความรู้ภาษาไทย/จัดทำ บัญชีเป็นภาษาไทยได้ รวมถึงมีความรู้ในมาตรฐานการบัญชี และกฎหมายภาษีอากรของไทย นอกจากนี้ยังจะต้องได้รับใบอนุญาตทำงานของคนต่างด้าว ซึ่งข้อจำกัดในเรื่องคุณสมบัติด้าน สัญชาติ อาจทำให้มีความคล่องตัวในเรื่องการหมุนเวียนของผู้สอบบัญชีน้อยกว่าประเทศ สหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ดังที่กล่าวมาข้างต้น

ตารางที่ 4.3 แสดงการเปรียบเทียบการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของ ประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ด้านการทดสอบทาง วิชาชีพ และการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ

การทดสอบทางวิชาชีพ และการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ			
	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
1. การทดสอบทางวิชาชีพ	ผ่านการทดสอบความรู้ จำนวน 7 วิชา ได้แก่ วิชาการบัญชี 1, วิชาการบัญชี 2, วิชาการสอบบัญชี 1, วิชาการสอบบัญชี 2 วิชากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี 1,2 และวิชาการสอบบัญชีที่ประมวลผล โดยคอมพิวเตอร์	ผ่านการทดสอบจำนวน 4 หมวดวิชา หลักการทางบัญชี กฎหมาย สำหรับธุรกิจ ปัญหา การการบัญชี และการสอบบัญชีเป็นไปตามข้อกำหนดของแต่ละมลรัฐ	ผ่านการทดสอบทางวิชาชีพ ใน 4 ด้าน ได้แก่ วิชาเกี่ยวกับ จรรยาบรรณของนัก วิชาชีพบัญชี - การปฏิบัติงานทางวิชาชีพ บัญชี - กฎหมายบริษัทของ ประเทศสิงคโปร์ - ภาษีอากรและการบริหาร จัดการภาษีอากรของ สิงคโปร์
2. การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ	ผ่านการพัฒนาความรู้ ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 12 ชั่วโมงต่อปี	ผ่านการพัฒนาความรู้ ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 30 ชั่วโมง ต่อปี หรืออย่างน้อย 90 ชั่วโมง ต่อ 3 ปี	ผ่านการพัฒนาความรู้ ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 40 ชั่วโมงต่อปี

จากตารางที่ 4.3 พบว่าคุณสมบัติด้านการทดสอบทางวิชาชีพ ของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ต่างก็กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องผ่านการทดสอบความรู้ที่เกี่ยวกับบัญชี และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพบัญชี ส่วนประเทศสิงคโปร์ กำหนดให้มีการทดสอบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีด้วย ในด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ นั้น พบว่าประเทศไทยเป็นประเทศที่กำหนดให้ผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพน้อยที่สุดคืออย่างน้อย 12 ชั่วโมงต่อปี ในขณะที่สหรัฐอเมริกาคำหนดให้อย่างน้อย 30 ชั่วโมงต่อปีและประเทศสิงคโปร์กำหนดไว้สูงที่สุดคือต้องผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 40 ชั่วโมงต่อปี

1.3 ด้านการควบคุม กำกับดูแล การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.4 แสดงการเปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแล การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ด้านการเป็นสมาชิกขององค์กรทางวิชาชีพ

การเป็นสมาชิกขององค์กรทางวิชาชีพ		
ประเทศไทย	สหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
เป็นสมาชิกสามัญหรือวิสามัญของสภาวิชาชีพบัญชี	ต้องขึ้นทะเบียนและผ่านการอนุมัติของหน่วยงานตามกฎหมายที่เรียกว่า คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB)	นักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน จะเป็นสมาชิกของสถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์

จากตารางที่ 4.4 พบว่าการควบคุม กำกับดูแล การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ด้านการเป็นสมาชิกขององค์กรทางวิชาชีพ ทั้งสามประเทศต่างก็ได้กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชีหรือขึ้นทะเบียนและผ่านการอนุมัติของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้ศึกษามีความเห็นว่าการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องเป็นสมาชิกขององค์กรที่กำกับดูแลด้านนี้ โดยเฉพาะ เป็นการง่ายและสะดวกในการควบคุมเกี่ยวกับมาตรฐาน การปฏิบัติตนในสายงานอาชีพ รวมถึงมาตรฐานในการพิจารณาอนุญาตให้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงการควบคุมการปฏิบัติตนของผู้ประกอบวิชาชีพให้อยู่ในจรรยาบรรณที่ถูกต้อง อาทิ ในส่วนของประเทศไทย การเป็น

สมาชิกสภาวิชาชีพหมายความว่านักบัญชีจะต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี มีการปฏิบัติที่เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ นอกจากนี้ยังต้องได้รับการขึ้นทะเบียน ได้รับใบอนุญาตในการประกอบวิชาชีพ ซึ่งการที่กำหนดไว้เช่นนี้เนื่องจาก เมื่อนักวิชาชีพบัญชีได้เข้ามาเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพแล้วจะทำให้การควบคุม การกำกับดูแลและการพัฒนาต่างๆ เป็นไปได้ง่ายขึ้น ซึ่งจะมีกฎระเบียบต่างๆ ให้นักบัญชีต้องปฏิบัติตาม หากไม่ปฏิบัติตามก็อาจมีโทษถึงขั้นเพิกถอนใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ ซึ่งก็หมายความว่า หากนักบัญชีประพฤติปฏิบัติไม่ถูกต้อง อาจถึงขั้นไม่สามารถประกอบวิชาชีพในสาขานี้ได้อีกต่อไป ดังนั้น การกำหนดให้นักบัญชีต้องเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพ จึงเป็นอีกแนวทางหนึ่งในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของนักบัญชีได้



ตารางที่ 4.5 แสดงการเปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์
ด้านข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
<p>1. นักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีของนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์</p> <ul style="list-style-type: none"> - ต้องเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ - ต้องเข้ารับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพตามที่กำหนด - ต้องถูกยกเลิกความเห็นชอบจาก กตด. เมื่อผู้สอบบัญชี นั้น 	<p>ในระดับมลรัฐผู้สอบบัญชีต้องเป็นสมาชิกกับสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งมลรัฐ (State Societies of Certified Public Accountants) และสำนักงานจะต้องขึ้นทะเบียนกับคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB) หากจะเป็น ผู้ตรวจสอบบัญชีให้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์</p>	<p>1. เป็นสมาชิกของสถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์</p> <p>2. ต้องรายงานการเปลี่ยนแปลงข้อมูลในทะเบียนนักวิชาชีพ ต่อคณะกรรมการกำกับดูแล ภายใน 30 วัน นับจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลง หากไม่ปฏิบัติตามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรต้องถูกปรับไม่เกิน 1,000 \$</p> <p>3. ต้องถูกเพิกถอนใบอนุญาต กรณีนักวิชาชีพบัญชีนั้น</p> <ul style="list-style-type: none"> - เสียชีวิต - ไม่สามารถปฏิบัติงานได้ เนื่องจากความบกพร่องทางร่างกายหรือจิตใจ - ถูกตัดสินให้ล้มละลาย - ไม่ต่อใบอนุญาตโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรภายใน 1 เดือน

ตารางที่ 4.5 (ต่อ)

ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
<p>1) ปฏิบัติงานครบ 5 ปี นับตั้งแต่วันที่ได้รับความเห็นชอบ</p> <p>2) แจ้งเป็นหนังสือเพื่อขอยุติการปฏิบัติงาน</p> <p>3) แสดงความเห็นในการสอบบัญชีของนิติบุคคลที่ได้รับความเห็นชอบ โดยไม่ได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีจริงติดต่อกันเกิน 2 ปี</p> <p>- หากผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบไม่สามารถดำรงคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบไว้ได้ หรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การปฏิบัติหน้าที่ กตด. อาจดำเนินการดังนี้</p> <p>1) สั่งให้ผู้สอบบัญชานั้นกระทำ หรืองดเว้นการกระทำ</p> <p>2) สั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชานั้นในกรณี</p> <p>2.1) ไม่สามารถดำรงคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก กตด.</p> <p>2.2) ปฏิบัติงานสอบบัญชีบกพร่อง หรือมีพฤติกรรม "ไม่เหมาะสมหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การปฏิบัติหน้าที่"</p> <p>2.3) ไม่ดำเนินการตามคำสั่งของ กตด.</p>	<p>4. ถูกยกเลิกการขึ้นทะเบียน เนื่องจากคณะกรรมการกำกับดูแล พิจารณาแล้วว่านักวิชาชีพบัญชีนั้น</p> <p>1) ได้รับการขึ้นทะเบียน โดยการทุจริต หรือประพฤติมิชอบ</p> <p>2) ขาดคุณสมบัติของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นนักวิชาชีพบัญชี</p> <p>3) ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ของนักวิชาชีพได้อีกต่อไป</p> <p>5. ถูกยกเลิกการขึ้นทะเบียน เนื่องจากคณะกรรมการกำกับดูแล พิจารณาแล้วว่าสำนักงานบัญชานั้น</p> <p>1) ได้รับการขึ้นทะเบียน โดยการทุจริต หรือประพฤติมิชอบ</p> <p>2) ยุติการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีในประเทศสิงคโปร์แล้ว</p> <p>3) อยู่ในสถานะที่ไม่สามารถให้บริการทางวิชาชีพบัญชีได้</p>	

จากตารางที่ 4.5 พบว่าการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี ในส่วนของประเทศไทยนั้น ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชี จะต้องเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี และต้องเข้ารับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีจะสิ้นสุดลง เมื่อผู้รับใบอนุญาตนั้น ตาย พ้นจากการเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้ามในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ถูกเพิกถอนใบอนุญาตเนื่องจากการประพฤติผิดจรรยาบรรณ ไม่ชำระค่าธรรมเนียมใบอนุญาตและไม่ได้รับการผ่อนผันตามที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีกำหนด หรือไม่เข้ารับการอบรมตามหลักสูตรที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้ครบถ้วน¹⁷⁰

สำหรับผู้สอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งความเห็นชอบดังกล่าวจะสิ้นสุดลงเมื่อระยะเวลาครบ 5 ปี นับตั้งแต่วันที่ได้รับความเห็นชอบ ผู้สอบบัญชีได้แจ้งเป็นหนังสือเพื่อขอยุติการปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชี หรือผู้สอบบัญชานั้นลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์ติดต่อกันเกิน 2 ปี โดยมิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีในนิติบุคคลนั้นจริง หรือไม่สามารถดำรงคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้

ประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่าในระดับมลรัฐผู้สอบบัญชีต้องเป็นสมาชิกกับสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งมลรัฐ (State Societies of Certified Public Accountants) และสำนักงานจะต้องขึ้นทะเบียนกับคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB) หากจะเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีให้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ประเทศสิงคโปร์กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องเป็นสมาชิกของสถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์ ต้องรายงานการเปลี่ยนแปลงชื่อ หรือข้อมูลอื่นในทะเบียนนักวิชาชีพบัญชีต่อคณะกรรมการกำกับดูแลภายใน 30 วัน นับจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลง หากไม่

¹⁷⁰ มาตรา 17 สมาชิกภาพของสมาชิกสิ้นสุดลง เมื่อ

- (1) ตาย
- (2) ลาออก
- (3) ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้ามตาม มาตรา 13 หรือ มาตรา 14 หรือคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีมีมติเพิกถอนสำหรับกรณีสมาชิกกิตติมศักดิ์
- (4) ไม่ชำระค่าบำรุงสมาชิก โดยไม่มีเหตุอันสมควรตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

ปฏิบัติตามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ต้องถูกปรับไม่เกิน 1,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ และต้องถูกเพิกถอนใบอนุญาต หากนักวิชาชีพบัญชีนั้น เสียชีวิต ไม่สามารถปฏิบัติงานวิชาชีพได้ เนื่องจากความบกพร่องทางร่างกายหรือทางจิต ถูกตัดสินให้ล้มละลาย ไม่สามารถต่อใบอนุญาตได้โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรภายใน 1 เดือน หรือถูกยกเลิกการขึ้นทะเบียน เนื่องจากคณะกรรมการกำกับดูแลพิจารณาแล้วว่าได้รับการขึ้นทะเบียนโดยทุจริต หรือประพฤติมิชอบ ขาดคุณสมบัติของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นนักวิชาชีพบัญชี หรืออยู่ในสถานะที่ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ของนักวิชาชีพบัญชีได้อีกต่อไป สำหรับสำนักงานบัญชีต้องถูกยกเลิกการขึ้นทะเบียนเมื่อคณะกรรมการกำกับดูแลพิจารณาแล้วว่าได้รับการขึ้นทะเบียนโดยทุจริตหรือประพฤติมิชอบ ได้ยุติการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีในประเทศสิงคโปร์แล้วหรืออยู่ในสถานะที่ไม่สามารถให้บริการทางวิชาชีพบัญชีได้อีกต่อไป



ตารางที่ 4.6 แสดงการเปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแล การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์
ด้านบทลงโทษสำหรับผู้สอบบัญชี

ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
<p>1. โทษของการประพฤติดิจรรยาบรรณ</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตักเตือนเป็นหนังสือ - ภาคทัณฑ์ - พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน /ห้ามประกอบวิชาชีพไม่เกิน 3 ปี - เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียน หรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี <p>2. โทษของการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับของนักวิชาชีพ หากประกอบวิชาชีพโดย</p> <ul style="list-style-type: none"> - ไม่มีใบรับอนุญาต ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือไม่เกิน 60,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ - อยู่ในระหว่างถูกลงโทษประพฤติดิจรรยาบรรณตาม มาตรา 49 (3) หรือ (4) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือปรับไม่เกิน 60,000 บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ - ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของคณะกรรมการจรรยาบรรณมาตรา 53 วรรคห้า หรือคำสั่งของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีมาตรา 61 (2) หรือ (3) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ 	<p>คณะกรรมการแต่ละมลรัฐ จะสั่งลงโทษเป็น 4 ระดับ ได้แก่ การเตือน ภาคทัณฑ์ การสั่งพักใบอนุญาต และการเพิกถอนใบอนุญาต</p>	<p>โทษของการประพฤติดิจรรยาบรรณและการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับของนักวิชาชีพบัญชี มีดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ถูกพักใช้ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพบัญชี 2. ถูกสั่งระงับการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี 3. ถูกสั่งให้จำกัดขอบเขตการปฏิบัติงานเฉพาะในรูปแบบหรือวิธีการปฏิบัติงานตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลเห็นสมควรเท่านั้น ไม่เกิน 2 ปี 4. ถูกปรับไม่เกิน 10,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ 5. ได้รับหนังสือตักเตือน 6. ถูกสั่งให้กระทำการตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลเห็นสมควรแล้ว 7. มีคำสั่งอื่นๆ ที่เหมาะสมกับแต่ละกรณี 8. ถูกสั่งให้นักวิชาชีพบัญชีจ่ายเงินค่าเสียหายต่างๆ รวมทั้งภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานผิดพลาดตามที่ศาลสูงสุดตัดสิน

ตารางที่ 4.6 (ต่อ)

ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
<p>- ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี รับรองเอกสาร หรือแสดงความเห็นในฐานะผู้สอบบัญชี แต่ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือไม่ได้กระทำการในอำนาจหน้าที่ทางราชการหรืออยู่ระหว่างถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาต ต้องระวางโทษจำคุก ไม่เกิน 3 ปี หรือปรับไม่เกิน 60,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ</p> <p>- เป็นนิติบุคคล กรรมการผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล หุ้นส่วนผู้จัดการ ผู้แทนนิติบุคคล หรือนุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินการของนิติบุคคลนั้น ต้องได้รับโทษตามที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนรู้เห็น หรือยินยอม ในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น</p> <p>- นิติบุคคลใดประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชี แต่ไม่ได้จดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพตามเงื่อนไขที่กำหนด ต้องระวางโทษ ปรับไม่เกิน 300,000 บาท และปรับอีกไม่เกินวันละ 10,000 บาท จนกว่าจะดำเนินการจดทะเบียนให้ถูกต้อง</p>		<p>9. หากนักวิชาชีพบัญชีไม่ปฏิบัติตามบทลงโทษในข้อ 3. ข้อ 4. และ ข้อ 6. ต้องได้รับโทษดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - ถูกเพิกถอนใบอนุญาตประกอบวิชาชีพบัญชี - ถูกสั่งระงับการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีเป็นระยะเวลาไม่เกิน 12 เดือน <p>10. การบังคับใช้บทลงโทษข้างต้นจะสิ้นสุด เมื่อ</p> <ul style="list-style-type: none"> - การตัดสินลงโทษนั้นหมดอายุแล้วเกินกว่า 1 เดือนนับจากวันที่แจ้งให้นักวิชาชีพบัญชีรับทราบ - คดีได้รับการพิจารณาจากศาลสูงสุด

จากตารางที่ 4.6 พบว่าบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพนั้น ประเทศไทยกำหนดให้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณต้องได้รับโทษโดยการถูกตัดเดือนเป็นหนังสือ ภาคทัณฑ์ พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามประกอบวิชาชีพไม่เกิน 3 ปี เพิกถอน ใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียน หรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี¹⁷¹ หากประกอบวิชาชีพโดยไม่มีใบอนุญาต¹⁷² ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือไม่เกิน 60,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁷³ หากประกอบวิชาชีพโดยไม่ได้เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี หรือไม่ได้ขึ้น ทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี¹⁷⁴ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี ปรับไม่เกิน 40,000 บาท หรือทั้ง จำทั้งปรับ¹⁷⁵ หากอยู่ในระหว่างถูกลงโทษเนื่องจากประพฤติผิดจรรยาบรรณแล้วทำการประกอบ

¹⁷¹ มาตรา 49 โทษการประพฤติผิดจรรยาบรรณ มีดังต่อไปนี้

- (1) ตัดเดือนเป็นหนังสือ
- (2) ภาคทัณฑ์
- (3) พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพบัญชี ด้านที่ประพฤติ ผิดจรรยาบรรณโดยมีกำหนดเวลา แต่ไม่เกินสามปี
- (4) เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ บัญชี

¹⁷² มาตรา 10 เมื่อมีพระราชกฤษฎีกาตาม มาตรา 9 ใ้บังคับสำหรับวิชาชีพบัญชีด้านใด ห้ามมิให้ ผู้ใดประกอบวิชาชีพบัญชีด้านนั้น เว้นแต่ได้รับใบอนุญาตหรือขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชี

การขอรับใบอนุญาต การอนุญาต การออกใบอนุญาต และการขึ้นทะเบียน ผู้ประกอบวิชาชีพ บัญชีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

ในการขึ้นทะเบียนประกอบวิชาชีพบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีจะกำหนดให้ผู้ขึ้นทะเบียน ซึ่งมีได้ เป็นสมาชิกต้องเสียค่าธรรมเนียมเป็นรายปีก็ได้ แต่จะกำหนดค่าธรรมเนียมดังกล่าวให้สูงกว่าค่าบำรุงสมาชิก และ ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตที่เรียกเก็บจากสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีเป็นรายปีไม่ได้

¹⁷³ มาตรา 65 ผู้ใดฝ่าฝืน มาตรา 10 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับ ไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

¹⁷⁴ มาตรา 44 ห้ามมิให้ผู้ใดประกอบวิชาชีพเป็นผู้ทำบัญชี เว้นแต่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีหรือ ขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี

หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขึ้นทะเบียนตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามข้อบังคับ สภาวิชาชีพบัญชี

¹⁷⁵ มาตรา 69 ผู้ใดฝ่าฝืน มาตรา 44 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่หมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

วิชาชีพระหว่างนั้น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือปรับไม่เกิน 60,000 บาท¹⁷⁶ หรือทั้งจำทั้งปรับ และหากไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของคณะกรรมการจรรยาบรรณมาตรา 53 วรคห้า¹⁷⁷ หรือคำสั่งของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีมาตรา 61 (2) หรือ (3)¹⁷⁸ ต้องระวางโทษ

¹⁷⁶ มาตรา 70 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีผู้ใดถูกลงโทษประพฤตินิติจรรยาบรรณตาม มาตรา 49 (3) หรือ (4) ทำการประกอบวิชาชีพบัญชีในระหว่างนั้น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

¹⁷⁷ มาตรา 53 เมื่อมีผู้กล่าวหาหรือปรากฏต่อคณะกรรมการจรรยาบรรณว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีผู้ใดประพฤตินิติจรรยาบรรณ ให้คณะกรรมการจรรยาบรรณดำเนินการสอบสวนพิจารณาโดยเร็ว

สิทธิการกล่าวหาตามวรรคหนึ่ง สิ้นสุดลงเมื่อพ้นหนึ่งปีนับแต่วันที่ผู้ได้รับความเสียหายหรือผู้กล่าวหาารู้เรื่องการประพฤตินิติจรรยาบรรณและรู้ตัวผู้ประพฤตินิติจรรยาบรรณ ทั้งนี้ไม่เกินสามปีนับแต่วันที่มีการประพฤตินิติจรรยาบรรณนั้น

การยื่นคำกล่าวหา การสอบสวน และการพิจารณาเรื่องจรรยาบรรณให้เป็นไปตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

ในการดำเนินการสอบสวนของคณะกรรมการจรรยาบรรณ คณะกรรมการจรรยาบรรณจะแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อดำเนินการแทนก็ได้ โดยประกอบด้วยกรรมการจรรยาบรรณอย่างน้อยหนึ่งคนและอนุกรรมการอื่นซึ่งคณะกรรมการจรรยาบรรณแต่งตั้งจากผู้ ซึ่งมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตาม มาตรา 50 (1) (3) และ (4) ตามจำนวนที่เห็นสมควร

คณะกรรมการจรรยาบรรณและคณะอนุกรรมการมีอำนาจเรียกบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือชี้แจงข้อเท็จจริงหรือทำคำชี้แจงเป็นหนังสือ หรือส่งบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานใด เพื่อตรวจสอบหรือประกอบการพิจารณา เพื่อประโยชน์แก่การสอบสวนก็ได้

เมื่อคณะอนุกรรมการทำการสอบสวนเสร็จแล้ว ให้เสนอเรื่องพร้อมทั้งความเห็นต่อคณะกรรมการจรรยาบรรณเพื่อพิจารณา

การถอนเรื่องการกล่าวหาที่ได้ยื่นหรือแจ้งไว้แล้วนั้น ไม่เป็นเหตุให้ระงับการดำเนินการตามพระราชบัญญัตินี้

