

มาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชี
ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

นายสุขแท้ เรื่องวัฒนะโชติ



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
วิชาเอกกฎหมายธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช

พ.ศ. 2555

**Legal Measures for Controlling the Professional Ethics of
Auditors of a Listed Company**

Mr. Sukthae Ruengwattanchot



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for
the Degree of Master of Laws in Business Law

School of Law


Sukhothai Thammathirat Open University


2012

หัวข้อวิทยานิพนธ์ มาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชี
ของบริษัที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
ชื่อและนามสกุล นายสุขแท้ เรืองวัฒนะ โชติ
วิชาเอก กฎหมายธุรกิจ
สาขาวิชา นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช
อาจารย์ที่ปรึกษา 1. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ลาวัญย์ ถนัดศิลป์กุล
2. อาจารย์ศิริพันธ์ พลรบ

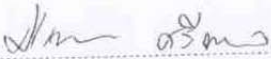

วิทยานิพนธ์นี้ได้รับความเห็นชอบให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา
ตามหลักสูตรระดับปริญญาโท เมื่อวันที่ 26 มกราคม 2556

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(อาจารย์ ดร. รังสิกร อุปพงษ์)


..... กรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ลาวัญย์ ถนัดศิลป์กุล)


..... กรรมการ
(อาจารย์ศิริพันธ์ พลรบ)


..... ประธานกรรมการบัณฑิตศึกษา
(ศาสตราจารย์ ดร. สิริวรรณ ศรีพหล) 

ชื่อวิทยานิพนธ์ มาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชี
ของบริษัที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ผู้วิจัย นายสุขแท้ เรืองวัฒนะโชติ รหัสนักศึกษา 2524000250 **ปริญญา** นิติศาสตรมหาบัณฑิต
อาจารย์ที่ปรึกษา (1) ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ลาวัญย์ ถนัดศิลป์ (2) อาจารย์สิริพันธ์ พลรบ
ปีการศึกษา 2555

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัญหาการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยศึกษา วิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีและการควบคุมจรรยาบรรณทางวิชาชีพการสอบบัญชีกับต่างประเทศ เพื่อหาแนวทางหรือมาตรการในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของวิชาชีพอย่างเหมาะสม

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพและวิจัยในเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยรวบรวมข้อมูลและเอกสารที่เกี่ยวข้องมาทำการศึกษา เรียบเรียงและวิเคราะห์อย่างเป็นระบบ เพื่อหาบทสรุปของการวิจัย

จากการศึกษาพบว่าข้อกำหนดและกฎหมายในปัจจุบันยังไม่สามารถช่วยลดปัญหาความไม่โปร่งใสของผู้สอบบัญชี ผู้ศึกษาจึงเสนอแนะให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลด้านการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดขึ้นมาอีกคณะหนึ่ง เพื่อทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบ และกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการบัญชีที่เหมาะสมกับรูปแบบของการดำเนินกิจการของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ออกกฎข้อบังคับที่เหมาะสมกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี และทำหน้าที่สอบสวนและดำเนินการทางวินัยผู้สอบบัญชีที่ฝ่าฝืนหรือประพฤติผิดจรรยาบรรณวิชาชีพ รวมถึงประเมินและกำหนดอัตราค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชีแต่ละราย โดยพิจารณาจากต้นทุนในการดำเนินงานสอบบัญชีและความยากง่าย หรือความซับซ้อนในรายงานทางการเงินของแต่ละบริษัท ซึ่งคณะกรรมการชุดนี้จะปฏิบัติหน้าที่ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ส่วนด้านอื่นๆ นั้นผู้ศึกษาเสนอแนะให้ไม่มีการจำกัดสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชี เพื่อรองรับการเปิดเสรีในการทำธุรกิจด้านบัญชีตามกรอบของประชาคมอาเซียนรวมถึงเสนอแนะให้เพิ่มจำนวนชั่วโมงของการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพเพิ่มขึ้น

คำสำคัญ มาตรการทางกฎหมาย การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชี บริษัทจดทะเบียน

Thesis title: Legal Measures for Controlling the Professional Ethics of Auditors of a Listed Company

Researcher: Mr. Sukthae Ruengwattanachot; **ID:** 2524000250;

Degree: Master of Laws; **Thesis advisors:** (1) Dr. Lawan Thanadsillapakul, Assistant Professor; (2) Siriphan Polrop; **Academic year:** 2012

Abstract

The purpose of this research is to study problems of controlling the professional ethics of auditors by studying and comparing the laws for controlling the professions of auditors and the professional ethics of auditors in Thailand and overseas. The goal was to find an appropriate way to, or measure for, control of the professional ethics of auditors and create an ethics guideline for accounting professionals.

This thesis is a qualitative, documentary study involving the collection of relevant information and documents and the compilation and systematic analysis of this data to create a summary of findings.

The results of this study indicate that the current stipulations and laws do not reduce the transparency of auditors. The researcher suggests that the Public Company Accounting Oversight Board be established to control, check, and set the auditing standard of auditors and the appropriate accounting standard for the operation of the listed company, stipulate the appropriate regulations for auditors, investigate and take disciplinary action against auditors who violate the ethical standard, and assess and set the auditing fee for auditors by taking into account of the auditing operation and difficulty or complexity of financial reports. The said board should perform its duty directly under the Securities and Exchange Commission. In addition, the nationality of accounting professionals should not be restricted, in order to support the free mobility of accounting business in ASEAN. Finally, the number of required continuing professional education (CPE) hours should be increased.

Keywords:: Legal Measures, Controlling the Professional Ethics of Auditors, Listed Company

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยความกรุณาอย่างยิ่งจาก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ลาวัญย์ ถนัดศิลป์กุล และอาจารย์สิริพันธ์ พลรบ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์และคณะกรรมการควบคุมวิทยานิพนธ์ทุกท่าน ที่กรุณาให้คำแนะนำ พร้อมทั้งตรวจทานแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ตั้งแต่เริ่มต้น จนกระทั่งเขียนวิทยานิพนธ์สำเร็จเป็นรูปเล่ม

ขอขอบพระคุณคณาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ในสาขานิติศาสตร์ และสาขาวิชาอื่น ๆ ทุกท่านที่กรุณาให้ความรู้ทำให้ผู้วิจัยมีความรู้ต่างๆ จนสามารถนำมาประยุกต์ใช้ในการทำวิจัยให้สำเร็จ

ขอขอบพระคุณ คุณศุภวิศ พันธ์วัฒน์ หัวหน้างานและเพื่อน พี่และน้อง ในบริษัทยั่วซ่า แบริเตอร์ ประเทศไทย จำกัด (มหาชน) ที่คอยให้กำลังใจอยู่ตลอดเวลา รวมทั้งหลานๆ และทุกๆ คนในครอบครัว ตลอดจนเพื่อนๆ ทุกคนที่คอยให้การสนับสนุน ช่วยเหลือ อำนวยความสะดวกในการทำวิทยานิพนธ์กระทั่งสำเร็จลุล่วงด้วยดี

คุณค่าและประโยชน์ใดๆ ที่เป็นผลอันเนื่องมาจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้วิจัยขอมอบแด่ คุณพ่อ คุณแม่และครอบครัว ครูอาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ทุกๆ ท่านด้วยความเคารพยิ่ง

สุขแท้ เรื่องวัฒนะโชติ

มกราคม 2556

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญตาราง	ฉ
บทที่ 1 บทนำ	1
1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
2. วัตถุประสงค์การวิจัย	12
3. นิยามศัพท์	12
4. สมมติฐานการวิจัย	13
5. ขอบเขตการวิจัย	13
6. วิธีการวิจัย	14
7. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	14
บทที่ 2 ประวัติความเป็นมา แนวความคิดเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี และ การควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี	15
1. ประวัติความเป็นมา และวิวัฒนาการของการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี	15
1.1 ประวัติความเป็นมา และวิวัฒนาการของการประกอบวิชาชีพในต่างประเทศ	16
1.2 ประวัติความเป็นมา และวิวัฒนาการของการประกอบวิชาชีพในประเทศไทย	19
2. แนวความคิด ความหมาย และสิทธิหน้าที่ของผู้สอบบัญชี	21
2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี	21
2.2 แนวความคิดในการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี	22
2.3 ความหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี	28
2.4 วัตถุประสงค์และประโยชน์การสอบบัญชี	32
2.5 สิทธิและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี	40
3. ทฤษฎีและมูลเหตุจูงใจในการประพฤติดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ด้วยการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี	44
3.1 ทฤษฎีตัวแทน (The Agency Theory)	45
3.2 ทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (The Positive Accounting Theory)	46

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.3 ทฤษฎีการเลือกนำเสนอข้อมูลงบการเงินที่ไม่ตรงตามความเป็นจริง (The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis)	47
บทที่ 3 มาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชีของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสิงคโปร์	51
1. การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย	52
1.1 มาตรการและหลักเกณฑ์ในการควบคุมตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547	52
1.1.1 องค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุม	52
1.1.2 คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี	53
1.1.3 การควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี	58
(1) คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี	58
(2) จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี	62
(3) บทกำหนดโทษ	67
1.2 มาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์ พ.ศ.2535	68
1.2.1 คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี	70
1.2.2 อำนาจหน้าที่ของผู้สอบบัญชี	73
1.2.3 การควบคุมและการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	73
1.2.4 บทกำหนดโทษ	76
1.3 มาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.2535	77
2. การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา	77
2.1 องค์กรควบคุมการประกอบวิชาชีพ	77
2.2 หลักเกณฑ์การกำหนดคุณสมบัติผู้ประกอบวิชาชีพ	81
2.2.1 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี มลรัฐแคลิฟอร์เนีย	83
2.2.2 การควบคุมมรรยาทของผู้สอบบัญชี	86

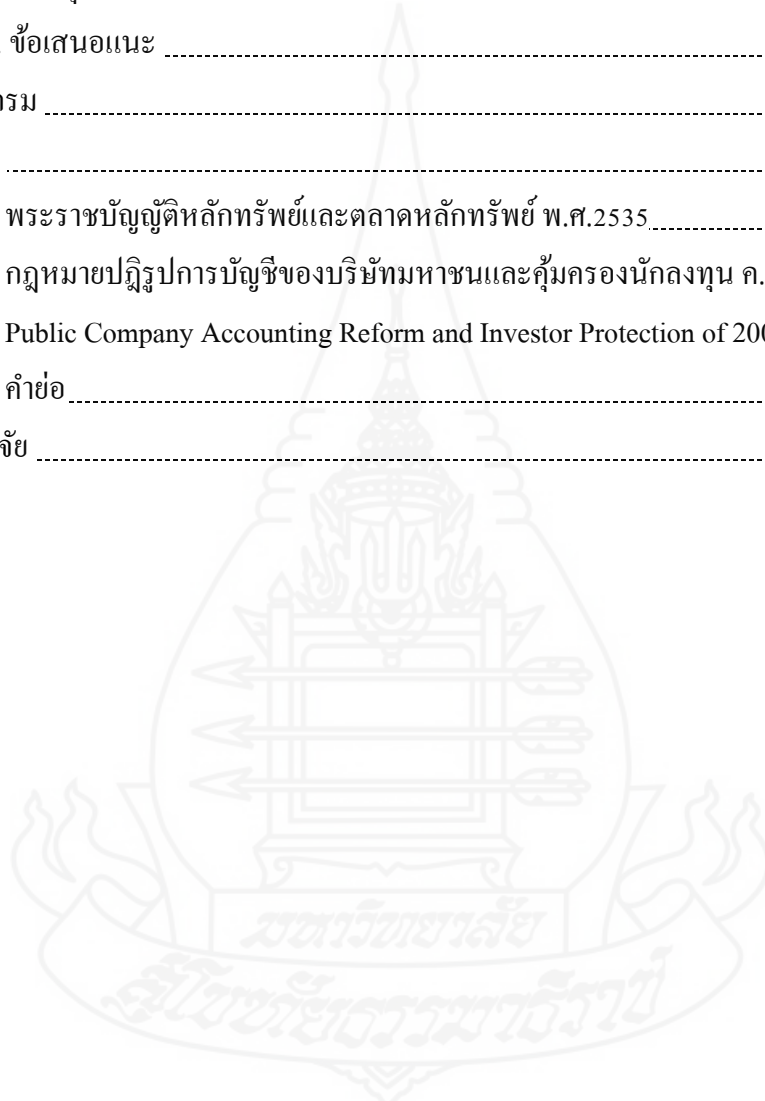
สารบัญ (ต่อ)

หน้า

2.3 กฎหมายที่ใช้ในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี	
กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ.2002	
(Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002	
หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002: SOX.....	87
3. การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในประเทศสิงคโปร์.....	100
3.1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศสิงคโปร์.....	100
3.2 การควบคุม กำกับ ดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี.....	103
3.3 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีในประเทศสิงคโปร์.....	105
3.4 บทกำหนดโทษสำหรับนักวิชาชีพของประเทศสิงคโปร์.....	130
บทที่ 4 วิเคราะห์มาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชีของไทย	
เปรียบเทียบกับต่างประเทศ.....	138
1. มาตรการทางกฎหมายที่ใช้ในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพ.....	138
1.1 ด้านองค์การควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพ.....	139
1.2 ด้านการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบการวิชาชีพการสอบบัญชี.....	143
1.3 ด้านการควบคุม กำกับดูแล การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี.....	148
1.4 ด้านการกำหนดรายละเอียดในจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี.....	159
1.5 ด้านการตรวจสอบและถ่วงดุล.....	161
2. วิเคราะห์พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เปรียบเทียบกับ	
กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ.2002	
หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002. หรือ “SOX” ของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	171
2.1. โครงสร้าง บทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานที่กำกับดูแล.....	175
2.2 การตรวจสอบและการบังคับใช้กฎหมาย.....	181
2.3 ข้อกำหนดเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบ.....	188
2.4 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าบริการทางวิชาชีพบัญชี.....	192
2.5 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี.....	194

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	230
1. บทสรุป	230
2. ข้อเสนอแนะ	241
บรรณานุกรม	247
ภาคผนวก	254
ก พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535.....	255
ข กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ.2002 หรือ Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002.....	267
ค คำย่อ.....	334
ประวัติผู้วิจัย	338



สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 4.1	การเปรียบเทียบขององค์กรควบคุมนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์.....140
ตารางที่ 4.2	เปรียบเทียบการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ด้านอายุ และสัญชาติ.....144
ตารางที่ 4.3	เปรียบเทียบการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ด้านวุฒิการศึกษา สถาบันการศึกษา และการฝึกงาน.....147
ตารางที่ 4.4	เปรียบเทียบการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ด้านการทดสอบทางวิชาชีพ และการ พัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ.....148
ตารางที่ 4.5	การเปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแล การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ของ ประเทศไทย เทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ด้านการเป็นสมาชิก ขององค์กรทางวิชาชีพ.....150
ตารางที่ 4.6	เปรียบเทียบการควบคุม กำกับ ดูแล การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ของประเทศไทย เทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ด้านข้อบังคับ สำหรับนักวิชาชีพบัญชี.....154
ตารางที่ 4.7	การเปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแล การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ของ ประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ด้านบทลงโทษ สำหรับผู้สอบบัญชี.....160
ตารางที่ 4.8	เปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแล การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ของ ประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ด้านการ กำหนดรายละเอียดจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี.....162
ตารางที่ 4.9	เปรียบเทียบด้านการตรวจสอบและถ่วงดุล ผู้สอบบัญชีของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ด้านความเป็นอิสระ และการตรวจสอบถ่วงดุล.....168

สารบัญตาราง (ต่อ)

หน้า

ตารางที่ 4.10	เปรียบเทียบการตรวจสอบและถ่วงดุล ผู้สอบบัญชีของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ ด้านกฎหมายที่ใช้ ในการตรวจสอบ.....	173
ตารางที่ 4.11	เปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ด้านโครงสร้าง บทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานที่กำกับดูแล.....	174
ตารางที่ 4.12	เปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ด้านบทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของหน่วยงานที่กำกับดูแล.....	181
ตารางที่ 4.13	เปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ด้านการตรวจสอบและการบังคับใช้กฎหมาย.....	184
ตารางที่ 4.14	เปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ด้านการกำหนด มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี.....	187
ตารางที่ 4.15	เปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ด้านคณะกรรมการตรวจสอบ.....	190
ตารางที่ 4.16	เปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชี และคณะกรรมการตรวจสอบ.....	192
ตารางที่ 4.17	เปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ของประเทศไทย และประเทศสหรัฐอเมริกา ด้านการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ ค่าบริการทางวิชาชีพ.....	194
ตารางที่ 4.18	สรุปผลการศึกษา การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของไทยและ ต่างประเทศ.....	215

สารบัญตาราง (ต่อ)

หน้า

ตารางที่ 4.19	สรุปผลการศึกษาเปรียบเทียบ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ 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” ของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	223
ตารางที่ 5.1	สรุปผลการศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา (เฉพาะประเด็นที่มีข้อแตกต่างและสมควรมีการแก้ไขปรับปรุงให้มีความเหมาะสม).....	243
ตารางที่ 5.2	สรุปผลการศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา (เฉพาะประเด็นที่มีข้อแตกต่างและสมควรมีการแก้ไขปรับปรุงให้มีความเหมาะสม).....	245



บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

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

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

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

นักลงทุนไม่ได้รับข้อมูลที่ควรได้รับ เนื่องจากบริษัทตั้งใจเปลี่ยนแปลงข้อมูล หรือจงใจละเว้น ไม่นำเสนอข้อมูลข้อเท็จจริงบางประการที่มีผลต่อการตัดสินใจลงทุน

นอกจากนั้นบริษัทผู้สอบบัญชีบางบริษัทยังมุ่งเน้นทำธุรกิจที่ขาดจริยธรรม โดยการดำเนินธุรกิจที่สร้างผลประโยชน์ทับซ้อนขึ้นมา โดยการรับเป็นที่ปรึกษา วางแผนยุทธศาสตร์การเงิน บริหารจัดการการเงิน และตรวจสอบบัญชีภายใน หรือรับทำบัญชีภายในของบริษัทลูกค้า ยิ่งส่งผลให้การบิดเบือนหรือตกแต่งงบการเงินได้ง่ายยิ่งขึ้น

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

เป็นผลให้สำนักงานสอบบัญชีรายใหญ่ที่มีอยู่ 5 แห่ง เหลือสำนักงานสอบบัญชีรายใหญ่เพียง 4 แห่ง เท่านั้นในปัจจุบัน

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

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

ตัวอย่างข้างต้นเป็นเพียงส่วนหนึ่งในหลายๆ กรณีที่เกิดขึ้นในต่างประเทศและเป็นผลมาจากการบิดเบือนตัวเลขทางบัญชีจากความร่วมมือของผู้สอบบัญชีที่ขาดจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามในการล้มละลายของธุรกิจยักษ์ใหญ่ข้ามชาติหลายแห่งในประเทศ

³ สุนทรพันธุ์ วิวรรณ เปิดมุมมองหลัง Andersen ผู้เชี่ยวชาญ "ตกแต่งบัญชี" นิตยสารผู้จัดการ พฤศจิกายน 2545

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

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

⁴ กรณี ฉวีวานิชกุล, ชูกรรรมนอกบุคคลและผลกระทบต่อรายงานการเงิน กรุงเทพมหานคร จุลสาร มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ 2546

2. บริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) (ปิคนิคฯ) ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้กล่าวโทษอดีตกรรมการผู้จัดการ และรองกรรมการผู้จัดการของบริษัท ปิคนิคฯ ต่อกรมสอบสวนคดีพิเศษ (ดีเอสไอ) กรณีจัดทำเอกสารและบัญชีไม่ถูกต้อง รวมทั้งทำหน้าที่โดยทุจริต พร้อมกล่าวโทษผู้ที่เกี่ยวข้องอีกหลายราย กรณีให้ความช่วยเหลือบุคคลทั้งสอง เพื่อให้รายได้บริษัทเพิ่มขึ้นกว่า 400 ล้านบาท ซึ่งเป็นการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีด้วยเช่นกัน อย่างไรก็ตามคดีดังกล่าว เมื่อวันที่ 21 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ศาลอาญากรุงเทพฯ ได้พิพากษายกฟ้องคดีที่พนักงานอัยการฝ่ายคดีพิเศษ ฐานกระทำผิด พ.ร.บ.หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 มาตรา 307-308 และมาตรา 311-312 รวม 4 ข้อหา ฐานเป็นกรรมการของบริษัทจำกัด (มหาชน) ร่วมกันกระทำ หรือ ยินยอมให้กระทำบัญชีอันเป็นเท็จ เพื่อลวงบุคคลใดๆ, เป็นกรรมการบริษัทกระทำผิดต่อหน้าที่โดยทุจริต เบียดบังเอาทรัพย์สินของบริษัทเพื่อประโยชน์ของตนเองหรือผู้อื่นโดยทุจริต, กระทำการเพื่อแสวงหาประโยชน์ที่ไม่ควรได้ให้กับตนเองและผู้อื่น ซึ่งการกระทำนั้นสร้างความเสียหายให้แก่นิติบุคคลนั้น และร่วมกันกระทำด้วยประการใดๆ ที่เป็น การช่วยเหลือ หรือให้ความสะดวกกรรมการบริษัท กรณีไม่รายงานงบการเงินตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการตามที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) กำหนด ซึ่งบริษัทได้ตกแต่งบัญชีรายได้ระหว่าง 1 เมษายน- 1 กันยายน พ.ศ.2547 ให้มีมูลค่าสูงกว่า 400 ล้านบาท อย่างไรก็ตาม ก.ล.ต. ได้ยื่นอุทธรณ์คดีดังกล่าวและจัดตั้งทีมงานพิเศษด้านการบัญชี ร่วมกับฝ่ายกฎหมาย เพื่อศึกษาในรายละเอียดทางเทคนิคการตกแต่งบัญชี และการตีความทางกฎหมาย ล่าสุดในเดือนมีนาคม พ.ศ. 2552 ที่ผ่านมา สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้รับเรื่องร้องเรียนการทุจริต และเมื่อได้เข้าตรวจสอบและทำให้พบข้อเท็จจริง และพยานหลักฐานจากผู้ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเชื่อว่ากรรมการและผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทำการทุจริต ยักยอกเงิน ซึ่งเป็นทรัพย์สินของ บริษัทปิคนิคฯ ทำให้บริษัทได้รับความเสียหาย การกระทำของบริษัทเข้าข่าย เป็นความผิดตามมาตรา 307-308 มาตรา 311 และ มาตรา 313-315 แห่ง พระราชบัญญัติหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ ประกอบประมวลกฎหมายอาญามาตรา 83-84 และมาตรา 86 ตามแต่กรณี จึงได้กล่าวโทษบุคคลดังกล่าวข้างต้นต่อกรมสอบสวนคดีพิเศษ (ดีเอสไอ) อีกครั้งหนึ่ง นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังสั่งอายัดทรัพย์สินของผู้ที่ถูกกล่าวโทษกรณีทุจริต ยักยอกเงิน และทรัพย์สินของปิคนิคฯ และห้ามผู้ถูกกล่าวโทษเดินทางออกนอกประเทศด้วย⁵

3. กรณีบริษัท เพาเวอร์ พี จำกัด (มหาชน) ก.ล.ต.ได้ฟ้องร้องทั้งผู้บริหารและ ผู้สอบบัญชีเกิดขึ้นเมื่อเดือนมิถุนายน พ.ศ.2552 ที่ผ่านมา กรมสอบสวนคดีพิเศษมีความเห็นสมควร

⁵ สืบค้นจาก www.sec.or.th

ตั้งฟ้องกรรมการผู้จัดการบริษัท เพาเวอร์-พี จำกัด (มหาชน) กับพวก และผู้สอบบัญชีของบริษัทใน ความผิดฐานร่วมกันกระทำหรือยินยอมให้ทำบัญชีไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้อง ไม่เป็นปัจจุบันหรือไม่ ตรงต่อความเป็นจริง กระทำหรือยินยอมให้กระทำเพื่อลวงให้หนีบุคคลดังกล่าวหรือผู้ถือหุ้นขาด ประโยชน์อันควร ได้หรือลวงบุคคลใดๆ และไม่จัดทำงบการเงินหรือรายงานให้เป็นไปตาม หลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการที่คณะกรรมการ ก.ล.ต.ประกาศกำหนดและไม่ส่งงบการเงินภายใน ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

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

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

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

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

ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไว้ 4 ข้อในหมวด 7 เรื่องจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี มาตรา 47 ดังนี้

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

- 1) ตักเตือนเป็นหนังสือ
- 2) ภาคทัณฑ์
- 3) พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพด้านที่ประพฤติดจรรยาบรรณ โดยมีกำหนดเวลา แต่ไม่เกินสามปี

- 4) เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียน หรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี

นอกจากนี้ยังได้กำหนดให้มีคณะกรรมการจรรยาบรรณขึ้นในสภาวิชาชีพบัญชี ให้เป็นผู้พิจารณาไต่สวนว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี ประพฤติดจรรยาบรรณตามที่มีผู้กล่าวหาหรือไม่ และให้มีอำนาจสั่งลงโทษผู้ที่ประพฤติดจรรยาบรรณได้ ในการกำหนดโทษการประพฤติดจรรยาบรรณ บทกำหนดโทษสูงสุดเป็นเพียงการเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้บริหารทุจริตที่ร่วมกันตกแต่งหรือบิดเบือนตัวเลขทางการเงิน อันส่งผลกระทบต่อผู้ใช้บริการเงินหรือนักลงทุน เว้นแต่ผู้เสียหายจากงบการเงินดังกล่าวจะเป็นผู้ฟ้องร้องผู้สอบบัญชีเอง จะเห็นว่าข้อกำหนดจรรยาบรรณและบทลงโทษกรณีของผู้สอบบัญชีประพฤติดจรรยาบรรณยังไม่เพียงพอที่จะคุ้มครองดูแลสังคมได้อย่างทั่วถึง อย่างไรก็ตามสภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดตัวอย่างการประพฤติดจรรยาบรรณที่อาจถูกกล่าวหาเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาของคณะกรรมการจรรยาบรรณ เช่น

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

4) ใช้อำนาจหน้าที่โดยไม่ชอบธรรม หรือใช้อิทธิพลหรือให้ผลประโยชน์แก่บุคคลใด เพื่อให้ตนเองหรือผู้อื่นได้รับหรือไม่ได้รับงาน

5) เรียก รับ หรือยอมรับทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์อย่างใดสำหรับตนเอง หรือผู้อื่น โดยมีขอบจากผู้ว่าจ้างหรือบุคคลใดซึ่งเกี่ยวข้องกับงานที่ทำอยู่กับผู้ว่าจ้าง

6) โฆษณา หรือยอมให้ผู้อื่น โฆษณา ซึ่งการประกอบวิชาชีพเกินความเป็นจริง

7) ประกอบวิชาชีพเกินความสามารถที่ตนเองจะกระทำได้

8) ละทิ้งงานที่ได้รับทำ โดยไม่มีเหตุอันสมควร

9) ลงลายมือชื่อเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในงานที่ตนเองไม่ได้รับทำ ตรวจสอบ หรือควบคุมด้วยตนเอง

10) เปิดเผยความลับของงานที่ตนเองได้รับทำโดยมิได้รับอนุญาตจากผู้ว่าจ้าง

11) แย่งงานจากผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกัน

12) รับทำงาน หรือตรวจสอบงานขึ้นเดียวกันกับผู้ประกอบวิชาชีพอื่นทำอยู่ โดยไม่ใช้การตรวจสอบตามหน้าที่ และไม่ได้แจ้งให้ผู้ประกอบวิชาชีพอื่นนั้นทราบล่วงหน้า

13) ใช้ หรือคัดลอกแบบ รูป หรือเอกสารที่เกี่ยวกับงานของผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกัน โดยมิได้รับอนุญาต

14) กระทำใดๆ โดยจงใจให้เป็นที่เสื่อมเสียแก่ชื่อเสียง หรืองานของผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกัน เป็นต้น

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

1) การให้ความเห็นชอบของผู้สอบบัญชีเป็นรายบุคคล

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

3) การห้ามมิให้บริษัทผู้สอบบัญชีรับงานอื่น เช่น การให้คำปรึกษาทางภาษี ด้านบัญชี และด้านกฎหมาย นอกเหนือจากการสอบบัญชีของบริษัท

- 4) การกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุกๆ 5 ปี
- 5) การลงโทษผู้สอบบัญชีกรณีที่ปฏิบัติงานบกพร่อง
- 6) การกำหนดให้ต้องรายงานข้อบกพร่องหรือเหตุอันควรสงสัยในการทุจริต

