

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

จากการศึกษาและเปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายที่ใช้ในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพนักบัญชี ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชี ในประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสิงคโปร์ นั้น สรุปได้ดังนี้

ด้านองค์กรควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพ นั้น ทั้งประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ต่างก็มีองค์กรควบคุมนักวิชาชีพบัญชีที่มีบทบาทหน้าที่ในการควบคุม กำกับ ดูแล การปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชีทุกด้านที่ปฏิบัติงานในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ด้านการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ในด้านอายุ สัญชาติ วุฒิ การศึกษา สถาบันการศึกษา และการฝึกงานนั้น พบว่าข้อกำหนดส่วนใหญ่จะมีมาตรฐานที่คล้ายคลึงกันและค่อนข้างเป็นสากล และไม่มีข้อแตกต่างในสาระสำคัญ ยกเว้นในเรื่องของ สัญชาติของนักบัญชีที่ประเทศไทยกำหนดให้ต้องมีสัญชาติไทยหรือสัญชาติอื่นซึ่งมีคุณสมบัติ ตามที่สภาวิชาชีพกำหนดส่วนประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ไม่มีจำกัดด้านสัญชาติ ของนักวิชาชีพบัญชี

ด้านการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ในประเทศไทย นักวิชาชีพ บัญชีต้องเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี หรือขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี และผู้สอบบัญชี ก็จะต้องเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ส่วนประเทศ สหรัฐอเมริกาก็จะต้องขึ้นทะเบียนต่อคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของ บริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) ส่วนประเทศสิงคโปร์นั้นนักวิชาชีพทุกด้านต้องเป็นสมาชิกของ สถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย เช่นเดียวกัน ส่วนในเรื่องของบทลงโทษนั้น ทั้งไทย สหรัฐอเมริกาและสิงคโปร์ ต่างก็ได้กำหนดบทลงโทษทุกด้านไว้ครอบคลุมทั้งโทษของการ ประพฤติผิดจรรยาบรรณ และโทษของการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชี

ด้านการกำหนดรายละเอียดในจรรยาบรรณวิชาชีพ นั้น พบว่าในประเทศไทยได้ กำหนดจรรยาบรรณวิชาชีพไว้ครอบคลุมทั้ง 6 หมวด ได้แก่ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต หมวดการมีความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการ

ปฏิบัติงาน หมวดการรักษาความลับ หมวดความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ หมวดความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือกิจการที่ผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ และหมวดความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์มีการกำหนดรายละเอียดจรรยาบรรณไว้มากที่สุด โดยเฉพาะในหมวดเรื่องความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์ สุจริต ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น กำหนดให้ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความสำนึกที่จะมุ่งดำรงมาตรฐานในการประกอบวิชาชีพ มีความอิสระทางความคิดและการกระทำ จะต้องรักษาความลับทางการค้าของลูกค้าอย่างเข้มงวด ต้องใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่ได้รับการยอมรับทั่วไปส่งผลให้มีการรายงานฐานะทางการเงินที่มีคุณภาพและให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ส่งเสริมเกียรติภูมิและชื่อเสียงของวิชาชีพ และกฎข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ด้านความเป็นอิสระ และการตรวจสอบถ่วงดุล นั้น ประเทศไทยได้มีสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่กำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ต้องจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบสำหรับบริษัทมหาชนก็เพื่อให้เกิดการถ่วงดุลอำนาจกันระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระกับกรรมการบริหาร ซึ่งจะทำให้บริษัทจดทะเบียนมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนจะมีความมั่นใจในระบบการบริหารงาน การควบคุมภายใน กระบวนการตัดสินใจทางธุรกิจต่างๆ มีความชัดเจนและโปร่งใส รวมทั้งรายงานทางการเงินที่นำเสนอต่อบุคคลภายนอกเป็นไปอย่างถูกต้องครบถ้วน นอกจากนี้ยังเป็นกลไกหนึ่งที่สร้างความโปร่งใสในรายการธุรกิจซึ่งพิจารณาได้ว่าอาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างบริษัทจดทะเบียนกับผู้ถือหุ้นหรือผู้ลงทุนให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ในส่วนของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นกำหนดห้ามผู้สอบบัญชีรับงานอื่นที่นอกเหนือจากการสอบบัญชีในบริษัทซึ่งเป็นลูกค้า และให้ผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นหุ้นส่วนมีการหมุนเวียนทุก 5 ปี (Audit Rotation) นอกจากนี้ยังกำหนดให้ภายใน 1 ปี สำนักงานสอบบัญชีจะไม่สามารถรับงานสอบบัญชีของบริษัทซึ่งเป็นลูกค้า ที่รับพนักงานของสำนักงานสอบบัญชีนั้นหรือรับผู้มีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของบริษัทนั้นมาดำรงตำแหน่งสำคัญในบริษัทในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี และให้มีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระและควรมีผู้เชี่ยวชาญทางการเงินอย่างน้อย 1 คน (ถ้าไม่มีให้เปิดเผยข้อมูล) เพื่อให้ทำหน้าที่แต่งตั้ง กำหนดค่าตอบแทน ดูแลการทำงานของสำนักงานสอบบัญชีและอนุมัติการกำหนดกระบวนการรับข้อร้องเรียนและการจ้างที่ปรึกษาอิสระ

จากการศึกษาการกำกับดูแลและการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ พบว่ารูปแบบการกำกับดูแลจรรยาบรรณวิชาชีพในประเทศไทยมีลักษณะคล้ายคลึงกับประเทศสหรัฐอเมริกา โดยหลักเกณฑ์ ข้อบังคับ

รวมถึงกฎหมายที่ใช้ในตลาดหลักทรัพย์นั้น ประเทศไทยได้ศึกษาและพัฒนามาจากประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจาก ประเทศสหรัฐอเมริกาถือเป็นต้นแบบของการพัฒนาหลักการกำกับดูแลตลาดทุนของประเทศต่างๆ ทั่วโลก และอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายและข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชีที่ใช้ในการกำกับดูแลตลาดทุนทั้งในประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์ ได้พัฒนาขึ้นมาภายใต้กรอบแนวคิดเดียวกัน โดยมีประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นต้นแบบสำคัญ ซึ่งประเทศไทยได้นำมาปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมภายในประเทศ จึงสังเกตได้ว่า พ.ร.บ.หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มีข้อกำหนดที่คล้ายคลึงกันกับประเทศสหรัฐอเมริกา หลายประการ อาทิ การมีโครงสร้างบทบาทและหน้าที่ของหน่วยงานกำกับดูแลที่คล้ายคลึงกัน การกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม ในความคล้ายคลึงดังกล่าว ก็ยังมีความแตกต่างในข้อกฎหมายบางมาตรา ที่น่าศึกษาว่า ในประเด็นข้อกฎหมายที่แตกต่างกันนั้น ข้อกำหนดในส่วนใดที่สมควรนำมาปรับใช้เพื่อหาแนวทางที่เหมาะสมในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้บ้าง ผู้ศึกษาจึงได้ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมายพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กับ กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”) ในด้านต่างๆ เพื่อวิเคราะห์หาแนวทางที่เหมาะสมในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี โดยแบ่งการวิเคราะห์เปรียบเทียบออกเป็น 6 หัวข้อ ดังนี้

1. โครงสร้าง บทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานที่กำกับดูแล
2. การตรวจสอบและการบังคับใช้กฎหมาย
3. คณะกรรมการตรวจสอบ
4. ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับคณะกรรมการตรวจสอบ
5. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าบริการทางวิชาชีพบัญชี
6. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

และจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการควบคุม กำกับดูแลตลาดหลักทรัพย์และควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วสรุปได้ ดังนี้

1. ด้านโครงสร้าง บทบาทและหน้าที่ของหน่วยงานกำกับดูแล

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และ กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”) ต่างก็ได้