¹⁷⁸ มาตรา 61 ในการดำเนินการของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีตาม มาตรา 60 (1) ให้คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีมีอำนาจ ดังต่อไปนี้ด้วย

- (1) สอบสวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการดำเนินงานของสภาวิชาชีพบัญชี
- (2) สั่งเป็นหนังสือให้สมาชิก กรรมการ หรืออนุกรรมการอื่นใดของสภาวิชาชีพบัญชี หรือบุคคลใดชี้แจงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกิจการของสภาวิชาชีพบัญชี
- (3) สั่งเป็นหนังสือให้สภาวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการ หรือคณะอนุกรรมการตามพระราชบัญญัตินี้ระงับ แก้ไข หรือวางมาตรการแก้ไขการกระทำอันเป็นการขัดต่อกฎหมาย วัตถุประสงค์ หรือข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

1.4 ด้านการกำหนดรายละเอียดในจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี

จรรยาบรรณ (Codes of Conduct) หรือ (Professional Ethics) หมายถึง ประมวลกฎเกณฑ์ความประพฤติหรือประมวลมารยาทของผู้ประกอบอาชีพนั้นๆ ต้องเป็นเอกลักษณ์ทางวิชาชีพ ใช้ความรู้ มุ่งองค์กรหรือสมาคมควบคุม หรือหมายถึง ประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบอาชีพการงานแต่ละอย่างกำหนดขึ้น เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณชื่อเสียงและฐานะของสมาชิก และเป็นหลักความประพฤติที่เป็นเครื่องยึดเหนี่ยวจิตใจให้มีคุณธรรมและจริยธรรมของบุคคลในแต่ละกลุ่มวิชาชีพ

จรรยาบรรณวิชาชีพ (Code of Ethics) มีขึ้นเพื่อมุ่งให้คนในวิชาชีพมีประสิทธิภาพให้เป็นคนดีในการบริการวิชาชีพ และให้คนในวิชาชีพมีเกียรติศักดิ์ศรีที่มีกฎเกณฑ์มาตรฐานจรรยาบรรณ ซึ่งจรรยาบรรณ มีความสำคัญและจำเป็นต่อวิชาชีพบัญชี เพราะเป็นที่ยึดเหนี่ยวควบคุมการประพฤติ ปฏิบัติด้วยความดีงาม โดยทั่วไปสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี จะมีความเข้าใจและยอมรับร่วมกันที่จะปฏิบัติตามจรรยาบรรณที่กำหนดขึ้น ถ้าหากว่าทำผิดจรรยาบรรณก็จะไม่ได้รับการยอมรับจากผู้อยู่ในวงการวิชาชีพเดียวกัน หากมีกรณีที่มีผู้กระทำความผิดจรรยาบรรณ ก็จะได้รับลงโทษตามที่กำหนดไว้ในส่วนของประเทศไทย จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้กำหนดไว้ในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2553 เพื่อใช้เป็นแนวทางในการควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี ให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี

ในหัวข้อนี้ ผู้ศึกษาจะได้เปรียบเทียบการกำหนดรายละเอียดในจรรยาบรรณวิชาชีพนักบัญชี ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีไว้ด้วย โดยเปรียบเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ดังรายละเอียดตามตารางที่ 4.7

ตารางที่ 4.7 แสดงการเปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแล การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์
ด้านการกำหนดรายละเอียดจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี

ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
1. มีความโปร่งใส ความอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์	1. มีความสำนึกที่จะมุ่งดำรงมาตรฐานในการประกอบวิชาชีพ	1. ความเป็นอิสระ ในเรื่องดังต่อไปนี้ - ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ/ครอบครัวและความสัมพันธ์ส่วนตัว
2. ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน	2. มีความอิสระทางความคิดและการกระทำ	- การได้รับการว่าจ้างจากกิจการที่เข้าทำการตรวจสอบ
3. การรักษาความลับ	3. รักษาความลับของลูกค้าอย่างเข้มงวด	- การให้บริการอื่นๆ แก่ลูกค้าก่อนการเข้าทำการตรวจสอบ
4. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ	4. ต้องใช้มาตรฐานการบัญชีที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไป	- การมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดทางธุรกิจกับลูกค้า
5. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้	5. ส่งเสริมเกียรติภูมิและชื่อเสียงของวิชาชีพ	- การจัดทำบัญชีและงบการเงินของบริษัทมหาชนจำกัด
6. ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป		- การให้บริการประเมิน โดยผู้เชี่ยวชาญพิเศษ
		- การให้บริการสรรหาพนักงาน
		- การให้บริการทางการเงินแก่กิจการของลูกค้า
		- การให้บริการด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ และระบบอื่นๆ
		แก่กิจการของลูกค้า
		- การให้บริการตรวจสอบภายในแก่กิจการของลูกค้า
		- ค่าธรรมเนียม/ค่าธรรมเนียมเกินกำหนด/ค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้น
		- ของก้ำกั้นและการรับรอง
		- การมีอคติความ หรือการฟ้องร้อง
		2. การปฏิบัติตามแนวทางในการปฏิบัติงาน
		3. การโฆษณาประชาสัมพันธ์
		4. การรักษาความลับ
		5. การเปลี่ยนการแต่งตั้งผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพ

จากตารางที่ 4.7 พบว่า จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีนั้น ประเทศไทยได้กำหนดให้มี จรรยาบรรณ อันประกอบด้วย ต้องมีความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์ สุจริต การมีความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน การมีความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ และการรักษาความลับ ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพ บัญชีปฏิบัติงานให้ และความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป¹⁸⁰

ประเทศสหรัฐอเมริกา ถือว่าผู้สอบบัญชีเป็นผู้ที่ได้รับการยอมรับในสังคมและเป็นที่ยอมรับไว้วางใจแก่สาธารณชนโดยทั่วไป ดังนั้น จึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความสำนึกที่จะมุ่งดำรง มาตรฐานในการประกอบวิชาชีพ มีความอิสระทางความคิดและการกระทำ จะต้องรักษาความลับ ทางการค้าของลูกค้าอย่างเข้มงวด ต้องใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่ได้รับการยอมรับทั่วไป ส่งให้มีการรายงานฐานะทางการเงินที่มีคุณภาพและให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ส่งเสริมเกียรติภูมิและ ชื่อเสียงของวิชาชีพ และกฎข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ประเทศสิงคโปร์ จรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีประกอบด้วย ความเป็นอิสระ การ ปฏิบัติตามแนวทางในการปฏิบัติงาน การรักษาความลับ การเปลี่ยนการแต่งตั้งผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพ การอ้างอิง และบทสรุปความก้าวหน้าในการดำเนินงานของกิจการ และเอกสารประกอบอื่นๆ

กรณีการเปรียบเทียบเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพนี้ ผู้ศึกษามีความเห็น ว่า จรรยาบรรณ ของนักวิชาชีพบัญชีของทั้ง 3 ประเทศ ได้กำหนดไว้ครบถ้วนและครอบคลุมดีแล้วทั้งการมีความ โปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต แต่ประเทศสิงคโปร์เป็นประเทศ ที่มีการกำหนดรายละเอียดปลีกย่อยไว้ในจรรยาบรรณมากที่สุด

1.5 ด้านการตรวจสอบและถ่วงดุล

¹⁸⁰ มาตรา 47 ให้สภาวิชาชีพบัญชีจัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขึ้นเป็นภาษาไทย และอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อกำหนดในเรื่อง ดังต่อไปนี้

- 1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
- 2) ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- 3) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ
- 4) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบวิชาชีพ บัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

ตารางที่ 4.8 แสดงการเปรียบเทียบด้านการตรวจสอบและถ่วงดุล ผู้สอบบัญชี ของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์
ด้านความเป็นอิสระและการตรวจสอบถ่วงดุล

ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
<p>1. สำนักงาน ก.ล.ต.กำหนดให้คณะกรรมการบริษัทเป็นผู้ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในและเปิดเผยการประเมินต่อสาธารณชน และให้กรรมการบริษัทลงนามรับรองความถูกต้องของข้อมูลในแบบรายงานการเปิดเผยข้อมูลกฎหมายบัญชีกำหนดให้กรรมการผู้มีอำนาจลงนามของบริษัท และผู้ทำบัญชี ลงนามรับรองว่างบการเงินถูกต้องตามความเป็นจริง และเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี</p> <p>2. เกณฑ์ของสำนักงาน ก.ล.ต. และตลาดหลักทรัพย์ฯ มีข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระ แต่ในเรื่องของคณะกรรมการตรวจสอบเป็น Code of best practices ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบมีอำนาจหน้าที่ในการสอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและเปิดเผยอย่างเพียงพอ โดยการประสานงานกับผู้สอบบัญชีภายนอกและผู้บริหาร เป็นผู้พิจารณาคัดเลือกและเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชี รวมถึงพิจารณาค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี ฯลฯ</p>	<p>1. ห้ามผู้สอบบัญชีรับงานอื่นที่นอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชีในบริษัทซึ่งเป็นลูกค้า ได้แก่</p> <ul style="list-style-type: none"> - การจัดทำบัญชีหรืองานบริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกบัญชี - ออกแบบและปรับปรุงระบบการรายงานทางการเงิน - การบริการเกี่ยวกับการตีราคาหรือประเมินมูลค่า - การบริการทางสถิติที่เกี่ยวกับงบการเงิน - บริการตรวจสอบภายใน/ การบริหารงานทั้งงานประจำและชั่วคราว - บริการด้านทรัพยากรบุคคล - ตัวแทน-นายหน้าและที่ปรึกษาทางการเงิน <p>ลงทุน</p> <ul style="list-style-type: none"> - บริการด้านกฎหมาย - งานบริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีโดย PCAOB เป็นผู้กำหนด 	<p>1. มีหน่วยงานตรวจสอบผู้สอบบัญชี (Accounting and Corporate Regulatory Authority :ACRA) ซึ่งอยู่ภายใต้การดูแลของ Ministry of Finance โดยหน่วยงานตรวจสอบผู้สอบบัญชี (ACRA) เป็นผู้ควบคุมดูแล ออกกฎ/ระเบียบสำหรับการจัดตั้งธุรกิจและผู้สอบบัญชี โดย กำกับดูแลกฎ/ระเบียบที่เกี่ยวข้องให้เป็นไปตามกฎหมาย อาทิ</p> <ul style="list-style-type: none"> - Accounting and Corporate Regulatory Authority Act - Accountants Act (Cap 2) - Business Registration Act (Cap 32) - Companies Act (Cap 50) - Limited Liability Partnerships Act (Cap 163A) และ - Limited Partnerships Act 2008 (Act 37 of 2008) เป็นต้น

ตารางที่ 4.8 (ต่อ)

ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
	<p>2. ให้ผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นหุ้นส่วนมีการหมุนเวียนทุก 5 ปี (Audit Rotation)</p> <p>3. กำหนดให้ภายใน 1 ปี สำนักงานสอบบัญชีจะไม่สามารถรับงานสอบบัญชีของบริษัทซึ่งเป็นลูกค้า ที่รับพนักงานของสำนักงานสอบบัญชานั้น หรือรับผู้มีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของบริษัทนั้นมาดำรงตำแหน่งสำคัญในบริษัทใน ส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี</p> <p>5. กรรมการตรวจสอบ</p> <ul style="list-style-type: none"> - มีความเป็นอิสระและควรมีผู้เชี่ยวชาญทางการเงินอย่างน้อย 1 คน (ถ้าไม่มีให้เปิดเผยข้อมูล) - มีหน้าที่แต่งตั้ง กำหนดค่าตอบแทน ดูแลการทำงาน of สำนักงานสอบบัญชี - อนุมัติการกำหนดกระบวนการรับข้อร้องเรียนและการจ้างที่ปรึกษาอิสระ 	<ul style="list-style-type: none"> - รายงานและให้ข้อคิดเห็น/ข้อเสนอแนะต่อรัฐบาลในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนบริษัทและกฎ/ระเบียบของธุรกิจและผู้สอบบัญชี - เป็นตัวแทนภาครัฐในระดับนานาชาติเกี่ยวกับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนและออกกฎ/ระเบียบธุรกิจและผู้สอบบัญชี เป็นต้น

จากตารางที่ 4.8 ซึ่งแสดงถึงการเปรียบเทียบด้านการตรวจสอบและถ่วงดุล ผู้สอบบัญชีของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ นั้นพบว่าในประเทศไทย ตลาดหลักทรัพย์ฯ กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ โดยมีข้อกำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบต้องประกอบด้วยกรรมการที่เป็นอิสระอย่างน้อย 3 คน ซึ่งปัจจุบันกำหนดว่า ต้องถือหุ้นในบริษัทไม่เกินร้อยละ 0.5 ของจำนวนหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมด และจะต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

- ไม่เป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ (ผู้ถือหุ้นตั้งแต่ร้อยละ 10 ขึ้นไป) หรือผู้ที่เกี่ยวข้อง หรือญาติสนิท หรือได้รับการแต่งตั้งขึ้นเป็นตัวแทนเพื่อรักษาผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นรายใหญ่

- ไม่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียไม่ว่าทางตรง หรือทางอ้อมทั้งในด้านการเงินและบริหารงานของบริษัทจดทะเบียน บริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ในระยะเวลา 1 ปี ก่อนได้รับการแต่งตั้งเป็นกรรมการตรวจสอบ เว้นแต่คณะกรรมการของบริษัทได้พิจารณาอย่างรอบคอบแล้วเห็นว่าความสัมพันธ์นั้นจะไม่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติหน้าที่ และการให้ความเห็นที่เป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ

- ไม่เป็นผู้บริหาร ลูกจ้าง หรือพนักงาน หรือที่ปรึกษาที่ได้รับเงินเดือนประจำจากบริษัทจดทะเบียน บริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่

- คณะกรรมการตรวจสอบต้องสามารถปฏิบัติการกิจ แสดงความเห็น หรือรายงานตามที่พึงจะเป็นได้โดยอิสระตามภารกิจที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการบริษัท โดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของกลุ่มบุคคลใดๆ

ตลาดหลักทรัพย์ฯ ได้กำหนดหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบไว้¹⁸¹ ดังนี้

คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ตามที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการของบริษัทดังต่อไปนี้

- (1) สอบทานให้บริษัทมีผลการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและเพียงพอ
- (2) สอบทานให้บริษัทมีระบบการควบคุมภายใน (internal control) และระบบการตรวจสอบภายใน (internal audit) ที่เหมาะสมและมีประสิทธิผล และพิจารณาความเป็นอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ตลอดจนให้ความเห็นชอบในการพิจารณาแต่งตั้ง โยกย้าย เลิกจ้าง หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือหน่วยงานอื่นใดที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

¹⁸¹ ประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ พ.ศ. 2551 ข้อ 7

(3) สอบทานให้บริษัทปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท

(4) พิจารณา คัดเลือก เสนอแต่งตั้งบุคคลซึ่งมีความเป็นอิสระเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัท และเสนอค่าตอบแทนของบุคคลดังกล่าว รวมทั้งเข้าร่วมประชุมกับผู้สอบบัญชีโดยไม่มีฝ่ายจัดการเข้าร่วมประชุมด้วยอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง

(5) พิจารณารายการที่เกี่ยวข้องกันหรือรายการที่อาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ ให้เป็นไปตามกฎหมายและข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้เพื่อให้มั่นใจว่ารายการดังกล่าว สมเหตุสมผลและเป็นประโยชน์สูงสุดต่อบริษัท

(6) จัดทำรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบโดยเปิดเผยไว้ในรายงานประจำปีของบริษัท ซึ่งรายงานดังกล่าวต้องลงนามโดยประธานคณะกรรมการตรวจสอบและต้องประกอบด้วย ข้อมูลอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(ก) ความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้อง ครบถ้วน เป็นที่เชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินของบริษัท

(ข) ความเห็นเกี่ยวกับความเพียงพอของระบบควบคุมภายในของบริษัท

(ค) ความเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท

(ง) ความเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมของผู้สอบบัญชี

(จ) ความเห็นเกี่ยวกับรายการที่อาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์

(ฉ) จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ และการเข้าร่วมประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบแต่ละท่าน

(ช) ความเห็นหรือข้อสังเกตโดยรวมที่คณะกรรมการตรวจสอบได้รับจากการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายบัตร (charter)

(ซ) รายการอื่นที่เห็นว่าผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไปควรทราบภายใต้ขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการบริษัท

(7) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่คณะกรรมการของบริษัทมอบหมายด้วยความเห็นชอบจากคณะกรรมการตรวจสอบ

ในการปฏิบัติหน้าที่ตามวรรคหนึ่ง คณะกรรมการตรวจสอบมีความรับผิดชอบต่อคณะกรรมการบริษัทโดยตรง และคณะกรรมการของบริษัทยังคงมีความรับผิดชอบในการดำเนินงานของบริษัทต่อบุคคลภายนอก

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ ให้บริษัทแจ้งมติเปลี่ยนแปลงหน้าที่และจัดทำรายชื่อและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีการเปลี่ยนแปลงตามแบบที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนด และนำส่งต่อตลาดหลักทรัพย์ภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว โดยวิธีการตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ว่าด้วยการรายงานโดยผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์

ข้อ 8 ในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบหากพบหรือมีข้อสงสัยว่ามีรายการหรือการกระทำดังต่อไปนี้ ซึ่งอาจมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัท ให้คณะกรรมการตรวจสอบรายงานต่อคณะกรรมการของบริษัทเพื่อดำเนินการปรับปรุงแก้ไขภายในเวลาที่คณะกรรมการตรวจสอบเห็นสมควร

(1) รายการที่เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์

(2) การทุจริต หรือมีสิ่งผิดปกติหรือมีความบกพร่องที่สำคัญในระบบควบคุมภายใน

(3) การฝ่าฝืนกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท

หากคณะกรรมการของบริษัทหรือผู้บริหารไม่ดำเนินการให้มีการปรับปรุงแก้ไขภายในเวลาตามวรรคหนึ่ง กรรมการตรวจสอบรายใดรายหนึ่งอาจรายงานว่ามีรายการหรือการกระทำตามวรรคหนึ่งต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือตลาดหลักทรัพย์

ประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่า การตรวจสอบและถ่วงดุลผู้สอบบัญชี จะกำหนดไว้ในกฎหมายกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 :SOX) โดยจะกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับข้อห้ามต่างๆ สำหรับผู้สอบบัญชี เพื่อให้เกิดความโปร่งใสและมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ มีการกำหนดให้หมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี กำหนดข้อห้ามสำหรับสำนักงานสอบบัญชี นอกจากนี้ ยังกำหนดอำนาจหน้าที่ให้คณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับการดูแลการทำงานของสำนักงานสอบบัญชีโดยเฉพาะ รวมถึงยังมีหน่วยงานที่เรียกว่า คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ที่มีหน้าที่ในการควบคุมกำกับดูแลผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติหน้าที่ให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อีกด้วย

ส่วนประเทศสิงคโปร์ นั้น นอกจากจะมีสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ทำหน้าที่ควบคุม ดูแล การสอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต่างๆ แล้ว ยังมีหน่วยงานเฉพาะที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบในด้านต่างๆ

ของผู้สอบบัญชี อาทิตี หน่วยงานตรวจสอบผู้สอบบัญชีในประเทศสิงคโปร์ (Accounting and Corporate Regulatory Authority: ACRA) ซึ่งอยู่ภายใต้การดูแลของกระทรวงการคลัง (Ministry of Finance) โดย หน่วยงานตรวจสอบผู้สอบบัญชี (ACRA) เป็นผู้ควบคุมดูแล ออกกฎ/ระเบียบสำหรับการจัดตั้งธุรกิจและผู้สอบบัญชี และทำหน้าที่เป็นผู้ช่วยในการดำเนินการแก่การพัฒนาธุรกิจและอาชีพผู้สอบบัญชีให้เป็นอย่างมีประสิทธิภาพ ถูกต้อง และสะดวกรวดเร็ว โดยมีอำนาจหน้าที่กำกับดูแลกฎ/ระเบียบที่เกี่ยวข้องให้เป็นไปตามกฎหมาย ได้แก่

- Accounting and Corporate Regulatory Authority Act (Cap 2A)
- Accountants Act (Cap 2)
- Business Registration Act (Cap 32)
- Companies Act (Cap 50)
- Limited Liability Partnerships Act (Cap 163A) และ
- Limited Partnerships Act 2008 (Act 37 of 2008)

นอกจากนี้ยังมีหน้าที่

- (1) รายงานและให้ข้อคิดเห็น/ข้อเสนอแนะต่อรัฐบาลในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนบริษัทและกฎ/ระเบียบของธุรกิจและผู้สอบบัญชี
- (2) สร้างและดูแลที่เก็บเอกสารและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจและผู้สอบบัญชี และให้บริการแก่สาธารณชนให้สามารถเข้าดูเอกสารและข้อมูลดังกล่าว
- (3) เป็นตัวแทนภาครัฐในระดับนานาชาติเกี่ยวกับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนและออกกฎ/ระเบียบธุรกิจและผู้สอบบัญชี และ
- (4) ส่งเสริมการรับรู้ของสาธารณชนเกี่ยวกับ โครงสร้างธุรกิจใหม่ๆ ระเบียบจำเป็นต้องปฏิบัติตาม การถือปฏิบัติด้านนิติบุคคล และข้อมูลที่เกี่ยวข้องภายใต้ขอบเขตการกำกับดูแลของหน่วยงานตรวจสอบผู้สอบบัญชี (ACRA)

หน่วยงานตรวจสอบผู้สอบบัญชี (ACRA) ได้จัดตั้งหน่วยงานที่มีหน้าที่ส่งเสริมคุณภาพการตรวจสอบผู้สอบบัญชีในประเทศสิงคโปร์ (Public Accountants Oversight Committee : PAOC) ขึ้นภายใต้กฎหมาย Accountants Act ในการปฏิบัติหน้าที่ช่วยเหลือหน่วยงานตรวจสอบผู้สอบบัญชี (ACRA) เพื่อการส่งเสริมคุณภาพการตรวจสอบและปกป้องผลประโยชน์สาธารณชนในด้านการจดทะเบียน Public accountants, ความแม่นยำของมาตรฐานและสิ่งจำเป็นทางอาชีพอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการกำกับดูแล Practice Monitoring Program (PMP), การฟ้องร้อง และการจัดระเบียบวินัย โดยหน่วยงานที่มีหน้าที่ส่งเสริมคุณภาพการตรวจสอบผู้สอบบัญชีในประเทศสิงคโปร์