ภายในบริษัทต่อคณะกรรมการตรวจสอบ เป็นต้น

แม้ว่าจะได้กำหนดมาตรการเพื่อควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีก็ตาม แต่ยังคงมีผู้สอบบัญชีที่ไม่รักษามรรยาทหรือจรรยาบรรณทางวิชาชีพ จากข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชี ณ สิ้นปีที่ผ่านมา มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ณ วันที่ 20 กันยายน พ.ศ.2553 มีจำนวน 28 สำนักงาน มีผู้สอบบัญชีรวม 136 คน ถูกสั่งพักจากการเป็นผู้สอบบัญชี 2 ปีจำนวน 1 ราย และถูกพักทัศนัง 2 ปีจำนวน 3 ราย⁶ และยังพบว่ามีการตักเตือนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนออกมาเป็นระยะๆ ซึ่งส่งผลกระทบต่อผู้ถือหุ้นรายย่อยของบริษัทจดทะเบียนดังกล่าว และผู้ลงทุนที่เข้าซื้อหุ้นในกิจการดังกล่าวด้วย นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีในประเทศไทยที่ถูกฟ้องร้องเพื่อให้ร่วมรับผิดชอบกิจการมีน้อยมากตามที่ได้กล่าวไป รายที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีถูกฟ้องร้อง และต้องชดเชยค่าเสียหายเป็นจำนวนมาก เป็นคดีที่ผู้ถือหุ้นของ บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ธน ไทย จำกัด ฟ้องผู้สอบบัญชีของ บริษัท เอส จีวี ณ ถลาง จำกัด และ บริษัท อาร์เชอร์ แอนด์ เคอร์เช่น ฐานยืนยันและรับรองงบของบริษัทหลักทรัพย์ดังกล่าวที่ผิดจากข้อเท็จจริง โดยตัดสินใจให้ชดเชยเป็นเงิน 688 ล้านบาท โดยกลุ่มไฟโรจน์กิจจาและกลุ่มเดอะอูบล ได้เข้าซื้อกิจการ (Take Over) บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ธน ไทย โดยซื้อหุ้นจากผู้ถือหุ้นใหญ่เดิมคือ กลุ่มนายปิยะพงษ์ กินิกนันท์ เมื่อปลาย 2539 ซึ่งใช้เงินทั้งสิ้นประมาณ 688 ล้านบาท การเทคโอเวอร์เกิดจากความเข้าใจผิดในฐานะของบริษัท เนื่องจากงบการเงินปี 2539 แสดงผลกำไรประมาณ 73 ล้านบาท โดยผู้สอบบัญชียืนยันและรับรองว่างบการเงินถูกต้อง แต่ข้อเท็จจริงภายหลังปรากฏว่าผลการดำเนินงานของบริษัท ขาดทุนถึงประมาณ 271 ล้านบาท ซึ่งแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินที่ไม่ดี แต่มีการตกแต่งบิดเบือนตัวเลข เพื่อจะหลอกลวงขายกิจการให้นักลงทุนกลุ่มอื่น ซึ่งหลังจากที่ได้เข้าซื้อกิจการได้เพียงประมาณ 1 ปี กิจการก็ถูกสั่งปิดเนื่องจากฐานะการเงินของบริษัทอ่อนแอ จนเกิดปัญหาขาดสภาพคล่อง

จากการศึกษาถึงแนวคิดทฤษฎีในเชิงความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร พบมูลเหตุจูงใจของการนำไปสู่การตกแต่งบัญชีของกิจการตามแนวสมมติฐาน Selective Financial

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

Misrepresentation Hypothesis⁷ ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลทางการเงินให้บิดเบือนไป จากความเป็นจริง โดยการบิดเบือนดังกล่าวเกิดขึ้นโดยเจตนา อันเป็นผลมาจากกฎเกณฑ์และ ข้อกำหนดในการรายงานที่ซับซ้อนที่เกิดจากข้อกำหนดถูกรอรับจากผู้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนด หรือผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการรายงานทางการเงิน ผู้ปฏิบัติตามข้อกำหนดหวังที่จะให้ผู้ ออกข้อกำหนด ออกข้อกำหนดในลักษณะที่เปิดช่องว่างให้เกิดการยืดหยุ่นในการแสดงถึงผล ประกอบการ ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องต่างๆ จะได้รับผลประโยชน์ในการแสดงข้อมูลที่บิดเบือน โดยทฤษฎี ดังกล่าวเชื่อว่าผู้สอบบัญชีมีแรงจูงใจที่จะเลือกใช้มาตรฐานแบบหละหลวม (Loose Reporting Standard) ในบางกิจการเพื่อผลประโยชน์ ดังนี้

1) ต้องการรักษาลูกค้าโดยการลดข้อขัดแย้งระหว่างลูกค้าและ

2) ต้องการให้ลูกค้าได้รับความพึงพอใจในบริการ

ทั้งนี้เนื่องจากตนเองได้รับผลประโยชน์ตอบแทนจากค่าสอบบัญชีจากลูกค้าอีกทาง หนึ่งหรือเกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflict of Interest) ระหว่างกันจึงเกิดแรงจูงใจ ต่อ ผู้สอบบัญชีที่จะเลือกใช้มาตรฐานหรือนโยบายบัญชีที่หละหลวม ตัวอย่างเช่น การปรับกำไรโดย การรับเอาวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยให้กิจการชะลอการรับรู้รายจ่ายและ/หรือรายได้จากงวดบัญชี หนึ่งไปสู่อีกงวดบัญชีหนึ่งมาใช้ กล่าวคือ เมื่อเกิดรายการทางธุรกิจขึ้นฝ่ายจัดการจะเป็นผู้กำหนดว่า รายการนั้นๆ ควรจะส่งผลกระทบต่อกิจการออกไปอีกกี่งวดบัญชีข้างหน้า และผู้สอบบัญชีก็เห็น ด้วยกับวิธีการดังกล่าว ซึ่งเป็นลักษณะของการที่ฝ่ายจัดการใช้ดุลยพินิจที่มีอยู่ในนโยบายการบัญชี ที่หละหลวม (Liberal) เพื่อยืดหยุ่นกำไร ตัวอย่างเช่น การกำหนดอายุการใช้งานของสินทรัพย์เพื่อ ใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาโดยพิจารณาจากระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จาก การใช้งานของสินทรัพย์นั้น, การพิจารณารายจ่ายบางรายการที่เกิดขึ้นใกล้วันสิ้นงวดบัญชี เช่น การ พิจารณาว่าควรจะถือค่าโฆษณาเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด หรือตั้งพักเป็นค่าใช้จ่ายรอดตัดบัญชี, การ รับรู้รายได้ก่อนที่กระบวนการก่อให้เกิดรายได้จะเสร็จสิ้น เช่น การที่กิจการปรับรายการรายได้รับ ล่วงหน้าจากค่าจองบ้านเป็นรายได้ทันทีเมื่อลูกค้าผิณฑ์การชำระหนี้ตามสัญญาทั้งที่เป็นคิคิดความที่ อยู่ระหว่างการพิจารณาในชั้นศาล, การชะลอค่าใช้จ่ายในรูปแบบค่าใช้จ่ายรอดตัดบัญชี หรือตั้งเป็น ต้นทุนสินทรัพย์ต่างๆ ที่ค่าใช้จ่ายนั้นไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์ใดๆ ในอนาคต เช่น การหลบเลี่ยง การตัดค่าเสื่อมราคาการตั้งต้นทุนการกู้ยืมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ต่างๆ ที่ไม่เข้าเงื่อนไข, การนำ

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

ค่าใช้จ่ายที่หมดประโยชน์ไปแล้วมาตั้งเป็นค่าใช้จ่ายรอดตัดบัญชี เช่น ค่าโฆษณา ค่าฝึกอบรมพนักงาน

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

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

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

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

นอกจากนี้รายงานของผู้สอบบัญชียังระบุว่าบริษัทได้บันทึกผลขาดทุนจากการที่รัฐบาลเปลี่ยนแปลงระบบแลกเปลี่ยนเงินตราเป็นแบบลอยตัว ซึ่งเกิดจากเงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นรายการรอดตัดบัญชีและเฉลี่ยตัดจ่ายตามส่วนแห่งมูลค่าหนี้สินที่ถึงกำหนดชำระซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ทางราชการกรมสรรพากรกำหนด แต่ถ้าบริษัทบันทึกรับรู้ผลขาดทุนดังกล่าวเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ก็จะทำให้บริษัทมีผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนอันเป็นผลจากเหตุการณ์พิเศษในปี 2540 เพิ่มขึ้น 29,968.67 ล้านบาท ซึ่งส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานปี 2540 ของบริษัทด้วยจำนวนเดียวกัน⁸

ดังนั้นกล่าวได้ว่า มาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณต่างๆ ของผู้สอบบัญชีที่มีอยู่ ยังไม่เพียงพอและควรได้รับการปรับปรุงเพิ่มเติมเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพผู้สอบ

⁸ สมบัติ พันธกาล การศึกษาความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรูปแบบการทำ Creative Accounting ในประเทศไทย บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 2542

บัญชีได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของวิชาชีพ ได้อย่างเหมาะสม และช่วยป้องกันมิให้กิจการทำการ ตกแต่งหรือบิดเบือนตัวเลขทางบัญชี ซึ่งจะนำไปสู่ความเชื่อมั่นในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์และระบบการตรวจสอบบัญชีของประเทศต่อไป

2. วัตถุประสงค์การวิจัย

- 2.1 เพื่อศึกษาถึงความเป็นมาและวิวัฒนาการของการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี
- 2.2 เพื่อศึกษาแนวความคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี
- 2.3 เพื่อศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี และการควบคุมจรรยาบรรณทางวิชาชีพการสอบบัญชี
- 2.4 เพื่อวิเคราะห์กฎหมายที่ใช้ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชีและการควบคุมจรรยาบรรณทางวิชาชีพการสอบบัญชีของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ
- 2.5 เพื่อหาแนวทางหรือมาตรการในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของวิชาชีพอย่างเหมาะสม

3. นิยามศัพท์

- 3.1 การศึกษาเปรียบเทียบ หมายถึง การพิจารณาเทียบเคียงให้เห็นลักษณะที่เหมือนกัน และแตกต่างกัน
- 3.2 กฎหมายและข้อบังคับที่ใช้ในการกำกับดูแล หมายถึง กฎหมาย กฎระเบียบ ข้อบังคับ และประกาศที่บังคับใช้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งกำหนดโดยหน่วยงานที่รับผิดชอบในการกำกับดูแลตลาดทุน รวมทั้งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องของแต่ละประเทศ
- 3.3 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หมายถึง บริษัทที่มีการจดทะเบียนหุ้นสามัญของบริษัท เพื่อให้มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- 3.4 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา หมายถึง บริษัทที่มีการจดทะเบียนหุ้นสามัญของบริษัท เพื่อให้มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศสหรัฐอเมริกา เช่น ตลาดหลักทรัพย์แนสแดคค์ (NASDAQ Stock Market LLC: NASDAQ) ตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก (New York stock Exchange: NYSE) และตลาดหลักทรัพย์อเมริกา (American Stock Exchange: AMEX) เป็นต้น

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

4. สมมติฐานการวิจัย

ปัจจุบันพบว่ายังคงมีการตกแต่งและบิดเบือนตัวเลขทางบัญชีในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยที่ไม่สามารถเอาผิดกับผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติหน้าที่ หรือทำหน้าที่ไม่สอดคล้องกับจรรยาบรรณวิชาชีพทางการสอบบัญชีได้ และหากมาตรฐานการบัญชีใดที่มีแนวปฏิบัติที่ไม่ชัดเจนหรือมีแนวปฏิบัติที่ให้ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้ใช้ช่องทางดังกล่าวเพื่อให้เป็นประโยชน์แก่เจ้าของกิจการได้ ซึ่งมาตรการทางกฎหมายที่ใช้ควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี ยังมีประสิทธิภาพที่ไม่เพียงพอต่อการควบคุมให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ จึงสมควรศึกษาเพื่อหามาตรการหรือแนวทางการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ เพื่อให้การคุ้มครองผู้ใช้ตัวเลขทางบัญชี และทำให้เกิดความน่าเชื่อถือในรายงานทางการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ รวมถึงจะส่งผลดีแก่ระบบเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศได้ต่อไป

5. ขอบเขตของการวิจัย

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

6. วิธีการวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพและวิจัยในเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยรวบรวมข้อมูลและเอกสารที่เกี่ยวข้องทั้งเอกสารภาษาไทยและเอกสารภาษาต่างประเทศ ในรูปแบบของสื่อประเภทต่างๆ ทั้งจากหนังสือ บทความทางวิชาการ แนวความคิด ทฤษฎีและ บทบัญญัติของกฎหมาย ตลอดจนรายงานการศึกษา วิจัยและการค้นคว้าของสถาบันและองค์กร ต่างๆ เพื่อนำข้อมูลทั้งหมดที่รวบรวมมาทำการศึกษา เรียบเรียงและวิเคราะห์อย่างเป็นระบบ เพื่อหา บทสรุปของการวิจัย ทั้งนี้จะมุ่งเน้นศึกษาถึงการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี วิเคราะห์กฎหมายที่เกี่ยวข้องเปรียบเทียบของไทยและต่างประเทศ เพื่อหาแนวทางหรือมาตรการที่ เหมาะสมในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี และช่วยป้องกันมิให้กิจการทำการ ตกแต่งหรือบิดเบือนตัวเลขทางบัญชี ซึ่งจะนำไปสู่ความเชื่อมั่นในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์และระบบการตรวจสอบบัญชีของประเทศไทยต่อไป

7. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

รายงานผลการศึกษาวิจัยครั้งนี้ คาดว่าจะเกิดประโยชน์ดังนี้

- 7.1 ทำให้ทราบถึงความเป็นมาและวิวัฒนาการของการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี
- 7.2 ทำให้ทราบถึงแนวความคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี
- 7.3 ทำให้ทราบถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพของผู้สอบ บัญชีและการควบคุมจรรยาบรรณทางวิชาชีพการสอบบัญชีของไทยและต่างประเทศ
- 7.4 ทำให้ได้แนวทางหรือมาตรการในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของวิชาชีพอย่างเหมาะสม
- 7.5 ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อวิชาชีพการสอบบัญชีและผู้สนใจในงานการสอบบัญชี

บทที่ 2

ประวัติความเป็นมาและแนวความคิดเกี่ยวกับการประกอบ วิชาชีพการสอบบัญชีและการควบคุมจรรยาบรรณ ของผู้สอบบัญชี

1. ประวัติความเป็นมาและวิวัฒนาการของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

การที่ภาคเศรษฐกิจและการค้าขายตัวอย่างต่อเนื่องก่อให้เกิดความเจริญเติบโตทั้งทางด้านเศรษฐกิจและสังคม ธุรกิจการค้าประเภทต่างๆ เกิดขึ้นมากมาย ผู้ที่จะลงทุนในธุรกิจการค้าต้องการทราบความเป็นไปของกิจการ ซึ่งได้จากรายงานทางการเงินที่ถูกต้องทำให้นักลงทุนทราบถึงสถานะภาพของกิจการได้เป็นอย่างดี ทั้งนี้รายงานทางการเงินที่ถูกต้องจะต้องเป็นข้อมูลที่เกิดจากการรวบรวมและจัดทำขึ้นอย่างมีหลักเกณฑ์ และเป็นไปตามมาตรฐานทางบัญชีที่ได้รับการรับรองโดยทั่วไป ซึ่งจะกระทำขึ้นอย่างสม่ำเสมอ และสามารถเข้าใจได้ง่าย มิฉะนั้นแล้วข้อมูลทางการเงินที่จัดทำขึ้นนั้น อาจจะมีองค์ประกอบ รูปแบบ และหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันได้จากสภาพการณ์หนึ่งไปยังอีกสภาพการณ์หนึ่ง หรือ จากระยะเวลาหนึ่งไปอีกระยะเวลาหนึ่ง หรือจากคณะผู้บริหารหนึ่งเป็นอีกคณะหนึ่ง ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการสอบบัญชีเพื่อให้รายงานทางการเงินมีความถูกต้อง โปร่งใส ซึ่งต้องอาศัยผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ และความซื่อสัตย์ สุจริตเป็นผู้นำที่ตรวจสอบ⁹ ในบทนี้จะกล่าวถึงประวัติความเป็นมาและวิวัฒนาการของการสอบบัญชีทั้งภายในประเทศ และต่างประเทศ แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชี การตกแต่งบัญชี และมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งบัญชี ดังต่อไปนี้

⁹ เกษรี ณรงค์เดช (2528) “รายงานการเงิน” พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร อมรินทร์ การพิมพ์

1.1 ประวัติความเป็นมาและวิวัฒนาการของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในต่างประเทศ

ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ชื่อว่าเป็นผู้ริเริ่มการพัฒนาแม่บทด้านการบัญชีและเป็นต้นแบบของการพัฒนาแม่บทการบัญชีของประเทศต่างๆ ทั่วโลก เนื่องจากมีวิวัฒนาการและมีองค์กรที่ควบคุมและมีบทบาทอย่างยิ่งต่อการพัฒนาด้านวิชาชีพบัญชี

ก่อนปี ค.ศ.1900 การประกอบกิจการในขณะนั้นอยู่ในลักษณะของกิจการค้าโดยเจ้าของรายเดียว รายงานทางบัญชีมุ่งเน้นอยู่เฉพาะในด้านความมั่นคงและความคล่องตัวของกิจการ และจำกัดการใช้อยู่เฉพาะวงภายในและธนาคารและผู้ให้กู้ยืมเงินเท่านั้น ดังนั้นวิชาชีพด้านการบัญชีจึงไม่มีบทบาทต่อธุรกิจในสมัยนั้นมากนัก

ในปี ค.ศ.1900 ถึง ค.ศ.1929 กิจการค้ามีการขยายตัวเพิ่มมากขึ้น มีการลงทุนและการซื้อขายหุ้นเพื่อเก็งกำไร เป็นผลให้เกิดความต้องการให้มีการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินเพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย

ในปี ค.ศ.1913 มีการแก้กฎหมายให้อำนาจรัฐบาลกลางในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของธุรกิจและบุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นผลให้มีการเน้นความสำคัญของรายงานมาสู่การประเมินรายได้

ต่อมาในปี ค.ศ.1929 เกิดวิกฤตของตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก (New York Stock Exchange: NYSE) ในประเทศสหรัฐอเมริกา ทำให้เกิดความไม่พอใจต่อรายงานทางการเงินที่เป็นอยู่ในขณะนั้นอย่างกว้างขวาง ทั้งรัฐบาลกลาง ตลาดหลักทรัพย์ และบุคคลในวิชาชีพทางการเงิน ต่างพยายามหาทางปรับปรุงการบัญชีให้ดีขึ้น ดังนั้น สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants) หรือ (AICPA)¹⁰ ซึ่งเป็นสมาคมของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีรับอนุญาตแห่งชาติจึงเริ่มเข้ามามีบทบาทสำคัญยิ่งในการพัฒนาหลักการบัญชีที่ได้รับการรับรองโดยทั่วไปของสหรัฐอเมริกา โดยสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants) หรือ (AICPA) ตั้งคณะกรรมการพิเศษขึ้นใน ค.ศ.1930 ในการระดมความเห็นเกี่ยวกับปัญหาทางการเงินที่เกิดขึ้นภายหลังจากที่ตลาดหุ้นของประเทศสหรัฐอเมริกาเกิดวิกฤตครั้งใหญ่ใน ค.ศ. 1929¹¹ ซึ่งในระยะ

¹⁰ เป็นสถาบันทางวิชาชีพที่กำกับดูแลการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีของสหรัฐอเมริกา ก่อตั้งใน ค.ศ. 1887 โดยมีชื่อว่า American Association of Public Accountants ต่อมา ค.ศ. 1917 ได้เปลี่ยนชื่อเป็น American Institute of Accountants และใน ค.ศ. 1921 เปลี่ยนชื่อเป็น American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ซึ่งเป็นชื่อที่ใช้กันมาจนถึงปัจจุบันนี้

¹¹ ภายหลังจากวิกฤตตลาดหุ้นใน ค.ศ. 1929 สภาคองเกรสของสหรัฐอเมริกาได้ก่อตั้ง Securities and Exchange Commission (SEC) ขึ้นใน ค.ศ. 1934 ภายใต้อำนาจของกฎหมายหลักทรัพย์ ค.ศ. 1933 (Securities Act of 1933) และกฎหมายการแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 (Securities Exchange Act of 1934) เพื่อเป็นหน่วยงานอิสระ

ต่อมา คณะกรรมการพิเศษชุดนี้ นำไปสู่การตั้งคณะกรรมการในการออกข้อกำหนดทางบัญชีขึ้นใน ค.ศ. 1938 มีชื่อว่า Committee on Accounting Procedure : CAP

คณะกรรมการในการออกข้อกำหนดทางบัญชี Committee on Accounting Procedure : CAP) ออกข้อกำหนดทางบัญชีที่เรียกว่า Accounting Research Bulletins (ARB) จำนวน 51 ฉบับ ตั้งแต่ปี ค.ศ.1939-1959 ซึ่งเป็นข้อกำหนดเชิงปฏิบัติการ (เชิงวิจัย) และได้รับการวิพากษ์วิจารณ์ว่า ข้อกำหนดที่ประกาศใช้ จัดทำขึ้นเพื่อแก้ปัญหาเฉพาะหน้าและเฉพาะกิจ ไม่มีแบบแผนหรือแนวคิดที่แน่นอน การออกข้อกำหนดนั้นเป็นลักษณะเชิงอนุมาน (Inductive) ทำให้ คณะกรรมการในการออกข้อกำหนดทางบัญชี Committee on Accounting Procedure (CAP) ถูกยุบเลิกไปใน ค.ศ. 1959 เนื่องจากไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ได้ และเมื่อ คณะกรรมการในการออกข้อกำหนดทางบัญชี (Committee on Accounting Procedure : CAP) ถูกยุบเลิกไปใน ค.ศ. 1959 ในปีเดียวกัน สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants :AICPA) ได้ตั้งคณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีชุดที่สอง มีชื่อว่า Accounting Principles Board (APB) ซึ่งมีหน้าที่หลักคือการสร้างกรอบแนวคิดที่เป็นระบบให้แก่วิชาชีพ คณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) ได้พยายามออกข้อกำหนดในลักษณะเชิงสังเคราะห์ (Deductive) มากขึ้น โดยการรวบรวมหรือสร้างสรรค์ ทฤษฎีบัญชีต่างๆ มากมาย และให้ความเห็นว่าทฤษฎีไหนควรใช้ที่สุด เพราะเหตุใด ข้อกำหนดที่ออกจึงเรียกว่า APB Opinions ซึ่งมีรากฐานมาจากการศึกษางานวิจัยและมีเหตุผลสนับสนุน โดยนับแต่ ค.ศ. 1962-1973 คณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) ได้ออก APB Opinions จำนวน 31 ฉบับ และยังคงมีผลบังคับใช้หากไม่ถูกแก้ไขหรือทดแทน โดย FASB Statements นอกจาก APB Opinions แล้ว คณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) ยังได้ออก APB Statements จำนวน 4 ฉบับ ซึ่งจัดทำขึ้นในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับการบัญชีในเรื่องต่างๆ เกิดขึ้น และต้องการให้มีการศึกษาค้นคว้าวิจัย ในขั้นสูงต่อไป

ตลอดระยะเวลาที่ผ่านมา การทำงานของคณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) ได้รับการวิพากษ์วิจารณ์หลายประการ โดยเฉพาะในประเด็นปัญหาความเป็นอิสระของคณะกรรมการ และประเด็นการไม่ได้เข้าไปมีส่วนร่วมใน

ของรัฐที่ควบคุมการเสนอขายหลักทรัพย์ การแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ และการจัดการการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกา ให้เป็นไปตามกฎข้อบังคับและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และยังมีอำนาจเหนือ AICPA ในการกำหนดหลักการบัญชีและวิธีการปฏิบัติ

คณะกรรมการของภาคธุรกิจและผู้ลงทุน เพราะคณะกรรมการส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ยังถูกวิพากษ์วิจารณ์ว่า ตัดสินใจไม่เด็ดขาด เนื่องจากไม่มีจุดยืนในการออกข้อกำหนด ทำให้ภาคธุรกิจฉกฉวยโอกาสในการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ในขณะนั้น สถานภาพของวิชาชีพในการออกข้อกำหนดทางบัญชีเริ่มไม่มั่นคง ขณะเดียวกัน ภาครัฐก็เข้าแทรกแซงเป็นระยะๆ โดยเริ่มมีท่าทีจะไม่ยอมให้วิชาชีพออกข้อกำหนดกันเอง¹² ดังนั้น ใน ค.ศ. 1973 สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) จึงยุบเลิกคณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชี ชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) และก่อตั้งองค์กรอิสระขึ้นมากำหนดมาตรฐานการบัญชี (Financial Accounting Standards Board : FASB) แทนการออกข้อกำหนดทางบัญชีของคณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชี ชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) คำว่า “มาตรฐานการบัญชี” จึงใช้มาจนถึงทุกวันนี้ คณะกรรมการอิสระชุดดังกล่าว ได้รวมโครงการแม่บทการบัญชี (FASB Conceptual Framework Project) ไว้ในวาระการประชุมเริ่มแรกใน ค.ศ. 1973 เพื่อวางกรอบแนวคิดในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี และทำให้การกำหนดมาตรฐานการบัญชีไม่มีลักษณะเป็นการแก้ปัญหาเฉพาะหน้าหรือเฉพาะกิจ หรือเป็นเพียงความเห็น กรอบแนวคิดนี้ต้องทำให้มาตรฐานการบัญชีทุกฉบับที่จะออกในอนาคตมีข้อกำหนดที่สอดคล้องกันและสามารถอธิบายต่อสาธารณชนได้ ตลอดจนให้แนวทางในการแก้ปัญหาเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงานในเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีรองรับ ขณะเดียวกัน ก็ได้ทบทวนการออกข้อกำหนดทางบัญชีที่ผ่านมาของคณะกรรมการผู้ออกข้อกำหนดทางบัญชี (Committee on Accounting Procedure : CAP) และคณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีชุดที่สอง (Accounting Principles Board : APB) และได้นำมาแก้ไขหรือทดแทนโดย FASB Statements องค์กรอิสระผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชี ในประเทศสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standards Board : FASB) ได้ทยอยออก Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) นับแต่ ค.ศ. 1973 จนถึงปี ค.ศ. 2004 ได้ออก SFAC จำนวนรวมกว่า 153 ฉบับ

ประวัติการพัฒนาการบัญชีของสหรัฐอเมริกาที่มีมายาวนานนี้ สะท้อนให้เห็นถึงความพยายามในการสร้างกรอบแนวคิด (Conceptual Framework) ในการกำหนดมาตรฐานการ

¹² ในประเทศสหรัฐอเมริกา วิชาชีพบัญชีถือเป็นวิชาชีพอิสระที่ต้องการปกครองตนเอง (Self Regulative) แต่ต้องอาศัยจรรยาบรรณระดับสูง และต้องพิสูจน์ให้สังคมเห็นว่าคนในวิชาชีพสามารถปกครองกันเองอย่างมีประสิทธิภาพ เป็นกลาง และไม่ทำให้คนในสังคมที่ควรปกป้องได้รับความเดือดร้อน วิชาชีพบัญชีพยายามคืนรนไม่ให้การออกมาตรฐานการบัญชีต้องตกอยู่ในเงื้อมมือของกฎหมาย เพราะการนำนักกฎหมายมาออกกฎหมายบัญชีเป็นเรื่องที่นักบัญชีอเมริกันถือว่าเป็นการสูญเสียเอกราชแห่งวิชาชีพ

บัญชีให้มีจุดยื่นและสอดคล้องกัน ทำให้การบัญชีของสหรัฐอเมริกามีอิทธิพลและเป็นต้นแบบในการพัฒนาวิชาชีพด้านบัญชีของประเทศต่างๆ ทั่วโลกมาจนถึงปัจจุบัน

1.2 ประวัติความเป็นมาและวิวัฒนาการของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย

ลักษณะการดำเนินธุรกิจหรือประกอบกิจการของประเทศไทยในอดีตมักมีขนาดเล็กหรือเป็นอุตสาหกรรมในครัวเรือน โดยมีเจ้าของกิจการเป็นผู้นำเงินมาลงทุนและดำเนินธุรกิจด้วยตนเองทั้งสิ้น ดังนั้นจึงมักจะทำการบันทึกบัญชีแบบง่ายๆ กล่าวคือเป็นการบันทึกในรูปเงินสดรับและเงินสดจ่าย โดยในสมัยนั้นกำไรขาดทุนคำนึงถึงเฉพาะในรูปเงินสด การบัญชีไม่มีความสำคัญต่อเจ้าของกิจการเท่าใดนัก ซึ่งวิวัฒนาการทางการบัญชีของประเทศไทยเป็นผลมาจากการขยายตัวทางเศรษฐกิจ การประกอบกิจการที่ขยายตัวมากขึ้น จำเป็นต้องใช้เงินลงทุนมากขึ้น บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในกิจการเพิ่มจำนวนและเพิ่มกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องมากขึ้น ธุรกิจบางประเภทต้องใช้ความสัมพันธ์กับต่างประเทศ มีความเจริญก้าวหน้าทางวิชาการต่างๆ เหล่านี้ล้วนแต่มีอิทธิพลต่อพัฒนาการทางการบัญชีของไทยทั้งสิ้น ข้อกำหนดอันเกี่ยวกับการบัญชีตามกฎหมายฉบับเก่าที่สุดที่กำหนดให้บริษัทจำกัดต้องจัดทำบัญชีและมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบการรับรองคือพระราชบัญญัติลักษณะหุ้นส่วนและบริษัทรัตน โกสินทร์ ร.ศ.130 ที่ประกาศใช้ในราวประมาณปี พ.ศ.2450 และต่อมาถูกยกเลิกและประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 22 ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัทในปี พ.ศ.2467 โดยมีข้อกำหนดให้กรรมการบริษัทต้องจัดให้มีการบันทึกบัญชีจำนวนเงินรับจ่าย และรายการอันเป็นเหตุให้รับหรือจ่ายนั้น จัดให้มีการบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินและจัดทำงบดุล รวมทั้งบัญชีกำไรขาดทุนอย่างน้อยปีละครั้ง งบดุลจะต้องมีผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบและให้ความคิดเห็น ทั้งนี้มีข้อที่น่าสังเกตคือพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวกำหนดให้บริษัทจำกัดเท่านั้นที่จะต้องจัดทำบัญชี ส่วนห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด และบุคคลธรรมดา ซึ่งประกอบธุรกิจหรือวิชาชีพจะจัดทำบัญชีหรือไม่ก็ได้