กำหนดให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เพื่อทำหน้าที่กำกับดูแลตลาดหลักทรัพย์และควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”) ได้กำหนดให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) เพิ่มขึ้นอีกชุดหนึ่งเพื่อทำหน้าที่ควบคุม ดูแล ตรวจสอบ รวมถึงออกกฎหมายและข้อบังคับที่เหมาะสมกับสำนักงานสอบบัญชี

2. ด้านการตรวจสอบและการบังคับใช้กฎหมาย

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จะคอยติดตามการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีอย่างใกล้ชิดเพื่อควบคุมการปฏิบัติงาน มีการทบทวนและสอบทานกระดาศทำการเป็นระยะในขณะที่ยกกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”) จะมีคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) คอยตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินของลูกค้าตั้งแต่ 100 รายต่อปี ในทุกๆ 10 ปี และส่วนที่ไม่เกิน 100 ราย จะตรวจสอบอย่างน้อย 1 ครั้ง ทุกๆ 3 ปี โดยการตรวจสอบจะครอบคลุมไปถึงตรวจสอบการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่อยู่ในกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”) และข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ด้วย ซึ่งในข้อนี้จะพบว่า พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ไม่ได้กำหนดระยะเวลาที่ชัดเจนแน่นอน เหมือนกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”) และไม่มีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับจำนวนลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี ส่วนการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีนั้น ประเทศไทยจะอยู่ภายใต้การควบคุมของสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ส่วนกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”) นั้น คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด (PCAOB) จะมีบทบาทในการกำหนดหลักเกณฑ์ด้านการสอบบัญชี ควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี จรรยาบรรณและความ

เป็นอิสระของผู้สอบบัญชี รวมทั้งมาตรฐานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานผลการตรวจสอบบัญชีด้วย

3. คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committees) ทั้งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”) ต่างก็กำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบและมีบทบาทหน้าที่คล้ายคลึงกัน แต่กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”) ได้กำหนดให้มีการติดต่อสื่อสารระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับผู้สอบบัญชี จึงทำให้คณะกรรมการตรวจสอบได้ทราบถึงขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบและผลการตรวจสอบ ซึ่งจะช่วยให้คณะกรรมการตรวจสอบสามารถกำกับ ดูแลการจัดทำรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินให้มีความถูกต้อง ครบถ้วนและเชื่อถือได้

4. ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบ ในส่วนของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ไม่ได้กำหนดในส่วนนี้ไว้ แต่ในมาตรา 204 ของกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”) ได้กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีอำนาจในการควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีโดยตรง เป็นผู้รับผิดชอบสำคัญในการให้การยอมรับเบื้องต้นเกี่ยวกับบริการทั้งหมดของผู้สอบบัญชีที่เสนอให้กับบริษัทจดทะเบียน ทั้งนี้รายงานผลการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบโดยตรงมิใช่รายงานต่อฝ่ายบริหาร รวมถึงต้องรายงานข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายและวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่สำคัญต่อคณะกรรมการตรวจสอบด้วย

5. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าบริการทางวิชาชีพ ทั้งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”) ได้กำหนดไว้คล้ายคลึงกันคือให้มีการเปิดเผยค่าบริการทางวิชาชีพที่เกี่ยวกับค่าตอบแทนและค่าบริการอื่นๆ

6. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ทั้งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”) ได้กำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 รอบระยะเวลา

บัญชี แต่ในกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ “SOX”) มาตรา 203 ได้กำหนดขอบเขตการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี โดยให้ครอบคลุมถึง หัวหน้าหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี (Lead Audit Partner) ผู้สอบบัญชีร่วม (Concurring Partner) ผู้เป็นหุ้นส่วนในการให้บริการลูกค้า (Client Services Partner) และหัวหน้าผู้เป็นหุ้นส่วนการตรวจสอบของบริษัทย่อยที่สำคัญ

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

ในด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีด้วยนั้น ได้กำหนดไว้ในหมวดที่ 7 โดยกำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีเป็นผู้จัดทำจรรยาบรรณซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อกำหนดในเรื่อง ดังต่อไปนี้ (มาตรา 47)