(PAOC) ทำหน้าที่ช่วยเหลือการกำกับดูแลของหน่วยงานตรวจสอบผู้สอบบัญชี (ACRA) ในด้านต่างๆ ดังนี้

- พิจารณาการยื่นขอเพื่อจดทะเบียนของ Public Accountants
- การออกใบอนุญาตให้แก่ Accounting Corporations, Accounting Firms และ Accounting Limited Liability Partnerships
- กำหนด แนะนำ และทบทวนข้อกำหนดต่างๆ ให้เกิดผลประโยชน์ต่อผู้ที่ประสงค์จะจดทะเบียนเป็น Public Accountants
- ดูแลโปรแกรมการศึกษาต่อสายอาชีพสำหรับ Public Accountants
- ดูแลโปรแกรมการตรวจสอบการปฏิบัติงานภายใต้ระเบียบที่กำหนด
- กำหนด แนะนำ และทบทวนกฎ/ระเบียบการปฏิบัติงานอย่างอาชีพ และหลักจรรยาบรรณของ Public Accountants และระดับมาตรฐาน วิธีการและนโยบายที่จะใช้โดย Public Accountants เมื่อให้บริการด้านการบัญชีแก่สาธารณชน
- พิจารณาตรวจสอบข้อร้องเรียนหรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องด้านการปฏิบัติงานที่ไม่ถูกต้องทางอาชีพ ที่มีผลเสียแก่ Public Accountant, Accounting Corporation, Accounting Firm หรือ Accounting Limited Liability partnership และหากจำเป็น จะต้องดำเนินการให้เป็นไปตามระเบียบวินัยภายใต้บทกำหนดของกฎหมาย และ
- ให้คำแนะนำแก่หน่วยงานตรวจสอบผู้สอบบัญชี (ACRA) ในเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในสายอาชีพของ Public Accountancy เป็นต้น

ตารางที่ 4.9 แสดงการเปรียบเทียบการตรวจสอบและถ่วงดุล ผู้สอบบัญชี ของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ด้านกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบ

กฎหมายที่ใช้ในการควบคุมผู้สอบบัญชี		
ประเทศไทย	สหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
1. พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547	1. Public Company Accounting Reform and Investor Protection of	1. พระราชบัญญัตินักวิชาชีพ ค.ศ. 2004
2. พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543	2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002.	2. กฎระเบียบสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ค.ศ.2004
3. พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535	2. Securities Exchange Act of 1994	3. กฎระเบียบสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์

จากตารางที่ 4.9 พบว่าประเทศไทยมีกฎหมายใช้ในการควบคุมผู้สอบบัญชี 3 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 และ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น เนื่องจาก ประเทศสหรัฐอเมริกามีระบบการปกครองที่แบ่งออกเป็นมลรัฐ โดยแต่ละมลรัฐก็จะมีการกำหนด มาตรการทางกฎหมายและข้อบังคับขึ้นมาใช้กับพลเมืองภายในแต่ละมลรัฐนั้นๆ กฎหมายที่ใช้ใน การควบคุมผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกาจึงประกอบไปด้วยกฎหมายในแต่ละมลรัฐและ กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002) และ กฎหมายหลักทรัพย์ (Securities Exchange Act of 1994) ส่วนประเทศสิงคโปร์นั้น มีกฎหมายที่ใช้ ในการควบคุมผู้สอบบัญชี 3 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัตินักวิชาชีพ ค.ศ.2004 กฎระเบียบสำหรับ นักวิชาชีพบัญชี ค.ศ.2004 และกฎระเบียบสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์

สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาและเปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายที่ใช้ในการควบคุมจรรยาบรรณ วิชาชีพนักบัญชี ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชี ในประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสิงคโปร์ นั้น สรุปได้ ดังนี้

ด้านองค์กรควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพ นั้น ทั้งประเทศไทย อเมริกา และสิงคโปร์ ต่างก็ มีองค์กรควบคุมนักวิชาชีพบัญชีที่มีบทบาทหน้าที่ในการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนัก วิชาชีพบัญชีทุกด้านที่ปฏิบัติงานในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ด้านการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี ในด้านอายุ สัญชาติ วุฒิ การศึกษา สถาบันการศึกษา และการฝึกงานนั้น พบว่าข้อกำหนดส่วนใหญ่จะมีมาตรฐานที่ คล้ายคลึงกันและค่อนข้างเป็นสากล และไม่มีข้อแตกต่างในสาระสำคัญ ยกเว้นในประเด็นเรื่องของ สัญชาติของนักบัญชีที่ประเทศไทยกำหนดให้ต้องมีสัญชาติไทยหรือสัญชาติอื่นซึ่งมีคุณสมบัติ ตามที่สภาวิชาชีพกำหนดส่วนประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ไม่มีข้อจำกัดด้าน สัญชาติของนักวิชาชีพบัญชี ซึ่งตรงนี้ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการที่ประเทศไทยกำหนดให้ผู้ที่ จะ ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจะต้องมีสัญชาติไทย หากไม่ได้เป็นคนสัญชาติไทยก็ต้องเป็นคนที่มี สัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ และมี ความรู้ภาษาไทย/จัดทำบัญชีเป็นภาษาไทยได้ รวมถึงมีความรู้ในมาตรฐานการบัญชี และกฎหมาย ภาษีอากรของไทย นอกจากนี้ยังจะต้องได้รับใบอนุญาตทำงานของคนต่างด้าว ซึ่งข้อจำกัดในเรื่อง

คุณสมบัติด้านสัญชาติ อาจทำให้มีความคล่องตัวในเรื่องการหมุนเวียนของผู้สอบบัญชีน้อยกว่า ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ดังที่กล่าวมาแล้ว

ด้านการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ในประเทศไทย นักวิชาชีพบัญชีต้องเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี หรือขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี และผู้สอบบัญชี ก็จะต้องเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกา ก็จะต้องขึ้นทะเบียนต่อคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของ บริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ส่วนประเทศสิงคโปร์นั้น นักวิชาชีพทุกด้านก็ต้องเป็นสมาชิกของ สถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย เช่นเดียวกัน ส่วนในเรื่องของบทลงโทษนั้น ทั้ง ประเทศไทย สหรัฐอเมริกาและสิงคโปร์ ต่างก็ได้กำหนดบทลงโทษทุกด้านไว้ครอบคลุมทั้งโทษ ของการประพฤติผิดจรรยาบรรณ และโทษของการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชี

ในด้านนี้จะกำหนดไว้คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศซึ่งเป็นมาตรฐานสากลทั่วไป

ด้านการกำหนดรายละเอียดในจรรยาบรรณวิชาชีพ นั้น พบว่าในประเทศไทยได้ กำหนดจรรยาบรรณวิชาชีพไว้ครอบคลุมทั้ง 6 หมวด ได้แก่ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต หมวดการมีความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการ ปฏิบัติงาน การมีความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ การมีความรับผิดชอบต่อผู้ ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือกิจการที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ รวมถึงความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์มีการกำหนดรายละเอียด จรรยาบรรณไว้มากที่สุด โดยเฉพาะในหมวดเรื่องความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์ สุจริต ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกานั้น กำหนดให้ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความสำนึก ที่จะมุ่งดำรงมาตรฐานในการประกอบวิชาชีพ มีความอิสระทางความคิดและการกระทำ จะต้อง รักษาความลับทางการค้าของลูกค้าอย่างเข้มงวด ต้องใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่ได้รับการยอมรับ ทั่วไปส่งผลให้มีการรายงานฐานะทางการเงินที่มีคุณภาพและให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ส่งเสริม เกียรติภูมิและชื่อเสียงของวิชาชีพ และกฎข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ด้านความเป็นอิสระ และการตรวจสอบถ่วงดุล นั้น ประเทศไทยได้มีสำนักงาน คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่กำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนกับตลาด หลักทรัพย์ต้องจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งคณะกรรมการ ตรวจสอบสำหรับบริษัทมหาชนก็เพื่อให้เกิดการถ่วงดุลอำนาจกันระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีความเป็นอิสระกับกรรมการบริหาร ซึ่งจะทำให้บริษัทจดทะเบียนมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ผู้ถือ หุ้นและผู้ลงทุนจะมีความมั่นใจในระบบการบริหารงาน การควบคุมภายใน กระบวนการตัดสินใจ ทางธุรกิจต่างๆ มีความชัดเจนและโปร่งใส รวมทั้งรายงานทางการเงินที่นำเสนอต่อบุคคลภายนอก

เป็นไปอย่างถูกต้องครบถ้วน นอกจากนี้ยังเป็นกลไกหนึ่งที่สร้างความโปร่งใสในรายการธุรกิจซึ่งพิจารณาได้ว่าอาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างบริษัทจดทะเบียนกับผู้ถือหุ้นหรือผู้ลงทุนให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ในส่วนของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นกำหนดห้ามผู้สอบบัญชีรับงานอื่นที่นอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชีในบริษัทซึ่งเป็นลูกค้า และให้ผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นหุ้นส่วนมีการหมุนเวียนทุก 5 ปี (Audit Rotation) นอกจากนี้ยังกำหนดให้ภายใน 1 ปี สำนักงานสอบบัญชีจะไม่สามารถรับงานสอบบัญชีของบริษัท ซึ่งเป็นลูกค้ารับพนักงานของสำนักงานสอบบัญชีนั้นหรือรับผู้มีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของบริษัทนั้นมาดำรงตำแหน่งสำคัญในบริษัทในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี และให้มีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระและควรมีผู้เชี่ยวชาญทางการเงินอย่างน้อย 1 คน (ถ้าไม่มีให้เปิดเผยข้อมูล) เพื่อให้ทำหน้าที่แต่งตั้ง กำหนดค่าตอบแทน ดูแลการทำงานของสำนักงานสอบบัญชีและอนุมัติการกำหนดกระบวนการรับข้อร้องเรียนและการจ้างที่ปรึกษาอิสระ

ในส่วนของประเทศสิงคโปร์นั้น นอกจากจะกำหนดรายละเอียดไว้ในจรรยาบรรณมากที่สุด ในบรรดาสามประเทศแล้ว สิงคโปร์ก็กำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ ทำหน้าที่สอบทานรายงานทางการเงิน ประสานงานกับผู้สอบบัญชีและควบคุมความเสี่ยง ป้องกันปัญหาการทุจริตและรวมไปถึงกำกับดูแลระบบควบคุมภายในของบริษัทเช่นเดียวกัน

2. วิเคราะห์พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เปรียบเทียบกับกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002) หรือ “SOX” ของประเทศสหรัฐอเมริกา

จากการศึกษาการกำกับดูแลและการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชีในประเทศไทยประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ พบว่ารูปแบบการกำกับดูแลจรรยาบรรณวิชาชีพในประเทศไทยมีลักษณะคล้ายคลึงกับประเทศสหรัฐอเมริกา โดยหลักเกณฑ์ ข้อบังคับ รวมถึงกฎหมายที่ใช้ในตลาดหลักทรัพย์นั้น ประเทศไทยได้ศึกษาและพัฒนามาจากประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจาก ประเทศสหรัฐอเมริกาถือเป็นต้นแบบของการพัฒนาหลักการกำกับดูแลตลาดทุนของประเทศต่างๆ ทั่วโลก และอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายและข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชีที่ใช้ในการกำกับดูแลตลาดทุนในประเทศไทยได้พัฒนาขึ้นมาภายใต้กรอบแนวคิดที่มีประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นต้นแบบสำคัญ ซึ่งประเทศไทยได้นำมาปรับปรุงให้เหมาะสม

กับสภาพเศรษฐกิจภายในประเทศ จึงสังเกตได้ว่า พ.ร.บ.หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มีข้อกำหนดที่คล้ายคลึงกันกับประเทศสหรัฐอเมริกา หลายประการ อาทิ การมีโครงสร้างบทบาทและหน้าที่ของหน่วยงานกำกับดูแลที่คล้ายคลึงกัน การกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี เช่นเดียวกัน เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม ในความคล้ายคลึงดังกล่าว ก็ยังมีความแตกต่างในข้อกำหนดบางมาตราที่น่าสนใจว่าในประเด็นข้อกำหนดที่แตกต่างกันนั้น ข้อกำหนดในส่วนใดที่สมควรนำมาปรับใช้เพื่อหาแนวทางที่เหมาะสมในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้บ้าง ผู้ศึกษาจึงได้ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมายพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กับกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002) หรือ “SOX” ในด้านต่างๆ เพื่อวิเคราะห์หาแนวทางที่เหมาะสมในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี โดยแบ่งเป็น 6 หัวข้อ ดังนี้

- 2.1 โครงสร้าง บทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานที่กำกับดูแล
- 2.2 การตรวจสอบและการบังคับใช้กฎหมาย
- 2.3 คณะกรรมการตรวจสอบ
- 2.4 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับคณะกรรมการตรวจสอบ
- 2.5 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าบริการทางวิชาชีพบัญชี
- 2.6 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี



2.1 โครงสร้าง บทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานที่กำกับดูแล

ตารางที่ 4.10 แสดงการเปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ด้านโครงสร้าง บทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานที่กำกับดูแล

โครงสร้าง บทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานที่กำกับดูแล	
พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535	กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและ คຸ້ມຄອງນັກລຽນ ค.ศ. 2002 (SOX)
1.1 การจัดโครงสร้างองค์กรของหน่วยงานกำกับดูแล	
<p>- การกำกับดูแลตลาดทุนในประเทศไทยอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งประกอบด้วยประธานคณะกรรมการและคณะกรรมการอีกจำนวนไม่น้อยกว่า 4 คน แต่ไม่เกิน 6 คน อีกทั้งให้อำนาจคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์มีอำนาจในการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบและคณะอนุกรรมการตรวจสอบเพื่อปฏิบัติการอย่างใดอย่างหนึ่งแทนได้ด้วย</p>	<p>- การกำกับดูแลตลาดทุนในสหรัฐอเมริกาอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) เช่นเดียวกัน และประกอบด้วย กรรมการ 5 ราย ได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดีสหรัฐอเมริกา โดยคำแนะนำและยินยอมจากวุฒิสภา นอกจากนี้ภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและ คຸ້ມຄອງນັກລຽນ ค.ศ. 2002 (SOX) ได้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ซึ่งได้รับการแต่งตั้งและขึ้นตรงกับคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์</p>

ตารางที่ 4.11 แสดงการเปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ด้านบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของหน่วยงานที่กำกับดูแล

หน้าที่และความรับผิดชอบของหน่วยงานที่กำกับดูแล	
พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535	กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX)
1.2 บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบ	
<ul style="list-style-type: none"> - กำกับดูแลการปฏิบัติงานและการรายงานผลการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่สามารถตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนได้ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ - กำหนดให้นิติบุคคลซึ่งประกอบธุรกิจด้านการสอบบัญชีและทำบัญชีต้องขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชี เพื่อป้องกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม โดยแบบขึ้นทะเบียนมีเนื้อหาครอบคลุมถึงจำนวนธุรกิจที่ให้บริการและจำนวนรายได้จากการให้บริการ 	<ul style="list-style-type: none"> - คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด(PCAOB) ทำหน้าที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชี ควบคุมความถูกต้องและความเป็นอิสระในการรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี - กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบหรือมีส่วนร่วมในการเสนอรายงานการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน ต้องขึ้นทะเบียนกับคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัด (PCAOB) - แบบขึ้นทะเบียนมีรายละเอียดครอบคลุมไปถึงนโยบายการควบคุมคุณภาพสำหรับการปฏิบัติงานทางบัญชีและตรวจสอบบัญชี รวมทั้งข้อขัดแย้งที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทกับสำนักงานสอบบัญชีที่เกิดขึ้นในปีที่ผ่านมา - สำนักงานสอบบัญชีต้องเสนอรายงานประจำปีต่อคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัด (PCAOB) เพื่อพิจารณากำหนดอัตราค่าลงทะเบียนและค่าธรรมเนียมรายปี

2.1 โครงสร้าง บทบาท และหน้าที่ของหน่วยงานกำกับดูแล

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

(1) การจัดโครงสร้างองค์กรของหน่วยงานกำกับดูแล

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 หมวดที่ 1 ว่าด้วยเรื่อง การกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ กำหนดให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เพื่อทำหน้าที่ส่งเสริมและพัฒนาตลาดเงินกำกับดูแลตลาดทุนทั้งระบบ ประกอบด้วยประธานคณะกรรมการและคณะกรรมการอีกจำนวนไม่น้อยกว่า 4 คน แต่ต้องไม่เกิน 6 คน ทั้งนี้กรรมการดังกล่าวจะต้องเป็นผู้ทรงคุณวุฒิด้านกฎหมาย ด้านบัญชีและด้านการเงิน อย่างน้อยด้านละ 1 คน และกำหนดให้เลขาธิการสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ทำหน้าที่เป็นกรรมการและเลขาธิการ¹⁸² ซึ่งคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ได้รับการแต่งตั้งจะต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเมือง

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์มีอำนาจในการแต่งตั้ง คณะอนุกรรมการ เพื่อปฏิบัติการอื่นใดตามคำสั่งของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ รวมถึงปฏิบัติงานด้านการกลั่นกรองและเสนอความคิดเห็นต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ในการออกระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ คำสั่งหรือข้อกำหนดที่ บังคับใช้เป็นการทั่วไป นอกจากนี้ได้มีการจัดตั้งสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์มีฐานะเป็นนิติบุคคล เพื่อให้มีอำนาจและหน้าที่ปฏิบัติการใด ให้เป็นไปตามมติของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ด้วย¹⁸³

(2) บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของหน่วยงานกำกับดูแล

¹⁸² มาตรา 8 ให้มีคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และ ตลาดหลักทรัพย์คณะหนึ่งเรียกโดยย่อว่า “คณะกรรมการ ก.ล.ต.” ประกอบด้วย ประธานกรรมการซึ่งคณะรัฐมนตรีแต่งตั้งโดยคำแนะนำของรัฐมนตรี ปลัดกระทรวงการคลัง ปลัดกระทรวงพาณิชย์ ผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทย และกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่ง รัฐมนตรีแต่งตั้งโดยผ่านการคัดเลือกตามที่กำหนด ในมาตรา 31/7 จำนวนไม่น้อยกว่าสี่คนแต่ไม่เกินหกคน เป็น กรรมการ โดยในจำนวนนี้อย่างน้อย ต้องเป็นผู้ทรงคุณวุฒิด้านกฎหมาย ด้านบัญชี และด้านการเงินด้านละหนึ่งคน และให้เลขาธิการ เป็นกรรมการและเลขานุการ

¹⁸³ มาตรา 14 ให้คณะกรรมการ ก.ล.ต. มีอำนาจหน้าที่วางนโยบายการส่งเสริมและพัฒนา ตลาดเงิน กำกับดูแลในเรื่องหลักทรัพย์ ธุรกิจหลักทรัพย์ ตลาดหลักทรัพย์ ศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ และธุรกิจที่เกี่ยวข้อง องค์กรที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจหลักทรัพย์ การออกหรือเสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชน การเข้าถือหลักทรัพย์เพื่อ ครอบงำกิจการ และการป้องกันการกระทำอันไม่เป็นธรรมเกี่ยวกับการซื้อขายหลักทรัพย์ อำนาจดังกล่าวให้ รวมถึง

(1) ออกระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ คำสั่ง หรือข้อกำหนดตามพระราชบัญญัตินี้

(2.1) บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบในภาพรวม

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ในหมวดที่ 1 เรื่องการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กำหนดให้คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดนโยบายส่งเสริมและพัฒนา ตลอดจนกำกับดูแลในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ มีอำนาจออกประกาศข้อกำหนดต่างๆ ตามที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 นอกจากนี้ กฎหมายดังกล่าว ยังได้เปิดช่องให้คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สามารถออกข้อกำหนด หลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการในการดำเนินการสำหรับเรื่องต่างๆ เพิ่มเติมหลายเรื่อง ดังนั้น คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งเป็นองค์กรกำกับดูแล (Regulator) ที่มีความยืดหยุ่นสูงและมีอิสระค่อนข้างมาก ทั้งในเรื่องการออกข้อกำหนดต่างๆ ในตลาดทุน ซึ่งสามารถแก้ไขเพิ่มเติมได้ในหลายเรื่องภายใต้กรอบของกฎหมาย การบริหารทรัพยากรบุคคล ซึ่งไม่ต้องอยู่ภายใต้ระเบียบข้อบังคับของหน่วยงานราชการ ทั้งนี้การกำหนดโครงสร้างของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งอำนาจหน้าที่ของคณะอนุกรรมการและคณะทำงานชุดต่างๆ ต้องคำนึงถึงการตรวจสอบและการถ่วงดุลอำนาจ รวมทั้งการป้องกันความขัดแย้งทางผลประโยชน์ด้วย

(2.2) การกำกับดูแลการปฏิบัติงานและรายงานผลการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 หมวดที่ 2 เรื่องการออกหลักทรัพย์ของบริษัท ในส่วนที่ 5 กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีที่สามารถทำการตรวจสอบบัญชีของบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้ต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์¹⁸⁴ ทั้งนี้ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สามารถออกประกาศเพิ่มเติมสำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีได้ โดยข้อกำหนดดังกล่าวต้องไม่ขัดต่อมาตรฐานที่กำหนดโดยสถาบันวิชาชีพซึ่งหน่วยราชการที่เกี่ยวข้องให้การรับรองไว้แล้ว¹⁸⁵

¹⁸⁴ มาตรา 61 ผู้สอบบัญชีตามมาตรา 56 ต้องเป็นผู้สอบบัญชี ที่สำนักงานให้ความเห็นชอบ

เมื่อได้รับความเห็นชอบตามวรรคหนึ่งแล้ว ผู้สอบบัญชีนั้น มีสิทธิสอบบัญชีบริษัทหลักทรัพย์ตามมาตรา 106 บริษัทที่ออกหลักทรัพย์จดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์ ตามที่กำหนดในมาตรา 199 และบริษัทที่มีหลักทรัพย์ซื้อขายในศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ตามที่กำหนดในมาตรา 217 ได้ด้วย

¹⁸⁵ มาตรา 56 ให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตามมาตรา 32 มาตรา 33 หรือมาตรา 34 จัดทำ และส่งงบการเงิน และรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของบริษัทต่อสำนักงานดังต่อไปนี้