ต่อมาจึงได้มีการตราพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2482 ขึ้นโดยมีความมุ่งหมายสำคัญ 3 ประการ คือ เพื่อให้การจัดทำบัญชีของผู้ประกอบธุรกิจ และวิชาชีพอยู่ในมาตรฐานและเพื่อคุ้มครองประโยชน์ส่วนได้เสียของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจและเพื่อความสะดวกและเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งถือได้ว่าเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดทำบัญชีฉบับแรกโดยเป็นกฎหมายที่มีการกำหนดขึ้นเพื่อขยายความในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าว เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นมีการกำหนดให้กิจการที่อยู่ในรูปของบริษัทจำกัดเท่านั้นที่จะต้องจัดทำบัญชี ดังนั้นในพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวจึงได้มีการกำหนดให้ผู้ประกอบการธุรกิจต่างๆ ต้องจัดทำบัญชีขึ้นมาและต่อมาในปี พ.ศ.2496 ได้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวเพื่อให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจและสังคม โดยได้พบว่าการสอบบัญชี

และการรับรองบัญชีของกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และพระราชบัญญัติว่าด้วยการบัญชีนั้นยังไม่เหมาะสมรัดกุมเพียงพอ กล่าวคือผู้สอบบัญชีที่ลงลายมือชื่อบางรายยังไม่มีความรู้ในด้านบัญชีดีพอ และยังไม่มีความหมายฉบับใดเข้ามาควบคุมและกำหนดถึงคุณสมบัติหรือหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีไว้แต่ประการใด ประกอบกับประเทศไทยเริ่มมีการจัดทำแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติขึ้น ตั้งแต่แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับที่ 1 เป็นต้นมา โดยทำการชักชวนให้ชาวต่างประเทศเข้ามาลงทุนในประเทศทำให้งบการเงินหรือข้อมูลการเงินเริ่มมีความสำคัญมากขึ้นและจะต้องมีความถูกต้องสมบูรณ์เป็นจริงและมีข้อมูลครบถ้วนตามมาตรฐานสากล¹³

เมื่อการประกอบธุรกิจการค้าและอุตสาหกรรมขยายตัวเพิ่มมากขึ้นประกอบกับการจัดทำงบการเงินของกิจการมีความสำคัญเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากผู้ลงทุนหรือผู้เกี่ยวข้องจำเป็นต้องอาศัยงบการเงินของกิจการเป็นปัจจัยประกอบการตัดสินใจในการลงทุนและมีการจัดตั้งนิติบุคคลตามกฎหมายของต่างประเทศเพิ่มมากขึ้น และนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าวก็มีใ้ได้อยู่ภายใต้บังคับของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่จะต้องมีการจัดทำบัญชีงบดุล งบกำไรขาดทุนและมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบรับรองเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นภายในประเทศ จึงเล็งเห็นว่าพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2482 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติมปี พ.ศ. 2496 ไม่มีความเหมาะสมกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว จึงเห็นสมควรที่จะมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายให้ทันกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปและจัดการแก้ไขกฎหมายให้มีความรัดกุมเป็นประโยชน์แก่ส่วนรวมเพิ่มมากยิ่งขึ้น รัฐบาลในขณะนั้นจึงได้มีการประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 เพื่อยกเลิกกฎหมายการบัญชี คือ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2482 และฉบับแก้ไขแทนเมื่อวันที่ 24 พฤศจิกายน พ.ศ. 2415 เป็นต้นมา โดยในประกาศคณะปฏิวัติฉบับดังกล่าว ได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ต้องจัดทำงบดุล และบัญชีกำไรขาดทุน โดยมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบรับรองเช่นเดียวกับบริษัทจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยโดยจัดการยื่นต่อสำนักงานกลางหรือสำนักงานบัญชี¹⁴ ต่อมาในปี 2543 กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ได้เสนอแก้ไขประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ซึ่งใช้มากกว่า 27 ปี และมีหลักการเกี่ยวกับการทำบัญชีหลายประการ ที่ยังไม่สอดคล้องกับความก้าวหน้าทางการบัญชี และไม่สอดคล้องกับสถานการณ์

¹³ เกษรี ณรงค์เดช เรื่องเดียวกัน หน้า 23

¹⁴ สำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี บทบาทและความรับผิดชอบของ ก.บช.ต่อวิชาชีพบัญชี เอกสารการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9 กรุงเทพมหานคร: ม.ป.ท., 2528

ทางเศรษฐกิจการค้าที่เปลี่ยนแปลงไป รวมทั้งเพื่อให้มีการจัดทำบัญชีและงบการเงินให้เป็นไปตามความเป็นจริงได้มาตรฐานการบัญชี และสอดคล้องกับหลักปฏิบัติสากล ซึ่งจะทำให้กิจการและบุคคลภายนอกได้ใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อประกอบการตัดสินใจทางธุรกิจได้อย่างมั่นใจ ไปเป็นพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 ซึ่งมีสาระสำคัญ เช่น การแก้ไขหลักการจากเดิมที่กำหนดให้ธุรกิจทั้งนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาที่ประกอบธุรกิจ ตามประเภทที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดต้องจัดทำบัญชี เป็นกำหนดให้เฉพาะนิติบุคคลทั้งที่จดทะเบียน ตามกฎหมายไทยและต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทยและกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ส่วนบุคคลธรรมดาและห้างหุ้นส่วนที่ไม่ได้จดทะเบียนจะต้องจัดทำบัญชีต่อเมื่อรัฐมนตรี โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ลักษณะของธุรกิจในการจัดเก็บบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีจาก 10 ปี เหลือ 5 ปีและในกรณีจำเป็นอธิบดีโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรี ขยายระยะเวลาจัดเก็บได้แต่ต้องไม่เกิน 7 ปี และการปรับปรุงข้อกำหนดต่างๆ ให้สอดคล้องกับระบบการจัดทำบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ เช่น การเก็บรักษาบัญชีการลงรายการในบัญชี เป็นต้น

2. แนวความคิด ความหมาย และสิทธิหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

เพื่อให้บรรลุเป้าหมายแห่งการศึกษาแนวทางการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชี จึงควรพิจารณาถึงแนวความคิด ความหมาย วัตถุประสงค์ ประโยชน์ และสิทธิหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ดังต่อไปนี้

2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

การสอบบัญชีถือได้ว่าเป็นการประกอบวิชาชีพ (Profession) แขนงหนึ่ง ซึ่งเมื่อพิจารณา คำว่า “วิชาชีพ” ในปัจจุบันการประกอบวิชาชีพในฐานะที่เป็น “วิชาชีพ” จะมีมากมายหลายสาขาอาชีพ เช่น แพทย์ หนายความ วิศวกร และสถาปนิก เป็นต้น แต่ก็ยังไม่อาจหาคำจำกัดความหรือคำนิยามที่มีความหมายชัดเจนแน่นอนได้¹⁵ เนื่องจากในแต่ละสาขาวิชาชีพมีความแตกต่างกันออกไปในลักษณะของวิชาชีพแต่ถึงอย่างไรเมื่อพิจารณาถึงลักษณะโดยรวมแล้วแต่ละสาขาวิชาชีพก็น่าจะสามารถกำหนดขอบเขตของวิชาชีพที่มีลักษณะร่วมกันได้ เพื่อประโยชน์ในการกำหนด

¹⁵ ก่อศักดิ์ เงินสมุทรสินธุ์ การสอบสวนและการพิจารณาคดีมรรยาทนายความ วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2535 หน้า 10

มาตรการต่างๆ ที่สามารถให้ความคุ้มครองและควบคุมการประกอบวิชาชีพที่มีลักษณะเป็น “วิชาชีพ” ต่อไป

ความจำเป็นประการหนึ่งที่จะต้องพิจารณาและศึกษาถึงแนวความคิดและเหตุผล ในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เนื่องจากการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีลักษณะความเป็น “วิชาชีพ” ซึ่งเป็นวิชาชีพที่จะต้องอาศัยความรู้ความชำนาญ¹⁶ โดยต้องมีการอบรมศึกษาและฝึกฝน ในการประกอบวิชาชีพนั้นมาโดยเฉพาะจนเกิดความชำนาญหรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นการประกอบ วิชาชีพด้วยการอาศัยความรู้ที่จะต้องได้รับการศึกษาหรือฝึกอบรมทางด้านความคิดเป็นพิเศษ¹⁷ ทั้งนี้ มิได้หมายความว่าบุคคลที่ประกอบวิชาชีพที่ผ่านการฝึกอบรมและศึกษามาแล้วในแต่ละสาขา วิชาชีพจะเป็นผู้ที่มีคุณภาพมีความรู้ความชำนาญสาขาวิชานั้นเหมือนกันทุกคน และสามารถ ประกอบวิชาชีพโดยปราศจากการควบคุมจากภาครัฐ ดังนั้นผู้ประกอบวิชาชีพจึงจำเป็นต้อง ประพฤติปฏิบัติและประกอบวิชาชีพของตนให้อยู่ภายใต้กรอบ ขอบเขตและกติกาที่แต่ละสาขา วิชาชีพได้กำหนดไว้ เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพต่างก็มักจะแสวงหาผลประโยชน์ส่วนตนให้ได้ มากที่สุด แต่หากแสวงหาผลประโยชน์ภายใต้กรอบกติกา ภายใต้กฎเกณฑ์ หรือข้อบังคับที่ถูก กำหนดไว้ตามข้อบังคับหรือตามกฎหมาย โดยไม่ละเมิดสิทธิของผู้อื่นก็ย่อมไม่มีความจำเป็นที่ต้อง กำหนดหลักเกณฑ์เฉพาะขึ้นเพื่อควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้น แต่ถ้าเป็นกรณีของการคุ้มครอง ประโยชน์ของส่วนรวมแล้ว ถ้าการประกอบวิชาชีพมีผลกระทบถึงบุคคลจำนวนมากหรือประชาชน รัฐมีความจำเป็นที่จะต้องเข้ามามีบทบาทในการกำหนดขอบเขต หรือวางกฎเกณฑ์บางประการ เพื่อที่จะจำกัดสิทธิของผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งจะมากหรือน้อยย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะของแต่ละวิชาชีพ

2.2 แนวความคิดในการควบคุมการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี

สำหรับการดำเนินการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยอย่าง เป็นรูปแบบนั้น ได้เริ่มและกระทำขึ้นพร้อมกับการประกาศใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 อันมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 2 พฤศจิกายน พ.ศ.2505 ซึ่งเหตุผลที่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติ ดังกล่าวก็คือ “การสอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระแขนงหนึ่ง อันมีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่งแก่ การพัฒนาเศรษฐกิจ ในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายควบคุมการสอบบัญชี ประกอบกับขณะนี้ได้มี ผู้สำเร็จการศึกษาวิชาการบัญชีจากมหาวิทยาลัยและสำนักศึกษาต่างๆ มากขึ้น จึงสมควรจะได้ ตรากฎหมายกำหนดคุณสมบัติและพื้นฐานความรู้ของผู้สอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐาน ให้มี

¹⁶ พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน 2525 ภายใต้นาม “วิชาชีพ”

¹⁷ จิตติ ดิงศภัทย์ *หลักวิชาชีพนักกฎหมาย* พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์

คณะกรรมการควบคุมให้เป็นไปตามความมุ่งหมายดังกล่าว” และนับตั้งแต่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เป็นต้นมา ได้มีการกำหนดคุณสมบัติและพื้นฐานความรู้ของผู้สอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐานเดียวกัน และถือว่ากฎหมายฉบับดังกล่าวเป็นกฎหมายที่มีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชีโดยตรงในปัจจุบัน โดยได้มีการกำหนดให้มีคณะกรรมการขึ้นมาคณะหนึ่ง คือ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี หรือ ก.บช. เป็นผู้มีหน้าควบคุมหรือดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามกฎหมายหรือระเบียบต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น รับขึ้นทะเบียนและออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ออกข้อบังคับ วางหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการขอ การออก การต่ออายุ และการออกใบแทน ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ให้คำปรึกษาและคำแนะนำแก่มหาวิทยาลัยหรือสถานศึกษาอื่นในการศึกษาวิชาชีพสอบบัญชี ทั้งนี้ ก.บช.มีอำนาจแต่งตั้งอนุกรรมการเพื่อดำเนินกิจการหรือได้ส่วนพิจารณาเรื่องต่างๆ อันอยู่ภายใต้ขอบเขตแห่งอำนาจและหน้าที่ของ ก.บช. ได้ และนับตั้งแต่ประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ก็ได้ออกกฎกระทรวงและประกาศต่างๆ ที่ออกตามความในพระราชบัญญัติฉบับนี้ออกตามมามากมายหลายฉบับ กำหนดมาตรฐานและหลักเกณฑ์ในการสอบบัญชี ตลอดจนกำหนดมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต¹⁸ ด้วย ต่อมาในปี พ.ศ. 2547 ได้ออกพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 เพื่อใช้ทดแทนพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชีปี พ.ศ.2505 โดยวิชาชีพบัญชีจะครอบคลุมถึง วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี ทั้งนี้ในภายหน้าหากเห็นว่ามึบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านใดที่มีความสำคัญ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์อาจออกกฎกระทรวงกำหนดบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านนั้นเพิ่มเติมขึ้นในค่านิยามวิชาชีพบัญชีก็ได้ เช่น การตรวจสอบภายใน เป็นต้น นอกจากนี้พระราชบัญญัติดังกล่าวยังได้กำหนดให้มีการจัดตั้งสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคล และมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชี ควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของสมาชิก และนับตั้งแต่ประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ก็ได้ออกกฎกระทรวงและประกาศต่างๆที่ออกตามความในพระราชบัญญัติฉบับนี้ออกตามมามากมายหลายฉบับ กำหนดมาตรฐานการบัญชีทั้งด้านการบัญชีและการสอบบัญชี ตลอดจนกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้วย

เพื่อจะทำได้ทำให้สามารถเข้าใจถึงเหตุผลที่รัฐต้องเข้ามามีบทบาทเพื่อควบคุมและวางกฎเกณฑ์ในการประกอบวิชาชีพดังกล่าว จึงสมควรจะได้มีการศึกษาและวิเคราะห์ถึงแนวความคิดและเหตุผลในการควบคุมการประกอบวิชาชีพ อันจะเป็นการส่งผลกระทบต่อการดำเนินธุรกิจและ

¹⁸ เกษรี ณรงค์เดช เรื่องเดิม หน้า 24

สังคมโดยตรงหรือโดยทางอ้อม ทั้งนี้แนวความคิดดังกล่าว สามารถแบ่งแยกออกได้เป็น 3 แนวความคิด¹⁹ ดังต่อไปนี้คือ

2.2.1 แนวความคิดว่าด้วยการปกป้องคุ้มครองสาธารณประโยชน์ (Public Welfare Argument)

แนวความคิดของทฤษฎีนี้มีความเชื่อว่า รัฐมีความจำเป็นที่จะต้องเข้ามาดำเนินการเพื่อแทรกแซงควบคุมอาชีพบางประเภท ให้มีการแข่งขันภายใต้ขอบเขตและเงื่อนไขบางประการ ด้วยเหตุผลที่ว่ารัฐต้องการจะปกป้องคุ้มครองสังคมโดยรวม ให้รอดพ้นจากผลเสียทั้งทางด้านการไร้ประสิทธิภาพ (Inefficient) และการขาดความเสมอภาค (Inequitable) อันอาจจะเกิดขึ้นจากการแข่งขันที่ไร้ขอบเขตแห่งวิชาชีพ หรืออาจจะเป็นกรณีที่ผู้ประกอบการวิชาชีพนั้น ไม่ประกอบวิชาชีพให้อยู่ภายใต้ขอบเขตแห่งหลักวิชาชีพของตนเอง หรือปฏิบัติตนไม่ถูกต้องกับมรรยาท รวมทั้งข้อปฏิบัติต่างๆ ตามจารีตประเพณีอันดีงามเหล่านี้ ผลเสียหายที่เกิดขึ้นอาจจะกระทบต่อสังคมโดยทั่วไปจึงจำเป็นที่รัฐจะอ้างเหตุผลดังกล่าวเข้ามาแทรกแซงและควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้นเพื่อส่วนรวม เช่น กรณีของแพทย์ ถ้าหากมีการวินิจฉัยโรคผิดเนื่องจากว่าแพทย์ไม่มีความรู้ความสามารถที่เพียงพอ นอกจากผลเสียที่นั้นจะเกิดขึ้นกับตัวคนไข้โดยตรงแล้วอาจจะเกิดขึ้นกับสังคมโดยรวมได้ ซึ่งผลของการวินิจฉัยโรคที่ไม่ถูกต้องนั้นอาจจะส่งผลกระทบต่อคนเป็นจำนวนมากในสังคมได้จึงมีความจำเป็นที่รัฐจะต้องเข้ามาควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพดังกล่าว

2.2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับกลุ่มผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจ (Interest Group)

แนวความคิดของทฤษฎีนี้เชื่อว่า กลุ่มผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจนั้นรัฐมีเหตุผลและความจำเป็นที่จะต้องเข้ามาแทรกแซง เพื่อควบคุมการประกอบวิชาชีพในฐานะตัวแทนของประชาชน โดยส่วนรวม ซึ่งผู้ที่สนับสนุนแนวความคิดนี้มีความเชื่อว่าโดยแท้จริงแล้ว การรวมกลุ่มของบุคคลในอาชีพเดียวกันที่มีการเรียกร้อง ชักจูงให้รัฐตรากฎหมายรับรองเอกสิทธิ์พิเศษในการปกครองตนเองของบรรดาผู้ประกอบการวิชาชีพมีกฎระเบียบต่างๆ เฉพาะผู้ที่ต้องการประกอบวิชาชีพนั้นจะต้องปฏิบัติ สิ่งต่างๆ เหล่านี้เกิดขึ้นเพื่อประโยชน์ของสมาชิกนั้นๆ ซึ่งจะส่งผลไปสู่การผูกขาดแห่งอาชีพ (Occupational Cartel) ดังนั้นวัตถุประสงค์หลักของการรวมกลุ่มบุคคลในอาชีพเดียวกันคือ การล้มเลิกการแข่งขันระหว่างผู้ประกอบการวิชาชีพเดียวกันให้มากที่สุด เพื่อจะก่อให้เกิดการผูกขาดในวิชาชีพ (Professional Monopoly) เพื่อคงไว้ซึ่งประโยชน์ของมวลสมาชิกใน

¹⁹ วรัชยา โดสงวน และ พนม เอี่ยมประยูร กฎหมายกับเศรษฐกิจ: การควบคุมวิชาชีพศึกษารณณ์ อาชีพทนายความ ใน เอกสารการสัมมนาทางวิชาการ กรุงเทพมหานคร มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2533 หน้า 3-4

วิชาชีพที่มารวมตัวกัน โดยมีการตรากฎหมายออกมารองรับ และจะมีความแตกต่างไปจากการรวมกลุ่มเป็นสมาชิกของสังคมโดยทั่วไป เนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า ผู้ที่มีความต้องการประกอบวิชาชีพจะต้องเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพนั้น นอกจากนั้นกฎหมายยังได้มอบสิทธิเด็ดขาดให้แก่สถาบันวิชาชีพนั้นว่าจะเลือกบุคคลใดเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพหรือไม่ก็ได้ เช่น ในกรณีที่รัฐได้มีการตรากฎหมายให้สภานายกความมีอำนาจหน้าที่ในการจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้เป็นนายความได้เพียงสถาบันเดียวในประเทศเป็นต้น²⁰

หากพิจารณาถึงเหตุผลของการผูกขาดในทางวิชาชีพมีข้อพิจารณา คือ หากมีการคิดกันทางเศรษฐศาสตร์แล้วจะเห็นได้ว่าผู้ที่เข้ามาเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพจะต้องมีการรับภาระที่เป็นค่าลงทุนแห่งวิชาชีพ (Cost of Entry) มากพอสมควร กล่าวคือ สถาบันวิชาชีพโดยทั่วไปจะเป็นผู้ที่กำหนดเงื่อนไขและคุณสมบัติของบุคคลที่มีความประสงค์จะขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตซึ่งโดยทั่วไปแล้วเงื่อนไขต่างๆ ที่สถาบันวิชาชีพได้กำหนดวางไว้เหล่านี้จะครอบคลุมถึงการกำหนดระดับการศึกษาขั้นต่ำ การฝึกอบรมและสอบผ่านตามเงื่อนไขของการฝึกอบรมในภาคทฤษฎีหรือภาคปฏิบัติสิ่งต่างๆ เหล่านี้ ย่อมถือได้ว่าเป็นการลงทุนของผู้ประกอบวิชาชีพนั้น เช่น ค่าเสียโอกาสในการศึกษาระดับปริญญาตรีทางนิติศาสตร์หรือทางบัญชีค่าเสียโอกาส (Opportunity Cost) ในขณะที่ทำการฝึกงานในภาคปฏิบัติ ความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นในกรณีผู้ขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตไม่สามารถจะทำการสอบผ่านตามหลักเกณฑ์ที่สถาบันวิชาชีพนั้นกำหนดได้ ซึ่งแนวความคิดดังกล่าวนี้ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายในหมู่นักเศรษฐศาสตร์ เพราะสามารถจะทำการทดสอบได้ด้วยเหตุผลในทางทฤษฎีและข้อมูลในทางสถิติ และสามารถนำไปสู่ข้อสรุปว่าการก่อตั้งของสถาบันวิชาชีพนั้นหลักใหญ่แล้วเป็นไปเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของสมาชิก ในขณะที่เดียวกันกฎหมายก็ยินยอมให้มีการผูกขาดและให้สิทธิพิเศษหลายประการที่เอื้ออำนวยต่อการปกป้องผลประโยชน์ดังกล่าวตั้งนั้นทางสถาบันวิชาชีพให้ดำเนินไปเพื่อประโยชน์แก่ประชาชนโดยแท้จริงเป็นการตอบแทน²¹

2.2.3 แนวความคิดว่าด้วยความไม่สมดุลของข้อมูล (Information Asymmetry)

แนวความคิดนี้มีที่มาจากกรณีที่รัฐมีความจำเป็นที่จะต้องเข้าไปแทรกแซงเพื่อให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่จำเป็นแก่ประชาชนหรือผู้ใช้บริการจากผู้ประกอบวิชาชีพ สำหรับบริการที่เป็นเรื่องซึ่งเป็นการเข้าใจยากสำหรับบุคคลผู้รับบริการ โดยทั่วไป ยกเว้นผู้ที่ได้รับการอบรมศึกษา มาทางด้านนั้น โดยเฉพาะนั่นก็คือถ้าพิจารณาในแง่ของผู้ใช้บริการและผู้ให้บริการทางวิชาชีพแล้ว

²⁰ วรริษา โดสงวน และ พนม เอี่ยมประยูร เรื่องเดียวกัน หน้า 3-7

²¹ วรริษา โดสงวน และ พนม เอี่ยมประยูร เรื่องเดียวกัน หน้า 3-11

จะเห็นว่าผู้ให้บริการจะไม่สามารถทราบถึงคุณภาพหรือความสามารถของผู้ให้บริการเลยว่ามี ความสามารถขนาดไหนเพียงใดในขณะที่ผู้ให้บริการสามารถทราบสมรรถนะหรือความสามารถ ของตนเองเช่นนี้ เห็นว่าการรับทราบข้อมูลของทั้งสองฝ่ายไม่เท่าเทียมกัน (Information Asymmetry) เช่น เจ้าของกิจการที่ว่าจ้างผู้สอบบัญชีให้เข้ามาทำการตรวจสอบบัญชีของกิจการ ไม่สามารถที่จะทำ การพิสูจน์ได้ว่า ค่าบริการที่ผู้สอบบัญชีเรียกเก็บเป็นค่าจ้างนั้นคุ้มกับการบริการที่ผู้สอบบัญชี กระทำอยู่หรือไม่ ดังนั้นจากผลของความไม่เท่าเทียมกันของบุคคลทั้งสองฝ่ายดังกล่าว เมื่อเกิด ความไม่สมดุลของทั้งสองฝ่ายขึ้น ก็จะเกิดปัญหาตามมาอีกว่า จะสามารถทำการลดความไม่สมดุล ดังกล่าวนั้นได้อย่างไร ในแนวความคิดนี้มีความเห็นว่า น่าจะทำการแก้ปัญหาโดยวิธีการให้กลุ่ม ของสถาบันวิชาชีพนั้นๆ ทำการออกใบอนุญาตให้มีสิทธิในการประกอบวิชาชีพ หรือ ประกาศนียบัตรรับรองทางวิชาชีพให้แก่ผู้จะเข้ามาประกอบวิชาชีพนั้น ซึ่งในส่วนนี้ ก็ถือว่าการ ได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพนั้นถือเป็นเพียงการรับประกันขั้นต้นถึงมาตรฐานขั้นพื้นฐานของผู้ ประสงค์จะให้บริการในวิชาชีพนั้นเท่านั้น²² การที่รัฐได้มอบอำนาจให้แก่บุคคลผู้มีคุณสมบัติ ครบถ้วนตามเงื่อนไขที่วางไว้ ถือว่ารัฐได้มีการให้ข้อมูลเพิ่มเติมแก่ประชาชนว่าผู้ที่ให้บริการจาก วิชาชีพนั้น จะได้รับการประกันคุณภาพมาตรฐานแห่งวิชาชีพในขั้นต่ำระดับหนึ่ง และยังเป็นการลด ภาระความเสี่ยงจากการใช้บริการจากผู้ประกอบวิชาชีพที่ไร้ความสามารถ (Incompetent) ได้อีก ส่วนหนึ่งด้วย

จากเหตุผลดังกล่าวเมื่อเกิดความไม่สมดุลของทั้งสองฝ่ายขึ้นก็จะเกิดปัญหาตามมา ว่าเราจะสามารถทำการลดความไม่สมดุลดังกล่าวนี้ได้อย่างไร ในแนวคิดนี้ก็มีความเห็นว่าน่า จะทำการแก้ปัญหาโดยวิธีการให้กลุ่มของสถาบันวิชาชีพนั้นๆ ทำการออกใบอนุญาตให้มีสิทธิในการ ประกอบวิชาชีพ (Licensing) หรือประกาศนียบัตรรับรอง (Certification) ทางวิชาชีพนั้นเราถือเป็น เพียงการรับประกันขั้นต้นถึงมาตรฐานของผู้ประสงค์จะให้บริการในวิชาชีพนั้นเท่านั้น

จากแนวความคิดหลักในการควบคุมการประกอบวิชาชีพทั้ง 3 แนวความคิดดังกล่าว เป็นการพิจารณาถึงการให้ความคุ้มครองผลประโยชน์ของประชาชนเป็นส่วนใหญ่ โดยในส่วนของ การประกอบวิชาชีพบัญชีนี้ถือถือว่าเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ เป็นอย่างมาก เป็นวิชาชีพที่มีความเกี่ยวข้องกับบุคคลเป็นจำนวนมาก ดังนั้นจึงจะต้องมีการควบคุม ให้ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้กระทำการหรือปฏิบัติงานให้ถูกต้องตามกฎหมาย กฎเกณฑ์ ข้อบังคับต่างๆ ที่วางไว้และปฏิบัติงานให้ได้มาตรฐานตามหลักสากล โดยทั่วไปการปฏิบัติหน้าที่ ของผู้สอบบัญชีนี้มีหลักการที่สำคัญว่า นอกจากจะดำเนินการให้สมประโยชน์แก่เจ้าของกิจการที่