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

และผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี จะต้องปฏิบัติหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดไว้ (มาตรา 46) และหากผู้สอบบัญชีรายใดมีการกระทำดังต่อไปนี้ ถือว่าเป็นการประพฤติผิดจรรยาบรรณ

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

ในส่วนของบทกำหนดโทษ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้ประพฤติผิดจรรยาบรรณก็ได้กำหนดไว้ตามลำดับชั้นจากโทษเบาถึงโทษหนัก ดังต่อไปนี้

- (1) ตักเตือนเป็นหนังสือ
 - (2) ภาคทัณฑ์
 - (3) พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณ โดยมีกำหนดเวลาแต่ไม่เกิน 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 และตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชีและข้อกำหนดเพิ่มเติมตามประกาศที่ออกตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์นั้น 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 รวมทั้งมีหรือเคยมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดของบุคคลอื่น และหรือมีหรือเคยมีพฤติกรรมที่เป็นการจงใจแสดงข้อความอันเป็นเท็จในสาระสำคัญ หรือปกปิดข้อความจริงที่เป็นสาระสำคัญอันควรแจ้งในเอกสารใดๆ ที่ต้องเปิดเผยต่อประชาชนหรือยื่นต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ คณะกรรมการกำกับตลาดทุน หรือสำนักงานรวมทั้งมีหรือเคยมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดของบุคคลอื่น และหรือมีหรือเคยมีพฤติกรรมที่ส่อไปในทางไม่สุจริตหรือหลอกลวงผู้อื่น และมีหรือเคยมีส่วนร่วม หรือสนับสนุนการกระทำความผิดของบุคคลอื่น และหากผู้สอบบัญชีได้กระทำการฝ่าฝืนในเรื่องดังกล่าวข้างต้น การให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนจะสิ้นสุดลง นอกจากนั้นยังมีโทษทางอาญา โดยหากผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี หรือข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ประกาศกำหนด หรือทำรายงานเท็จ หรือในกรณีที่ผู้สอบบัญชีสอบทาน หรือสอบบัญชีพบว่าบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ จัดทำงบการเงินรายไตรมาส หรืองบการเงินประจำงวดการบัญชีไม่ตรงตามความเป็นจริง แล้วไม่รายงานข้อสังเกต หรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน หรือไม่แจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการสอบทาน หรือรายงานการสอบบัญชี ที่ตนจะต้อง

ลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็น และหรือไม่แจ้งให้สำนักงานทราบ และหรือในกรณีที่บริษัท
 หลักทรัพย์ได้ทำเอกสารประกอบการลงบัญชีและหรือลงบัญชีไม่ตรงกับความเป็นจริง แล้วผู้สอบ
 บัญชีไม่เปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี ที่มีผลกระทบต่องบการเงินไว้ในรายงาน
 การสอบบัญชี ที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือ
 ปรับไม่เกิน ห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

จะเห็นได้ว่า ผู้ที่จะประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย นอกจากจะต้อง
 ปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีแล้ว หากเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทที่
 จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ก็ยังต้องมีคุณสมบัติอื่นๆ เพิ่มเติมขึ้นมาตามที่สำนักงาน
 คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กำหนด อีกทั้งยังต้องได้รับความเห็นชอบจาก
 คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์อีกประการหนึ่งด้วย และหากมีการฝ่าฝืน
 ข้อกำหนดต่างๆ เหล่านี้ นอกจากจะถูกเพิกถอนการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีแล้วยังมี
 โทษทางอาญาอีกด้วย