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้กำหนดให้ผู้ที่ขอร้องยื่นคำขอความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จะต้องผ่านการกลั่นกรองจากสภาวิชาชีพในเบื้องต้นก่อนว่ามีความเหมาะสมที่จะเป็นผู้สอบบัญชีในระบบตลาดทุนหรือไม่ ทั้งนี้ภายหลังจากที่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 23 ตุลาคม พ.ศ. 2547

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

1. โครงสร้างบทบาทและหน้าที่ของหน่วยงานกำกับดูแล

(1) การจัดโครงสร้างองค์กรของหน่วยงานกำกับดูแล

การกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) ของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดีสหรัฐอเมริกาโดยคำแนะนำและยินยอมจากวุฒิสภาของประเทศสหรัฐอเมริกา อยู่ภายใต้กฎหมายแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ ศ.ศ. 1934 (Securities Exchange Act of 1934) เพื่อทำหน้าที่ในการควบคุมธุรกิจหลักทรัพย์ให้มีเสถียรภาพ ประกอบด้วยคณะกรรมการจำนวน 5 ราย โดยคณะกรรมการจำนวน 1 จากคณะกรรมการทั้งหมด 5 ราย ได้แต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งประธานคณะกรรมการ ซึ่งมีอำนาจสูงสุดในการบริหารงาน และคณะกรรมการจำนวนไม่เกิน 3 รายต้องไม่มาจากพรรคการเมืองเดียวกันและในการเลือกตั้งคณะกรรมการชุดดังกล่าว จะต้องมีการเลือกตั้งในจำนวนมากพอ นอกจากนี้คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ยังมีอำนาจในการแต่งตั้งตัวแทนเพื่อกระทำการแทน ผ่านประกาศ คำสั่งหรือบังคับสำหรับการปฏิบัติงานของฝ่ายต่างๆ

(1) งบการเงินรายไตรมาสที่ผู้สอบบัญชีได้สอบทานแล้ว

(2) งบการเงินประจำงวดการบัญชีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็นแล้ว

(3) รายงานประจำปี

(4) รายงานการเปิดเผยข้อมูลอื่นใดเกี่ยวกับบริษัท ตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนดงบการเงินและรายงานตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด การกำหนดดังกล่าว ให้คำนึงถึงมาตรฐานที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นชอบไว้แล้วด้วย

ภายหลังจากที่ได้มีการประกาศใช้กฎหมายกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชน และคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Sarbanes-Oxley Act of 2002) หรือที่เรียกกันว่า SOX นั้น ได้กำหนดให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการขึ้นมาชุดหนึ่งเพื่อทำหน้าที่ในการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชี ปกป้องผลประโยชน์ของนักลงทุนและสาธารณชน รวมทั้งเพื่อความถูกต้องและความเป็นอิสระในการรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี โดยใช้ชื่อว่า “คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด” (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB) ประกอบด้วยสมาชิก 5 ราย ซึ่งเป็นกลุ่มบุคคลที่มีชื่อเสียง และมีความตั้งใจที่จะดูแลผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น นักลงทุนและสาธารณชน เป็นบุคคลที่มีความรู้ ความเข้าใจและมีความเชี่ยวชาญด้านรายงานทางการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี ได้รับการแต่งตั้งและขึ้นตรงต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) ทั้งนี้กำหนดให้สมาชิกของคณะกรรมการชุดนี้เป็นผู้สอบบัญชี (Certified Public Accountant: CPA) อย่างน้อยจำนวน 2 ราย และหากผู้ที่ดำรงตำแหน่งประธานเป็นผู้สอบบัญชีจะต้องไม่ปฏิบัติงานสอบบัญชีมาเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี ก่อนที่จะมารับตำแหน่งนี้

(2) บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบในภาพรวม

กฎหมายแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 (Securities Exchange Act of 1934) ได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) ไว้ว่า ให้มีอำนาจออกคำสั่งหรือหลักเกณฑ์ต่างๆ สำหรับหน้าที่งานภายในแต่ละแผนกของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) ซึ่งแบ่งออกเป็น 4 แผนก ได้แก่ แผนกเกี่ยวกับรายงานทางการเงินของบริษัท (Division of Corporation Finance) แผนกเกี่ยวกับการออกหลักเกณฑ์ข้อบังคับสำหรับตลาด (Division of Market Regulation) แผนกเกี่ยวกับการจัดการด้านการลงทุน (Division of Investment Management) และแผนกเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมาย (Division of Enforcement) รวมทั้งบุคคลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อควบคุมและพัฒนาตลาดทุนในประเทศ ตลอดจนตรวจตราการปฏิบัติงานของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องตามข้อบังคับ

(2.1) การกำกับ ดูแลการปฏิบัติงานและรายงานผลการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี

กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) มาตรา 102¹⁸⁶ กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีที่ออกรายงานการสอบบัญชีหรือมีส่วนร่วมใน

¹⁸⁶ Section 102. Registration with the Board

การเสนอรายงานการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด ต้องขึ้นทะเบียนกับคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัด (PCAOB) โดยจะต้องดำเนินการภายใน 180 วัน ภายหลังจากวันที่มีการประกาศวันเริ่มต้นปฏิบัติงานของคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัท ทั้งนี้ หากไม่มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้แล้วจะต้องหยุดดำเนินการใดๆ ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด

สำนักงานสอบบัญชีจะต้องเปิดเผยข้อมูลในแบบคำขอขึ้นทะเบียนกับคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ซึ่งครอบคลุมรายละเอียดเกี่ยวกับรายชื่อบริษัทลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีทั้งหมด ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีและค่าบริการอื่นสำหรับลูกค้าแต่ละราย นโยบายการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีสำหรับการปฏิบัติงานทางการบัญชีและตรวจสอบบัญชี รวมถึงข้อขัดแย้งที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทมหาชนจำกัดกับสำนักงานสอบบัญชีในปีก่อน นอกจากนี้สำนักงานสอบบัญชียังต้อง

The Commission's determination that the Board can begin to exercise its authority starts the running of a 180-day period within which each public accounting firm that prepares or issues audit reports for public companies must register with the Board. At the end of the 180-day period it will become unlawful for an unregistered accounting firm to audit a public company. (Again, lack of registration will have no effect on an accounting firm's ability to perform any other sort of work.) An application for registration must include information about the identity of the public companies for which an accounting firm currently or during the previous year performs or has performed audit work, certain current financial information about the accounting firm itself, a statement of the firm's quality control policies for its accounting and auditing practice, a list of the firm's accountants who participate in public company audits, and information about pending civil, criminal, or disciplinary actions, and client-auditor disputes, relating to the firm's audits of public companies. The application must also include a consent to compliance with any requests for documents or testimony, within the Board's authority, made to the registrant in the course of the Board's operation and an agreement to obtain and if necessary to enforce similar consents from the firm's partners and employees who participate in public company audits. Registered accounting firms will be required to report changes in this information to the Board annually (or more frequently if the Board so requires).

Information submitted to the Board as part of each application will be made available to the public, subject to limitations to protect the confidentiality of proprietary, personal, and other information for which such protection is necessary or required by law. In particular, information "reasonably identified by [the registrant] as proprietary information" will be withheld from disclosure.

The Board is authorized by section 102(f) to impose a registration fee and an annual fee on each registrant, to cover the cost of processing and reviewing applications and annual reports.

ระบุรายชื่อและใบอนุญาต (Stating the License) หรือเลขทะเบียน (Certification Number) ของผู้ที่มีส่วนร่วมในการจัดทำรายงานการตรวจสอบบัญชีทั้งหมดและเลขที่ทะเบียนของสำนักงานสอบบัญชีด้วย รวมทั้งข้อมูลเกี่ยวกับความผิดทางแพ่ง ทางอาญาหรืออยู่ระหว่างการดำเนินการทางวินัยในคดีฟ้องร้องต่อสำนักงานสอบบัญชีหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสำนักงานสอบบัญชี ทั้งนี้กฎหมายยังเปิดโอกาสให้คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของปรัษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) หรือคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) สามารถกำหนดข้อมูลอื่นๆ เพิ่มเติมได้ตามสมควรสำหรับการปกป้องผลประโยชน์และคุ้มครองผู้ลงทุน

คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของปรัษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) จะทำหน้าที่ควบคุมดูแลตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชี สอบสวนและดำเนินการทางวินัย ตลอดจนออกกฎข้อบังคับที่เหมาะสมกับสำนักงานสอบบัญชีและบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสำนักงานสอบบัญชี ทั้งนี้ สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนจะต้องเสนอรายงานประจำปีต่อคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของปรัษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) อย่างสม่ำเสมอเพื่อปรับปรุงหรือเพิ่มเติมข้อมูลที่จำเป็น สำหรับอัตราค่าลงทะเบียนและค่าธรรมเนียมรายปีของสำนักงานสอบบัญชี คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของปรัษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) จะเป็นผู้ประเมินโดยพิจารณาจากต้นทุนในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี



2.2 การตรวจสอบและบังคับใช้กฎหมาย

ตารางที่ 4.12 แสดงการเปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ด้านการตรวจสอบและการบังคับใช้กฎหมาย

การตรวจสอบและการบังคับใช้กฎหมาย	
พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535	กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX)
- คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จะทำการสุ่มตรวจกระดาษทำการและติดตามผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอย่างใกล้ชิด	- คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) จะตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบงบการเงินของลูกค้าตั้งแต่ 100 รายต่อปีในทุกๆ 1 ปี และส่วนที่ไม่เกิน 100 ราย จะตรวจสอบอย่างน้อย 1 ครั้งในทุกๆ 3 ปี

2.2.1 การตรวจสอบและบังคับใช้กฎหมาย

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 หมวดที่ 1 เรื่อง การกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ส่วนที่ 2 ประกอบกับหมวดที่ 2 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลและผู้สอบบัญชี ส่วนที่ 5 ได้กำหนดให้สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับดูแลการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนทั้งหมด โดยจะทำการสุ่มตรวจสอบเพื่อให้การเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนทั้งหมดอยู่ภายใต้มาตรฐานเดียวกัน นอกจากนี้ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ยังคอยติดตามการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีอย่างใกล้ชิดเพื่อควบคุมการปฏิบัติงานมีการทบทวนและสอบทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีเพื่อตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเป็นระยะ

**กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002
(Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002) หรือ Sarbanes-Oxley
Act of 2002. หรือ “SOX”)**

**กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ.2002
(SOX) มาตรา 104¹⁸⁷ กำหนดให้คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัท**

¹⁸⁷ Section 104. Inspections of registered public accounting firms

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

มหาชนจำกัด (PCAOB) เข้าทำการตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีที่แสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทลูกตั้งแต่ 100 รายต่อปีขึ้นไปในทุกๆ ปี และจะเข้าทำการตรวจสอบอย่างน้อย 1 ครั้งในทุกๆ 3 ปี สำหรับสำนักงานสอบบัญชีที่ทำการแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทลูกไม่ถึง 100 ราย โดยที่ตารางการตรวจสอบสามารถปรับเปลี่ยนได้โดยคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ทั้งนี้การตรวจสอบคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ไม่ได้เป็นการสอบทานระหว่างสำนักงานกับสำนักงานและไม่ได้ทำการตรวจสอบเพื่อการปรับปรุงแก้ไข แต่กระบวนการในการตรวจสอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) จะครอบคลุมถึงการตรวจสอบการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่กำหนดไว้ในกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) การตรวจสอบการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) การตรวจสอบการไม่ปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) รวมทั้งการตรวจสอบการไม่ปฏิบัติตามนโยบายการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีหรือมาตรฐานการสอบบัญชีด้วย



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.

ตารางที่ 4.13 แสดงการเปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ด้านการกำหนดมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี

การกำหนดมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี	
พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535	กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX)
<p>- กำหนดให้งบการเงินและรายงานทางการเงินจัดทำขึ้นตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ประกาศกำหนด โดยคำนึงถึงมาตรฐานการบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีให้ความเห็นชอบแล้ว</p>	<p>- คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์เป็นผู้มีอำนาจกำหนดว่าการปฏิบัติแบบใดจึงจะถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป</p> <p>- คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด(PCAOB)มีบทบาทในการกำหนดหลักเกณฑ์ด้านการสอบบัญชี การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี จรรยาบรรณและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี</p>

2.2.2 การกำหนดมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 หมวดที่ 2 เรื่องการออกหลักทรัพย์ของบริษัท ส่วนที่ 5 กำหนดให้งบการเงินและรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนต้องจัดทำขึ้นตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ประกาศกำหนด โดยคำนึงถึงมาตรฐานที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีให้ความเห็นชอบไว้แล้ว ปัจจุบันหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีถูกโอนมาอยู่ภายใต้การควบคุมของสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002) หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002. หรือ “SOX”

การกำหนดมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นหน้าที่ของหน่วยงานเอกชนที่บริหารงานโดยกลุ่มบุคคลที่ส่วนใหญ่แล้วไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับสำนักงานบัญชี มีความเป็นอิสระในการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี ทั้งนี้เพื่อให้การปฏิบัติเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) จะเป็นผู้มีอำนาจกำหนดว่าการปฏิบัติแบบใดจึงจะถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP)¹⁸⁸

สำหรับการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีตามข้อกำหนดของกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) จะมีบทบาทในการกำหนดหลักเกณฑ์ด้านการสอบบัญชี การควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี จรรยาบรรณและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี รวมทั้งมาตรฐานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานผลการตรวจสอบบัญชีสำหรับบริษัทจดทะเบียน นอกจากนี้ยังให้ความร่วมมือกับองค์กรวิชาชีพในการกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงาน กำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชี และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณ ในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับประกอบวิชาชีพในขณะเดียวกันสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนจะต้องไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของรายงานทางการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรองไว้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเอกสารข้อมูลทางการเงินต่างๆ ทั้งนี้ กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) มาตรา 103¹⁸⁹

¹⁸⁸ จุติชญา วิสัยทอง, “การศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายและข้อบังคับที่ใช้ในการกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับตลาดหลักทรัพย์ในประเทศสหรัฐอเมริกา,” (การค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2550), หน้า 54.

¹⁸⁹ Section 103 requires the Board to establish auditing, quality control, and ethical standards, as required by the Act or the rules of the Commission or necessary or appropriate in the public interest or for the protection of investors, to be used by registered accounting firms in the preparation of audit reports for public companies. The Board is also to adopt rules to implement the provisions on the independence of public company auditors contained in title II of the Act.

The Board's rules specifically must require (i) preparation and maintenance for 7 years by public company auditors of audit work papers and related information in sufficient detail to support each audit's

กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนจะต้องจัดเก็บรักษากระดาษทำการ (Working Paper) ซึ่งถือได้ว่าเป็นผลงานสำคัญของผู้สอบบัญชีตลอดจนข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 7 ปี โดยหากไม่ปฏิบัติตามจะถือเป็นความผิดทางอาญา และจะมีโทษเพิ่มมากขึ้น

conclusions, (ii) "second partner" review and approval of each public company audit report and its issuance, and (iii) inclusion in each audit report of a description of the auditor's testing of the public company's systems for compliance with the requirements of section 13(b)(2) of the Securities Exchange Act and of the company's controls over its receipts and expenditures, together with specific notation of any significant defects or material noncompliance of which the auditor should know on the basis of such testing.

Section 103 also specifies the subjects that the quality control standards adopted by the Board must address. These are: monitoring of ethics and independence; internal and external consulting on audit issues; audit supervision; hiring, development, and advancement of audit personnel; acceptance and continuance of engagements; and internal inspection.

The Board may adopt as part of its rules (and modify as appropriate for that purpose, at the time of adoption or thereafter), any portion of a statement of auditing, quality control, or ethics standards that meet the statutory test prepared (i) by a professional group of accountants designated by a rule of the Board for that purpose, or (ii) by one or more advisory groups convened by the Board. (Pre-existing standards of designated professional groups of accountants that may be adopted during the Board's nine-month transitional period are to be separately approved by the Commission at the time of the Commission's determination (pursuant to section 101(d), noted above) that the Board is ready to begin operation.)

The Board will convene advisory groups of practicing accountants and other experts, as well as representatives of other interested groups (subject to appropriate conflict of interest rules), to make recommendations concerning, or propose drafts of, the content of any required standards for public company auditors.

The Board is to cooperate on an ongoing basis with both the designated professional groups of accountants noted above, and with its own advisory groups, in examining the need for changes in any standards subject to Board authority. The Board is to recommend issues for inclusion on the agendas of these groups, and take other steps to facilitate the standard-setting process, and it is to respond in a timely fashion to requests for changes in the standards over which the Board has authority.

Finally, the Board is to include a summary of the results of its standard-setting responsibilities in each of its annual reports. Each summary must include a discussion of the Board's work with any designated professional group of accountants or advisory group, as well as the Board's pending agenda for future standard-setting projects

หากมีการทำลายกระดาษทำการดังกล่าว นอกจากนั้นจะต้องจัดให้มีการสอบทานโดยหุ้นส่วนของสำนักงานสอบบัญชีผู้ที่ไม่ได้รับผิดชอบต่อการตรวจสอบบัญชีลูกค้ารายนั้น โดยตรงด้วย

ตารางที่ 4.14 แสดงการเปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ด้านคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committees)	
พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535	กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและ คู่มือรณรงค์ลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX)
3.1 ข้อกำหนดเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบ	
- กำหนดให้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 3 คน ซึ่งต้องได้รับการแต่งตั้งจากคณะกรรมการหรือที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัทโดยกรรมการตรวจสอบแต่ละคนต้องเป็นกรรมการอิสระและมีคุณสมบัติและหน้าที่ตามที่กำหนดไว้ในข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	- กำหนดให้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อกำกับดูแลการจัดทำและเปิดเผยข้อมูลของบริษัทซึ่งต้องประกอบด้วยผู้เชี่ยวชาญทางการเงินอย่างน้อย 1 คน และห้ามไม่ให้รับเงินค่าจ้างจากการให้คำปรึกษา คำแนะนำ หรือค่าธรรมเนียมอื่นๆ นอกเหนือจากค่าตอบแทนโดยตำแหน่ง
3.2 บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบ	
- คณะกรรมการตรวจสอบมีบทบาทหน้าที่ในการสอบทานความถูกต้องของรายงานทางการเงิน พิจารณาเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่เกี่ยวข้องกันหรือรายการที่มีความขัดแย้งทางผลประโยชน์	- กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่แต่งตั้งผู้สอบบัญชี กำหนดค่าตอบแทนและกำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งหาทางออกในกรณีที่เกิดข้อขัดแย้งระหว่างคณะกรรมการบริษัทกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน
- พิจารณาคัดเลือกและแต่งตั้งรวมทั้งกำหนดค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี รวมทั้งสอบทานระบบการควบคุมภายในของบริษัท	- อนุมัติงานบริการที่สำนักงานสอบบัญชีเสนอให้กับบริษัท
	- กำหนดให้มีการติดต่อสื่อสารระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับผู้สอบบัญชี ทำให้ทราบถึงขอบเขตและผลการตรวจสอบ ซึ่งจะช่วยคณะกรรมการตรวจสอบในการกำกับดูแลการจัดทำรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของบริษัท

2.3 ข้อกำหนดเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบ

2.3.1 ข้อกำหนดเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบ

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

ตามประกาศของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ กจ.12/2543 (แก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 23 ลงวันที่ 2 มิถุนายน 2551) เรื่องการขออนุญาตและการอนุญาตให้เสนอขายหุ้นที่ออกใหม่ กำหนดให้ มีกรรมการตรวจสอบอย่างน้อยสามคน ซึ่งต้องได้รับการแต่งตั้งจากคณะกรรมการหรือที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัทให้เป็นกรรมการตรวจสอบ และเป็นกรรมการอิสระที่ไม่เป็นกรรมการที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการ ให้ตัดสินใจในการดำเนินกิจการของบริษัท บริษัทใหญ่ บริษัทย่อย บริษัทร่วม บริษัทย่อยลำดับเดียวกัน หรือนิติบุคคลที่อาจมีความขัดแย้ง และไม่เป็นกรรมการของบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย หรือบริษัทย่อยลำดับเดียวกัน เฉพาะที่เป็นบริษัทจดทะเบียน

บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

ตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้กำหนดบทบาทและหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบไว้ว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่สอบทานรายงานทางการเงินของบริษัท เพื่อให้บริการเงินดังกล่าวจัดทำขึ้นอย่างถูกต้องและครบถ้วน รวมทั้งมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่เกี่ยวข้องกันหรือมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์อย่างถูกต้องและเพียงพอต่อการตัดสินใจ นอกจากนี้คณะกรรมการตรวจสอบยังมีหน้าที่คัดเลือก เสนอแต่งตั้งและพิจารณาค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี และจัดทำรายงานการกำกับดูแลกิจการของคณะกรรมการตรวจสอบเปิดเผยไว้ในรายงานประจำปีของบริษัทด้วย

กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002) หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002. หรือ “SOX”

กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) มาตรา 301¹⁹⁰ กำหนดให้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committees) ซึ่งมี

¹⁹⁰ 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

ภารกิจหลักในการกำกับดูแลการจัดทำรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนให้มีความถูกต้อง ครบถ้วนและเชื่อถือได้ ทั้งนี้เพื่อแสดงให้เห็นความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) ได้กำหนดห้ามไม่ให้คณะกรรมการตรวจสอบรับเงินค่าจ้างจากการให้คำปรึกษา คำแนะนำหรือค่าธรรมเนียมอื่นๆ จากบริษัทจดทะเบียน นอกจากค่าตอบแทนในตำแหน่งเท่านั้น อีกทั้งคณะกรรมการตรวจสอบยังไม่สามารถเป็นบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับบริษัทจดทะเบียนด้วย

บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

ตามข้อกำหนดของกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) มาตรา 301 ได้กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committees) ของบริษัทจดทะเบียน มีหน้าที่แต่งตั้งผู้สอบบัญชี กำหนดค่าตอบแทนและกำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนที่ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีให้กับบริษัทจดทะเบียน รับผิดชอบในการอนุมัติงานบริการทุกอย่างที่สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนเสนอให้กับบริษัท รวมทั้งหาทางออกในกรณีที่เกิดข้อขัดแย้งระหว่างบริษัทจดทะเบียนกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน ดังนั้น หากผู้สอบบัญชีมีประเด็นข้อสงสัยเกี่ยวกับการสอบบัญชีหรือหลักการบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบก็จะต้องสามารถอธิบายเหตุการณ์ดังกล่าวเพื่อขจัดปัญหาประเด็นข้อสงสัยให้หมดไปได้ ซึ่งจากการที่กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) กำหนดให้มีการติดต่อสื่อสารระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับผู้สอบบัญชี จึงทำให้คณะกรรมการตรวจสอบได้ทราบถึงขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบและผลการตรวจสอบ ซึ่งจะช่วยให้คณะกรรมการตรวจสอบสามารถกำกับ ดูแลการจัดทำรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินให้มีความถูกต้อง ครบถ้วนและเชื่อถือได้ ดังนั้น ตามกฎหมายฉบับนี้ คณะกรรมการตรวจสอบจึงมีบทบาทสำคัญในการติดต่อประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้บริหารที่รับผิดชอบในการจัดทำรายงานทางการเงิน

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.