²² วัชรียา โตสงวน และพนม เอี่ยมประยูร เรื่องเดียวกัน หน้า 3-11

เป็นผู้ว่าจ้างตามหลักของการประกอบวิชาชีพ โดยทั่วไปแล้วยังจะต้องปฏิบัติให้สมประโยชน์แก่ส่วนรวม และสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของกฎหมายผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานของตนให้อยู่ภายในขอบเขต หากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานไม่ถูกต้องแล้วอาจจะเกิดผลเสียหายต่อสังคมและคุณภาพชีวิต²³ โดยเฉพาะในภาวะสังคมปัจจุบันเป็นสังคมที่มีความสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้น มีความเจริญในทางด้านวัตถุเพิ่มมากขึ้นเท่าใด ความจำเป็นที่จะต้องมีการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพให้ปฏิบัติตามขอบเขตหรือจรรยาบรรณทางวิชาชีพก็ยิ่งมีความจำเป็นเพิ่มมากขึ้นเช่นกัน²⁴ ซึ่งหากไม่มีการควบคุมให้ดีแล้วความเดือดร้อนหรือความเสียหายจะเกิดขึ้นและกระทบต่อคนหมู่มากเป็นลูกโซ่ การควบคุมก็จะต้องมีการควบคุมให้มีความสมดุลทั้งสองฝ่ายมิให้มีการเอนเอียงไปทางฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมากเกินไป กล่าวคือถ้ามีการสร้างกฎเกณฑ์ที่เป็นลักษณะของการเอื้อประโยชน์ให้แก่บุคคลในวิชาชีพนั้นมากเกินไป ผลที่ติดตามมาก็คือการผูกขาดในวิชาชีพนั้น ประชาชนหรือสังคมก็จะถูกเอารัดเอาเปรียบจากผู้ประกอบวิชาชีพนั้นได้ หรือในทางกลับกัน หากมีการคุ้มครองให้แก่ทางฝ่ายประชาชนหรือผู้ใช้บริการจากวิชาชีพนั้นมากเกินไป จนไม่มีการคุ้มครองหรือพิจารณาประโยชน์ทางด้านผู้ประกอบวิชาชีพนั้นเลย ความเป็นอิสระหรือการใช้ดุลพินิจของบุคคลในวิชาชีพภายใต้ขอบเขตของกฎหมายก็จะไม่มีประสิทธิภาพ ผลที่ตามมาคือย่อมสะท้อนออกมาในรูปของผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพในส่วนของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีก็มีลักษณะเช่นเดียวกัน ซึ่งจำเป็นจะต้องมีการควบคุมการประกอบวิชาชีพนี้ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและเป็นไปด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและเที่ยงธรรม เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่รัฐและสังคม ซึ่งหน่วยงานหลักที่เข้ามาทำการควบคุมการประกอบวิชาชีพนี้ เริ่มตั้งแต่การออกกฎเกณฑ์ข้อบังคับ เงื่อนไข มาตรฐานการปฏิบัติงาน ต่างๆ ตลอดไปจนถึงการสอดส่องดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งการลงโทษกรณี que ผู้สอบบัญชีประพฤติผิดมรรยาททางวิชาชีพด้วยนั้นก็มิวัตถุประสงค์หรือจุดมุ่งหมายสำคัญก็เพื่อที่จะปกป้องคุ้มครองประโยชน์ของประชาชนผู้รับบริการและสังคมโดยรวม เพื่อให้ได้รับบริการจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถซื่อสัตย์สุจริต ตลอดจนทำให้สังคมโดยรวมไม่ได้รับผลกระทบโดยทางอ้อมจากการปฏิบัติงาน หรือประพฤติผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชี ซึ่งหากสามารถควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีและคุ้มครองประโยชน์ของทั้งผู้ให้บริการคือผู้สอบ

²³ ก่อศักดิ์ เจนสมุทรสินธุ์ เรื่องเดิม หน้า 13

²⁴ ความหมายของคำว่า “จรรยาบรรณทางวิชาชีพ” หมายถึง กฎเกณฑ์หรือมรรยาทในการประกอบวิชาชีพ ซึ่งบุคคลในวิชาชีพนั้นจะต้องปฏิบัติและในแต่ละวิชาชีพก็จะต้องมีจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพตนเอง เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพนั้นๆ ปฏิบัติตาม

บัญชีและผู้รับบริการคือประชาชน หรือสังคมโดยรวม ประโยชน์สูงสุดย่อมจะเกิดต่อกลุ่มผลประโยชน์ หรือผู้เกี่ยวข้องทุกๆ ฝ่ายในที่สุด

2.3 ความหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

การพิจารณาถึงความหมายที่มีความเกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี มีข้อควรพิจารณาอยู่ 3 ประการคือ ความหมายของคำว่า “การบัญชี” “การสอบบัญชี” และ “ผู้สอบบัญชี” ซึ่งทั้ง 3 คำนี้มีความหมายที่มีลักษณะแตกต่างกัน แต่ทั้งสามคำก็มีความเกี่ยวข้องหรือมีความสัมพันธ์กันดัง มีข้อพิจารณาดังต่อไปนี้

2.3.1 ความหมายของคำว่า “การบัญชี” (Accounting)

มีผู้ให้ความหมายของคำว่า “การบัญชี” ไว้หลายท่านเช่น

1) สมเดช โรจน์คุรีเสถียร ให้ความหมายคำว่า “การบัญชี” หมายถึง การนำรายการและเหตุการณ์ทางการเงินมาจดบันทึก จัดหมวดหมู่ สรุปผล และวิเคราะห์ ตีความหมายอย่างมีหลักเกณฑ์ การเก็บรวบรวม บันทึก จำแนกและทำสรุปผล ข้อมูลอันเกี่ยวกับ เหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปตัวเงิน ผลงานขั้นสุดท้ายของการบัญชีคือการให้ข้อมูลทางการเงิน ซึ่งเป็นประโยชน์แก่บุคคลหลายฝ่าย และผู้ที่สนใจในกิจการ²⁵

2) นนทพล นิมสมบุญ ให้ความหมายคำว่า “การบัญชี” หมายถึง การจดบันทึก การจัดประเภท หรือหมวดหมู่ของรายการค้าที่เกิดขึ้น ซึ่งก่อให้เกิดผลเชิงเศรษฐกิจระหว่างกิจการแห่งนั้นกับบุคคลทั้งภายนอกหรือภายใน หรือกับกิจการอื่น วัตถุประสงค์ของการบัญชีคือการจัดทำงบการเงิน เพื่อแสดงผลการดำเนินงาน สถานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงของฐานะการเงินต่างๆ เช่น การเปลี่ยนแปลงของกระแสเงินสด เป็นต้น งบการเงินเหล่านี้เป็นประโยชน์สำหรับการใช้ทั้งภายในและภายนอกกิจการ เพื่อวัตถุประสงค์หลายด้าน เช่น การบริหาร การลงทุน การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐและการกำกับดูแลธุรกิจ เป็นต้น²⁶

3) เกษรี ณรงค์เดช ได้ให้ความหมายคำว่า “การบัญชี” คือศิลปะของการเก็บรวบรวม บันทึก จัดจำแนก และทำสรุปข้อมูลอันเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปตัวเงิน ผลงานขั้นสุดท้ายของการบัญชีก็คือ การให้ข้อมูลทางการเงินซึ่งเป็นประโยชน์แก่บุคคลหลายกลุ่ม และผู้ที่สนใจในกิจกรรมของกิจการ โดยมีลักษณะสำคัญดังต่อไปนี้

(1) งานการเก็บรวบรวมข้อมูล

²⁵ สมเดช โรจน์คุรีเสถียร การบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting) พิมพ์ครั้งที่ 9 กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์ธรรมนิติเพรส 2547 หน้า 11

²⁶ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ใน เอกสารการสอนชุดวิชาการสอบบัญชี การบัญชี ภาษีอากร และการวางแผนภาษี หน่วยที่ 1-8 นนทบุรี สำนักงานพิมพ์มหาวิทยาลัย สุโขทัยธรรมาธิราช 2544 หน้า 5

เป็นงานเกี่ยวกับการคัดเลือกและสะสมข้อมูลทางการเงิน ซึ่งอาจจำแนกงาน
ได้เป็น 3 ขั้นตอน คือ

ขั้นแรก จะต้องจัดระบบบัญชีให้สามารถคัดเลือกเฉพาะรายการที่เกี่ยวข้อง
จากเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจ ซึ่งมีเป็นจำนวนมากมาย ซึ่งเห็นได้ว่าไม่ว่าจะเป็นระบบบัญชีที่ดี
เพียงใดก็ตาม ก็ไม่สามารถรวบรวมข้อมูลทางการเงินไว้ได้ทั้งหมด

ขั้นสอง เมื่อคัดเลือกเหตุการณ์ที่ต้องการได้แล้ว การบัญชีก็ต้องเลือก
วิธีการที่จะวัดค่าของเหตุการณ์นั้น การวัดค่าก็คือ การแสดงกิจกรรมทางเศรษฐกิจในรูปตัวเงิน และ
การกำหนดค่าโดยวิธีอื่น

ขั้นสาม การบันทึก จะเกี่ยวกับการวิเคราะห์ลักษณะของรายการและกำหนด
วิธีการ เพื่อให้สามารถติดตามกิจกรรมนั้นๆ

(2) งานการจัดจำแนกและทำสรุปข้อมูล

สามารถจำแนกได้เป็น 3 ขั้นตอน คือ การจัดจำแนกประเภท การสรุป
และการตีความ

ขั้นแรก การจัดจำแนกประเภทหมายถึงการจัดจำแนกข้อมูลทางการเงินที่
รวบรวมและบันทึกนั้นให้อยู่ในโครงสร้างที่เป็นประโยชน์และสมเหตุสมผลตัวเลขเป็นจำนวนมาก
นั้นจะให้ความสำคัญเพียงเล็กน้อยเท่านั้น จนกว่าจะได้มีการนำตัวเลขเหล่านั้นมาปะติดปะต่อให้
สัมพันธ์กัน การจัดจำแนกโครงสร้างข้อมูล คือ การจัดจำแนกเป็น โครงสร้างของทรัพย์สินและสิทธิ
ส่วนได้เสีย

ขั้นสอง การสรุปเมื่อได้เก็บรวบรวมและจัดจำแนกข้อมูลทางการเงินครบปี
แล้ว ก็จะนำมาทำการสรุปในงบการเงิน และจัดทำรายงาน ซึ่งงานดังกล่าวนี้จะเป็นสื่อกลางของการ
สื่อสารทางการบัญชี

ขั้นสาม การตีความ การอธิบายลำดับวิธีการของการบัญชีอันเกี่ยวกับ
ความหมาย ประโยชน์และข้อจำกัดต่อผู้ใช้งบ ซึ่งรายงานดังกล่าวเป็นสิ่งจำเป็นที่สุด และเป็นงาน
สุดท้ายของงานการสื่อสาร การให้ข้อมูลที่จะทำให้เกิดความเข้าใจในสิ่งที่นำเสนอ ย่อมจะทำให้
สามารถตีความและแปลความหมายผลงานทางการบัญชีได้และนี่ย่อมเป็นเป้าหมายที่สำคัญ

หากกล่าวโดยสรุป หน้าที่ของการบัญชีย่อมประกอบด้วย การเลือกรายการ
การวัดค่า การบันทึกการจัดจำแนก การทำสรุป และการตีความงานทางการบัญชีที่ให้ประโยชน์

ส่วนใหญ่จะเป็นงานทางด้านการวิเคราะห์การวางแผนและการแปลความข้อมูลทางการเงินเพื่อช่วยในการตัดสินใจ²⁷

2.3.2 ความหมายของคำว่า “การสอบบัญชี” (Audit)

การสอบบัญชีนั้นมีผู้ให้ความหมายหรือคำนิยามไว้หลายความหมายหรือหลายคำนิยามแต่มีลักษณะสำคัญสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

1) เป็นการประกอบวิชาชีพอิสระ

การสอบบัญชี (Audit) หมายถึง การประกอบวิชาชีพอิสระอย่างหนึ่งที่ทำให้บริการแก่สาธารณะในด้านการตรวจสอบบัญชี²⁸ ซึ่งสามารถที่จะแสดงความเห็นออกมาในรูปงบการเงินซึ่งได้รับการตรวจสอบโดยเสรี คือไม่ถูกควบคุมหรือปลอดจากอิทธิพลใดๆ จากลูกค้า²⁹ ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถให้คำวินิจฉัยโดยปราศจากอคติและทำให้งบการเงินได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรมกับข้อเท็จจริงต่างๆที่มีอยู่ในการให้ความเห็นหรือให้คำตัดสินนั้น นอกจากนี้การสอบบัญชียังหมายถึงการตรวจสอบและแสดงความเห็นที่เป็นอิสระเกี่ยวกับฐานะทางการเงินรวมทั้งการตรวจสอบเอกสารต่างๆ ของกิจการ โดยการตรวจสอบนั้น จะต้องมีการและกระบวนการที่เป็นระบบเพื่อผู้สอบบัญชีจะสามารถแสดงความเห็นและยืนยันเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในทางการค้าเพื่อที่จะเป็นประโยชน์แก่ผู้สนใจที่ใช่ ข้อมูลนั้นๆ³⁰

2) เป็นการตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชีและหลักฐานอื่นๆ

การสอบบัญชี (Audit) หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชีเอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัย และแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้น มีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่ควรจะเป็น เพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังสามารถเสนอข้อสังเกตอันเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารงานของ

²⁷ เกษรี ณรงค์เดช เรื่องเดิม หน้า 1-2

²⁸ คณะอนุกรรมการบัญชีวิชาชีพบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย อ้างถึงในสุนา สิทธิเลิศประสิทธิ์ แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีในระบบบัญชีและการสอบบัญชี, หน่วยที่ 7-15 นนทบุรี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช 2533 หน้า 305

²⁹ สุนา สิทธิเลิศประสิทธิ์ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการสอบบัญชี ในระบบบัญชีและการสอบบัญชี หน่วยที่ 7-15 นนทบุรี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช 2533 หน้า 319

³⁰ John Dunn *Auditing Theory and Practice* New York Prentic Hall 1991 p.6

กิจการเพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และบางครั้งการตรวจสอบยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารงานได้ทราบด้วย³¹

หากกล่าวโดยสรุป การสอบบัญชีเป็นการตรวจสอบเอกสารทางบัญชีหรือเอกสารพยานหลักฐานทางบัญชีของกิจการ รวมทั้งการแสดงความเห็นและลงลายมือชื่อเพื่อรับรองงบการเงิน โดยบุคคลที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีโดยการตรวจสอบนั้นจะต้องมีวิธีการและกระบวนการที่เป็นระบบและการแสดงความเห็นของผู้ทำหน้าที่สอบบัญชีจะต้องเป็นอิสระปราศจากการแทรกแซงใดๆ ทั้งสิ้นเพื่อทำให้งบการเงินที่รับรองนั้นเป็นที่น่าเชื่อถือ ถูกต้อง และสามารถนำไปยืนยันหรือใช้ประโยชน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

2.3.3 ความหมายของคำว่า ผู้สอบบัญชี (Auditor)

ผู้สอบบัญชีนั้นมีผู้ให้ความหมายหรือคำนิยามไว้หลายความหมายหรือหลายคำนิยาม แต่มีลักษณะสำคัญสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

1) เป็นผู้ตรวจสอบงานทางบัญชี

สำหรับการพิจารณาถึงความหมายของผู้สอบบัญชีตามนัยนี้ หมายถึง การเป็นผู้ตรวจสอบงานทางด้านกรบัญชี ซึ่งผู้ตรวจสอบพึงจัดทำเป็นบุคคลอื่นที่มีใจเจ้าของบัญชีที่ถูกตรวจสอบนั้น เช่น การที่เจ้าของกิจการแห่งหนึ่งต้องการยื่นงบดุลบัญชีที่จะต้องไปว่าจ้างให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้ทำการตรวจสอบซึ่งผู้สอบบัญชีดังกล่าวจะต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่กฎหมายรับรองและให้ความคุ้มครองโดยได้ขึ้นทะเบียนตามกฎหมายแล้วเท่านั้นหรืออาจกล่าวได้ว่า หมายถึง ผู้ตรวจสอบงานทางบัญชีซึ่งจัดทำโดยบุคคลอื่น³²

2) เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น หมายถึง เป็นผู้ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 และใบอนุญาตนั้นยังไม่ขาดอายุไม่ถูกพักหรือไม่ถูกเพิกถอน ซึ่งเรียกว่า “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ทั้งนี้ผู้ที่จะเป็นผู้สอบบัญชีนั้นจะต้องได้รับการรับรองและคุ้มครอง อีกทั้งจะต้องขึ้นทะเบียนตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น นอกจากนี้บุคคลที่จะลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีนั้น จะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งจะต้องขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยมีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด³³ เท่านั้นและจะต้องผ่านการทดสอบความรู้ของสภาวิชาชีพ หากมิได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแต่ไปลงลายมือชื่อรับรองการ

³¹ พะยอม สิงห์แสนห์ การสอบบัญชี กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์ชวนพิมพ์ 2535 หน้า 1-12

³² สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ศัพท์บัญชี พิมพ์ครั้งที่ 4 กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2534 หน้า 9-15

³³ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 มาตรา 37

สอบบัญชีจะต้องได้รับโทษทางอาญาซึ่งมีระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ³⁴ และบุคคลที่ได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพ แล้วหากมิได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยอาจถูกพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตก็ได้³⁵ โดยถือว่าเป็นการลงโทษทางมรรยาทแห่งวิชาชีพ

หากกล่าวโดยสรุป อาจกล่าวได้ว่าผู้สอบบัญชี หมายถึง ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่มีหน้าที่ทำการตรวจสอบเอกสารทางการเงินของกิจการต่างๆ ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้เพื่อแสดงความเห็นถึงฐานะทางการเงินและผลของการดำเนินงานของกิจการนั้นเพื่อประโยชน์แก่บุคคลทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้นอันจะสามารถนำไปสู่การตัดสินใจในบางประการและเนื่องจากตามกฎหมายของไทยได้มีการกำหนดว่าผู้จะทำการสอบบัญชีได้นั้นจะต้องได้รับใบอนุญาตจากหน่วยงานควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีซึ่งในที่นี้ก็คือ “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ดังนั้นผู้สอบบัญชีที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้มีสิทธิตามกฎหมายนั้นจะต้องเป็น “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” เท่านั้น จึงจะมีสิทธิหน้าที่และได้รับความคุ้มครองตลอดจนต้องปฏิบัติงานตามที่กฎหมายกำหนดไว้

2.4 วัตถุประสงค์และประโยชน์ของการสอบบัญชี

การสอบบัญชี คือการที่ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ได้รับมอบหมายจากเจ้าของกิจการให้ทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกรายการบัญชี และการจัดทำงบการเงิน โดยการตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี หลักฐานอื่นๆ ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่ และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินทุกฝ่าย ไม่ว่าจะเป็นทางราชการ ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น พนักงาน ผู้บริหาร และสาธารณชนทั่วไป ในการนำข้อมูลและรายการตัวเลขต่างๆ ไปใช้ในการตัดสินใจตามภาระหน้าที่

2.4.1 วัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี ย่อหน้า 2 ได้อธิบายถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบไว้ว่า “การตรวจสอบงบ

³⁴ เรื่องเดียวกัน มาตรา 68

³⁵ เรื่องเดียวกัน มาตรา 49

การเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่”

การสอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ โดยถ้าผู้สอบบัญชีพบรายการผิดปกติซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและเป็นสาระสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นไว้ในรายงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบต่อรายงานที่ตนได้แสดงความเห็นไว้ต่องบการเงินที่ตนตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระซึ่งเป็นลักษณะทางด้านคุณภาพของผู้สอบบัญชี จะสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีและแสดงรายการสอบบัญชีได้อย่างถูกต้อง

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี ย่อหน้าที่ 3 ระบุว่า “แม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีจะช่วยให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ แต่ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถถือได้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นการรับรองในเรื่องความเจริญของกิจการ ในอนาคตรวมทั้งประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลในการบริหารงานของผู้บริหาร”

แม้ว่า “ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี” จะมีขีดความสามารถจ้าง “ผู้ทำบัญชี” ที่มีความรู้ความสามารถดีเยี่ยมเพื่อให้งานด้านการบัญชีและการจัดทำงบการเงินมีคุณภาพ ถูกต้อง ครบถ้วนตรงความเป็นจริง แต่กฎหมายยังคงกำหนดให้ต้องมีการสอบบัญชีสำหรับธุรกิจทุกแห่ง โดยไม่มีข้อยกเว้น ไม่ว่ากิจการจะมีผู้ทำบัญชีดีเพียงใด ที่เป็นเช่นนี้เพราะการสอบบัญชีช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงิน ทั้งนี้ เพราะ “ผู้ทำบัญชี” ย่อมอยู่ในฐานะลูกจ้างของ “ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี” ผู้บริหารของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเป็นนาย มีอำนาจเหนือผู้ทำบัญชีและอยู่ในฐานะที่สามารถครอบงำผู้ทำบัญชีให้จัดทำบัญชีผิดๆ หรือบิดเบือนไปจากความเป็นจริงเพื่อประโยชน์แก่ผู้หนึ่งผู้ใดโดยมิชอบ แม้พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 มีบทกำหนดโทษทั้ง “ผู้ทำบัญชี” และ “ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี” ที่กระทำความผิดเกี่ยวกับการบัญชี โดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีมีบทกำหนดโทษสูงกว่าผู้ทำบัญชีก็ตาม แต่การใช้อิทธิพลครอบงำยังคงปรากฏอยู่เสมอๆ ซึ่งอาจเป็นเพราะบทลงโทษไม่รุนแรงเพียงพอ ด้วยเหตุนี้งบการเงินที่ธุรกิจต่างๆ จัดทำขึ้นจึงยังไม่ได้รับความเชื่อมั่นในความถูกต้องครบถ้วนของข้อมูลครบใดที่ยังไม่มีการสอบบัญชีซึ่งมีวัตถุประสงค์ให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อความถูกต้องและครบถ้วนของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน อันเป็นหลักการที่กำหนดในแม่บทการบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับการเสนอรายงานทางการเงิน (Financial Reporting)

ในทางแนวคิดจึงเท่ากับผู้สอบบัญชีคือผู้ที่สร้างความเชื่อมั่น (Attestation) ให้เกิดขึ้นกับงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้เกิดความมั่นใจในการนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจทางธุรกิจ

1) งานของผู้สอบบัญชีกับผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายในกิจการลูกค้า

ผู้มีส่วนได้เสียฝ่ายต่างๆ ของกิจการ ได้แก่ เจ้าของกิจการ ผู้ถือหุ้นของบริษัททั้งนี้ผู้ถือหุ้นส่วนข้างมากกับผู้ถือหุ้นส่วนข้างน้อย ผู้บริหาร พนักงาน เจ้าหนี้ กิจการลูกค้า นักลงทุนทั้งรายย่อยและรายใหญ่ นักลงทุนในต่างประเทศ และนักลงทุนชาวไทย หน่วยงานของรัฐ ซึ่งมีทั้งหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร หน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแล นอกจากนี้ยังรวมถึงประชาชนทั่วไป หรือสาธารณชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีของกิจการที่เป็นรัฐวิสาหกิจที่ประชาชนทุกคนมีส่วนร่วมในการเป็นเจ้าของในฐานะผู้เสียภาษีอากรให้แก่รัฐ

โดยภาระหน้าที่ของแต่ละฝ่ายในบรรดาผู้มีส่วนได้เสียที่กล่าวข้างต้น เป็นธรรมดาที่ย่อมมีผลประโยชน์ในกิจการแห่งเดียวกันที่ต่างมุมกัน ซึ่งเรียกว่ามี “ความขัดแย้งกันของผลประโยชน์ในกิจการ” (Conflict of Interests) ซึ่งอธิบายขยายความไว้ดังนี้

(1) ผู้เป็นเจ้าของ ย่อมต้องการทราบว่าผลการดำเนินงานที่แท้จริงเป็นอย่างไร กำไรสูงหรือต่ำ ตนจะมีส่วนแบ่งตามสัดส่วนของทุนที่ลงไว้มากน้อยเพียงใด

(2) ผู้ถือหุ้นส่วนข้างมาก เป็นฝ่ายที่สามารถใช้ความได้เปรียบในการออกเสียงแต่งตั้งคณะกรรมการและควบคุมการบริหาร เพราะคณะกรรมการจะเป็นผู้ตั้งผู้บริหาร

(3) ผู้ถือหุ้นส่วนข้างน้อย เป็นฝ่ายที่จ่ายเงินลงเป็นทุนของกิจการเช่นกัน แต่ไม่มีสิทธิมีเสียงในการบริหารมากนัก ทำได้แต่เพียงการซักถามผู้บริหารในที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น และการเข้าชื่อกันแต่งตั้งผู้ตรวจตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด

(4) ผู้บริหาร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกิจการที่เจ้าของมิได้บริหารเอง แต่ใช้ผู้บริหารอาชีพย่อมต้องการแสดงฝีมือในการบริหารจัดการ หากกำไรที่เกิดขึ้นจริงต่ำหรือมีผลขาดทุน ก็เป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะจงใจปกปิดผลกำไรต่ำหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยใช้อำนาจครอบงำผู้ทำบัญชีให้แสดงรายงานการเงินที่บิดเบือนตัวเลขบางครั้งอาจรวมไปถึงการพยายามหลีกเลี่ยงหรือหลบภาษีอากรที่ต้องจ่ายให้รัฐ

(5) พนักงาน ต้องการเห็นกิจการเจริญเติบโตเพื่อหวังค่าตอบแทนการปฏิบัติงานที่สูงขึ้นในรูปเงินเดือนและสวัสดิการต่างๆ

(6) เจ้าหน้าที่ของรัฐ เช่น เจ้าหน้าที่สรรพากร ต้องการจัดเก็บภาษีอากรให้สูงที่สุดเพื่อรัฐบาลมีเงินงบประมาณใช้ในการบริหารบ้านเมืองอย่างเพียงพอ

(7) เจ้าหนี้ ต้องการได้รับเงินที่ให้ผู้กู้ไปคืนพร้อมทั้งดอกเบี้ยเมื่อถึงกำหนดชำระ และต้องการทราบว่าฐานะการเงินแท้จริงของกิจการที่เป็นลูกหนี้เป็นอย่างไร จะสามารถให้ผู้กู้ต่อไปได้หรือไม่

(8) ผู้ลงทุน ต้องการลงทุนในหุ้น หรือตราสารทุน หรือตราสารหนี้ที่กิจการนำออกจำหน่าย เพื่อหวังผลกำไรจากการขึ้นราคาของหลักทรัพย์ หรือหวังในส่วนแบ่งเงินปันผล หรือผลตอบแทนอื่น เช่น ดอกเบี้ยหุ้นกู้ เป็นต้น

(9) คู่ค้า ย่อมต้องการทราบว่ากิจการมีความมั่นคงในฐานะการเงินเพียงใด ผลการดำเนินงานมีกำไรหรือขาดทุน การดำเนินงานของกิจการนี้จะดำเนินไปได้อย่างต่อเนื่อง หรือมีโอกาสจะหยุดชะงัก เพื่อพิจารณาระดับความเกี่ยวพันทางการค้าที่จะมีต่อกันให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม

(10) สาธารณชนหรือประชาชนทั่วไป มีความเป็นไปได้ที่จะเข้าทำนิติกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งกับกิจการในอนาคต การได้รับข้อมูลที่ถูกต้องเพื่อให้ความสามารถตัดสินใจได้อย่างถูกต้องว่าควรจะทำนิติกรรมด้วยหรือไม่ เช่น บริษัทพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ อาจเสนอขายที่ดินและบ้านจัดสรรแก่ประชาชนทั่วไป หากบริษัทไม่มั่นคง และประชาชนไม่ทราบหลงผิดทำสัญญาเช่าซื้อบ้านที่ยังสร้างไม่เสร็จ หรือที่ดินซึ่งคิดจำนอง จะทำให้ได้รับความเสียหายได้โดยง่าย เป็นต้น

การที่ข้อกำหนดเรื่องมรรยาทหรือจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีระบุไว้ชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความอิสระ เที่ยงธรรม เพราะเหตุที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำหน้าที่แสดงความเห็นต่อความถูกต้องของงบการเงิน ซึ่งจะถูกนำไปใช้โดยบุคคลหลายฝ่ายที่มีผลประโยชน์แตกต่างกันไปในกิจการแห่งเดียวกันที่เป็นลูกค้านของผู้สอบบัญชีเพราะทุกฝ่ายต้องการความเห็นที่เป็นกลางของผู้สอบบัญชีที่จะบอกตามความเป็นจริงในทางวิชาการบัญชีว่ากิจการมีฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงของฐานะการเงินอย่างไร ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความรับผิดชอบสูงมาก การวินิจฉัยของผู้สอบบัญชีในทุกเรื่องที่เป็นประเด็นปัญหาซึ่งมีสาระสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาจากมุมมองของผู้มีส่วนได้เสียแต่ละฝ่ายว่าควรได้รับทราบข้อมูลอย่างไร มิฉะนั้น ผู้สอบบัญชีอาจถูกกล่าวหาได้ในภายหลังว่าปฏิบัติหน้าที่อย่างไม่เป็นกลาง ซึ่งจะต้องมีความรับผิดชอบทางกฎหมายทั้งทางแพ่งและอาญา หากพิสูจนได้ว่ารายงานของผู้สอบบัญชีเป็นเท็จและไม่เป็นกลาง ให้ประโยชน์โดยมิชอบแก่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง

2.4.2 ประโยชน์ของการสอบบัญชี

การศึกษาวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี ช่วยทำให้เข้าใจประโยชน์ของการสอบบัญชีไปพร้อมๆ กันซึ่งต่อไปจะอธิบายเพิ่มเติมเพียงโดยสรุปถึงสิ่งที่ได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ “ผู้มีส่วนได้เสียฝ่ายต่างๆ ของกิจการ” และจะเสริมด้วยประเด็นที่ควรได้รับทราบเพิ่มเติมเพื่อให้ผู้อ่านมีความเข้าใจที่สมบูรณ์ยิ่งขึ้น ประโยชน์ของการสอบบัญชีประมวลได้ดังนี้³⁶