แต่อย่างไรก็ตามในปัจจุบันนี้ก็ยังพบว่าการกระทำความผิดของผู้สอบบัญชี และ
 ยังคงมีการกล่าวหาผู้สอบบัญชี รวมถึงสั่งพักการให้ความเห็นชอบในการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัท
 จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต่างๆ อยู่เนืองๆ อาทิ การกล่าวโทษและสั่งพักการให้ความเห็นชอบ
 ของผู้สอบบัญชี เนื่องจากการทุจริตแต่ผู้สอบบัญชีกลับตรวจไม่พบและได้แสดงความเห็นอย่างไม่
 มีเงื่อนไข และไม่มีข้อบ่งชี้ถึงความผิดปกติของงบการเงินของบริษัทที่มีการทุจริต และผู้สอบบัญชี
 ไม่ปฏิบัติตามงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และปฏิบัติตามบทพ้อง ในทุก
 ขั้นตอนที่สามารถตรวจพบการทุจริต หรือการแจ้งผู้สอบบัญชีให้เพิ่มความระมัดระวังในการ
 ปฏิบัติงาน เนื่องจากมีข้อบกพร่องในการปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชี เป็นต้น

จึงยังมีข้อสงสัยว่าในขณะที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบ
 บัญชีมีการบังคับใช้อย่างเข้มงวด หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
 ทุกหน่วยงานต่างก็กำกับดูแล การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีอย่างเข้มงวดและเคร่งครัดตาม
 กฎหมาย แต่เหตุใดผู้ที่ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี จึงยังมีการถูกกล่าวหา มีการประพาศติที่ผิด
 จรรยาบรรณ ทั้งที่กฎหมายก็ได้พยายามให้ความสำคัญกับการให้ความเป็นอิสระแก่ผู้สอบบัญชี
 อาทิ การกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุกกรอบระยะเวลา 5 ปี หรือการที่คณะกรรมการ
 กำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้กำหนดให้หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี และผู้สอบบัญชี
 ของบริษัทจดทะเบียนทำหนังสือรับรองต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ว่า
 ตนและผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นในสำนักงานสอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งคู่สมรสและบุตรที่
 ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ไม่เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทจดทะเบียนที่ตรวจสอบและ/หรือ บริษัทในเครือของ

บริษัทที่ตรวจสอบนั้น และหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี ผู้เป็นหุ้นส่วนอื่น ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วย ผู้สอบบัญชี รวมทั้งคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของบุคคลเหล่านั้นไม่เป็นกรรมการ พนักงาน ลูกจ้างหรือตัวแทนของบริษัทจดทะเบียนที่ตรวจสอบ และ/หรือบริษัทในเครือของบริษัทที่ตรวจสอบนั้น ทั้งนี้ก็เพราะคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ประสงค์ที่จะให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระ ในด้านการมีส่วนได้เสียหรือมีตำแหน่งหน้าที่ในกิจการที่ตรวจสอบอย่างแท้จริง

แม้จะมีการกำหนดจรรยาบรรณวิชาชีพขึ้นมา เพื่อกำกับดูแลการปฏิบัติงานของวิชาชีพต่างๆ ก็ตาม แต่การตัดสินใจเพื่อกระทำหรือไม่กระทำการใดๆ บนพื้นฐานของจรรยาบรรณวิชาชีพที่กำหนดไว้นั้น ล้วนแต่มีผลกระทบต่อผู้ที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย การตัดสินใจอย่างหนึ่งอาจก่อให้เกิดประโยชน์หรือการเสียประโยชน์ต่อผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทั้งสิ้น ในส่วนของวิชาชีพสอบบัญชีนั้น แม้การกำหนดจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชี หรือมรรยาทของผู้สอบบัญชีขึ้นมาเพื่อควบคุมความสัมพันธ์ และการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี แต่ผู้สอบบัญชีแต่ละคนก็อาจมีวิธีการที่จะตัดสินใจในเรื่องต่างๆ บนหลักจรรยาบรรณเดียวกันแต่ด้วยเหตุผลและวิธีการที่แตกต่างกัน ซึ่งปัจจัยจริยธรรมส่วนบุคคล ปัจจัยสภาพแวดล้อมและปัจจัยความเป็นอิสระส่งผลต่อจริยธรรมวิชาชีพสอบบัญชี หมายความว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และสภาพแวดล้อมของการปฏิบัติงานที่แตกต่างกันออกไป โดยในเหตุการณ์เดียวกันบุคคลหนึ่งอาจเห็นว่าถูกต้อง แต่อีกบุคคลหนึ่งอาจเห็นว่าไม่ถูกต้อง เนื่องจากบุคคลใช้เกณฑ์การตัดสินใจทางจริยธรรมที่แตกต่างกัน ส่งผลให้เกณฑ์การตัดสินใจจริยธรรมไม่ตายตัว เพราะบุคคลจะใช้ความรู้สึกและสภาพแวดล้อมของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจจริยธรรม

ปัญหาเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชานั้น ใน Code of Ethics for professional Accountants ได้ให้นิยามไว้ว่า ความเป็นอิสระนั้นจะต้องอิสระทั้งจากจิตใจแลการกระทำ 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. การที่ความขัดแย้งทางผลประโยชน์แทรกแซงวิจารณ์ญาณเมื่ออาชีพเหล่านั้น ลูกค้ายกดี นายจ้างก็ดี หวังว่ามีอาชีพเหล่านั้นจะเป็นอิสระและชัดเจน วิจารณ์ญาณไม่บิดเบือนไป แต่เขาไม่ทำอย่างนั้นจึงเกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์

หรือกรณีการศึกษาถึงแนวคิดทฤษฎีในเชิงความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร พบมูลเหตุของใจของการนำไปสู่การตกแต่งบัญชีของกิจการตามแนวสมมติฐาน Selective Financial Misrepresentation Hypothesis ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลทางการเงินให้บิดเบือนไปจากความเป็นจริง โดยการบิดเบือนดังกล่าวเกิดขึ้น โดยความเจตนา อันเป็นผลมาจากกฎเกณฑ์และข้อกำหนดในการรายงานที่ซับซ้อนที่เกิดจากข้อกำหนดถูกรอบงำจากผู้ต้องปฏิบัติ ตามข้อกำหนดหรือผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการรายงานทางการเงิน ผู้ปฏิบัติตามข้อกำหนดหวังที่จะให้ผู้ออกข้อกำหนด ออกข้อกำหนดในลักษณะที่เปิดช่องว่างให้เกิดการยืดหยุ่น ในการแสดงถึงผลการปฏิบัติงาน ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องต่างๆ จะได้รับผลประโยชน์ในการแสดงข้อมูลที่บิดเบือน โดยทฤษฎีดังกล่าวเชื่อว่าผู้สอบบัญชีมีแรงจูงใจที่จะเลือกใช้มาตรฐานแบบหละหลวม (Loose Reporting Standard) ในบางกิจการเพื่อผลประโยชน์

- 1) ต้องการรักษาลูกค้าโดยการลดข้อขัดแย้งระหว่างลูกค้าและ
- 2) ต้องการให้ลูกค้าได้รับความพึงพอใจในบริการ

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

ซึ่งปัจจุบันปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อมีการสอบทานรายงานทางการเงินในบางบริษัทและพบว่ามีความผิดปกติ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้แก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยใช้อำนาจตาม พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ในการสั่งให้บริษัทจดทะเบียนที่ตรวจพบว่ามีความผิดปกติ ดำเนินการต่างๆ อาทิ การสั่งให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แก้ไขงบการเงิน หรือการสั่งให้บริษัทจดทะเบียนจัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ

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 ยังอาจถือเป็นสัญญาณที่ส่งออกมาจากหน่วยงานกำกับดูแลเพื่อบอกผู้ลงทุนให้จับตามองว่าบริษัทจดทะเบียนมีประเด็นที่น่าสงสัยในเรื่องใดเป็นพิเศษหรือไม่ตัวอย่างที่เคยเกิดขึ้นเช่น บริษัททำธุรกิจซื้อมาขายไป ซึ่งในช่วงสี่ห้าปีที่ผ่านมามีบริษัทขาดทุนมาตลอดเนื่องจากยอดขายสินค้าต่ำมาก แต่พอมาปีนี้ ผลประกอบการกลับเปลี่ยนเป็นกำไรอย่างมาก โดยที่มาของรายได้ที่ทำให้เกิดกำไรนั้นไม่ได้มาจากการขายสินค้า แต่กลับมาจากกำไรให้เช่าโกดังสินค้า ทั้งๆ ที่บริษัทไม่ได้ทำธุรกิจให้เช่า ไม่เคยมีรายได้จากค่าเช่า และไม่มีทรัพย์สินที่จะปล่อยเช่ามาก่อนเลย ตัวเลขรายได้ค่าเช่าที่ผิดปกติดังกล่าวก็อาจเป็นประเด็นที่น่าสงสัยคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ก็จะสั่งให้บริษัทจ้างผู้สอบบัญชีมาทำ Special Audit เพื่อค้นหาข้อเท็จจริงต่างๆ ที่มาที่ไป เอกสารหลักฐาน และความสมเหตุสมผลของรายได้ค่าเช่าที่เกิดขึ้นท้ายที่สุด ผลการทำ Special Audit ปรากฏออกมาว่า บริษัทไม่ได้มีการให้เช่าทรัพย์สินจริง แต่เป็นการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินด้วยการสร้างเรื่องราวและทำเอกสารหลักฐานขึ้นมาให้ดูเสมือนว่าบริษัทมีการให้เช่าทรัพย์สินเพื่อรับรู้รายได้และทำให้งบการเงินของบริษัทมีผลประกอบการกำไรเป็นต้น

2. ข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาดังกล่าว ทำให้ทราบว่าแม้จะมีการกำหนดจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีไว้แล้วอย่างครอบคลุม รวมถึงการกำหนดบทลงโทษไว้อย่างครบถ้วน อีกทั้งในทาง

ปฏิบัติ รวมถึงมีการบังคับใช้กฎหมายอย่างเข้มงวดในการกำกับดูแลและตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี แต่ก็ยังมีผู้สอบบัญชีบางส่วนที่ยังมีพฤติกรรมฝ่าฝืนจรรยาบรรณวิชาชีพ 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 ตลอดจนออกกฎข้อบังคับที่เหมาะสมกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีนอกจากนี้ยังทำหน้าที่ สอบสวน และดำเนินการทางวินัยผู้สอบบัญชี ที่ฝ่าฝืนหรือประพฤติผิดจรรยาบรรณวิชาชีพ สำหรับอัตราตอบแทนของผู้สอบบัญชีแต่ละรายนั้น คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดจะเป็นผู้ประเมินและกำหนดให้โดยพิจารณาจากต้นทุนในการดำเนินงานสอบบัญชีและความยากง่าย หรือความซับซ้อนในรายงานทางการเงินของแต่ละบริษัท และหน่วยงานดังกล่าวปฏิบัติหน้าที่ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งจะช่วยให้ตัดปัญหาเรื่องของผลประโยชน์ และจะทำให้เกิดความเป็นอิสระในกระบวนการตรวจสอบบัญชีอย่างแท้จริงได้

ตารางที่ 5.1 สรุปผลการศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา (เฉพาะประเด็นที่มีข้อแตกต่างและสมควรมีการแก้ไขปรับปรุงให้มีความเหมาะสม)

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535	กฎหมายที่เกี่ยวข้องของประเทศสหรัฐอเมริกา และสิงคโปร์
<p>1. การกำหนดคุณสมบัติด้านสัญชาติของนักบัญชี ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชี</p> <p>ประเทศไทยกำหนดให้นักบัญชีต้องมีสัญชาติไทย หรือสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้</p> <p>ปัญหา</p> <p>การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีอาจไม่คล่องตัวหรือมีความหลากหลายเหมือนเช่นประเทศสหรัฐอเมริกาและสิงคโปร์ที่ไม่ได้จำกัดสัญชาติของนักบัญชี โดยเฉพาะในอนาคตที่จะมีการเปิดเสรีด้านธุรกิจบัญชีโดยประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community : AEC) และจะมีการเปิดเสรีในธุรกิจสามกลุ่ม คือ การทำบัญชี/การสอบบัญชี และการภาษีอากรซึ่งมีการให้บริการบัญชีระหว่างประเทศ และต่างชาติสามารถเข้ามาให้บริการทำบัญชีในประเทศได้</p> <p>ข้อเสนอ</p> <p>ควรมีการผ่อนปรนเรื่องสัญชาติของนักบัญชีอาจอนุโลมให้นักบัญชีสัญชาติอื่นสามารถปฏิบัติงานด้านบัญชีในประเทศไทยได้หากผ่านการทดสอบต่างๆ ตามที่กำหนด หรืออาจไม่จำกัดสัญชาติเลยในอนาคตเมื่อมีการเปิดเสรีทางการค้าและเปิดเสรีในกลุ่มธุรกิจการทำบัญชี</p>	<p>ไม่จำกัดสัญชาติ</p>