ตารางที่ 4.15 แสดงการเปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของ
ผู้สอบบัญชีของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ความสัมพันธ์ระหว่าง
ผู้สอบบัญชี และคณะกรรมการตรวจสอบ

ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบ	
พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535	กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัท มหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX)
4. ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและ คณะกรรมการตรวจสอบ	
<p>ในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ฯ ไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้ แต่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้กำหนดไว้ในประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ พ.ศ. 2551 โดย</p> <ul style="list-style-type: none"> - กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีอำนาจหน้าที่ในการสอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและเปิดเผยอย่างเพียงพอ โดยการประสานงานกับผู้สอบบัญชีภายนอกและผู้บริหารและคณะกรรมการตรวจสอบอาจเสนอแนะให้ผู้สอบบัญชีสอบทานหรือตรวจสอบรายการใดๆ ที่เห็นว่าจำเป็นและเป็นเรื่องสำคัญในระหว่างการตรวจสอบบัญชีของบริษัทก็ได้ - พิจารณาคัดเลือกและเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชีของบริษัท รวมถึงพิจารณาเสนอคำตอบแทนของผู้สอบบัญชี โดยคำนึงถึงความน่าเชื่อถือ ความเพียงพอของทรัพยากร และปริมาณงานตรวจสอบของสำนักงานตรวจสอบบัญชีนั้น รวมถึงประสบการณ์ของบุคลากรที่ได้รับมอบหมายให้ทำการตรวจสอบบัญชีของบริษัท 	<ul style="list-style-type: none"> - กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีอำนาจในการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีโดยตรง และมีบทบาทสำคัญในการให้การยอมรับเบื้องต้นเกี่ยวกับบริการทั้งหมดของผู้สอบบัญชี - กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนจะต้องรายงานนโยบายและวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่สำคัญทางเลือกในการบันทึกรายการบัญชีภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และการติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารบริษัทที่เป็นลายลักษณ์อักษรไปยังคณะกรรมการตรวจสอบด้วย

2.3.2 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบ

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

ในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ฯ ไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้โดยเฉพาะแต่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้ในประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ พ.ศ. 2551 โดย

- กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีอำนาจหน้าที่ในการสอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและเปิดเผยอย่างเพียงพอ โดยการประสานงานกับผู้สอบบัญชีภายนอกและผู้บริหารและคณะกรรมการตรวจสอบอาจเสนอแนะให้ผู้สอบบัญชีสอบทานหรือตรวจสอบรายการใดๆ ที่เห็นว่าจำเป็นและเป็นเรื่องสำคัญในระหว่างการตรวจสอบบัญชีของบริษัทก็ได้

- พิจารณาคัดเลือกและเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชีของบริษัท รวมถึงพิจารณาเสนอคำตอบแทนของผู้สอบบัญชี โดยคำนึงถึงความน่าเชื่อถือ ความเพียงพอของทรัพยากร และปริมาณงานตรวจสอบของสำนักงานตรวจสอบบัญชีนั้น รวมถึงประสบการณ์ของบุคลากรที่ได้รับมอบหมายให้ทำการตรวจสอบบัญชีของบริษัท

กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002) หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”

กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีอำนาจในการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีโดยตรง เป็นผู้มีความสำคัญในการให้การยอมรับเบื้องต้นเกี่ยวกับบริการทั้งหมดของผู้สอบบัญชีที่เสนอให้กับบริษัทจดทะเบียน รับผิดชอบในการควบคุม ดูแลผู้สอบบัญชี รวมทั้งกำหนดอัตราค่าตอบแทนและอนุมัติแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ทั้งนี้รายงานผลการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบโดยตรงมิใช่รายงานต่อฝ่ายบริหาร

สำหรับกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) มาตรา 204¹⁹¹ กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีจะต้องรายงานเรื่องสำคัญต่อคณะกรรมการ

¹⁹¹ 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

ตรวจสอบ (Audit Committee) ทั้งนี้คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีรายงานนโยบายและวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่สำคัญต่อคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทด้วย

ตารางที่ 4.16 แสดงการเปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ด้านการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าบริการทางวิชาชีพ

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าบริการทางวิชาชีพ	
พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535	กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชน และคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX)
- กำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าตอบแทนสำหรับผู้สอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสังกัดหรือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ ค่าตอบแทนจากการสอบบัญชี (Audit Fee) และค่าบริการอื่น (Non-Audit Fee)	- กำหนดให้เปิดเผยค่าบริการทางวิชาชีพที่จ่ายให้กับสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียน โดยแบ่งออกเป็น 4 ประเภท คือ งานตรวจสอบบัญชี (Audit) งานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี (Audit-Related) งานด้านภาษี (Tax) และงานด้านอื่นๆ

2.4 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าบริการทางวิชาชีพ

ตามประกาศของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ กจ. 16/2548 เรื่อง หลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 17) ซึ่งได้เพิ่มส่วนของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชีในหัวข้อที่ 12 ว่าด้วยเรื่อง ฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน ภายใต้ส่วนที่ 2 บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ โดยกำหนดให้แสดงค่าตอบแทนที่ผู้สอบบัญชี สำนัก

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.

ตารางที่ 4.17 แสดงการเปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี
ของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	
พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์ พ.ศ. 2535	กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชน และคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX)
<p>-กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องให้ข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงในรายงานการสอบทานหรือรายงานการสอบบัญชีที่นำเสนอต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หากพบว่าบริษัทจดทะเบียนนำเสนอข้อมูลที่ไม่ตรงกับความเป็นจริง</p> <p>-กำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Auditor Rotating) ที่ทำหน้าที่สอบทานหรือแสดงความเห็นต่องบการเงินทุก 5 รอบระยะเวลาบัญชี</p>	<p>- กำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี โดยได้ระบุขอบเขตการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีให้ครอบคลุมถึงหัวหน้าหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี (Lead Audit Partner) ผู้สอบบัญชีร่วม (Concurring Partner) ผู้เป็นหุ้นส่วนในการให้บริการลูกค้า (Client Service Partner) ผู้เป็นหุ้นส่วนยกเว้นหุ้นส่วนที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะทาง (Specially Partners) ที่ให้บริการเป็นระยะเวลา 10 ชั่วโมงหรือมากกว่านั้น และหัวหน้าผู้เป็นหุ้นส่วนการตรวจสอบของบริษัทย่อย ซึ่งมีสินทรัพย์หรือรายได้รวมกัน 20 % ของสินทรัพย์หรือรายได้เมื่อนำมาจัดทำงานงบการเงินรวมกับบริษัทผู้ออกหลักทรัพย์</p>

2.5 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ตรวจสอบแล้วพบว่าบริษัทที่ออกหลักทรัพย์จัดทำงานงบการเงินรายได้รวมหรืองบการเงินประจำงวดการบัญชีไม่ตรงตามความเป็นจริง ผู้สอบบัญชีต้องรายงานข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน พร้อมทั้งแจ้งรายการดังกล่าวไว้ในรายงานการสอบทานหรือรายงานการสอบบัญชี ตลอดจนแจ้งให้สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ทราบด้วย

นอกจากนี้ ประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ กจ. 39/2548 ว่าด้วยเรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 20) กำหนดให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ต้องจัดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Auditor Rotation) ซึ่งทำหน้าที่สอบทานหรือตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินทุก 5 รอบ ระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้หากใน 2 รอบระยะเวลาบัญชีนับจากวันที่ประกาศนี้มีผลบังคับใช้ หากบริษัท จดทะเบียนมีเหตุจำเป็นทำให้ไม่สามารถสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีได้ ก็ให้บริษัทจดทะเบียน ยื่นขอผ่อนผันตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และ ตลาดหลักทรัพย์ ประกาศกำหนด ว่าด้วยเรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการขอผ่อนผันการ หมุนเวียนผู้สอบบัญชี และในกรณีที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เห็นชอบให้มีการผ่อนผันตามคำขอของบริษัทจดทะเบียน ก็สามารถแต่งตั้งผู้สอบบัญชีรายเดิมให้ ปฏิบัติหน้าที่ต่อไปได้คราวละ 1 รอบระยะเวลาบัญชี

กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002) หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”

กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) มาตรา 203¹⁹³ กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนมีการหมุนเวียนสับเปลี่ยนหุ้นส่วน ผู้สอบบัญชี (Auditor Partner Rotation) ที่ทำการสอบทานหรือตรวจสอบบัญชีของบริษัท ทั้งนี้ สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนจะต้องเปลี่ยนแปลงตัวผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบต่อการตรวจสอบ บัญชีของลูกค้ารายนั้น รวมถึงผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบต่อการกั่นกรองงานและสอบทานรายงาน ของผู้สอบบัญชีทุกๆ 5 ปี ทั้งนี้ กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) ได้ระบุขอบเขตของการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้เป็นหุ้นส่วนไว้ ให้รวมถึง

- หัวหน้าหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี (Lead Audit Partner)
- ผู้สอบบัญชีร่วม
- ผู้เป็นหุ้นส่วนในการให้บริการลูกค้า (Client Services Partner) ซึ่งได้แก่ ผู้เป็น

หุ้นส่วนที่คอยติดต่อประสานงานระหว่างคณะกรรมการบริหารกับคณะกรรมการตรวจสอบ

¹⁹³ 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.

- ผู้เป็นหุ้นส่วน ยกเว้นหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน (Specially Partners) ที่ให้บริการเป็นระยะเวลา 10 ชั่วโมงหรือมากกว่านี้สำหรับการตรวจสอบบัญชี การสอบทาน และบริการพิสูจน์ความเป็นจริงกับบริษัทผู้ออกหลักทรัพย์

- หัวหน้าผู้เป็นหุ้นส่วนการตรวจสอบของบริษัทย่อยที่สำคัญ ซึ่งมีสินทรัพย์หรือ รายได้รวมกัน 20 % ของสินทรัพย์หรือรายได้เมื่อนำมาจัดทำงานการเงินรวมกับบริษัทผู้ออก หลักทรัพย์

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	
พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และ ตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535	กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชน และคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX)
- ไม่มีการกำหนดไว้ แต่ กำหนดให้อยู่ภายใต้การควบคุม ของสภาวิชาชีพบัญชี	ห้ามไม่ให้สำนักงานสอบบัญชี ให้บริการอื่นๆ ในบริษัทที่ตน ให้บริการตรวจสอบบัญชีอยู่ ประกอบด้วย 9 บริการ ดังนี้ 1. การจัดทำบัญชีหรืองานอื่นที่เกี่ยวกับการบันทึกการขายการบัญชี หรืองบการเงินของลูกค้าที่กิจการรับสอบบัญชีให้ 2. การออกแบบระบบข้อมูลทางการเงินและการนำมาปฏิบัติ 3. การประเมินราคาทรัพย์สินหรือการประเมินมูลค่าของกิจการ 4. การคำนวณคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial Services) 5. การให้บริการตรวจสอบภายใน 6. การบริหารทรัพยากรมนุษย์ 7. เป็นนายหน้า/ที่ปรึกษาการลงทุน/บริการธนาคารการลงทุน 8. ให้บริการที่ปรึกษากฎหมาย และบริการผู้เชี่ยวชาญที่ไม่ เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี 9. บริการอื่นตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการ สอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) กำหนด

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (ต่อ)	
พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535	กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชน และคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX)
	<p>- คณะกรรมการบริหารสามารถขออนุญาตให้มีบริการอื่นข้างต้นได้ โดยต้องขออนุญาตต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) ทั้งนี้คณะกรรมการตรวจสอบจะต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการให้บริการของผู้สอบบัญชีดังกล่าวไว้ในรายงานทางการเงินของบริษัท</p> <p>- กำหนดห้ามไม่ให้สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียน รับงานตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งก่อนการรับงานตรวจสอบ 1 ปีมีพนักงานระดับสูงของบริษัทเข้าไปมีส่วนร่วมในทีมตรวจสอบบัญชีของบริษัทดังกล่าว</p>

กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002) หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”

กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) ได้ให้ความสำคัญกับเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (Auditor Independence) โดยในมาตรา 201¹⁹⁴ กำหนดห้ามมิให้สำนักงานสอบบัญชีรับงานที่ถือว่ามีความขัดแย้งทางผลประโยชน์

¹⁹⁴ 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

อันเนื่องมาจากการให้บริการอื่นๆ ในบริษัทที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีอยู่ ซึ่งอาจทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างอิสระและความเป็นกลาง ทั้งนี้ กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) ได้กำหนดห้ามไม่ให้สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนให้บริการ จำนวน 9 รายการและกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) ได้ให้ความสำคัญกับการจัดการเรื่องความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflict of Interest) ซึ่งตามมาตรา 206¹⁹⁵ กำหนดห้ามไม่ให้สำนักงานสอบบัญชี รับงานตรวจสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด ซึ่งก่อนการรับงานมีพนักงานระดับสูงของบริษัทไปมีส่วนร่วมในทีมตรวจสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบบัญชีของบริษัทในรอบระยะเวลา 1 ปี ก่อนการเริ่มงานการตรวจสอบ (Cooling-Off Period) รวมทั้งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีและหุ้นส่วนของสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนจะต้องไม่มีส่วนได้เสียทางการเงินทั้งทางตรงและทางอ้อมในกิจการที่ตรวจสอบ

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.

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.

¹⁹⁵ 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

สรุปผลการศึกษา

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการควบคุม กำกับดูแลตลาดหลักทรัพย์ และควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว สรุปได้ ดังนี้

1. ด้านโครงสร้าง บทบาทและหน้าที่ของหน่วยงานกำกับดูแล

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002. หรือ “SOX”) ต่างก็ได้กำหนดให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เพื่อทำหน้าที่กำกับดูแลตลาดหลักทรัพย์และควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) ได้กำหนดให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) เพิ่มขึ้นมาอีกชุดหนึ่งเพื่อทำหน้าที่ควบคุม ดูแล ตรวจสอบ รวมถึงออกกฎหมายและข้อบังคับที่เหมาะสมกับสำนักงานสอบบัญชี

2. ด้านการตรวจสอบและการบังคับใช้กฎหมาย

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จะคอยติดตามการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีอย่างใกล้ชิดเพื่อควบคุมการปฏิบัติงาน มีการทบทวนและสอบทานกระดาษทำการเป็นระยะในขณะที่กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) จะมีคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PACOB) คอยตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินของลูกค้าตั้งแต่ 100 รายต่อปี ในทุกๆ 10 ปี และส่วนที่ไม่เกิน 100 ราย จะตรวจสอบอย่างน้อย 1 ครั้ง ทุกๆ 3 ปี โดยการตรวจสอบจะครอบคลุมไปถึงตรวจสอบการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่อยู่ในกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) และข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ด้วย ซึ่งในข้อนี้พบว่าพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ไม่ได้กำหนดระยะเวลาที่ชัดเจนแน่นอนเหมือนกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) และไม่มีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับจำนวนลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี ส่วนการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีนั้น ประเทศไทยจะอยู่ภายใต้การควบคุมของสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ส่วนกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) นั้น คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) จะมี

บทบาทในการกำหนดหลักเกณฑ์ด้านการสอบบัญชี ควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี จรรยาบรรณและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี รวมทั้งมาตรฐานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานผลการตรวจสอบบัญชีด้วย

3. คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committees) ทั้งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครอง นักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) ต่างก็กำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบและมีบทบาทหน้าที่คล้ายคลึงกัน แต่กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) ได้กำหนดให้มีการติดต่อสื่อสารระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับผู้สอบบัญชี จึงทำให้คณะกรรมการตรวจสอบได้ทราบถึงขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบและผลการตรวจสอบ ซึ่งจะช่วยให้คณะกรรมการตรวจสอบสามารถกำกับดูแลการจัดทำรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินให้มีความถูกต้อง ครบถ้วนและเชื่อถือได้

4. ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบในส่วนของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ไม่ได้กำหนดในส่วนนี้ไว้แต่ได้กำหนดไว้ในประกาศของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ถึงบทบาทหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ และมีขอบเขตความรับผิดชอบคล้ายคลึงกันกับในมาตรา 204 ของกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) ที่กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีอำนาจในการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีโดยตรง เป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการให้การยอมรับเบื้องต้นเกี่ยวกับบริการทั้งหมดของผู้สอบบัญชีที่เสนอให้กับบริษัทจดทะเบียน ทั้งนี้รายงานผลการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบโดยตรง มิใช่รายงานต่อฝ่ายบริหาร รวมถึงต้องรายงานข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายและวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่สำคัญต่อคณะกรรมการตรวจสอบด้วย

5. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าบริการทางวิชาชีพ ทั้งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) ได้กำหนดไว้คล้ายคลึงกันคือให้มีการเปิดเผยค่าบริการทางวิชาชีพที่เกี่ยวกับค่าตอบแทนและค่าบริการอื่นๆ

6. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ทั้งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) ได้กำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 รอบระยะเวลาบัญชี แต่ในกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) มาตรา 203 ได้กำหนดขอบเขตการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี โดยให้ครอบคลุมถึงหัวหน้าหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี (Lead Audit Partner)

ผู้สอบบัญชีร่วม (Concurring Partner) ผู้เป็นหุ้นส่วนในการให้บริการลูกค้า (Client Services Partner) และหัวหน้าผู้เป็นหุ้นส่วนการตรวจสอบของบริษัทย่อยที่สำคัญ

จะเห็นได้ว่ามาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีในประเทศไทยนั้น ได้กำหนดไว้ค่อนข้างครอบคลุมในหลายๆ ด้าน อาทิ ในพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ. 2547 ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะก็ได้กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพด้านบัญชีต้องอยู่ภายใต้การดูแลของสภาวิชาชีพบัญชี เพื่อให้มีคุณภาพและมาตรฐานเดียวกัน รวมถึงเป็นการควบคุมจรรยาบรรณการประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรง ซึ่งได้กำหนดรายละเอียดไว้ในหมวด 5 เกี่ยวกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชี มาตรา 38¹⁹⁶ กำหนดให้ผู้ที่จะประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจะต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี และต้องเป็นสมาชิกสามัญของสภาวิชาชีพบัญชี (มาตรา 12) และต้องมีคุณสมบัติ และไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กฎหมายกำหนด (มาตรา 39) และ ใบอนุญาตผู้สอบบัญชีไม่มีอายุ แต่ต้องชำระค่าธรรมเนียมใบอนุญาตเป็นรายปี ปีละ 1,000 บาท ทั้งนี้ใบอนุญาตผู้สอบบัญชีอาจสิ้นผลได้ในหลายกรณี เช่น ขาดจากสมาชิกสภาฯ ขาดคุณสมบัติ ถูกเพิกถอนใบอนุญาต ไม่ชำระค่าธรรมเนียม ไม่เข้ารับการอบรมตามหลักเกณฑ์ที่สภาฯกำหนด (มาตรา 41) เป็นต้น

ในด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีด้วยนั้น ได้กำหนดไว้ในหมวดที่ 7 โดยกำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีเป็นผู้จัดทำจรรยาบรรณซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อกำหนดในเรื่อง ดังต่อไปนี้ (มาตรา 47)

- ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต
- ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ
- ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้

ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

และผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี จะต้องปฏิบัติหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือ

¹⁹⁶มาตรา 38 ผู้ใดจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี การขอรับใบอนุญาต การอนุญาต และการออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้เป็นไปตามแบบและหลักเกณฑ์ที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

เมื่อได้รับใบอนุญาตแล้วและใบอนุญาตนั้นมิได้ถูกพักใช้ หรือถูกเพิกถอนให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้รับยกเว้นไม่ต้องขออนุญาตต่ออธิบดีกรมสรรพากรในการตรวจสอบ และรับรองบัญชีตามประมวลรัษฎากร

มาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดไว้ (มาตรา 46) และหากผู้สอบบัญชีรายใดมีการกระทำดังต่อไปนี้ ถือว่าเป็นการประพฤติผิดจรรยาบรรณ

- ไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- ไม่ปฏิบัติหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องที่กำหนดตามพระราชบัญญัตินี้
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายงานผลการสอบบัญชีโดยระบุข้อความใดอันแสดงว่าตนไม่รับผิดชอบในผลการตรวจสอบ หรือแสดงความไม่ชัดเจนในผลการตรวจสอบเพราะเหตุที่ตนมิได้ปฏิบัติหน้าที่โดยครบถ้วนที่พึงคาดหวังได้หรือโดยครบถ้วนตามมาตรฐานการสอบบัญชี (มาตรา 48)

ในส่วนของบทกำหนดโทษ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้ประพฤติผิดจรรยาบรรณก็ได้กำหนดไว้ตามลำดับชั้นจากโทษเบาถึงโทษหนัก ดังต่อไปนี้

- (1) ตักเตือนเป็นหนังสือ
 - (2) ภาคทัณฑ์
 - (3) พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณโดยมีกำหนดเวลาแต่ไม่เกิน 3 ปี
 - (4) เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิก
- นอกจากนี้แล้ว พ.ร.บ.วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ยังได้กำหนดบทลงโทษทางอาญาไว้ในกรณีที่ ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีรายใด ประกอบวิชาชีพโดยไม่ได้รับอนุญาต ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ (มาตรา 67) และหากผู้สอบบัญชีผู้ใดถูกสั่งพักใบอนุญาตแล้วทำการสอบบัญชีในระหว่างนั้น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ (มาตรา 68)

ในส่วนของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีหน้าที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินด้วยความรับผิดชอบตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชีและข้อกำหนดเพิ่มเติมตามประกาศที่ออกตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ นั้น สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้มีประกาศที่ ที่ สช. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่ลงลายมือชื่อในรายงานการตรวจสอบงบการเงินของกิจการต่างๆ ได้แก่