1) ให้ความเชื่อมั่นในข้อมูลที่ผู้บริหารใช้ในการบริหารจัดการ

ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อรวบรวมหลักฐานที่มีคุณภาพและปริมาณที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้ประกอบการสรุปและแสดงความเห็นของตนต่อความถูกต้องของงบการเงิน รายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นผลงานของการสอบบัญชี นอกจากช่วยให้บุคคลภายนอกฝ่ายต่างๆ ที่มีผลประโยชน์ดังกล่าวไว้ในหัวข้อเรื่อง “ผู้มีส่วนได้เสียฝ่ายต่างๆ ของกิจการ” แล้ว ผู้ที่จะใช้งบการเงินให้เป็นประโยชน์ของตนได้มากที่สุดผู้หนึ่ง คือ ผู้บริหารของกิจการนั้นนั่นเอง

ผู้บริหารจำเป็นต้องทราบฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน เพื่อที่จะใช้ในการวางแผนงาน การบริหาร และงานด้านการเงินของบริษัทต่อไปในปีใหม่ รายการและข้อมูลต่างๆ ในงบการเงินจะช่วยชี้จุดอ่อนหรือปัญหาที่เกิดขึ้น เช่น รายได้หรือค่าใช้จ่ายรายการใดที่เกิดขึ้นสูงต่ำมากผิดปกติ เมื่อเทียบกับงวดบัญชีอื่นๆ สภาพคล่องทางการเงินของกิจการมีมากน้อยเพียงใดอยู่ในระดับที่จะเป็นอันตรายกับการดำเนินการตามปกติหรือไม่ ในกรณีที่ขาดเงินจะจำเป็นต้องหาแหล่งเงินกู้หรือไม่ หากต้องกู้ควรกู้ในระยะสั้นหรือระยะยาว ในกรณีตรงข้ามหากมีสภาพคล่องเกินบริษัทควรเตรียมการลงทุนอย่างไรจึงจะให้ประโยชน์ตอบแทนที่ดีที่สุด การได้ทราบประเด็นปัญหาเหล่านี้จากงบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบจนเชื่อมั่นได้ในความถูกต้องของข้อมูลต่างๆ ในงบการเงินล้วนเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารงานในการกำหนดแผนงาน ลำดับความสำคัญ ความจำเป็นเร่งด่วนก่อนหลัง ทำให้สามารถพิจารณาเลือกกำหนดวิธีการแก้ไขปัญหา เพื่อดำเนินการแก้ไขปรับปรุงตามแผนงานที่ผู้บริหารกำหนดขึ้นต่อไป

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 เรื่องการวางแผนงานสอบบัญชี กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 9 ว่าเรื่องต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการพัฒนาแผนการสอบบัญชี โดยรวมจะรวมถึงการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในและความเสี่ยงและความมีสาระสำคัญ เพื่อพิจารณาโอกาสและสาเหตุใดๆ ที่จะทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ เพื่อจะได้วางแผนการปฏิบัติงานในการหาหลักฐานต่างๆ สำหรับใช้

³⁶ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช เรื่องเดิม หน้า 16-20

พิสูจน์สิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องการทราบข้อเท็จจริงได้อย่างเหมาะสม ผลของการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าวจะทำให้ผู้สอบบัญชีได้ทราบจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญของระบบการควบคุมภายในด้านบัญชีและการเงิน ซึ่งโดยทั่วไปเพื่อเป็นการให้บริการที่ดีและเพื่อเพิ่มคุณค่าของงานสอบบัญชีให้แก่ลูกค้าของตน ผู้สอบบัญชีจะทำหนังสือถึงผู้บริหาร (Management Letter) เพื่อแจ้งให้ผู้บริหารทราบ บริการส่วนเพิ่มเช่นนี้เป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อผู้บริหารของลูกค้าซึ่งนับได้ว่าเป็นคุณค่าส่วนเพิ่มที่ได้รับจากการสอบบัญชี ผู้บริหารจะสามารถสั่งการให้กำหนดหรือปรับปรุงมาตรการควบคุมภายในได้อย่างถูกต้องเหมาะสมเพื่อเสริมความรัดกุมและประสิทธิผลให้แก่ระบบการควบคุมภายใน ความสิ้นเปลือง สูญเปล่าของทรัพยากรประเภทต่างๆ ของกิจการจะลดลง รวมถึงช่วยลดโอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดของข้อมูลทางบัญชีและการเงินของกิจการด้วยเช่นกัน

2) ประโยชน์ต่อการสร้างพัฒนาการของตลาดทุนและตลาดเงิน

ประโยชน์ต่อการสร้างพัฒนาการของตลาดทุนและตลาดเงิน ได้แก่ บทบาทของการสอบบัญชีต่อการลงทุนในหลักทรัพย์ การลงทุนในตลาดทุนข้ามพรมแดน และการสอบบัญชีกับการวิเคราะห์สินเชื่อของสถาบันการเงิน ซึ่งสามารถแยกพิจารณาในแต่ละเรื่องได้ดังต่อไปนี้

(1) บทบาทของการสอบบัญชีต่อการลงทุนในหลักทรัพย์ ตลาดทุน หมายถึง ตลาดที่ทำการซื้อขายหลักทรัพย์ ตลาดทุนในประเทศไทย คือ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความสำคัญยิ่งต่อการระดมเงินทุนเพื่อการอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม ตลาดทุนช่วยให้ธุรกิจที่มีผลประกอบการและการบริหารที่ดี ซึ่งมีคุณสมบัติเหมาะสมที่จะนำหลักทรัพย์ของตนออกจำหน่ายเพื่อการระดมทุนมาดำเนินกิจการต่างๆ

อย่างไรก็ตาม การลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ทุกตลาดในโลกนักลงทุนมีความอ่อนไหวต่อปัจจัยต่างๆ เกี่ยวกับบริษัทที่จำหน่ายหลักทรัพย์ในตลาดมาก โดยเฉพาะเมื่อมีข้อมูลเกี่ยวกับความมั่นคงหรืออ่อนแอ ความสามารถในการทำกำไรหรือผลขาดทุน การเปลี่ยนแปลงในโครงการสำคัญหรือตัวผู้บริหารระดับสูงของบริษัท

การสอบบัญชีช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ลงทุนได้ในระดับหนึ่ง โดยเฉพาะในด้านความถูกต้องเชื่อถือได้ของตัวเลข ข้อมูลในงบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งความสมบูรณ์ครบถ้วนของข้อมูล ซึ่งผู้สอบบัญชีมีหน้าที่สอบทานความเหมาะสมและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลประกอบงบการเงินด้วย การสอบบัญชีจึงเป็นประโยชน์ยิ่งแก่นักวิเคราะห์หลักทรัพย์ที่จะพิจารณาแนะนำแก่ผู้ลงทุนว่าหลักทรัพย์ใดเหมาะสมกับการลงทุน โดยอาศัยข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งผู้วิเคราะห์เชื่อมั่นในความถูกต้องตามที่ควรได้เนื่องจากผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็น

ของตนไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การสอบบัญชีจึงเป็นประโยชน์แก่นักลงทุนทุกคน ทั้งผู้ลงทุนระยะยาว ซึ่งหวังผลตอบแทนในรูปแบบเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือผู้ลงทุนระยะสั้นซึ่งหวังกำไรจากการขายเมื่อราคาหลักทรัพย์มีการเปลี่ยนแปลงเคลื่อนไหวสูงขึ้น ผู้ลงทุนจะตัดสินใจลงทุนหรือขายหลักทรัพย์โดยอาศัยผลการวิเคราะห์ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงของฐานะการเงิน จากข้อมูลในงบการเงินประจำปีของบริษัทจดทะเบียนจัดทำขึ้นและผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบแล้ว หรืองบการเงินรายไตรมาสซึ่งบริษัทจดทะเบียนจัดทำขึ้นและผู้สอบบัญชีได้สอบทานแล้ว

(2) การลงทุนในตลาดทุนข้ามพรมแดน ในยุคโลกาภิวัตน์และยุคเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งสามารถส่งข้อมูลผ่านดาวเทียมได้อย่างรวดเร็วเช่นปัจจุบันการค้าการลงทุนในหลักทรัพย์มิได้จำกัดเฉพาะการซื้อขายหรือลงทุนภายในประเทศเท่านั้น แต่สามารถติดตามข้อมูลข่าวสาร สั่งซื้อ สั่งขาย หลักทรัพย์ที่มีการเสนอซื้อหรือเสนอขายในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศอื่น การซื้อขายข้ามประเทศทำได้โดยผ่านตัวแทน ซึ่งมีระบบการสื่อสารแบบออนไลน์ (Online) และนักลงทุนจะพึงการใช้บริการหรือคำแนะนำของนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ที่ให้บริการในระดับนานาชาติ ราคาหลักทรัพย์ต่างๆ จะถูกเสนอจากตลาดหลักทรัพย์ของประเทศหนึ่งไปยังระบบข้อมูลข่าวสารการลงทุนของประเทศต่างๆ ทั่วโลกได้โดยผ่านระบบสื่อสารสารสนเทศที่รวดเร็วเพียงเสี้ยววินาที นักลงทุนจึงสามารถติดตามข้อมูลข่าวสารจากอีกมุมหนึ่งของโลกได้โดยง่าย สิ่งนี้อาจยุ่งยาก หรือลำบากบ้างซึ่งแก้ไขไม่ได้เพราะเป็นเรื่องของธรรมชาติที่เหลื่ออยู่คงเป็นเรื่องของความแตกต่างของเวลาระหว่างประเทศในซีกโลกต่างๆ ที่ทำให้นักลงทุนอาจต้องตื่นเช้าหรืออดนอนกันบ้าง เพื่อเฝ้าติดตามความเคลื่อนไหวของราคาหลักทรัพย์ในตลาดของประเทศที่ตนสนใจหรือลงทุนไว้ ที่มีการเสนอซื้อหรือเสนอขายอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศนั้น ซึ่งอาจอยู่คนละมุมโลกห่างไกลจากประเทศอันเป็นภูมิลำเนาของนักลงทุน โดยที่นักลงทุนในกรณีนี้ติดตามข้อมูลข่าวสารอยู่ห่างไกลออกไป การจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีและการตรวจสอบตามมาตรฐานบัญชีที่รับรองทั่วไปในระดับสากลจึงจำเป็นและเป็นประโยชน์ยิ่งทำให้การซื้อขายหลักทรัพย์ข้ามพรมแดนดำเนินไปได้ด้วยความมั่นใจของนักลงทุนในข้อมูลทางการเงินและการบัญชีเพื่อการตัดสินใจ

(3) การสอบบัญชีกับการวิเคราะห์สินเชื่อของสถาบันการเงินด้านตลาดเงินหรือตลาดของการให้กู้ยืม ซึ่งเป็นเรื่องของระบบสถาบันการเงินที่จะอำนวยความสะดวกเพื่อการค้า การอุตสาหกรรม และการลงทุน ของธุรกิจและบุคคลในประเทศ ในด้านธุรกิจ กิจการที่เสนอขอกู้ยืมจากธนาคารหรือสถาบันการเงินต่างๆ ธนาคารมักจะเรียกงบการเงินของกิจการที่ขอกู้ยืมไปประกอบการพิจารณา ซึ่งแน่นอนงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นต่อความถูกต้องแล้ว

ยอมเป็นสิ่งที่เจ้าหน้าที่วิเคราะห์สินเชื่อของสถาบันการเงินจำเป็นต้องใช้ เนื่องจากอัตราส่วนทางการเงินต่างๆ สามารถคำนวณได้จากรายการและข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินนั่นเอง อัตราส่วนทางการเงินที่สถาบันการเงินให้ความสนใจ มักรวมถึงอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนของบริษัท (Debt to Equity Ratio) ซึ่งแสดงถึงความรับผิดชอบส่วนของผู้ถือหุ้นที่จะขอกู้ยืม ซึ่งโดยทั่วไปสถาบันการเงินมักไม่ต้องการให้อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นหรือทุนของบริษัทอยู่ในระดับที่เกินกว่า 3:1 ในกรณีธุรกิจที่ขอกู้ยืมมีสัดส่วนของหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นสูงกว่านี้ สถาบันการเงินมักให้นิติบุคคลผู้ยื่นขอกู้ดำเนินการเพิ่มทุนก่อนที่จะอนุมัติการให้สินเชื่อ อย่างไรก็ตาม ไม่มีเกณฑ์ที่แน่นอนตายตัวสำหรับสถาบันการเงินแต่ละแห่ง เพราะการให้กู้ยืมขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่นอีกหลายประการ เช่น หลักทรัพย์ค้ำประกัน ความเป็นไปได้ของโครงการที่ต้องการของสินเชื่อไปใช้สนับสนุน เป็นต้น

3) ประโยชน์ต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ

ประโยชน์ต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ เช่น ด้านการจัดเก็บภาษีโดยกล่าวถึง ลักษณะของภาษีอากรที่ดี และวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร และประโยชน์ด้านการระดมทุน โดยการร่วมทุน รวมกิจการ หรือการซื้อขายกิจการ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) ด้านการจัดเก็บภาษี ตัวเลขข้อมูลทางการเงินและการบัญชีที่มีความถูกต้องเชื่อถือได้ เป็นประโยชน์อย่างยิ่งในด้านการจัดเก็บภาษีของหน่วยจัดเก็บรายได้และค่าธรรมนิยม ไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากรที่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ กรมสรรพสามิต ซึ่งจัดเก็บภาษีสรรพสามิตประเภทต่างๆ เช่น สุรา บุหรี่ เบียร์ ไฟ ยานยนต์ รถยนต์ เป็นต้น กรมศุลกากร ซึ่งจัดเก็บภาษีศุลกากรในการส่งสินค้าเข้าจากต่างประเทศและการส่งสินค้าออกไปยังต่างประเทศ งบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว เป็นข้อมูลเบื้องต้นที่หน่วยงานราชการต่างๆ ที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรจะนำไปใช้ในการทำหน้าที่ของแต่ละหน่วยงานนั้น ข้อมูลทางการเงินบัญชีอาจถูกใช้ประโยชน์มากที่สุดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องกรอกข้อมูลกำไรหรือขาดทุนสุทธิ รายได้และค่าใช้จ่ายที่ได้รับการยกเว้น หรือไม่อาจนำมาคำนวณกำไรหรือขาดทุนเพื่อการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร แม้ว่ากรมสรรพากรจะมีข้าราชการที่ทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ ทางบัญชีของธุรกิจ แต่ก็กระทำโดยสุ่มตัวอย่าง หรือในกรณีที่มีสิ่งบอเหตุว่าควรตรวจ แต่กรณีนั้นจำนวนเจ้าหน้าที่มีไม่มากพอ กรมสรรพากรจึงยังต้องพึ่งความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อความถูกต้องของงบการเงินของบริษัทต่างๆ อยู่อย่างมาก

(2) การระดมทุน โดยการร่วมทุน รวมกิจการ หรือการซื้อขายกิจการ รายงานของผู้สอบบัญชียังใช้ประโยชน์ได้อย่างมากในกรณีที่มีการรวมกิจการหรือซื้อขายกิจการ

โดยข้อมูลต่างๆ จะถูกนำไปใช้ในการคำนวณราคาที่จะมีการซื้อขายหรือโอนกิจการระหว่างกัน อย่างไรก็ตามในกรณีที่จะมีการดำเนินการทางธุรกิจที่สำคัญมากเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีมักได้รับการมอบหมายให้ทำการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ เช่น การประเมินราคาทรัพย์สินใหม่ (Due Diligence) หรือการตรวจสอบตามวิธีที่ตกลงกัน (Agreed upon Procedures) เป็นต้น เพราะการเสนอรายงานการสอบบัญชีจากการตรวจสอบประจำปีอาจมีข้อจำกัดเมื่อถูกนำมาใช้ในการร่วมทุน หรือรวมกิจการ หรือซื้อขายกิจการ

4) ประโยชน์ด้านข้อมูลสถิติเพื่อการบริหารประเทศของรัฐบาล

วัตถุประสงค์หนึ่งของทางราชการในการกำกับดูแลธุรกิจและกำหนดให้นิติบุคคลจัดส่งงบการเงินที่มีการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีแล้ว ได้แก่ ต้องการมีข้อมูลที่เชื่อถือได้เพื่อใช้ในการบริหารประเทศ การมีงบการเงินของภาคธุรกิจทั้งหมดอยู่ในมือของทางราชการ ย่อมสามารถวางระบบการประมวลข้อมูลด้านใดด้านหนึ่งหรือหลายๆ ด้าน ได้อย่างกว้างขวาง

การรวบรวมข้อมูลเพื่อจัดทำตัวเลขเชิงสถิติ ย่อมสามารถใช้เป็นประโยชน์ในการวางแผนงาน หรือศึกษาปัญหา เพื่อการแก้ไขและการกำหนดยุทธศาสตร์ทางด้านธุรกิจในเวทีสากล สถิติที่สำคัญๆ ในระดับประเทศ เช่น สถิติรายได้จากการทำธุรกิจส่งออก ต้นทุนการผลิต โดยเฉลี่ยของแต่ละอุตสาหกรรม ส่วนแบ่งตลาดในประเทศของกิจการในอุตสาหกรรมเดียวกัน สถิติการใช้จ่าย ค่าจ้างบางรายการ เช่น ค่ารับรอง ภาษีอากร ดอกเบี้ย เป็นต้น ล้วนทำให้รัฐมีข้อมูลเพื่อการบริหารประเทศเป็นอย่างดีถ้าการประมวลข้อมูลกระทำอย่างถูกต้องตามหลักวิชาการสถิติและสนองตอบความต้องการข้อมูลเพื่อการบริหารประเทศ

การสอบบัญชีและเสนอรายงานการสอบบัญชีแสดงความถูกต้องหรือไม่ถูกต้องของข้อมูลในงบการเงินของแต่ละนิติบุคคลย่อมทำให้คุณภาพของสถิติต่างๆ ที่จัดทำมีความคลาดเคลื่อนน้อยลงย่อมเอื้อให้การตัดสินใจของผู้บริหารในภาครัฐทั้งข้าราชการประจำและข้าราชการการเมือง มีความถูกต้องและเป็นประโยชน์แก่ประชาชนโดยรวมสูงขึ้น

2.5 สิทธิและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

การพิจารณาถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเป็นการพิจารณาถึงลักษณะการกระทำต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติหรือพึงปฏิบัติให้อยู่ภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนด เพื่อให้การตรวจสอบบัญชีดำเนินการไปด้วยความถูกต้องสมบูรณ์ตลอดจนการทำการตรวจสอบสมุดบัญชีเอกสารประกอบการลงบัญชี รวมถึงเอกสารหลักฐานอื่นๆ ด้วยเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาวินิจฉัยและแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ฝ่ายผู้ประกอบกิจการได้จัดทำขึ้นเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการดำเนินกิจการหรือประกอบธุรกิจต่อไป ซึ่งมีข้อพิจารณาถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีดังต่อไปนี้

2.5.1 สิทธิของผู้สอบบัญชีในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพ

ในฐานะที่ผู้สอบบัญชีเป็นวิชาชีพเฉพาะที่จะต้องอาศัยผู้มีความรู้ความชำนาญเฉพาะด้าน เพื่อปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบความถูกต้องของบัญชีจึงมีความจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติหน้าที่ภายใต้ขอบเขตหรือระเบียบปฏิบัติที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังมีข้อพิจารณาดังต่อไปนี้

1) สิทธิของผู้สอบบัญชีในเรื่องความมีอิสระในการตรวจสอบ

สิทธิของผู้สอบบัญชีในเรื่องความเป็นอิสระนี้ นับเป็นสิทธิที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในฐานะที่เป็นผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระควรจะพึงมีผู้สอบบัญชีสามารถที่จะแสดงความคิดเห็นในงบการเงินที่ตนเองทำการตรวจสอบได้โดยเสรีซึ่งความหมายของความเป็นอิสระในที่นี้ก็คือการไม่ถูกควบคุมหรือการปลดจากอิทธิพลใดๆ จากลูกค้า³⁷ และถือเป็นคุณสมบัติที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถให้คำวินิจฉัยโดยปราศจากอคติและให้การพิจารณาอย่างเป็นธรรมกับข้อเท็จจริงต่างๆ ที่มีอยู่ในการให้ความเห็นหรือให้คำตัดสินในการพิจารณานั้น เพียงใดจึงจะถือว่าผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระในการตรวจสอบบัญชี ทั้งนี้สหพันธ์นักบัญชีนานาชาติ (International Federation of Accountants) ได้ให้ข้อพิจารณาในเรื่องนี้บางประการดังต่อไปนี้ คือ

(1) การพิจารณาถึงการมีส่วนร่วม หรือความเกี่ยวข้องทางการเงินหรือโดยมีตำแหน่งเป็นผู้บริหารหรือลูกจ้างภายใต้การควบคุมดูแลของคณะผู้บริหารกิจการนั้นๆ

(2) การพิจารณาถึงการมีกิจการหรืออาชีพอื่นใดที่ทำไปพร้อมกับการเป็นผู้สอบบัญชีอันสามารถก่อให้เกิดการขัดผลประโยชน์มีสภาพไม่เหมาะสมหรือให้สอดคล้องหรือไม่สม่ำเสมอในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีหรืออันมีสภาพขัดแย้งกับความต้องการที่จะรักษาไว้ ซึ่งการปรากฏลักษณะของความเป็นอิสระ เช่น การเป็นนายหน้าซื้อขายหุ้น เพราะผู้สอบบัญชีอาจจะแสดงความเห็นอย่างลำเอียงเกี่ยวกับงบการเงินในกิจการที่ตนเป็นนายหน้าอยู่

(3) ความสัมพันธ์ส่วนบุคคลและในทางครอบครัวที่มีผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

(4) ค่าตอบแทนในการตรวจสอบบัญชีมีอัตราส่วนที่ได้รับสูงมากและการยอมรับงานที่ได้รับมอบหมายให้จัดทำมีการกำหนดค่าตอบแทนที่มีเงื่อนไข

2) สิทธิของผู้สอบบัญชีในเรื่องการกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีสามารถที่จะกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบบัญชีได้เองโดยอิสระหากผู้ประกอบการหรือกิจการที่ทำการตรวจสอบจำกัดขอบเขตการปฏิบัติงานของ

³⁷ สุนา สิทธิเลิศประสิทธิ์ เรื่องเดิม หน้า 319

ผู้สอบบัญชีนั้นแล้ว หรือไม่ยอมให้ตรวจสอบเอกสารใด ผู้สอบบัญชีต้องทำการรายงานไว้ในรายงานการสอบบัญชี หรือจะต้องทำรายงานว่าไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน หรือบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจปฏิเสธไม่รับงานสอบบัญชีรายนั้นก็ได้³⁸ เนื่องจากการรับรองนั้นอาจจะทำให้เกิดความเข้าใจผิดแก่บุคคลอื่นได้³⁹ ซึ่งจากสิทธิดังกล่าวของผู้สอบบัญชีแสดงว่าผู้สอบบัญชีสามารถจะใช้ดุลพินิจของตนเองในการตรวจสอบบัญชีว่าจะไปไหนในแนวทางใด หรือมีขอบเขตเพียงใดแต่ก็มีไว้ว่าการใช้สิทธิของผู้สอบบัญชีจะใช้สิทธินั้นได้โดยปราศจากการควบคุมจากกฎหมายแต่อย่างใดไม่ การตรวจสอบหรือวิธีการต่างๆ ก็ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้เป็นมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อใช้เป็นแนวทางให้แก่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติด้วยหรืออาจจะกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าการใช้ดุลพินิจโดยอิสระของผู้สอบบัญชีจะต้องอยู่ภายใต้ขอบเขตหรือกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้เพียงแต่ไม่จำเป็นที่จะต้องทำตามความต้องการของผู้ประกอบการเสมอไป

3) สิทธิของผู้สอบบัญชีในกระดาศทำการและการตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารและข้อมูลต่างๆ

ผู้สอบบัญชีมีสิทธิในกระดาศทำการซึ่งผู้สอบบัญชีได้จัดทำขึ้นระหว่างการตรวจสอบเพื่อผู้สอบบัญชีจะใช้เป็นหลักฐานแสดงว่าผู้สอบบัญชีได้จัดทำบัญชีไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ได้มีการกำหนดไว้ แต่ทั้งนี้ก็อาจจะถูกจำกัดในเรื่องของการเป็นเจ้าของสิทธิดังกล่าว ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีจะนำกระดาศทำการของตนไปทำการเผยแพร่หรือนำไปใช้ประโยชน์ในทางที่ขัดกับการประกอบการค้าของลูกค้าที่ตนทำการตรวจสอบอยู่ เว้นแต่จะได้รับความยินยอมจากลูกค้านั้นก่อน นอกจากนี้ตามพระราชบัญญัติหุ้นส่วนบริษัทของประเทศไทยก็ยังได้มีการกำหนดถึงสิทธิของผู้สอบบัญชีไว้เพิ่มเติมจากที่กล่าวมาด้วยคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีสิทธิที่จะตรวจสอบสมุดบัญชีและมีสิทธิที่จะตรวจสอบข้อมูล และเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความจำเป็นในการตรวจสอบบัญชี ดังนั้นทางฝ่ายผู้บริหารของสถานประกอบการจึงไม่สามารถที่จะทำการปกปิดอำพรางหรือซ่อนเร้นเกี่ยวกับข้อมูลต่างๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีที่ต้องตรวจสอบนั้น

4) สิทธิของผู้สอบบัญชีในการได้รับข้อมูลต่างๆ ที่ถูกต้องตรงต่อความเป็นจริง
ผู้บริหารของสถานประกอบการจะต้องไม่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิดหรือแสดงข้อมูลอันเป็นเท็จแก่ผู้สอบบัญชี ไม่ว่าจะโดยมีเจตนาหรือไม่ก็ตามและไม่ว่าข้อความอันเป็น

³⁸ กองควบคุมบัญชีธุรกิจ การควบคุมและส่งเสริมการจัดทำบัญชีและวิชาชีพสอบบัญชี วารสารกรมทะเบียนการค้า มกราคม- กุมภาพันธ์ 2526 หน้า 42

³⁹ พยอม สิงห์เสน่ห์ การสอบบัญชี กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์ชวนพิมพ์ 2544 หน้า 20

เท็จจะเป็นข้อมูลที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือข้อมูลเป็นการให้คำปรึกษา ก็ถือว่าผู้บริหารของสถานประกอบการที่ให้ตรวจสอบบัญชีนั้นมีความผิดทั้งสิ้น ซึ่งอาจเป็นความผิดในทางอาญาแผ่นดิน ซึ่งสิทธิของผู้สอบบัญชีในกรณีนี้ก็คือสิทธิที่ผู้สอบบัญชีจะได้รับทราบข้อมูลต่างๆ จากผู้บริหารกิจการ โดยถูกต้องตรงต่อความเป็นจริง เพื่อผู้สอบบัญชีจะสามารถแสดงความเห็นของตนต่องบการเงินของกิจการได้อย่างถูกต้อง ดังนั้นกฎหมายจึงได้มีการกำหนดให้เป็นการกระทำผิดในทางอาญา ตามประมวลกฎหมายอาญาว่าด้วยความรับผิดของนิติบุคคล ถ้าผู้บริหารของสถานประกอบการให้ข้อมูลต่อผู้สอบบัญชีไม่ตรงต่อความเป็นจริงไม่ว่าจะเป็นกรณีใดๆ ก็ตาม

5) สิทธิของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบข้อมูลต่างๆ ทางการบัญชีของกิจการสาขาภายในประเทศและในต่างประเทศ

สถานประกอบการใดที่มีสาขาแยกออกไปจากสำนักงานใหญ่ โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีของกิจการที่เป็นสาขานั้น จะต้องทำการจัดเตรียมเอกสารต่างๆ ให้แก่ผู้สอบบัญชีของสำนักงานใหญ่ ซึ่งในทางปฏิบัติการจัดทำบัญชีจะมีการเก็บข้อมูลในทางบัญชีรวมทั้งรายการต่างๆ ของกิจการในเครื่องทั้งหมดเพื่อจะนำไปใช้ประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีของสำนักงานใหญ่ของกิจการนั้น สิทธิของผู้สอบบัญชีในกรณีนี้ก็คือกิจการที่มีสาขาแยกออกไปหลายสาขากระจายกันอยู่ทั่วไปและในแต่ละสาขานั้นก็จะมีผู้สอบบัญชีของสาขาตนเอง แต่โดยหน้าที่ของกิจการและผู้สอบบัญชีของสาขาหรือกิจการในเครื่องทั้งหมดนั้น จะต้องมีการเก็บรวบรวมข้อมูลเอกสารต่างๆ ไปให้แก่ผู้สอบบัญชีของสำนักงานใหญ่เพื่อผู้สอบบัญชีของสำนักงานใหญ่จะใช้สิทธิตรวจสอบงบการเงินหรือเอกสารของกิจการสาขานั้นว่าการดำเนินการที่ผ่านมานั้นมีผลเป็นอย่างไร นอกจากนี้ในกรณีนี้เป็นกิจการสาขาในต่างประเทศ สถานประกอบการนั้นจะต้องให้ข้อมูลของสาขาและเอกสารต่างๆ พร้อมทั้งอำนวยความสะดวกและอธิบายตอบคำถามเกี่ยวกับการดำเนินการและกิจการสาขาในต่างประเทศนั้น ตามความต้องการของผู้สอบบัญชีจากสำนักงานใหญ่ด้วย