ตารางที่ 5.1 (ต่อ)

พระราชบัญญัติหลักทรัพ์และตลาดหลักทรัพ์ พ.ศ. 2535	กฎหมายที่เกี่ยวข้องของประเทศสหรัฐอเมริกา และสิงคโปร์
<p>2. การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ</p> <p>ประเทศไทย กำหนดระยะเวลาการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องสิ้นเกิน ไป แค่ 12/ปี เมื่อเปรียบเทียบกับอเมริกาที่กำหนดไว้ 30 ชั่วโมง ต่อปี หรือ 90 ชั่วโมงต่อปี และสิงคโปร์กำหนดไว้ถึง 40 ชั่วโมงต่อปีและ ไม่มีการทดสอบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี</p> <p>ข้อเสนอ</p> <p>สมควรเพิ่มระยะเวลาให้มีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ เพิ่มมากขึ้น</p>	<p>กำหนดให้มีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพที่ยาวนานกว่า</p>

ตารางที่ 5.2 สรุปผลการศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา (เฉพาะประเด็นที่มีข้อแตกต่างและสมควรมีการแก้ไขปรับปรุงให้มีความเหมาะสม)

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

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

3. การจัดโครงสร้างของหน่วยงานที่กำกับดูแล

อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ปัญหา

การกำกับ ควบคุม ดูแลผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติหน้าที่ให้กับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เป็นหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบในบริษัทนั่นเองในการพิจารณาแต่งตั้งผู้สอบบัญชี และพิจารณาเสนอคำตอบแทนแก่ผู้สอบบัญชี รวมถึงตรวจสอบการกระทำความผิด แต่ที่มาของคณะกรรมการตรวจสอบ ยังมีที่มาจาก การแต่งตั้งโดยกรรมการบริษัท ซึ่งอาจยังไม่มีความอิสระที่เพียงพอ หากมีความเกรงใจ หรือมีความสนิทสนมกับกรรมการบริษัทเป็นการส่วนตัว จะส่งผลให้การปฏิบัติหน้าที่ยังไม่มีความโปร่งใสเท่าที่ควร

อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) เช่นเดียวกัน มีบทบาท อำนาจหน้าที่ คล้ายกัน แต่มีคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัด (PCAOB) ซึ่งทำหน้าที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชี ควบคุมความถูกต้องและความเป็นอิสระในการรายงานผลการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมีบทบาทในการกำหนดหลักเกณฑ์ด้านการสอบบัญชี การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี จรรยาบรรณ และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 5.2 (ต่อ)

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

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

ข้อเสนอ

สมควรจัดให้มีคณะกรรมการขึ้นมากณะหนึ่งให้มีบทบาทหน้าที่
เช่นเดียวกับ คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัด
(PCAOB) เพื่อทำหน้าที่เฉพาะด้านเกี่ยวกับการควบคุม กำกับดูแลผู้สอบ
บัญชีและสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งคณะกรรมการชุดดังกล่าวมาจากการ
แต่งตั้งโดยคณะกรรมการ กตต.และรายงานผลการทำงาน ประเมินและ
พิจารณาค่าตอบแทน โดยคณะกรรมการ กตต.เอง เพื่อให้เกิดความเป็น
อิสระมากที่สุด