- (1) บริษัทที่ขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ที่ออกใหม่

(2) บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ที่มีหน้าที่จัดทำและส่งงบการเงิน และรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทต่อสำนักงาน

(3) บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ซึ่งมีผู้ยื่นแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์และร่างหนังสือชี้ชวน

(4) บริษัทหลักทรัพย์

(5) กองทุนรวม

(6) กองทุนส่วนบุคคลที่สำนักงานประกาศกำหนดตามมาตรา 140 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

(7) บริษัทที่ออกหลักทรัพย์จดทะเบียน

(8) บริษัทที่มีหลักทรัพย์ซื้อขายในศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์

(9) กองทรัสต์ตามกฎหมายว่าด้วยทรัสต์เพื่อธุรกรรมในตลาดทุน

ต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และจะต้องไม่อยู่ระหว่างถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณ หรือ เคยถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณ ในช่วงสามปีก่อนวันที่ยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน หรือเคยถูกสั่งเพิกถอนใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณ และผู้สอบบัญชีในตลาดทุนต้องไม่เคยมีพฤติกรรมที่แสดงถึงการขาดจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี หรือมีหรือเคยมีพฤติกรรมที่ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชีและข้อกำหนดเพิ่มเติมตามประกาศที่ออกตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งมีหรือเคยมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดกล่าวของบุคคลอื่น และหรือมีหรือเคยมีพฤติกรรมที่เป็นการจงใจแสดงข้อความอันเป็นเท็จในสาระสำคัญ หรือปกปิดข้อความจริงที่เป็นสาระสำคัญอันควรแจ้งในเอกสารใดๆ ที่ต้องเปิดเผยต่อประชาชนหรือยื่นต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ คณะกรรมการกำกับตลาดทุน หรือสำนักงาน รวมทั้งมีหรือเคยมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดกล่าวของบุคคลอื่น และหรือมีหรือเคยมีพฤติกรรมที่ส่อไปในทางไม่สุจริตหรือหลอกลวงผู้อื่น และมีหรือเคยมีส่วนร่วม หรือสนับสนุนการกระทำความผิดกล่าวของบุคคลอื่น และหากผู้สอบบัญชีได้กระทำการฝ่าฝืนในเรื่องดังกล่าวข้างต้น การให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนจะสิ้นสุดลง นอกจากนี้ยังมีโทษทางอาญา โดยหากผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี หรือข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ประกาศกำหนด หรือทำรายงานเท็จ หรือในกรณีที่ผู้สอบบัญชีสอบทาน หรือสอบบัญชีพบว่าบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ จัดทำงบการเงินรายไตรมาส หรืองบการเงิน

ประจำงวดการบัญชีไม่ตรงตามความเป็นจริง แล้วไม่รายงานข้อสังเกต หรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน หรือไม่แจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการสอบทาน หรือรายงานการสอบบัญชี ที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็น และหรือไม่แจ้งให้สำนักงานทราบ และหรือในกรณีที่บริษัทหลักทรัพย์ได้ทำเอกสารประกอบการลงบัญชีและหรือลงบัญชีไม่ตรงกับความเป็นจริง แล้วผู้สอบบัญชีไม่เปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี ที่มีผลกระทบต่องบการเงินไว้ในรายงานการสอบบัญชี ที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกิน ห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

จะเห็นได้ว่า ผู้ที่จะประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย นอกจากจะต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีแล้ว หากเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ก็ยังต้องมีคุณสมบัติอื่นๆ เพิ่มเติมขึ้นมาตามที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กำหนด อีกทั้ง ยังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์อีกประการหนึ่งด้วย และหากมีการฝ่าฝืนข้อกำหนดต่างๆ เหล่านั้น นอกจากจะถูกเพิกถอนการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีแล้วยังมีโทษทางอาญาอีกด้วย

แต่อย่างไรก็ตามในปัจจุบันนี้ก็ยังคงพบว่าการกระทำความผิดของผู้สอบบัญชี และยังคงมีการกล่าวหาผู้สอบบัญชี รวมถึงสั่งพักการให้ความเห็นชอบในการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต่างๆ อยู่เนืองๆ อาทิ

1. ในปี 2552 คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้กล่าวโทษและสั่งพักการให้ความเห็นชอบนาย ก. ผู้สอบบัญชีของบริษัท เอส.อี.ซี. ออโต้เซลส์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) (“SECC”) เนื่องจากไม่ปฏิบัติตามงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและปฏิบัติงานบกพร่องในการตรวจสอบงบการเงินของ SECC ในช่วงปี 2548 – ปี 2550 ซึ่งทำให้ผู้ใช้งบการเงินหลงเข้าใจว่า งบการเงินดังกล่าวถูกต้องตามควรและน่าเชื่อถือ สืบเนื่องจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้กล่าวโทษนาย ข. อดีตประธานกรรมการ SECC กับพวกรวม 5 รายฐานกระทำความผิดหน้าที่โดยทุจริต เบียดบังทรัพย์สินของบริษัทเป็นของตนเองหรือบุคคลอื่น โดยการจัดทำเอกสารอันเป็นเท็จ เกี่ยวกับการสั่งซื้อสินค้ารถยนต์ที่ไม่มีอยู่จริง เพื่อเป็นเหตุอำพรางให้ SECC จ่ายเงินค่ารถที่ไม่มีอยู่จริงนั้นออกจากบริษัทเพื่อประโยชน์ของตนเองและผู้อื่น อันทำให้บริษัทเสียหายและงบการเงินของบริษัทก็แสดงรายการอันเป็นเท็จ เข้าข่ายฝ่าฝืนมาตรา 307 308 311 312 313 และ 315 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 นั้น เนื่องจากการทุจริตและการจัดทำบัญชีและงบการเงินอันเป็นเท็จดังกล่าว อยู่ในวิสัย

ที่ผู้สอบบัญชีของ SECC จะสามารถตรวจพบได้ และรายงานให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ หรืออย่างน้อยก็มีข้อบ่งชี้ถึงความผิดปกติในรายงานการสอบบัญชี

แต่รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินปี 2548 ถึง ปี 2550 ของ SECC ที่มีนาย ก. บริษัท เอส. เค. แอคเคาน์แต้นท์ เซอร์วิส จำกัด เป็นผู้ลงนาม กลับแสดงความคิดเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข และไม่มีข้อบ่งชี้ถึงความผิดปกติของงบการเงินดังกล่าวแต่อย่างใด ทำให้ผู้ใช้งบการเงินนั้นหลงเข้าใจว่า งบการเงินดังกล่าวถูกต้องตามควร และน่าเชื่อถือ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จึงได้ตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของนาย ก. ในการสอบบัญชีงบการเงินของ SECC ในช่วงระยะเวลาดังกล่าว พบว่าเหตุที่รายงานการสอบบัญชีไม่มีเงื่อนไขทั้งที่รายการสินค้าคงเหลือในงบการเงินเป็นเท็จ เกิดจากการที่นาย ก. ไม่ปฏิบัติตามสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และปฏิบัติงานบกพร่อง ในทุกขั้นตอนที่ควรจะสามารถตรวจพบการทุจริตของผู้บริหาร SECC และแสดงความเห็นไว้ในงบการเงิน ทั้งในขั้นตอนการประเมินและวางแผนการตรวจสอบ การตรวจสอบ และการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จึงได้ดำเนินการในด้านอาญา เนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีข้างต้น เข้าข่ายเป็นการกระทำผิดตามมาตรา 287 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ฯ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จึงได้กล่าวโทษต่อกรมสอบสวนคดีพิเศษเพื่อดำเนินการสอบสวนดำเนินคดีต่อเนื่องไปกับกรณีที่ได้กล่าวโทษอดีตผู้บริหาร SECC แล้วต่อไป นอกจากนี้ ในด้านวินัย การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีข้างต้น เป็นการปฏิบัติงานบกพร่องอย่างร้ายแรง ทำให้นาย ก.ขาดคุณสมบัติในการได้รับความเห็นชอบให้เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ สช. 21/2546 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2546 ซึ่งออกตามความในมาตรา 61 แห่ง พระราชบัญญัติหลักทรัพย์ฯ และนอกจากกรณี SECC นาย ก. ยังได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีงบการเงินของบริษัทผลิตภัณฑ์อาหารกว้างไพศาล จำกัด (มหาชน) (“POMPUI”) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2547 บกพร่องในการตรวจสอบความเพียงพอของค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้เงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่บริษัทใหญ่ของ POMPUI ด้วย คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ โดยอาศัยอำนาจตามข้อ 15 (2) (จ) แห่งประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เรื่อง การให้ความเห็นชอบ

ผู้สอบบัญชี ที่ สช. 21/2546 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2546 จึงได้สั่งพักการให้ความเห็นชอบนาย ก. จาก การเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ เป็นระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ 17 มิถุนายน 2552¹⁹⁷

2. ในปี 2552 คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้แจ้งผู้สอบบัญชี 3 ราย ให้เพิ่มความระมัดระวังในการปฏิบัติงาน โดยหากพบว่ามีข้อบกพร่องอย่างร้ายแรงอีกภายใน 2 ปี อาจมีผลต่อการเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และ ตลาดหลักทรัพย์ สืบเนื่องคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้ตรวจทานงบ การเงินของบริษัทจดทะเบียนและสั่งการให้บริษัทจดทะเบียนแก้ไขงบการเงินที่มีการเปิดเผยข้อมูล หรือจัดทำงบการเงินไม่เป็นไปตามมาตรฐานบัญชี คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์ จึงได้ตรวจทานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยได้นำข้อเท็จจริงรวมถึงกระดากทำ การและคำชี้แจงของผู้สอบบัญชี หรือกับผู้ทรงคุณวุฒิด้านการสอบบัญชีและนักวิชาการหลายราย แล้วเห็นว่าผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานบกพร่อง ดังนี้

1. นางสาว ค. สังกัดบริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาคไทย สอบบัญชี จำกัด ซึ่งเป็นผู้สอบทาน งบการเงินงวดไตรมาส 3 ปี 2547 ของบริษัท เซอร์คิตอิเล็กทรอนิกส์ อินดัสตรีส์ จำกัด (มหาชน) (“CIRKIT”) โดย คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้สั่งให้ CIRKIT พิจารณา ทบทวนการตั้งค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้การค้าในงวดดังกล่าวเพิ่มเติม เนื่องจากมีเหตุอัน ควรสงสัยว่าลูกหนี้รายใหญ่อาจมีปัญหาในการชำระหนี้ที่มีจำนวนเพิ่มขึ้นมาก แต่ผู้สอบบัญชี กลับเห็นว่าค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญจำนวน 924 ล้านบาทที่มีอยู่เดิมนั้นเพียงพอแล้ว และต่อมา CIRKIT ได้นำส่งงบการเงินฉบับแก้ไขโดยตั้งค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้รายใหญ่เพิ่มเติม อีกจำนวน 787 ล้านบาท ส่งผลให้ CIRKIT ขาดทุนสุทธิเพิ่มขึ้นจาก 22 ล้านบาท เป็น 809 ล้านบาท

ก.ล.ต. ได้พิจารณาตามขั้นตอนข้างต้นแล้วได้ข้อสรุปว่า นางสาว ค. ปฏิบัติหน้าที่ โดยบกพร่องเนื่องจากไม่ตั้งข้อสงสัยและไม่สอบทานเพิ่มเติมเกี่ยวกับฐานะการเงินและ ความสามารถในการชำระหนี้ของลูกหนี้รายใหญ่ ก่อนที่จะสรุปผลว่า ยังไม่จำเป็นต้องตั้งค่าเพื่อหนี้ สสงสัยจะสูญเพิ่มการปฏิบัติงานดังกล่าวจึงไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

2. นาย ง. สังกัดบริษัท อาร์เอสเอ็ม ออดิท เซอร์วิสเชส (ประเทศไทย) จำกัด ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบงบการเงินงวดปี 2547 ของบริษัท ดาต้าแมท จำกัด (มหาชน) (“DTM”) โดย คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้สั่งให้ DTM ตั้งค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับเงินให้กู้ยืมและเช็คที่ไม่สามารถนำไปขึ้นเงินกับธนาคารได้ในงวดดังกล่าวทั้งจำนวน และ

¹⁹⁷ ที่มา : สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ฝ่ายงานเลขานุการ : 0-

ต่อมา DTM ได้นำส่งงบการเงินฉบับแก้ไขโดยได้ตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ สำหรับรายการดังกล่าว จำนวน 21.4 ล้านบาท ซึ่งส่งผลให้ DTM ขาดทุนสุทธิเพิ่มขึ้นจาก 58.5 ล้านบาท เป็น 79.9 ล้านบาท

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้พิจารณาตามขั้นตอนข้างต้นและได้ข้อสรุปว่า นาย ง. ปฏิบัติหน้าที่โดยบกพร่อง เนื่องจากไม่ได้รวบรวมหลักฐานอื่นใดเพิ่มเติมให้เพียงพอและเหมาะสม มีเพียงข้อมูลจากคำชี้แจงที่ได้รับจากบริษัทเท่านั้นก่อนที่จะสรุปผลว่ายังไม่จำเป็นต้องตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ การปฏิบัติงานดังกล่าวจึงไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

3. นาง จ. สังกัดสำนักงาน เอ.เอ็ม.ที. แอสโซซิเอท ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบงบการเงินงวดปี 2549 ของบริษัท ทุงคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน) (“THL”) สืบเนื่องจากหลักทรัพย์ของ THL ได้กลับเข้ามาซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยอีกครั้ง โดยงบการเงินในขณะนั้น (งวดปี 2549) แสดงผลกำไร 6.1 ล้านบาท และผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขหรือไม่ มีข้อสังเกตใด ๆ อย่างที่ตาม หลังจากนั้นอีก 14 วัน พบว่า งบการเงินงวดไตรมาสถัดมาของ THL (ไตรมาส 1 ปี 2550) กลับแสดงผลขาดทุน 29.5 ล้านบาท คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จึงได้ตรวจสอบและพบว่า ในงบการเงินงวดปี 2549 ไม่มีการบันทึกค่าใช้จ่ายส่วนแบ่งผลผลิตทองคำ ส่งผลให้กำไรสุทธิของ THL ลดลงจาก 6.1 เป็น 2 ล้านบาท รวมทั้ง THL ไม่ได้เปิดเผยภาระที่จะต้องจ่ายค่าปรับจากการชำระหนี้ก่อนกำหนดไว้ในงบปี 2549 อีก 11.6 ล้านบาท ซึ่งต่อมา THL ได้แก้ไขตามการสั่งการของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แล้ว

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้พิจารณาตามขั้นตอนข้างต้นและได้ข้อสรุปว่า นาง จ. ปฏิบัติหน้าที่โดยบกพร่อง เนื่องจากไม่ได้ตั้งข้อสังเกต สอบถามหรือเสนอแนะให้ THL บันทึกบัญชีและเปิดเผยรายการดังกล่าวไว้ในงบการเงินงวดปี 2549 การปฏิบัติงานดังกล่าวจึงไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ทั้งนี้ ในช่วง 2 ปีนับแต่ปี 2552 เป็นต้นไป หาก คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พบข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของบุคคลทั้งสามอีก อาจมีผลต่อการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน¹⁹⁸

จึงยังมีข้อสงสัยว่าในขณะที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีการบังคับใช้อย่างเข้มงวด หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทุกหน่วยงานต่างก็กำกับ ดูแล การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีอย่างเข้มงวดและเคร่งครัดตาม

¹⁹⁸ ที่มา : สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ฝ่ายงานเลขานุการ : 0-

กฎหมาย แต่เหตุใดผู้ที่ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี จึงยังมีการถูกกล่าวหา มีการประพฤติกผิด จรรยาบรรณ ทั้งที่กฎหมายก็ได้พยายามให้ความสำคัญกับการให้ความเป็นอิสระแก่ผู้สอบบัญชี อาทิ การกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในรอบระยะเวลา 5 รอบปี หรือการที่คณะกรรมการ กำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้กำหนดให้หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี และผู้สอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนทำหนังสือรับรองต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ว่า ตนและผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นในสำนักงานสอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ไม่เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทจดทะเบียนที่ตรวจสอบและ/หรือ บริษัทในเครือของบริษัทที่ตรวจสอบนั้น และหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี ผู้เป็นหุ้นส่วนอื่น ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วย ผู้สอบบัญชี รวมทั้งคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของบุคคลเหล่านั้น ไม่เป็นกรรมการ พนักงาน ลูกจ้างหรือตัวแทนของบริษัทจดทะเบียนที่ตรวจสอบ และ/หรือบริษัทในเครือของบริษัทที่ตรวจสอบนั้น ทั้งนี้ก็เพราะคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ประสงค์ที่จะให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระ ในด้านการมีส่วนได้เสียหรือมีตำแหน่งหน้าที่ในกิจการที่ตรวจสอบ อย่างแท้จริง

แม้จะมีการกำหนดจรรยาบรรณวิชาชีพขึ้นมา เพื่อกำกับดูแลการปฏิบัติงานของ วิชาชีพต่างๆ ก็ตาม แต่การตัดสินใจเพื่อกระทำหรือไม่กระทำการใดๆ บนพื้นฐานของจรรยาบรรณ วิชาชีพที่กำหนดไว้นั้น ล้วนแต่มีผลกระทบต่อผู้ที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย การตัดสินใจอย่างหนึ่งอาจ ก่อให้เกิดประโยชน์หรือการเสียประโยชน์ต่อผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทั้งสิ้น ในส่วนของวิชาชีพสอบบัญชี นั้น แม้การกำหนดจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชี หรือมรรยาทของผู้สอบบัญชีขึ้นมาเพื่อควบคุม ความสัมพันธ์ และการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี แต่ผู้สอบบัญชีแต่ละคนก็อาจมีวิธีการที่จะ ตัดสินใจในเรื่องต่างๆ บนหลักจรรยาบรรณเดียวกันแต่ด้วยเหตุผลและวิธีการที่แตกต่างกัน ซึ่ง ปัจจัยจริยธรรมส่วนบุคคล ปัจจัยสภาพแวดล้อมและปัจจัยความเป็นอิสระส่งผลต่อจริยธรรม วิชาชีพสอบบัญชี หมายความว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และสภาพแวดล้อมของการ ปฏิบัติงานที่แตกต่างกันออกไป โดยในเหตุการณ์เดียวกันบุคคลหนึ่งอาจเห็นว่าถูกต้อง แต่อีกบุคคล หนึ่งอาจเห็นว่าไม่ถูกต้อง เนื่องจากบุคคลใช้เกณฑ์การตัดสินใจทางจริยธรรมที่แตกต่างกัน ส่งผลให้ เกณฑ์การตัดสินใจจริยธรรมไม่ตายตัว เพราะบุคคลจะใช้ความรู้สึกและสภาพแวดล้อมของเหตุการณ์ ที่เกิดขึ้นเป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจจริยธรรม¹⁹⁹

¹⁹⁹ จ่านงค์ จันทโชโต *โครงการวิจัยเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี* คณะ พานิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2546 หน้า 29

ปัญหาเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีนั้น ใน Code of Ethics for professional Accountants²⁰⁰ ได้ให้นิยามไว้ว่า ความเป็นอิสระนั้นจะต้องอิสระทั้งจากจิตใจและการกระทำ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีพิจารณาได้จากบทบาทและการปฏิบัติงานในกิจการที่ตรวจสอบ ซึ่งความเป็นอิสระนี้จะเป็นตัวชี้วัดความมีจริยธรรมของผู้สอบบัญชี การขาดความเป็นอิสระอาจเกิดขึ้นได้ในหลายๆ เงื่อนไข ในประเด็นเรื่อง Conflict of Interest นั้น Dr. Michael McDonald จาก The University of British Columbia ชี้ให้เห็นองค์ประกอบสามอย่างในเรื่องความขัดแย้งทางผลประโยชน์คือ

1. มีผลประโยชน์ส่วนตัว โดยทั่วไปอยู่ในรูปของเงินหรืออาจเป็นอย่างอื่น เช่น ดอกเบี้ย หรือสิทธิประโยชน์กับคนในครอบครัว

2. อำนาจหน้าที่ ที่จะต้องรับผิดชอบในฐานะมืออาชีพที่จะต้องปฏิบัติหน้าที่อย่างดีต่อลูกค้า นายจ้าง ฯลฯ อำนาจหน้าที่นี้ควรจะมาก่อนผลประโยชน์ส่วนตัว

3. การที่ความขัดแย้งทางผลประโยชน์แทรกแซงวิจรรณญาณมืออาชีพเหล่านั้น ลูกค้ายกดี นายจ้างก็ดี หวังว่ามืออาชีพเหล่านั้นจะเป็นอิสระและชัดเจน วิจรรณญาณไม่บิดเบือนไป แต่เขาไม่ทำอย่างนั้นจึงเกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์²⁰¹

หรือกรณีการศึกษาถึงแนวคิดทฤษฎีในเชิงความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร พบมูลเหตุจูงใจของการนำไปสู่การตกแต่งบัญชีของกิจการตามแนวสมมติฐาน Selective Financial Misrepresentation Hypothesis²⁰² ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลทางการเงินให้บิดเบือนไปจากความเป็นจริง โดยการบิดเบือนดังกล่าวเกิดขึ้น โดยความเจตนา อันเป็นผลมาจากกฎเกณฑ์และข้อกำหนดในการรายงานที่ซับซ้อนที่เกิดจากข้อกำหนดถูกรอรับจากผู้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการรายงานทางการเงิน ผู้ปฏิบัติตามข้อกำหนดหวังที่จะให้ผู้ออกข้อกำหนด ออกข้อกำหนดในลักษณะที่เปิดช่องว่างให้เกิดการยืดหยุ่นในการแสดงถึงผลการปฏิบัติงาน ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องต่างๆ จะได้รับผลประโยชน์ในการแสดงข้อมูลที่บิดเบือน โดยทฤษฎีดังกล่าวเชื่อว่าผู้สอบบัญชีมีแรงจูงใจที่จะเลือกใช้มาตรฐานแบบหละหลวม (Loose Reporting Standard) ในบางกิจการเพื่อผลประโยชน์

1) ต้องการรักษาลูกค้าโดยการลดข้อขัดแย้งระหว่างลูกค้าและ

²⁰⁰ International Federation of Accountants, Handbook of International Auditing Assurance and Ethics Pronouncements 5th ed., New York 2005

²⁰¹ <http://www.michita.com/space/th/columnsth/peopleandorganisationalth/57--conflict-of-interest>