2.5.2 หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพ

ผู้สอบบัญชีนั้น โดยทั่วไป หมายถึง บุคคลที่ทำการตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี รวมทั้งหลักฐานอื่นๆ เพื่อที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถพิจารณาวินิจฉัย และแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นว่ามีความถูกต้องตามหลักมาตรฐานการบัญชีหรือไม่เพียงใด ซึ่งผลจากการลงนามหรือรับรองของผู้สอบบัญชีนี้ย่อมจะนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจของบุคคลหลายๆ ฝ่ายในด้านการลงทุน ดังนั้น จากการเป็นผู้สอบบัญชีดังกล่าวจึงเห็นว่าหน้าที่ที่สำคัญของผู้สอบบัญชีก็คือ การแสดงความเห็นของตนเองโดยอิสระ โดยใช้ความรู้ความชำนาญทางการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับงบการเงินของกิจการและเมื่อผู้สอบบัญชีได้ลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินนั้นแล้ว ก็เป็นหน้าที่ที่ผู้สอบบัญชีที่จะต้องแสดงความรับผิดชอบหากมีความผิดพลาด

หรือความเสียหายใดๆ เกิดขึ้น เนื่องจากว่างบการเงินนั้นสามารถใช้ในการพิจารณาเพื่อตัดสินใจ หรืออาจเป็นการจูงใจบุคคลภายนอกให้กระทำการใดๆ โดยอาศัยข้อมูลนั้นได้ อย่างไรก็ตามหน้าที่ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในข้อนี้ก็มิชอบเขตจำกัดกล่าวคือ ผู้สอบบัญชีจะมีความรับผิดชอบ เพียงเท่าที่แสดงความคิดเห็น ในฐานะเป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้

นอกจากนั้นแล้ว ในฐานะที่วิชาชีพผู้สอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระอย่างหนึ่ง ที่ให้บริการแก่สาธารณชนโดยทั่วไป ในด้านการตรวจสอบบัญชีและผู้ที่จะเข้ามาประกอบวิชาชีพ จะต้องผ่านการศึกษา การฝึกหัดและการทดสอบความรู้ความชำนาญรวมทั้งได้รับใบอนุญาตเพื่อใช้ แสดงแก่สาธารณชนว่า บุคคลนั้นเป็นผู้มีความรู้ความสามารถที่จะประกอบวิชาชีพนั้นได้ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังต้องอยู่ภายใต้กฎระเบียบที่เกี่ยวข้องและมีสถาบันที่เข้ามาทำหน้าที่ควบคุม ดังนั้นหน้าที่อีกประการหนึ่งที่ผู้ประกอบวิชาชีพ คือ จะต้องปฏิบัติหรือประกอบวิชาชีพให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด โดยเฉพาะตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีโดยตรง รวมทั้ง กฎหมายอื่นๆ ที่มีบทบัญญัติเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้วย นอกจากนี้แล้วผู้สอบบัญชียังมีหน้าที่ในการรักษามรรยาทหรือจรรยาบรรณตามที่กำหนดไว้ และยังมีกฎเกณฑ์และข้อบังคับต่างๆ ของสถาบันอื่นๆ ที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้วย คือ กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทยและ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ซึ่งหากผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายข้อบังคับต่างๆ ดังกล่าวแล้วผู้สอบบัญชีคนนั้นอาจจะถูกลงโทษทางจรรยาบรรณวิชาชีพ โดยการถูกสั่งพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาตหรือถูกเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ การลงลายมือ รับรองการสอบบัญชีของกิจการที่ตนได้กระทำไปแล้วแต่ละกรณีได้ ก็จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีนั้น ไม่สามารถประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้ต่อไป หรือไม่สามารถตรวจสอบบัญชีในหน่วยงานได้

3. ทฤษฎีและมูลเหตุจูงใจในการประพฤติผิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีด้วยการ ตกแต่งตัวเลขทางบัญชี

ในส่วนนี้จะกล่าวถึงทฤษฎี และมูลเหตุจูงใจในการประพฤติผิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี โดยกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี ทั้งนี้ เนื่องจากความยืดหยุ่นและความไม่ สอดคล้องกันระหว่างแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่กำหนดโดยหน่วยงานต่างๆ ที่มีอำนาจในการออก กฎเกณฑ์ผนวกกับข้อกำหนดต่างๆ ทางกฎหมายทำให้เกิดความหลากหลายในแนวทางปฏิบัติทาง บัญชี ดังนั้นการรับเอาแนวทางปฏิบัติทางบัญชีมาเพื่อปรับแต่งผลการดำเนินงานให้เข้ากับ บรรยากาศของแต่ละกิจการ (Tailor-made Accounting) จึงเกิดขึ้นมาเพื่อรองรับความต้องการของ ผู้คนแต่ละฝ่ายในองค์กร โดยการสะท้อนภาพของฐานะการเงินที่ทำให้การตัดสินใจของผู้ใช้งบ

การเงินเป็นไปอย่างผิดพลาดหรือให้ภาพลวงตาแก่ผู้ใช้งบการเงิน (Misguided or Unrepresentative Impression) สุดท้ายจึงเกิดคำถามตามมาว่า ทำไมกิจการเหล่านั้นจึงปรารถนาที่จะทำในสิ่งเหล่านี้กันอย่างค้ำคั้น ซึ่งมูลเหตุจูงใจของการนำไปสู่การทำ Creative Accounting ของกิจการต่างๆ สามารถอธิบายได้ด้วยแนวคิดทางทฤษฎีตัวแทน (The Agency Theory) ทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (The Positive Accounting Theory) และสมมติฐานการเลือกนำเสนองบการเงินที่ไม่ตรงตามความเป็นจริง (The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

3.1 ทฤษฎีตัวแทน (The Agency Theory)⁴⁰

ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) เป็นทฤษฎีที่ว่าด้วยความเกี่ยวข้องกับระหว่างบุคคล 2 ฝ่ายในฐานะของตัวการ (Principle) ซึ่งเป็นเจ้าของทรัพยากรและเป็นผู้ที่ไม่สามารถดำเนินการได้ด้วยตัวเองจึงต้องว่าจ้างบุคคลอื่นทำงานให้ หรือทำหน้าที่แทนตนและในฐานะตัวแทน (Agents) ซึ่งเป็นผู้รับทำงานแทนตัวการ โดยทำหน้าที่เปลี่ยนแปลงทรัพยากรให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปหรือบริการและจำหน่ายให้กับผู้บริโภค ความเกี่ยวข้องกันระหว่างบุคคลทั้งสองฝ่ายจะอยู่ในรูปของสัญญา กล่าวคือ เมื่อทั้งสองตกลงกันจนเป็นที่พอใจแล้วตัวแทนจะทำงานตามหน้าที่ที่กำหนดให้กับตัวการ ในขณะที่ตัวการมีหน้าที่ที่ต้องจ่ายค่าตอบแทนให้กับตัวแทนตามสัญญา

ทฤษฎีตัวแทนนี้มองว่าทุกคนภายในองค์กรย่อมมีแรงผลักดันในอันที่จะทำทุกอย่าง เพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวด้วยกันทั้งสิ้น ดังนั้นฝ่ายจัดการย่อมมีแรงจูงใจทางด้านเศรษฐกิจและทางการเมือง (Economic and Political Incentives) ในอันที่จะเปิดเผยข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับความก้าวหน้าในการบริหารงานและฐานะการเงินของกิจการที่จะนำไปสู่ความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงิน โดยการซ่อนเร้นหรือปกปิดข้อมูลบางอย่างเพื่อให้งบการเงินออกมามีความดีในสายตาผู้ใช้งบการเงิน ซึ่ง ณ จุดนี้เองงบการเงินจึงถือว่าเป็นสื่อกลางที่บุคคลฝ่ายต่างๆ ที่เข้ามาร่วมทำสัญญากันนำมาใช้ในการวัดวัตถุประสงค์ที่ได้ระบุไว้ในสัญญาต่างๆ บรรลุผลเพียงใด ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่างบการเงินจึงเป็นเครื่องมือในการสอดส่องการทำงานของฝ่ายจัดการว่าทำงานได้มีประสิทธิภาพเพียงใด ด้วยเหตุนี้ฝ่ายจัดการจึงมีแรงจูงใจที่ต้องจัดให้มีระบบบัญชีที่เหมาะสมโดยการเลือกใช้นโยบายบัญชีที่มีผลดีต่อกิจการ ทั้งนี้ก็เพื่อสร้างความมั่นใจของผู้ถือหุ้นที่มีต่อพวกเขาและเพื่อสร้างความมั่นคงในหน้าที่งานของตนเอง

⁴⁰ Jensen M. C. & Meckling W. H 1976 *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure* Journal of Financial Economic 3(4) p. 305 - 360

3.2 ทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (The Positive Accounting Theory)⁴¹

ทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (The Positive Accounting Theory (PAT)) เป็นทฤษฎีที่ใช้อธิบายพฤติกรรมของฝ่ายจัดการในการบริหารกิจการตามปรากฏการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น ซึ่งประกอบด้วย 3 สมมติฐานดังนี้

3.2.1 สมมติฐานการบัญชีผลประโยชน์ (The Bonus Plan Hypothesis) ภายใต้อสมมติฐานนี้ฝ่ายจัดการจะได้รับผลตอบแทนมากขึ้นเพียงใดก็ขึ้นอยู่กับว่าการบริหารงานของพวกเขามีประสิทธิภาพเพียงใด ด้วยเหตุนี้งบการเงินจึงถูกนำมาเป็นเครื่องมือในการวัดผลการปฏิบัติงานของฝ่ายจัดการ โดยการเปรียบเทียบตัวเลขผลประกอบการที่ใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงที่ได้มีการระบุไว้ในสัญญาผลตอบแทนที่ได้ทำไว้กับฝ่ายจัดการ ดังนั้นเพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อฝ่ายจัดการสูง ฝ่ายจัดการย่อมมีแนวโน้มที่จะรับเอานโยบายบัญชีที่หละหลวม (Liberal Accounting Policies) มาใช้เพื่อสร้างผลตอบแทนให้กับตนเองสูงขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม Bonus Plan Hypothesis ที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นก็ไม่ได้หมายความว่าฝ่ายจัดการจะต้องการจูงใจที่จะสร้างผลประกอบการให้สูงขึ้นเสมอไป แต่ถ้าปีใดมีผลประกอบการออกมาต่ำกว่าระดับที่ได้กำหนดไว้สำหรับการจ่ายเงิน โบนัสแล้ว ฝ่ายจัดการก็จะมีแนวโน้มที่จะลดผลประกอบการในปีนั้นลงโดยการรับรู้ผลขาดทุนต่างๆ เท่าที่จะเป็นไปได้ เพราะฝ่ายจัดการรู้อยู่แก่ใจว่าโอกาสที่ไม่ได้รับเงิน โบนัสในปีนั้นมีสูงมาก ซึ่งพฤติกรรมดังกล่าวเรียกว่า พฤติกรรมล้างบาง (Take an Earnings Bath) การล้างบางจะช่วยให้ฝ่ายจัดการสามารถสร้างผลประกอบการในปีถัดไปได้สูงขึ้นก็จะส่งผลทำให้ฝ่ายจัดการได้รับเงิน โบนัสตามที่ปรารถนา

3.2.2 สมมติฐานการฝ่าฝืนอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน (The Debt Covenant Hypothesis) ภายใต้อสมมติฐานนี้ผู้ให้กู้ยืมและผู้ที่เป็นเจ้าหนี้รายอื่นๆ ย่อมต้องการให้กิจการสร้างความเชื่อมั่นว่าจะจ่ายชำระคืนเงินต้นและดอกเบี้ยเมื่อครบกำหนด ดังนั้นเพื่อป้องกันความเสี่ยงต่อการผิดนัดชำระหนี้เจ้าหนี้เหล่านี้จึงต้องกำหนดกฎเกณฑ์บางอย่างในเงื่อนไขสัญญาเงินกู้เพื่อบังคับกิจการเกี่ยวกับนโยบายการจ่ายเงินปันผล , การควบกิจการ , การจำหน่ายทรัพย์สิน และการดำรงอัตราส่วนทางการเงิน (เช่น อัตราส่วนทุนหมุนเวียน , อัตราส่วนความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ย และอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน) ดังนั้น Debt Covenant Hypothesis จึงมองว่าถ้ากิจการใดกำลังฝ่าฝืนเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาเงินกู้ ฝ่ายจัดการก็จะมีแรงจูงใจที่จะรับเอาแนวทางปฏิบัติทางบัญชี หรือการทำรายการจัดหาเงินนอกงบดุลมาใช้เพื่อลดโอกาสที่กิจการจะฝ่าฝืนเงื่อนไขสัญญาเงินกู้เหล่านั้น

⁴¹ Watts Ross L Zimmerman Jerold L *Positive Accounting Theory A Ten Year Perspective* The Accounting Review Jan 1990 65 1 ABI/INFORM Global p. 131

3.2.3 สมมติฐานต้นทุนทางการเมือง (The Political Cost Hypothesis) ภายใต้สมมติฐานนี้มองว่าการเมืองเป็นเรื่องของการแข่งขันระหว่างบุคคลฝ่ายต่างๆ เพื่อก่อให้เกิดการโอนถ่ายความมั่งคั่งไปยังตนเอง ดังนั้นการที่กิจการต้องเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับการเมืองย่อมทำให้เกิดต้นทุนขึ้นตามมา หมายความว่า เมื่อไรที่นักการเมืองและผู้มีอำนาจในการกำหนดกฎเกณฑ์ประสพช่องทางที่จะสามารถสร้างผลประโยชน์ส่วนตัวบนความเจ็บปวดของผู้อื่นแล้ว นักการเมืองเหล่านั้นก็จะทำทุกวิถีทางเพื่อให้ได้มาในสิ่งที่ปรารถนา ซึ่งข้อมูลและภาพลักษณ์ทางการเงินของกิจการต่างๆ ที่สะท้อนออกมาในสายตาบุคคลทั่วไปจึงมีบทบาทอย่างมาก กล่าวคือ ถ้ากิจการใดมีตัวเลขผลประกอบการ (กำไร) สูงผิดปกติ ทางกรก็จะเข้าไปตรวจสอบกำไรที่แสดงนั้นสูงเกินกว่าความเป็นจริงหรือไม่ ดังนั้น Political Cost Hypothesis จึงมองว่าถ้ากิจการใดต้องเข้าข่ายความสนใจหรือเข้าไปเกี่ยวข้องกับทางการเมืองแล้ว ฝ่ายจัดการของกิจการเหล่านั้นย่อมมีแนวโน้มที่จะเลือกนโยบายทางบัญชีที่จะช่วยลดผลประกอบการลงทั้งนี้ก็เพื่อลดความเสี่ยงทางด้านการเมือง (Political Risk) ลงนั่นเอง

3.3 ทฤษฎีการเลือกนำเสนอข้อมูลงบการเงินที่ไม่ตรงตามความเป็นจริง (The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis)

ทฤษฎีการเลือกนำเสนอข้อมูลงบการเงินที่ไม่ตรงตามความเป็นจริง The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis⁴² เป็นเรื่องเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลทางการเงินให้บิดเบือนไปจากความเป็นจริง โดยการบิดเบือนดังกล่าวเกิดขึ้นโดยความเจตนา ซึ่งเป็นผลมาจากกฎเกณฑ์และข้อกำหนดในการรายงานที่ซับซ้อนที่เกิดจากผู้ออกข้อกำหนดถูกรอบงำจากผู้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการ การรายงานทางการเงิน ผู้ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่จะให้ผู้ออกข้อกำหนดออกข้อกำหนดในลักษณะที่เปิดช่องว่างให้เกิดการยืดหยุ่นในการแสดงถึงผลการปฏิบัติงาน ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องต่างๆ จะได้รับผลประโยชน์ในการแสดงข้อมูลที่บิดเบือน ดังนี้

3.3.1 ฝ่ายจัดการ (Manager) มูลเหตุจูงใจที่ทำให้ฝ่ายจัดการรายงานผลการดำเนินงานที่บิดเบือนโดยการเลือกใช้มาตรฐานแบบหละหลวม (Loose Reporting Standard) ซึ่งมาตรฐานแบบหละหลวมในที่นี้ หมายถึง มาตรฐานที่เปิดโอกาสให้ฝ่ายจัดการบริหารผลกำไรได้ตามเวลาที่ต้องการเพื่อผลประโยชน์ดังนี้

⁴² *The Positive in Accounting Theory and The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis* เอกสารประกอบการบรรยายการเรียนวิชา บช. 5324 สัมมนาการบัญชี (Seminar in Accounting) มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย ประจำภาคต้น ปีการศึกษา 2542

- 1) ผลตอบแทนของฝ่ายจัดการอยู่ในรูปของ Bonus (ซึ่งเป็นเหตุผลหลัก)
- 2) เพื่อให้ผู้ถือหุ้นประทับใจในผลการดำเนินงาน
- 3) เพื่อป้องกันการสูญเสียตำแหน่งของตนเอง

3.3.2 ผู้ถือหุ้น (Shareholder) จากทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ได้อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล 2 กลุ่ม คือกลุ่มที่เรียกว่าตัวการ (Principals) กับอีกกลุ่มหนึ่งที่เรียกว่าตัวแทน (Agents) จากความสัมพันธ์ตามทฤษฎีในองค์กรหนึ่งจะเกิดขึ้นระหว่างผู้ถือหุ้นกับฝ่ายจัดการ ดังนั้นเพื่อที่จะได้รับความไว้วางใจจากผู้ถือหุ้นฝ่ายจัดการก็ต้องบริหารงานให้ผู้ถือหุ้นมีความมั่งคั่งสูงสุด (ราคาหุ้นสามัญสูงขึ้น) เนื่องจาก Selective Financial Misrepresentation Hypothesis มองว่าผู้ถือหุ้นจะได้รับประโยชน์จากการที่ฝ่ายจัดการเลือกใช้มาตรฐานแบบหละหลวม (Loose Reporting Standard) เช่นเดียวกันซึ่งส่งผลประโยชน์ดังกล่าวประกอบด้วย

- 1) ผลกำไรที่คงที่จากการบิดเบือนข้อมูลด้วยวิธีการที่เลือกได้ของฝ่ายจัดการ ทำให้บุคคลภายนอกมองว่ากิจการมีความเสี่ยงน้อยจึงตัดสินใจซื้อหุ้นของกิจการจึงทำให้ราคาหุ้นสูงขึ้น

- 2) ทำให้กิจการสามารถลดข้อกำหนดในสัญญาเงินกู้ (Debt Covenant) ลงทำให้กิจการสามารถลดความเสี่ยงจากการดำเนินงานได้

- 3) ผู้ตรวจสอบบัญชี (Auditors) จาก Selective Financial Misrepresentation Hypothesis มองว่าแรงจูงใจของผู้ตรวจสอบบัญชีที่เลือกใช้มาตรฐานแบบหละหลวม (Loose Reporting Standard) ในบางกิจการก็เพื่อผลประโยชน์ดังนี้

- (1) ต้องการรักษาลูกค้าโดยการลดข้อขัดแย้งระหว่างลูกค้า
- (2) ต้องการให้ลูกค้าได้รับความพึงพอใจในบริการ

- 4) ผู้กำหนดมาตรฐาน (Standard Sectors) ในบางครั้งผู้กำหนดมาตรฐานทางบัญชีได้ออกมาตรฐานที่ทำให้ข้อมูลทางการเงินที่ได้จากการปฏิบัติตามมาตรฐานบิดเบือนจากความเป็นจริงได้ โดยการกำหนดวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีในเรื่องเดียวกันให้มีหลายวิธีการให้เลือก ซึ่งการกระทำดังกล่าวก็เพื่อผลประโยชน์ ดังนี้

- (1) เพื่อต้องการรักษาสถานภาพของตนเอง
- (2) เพื่อประโยชน์ของสังคมโดยรวม

นอกจากแนวคิดทางทฤษฎีที่กล่าวมาแล้วข้างต้นมูลเหตุจูงใจในการประพุดิคิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ด้วยการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) ยังสามารถกล่าวสรุปได้อีกในมุมมองดังต่อไปนี้

1) การบริหารงานที่ขาดประสิทธิภาพ Argenti John⁴³ เชื่อว่าการทำ Creative Accounting เป็นผลมาจากการบริหารงานขององค์กรขาดประสิทธิภาพจะสะท้อนให้เห็นในแง่ของการมองข้ามระบบสารสนเทศทางบัญชีจนทำให้กิจการมีอัตราส่วนทางการเงินประเภทต่างๆ ย่ำแย่ตามมามีเมื่อ กิจการประสบกับวิกฤติการณ์ เช่นนี้ Argenti เชื่อว่ากิจการเหล่านั้นก็จะเริ่มหันมาให้ความสนใจกับการทำ Creative Accounting เพื่อลดความสามารถในการพยากรณ์ (Predictive Nature) ของอัตราส่วนทางการเงินลง และเป็นการออกมาป้องกันตัว (Take a Defensive Position) ของฝ่ายจัดการในการบริหารงานที่ขาดประสิทธิภาพ

2) การลดความไม่แน่นอนและความเสี่ยง Goodfellow: 1988⁴⁴ เชื่อว่าการทำ Creative Accounting อาจเป็นผลมาจากความผันผวนในองค์ประกอบต่างๆ ของตลาด เช่น ความผันผวนในอัตราดอกเบี้ย ความผันผวนของภาวะเงินเฟ้อและความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนที่มีมากขึ้นเรื่อยๆ (การปรับเปลี่ยนจากระบบอัตราแลกเปลี่ยนที่มีเสถียรภาพไปสู่ระบบอัตราแลกเปลี่ยนลอยตัว) ซึ่งจากความผันผวนดังกล่าวล้วนแต่เป็นตัวจุดชนวนให้กิจการเหล่านั้นต้องหาเครื่องมือทางการเงินต่างๆ เช่น การทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามาใช้เพื่อลดความเสี่ยงที่กิจการต้องเข้าไปเกี่ยวข้อง

3) จุดอ่อนของแนวคิดทางบัญชีและมาตรฐานการบัญชีในปัจจุบัน Dieter and Watt:1980⁴⁵ เชื่อว่า จุดอ่อนและแนวคิดทางบัญชีที่อยู่เบื้องหลังการจัดทำและการนำเสนองบการเงินที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น การที่หลายกิจการในประเทศสหรัฐอเมริกาหันมาสนใจกับการจัดหาเงินนอกงบดุลกันอย่างแพร่หลายก็เพราะว่าแนวคิดที่อยู่เบื้องหลังหลักการบัญชีสำหรับหนี้สินไม่ได้มีการหล่อหลอมมาอย่างดีพอที่จะรองรับรายการจัดหาเงินนอกงบดุล (ไม่มีวิธีการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการจัดหาเงินนอกงบดุล) ส่วน Samuel:1989 เชื่อว่าการทำ Creative Accounting เกิดจากการอาศัยข้อได้เปรียบจากการที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีประกาศใช้อย่างเป็นทางการในขณะนั้นหรือจากการที่มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดขึ้น โดยหน่วยงานต่างๆ ที่มีอำนาจเกิดการขัดแย้งกันเอง ดังนั้นหลายกิจการจึงมีแนวโน้มที่จะนำเอาแนวคิดทางบัญชีที่ไม่มีความลงตัวมาใช้

⁴³ Argenti John *Corporate collapse The causes and symptoms* McGraw-Hill. London and New York 1976

⁴⁴ พยอ มิ่งห์แสนห์ *การสอบบัญชี* กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์ชวนพิมพ์ 2544 หน้า 52-54

⁴⁵ อังโน สมบัติ พันธกาล *การศึกษาค้นคว้าความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรูปแบบของการทำ Creative Accounting ในประเทศไทย* รายงานการวิจัยซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาในหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 2542 หน้า 31

ให้เกิดประโยชน์ ส่วนอาจารย์นพกร พรวิจิตรเจริญ⁴⁶ เชื่อว่าการทำ Creative Accounting เกิดจากการกำหนดมาตรฐานการบัญชีที่ต้องมีความยืดหยุ่นที่สามารถนำไปประยุกต์ใช้กับแต่ละกิจการได้อย่างเหมาะสมแต่ก็มีการระบุทางเลือกในมาตรฐานการบัญชีไว้มากจนเกินไปจนทำให้ดูเหมือนว่ามาตรฐานการบัญชีจัดทำขึ้น โดยยึดติดกับความต้องการของผู้จัดทำรายงานทางการเงินและเปิดโอกาสให้มีการทำ Creative Accounting ซึ่งส่งผลให้ข้อมูลทางบัญชีไม่ได้สะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของกิจการเหล่านั้น

4) แรงกดดันจากผู้ลงทุนสถาบันรายใหญ่ ในมุมมองนี้มองว่าผู้ใช้งบการเงินมีส่วนผลักดันให้เกิดการทำ Creative Accounting ขึ้นผลจากที่กิจการต้องการกระจายหุ้นออกไปในวงกว้างเพื่อดึงดูดผู้ลงทุนที่เป็นสถาบันใหญ่ๆ ให้เข้ามาลงทุนในกิจการให้มากขึ้น ดังนั้นวิธีการปรับแต่งผลการดำเนินงานก็จะช่วยตอบสนองความต้องการของตลาดทุนได้ ทั้งนี้เพราะว่าตลาดทุนคาดหวังที่จะเห็นการเจริญเติบโตของกำไรสะสมของกิจการเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ

กล่าวโดยสรุป การประพตติผิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีด้วยการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) นั้น วัตถุประสงค์ของการทำ Creative Accounting โดยทั่วไปก็คือต้องการเพิ่มความน่าเชื่อถือของตัวเลขผลประกอบการของกิจการให้ดูดีในสายตาของผู้ใช้งบการเงิน แต่ในขณะเดียวกันการกระทำดังกล่าวก็ส่งผลเสียต่อผู้ที่ใช้งบการเงินเป็นอย่างยิ่ง กล่าวคือทำให้เกิดการตัดสินใจลงทุนหรือการวิเคราะห์สินเชื่อที่ผิดพลาดไปในทิศทางที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ และนำไปสู่ความรู้ประสิทธิภาพในการจัดสรรทรัพยากรในหลายกิจการ แต่ในทางตรงกันข้ามกลับก่อความมั่งคั่งให้กับฝ่ายจัดการของกิจการเหล่านั้น ดังนั้นก่อนที่จะตัดสินใจลงทุนหรือปล่อยสินเชื่อ นักวิเคราะห์ทางการเงินของสถาบันการเงินและผู้ลงทุนควรจะมีการตรวจตราในทุก ๆ แง่มุมของการทำ Creative Accounting ก่อนที่จะทำการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน ซึ่งการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินโดยปราศจากซึ่งการตรวจสอบกลวงต่างๆ ที่อยู่เบื้องหลังการจัดทำงบการเงินแล้ว ก็คงจะไม่ได้ให้ความกระจ่างเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการที่ผู้วิเคราะห์กำลังให้ความสนใจแต่อย่างใด

⁴⁶ นพกร พรวิจิตรเจริญ มาตรฐานการบัญชีไทยกับการทำ Creative Accounting บทความพิเศษวารสารนักบัญชี สิงหาคม-พฤศจิกายน 2542 หน้า 23-24

บทที่ 3

มาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี ของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์

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

⁴⁷ อุไร เพิ่มพูน ปัญหาการสอบบัญชี กรุงเทพมหานคร มหาวิทยาลัยรามคำแหง 2527 หน้า 28

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

1. การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

1.1 มาตรการและหลักเกณฑ์ในการควบคุมตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547

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

พระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุม กำกับ ดูแล กำหนด ถึงอำนาจหน้าที่ขององค์กร กำหนดถึงหลักเกณฑ์และคุณสมบัติของผู้ที่จะเข้าสู่วิชาชีพ และกำหนด ถึงจรรยาบรรณหรือมรรยาทที่ใช้ควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพนั้นๆ รวมถึงการกำหนดถึงโทษหาก ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติฝ่าฝืนหลักเกณฑ์หรือกฎเกณฑ์ที่กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพนั้นๆ ปฏิบัติ ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

1.1.1 องค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุม

ตามพระราชบัญญัตินี้⁴⁹ ได้กำหนดให้มีสภาวิชาชีพ ซึ่งมีฐานะเป็น นิติบุคคล และมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

- 1) ส่งเสริมการศึกษา การอบรม และการวิจัยเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี

⁴⁹ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 6

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

1.1.2 คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

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

1) คณะกรรมการกำกับดูแล การประกอบวิชาชีพสอบบัญชี⁵⁰

มีโครงสร้างดังนี้

(1) ปลัดกระทรวงพาณิชย์เป็นประธานกรรมการ

(2) กรรมการโดยตำแหน่ง ได้แก่ อธิบดีกรมการประกันภัย อธิบดี

กรมสรรพากร ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทย เลขานุการสำนักงาน
คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ นายกสภาวิชาชีพบัญชี ประธานสภา
อุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ประธานสมาคมธนาคารไทย และประธานกรรมการหอการค้าไทย

(3) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งจากผู้มีความรู้และความ
เชี่ยวชาญเกี่ยวกับวิชาการบัญชี สองคน และผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านกฎหมายหนึ่งคน