²⁰² วรศักดิ์ ทุมมานนท์ *Creative Accounting* วารสารธรรมนิติ (เอกสารภาษีอากร) ปีที่ 18 ฉบับที่ 208-209 (มค.-กพ 2542)

2) ต้องการให้ลูกค้าได้รับความพึงพอใจในบริการ

ทั้งนี้เนื่องจากตนเองได้รับผลประโยชน์ตอบแทนจากค่าสอบบัญชีจากลูกค้าอีกทางหนึ่งหรือเกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflict of Interest) ระหว่างกันจึงเกิดแรงจูงใจต่อผู้สอบบัญชีที่จะเลือกใช้มาตรฐานหรือนโยบายบัญชีที่หละหลวม ตัวอย่างเช่น การปรับกำไรโดยการรับเอาวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยให้กิจการชะลอการรับรู้รายจ่ายและ/หรือรายได้จากงวดบัญชีหนึ่งไปสู่อีกงวดบัญชีหนึ่งมาใช้ กล่าวคือ เมื่อเกิดรายการทางธุรกิจขึ้นฝ่ายจัดการจะกำหนดว่ารายการนั้นๆ ควรจะส่งผลกระทบต่อกิจการออกไปอีกกี่งวดบัญชีข้างหน้า และผู้สอบบัญชีก็เห็นด้วยกับวิธีการดังกล่าว ซึ่งเป็นลักษณะของการที่ฝ่ายจัดการใช้ดุลยพินิจที่มีอยู่ในการวางนโยบายบัญชีที่หละหลวม (Liberal) เพื่อยืดหยุ่นกำไร เป็นต้น

ปัจจุบันปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อมีการสอบทานรายงานทางการเงินในบางบริษัทและพบว่ามีความผิดปกติ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้แก้ไขปัญหาด้วยการใช้อำนาจตาม พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ในการสั่งให้บริษัทจดทะเบียนที่ตรวจพบว่ามีความผิดปกติ ดำเนินการต่างๆ อาทิ การสั่งให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แก้ไขงบการเงิน ตัวอย่างเช่น

1. คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ แจ้งให้ บริษัท นิปปอนแพ็ค (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) (NIPPON) แก้ไขงบการเงินประจำปี 2552 โดย NIPPON จะต้องนำส่งงบการเงินฉบับแก้ไขที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีแล้วต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พร้อมทั้งเปิดเผยงบการเงินดังกล่าวต่อสาธารณชนภายในวันที่ 8 พฤศจิกายน 2553 ทั้งนี้ เนื่องจากข้อมูลในรายงาน special audit ปรากฏว่าที่ผ่านมา NIPPON มีการบันทึกบัญชีไม่ถูกต้อง และจากการตรวจทานข้อมูลในงบการเงินดังกล่าวประกอบข้อมูลที่ NIPPON เผยแพร่ผ่านสื่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์พบว่า มีประเด็นที่งบการเงินของ NIPPON งวดดังกล่าวไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี ดังนี้

1. NIPPON ไม่ได้บันทึกภาระหนี้สินตามตัวสัญญาใช้เงินและบัญชีเงินฝากกระแสรายวันกับธนาคารแห่งหนึ่ง รวมทั้งรายการอื่นที่เกี่ยวข้องกับบัญชีเงินฝากกระแสรายวันดังกล่าว ซึ่งเป็นประเด็นที่พบจากการทำ Special Audit

2. NIPPON ไม่ตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญสำหรับเงินที่อดีตกรรมการของ NIPPON นำออกไปใช้ส่วนตัว โดยให้เหตุผลเพียงกล่าวอ้างของอดีตกรรมการว่า จะนำทรัพย์สินของตนที่มีอยู่ไปขายเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ และหุ้น NIPPON ที่อดีตกรรมการถืออยู่ในขณะนั้นปราศจากภาระผูกพัน แต่ปรากฏว่าทรัพย์สินที่อดีตกรรมการกล่าวอ้างยังไม่ได้มีการจดทะเบียนเป็นหลักประกัน

ไว้กับ NIPPON และไม่มีหลักฐานข้อผูกมัดใดๆ ให้ข้อดีกรรมการต้องดำเนินการนำไปขายเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ ประกอบกับไม่ปรากฏว่า NIPPON ได้มีการตรวจสอบความมีอยู่จริงและประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อประกอบการพิจารณาตั้งค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ รวมทั้งจากการตรวจสอบของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พบว่า ทรัพย์สินบางส่วนถูกนำไปจำนองเพื่อเป็นหลักประกันหนี้กับเจ้าหนี้รายอื่นมาตั้งแต่ปี 2552 แล้ว

3. NIPPON ไม่ได้เปิดเผยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกรณีข้อดีกรรมการนำเงินออกไปและแจ้งข้อมูลอันเป็นเท็จว่า ได้นำเงินไปลงทุนในหลักทรัพย์ ในช่วงมกราคมถึงมีนาคม 2553 จำนวน 37.7 ล้านบาท คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์จึงได้แจ้งให้ NIPPON แก้ไขงบการเงิน และให้นำส่งงบการเงินฉบับที่แก้ไขและผ่านการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีแล้วต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พร้อมทั้งเปิดเผยงบการเงินชุดที่แก้ไขต่อสาธารณชนภายในวันที่ 8 พฤศจิกายน 2553

หรือการสั่งให้บริษัทจดทะเบียนจัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ ยกตัวอย่าง เช่น

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สั่งให้บริษัท จี สตีล จำกัด (มหาชน) (“GSTEEL”) และบริษัท จี เจ สตีล จำกัด (มหาชน) (“GJS”) ซึ่งเป็นบริษัทย่อยของ GSTEEL จัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ (special audit) ในรายการขายเชื้อสินค้าและรายการซื้อเครื่องจักรของ GSTEEL และ GJS การตั้งค่าเพื่อการลดมูลค่าของวัตถุดิบเสื่อมสภาพงานระหว่างก่อสร้างที่ไม่คืบหน้า และเงินจ่ายล่วงหน้าค่าเครื่องจักรของ GSTEEL ทั้งนี้ ให้ GSTEEL และ GJS นำส่งรายงานการตรวจสอบกรณีพิเศษต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ภายในวันที่ 1 มีนาคม 2553 พร้อมทั้งเผยแพร่ผลการตรวจสอบดังกล่าวผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สาเหตุของการสั่งการดังกล่าวเนื่องจากผู้สอบบัญชีของ GSTEEL และ GJS รายงานผลการสอบทานงบการเงินไตรมาส 3 ปี 2552 ว่า (1) ถูกจำกัดขอบเขตการสอบทานโดยผู้บริหารของ GSTEEL และ GJS ในประเด็นการอนุมัติสินเชื่อและการจัดซื้อเครื่องจักรเพื่อหักกลบกับลูกหนี้ที่ผิวนิด (2) ถูกจำกัดขอบเขตการสอบทานโดยสถานการณ์ในประเด็นการตั้งค่าเพื่อการลดมูลค่าของวัตถุดิบที่เสื่อมสภาพของ GSTEEL และ (3) ความไม่แน่นอนของมูลค่างานระหว่างก่อสร้างซึ่งไม่มีความคืบหน้า และเงินจ่ายล่วงหน้าค่าเครื่องจักรซึ่งเกินกำหนดชำระเงินและส่งมอบเครื่องจักรตามสัญญาของ GSTEEL จึงทำให้มีความคลุมเครือ และไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความถูกต้องตามควรของการบันทึกบัญชี ความเพียงพอและเหมาะสมของเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี และ

ความสมเหตุสมผลของการทำรายการขายและรายการซื้อสินทรัพย์ ซึ่งอาจมีผลต่อสิทธิประโยชน์ของผู้ถือหลักทรัพย์และการตัดสินใจของผู้ลงทุน

ประเด็นเรื่องของการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ หรือ Special Audit คือ การที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สั่งให้บริษัทจดทะเบียนดำเนินการให้มีผู้สอบบัญชีเข้ามาตรวจสอบงบการเงินของบริษัทเพิ่มเติมในบางประเด็น ซึ่งจำเป็นต้องมีการตรวจสอบค้นหาข้อเท็จจริงมากกว่าการตรวจสอบปกติ เนื่องจากข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินอาจจะมีประเด็นที่คลุมเครือไม่ชัดเจน ซึ่งหากผู้ลงทุนนำไปใช้พิจารณาประกอบการตัดสินใจลงทุน ก็อาจส่งผลเสียต่อการลงทุนได้ จึงต้องทำให้เกิดความกระจ่างขึ้นเสียก่อน โดยปกติงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนจะต้องผ่านการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีตามรอบระยะเวลาเป็นรายปีและรายไตรมาสอยู่แล้ว และผู้สอบบัญชีก็จะให้ความเห็นว่างบการเงินนั้นถูกต้องหรือไม่ อย่างไร

ซึ่งผลลัพธ์จากการทำ Special Audit อาจออกมาได้เป็น 2 แนวทาง ทางแรกคือ อาจจะไม่พบการทำความผิด ทางที่สองคือ บริษัทจดทะเบียนมีการทำความผิดจริง ซึ่งหากเป็นกรณีนี้ มักตามมาด้วยการที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ กล่าวโทษผู้บริหาร หรือสั่งให้บริษัทจดทะเบียนแก้ไขงบการเงินในที่สุด ดังนั้น การสั่งทำ Special Audit นอกจากเป็นไปเพื่อทำให้ความจริงชัดเจนแล้ว ยังอาจถือเป็นสัญญาณที่ส่งออกมาจากหน่วยงานกำกับดูแลเพื่อบอกผู้ลงทุนให้จับตามองว่าบริษัทจดทะเบียนมีประเด็นที่น่าสงสัยในเรื่องใดเป็นพิเศษหรือไม่ ตัวอย่างที่เคยเกิดขึ้นเช่น บริษัททำธุรกิจซื้อมาขายไป ซึ่งในช่วงสี่ห้าปีที่ผ่านมามีบริษัทขาดทุนมาตลอดเนื่องจากยอดขายสินค้าต่ำมาก แต่พอมาปีนี้ ผลประกอบการกลับเปลี่ยนเป็นกำไรอย่างมาก โดยที่มาของรายได้ที่ทำให้เกิดกำไรนั้นไม่ได้มาจากการขายสินค้า แต่กลับมาจากการให้เช่าโกดังสินค้า ทั้ง ๆ ที่บริษัทไม่ได้ทำธุรกิจให้เช่า ไม่เคยมีรายได้จากค่าเช่า และไม่มีทรัพย์สินที่จะปล่อยเช่ามาก่อนเลย ตัวเลขรายได้ค่าเช่าที่ผิดปกติดังกล่าวก็อาจเป็นประเด็นที่น่าสงสัย ก.ล.ต. ก็จะสั่งให้บริษัทจ้างผู้สอบบัญชีมาทำ Special Audit เพื่อค้นหาข้อเท็จจริงต่างๆ ที่มาที่ไป เอกสารหลักฐาน และความสมเหตุสมผลของรายได้ค่าเช่าที่เกิดขึ้น ท้ายที่สุด ผลการทำ Special Audit ปรากฏออกมาว่าบริษัทไม่ได้มีการให้เช่าทรัพย์สินจริง แต่เป็นการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินด้วยการสร้างเรื่องราวและทำเอกสารหลักฐานขึ้นมาให้ดูเสมือนว่าบริษัทมีการให้เช่าทรัพย์สินเพื่อรับรู้รายได้และทำให้งบการเงินของบริษัทมีผลประกอบการกำไร เป็นต้น²⁰³

จากการศึกษามาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีดังกล่าว เมื่อพบว่าแม้จะมีการกำหนดจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีไว้แล้วอย่าง

²⁰³ สุรรัตน์ สุรเดชะ ก.ล.ต. คู่คตินักลงทุน หนังสือพิมพ์กรุงเทพธุรกิจ 2554

ครอบคลุม รวมถึงการกำหนดบทลงโทษ ให้อย่างครบถ้วน อีกทั้งในทางปฏิบัติ รวมถึงมีการบังคับใช้กฎหมายอย่างเข้มงวดในการกำกับ ดูแลและตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี แต่ก็ยังมีผู้สอบบัญชีบางส่วนที่ยังมีพฤติกรรมฝ่าฝืนจรรยาบรรณวิชาชีพดังกล่าว ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะ ดังนี้

1. ด้านคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชีที่ประเทศไทยได้จำกัดว่าต้องมีสัญชาติไทยหรือสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ ในขณะที่ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ไม่ได้กำหนดข้อจำกัดเกี่ยวกับสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชีไว้ นั่น ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนะให้ไม่มีการจำกัดสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชี ซึ่งจะก่อให้เกิดความหลากหลายของความสามารถของนักวิชาชีพบัญชี รวมถึงจำนวนของผู้สอบบัญชีที่จะเพิ่มมากขึ้น และจะทำให้เกิดการแข่งขันที่สูงขึ้น จะทำให้เกิดการพัฒนาเพื่อแข่งขันกันมากขึ้น ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในแง่ของการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี ที่จะหมุนเวียนได้อย่างคล่องตัวเพิ่มขึ้น อีกทั้งยังจะเป็นการรองรับการเคลื่อนย้ายแรงงานเสรีในอาเซียนในอนาคตได้อีกด้วย

2. ด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ซึ่งประเทศไทยเป็นประเทศที่กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพน้อยที่สุด โดยสหรัฐอเมริกา กำหนดให้ผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง 40 ชั่วโมงต่อปี ประเทศสิงคโปร์ 30 ชั่วโมงต่อปี ในขณะที่ประเทศไทยกำหนดให้ผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ 12 ชั่วโมงต่อปี ซึ่งผู้ศึกษาขอเสนอแนะให้เพิ่มจำนวนชั่วโมงของการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพเพิ่มขึ้น ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อนักวิชาชีพบัญชี และส่งผลให้เกิดมาตรฐานและประสิทธิภาพที่ดีในการปฏิบัติหน้าที่ต่อไป

3. ด้านโครงสร้างองค์กรของหน่วยงานที่กำกับดูแล ผู้ศึกษาขอเสนอแนะให้มีคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดขึ้นมาอีกคณะหนึ่ง โดยเฉพาะ เพื่อทำหน้าที่ควบคุมดูแล ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชี กำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงาน มาตรฐานการบัญชีที่เหมาะสมกับลักษณะและรูปแบบของการดำเนินกิจการของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ตลอดจนออกกฎข้อบังคับที่เหมาะสมกับการกำกับ ดูแลผู้สอบบัญชีนอกจากนี้ยังทำหน้าที่สอบสวนและดำเนินการทางวินัยผู้สอบบัญชี ที่ฝ่าฝืนหรือประพฤติผิดจรรยาบรรณวิชาชีพ สำหรับ

อัตราตอบแทนของผู้สอบบัญชีแต่ละรายนั้น คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด จะเป็นผู้ประเมินและกำหนดให้โดยพิจารณาจากต้นทุนในการดำเนินงาน สอบบัญชีและความยาก ง่าย หรือความซับซ้อนในรายงานทางการเงินของแต่ละบริษัท และหน่วยงานดังกล่าวปฏิบัติหน้าที่ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ซึ่งจะช่วยให้ตัดปัญหาเรื่องของผลประโยชน์ และจะทำให้เกิดความเป็นอิสระในกระบวนการ
ตรวจสอบบัญชีได้อย่างแท้จริง



ตารางที่ 4.18 สรุปผลการศึกษา การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของไทยและต่างประเทศ

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
1. องค์กรควบคุมนักวิชาชีพบัญชี	<p>1. สภาวิชาชีพบัญชี เป็นผู้กำหนดมาตรฐานคุณภาพ/จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี/กำกับดูแลให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและกฎหมาย/พัฒนาผู้ประกอบการวิชาชีพ/ฝึกอบรม/ให้คำปรึกษา/ออกแนวปฏิบัติ/ขึ้นทะเบียนการประกอบวิชาชีพ/ออกใบอนุญาต/พักใช้/เพิกถอนใบอนุญาต/รับรองวุฒิการศึกษา/หลักสูตรการฝึกอบรม/การศึกษาต่อเนื่อง</p> <p>2. สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ กำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการให้ความเห็นชอบ ผู้สอบบัญชี/ขอเบรคการปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535</p>	<p>1. สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (The American Institute of Certified Public Accounts: AICPA) - จัดอบรม/สัมมนาให้ความรู้ในการประกอบวิชาชีพบัญชี/ส่งเสริมให้เกิดความก้าวหน้า/จัดทำกำหนดแบบทดสอบ</p> <p>2. สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งมลรัฐ (State Societies of Certified Public Accountants) - ดำเนินกิจกรรมต่างๆที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี</p> <p>3. คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB) - กำหนดหลักเกณฑ์/เงื่อนไข/วิธีการให้ความเห็นชอบสำนักงานสอบบัญชี/ขอเบรคการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ SOX)</p>	<p>1. สถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์ - รักษามาตรฐานทางวิชาชีพ/สนับสนุนให้เกิดความเป็นอิสระ/เที่ยงธรรมของวิชาชีพบัญชี/ส่งเสริมภาพลักษณ์/กำหนดหลักสูตรและการฝึกอบรม</p> <p>2. ตลาดหลักทรัพย์ และคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศสิงคโปร์ - กำหนดกฎระเบียบ/กำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์</p> <p>- ควบคุม กำกับดูแลการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์/กำหนดนโยบายด้านการเงินของประเทศสิงคโปร์</p>
	<p>ข้อดี - คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศ</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>	<p>ข้อดี - คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศ</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>	<p>ข้อดี - คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศ</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
2. การกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อายุ สัญชาติ วุฒิการศึกษา สถาบันการศึกษาและการฝึกงาน	<ol style="list-style-type: none"> 1. อายุไม่ต่ำกว่า 20 ปีบริบูรณ์ 2. สัญชาติไทย หรือสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้/มีความรู้ภาษาไทย/ทำบัญชีเป็นภาษาไทยได้ /มีความรู้มาตรฐานบัญชี/กฎหมายภาษีอากร/มีใบอนุญาตทำงานของคนต่างด้าว 3. จบไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีสาขาบัญชี/ผ่านการทดสอบ 4. จบการศึกษาจากที่ได้รับการรับรองจากคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี 5. ผ่านการฝึกงานไม่น้อยกว่า 3 ปี และฝึกงาน 3,000 ชั่วโมง 	<ol style="list-style-type: none"> 1. ไม่กำหนด 2. ไม่จำกัดสัญชาติ 3. ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรี หากไม่สำเร็จการศึกษาด้านบัญชี จะต้องเข้ารับการทดสอบความรู้ 4. สำเร็จการศึกษาจากสถาบันที่มีการศึกษาเกี่ยวกับบัญชี 5. มีประสบการณ์ในข้อใดข้อหนึ่งดังนี้ <ol style="list-style-type: none"> 5.1 36 เดือนหรือ 3 ปี โดยปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชี 2 ปี 5.2 42 เดือนหรือ 3 ปีครึ่ง โดยปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชี 1 ปี 5.3 48 เดือนหรือ 4 ปี 5.4. มีประสบการณ์ทำบัญชีในมลรัฐหรืองานสอบบัญชีในระยะเวลาที่ Board of Accountancy เห็นว่าเพียงพอ/เหมาะสม แต่ไม่เกิน 4 ปี 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 21 ปี 2. ไม่จำกัดสัญชาติ 3. จบปริญญาตรีบัญชี/สาขาบริหารธุรกิจ/หรือผ่านการทดสอบทางบัญชีและคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีรับรอง 4. ผ่านการฝึกงานในหรือต่างประเทศอย่างน้อย 3 ปี 5. ผ่านการทดสอบเกี่ยวกับ กฎหมายบริษัท และกฎหมายภาษีอากร
	<p>ข้อดี - คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศ</p> <p>ข้อเสีย - ประเทศไทยยังมีข้อจำกัดเรื่องสัญชาติ ซึ่งอาจจะทำให้การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีไม่คล่องตัวเท่ากับสหรัฐอเมริกาและสิงคโปร์ โดยเฉพาะในอนาคตที่จะมีการเปิดเสรีด้านธุรกิจบัญชี โดยประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community : AEC) ในสามกลุ่มธุรกิจ คือ การทำบัญชี/การสอบบัญชี และการภาษีอากร ซึ่งมีการให้บริการบัญชีระหว่างประเทศ และการเข้ามาให้บริการทำบัญชีในประเทศของชาวต่างชาติ</p>	<p>ข้อดี - ไม่จำกัดสัญชาติของผู้สอบบัญชี</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>	<p>ข้อดี - ไม่จำกัดสัญชาติของผู้สอบบัญชี</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
2.1 การทดสอบทางวิชาชีพ	ผ่านการทดสอบ 7 วิชา ได้แก่ วิชาการบัญชี 1 วิชาการบัญชี 2 วิชาการสอบบัญชี 1 วิชาการสอบบัญชี 2 วิชากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี 1 และ 2 และ วิชาการสอบบัญชีที่ประมวลผลโดยคอมพิวเตอร์	ผ่านการทดสอบ 4 หมวดวิชา หลักการทางบัญชี กฎหมาย สำหรับธุรกิจ ปัญหาทางการบัญชี และการสอบบัญชีเป็นไปตามข้อกำหนดของแต่ละมลรัฐ	ผ่านการทดสอบ 4 ด้าน ได้แก่ วิชาเกี่ยวกับ - จรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี - การปฏิบัติงานทางวิชาชีพบัญชี - กฎหมายบริษัทของประเทศสิงคโปร์ - ภาษีอากรและการบริหารจัดการภาษีอากรของสิงคโปร์
	ข้อดี - คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศ ข้อเสีย - ไม่มี	ข้อดี - คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศ ข้อเสีย - ไม่มี	ข้อดี - คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศ ข้อเสีย - ไม่มี
2.2.การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ	12 ชั่วโมงต่อปี	30 ชั่วโมง ต่อปี หรือ 90 ชั่วโมงต่อปี	40 ชั่วโมงต่อปี
	ข้อดี - มีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ข้อเสีย - กำหนดระยะเวลาการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องสั้นเกินไปแค่ 12 ชั่วโมงต่อปี เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสิงคโปร์ และไม่มี การทดสอบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี	ข้อดี - คล้ายคลึงกับประเทศสิงคโปร์ ข้อเสีย - ไม่มี การทดสอบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี	ข้อดี - ระยะเวลาพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพสูง และนอกจากผ่านการทดสอบแล้วยังต้องผ่านการทดสอบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีด้วย ข้อเสีย - ไม่มี