ให้อธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเป็นกรรมการและเลขานุการ และให้แต่งตั้ง
เจ้าหน้าที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้าเป็นผู้ช่วยเลขานุการตามความจำเป็น

ให้กรมพัฒนาธุรกิจการค้าทำหน้าที่ธุรการและสนับสนุนการดำเนินงานของ
คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบ
วิชาชีพบัญชีมอบหมาย

กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตาม (3) มีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละสามปี และ
อาจได้รับการแต่งตั้งอีกได้ แต่จะดำรงตำแหน่งเกินสองวาระติดต่อกันไม่ได้

คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่⁵¹ ดังนี้

(1) กำกับดูแลการดำเนินกิจการของสภาวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปตามกฎหมาย
และสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของสภาวิชาชีพบัญชี

(2) เสนอแนะให้มีการตราพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 9

(3) ให้ความเห็นชอบข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีตามมาตรา 30 วรรคสอง
และมาตรฐานการบัญชีตาม มาตรา 34 วรรคสาม

(4) พิจารณาอุทธรณ์ของผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตาม
มาตรา 42 วรรคสอง

(5) พิจารณาอุทธรณ์ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามมาตรา 55 วรรคหนึ่ง

(6) แต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อปฏิบัติการตามที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของ
คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี

⁵⁰ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 59

⁵¹ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 60

การดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแล การประกอบวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ยังมีอำนาจดังต่อไปนี้ด้วย⁵² ได้แก่

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

2) คณะกรรมการสภาวิชาชีพ⁵³ ประกอบด้วย

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

ให้เลขานุการสภาวิชาชีพบัญชีเป็นกรรมการและเลขานุการ และจะให้มีผู้ช่วยเลขานุการก็ได้ ตามความจำเป็นและตามมติของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี

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

คณะกรรมการสภาวิชาชีพ มีอำนาจหน้าที่⁵⁴ ดังนี้

- (1) บริหารกิจการของสภาวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์
- (2) กระทำกิจการที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้

⁵² พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 61

⁵³ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 22

⁵⁴ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 28

(3) เสนอร่างข้อบังคับ สภาวิชาชีพบัญชีในกิจการต่างๆ ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ ต่อที่ประชุมใหญ่ สภาวิชาชีพบัญชี

(4) จัดให้มีการประชุมใหญ่

(5) ออกระเบียบเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้

3) คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

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

4) คณะกรรมการจรรยาบรรณ

ให้มีคณะกรรมการจรรยาบรรณ⁵⁶ มีจำนวนไม่น้อยกว่าเก้าคนแต่ไม่เกินสิบห้าคน ซึ่งคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีแต่งตั้ง โดยความเห็นชอบของที่ประชุมใหญ่สภาวิชาชีพบัญชีจากผู้ซึ่ง มีความเที่ยงธรรมและมีความซื่อสัตย์สุจริตเป็นที่ประจักษ์ และมีคุณสมบัติ และไม่มีลักษณะ ต้องห้าม ดังต่อไปนี้

(1) เป็นสมาชิกสามัญ

(2) ประกอบวิชาชีพบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่าระยะเวลาตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

(3) ไม่เคยถูกลงโทษฐานประพฤติผิดจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

(4) ไม่ดำรงตำแหน่งนายกสภาวิชาชีพบัญชี หรือเป็นกรรมการ หรืออนุกรรมการอื่นตามพระราชบัญญัตินี้

ในกรณีที่เป็นการสมควรให้ส่วนราชการหรือหน่วยงานอื่นของรัฐและคณะกรรมการจรรยาบรรณได้วินิจฉัยเรื่อง เกี่ยวกับการประพฤติผิดจรรยาบรรณโดยมีมาตรฐาน

⁵⁵ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 33

⁵⁶ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 50

เดียวกัน ให้คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีโดยความเห็นชอบ ของที่ประชุมใหญ่สภาวิชาชีพบัญชี ขอให้ส่วนราชการหรือหน่วยงานอื่นของรัฐที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ดูแลเรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี แต่งตั้งผู้แทนของตน เพื่อเป็นกรรมการจรรยาบรรณได้

ให้คณะกรรมการจรรยาบรรณเลือกกรรมการจรรยาบรรณด้วยกันคนหนึ่ง เป็นประธานกรรมการ และจะให้มีผู้ดำรงตำแหน่งอื่นตามที่คณะกรรมการจรรยาบรรณกำหนดก็ได้

5) คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีแต่ละด้าน

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

สมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี⁵⁸

แบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้

1) สมาชิกสามัญ ต้องเป็นผู้มีสัญชาติไทย อายุไม่ต่ำกว่า 20 ปี และสำเร็จการศึกษาในระดับไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีหรือเทียบเท่าทางการบัญชี หรือสาขาอื่นตามที่สภาวิชาชีพกำหนด

2) สมาชิกวิสามัญ

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

(2) กรณีเป็นผู้ไม่มีสัญชาติไทย ต้องเป็นบุคคลซึ่งมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ อายุไม่ต่ำกว่า 20 ปี และสำเร็จการศึกษาในระดับไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี

⁵⁷ ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 5 ข้อ 3

⁵⁸ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 12

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

4) สมาชิกกิตติมศักดิ์ คือ ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งได้รับเชิญเป็นสมาชิกตามมติของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี

สิทธิและหน้าที่ของสมาชิกสามัญมีดังต่อไปนี้⁵⁹

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

(4) สมาชิกสามัญไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยคนเข้าชื่อเสนอร่างข้อบังคับต่อสภาวิชาชีพบัญชีได้

(5) สมาชิกสามัญไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยคนเข้าชื่อกันทำหนังสือร้องขอให้นายกสภาวิชาชีพบัญชีเรียกประชุมใหญ่วิสามัญได้

(6) ชำระค่าบำรุงสมาชิกหรือค่าธรรมเนียม

(7) ผิดกฎไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชีและปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

(8) สิทธิและหน้าที่อื่นตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

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

1.1.3 การควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี

1) คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี

การประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการแสดงฐานะทางการเงินและการบัญชีของนิติบุคคล การกำหนดคุณสมบัติของผู้ที่จะทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีจึงเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้การแสดงงบดุลของนิติบุคคลนั้นทำโดยความถูกต้องครบถ้วนและโปร่งใสเป็นที่น่าเชื่อถือของสาธารณชน กฎหมายจึงได้กำหนดถึงคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีไว้ดังนี้⁶⁰

⁵⁹ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 16

⁶⁰ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 มาตรา 39

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

(2) ผ่านการทดสอบ หรือฝึกอบรม หรือฝึกงาน หรือเคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีมาแล้ว ตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

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

(4) ไม่เป็นบุคคลล้มละลาย

(5) มีคุณสมบัติ และไม่มีลักษณะต้องห้ามอื่น ตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

นอกจากคุณสมบัติที่ได้กำหนดไว้ในกฎหมายแล้ว สภาวิชาชีพบัญชียังได้ออกข้อบังคับฉบับที่ 7 ว่าด้วยเรื่องการออกใบอนุญาต และค่าธรรมเนียมใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ.2548 ซึ่งมีสาระสำคัญพอสรุปได้คือผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีคุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามดังนี้

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

(1) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

(2) ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือน ไม่สมประกอบ

(3) ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นไม่เหมาะสมหรือไม่ทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

และสภาวิชาชีพยังได้ออกข้อบังคับฉบับที่ 13 เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีฝึกหัดงาน การทดสอบเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีของผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ.2549 และ

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

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

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

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

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

(5) ในกรณีผู้ฝึกหัดงานไม่ประสงค์ที่จะฝึกหัดงานกับผู้ให้การฝึกหัดงานคนเดิม ต่อไป โดยจะไม่ขออนับจำนวนชั่วโมงการฝึกหัดงาน ให้แจ้งผู้ให้การฝึกหัดงานนั้นทราบเป็นลาย ลักษณ์อักษร

(6) ในกรณีผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมิได้ฝึกหัดงานให้เสร็จ สิ้น ภายในเวลาห้าปีนับแต่วันที่แจ้งต่อคณะกรรมการ เพราะความบกพร่องของผู้ขอรับใบอนุญาต

ให้นายทะเบียนมีหนังสือแจ้งให้ผู้ขอรับ ใบอนุญาตดำเนินการให้เสร็จสิ้นตามที่คณะกรรมการกำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขไว้ในหนังสือนั้น ถ้าไม่ดำเนินการให้เสร็จสิ้นตามกำหนดเวลาดังกล่าวให้นายทะเบียนเสนอคณะกรรมการพิจารณาจำหน่ายค่าขอได้

นอกจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องผ่านการฝึกหัดงานสอบบัญชีแล้ว จะต้องผ่านการทดสอบความรู้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

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

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

(3) ผู้ที่ประสงค์จะเข้ารับการทดสอบจะต้องยื่นคำขอสมัครสอบต่อคณะกรรมการตามแบบที่ คณะกรรมการกำหนดภายในเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งเดือนก่อนวันเริ่มทดสอบ โดยสามารถสมัครสอบทุกวิชาหรือสมัครสอบบางวิชาก็ได้

(4) การทดสอบให้มือน้อยปีละสองครั้ง ตามกำหนดเวลาที่คณะกรรมการเห็นสมควร โดยต้องประกาศให้ผู้มีสิทธิเข้ารับการทดสอบทราบล่วงหน้าอย่างน้อยหกสิบวัน

(5) ระยะเวลาการรับสมัครสอบ วัน เวลา สถานที่ทดสอบ ค่าธรรมเนียมในการทดสอบ ระเบียบเกี่ยวกับการทดสอบ และรายละเอียดอื่นที่เกี่ยวข้องให้เป็นไปตามประกาศของคณะกรรมการ

(6) ผู้เข้ารับการทดสอบจะต้องสอบผ่านทุกวิชา และได้คะแนนในแต่ละวิชาไม่ต่ำกว่าร้อยละหกสิบจึงจะถือว่าผ่านการทดสอบ โดยผู้เข้ารับการทดสอบสามารถสะสมผลการทดสอบของแต่ละวิชาที่สอบผ่านได้ไม่เกินสี่ปี นับแต่วันที่ผ่านการทดสอบแต่ละวิชา

(7) ให้นายทะเบียนประกาศชื่อผู้ผ่านการทดสอบแต่ละวิชาและทุกวิชาไว้ ณ สาขาวิชาชีพบัญชีเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน

สภาวิชาชีพยังได้ออกข้อกำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาคุณวุฒิการศึกษาของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ลงวันที่ 24 พฤษภาคม 2549 ดังนี้

(1) สำเร็จการศึกษาซึ่งสภาวิชาชีพรับรองว่า ไม่ต่ำกว่าปริญญาทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาทางการบัญชี และ

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

(3) ผู้ที่ต้องการยื่นคำขอขึ้นทะเบียนฝึกหัดงานและมีคุณสมบัติไม่ครบถ้วนในส่วนที่เกี่ยวกับวิชาที่ต้องศึกษาตามข้อ (2) สามารถเข้าศึกษาเพิ่มเติมกับสถาบันการศึกษาที่สภาวิชาชีพให้การรับรองผู้สำเร็จการศึกษามีคุณสมบัติที่จะขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้หรือกับสภาวิชาชีพ

(2) จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

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

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

(1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต**ความโปร่งใส**

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส

ความเป็นอิสระ

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระ ภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระ ภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

ความเที่ยงธรรม

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพ และต้องไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ตนประกอบวิชาชีพ นอกจากค่าตอบแทนที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพนั้น

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือได้โดยปราศจากความมีอคติและความลำเอียง

(3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลพินิจอย่างเที่ยงธรรมโดยหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใดๆ ที่อาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานได้โดยโปร่งใส อิสระ และซื่อสัตย์สุจริต

ความซื่อสัตย์สุจริต

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงาน อย่างตรงไปตรงมา จริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานตรงตามหลักฐานที่เป็นจริง

(3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงาน โดยที่ไม่ได้มีการปฏิบัติงานจริง

(2) ความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน**ความรู้ ความสามารถ**

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธีปฏิบัติ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ความชำนาญและประสบการณ์ทางวิชาชีพด้วยความมีสติ เอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ และระมัดระวังรอบคอบ

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพ โดยมีความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้สำเร็จได้

(3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพ ด้วยความมุ่งมั่นและ ขยันหมั่นเพียร

(4) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องศึกษาหาความรู้และความชำนาญทาง วิชาชีพเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถให้ทันสมัยอยู่เสมอ

มาตรฐานในการปฏิบัติงาน

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพให้สอดคล้องกับมาตรฐาน วิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ และด้วยความชำนาญตามมาตรฐานวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง

(3) การรักษาความลับ

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

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กร ที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพ และความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ ตนสังกัด ไปใช้เพื่อประโยชน์ของตนหรือบุคคลอื่นโดยมิชอบ

(4) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีความรับผิดชอบต่อตามกรอบวิชาชีพบัญชี ต่อผู้รับบริการ

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานตามกรอบวิชาชีพบัญชี เพื่อให้ เกิดความน่าเชื่อถือและมีประโยชน์ต่อผู้รับบริการ

(5) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ประกอบ วิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามจริยธรรมทางธุรกิจขององค์กร ที่ตนสังกัด

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต อุทิศตน พยายามดูแลทรัพย์สินขององค์กรที่ตนสังกัด

(3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้เวลา และทรัพย์สินขององค์กรที่ตนสังกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุด ไม่นำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลที่สามทั้งทางตรงและทางอ้อม

(4) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องเปิดเผยความสัมพันธ์กับองค์กร สถาบันธุรกิจภายนอก หรือความสัมพันธ์ทางเครือญาติ เพื่อหลีกเลี่ยงการกระทำที่ก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์

(5) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องไม่กระทำการใดๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียง และการดำเนินการขององค์กรที่ตนสังกัด

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

(6) ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

(1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่แย่งงานวิชาชีพบัญชีจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่น

(2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานทางวิชาชีพบัญชีเกินกว่าที่รับมอบหมายจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรายอื่น

(3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับงานของตนเกินความเป็นจริง ไม่โอ้อวดหรือเปรียบเทียบกับตนเองหรือองค์กรที่ตนสังกัดอยู่กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่น หรือองค์กรที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่นสังกัดอยู่

(4) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานวิชาชีพบัญชีมาให้ตน

(5) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานจากการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขององค์กรนั้น

(6) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนในการให้บริการวิชาชีพบัญชีโดยมิได้คำนึงถึงลักษณะ ความเสี่ยง ความซับซ้อนและปริมาณของงานที่ตนให้บริการหรือมีส่วนร่วมในการให้บริการวิชาชีพบัญชี

(7) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกที่ควร สำนึกในหน้าที่ และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี

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

นอกจากผู้สอบวิชาชีพหรือผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณดังกล่าว ข้างต้นแล้วนั้น การกระทำที่อื่นที่เป็นเหตุเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี ซึ่งข้อบังคับได้ให้ บทนิยาม⁶¹ ไว้ดังนี้คือ

(1) การกระทำการใดๆ ที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องได้รับโทษการ ประพฤติผิดจรรยาบรรณ ตามมาตรา 49⁶² โดยมีลักษณะการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) ลงลายมือชื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชีโดยมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ใดๆ หรือควบคุมการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี

(ข) มีพฤติกรรมรับจ้างลงลายมือชื่อ หรือยอมให้ใช้ชื่อ ทั้งที่ไม่ได้มีการปฏิบัติงาน ตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือมาตรฐานการบัญชี

(ค) แสดงความเห็นต่องบการเงินที่น่าส่งหน่วยราชการหลายแห่ง โดยงบการเงิน แต่ละชุดแสดงข้อมูลต่างกันโดยไม่มีเหตุผลสมควร

(ง) แฉงข้อความหรือจัดทำรวมถึงการใช้พยานหลักฐานอันเป็นเท็จ หรือรู้ยู่ว่าเป็นพยานหลักฐานอันเป็นเท็จ ไม่ว่าจะจัดทำโดยบุคคลใดก็ตามในการประกอบวิชาชีพบัญชี

(จ) แนะนำให้ผู้รับบริการเสียภาษีอากรไม่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยทุจริตหรือมี เจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร

(ฉ) มีพฤติกรรมอื่นๆ ตามที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี กำหนดว่าเป็นพฤติกรรม อันนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี

⁶¹ ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 ข้อ 3

⁶² มาตรา 49 โทษการประพฤติผิดจรรยาบรรณ มีดังต่อไปนี้

(1) ตักเตือนเป็นหนังสือ

(2) ภาคทัณฑ์

(3) พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านที่ประพฤติผิด จรรยาบรรณ โดยมีกำหนดเวลา แต่ไม่เกินสามปี

(4) เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ บัญชี

(2) เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตในการประกอบวิชาชีพบัญชี จากหน่วยงานราชการ หรือสถาบันวิชาชีพอื่นที่ควบคุมและหรือกำกับดูแล เนื่องจากการประพฤติผิดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสาระสำคัญ

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

(3) บทกำหนดโทษ

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

มาตรการทางฝ่ายบริหาร

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

ก่อนที่คณะกรรมการฯ จะออกคำสั่งลงโทษพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้ สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีการสอบสวน โดยจะต้องให้โอกาสแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ ทราบข้อกล่าวหาและยื่นคำชี้แจงข้อกล่าวหาที่นั้นเสียก่อน

⁶³ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 มาตรา 49

มาตรการทางอาญา

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

โดยสรุปแล้วอาจกล่าวได้ว่ามาตรการลงโทษทางฝ่ายบริหารนั้นจะใช้บังคับ ได้เมื่อผู้ถูกลงโทษยังมีสถานะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอยู่เท่านั้น เพราะการประกอบวิชาชีพเป็น ลักษณะเฉพาะตัว ส่วนมาตรฐานการลงโทษทางอาญาจะใช้บังคับได้ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตรายนั้นสิ้นสภาพจากการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ไม่ว่าจะเป็น โดยถูกสั่งพัก ใบอนุญาต ถูกเพิกถอนใบอนุญาตหรือใบอนุญาตขาดต่ออายุ

1.2 มาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 (และที่แก้ไขเพิ่มเติม)

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

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

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

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

1.2.1 คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี

บุคคลที่จะได้รับความเห็นชอบให้เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทมหาชน ต้องมี
ลักษณะดังต่อไปนี้⁶⁵

- 1) เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งใบอนุญาตยังไม่สิ้นผล
- 2) เป็นหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีหรือเทียบเท่า หรือเป็นหุ้นส่วนในสำนักงาน
งานสอบบัญชีหรือเทียบเท่า

และต้องไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้⁶⁶

(1) เป็นบุคคลที่ถูกศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์ บุคคลล้มละลาย คนไร้ความสามารถ
หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ

(2) เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่ง

(ก) อยู่ระหว่างการถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณ
ตามกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี หรือ

(ข) เคยถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณตามกฎหมาย
ว่าด้วยวิชาชีพบัญชี ในช่วงสามปีก่อนวันที่ยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน หรือเคยถูกสั่งเพิก
ถอนใบอนุญาตโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณตามกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี

(3) อยู่ระหว่างถูกสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชี
ของกิจการในตลาดทุน หรืออยู่ระหว่างระยะเวลาที่กำหนดว่าสำนักงานจะไม่รับพิจารณาคำขอ

(4) อยู่ระหว่างถูกกล่าวโทษโดยสำนักงาน หรืออยู่ระหว่างถูกดำเนินคดีอัน
เนื่องจากกรณีที่สำนักงานกล่าวโทษ หรือเคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากกรกล่าวโทษ
ของสำนักงาน ไม่ว่าศาลจะมีคำพิพากษาให้หรือการลงโทษหรือไม่ก็ตาม เว้นแต่จะได้พ้นโทษหรือพ้น

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

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

จากการรอลงโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าสามปีก่อนวันที่ยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน ทั้งนี้ เฉพาะความผิด ดังต่อไปนี้

(ก) ความผิดเกี่ยวกับการกระทำโดยทุจริต หรือการสนับสนุนการกระทำผิดของบุคคลอื่น ทั้งนี้ เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพบัญชี

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

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

⁶⁷ มาตรา 312 กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใด ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลใด ตามพระราชบัญญัตินี้ กระทำ หรือยินยอมให้กระทำการดังต่อไปนี้

(1) ทำให้เสียหาย ทำลาย เปลี่ยนแปลง ตัดทอน หรือปลอมบัญชีเอกสาร หรือหลักประกันของนิติบุคคลดังกล่าว หรือที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลดังกล่าว

(2) ลงข้อความเท็จ หรือ ไม่ลงข้อความสำคัญในบัญชี หรือเอกสารของนิติบุคคล หรือที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลนั้น หรือ

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

⁶⁸ มาตรา 148 กรรมการ ผู้จัดการ พนักงาน ตัวแทน หรือบุคคล ซึ่งได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานให้แก่ผู้ประกอบการธุรกิจสัญญาซื้อขายล่วงหน้า หรือสำนักหักบัญชีสัญญาซื้อขายล่วงหน้าใดกระทำหรือยินยอมให้กระทำการดังต่อไปนี้ เพื่อลวงให้ลูกค้าของนิติบุคคลนั้นขาดประโยชน์อันควรได้

(1) ทำให้เสียหาย ทำลาย เปลี่ยนแปลง ตัดทอน หรือปลอมบัญชีหรือเอกสารของนิติบุคคลนั้น หรือที่นิติบุคคลนั้นจัดทำขึ้นตามหน้าที่ในการประกอบกิจการ ตามพระราชบัญญัตินี้ หรือ

(2) ลงข้อความเท็จ หรือ ไม่ลงข้อความสำคัญในบัญชีหรือเอกสารของนิติบุคคลนั้น หรือที่นิติบุคคลนั้นจัดทำขึ้นตามหน้าที่ในการประกอบกิจการตามพระราชบัญญัตินี้ หรือ

(3) ทำบัญชีไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้อง ไม่เป็นปัจจุบันหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งล้านบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(ง) ความผิดเกี่ยวกับการกระทำอันไม่เป็นธรรมในการซื้อขายหลักทรัพย์หรือสัญญาซื้อขายล่วงหน้า

(5) อยู่ระหว่างถูกกล่าวโทษโดยหน่วยงานที่กำลังควบคุมดูแลสถาบันการเงิน ไม่ว่าจะในประเทศหรือต่างประเทศหรืออยู่ระหว่างถูกดำเนินคดีอันเนื่องมาจากกรณีที่หน่วยงานดังกล่าวกล่าวโทษหรือเคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุกเนื่องจากการกล่าวโทษของหน่วยงานดังกล่าว ไม่ว่าจะศาลจะมีคำพิพากษาให้หรือการลงโทษหรือไม่ก็ตาม เว้นแต่จะได้พ้นโทษหรือพ้นจากการรอลงโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าสามปีก่อนวันที่ยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน ทั้งนี้ เฉพาะความผิดตาม 4

ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนต้องไม่มีพฤติกรรมดังต่อไปนี้⁶⁹

(1) มีหรือเคยมีพฤติกรรมที่แสดงถึงการขาดจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี มีหรือเคยมีพฤติกรรมที่ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชีและข้อกำหนดเพิ่มเติมตามประกาศที่ออกตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งมีหรือเคยมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดดังกล่าวของบุคคลอื่น

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

(3) มีหรือเคยมีพฤติกรรมที่ส่อไปในทางไม่สุจริตหรือหลอกลวงผู้อื่น และมีหรือเคยมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดดังกล่าวของบุคคลอื่น

ในกรณีที่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าบุคคลใดมีพฤติกรรมตามที่กล่าวมาแล้วเกินกว่าสิบปี หรือข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติกรรมดังกล่าวมิได้มีลักษณะร้ายแรงถึงขนาดที่ไม่สมควรได้รับความไว้วางใจหรือความน่าเชื่อถือให้ปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุน สำนักงานอาจไม่ยกข้อเท็จจริงในกรณีนั้นมาเป็นเหตุในการพิจารณาการมีลักษณะต้องห้ามของผู้สอบบัญชีในตลาดทุน⁷⁰

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

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

1.2.2 อำนาจหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

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

1.2.3 การควบคุมและการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

ในด้านการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีบริษัทที่ออกหลักทรัพย์เพื่อจำหน่ายให้กับประชาชนหรือนักลงทุนต้องจัดให้มีการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีที่สำนักงานให้ความเห็นชอบซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

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

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

ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินประจำงวดการบัญชี ผู้สอบบัญชีใดไม่ปฏิบัติตามความในวรรคหนึ่ง ให้สำนักงานมีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้นได้

กองทุนส่วนบุคคลด้วย รวมทั้งบังคับไปถึงคู่สมรสเพื่อเปิดเผยการถือหลักทรัพย์ในบริษัทมหาชน จำกัดที่ออกหุ้น หรือจัดการกองทุนส่วนบุคคลดังกล่าวด้วย

2) ตามมาตรา 58 กรณีที่สำนักงานเห็นว่าเอกสารหรือรายงานที่บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตาม จัดส่งให้มีข้อมูลไม่ครบถ้วน หรือมีข้อความคลุมเครือไม่ชัดเจน หรือในกรณีมีเหตุจำเป็นเร่งด่วน หรือมีกรณีอื่นใดที่จะมีผลกระทบต่อสิทธิประโยชน์ของผู้ถือหลักทรัพย์หรือต่อการตัดสินใจในการลงทุน หรือต่อการเปลี่ยนแปลงในราคาของหลักทรัพย์ของบริษัท ให้สำนักงานมีอำนาจที่จะดำเนินการประการใดประการหนึ่งหรือหลายประการดังนี้

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

⁷²มาตรา 140 ให้บริษัทหลักทรัพย์จัดทำบัญชีแสดงฐานะทางการเงินของกองทุนส่วนบุคคลแต่ละราย ตามแบบที่สำนักงานประกาศกำหนด และต้องเก็บรักษาเอกสารประกอบบัญชีแสดงให้เห็นความถูกต้องแห่งบัญชีนั้น ไว้ด้วย

ในการจัดการกองทุนส่วนบุคคลที่มีลักษณะตามที่สำนักงานประกาศกำหนด ให้บริษัทหลักทรัพย์จัดทำงบการเงินของกองทุนส่วนบุคคล ที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริง และต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด การกำหนดดังกล่าวให้คำนึงถึงมาตรฐานที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามกฎหมาย ว่าด้วยผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นชอบแล้วด้วย

งบการเงินตามวรรคสอง ต้องมีการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน และผู้สอบบัญชีดังกล่าว ต้องมีใช้กรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของบริษัทหลักทรัพย์นั้น

ผู้สอบบัญชีของกองทุนส่วนบุคคลต้องรักษามารยาทและ ปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี และข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการ กำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

ในกรณีที่บริษัทหลักทรัพย์ทำเอกสารประกอบการลงบัญชี หรือเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไม่ตรงกับความเป็นจริง หรือไม่ครบถ้วน ให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยข้อเท็จจริงและผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงินไว้ในรายงานการสอบบัญชีที่ตนต้องลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็น

ผู้สอบบัญชีผู้ใดไม่ปฏิบัติตามวรรคสี่หรือวรรคห้า ให้สำนักงาน มีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้นได้

3) มาตรา 61 ในพระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ที่ต้องจัดทำและส่งงบการเงินและรายงานเกี่ยวกับฐานะและผลการดำเนินงานของบริษัทต่อสำนักงาน ตามมาตรา 56 ต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่สำนักงานให้ความเห็นชอบ

4) มาตรา 89/25 ในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ดังกล่าวยังเพิ่มการคุ้มครองผู้ให้เบาะแสเกี่ยวกับการกระทำความผิด

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

(2) บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ หรือบริษัทจดทะเบียน รวมทั้งกรรมการ ผู้จัดการ หรือผู้รับผิดชอบในการดำเนินการของบริษัทดังกล่าวที่ฝ่าฝืนข้อห้ามมิโทษอาญา

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

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

เห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้นได้ หากผู้สอบบัญชีนั้นขาดคุณสมบัติหรือไม่ปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

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

1.2.4 บทกำหนดโทษ

เมื่อปรากฏต่อสำนักงานว่าผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ รายใดไม่สามารถดำรงลักษณะให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ข้างต้น สำนักงานอาจดำเนินการดังต่อไปนี้

1) สั่งการให้ผู้สอบบัญชีนั้นกระทำการ แก้ไขการกระทำ หรืองดเว้นการกระทำ

2) สั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้น ในกรณีที่

(1) ผู้สอบบัญชีไม่สามารถดำรงลักษณะให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์

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

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

ในกรณีที่สำนักงานสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบตามข้อ (2) อันเป็นผลให้ผู้สอบบัญชีนั้นไม่อาจสอบบัญชีและลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของนิติบุคคลอีกตลอดระยะเวลาการให้ความเห็นชอบที่ยังเหลืออยู่ สำนักงานอาจกำหนดระยะเวลาหรือเงื่อนไขในการรับพิจารณาคำขอความเห็นชอบของบุคคลนั้นในคราวต่อไปด้วยก็ได้

ในการนี้ สำนักงานจะไม่นำเหตุแห่งการสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบดังกล่าวมาประกอบการพิจารณาให้ความเห็นชอบในครั้งถัดไป

1.3 มาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ.