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
3. การควบคุม กำกับ ดูแล การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	เป็นสมาชิกสามัญ หรือวิสามัญของสภาวิชาชีพบัญชี	ขึ้นทะเบียนและผ่านการอนุมัติจากคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB)	เป็นสมาชิกของสถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย สิงคโปร์
	ข้อดี - คล้ายคลึงกับประเทศสิงคโปร์ ข้อเสีย - ไม่มี	ข้อดี - มีคณะกรรมการฯ (PCAOB) ขึ้นมาดูแลต่างหาก ข้อเสีย - ไม่มี	ข้อดี - คล้ายคลึงกับประเทศไทย ข้อเสีย - ไม่มี
3.1 ข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี	<ol style="list-style-type: none"> 1. เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ 2. เข้ารับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ 3. ถูกยกเลิกความเห็นชอบจาก กตด. เมื่อ <ol style="list-style-type: none"> 3.1 ปฏิบัติงานครบ 5 ปี 3.2 ขอยุติการปฏิบัติงาน 3. ไม่ได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีจริงติดต่อกันเกิน 2 ปี 4. หกผู้สอบบัญชีไม่สามารถดำรงคุณสมบัติไว้ได้ หรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์/ปฏิบัติงาน บกพร่องหรือมีพฤติกรรมไม่เหมาะสม/ ไม่ดำเนินการตามคำสั่งของ กตด. อาจดำเนินการดังนี้ <ol style="list-style-type: none"> 4.1 สั่งให้กระทำ หรืองดเว้นการกระทำ 4.2 สั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ 	ในระดับมลรัฐผู้สอบบัญชีต้องเป็นสมาชิกกับสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งมลรัฐ (State Societies of Certified Public Accountants) และสำนักงานจะต้องขึ้นทะเบียนกับคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB)	<ol style="list-style-type: none"> 1. เป็นสมาชิกของสถาบันนักวิชาชีพบัญชี 2. รายงานการเปลี่ยนแปลงข้อมูลต่อคณะกรรมการกำกับดูแลภายใน 30 วัน /ไม่ปฏิบัติถูกปรับ 1,000 เหรียญ 3. ถูกเพิกถอนใบอนุญาตในกรณี/ เสียชีวิต/ไม่สามารถปฏิบัติงานได้/ ถูกตัดสินให้ล้มละลาย/ ไม่ต่อใบอนุญาตภายใน 1 เดือน 4. ถูกยกเลิกการขึ้นในกรณี/ขึ้นทะเบียนโดยทุจริตหรือประพฤติมิชอบ /ขาดคุณสมบัติ/ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ 5. สำนักงานบัญชีอาจ ถูกยกเลิกการขึ้นทะเบียนในกรณี /ขึ้นทะเบียนโดยทุจริต หรือประพฤติมิชอบ/ยุติการให้บริการแล้ว/ไม่สามารถให้บริการทางบัญชีได้
	ข้อดี - คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศ ข้อเสีย - ไม่มี	ข้อดี - คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศ ข้อเสีย - ไม่มี	ข้อดี - คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศ ข้อเสีย - ไม่มี

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
3.2 บทลงโทษสำหรับผู้สอบบัญชี	<p>1. โทษของการประพฤติผิดจรรยาบรรณ</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตักเตือนเป็นหนังสือ/ภาคทัณฑ์/พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน /ห้ามประกอบวิชาชีพ 3 ปี/ เพิกถอนใบอนุญาต/ เพิกถอนการขึ้นทะเบียน /พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี <p>2. โทษของการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับ/หรือประกอบวิชาชีพโดยไม่ได้รับอนุญาต ระวังโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี ปรับไม่เกิน 60,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ</p> <ul style="list-style-type: none"> - อยู่ในระหว่างถูกลงโทษประพฤติผิดจรรยาบรรณตาม มาตรา 49 (3) หรือ (4) ระวังโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี ปรับไม่เกิน 60,000 บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ - ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของคณะกรรมการจรรยาบรรณมาตรา 53 วรรคห้า หรือคำสั่งของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีมาตรา 61 (2) หรือ (3) ระวังโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน ปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ 	<p>คณะกรรมการแต่ละมลรัฐ จะสั่งลงโทษเป็น 4 ระดับ ได้แก่ การเตือน ภาคทัณฑ์ การสั่งพักใบอนุญาต และการเพิกถอนใบอนุญาต</p>	<p>โทษของการประพฤติผิดจรรยาบรรณและการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับของนักวิชาชีพบัญชี มีดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. พักใช้ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพบัญชี 2. ระงับการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชี ไม่เกิน 2 ปี 3. ถูกจำกัดการปฏิบัติงานในรูปแบบ หรือวิธีการปฏิบัติตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลเห็นสมควร ไม่เกิน 2 ปี 4. ถูกปรับไม่เกิน 10,000 เหรียญสิงคโปร์ 5. ได้รับหนังสือตักเตือน 6. ถูกสั่งให้กระทำการตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลเห็นสมควร 7. มีคำสั่งอื่นๆ 8. ถูกสั่งให้จ่ายเงินค่าเสียหาย รวมทั้งภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานผิดพลาด
	<p>ข้อดี - คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศ</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>	<p>ข้อดี - คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศ</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>	<p>ข้อดี - คล้ายคลึงกันทั้งสามประเทศ</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
4. การกำหนดรายละเอียดจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี	<p>1. มีความโปร่งใส ความอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์</p> <p>2. ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน</p> <p>3. การรักษาความลับ</p> <p>4. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ</p> <p>5. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้</p> <p>6. ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป</p>	<p>1. มีความสำนึกที่จะมุ่งดำรงมาตรฐานในการประกอบวิชาชีพ</p> <p>2. มีความอิสระทางความคิดและการกระทำ</p> <p>3. รักษาความลับของลูกค้าอย่างเข้มงวด</p> <p>4. ต้องใช้มาตรฐานการบัญชีที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไป</p> <p>5. ส่งเสริมเกียรติภูมิและชื่อเสียงของวิชาชีพ</p>	<p>1. ความเป็นอิสระ ในเรื่องต่างๆ ดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ/ครอบครัวและความสัมพันธ์ส่วนตัว - การได้รับการว่าจ้างจากกิจการที่เข้าทำการตรวจสอบ - การให้บริการอื่นๆ แก่ลูกค้าก่อนการเข้าทำการตรวจสอบ - การมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดทางธุรกิจกับลูกค้า - การจัดทำบัญชีและงบการเงินของบริษัทมหาชนจำกัด - การให้บริการประเมิน โดยผู้เชี่ยวชาญพิเศษ - การให้บริการสรรหาพนักงาน - การให้บริการทางการเงินแก่กิจการของลูกค้า - การให้บริการด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและระบบอื่นๆ แก่กิจการของลูกค้า - การให้บริการตรวจสอบภายในแก่กิจการของลูกค้า - ค่าธรรมเนียม/ค่าธรรมเนียมเกินกำหนด/ค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้น - ของกำนัลและการรับรอง - การมีอคติความ หรือการฟ้องร้อง <p>2. การปฏิบัติตามแนวทางในการปฏิบัติงาน</p> <p>3. การโฆษณาประชาสัมพันธ์</p> <p>4. การรักษาความลับ</p> <p>5. การเปลี่ยนการแต่งตั้งผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพ</p>
	<p>ข้อดี - คล้ายคลึงกับประเทศสหรัฐอเมริกา</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>	<p>ข้อดี - คล้ายคลึงกับประเทศไทย</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>	<p>ข้อดี - กำหนดไว้ละเอียดที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
5. ความเป็นอิสระและการตรวจสอบถ่วงดุล	<p>1. คณะกรรมการบริษัทเป็นผู้ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในและเปิดเผยการประเมินต่อสาธารณชน</p> <p>2. ให้กรรมการผู้มีอำนาจ และผู้ทำบัญชีลงนามรับรองงบการเงินโดยให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี</p> <p>3. เกณฑ์ของสำนักงาน กสศ. และตลาดหลักทรัพย์ มีข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระ แต่ในเรื่องของคณะกรรมการตรวจสอบเป็น Code of best practices ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบมีอำนาจหน้าที่ในการสอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและเปิดเผยอย่างเพียงพอ โดยการประสานงานกับผู้สอบบัญชีภายนอกและผู้บริหาร เป็นผู้พิจารณาคัดเลือกและเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชี รวมถึงพิจารณาค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี</p>	<p>1. ห้ามรับงานอื่นนอกจากการตรวจสอบบัญชีในบริษัทลูกค้า อาทิ - การทำบัญชี/งานบริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกบัญชี</p> <p>- ออกแบบ/ปรับปรุงระบบรายงานทางการเงิน</p> <p>- การตีราคาหรือประเมินมูลค่า/บริการทางสถิติ</p> <p>- บริการตรวจสอบภายใน/ การบริหารงานทั้งประจำ/ชั่วคราว/ บริการทรัพยากรบุคคล</p> <p>- ตัวแทน-นายหน้าและที่ปรึกษาทางด้านการลงทุน</p> <p>- บริการด้านกฎหมาย/งานอื่นตามที่ PCAOB กำหนด</p> <p>2. ให้หมุนเวียนผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นหุ้นส่วนทุก 5 ปี (Audit Rotation)</p> <p>3. ห้ามรับงานสอบบัญชีของบริษัท ที่รับพนักงานของสำนักงานนั้นหรือรับผู้มีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของบริษัทนั้นมาดำรงตำแหน่งสำคัญในบริษัท</p> <p>5. กรรมการตรวจสอบ</p> <p>- มีความอิสระและมีผู้เชี่ยวชาญทางการเงิน 1 คน ถ้าไม่มีให้เปิดเผยข้อมูล</p>	<p>1. มีหน่วยงานตรวจสอบผู้สอบบัญชี (Accounting and Corporate Regulatory Authority :ACRA) ซึ่งอยู่ภายใต้การดูแลของ Ministry of Finance โดยหน่วยงานตรวจสอบผู้สอบบัญชี (ACRA) เป็นผู้ควบคุมดูแล ออกกฎ/ระเบียบสำหรับการจัดตั้งธุรกิจและผู้สอบบัญชี โดย กำกับดูแลกฎ/ระเบียบที่เกี่ยวข้องให้เป็นไปตามกฎหมาย อาทิ</p> <p>- Accounting and Corporate Regulatory Authority Act</p> <p>- Accountants Act (Cap 2)</p> <p>- Registration Act (Cap 32)</p> <p>- Business</p> <p>- Companies Act (Cap 50)</p> <p>- Limited Liability Partnerships Act (Cap 163A) และ - Limited Partnerships Act 2008 (Act 37 of 2008)</p> <p>- รายงาน/ให้ข้อคิดเห็น/ข้อเสนอต่อรัฐบาล/ ระเบียบของธุรกิจและผู้สอบบัญชี</p> <p>- เป็นตัวแทนรัฐในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนและออกกฎ/ระเบียบธุรกิจและผู้สอบบัญชี</p>

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศสิงคโปร์
	- แต่งตั้ง กำหนดค่าตอบแทน ดูแลการทำงาน ของสำนักงานสอบบัญชี / อนุมัติการรับซื้อ โรงเรียนและการจ้างที่ปรึกษาอิสระ	
<p>ข้อดี - ไม่มี</p> <p>ข้อเสีย - กรรมการบริษัทเป็นผู้แต่งตั้ง ผู้สอบบัญชีรวมถึงพิจารณา กำหนด ค่าตอบแทนให้แก่ผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจทำ ให้เกิดปัญหาเรื่องผลประโยชน์ได้ (Conflict of interest)</p>	<p>ข้อดี - มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี มีคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการ สอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ดูแล ตรวจสอบ</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>	<p>ข้อดี - มีหน่วยงานตรวจสอบผู้สอบบัญชีโดยเฉพาะ</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>

ตารางที่ 4.19 สรุปผลการศึกษารเปรียบเทียบ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กับ กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและ
 คຸ້ມครองน้กัลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes- Oxley Act of 2002) หรือ
 “SOX” ของประเทศสหรัฐอเมริกา

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา
1. การจัดโครงสร้างองค์กรของหน่วยงานกำกับดูแล	อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งประกอบด้วยประธานคณะกรรมการและคณะกรรมการอีกจำนวนไม่น้อยกว่า 4 คน แต่ไม่เกิน 6 คน อีกทั้งให้อำนาจคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์มีอำนาจในการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบและคณะอนุกรรมการตรวจสอบเพื่อปฏิบัติกรอย่างใดอย่างหนึ่งแทนได้	- อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) ประกอบด้วย กรรมการ 5 ราย ได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดีสหรัฐอเมริกา โดยคำแนะนำและยินยอมจากวุฒิสภา นอกจากนี้ภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคຸ້ມครองน้กัลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) ได้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ซึ่งได้รับการแต่งตั้งและขึ้นตรงกับคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
1.1 บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบ	- กำกับดูแลการปฏิบัติงานและการรายงานผลการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ - กำหนดให้นิติบุคคลซึ่งประกอบธุรกิจด้านการสอบบัญชีและทำบัญชีต้องขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชี	- คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ทำหน้าที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชี ควบคุมความถูกต้องและความเป็นอิสระในการรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.19 (ต่อ)

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา
		<p>- สำนักงานสอบบัญชีต้องขึ้นทะเบียนกับคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัด (PCAOB)</p> <p>- สำนักงานสอบบัญชีต้องเสนอรายงานประจำปีต่อคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัด (PCAOB) เพื่อพิจารณากำหนดอัตราค่าลงทะเบียนและค่าธรรมเนียมรายปี</p>
	<p>ข้อดี - คณะกรรมการ กคต.เป็นผู้ที่มีบทบาทในการกำกับ ดูแล ผู้สอบบัญชี มีอำนาจในการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ ฯลฯ</p> <p>ข้อเสีย -</p>	<p>ข้อดี - มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี</p> <p>มีคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ดูแล ตรวจสอบ</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>
2. การตรวจสอบและบังคับใช้กฎหมาย	<p>- คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จะทำการสุ่มตรวจกระดากทำการและติดตามผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอย่างใกล้ชิด</p>	<p>- คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) จะตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบงบการเงินของลูกค้าตั้งแต่ 100 รายต่อปีในทุกๆ 1 ปี และส่วนที่ไม่เกิน 100 ราย จะตรวจสอบอย่างน้อย 1 ครั้งในทุกๆ 3 ปี</p>
	<p>ข้อดี - การสุ่มตรวจและติดตามผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอย่างใกล้ชิด จะทำให้รายงานทางการเงินมีความถูกต้องโปร่งใสมากขึ้น</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>	<p>ข้อดี - มีการกำหนดสำนักงานสอบบัญชีที่จะทำการตรวจสอบและกำหนดระยะเวลาไว้อย่างชัดเจน</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>

ตารางที่ 4.19 (ต่อ)

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา
3. การกำหนดมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี	<p>- การจัดทำงบการเงินและรายงานทางการเงินต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กำหนด โดยคำนึงถึงมาตรฐานการบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีได้ให้ความเห็นชอบแล้ว</p>	<p>- คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์เป็นผู้มีอำนาจกำหนดว่าการปฏิบัติแบบใดจึงจะถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป</p> <p>- คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด(PCAOB)มีบทบาทในการกำหนดหลักเกณฑ์ด้านการสอบบัญชี การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี จรรยาบรรณและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี</p>
	<p>ข้อดี - การจัดทำงบการเงินและรายงานทางการเงินที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์จะทำให้เกิดความถูกต้องมากขึ้น</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>	<p>ข้อดี - การควบคุมและกำหนดหลักเกณฑ์โดยคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีจะทำให้เกิดความถูกต้องมากขึ้น</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>

ตารางที่ 4.19 (ต่อ)

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา
4. คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committees)	<p>1. ข้อกำหนดเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบ</p> <p>- คณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 3 คน ต้องได้รับการแต่งตั้งจาก คณะกรรมการหรือที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัทโดยกรรมการตรวจสอบ แต่ละคนต้องเป็นกรรมการอิสระและมีคุณสมบัติและหน้าที่ตามที่ กำหนดไว้ในข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย</p> <p>2. บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบ</p> <p>- สอบทานความถูกต้องของรายงานทางการเงิน พิจารณาเปิดเผยข้อมูล เกี่ยวกับรายการที่เกี่ยวข้องกันหรือรายการที่มีความขัดแย้งทาง ผลประโยชน์</p> <p>- คัดเลือกและแต่งตั้งรวมทั้งกำหนดค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี รวมทั้งสอบทานระบบการควบคุมภายในของบริษัท</p>	<p>- แต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อกำกับดูแลการจัดทำและ เปิดเผยข้อมูลของบริษัทซึ่งต้องประกอบด้วยผู้เชี่ยวชาญทางการเงิน อย่างน้อย 1 คน และห้ามไม่ให้รับเงินค่าจ้างจากการให้คำปรึกษา ค่าแนะนำ หรือค่าธรรมเนียมอื่นๆ นอกเหนือจากค่าตอบแทนโดย ตำแหน่ง</p> <p>- แต่งตั้งผู้สอบบัญชี กำหนดค่าตอบแทนและกำกับดูแลการ ปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งหาทางออกในกรณีที่เกิด ข้อขัดแย้งระหว่างคณะกรรมการบริษัทกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับ รายงานทางการเงิน</p> <p>- อนุมัติงานบริการที่สำนักงานสอบบัญชีเสนอให้กับบริษัท</p> <p>- กำหนดให้มีการติดต่อสื่อสารระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับ ผู้สอบบัญชี</p>
	<p>ข้อดี - การสอบทานรายงานทางการเงิน โดยคณะกรรมการตรวจสอบ จะทำให้รายงานทางการเงินมีความถูกต้อง โปร่งใสมากขึ้น</p> <p>ข้อเสีย -</p>	<p>ข้อดี - คณะกรรมการตรวจสอบมีการสื่อสารกับผู้สอบบัญชี ทำให้ เกิดการตรวจสอบมากขึ้น</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>

ตารางที่ 4.19 (ต่อ)

ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา
<p>3. ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบ</p> <p>ในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ฯ ไม่ได้กำหนดไว้แต่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดในประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ พ.ศ. 2551 โดย</p> <ul style="list-style-type: none"> - กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีอำนาจหน้าที่ในการสอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและเปิดเผยอย่างเพียงพอ และคณะกรรมการตรวจสอบอาจเสนอแนะให้ผู้สอบบัญชีสอบทานหรือตรวจสอบรายการใดๆ ที่เห็นว่าจำเป็นและเป็นเรื่องสำคัญได้ - คัดเลือกและเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชีของบริษัท รวมถึงพิจารณาเสนอค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี 	<ul style="list-style-type: none"> - คณะกรรมการตรวจสอบ มีอำนาจในการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีโดยตรง และมีบทบาทสำคัญในการให้การยอมรับเบื้องต้นเกี่ยวกับบริการทั้งหมดของผู้สอบบัญชี - สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนจะต้องรายงานนโยบายและวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่สำคัญ ทางเลือกในการบันทึกรายการบัญชีภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และการติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารบริษัทที่เป็นลายลักษณ์อักษรไปยังคณะกรรมการตรวจสอบด้วย
<p>ข้อดี - การสอบทานรายงานทางการเงินโดยคณะกรรมการตรวจสอบจะช่วยให้การรายงานทางการเงินมีความถูกต้อง โปร่งใสมากขึ้น</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>	<p>ข้อดี - ไม่มี</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>

ตารางที่ 4.19 (ต่อ)

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา
5. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าบริการทางวิชาชีพ	<p>-กำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าตอบแทนสำหรับผู้สอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสังกัดหรือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ ค่าตอบแทนจากการสอบบัญชี (Audit Fee) และค่าบริการอื่น (Non-Audit Fee)</p> <p>ข้อดี - ไม่มี</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>	<p>- กำหนดให้เปิดเผยค่าบริการทางวิชาชีพที่จ่ายให้กับสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียน โดยแบ่งออกเป็น 4 ประเภท คือ งานตรวจสอบบัญชี (Audit) งานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี (Audit-Related) งานด้านภาษี (Tax) และงานด้านอื่นๆ</p> <p>ข้อดี - ไม่มี</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>
6. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	<p>-ผู้สอบบัญชีต้องให้ข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงในรายงานการสอบทานหรือรายงานการสอบบัญชีที่นำเสนอ หากพบว่ามีกรนำเสนอข้อมูลที่ไม่ตรงกับความเป็นจริง</p> <p>-กำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Auditor Rotating) ที่ทำหน้าที่สอบทานหรือแสดงความเห็นต่องบการเงินทุก 5 รอบระยะเวลาบัญชี</p>	<p>- ให้หมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี โดยรวมถึงหัวหน้าหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี (Lead Audit Partner) ผู้สอบบัญชีร่วม (Concurring Partner) ผู้เป็นหุ้นส่วนในการให้บริการลูกค้า (Client Service Partner) ผู้เป็นหุ้นส่วน</p> <p>- ห้ามไม่ให้บริการอื่นๆ ในบริษัทที่เป็นลูกค้า ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.การจัดทำบัญชีหรืองานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกการขายบัญชีหรืองบการเงิน 2.การออกแบบระบบข้อมูลทางการเงินและการนำมาปฏิบัติ 3. การประเมินราคาทรัพย์สินหรือการประเมินมูลค่าของกิจการ 4. การคำนวณคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial Services) 5. การให้บริการตรวจสอบภายใน 6. การบริหารทรัพยากรมนุษย์ 7. เป็นนายหน้า/ที่ปรึกษาการลงทุน/บริการธนาคารการลงทุน 8. ให้บริการที่ปรึกษากฎหมาย และบริการผู้เชี่ยวชาญที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี

ตารางที่ 4.19 (ต่อ)

ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา
	<p>9. บริการอื่นตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของ บริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) กำหนด</p> <p>- ห้ามไม่ให้สำนักงานสอบบัญชี รับงานตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งก่อนรับงาน 1 ปีมีพนักงานระดับสูงของบริษัทเข้าไปมีส่วนร่วมในทีมตรวจสอบบัญชีของบริษัทดังกล่าว</p>
<p>ข้อดี - การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระมากขึ้น</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>	<p>ข้อดี - การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีกำหนดให้หมุนเวียนในระดับของสำนักงานสอบบัญชี และในระดับของหุ้นส่วน (Audit Partner) การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีโดยการเปลี่ยน Audit Partner เป็นที่ยอมรับอย่างมาก</p> <p>ข้อเสีย - ไม่มี</p>