2535

พระราชบัญญัติฉบับในเรื่องที่เกี่ยวกับการควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้กำหนดไว้ในหมวด 8 เรื่องบัญชีและการรายงาน โดยได้กำหนดให้กรรมการต้องจัดผู้สอบบัญชีทำหน้าที่ในการตรวจสอบงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนให้เสร็จก่อนที่จะนำเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นเพื่ออนุมัติและให้ที่ประชุมสามัญประจำปีแต่งตั้งผู้สอบบัญชีและกำหนดจำนวนเงินค่าตอบแทนบัญชีของบริษัททุกปี และในการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีจะแต่งตั้งผู้สอบบัญชีคนเดิมอีกก็ได้ ทั้งนี้เมื่อได้รับแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการ ผู้สอบบัญชีมีสิทธิขอตรวจงบการเงินได้ตลอดเวลาในระหว่างเวลาทำการของบริษัท และให้ผู้สอบบัญชีทำรายงานเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นสามัญประจำปีทุกปีด้วย⁷³

2. การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา

2.1 องค์กรควบคุมการประกอบวิชาชีพ

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

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

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

ในส่วนที่เกี่ยวกับการกำหนดคุณสมบัติของบุคคลที่จะเข้ามาเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ก็มีความแตกต่างกันออกไปในแต่ละมลรัฐ โดยในแต่ละมลรัฐก็จะมีองค์กรที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมผู้สอบบัญชีและถือได้ว่าเป็นสถาบันที่จะต้องมีในทุกมลรัฐเพื่อที่จะได้มีมาตรการควบคุมที่มีมาตรฐานเดียวกัน

องค์กรที่ทำหน้าที่ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา มีลักษณะและรูปแบบการควบคุม ซึ่งมีมาตรฐานสากลและเป็นที่ยอมรับได้รับความเชื่อถือจากองค์กรควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีทั่วโลก ดังนี้

2.1.1 การควบคุมในลักษณะการรวมกลุ่ม แบบสมาคมควบคุมการประกอบวิชาชีพ

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

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

ทดสอบบุคคลที่จะเข้ามาประกอบวิชาชีพในฐานะผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (The Uniform CPA Examination)

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

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

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

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

2.1.2 การควบคุมในรูปแบบคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

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

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

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

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

⁷⁸ Hermanson, ibid, p.15.

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

2.2 หลักเกณฑ์การกำหนดคุณสมบัติผู้ประกอบการวิชาชีพ

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

ทั้งนี้เนื่องจากองค์การการค้าโลกได้มีการกำหนดวินัยว่าด้วยกฎระเบียบภายในประเทศสาขาบัญชีไว้แล้ว แต่ไม่ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการออกใบอนุญาตและคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพไว้ เพียงแต่กำหนดกว้างๆ ว่าหลักเกณฑ์ต่างๆ จะต้องไม่เป็น

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

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

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

2.2.1 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ของมลรัฐแคลิฟอร์เนีย

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

1) หลักเกณฑ์ด้านการศึกษา

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

เป็นต้น หนึ่ง คณะที่ปรึกษาของ UNCTAD เห็นว่า ควรกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพสำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาตรีจากสถาบันการศึกษาที่ได้รับการรับรองก่อนการประกอบวิชาชีพ⁸¹

2) หลักเกณฑ์ด้านการทดสอบ

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

3) หลักเกณฑ์ด้านการฝึกหัดงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี

หลักการฝึกหัดงานด้านการบัญชี จะต้องมีการมีประสบการณ์เกี่ยวกับงานด้านการสอบบัญชีในกรณีใดกรณีหนึ่ง ดังต่อไปนี้

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

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

⁸² ผ่องพรรณ เจริญวิริยะพันธ์ เรื่องเดิม หน้า 92

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

(3) กำหนดระยะเวลาประมาณ 48 เดือน หรือ 4 ปี สำหรับกรณีที่ ไม่ได้ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชี

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

4) หลักเกณฑ์เกี่ยวกับ โครงการฝึกอบรมต่อเนื่องทางวิชาชีพ (Continuing Professional Education หรือ CPE)

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

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

2.2.2 การควบคุมมรรยาทผู้สอบบัญชี

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

⁸³ ผ่องพรรณ เกียรติวิริยะพันธ์ เรื่องเดิม หน้า 94

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

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

ใบอนุญาตและการเพิกถอนใบอนุญาต ซึ่งการดำเนินการส่งลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของคณะกรรมการนั้น อาจจะเริ่มต้นจากการได้รับข้อร้องเรียนจากบุคคลภายนอก หรืออาจเกิดจากการตรวจสอบหรือสอบสวนเองโดยคณะกรรมการไม่จำเป็นต้องได้รับคำร้องเรียน ซึ่งการสอบสวนจะดำเนินการโดยอนุกรรมการ (Administrative Committee) แล้วจะส่งเรื่องให้กับนักกฎหมายเพื่อทำการพิจารณาถึงข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นกับข้อกฎหมายก่อนจะส่งให้คณะกรรมการพิจารณาตัดสินส่งลงโทษต่อไป

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

2.3 กฎหมายที่ใช้ในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชี

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

2.3.1 ความเป็นมาของกฎหมาย

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

เบื้องต้นของสถาบันหรือกระทำการในลักษณะที่เป็นความคิดทางอาญา ไม่ว่าจะเป็ความคิดที่มีโทษรุนแรงหรือโทษเบาก็ตาม หรือเป็นการกระทำที่มีลักษณะเป็นการฉ้อโกง รวมทั้งการพบว่าผู้สอบบัญชีได้กระทำการใด ๆ หรือได้มีการเพิกเฉยต่อหน้าที่ ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนอื่น ๆ หรือแก่สถาบันหรือกรณีผู้สอบบัญชีที่ได้ถูกคำพิพากษาของศาลให้เป็นคนล้มละลายและเมื่อปรากฏว่าไม่สามารถจะกระทำการใดๆ ที่อาจจะเป็ประโยชน์ต่อลูกหนี้ได้ รวมทั้งกรณีจูงใจที่จะทำให้เกิดความเสียหายแก่สถาบัน เป็นต้น จาก

ของประเทศสหรัฐอเมริกาทำการออกพันธบัตรมูลค่า 80 ล้านดอลลาร์สหรัฐ จำหน่าย เพื่อนำเงินไปใช้จ่ายการทำสงครามปฏิวัติ ซึ่งจากผลการประชุมในครั้งนั้น ได้ตกลงกันว่า จะจัดให้มีการซื้อขายหลักทรัพย์ขึ้นที่ได้ด้นับตั้งแต่นั้น บณณนวนอลสตรีท⁸⁶ ทั้งนี้ การพัฒนาตลาดทุนและพัฒนากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับตลาดทุนของประเทศสหรัฐอเมริกามีวิวัฒนาการและเหตุการณ์ที่สำคัญ ดังนี้

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

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

⁸⁶ วิกรม เกษมวุฒิ นักลงทุนผู้ชาญฉลาด พิมพ์ครั้งที่ 8 กรุงเทพมหานคร บุญศิริการพิมพ์ 2547.

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

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

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

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

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

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

สหรัฐอเมริกา บริษัท Enron ได้นำวิธีการหลากหลายรูปแบบมาใช้ในการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี การสร้างเอกสาร หลักฐานต่างๆ เพื่อสร้างภาพที่ดีต่อสาธารณชน รวมถึงองค์กรกำกับดูแลว่าบริษัท มีผลประกอบการที่ดี

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

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

ในส่วนนี้จะนำเสนอกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมจรรยาบรรณของ ผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา และสรุปสาระสำคัญเป็นบางหมวด โดยเน้นเฉพาะประเด็น

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

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

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

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

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

อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทยามหาชนจำกัด (PCAOB) มีดังนี้

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

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

7. กำหนดงบประมาณและจัดการการปฏิบัติงานของคณะกรรมการและพนักงาน
ของ PCAOB

การตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนของคณะกรรมการ PCAOB

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

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

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

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

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

หมวดที่ 2 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (Auditor Independence) มีสาระสำคัญดังนี้⁹¹

ในมาตรา 201⁹² กำหนดห้ามให้สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียน ไม่สามารถให้บริการในงานที่อาจจะกระทบกระเทือนต่อความเป็นอิสระของการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งมีอยู่ 9 บริการ ดังนี้

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

⁹² Section 201. Services outside the auditor scope of practice

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

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

การรายงานของสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนต่อคณะกรรมการตรวจสอบ (Auditor reports to audit committee)

มาตรา 204⁹³ กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนรายงานเรื่องต่างๆ ต่อไปนี้ไปยังคณะกรรมการการตรวจสอบ ได้แก่

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

⁹³ Section 204. Auditor report to Audit Committees

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

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

ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflict of Interest)

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

การหมุนเวียนสับเปลี่ยนหุ้นส่วนผู้สอบบัญชี (Audit Partner Rotation)

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

⁹⁴ Section 206. Conflicts of interest

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

⁹⁵ Section 203 Audit partner rotation

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

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

หมวดที่ 3 ความรับผิดชอบของบริษัท (Corporate Responsibility) มีสาระสำคัญ ดังนี้

คณะกรรมการตรวจสอบ (Public Company Audit Committees)

มาตรา 301⁹⁶ กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ในการแต่งตั้ง การกำหนด ค่าตอบแทนและการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียนที่รับสอบบัญชีให้ บริษัทจดทะเบียนนั้นๆ รวมถึงทางออกของข้อโต้แย้งที่มีระหว่างผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนกับ ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องการรายงานทางการเงิน และรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจะต้อง รายงานโดยตรงไปยังคณะกรรมการตรวจสอบ นอกจากนี้คณะกรรมการตรวจสอบยังมีอำนาจใน

⁹⁶ Section 301. Issuer Audit Committees

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

การว่าจ้างที่ปรึกษาอิสระได้ตามที่เห็นสมควรในขณะปฏิบัติหน้าที่เป็นคณะกรรมการตรวจสอบ แต่คณะกรรมการตรวจสอบไม่สามารถรับเงินสินจ้าง ค่าที่ปรึกษา ค่าแนะนำ หรือค่าธรรมเนียมอื่นใดจากบริษัทจดทะเบียนนอกจากเบี้ยประจำตำแหน่ง เพื่อแสดงให้เห็นถึงความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ นอกจากนี้คณะกรรมการตรวจสอบยังไม่สามารถเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกันกับบริษัทจดทะเบียน

ความรับผิดชอบของบริษัทในการจัดทำรายงานทางการเงิน (Corporate Responsibility for Financial Reports)

มาตรา 302 กำหนดให้ผู้บริหารที่เป็น CEO และ CFO จะต้อง

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

2. รับรองว่าตามความรู้ความเข้าใจของตน รายงานทุกรายงานปราศจากข้อมูลอันเป็นเท็จซึ่งมีสาระสำคัญ หรือไม่มีการละเว้นที่จะกล่าวถึงข้อเท็จจริงอันมีสาระสำคัญจนทำให้เกิดความหลงผิดไปได้

3. รับรองว่าตามความรู้ความเข้าใจของตน งบการเงินและข้อมูลทางการเงินอื่นๆ ที่อยู่ในรายงานแสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัท โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ณ วันที่หรือในงวดบัญชีที่รายงาน

4. รับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในดังนี้:

- จัดให้มีระบบการควบคุมภายใน

- ออกแบบระบบการควบคุมภายในเพื่อให้มั่นใจได้ว่าข้อมูลที่มีสาระสำคัญของบริษัทและบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมได้มีการรับทราบระหว่างผู้บริหารของบริษัทด้วยกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงระหว่างที่มีการจัดทำรายงาน

- ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในภายในระยะเวลา 90 วันก่อนการรายงาน

- นำเสนอข้อสรุปเกี่ยวกับประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ณ วันที่รายงาน

5. เปิดเผยต่อผู้สอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบ หรือบุคคลอื่นที่มีหน้าที่ในทำนองเดียวกันในเรื่องดังต่อไปนี้

- ข้อบกพร่องทั้งหมดที่มีในการออกแบบหรือการดำเนินการด้านการควบคุมภายในซึ่งอาจจะมีผลกระทบอย่างร้ายแรงต่อความสามารถของบริษัทในการบันทึกรายการ การจัดทำ การสรุปและการรายงานข้อมูลทางการเงิน ตลอดจนการแจ้งผู้สอบบัญชีถึงจุดอ่อนที่สาระสำคัญของการควบคุมภายใน และ

- การฉ้อฉลใดๆ (ไม่ว่าจะมีสาระสำคัญหรือไม่เพียงใด) ที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารหรือพนักงานอื่นๆซึ่งมีบทบาทสำคัญในการควบคุมภายในของบริษัท

6. เปิดเผยไว้ในรายงานถึงการเปลี่ยนแปลงการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญหรือการเปลี่ยนแปลงในตัวแปรใดๆ อันอาจจะมีผลกระทบต่อการควบคุมภายในอย่างมีสาระสำคัญที่เกิดขึ้นภายหลังจากการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ซึ่งรวมถึงการแก้ไขข้อบกพร่องและจุดอ่อนใดๆ ที่มีสาระสำคัญด้วย

หมวดที่ 4 การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่มากขึ้น (Enhanced Financial Disclosures)

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

- ผู้บริหารเป็นผู้มีความรับผิดชอบในการจัดให้มีและดำรงให้มีซึ่งโครงสร้างและวิธีการในการควบคุมภายในที่พอเพียงในการรายงานทางการเงิน

- จัดให้มีการประเมินความมีประสิทธิภาพของโครงสร้างและวิธีการในการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนในการรายงานทางการเงิน

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

หมวดที่ 9 การเพิ่มบทลงโทษสำหรับการฉ้อฉลทางอาญา (White-Collar Crime Penalty Enhancements)

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

⁹⁷ Section 404. Management assessment of internal controls

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

ใจลงลายมือชื่อรับรองในรายงานทางการเงินต่างๆ ที่รายงานนั้นไม่เป็นไปตามกฎเกณฑ์ที่กำหนด ผู้บริหารจะต้องถูกปรับไม่เกิน 5 ล้านเหรียญ หรือจำคุกไม่เกิน 20 ปี หรือทั้งจำ ทั้งปรับ⁹⁸

3. การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในประเทศสิงคโปร์

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

3.1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศสิงคโปร์

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

3.1.1 คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี

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

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

⁹⁹ ศรีบุญ โปธา การศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ 2551 หน้า 28

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

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

¹⁰⁰ ACCOUNTANTS ACT, 2004

10. —(1) Any person who —

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

(b) satisfies the prescribed requirements relating to —

(i) qualifications;

(ii) practical experience; and

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

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

¹⁰¹ Accountants (Public Accountants) Rules, 2004

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

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

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

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

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

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

5. ผ่านหลักสูตรเกี่ยวกับจรรยาบรรณและหัวข้อเกี่ยวกับการปฏิบัติงานทางวิชาชีพบัญชีตามคำสั่งของคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี

6. สำหรับผู้ที่มีประสบการณ์การฝึกงานภายในประเทศไม่ถึง 2 ปี และไม่ได้สำเร็จการศึกษาทางการบัญชี หรือผ่านการทดสอบทางวิชาชีพบัญชีจากสถาบันที่คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีกำหนด ต้องผ่านการทดสอบเกี่ยวกับกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ในหัวข้อดังต่อไปนี้¹⁰³

6.1 กฎหมายบริษัทของประเทศสิงคโปร์ (Singapore Company Law)

6.2 ภาษีอากรและการบริหารจัดการภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์ (Singapore Taxation and Tax Management)

7. เป็นสมาชิกของสถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย

8. ไม่เคยมีประวัติกระทำการอันทำให้ตนเสื่อมเสียชื่อเสียงตามข้อวินิจฉัยของคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี

9. ไม่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจ หรืออาชีพที่ทำให้นักวิชาชีพบัญชีขาดความเป็นกลางในการปฏิบัติงาน

10. ไม่ถูกระงับใช้ หรือถูกเพิกถอนใบอนุญาตประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศอื่น

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

กำหนดให้นักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีที่สามารถลงลายมือชื่อในรายงานการตรวจสอบงบการเงินของนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสิงคโปร์ได้ ต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้

1. มีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามเช่นเดียวกับนักวิชาชีพบัญชีตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004

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

(a) Singapore Company Law; and

(b) Singapore Taxation and Tax Management.

¹⁰⁴ ที่มา : <http://info.sgx.com>

2. เป็นผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นต่อการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทเดิมติดต่อกันไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่ได้หยุดแสดงความเห็นต่อการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทดังกล่าวแล้วเกินกว่า 2 รอบระยะเวลาบัญชี

3.2 การควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

3.2.1 องค์กรที่เกี่ยวข้องกับนักวิชาชีพบัญชีที่สำคัญ

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

เป็นองค์กรของนักวิชาชีพบัญชีในประเทศสิงคโปร์ จัดตั้งขึ้นเมื่อเดือนมิถุนายน ค.ศ.1963 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนา ส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดความเป็นหนึ่งเดียวกันของนักวิชาชีพบัญชี ซึ่งมีภาระหน้าที่ ดังต่อไปนี้

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

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

เป็นองค์กรที่กำหนดระเบียบสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ และกำกับดูแลให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ปฏิบัติตามกฎระเบียบดังกล่าว ซึ่งถือเป็นการสนับสนุนให้การเปิดเผยข้อมูลและการกำกับดูแลที่ดีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์มีมาตรฐานอยู่ในระดับสูง

3.2.2 ข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี

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

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

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

2) นักวิชาชีพบัญชีหรือสำนักงานบัญชีต้องถูกเพิกถอนใบอนุญาต หากเกิดกรณี ดังนี้¹⁰⁶

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

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

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

6) สำนักงานบัญชีนั้นถูกยกเลิกการขึ้นทะเบียน เนื่องจากคณะกรรมการกำกับดูแลพิจารณาแล้วเห็นว่าสำนักงานบัญชานั้นได้กระทำการดังต่อไปนี้จริง

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

3.3 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีในประเทศสิงคโปร์

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

3.3.1 หลักการพื้นฐาน (Fundamental Principles)

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

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

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

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

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

5) นักวิชาชีพบัญชี ต้องไม่รับจ้างทำงานให้ลูกค้าเกินกว่าหน้าที่ของนักวิชาชีพบัญชี¹¹¹

6) นักวิชาชีพบัญชีต้องไม่ช่วยเหลือหรือให้บริการ โดยใช้ชื่อหรือลักษณะอื่นของนักวิชาชีพบัญชีเพื่อเพิ่มมูลค่าหรือส่งเสริมการกระทำที่ผิดกฎหมายของลูกค้า¹¹²

7) นักวิชาชีพบัญชีต้องไม่จัดทำ จัดเตรียม พิสูจน์ให้เห็นหรือให้การรับรองงานการเงินซึ่งนักวิชาชีพบัญชีทราบ¹¹³

7.1) เป็นงบการเงินที่ไม่ถูกต้อง หรือไม่ตรงกับความเป็นจริง

7.2) ทำให้เกิดการเข้าใจผิด เนื่องจากความผิดพลาด การละเลย หรือการทำลายข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

8) นักวิชาชีพบัญชี ต้องชี้แจงให้ลูกค้าเข้าใจเกี่ยวกับอิทธิพลของความสัมพันธ์ทางธุรกิจ การควมรวมธุรกิจ หรือความเกี่ยวข้องกันของธุรกิจที่มีต่อผลการตัดสินใจหรือการแสดงความเห็นของนักวิชาชีพบัญชี¹¹⁴

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

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

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

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

(a) False, incorrect or misleading; or

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

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

3.3.2 ความเป็นอิสระ (Independence)

ความเป็นอิสระของนักวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชี ความเป็นอิสระดังกล่าวรวมถึงบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีนั้นด้วย ซึ่งมีรายละเอียดต่างๆ ดังต่อไปนี้

1) คำศัพท์ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹¹⁷ “covered party” means —

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(3) อุปสรรคจากการสนับสนุน (Advocacy Threat) ซึ่งเกิดจากกลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ เป็นผู้ให้การสนับสนุนในด้านต่างๆ แก่กิจการที่ได้รับการตรวจสอบ¹²²

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

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

3) ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (Economic Interest) มีข้อกำหนดเกี่ยวกับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ดังนี้

(1) กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ หรือสมาชิกในครอบครัวของผู้สอบบัญชี หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบ ต้องไม่ได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ¹²⁵

(2) กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ หรือสมาชิกในครอบครัวของผู้สอบบัญชี หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบ ต้องถือหุ้นในกิจการที่ได้รับการตรวจสอบรวมกันแล้วไม่เกินร้อยละ 5¹²⁶

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

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

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

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

(3) กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ หรือสมาชิกในครอบครัวของผู้สอบบัญชีหรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบที่มีผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจใดๆ ในกิจการที่ทำการตรวจสอบต้องดำเนินการเพื่อให้ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจนั้นหมดไปภายใน 90 วัน นับตั้งแต่วันที่ยอมรับข้อตกลงในการตรวจสอบและต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จก่อนวันที่ลงชื่อแสดงความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี¹²⁷

(4) ต้องเปิดเผยถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจใดๆ ที่กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบ หรือสมาชิกในครอบครัวของผู้สอบบัญชี หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบได้รับจากกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชี¹²⁸

4) ครอบครัวและความสัมพันธ์ส่วนตัว (Family and Personal Relationships) กำหนดไม่ให้ผู้สอบบัญชีหรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีตอบรับสอบบัญชีในกิจการซึ่งสมาชิกในครอบครัวของตนทำหน้าที่เป็นผู้จัดทำบัญชีหรืองบการเงินในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตนตอบรับสอบบัญชีหรือในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีนั้น¹²⁹

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(1) บุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชี หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี แต่ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับงานสอบบัญชีนั้น จะต้องมีส่วนได้รับผลประโยชน์ในธุรกิจของลูกค้าไม่เกินร้อยละ 5¹³²

(2) ธุรกิจของลูกค้า (Client Party) หมายถึง ธุรกิจซึ่งเป็นของ¹³³

2.1 ลูกค้า

2.2 กรรมการผู้จัดการ (Controlling owner) หรือผู้ถือหุ้นใหญ่ในธุรกิจของลูกค้า

2.3 ผู้บริหารหรือพนักงานในธุรกิจของลูกค้า

2.4 บุคคลซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้ให้คำปรึกษาอาวุโสในการบริหารงานด้านต่างๆ แก่ธุรกิจของลูกค้า

(3) ความสัมพันธ์ใกล้ชิดทางธุรกิจ (Close Business Relationship) หมายถึง¹³⁴

3.1 การมีผลประโยชน์ใดๆ ในธุรกิจของลูกค้า

3.2 การเตรียมการ หรือดำเนินการรวมธุรกิจใดๆ ของสำนักงานสอบบัญชี หรือผู้สอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีหรือธุรกิจของลูกค้า

3.3 การเป็นผู้แทนจำหน่าย หรือเป็นผู้ซื้อขายสินค้าหรือบริการของลูกค้า

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

¹³³ “client party” means —

(a) an audit client;

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

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

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

¹³⁴ “close business relationship” means —

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

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

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

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

1) ต้องไม่ให้บริการดังต่อไปนี้แก่ลูกค้า

(1) บริการจัดทำบัญชี หรือบัญชีเงินเดือน (Payroll)

(2) บริการอื่นๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชี หรืองบการเงินของลูกค้า ซึ่งเป็นการบริการที่อาจกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้

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

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

(a) book-keeping or payroll services; and

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.1 ผู้สอบบัญชีนั้นต้องไม่มีส่วนในการบริหารจัดการ หรือการตัดสินใจเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า และต้องไม่เป็นสมาชิกของคณะผู้ตรวจสอบบัญชีของลูกค้าด้วย

2.2 เป็นการให้บริการแก่แผนกต่างประเทศ หรือสาขาในต่างประเทศของลูกค้า โดยที่การให้บริการนั้น

2.2.1 ต้องถูกกำหนดขอบเขตไว้อย่างชัดเจน หรือเป็นการให้บริการประจำ

2.2.2 แผนกต่างประเทศ หรือสาขาในต่างประเทศ ไม่สามารถว่าจ้างผู้อื่นได้

2.2.3 แผนกต่างประเทศ หรือสาขาในต่างประเทศนั้น ไม่ได้มีความสำคัญอย่างเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินรวม

2.2.4 แผนกต่างประเทศ หรือสาขาในต่างประเทศนั้น ไม่มีพนักงานที่สามารถให้บริการดังกล่าวได้

2.2.5 การให้บริการดังกล่าว ต้องมีความสอดคล้องกับระเบียบปฏิบัติทางวิชาชีพของแต่ละประเทศ (Local Professional Ethics Rules)

2.2.6 ค่าธรรมเนียมในการให้บริการดังกล่าวแก่แผนกต่างประเทศหรือสาขาในต่างประเทศของลูกค้ารวมกันแล้วต้องไม่เกิน 10,000 \$ หรือร้อยละ 5 ของค่าธรรมเนียมในการให้บริการสอบบัญชีรวมทั้งกลุ่มบริษัท

2.3 ต้องเปิดเผยการให้บริการดังกล่าวของสำนักงานบัญชีซึ่งเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ ในรายงานประจำปีของลูกค้าด้วย

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2) สำนักงานสอบบัญชีนั้นต้องไม่รับตรวจสอบงบการเงินที่มีส่วนซึ่ง ถูกประเมิน โดยผู้เชี่ยวชาญพิเศษของสำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี เว้นแต่

2.1 เป็นการให้บริการประเมินแก่สาขาในต่างประเทศของลูกค้า

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

2.3 ให้บริการประเมินสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (None Current Assets) ไม่เกินร้อยละ 10 ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนรวมในการตรวจสอบบัญชีครั้งก่อน

2.4 ผู้สอบบัญชีต้องเปิดเผยเหตุการณ์ต่างๆ ดังกล่าวข้างต้นใน รายงานประจำปีของลูกค้า

11) การให้บริการทางการเงินแก่กิจการของลูกค้า (Corporate Finance Services) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹³⁹

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

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

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

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

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

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

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

1. สำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี ต้องไม่ให้บริการทางการเงินเกี่ยวกับการเป็นที่ปรึกษาทางการเงิน หรือให้ความช่วยเหลือทางการเงินแก่กิจการของลูกค้า ดังนี้

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

1.2 เป็นผู้ให้การรับรองในข้อตกลงการซื้อขายหุ้น (Committing Terms of Transaction)

1.3 ดำเนินการแทนลูกค้าเพื่อทำให้การซื้อขายหุ้นเสร็จสมบูรณ์ (Consummating Transaction on Behalf of Audit Client)

2. หากสำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี ให้บริการทางการเงินเกี่ยวกับการเป็นที่ปรึกษาทางการเงิน หรือให้ความช่วยเหลือทางการเงินแก่กิจการของลูกค้าข้างดั่งรายละเอียดในข้อ 1) ถือว่าเป็นการกระทำที่ก่อให้เกิดอุปสรรคในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ

3. สำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี สามารถลดอุปสรรคในการแสดงความเห็นดังกล่าวในข้อ 2) ลงให้เหลือในระดับที่ไม่ถือเป็นสาระสำคัญได้ โดยการดำเนินการดังต่อไปนี้

3.1 กำหนดนโยบายและวิธีการในการปฏิบัติงานเพื่อไม่ให้มีการดำเนินการใดๆ ที่เป็นการช่วยลูกค้าตัดสินใจ หรือตัดสินใจแทนเกี่ยวกับการบริหารงานในกิจการของลูกค้า และ

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

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

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

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

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

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

2.1 กิจการของลูกค้าต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

2.1.1 ไม่เป็นบริษัทร่วม หรือบริษัทย่อย (Subsidiary) ของบริษัท มหาชนจำกัดซึ่งเป็นลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับ สำนักงานสอบบัญชี

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

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

(a) the audit client —

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

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

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

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

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

(b) the services are provided by personnel who —

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

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

2.1.2 เป็นผู้รับผิดชอบในการสร้าง (Establishing) และควบคุมดูแล (Monitoring) ระบบการควบคุมภายใน

2.1.3 กำหนดให้พนักงานที่มีความรู้ความสามารถเป็นผู้รับผิดชอบในการตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารจัดการ โดยคำนึงถึงการออกแบบและการใช้งานของอุปกรณ์เครื่องมือ (Hardware) และ ซอฟต์แวร์ของระบบ

2.1.4 ทำการประเมินผลด้วยตนเองเกี่ยวกับความเพียงพอเหมาะสมและผลลัพธ์ของการออกแบบและการใช้งานระบบ

2.1.5 เป็นผู้รับผิดชอบการปฏิบัติงานของระบบและข้อมูลในระบบ

3) ผู้ให้บริการ ต้องมีคุณสมบัติดังนี้

3.1 ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีนั้น

3.2 ในสำนักงานสอบบัญชีนั้น ประกอบด้วยหลายสายงานซึ่งมีความแตกต่างกัน

ความแตกต่างกัน

13) การให้บริการตรวจสอบภายในแก่กิจการของลูกค้า (Internal Audit Services) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁴¹

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

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

or any of its subsidiaries if —

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

(b) the audit client is responsible for —

(i) establishing, maintaining and monitoring internal controls;

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

(iii) evaluating its own internal audit procedures;

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

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

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

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

2. สำหรับกิจการของลูกค้าที่เป็นบริษัทมหาชนจำกัด สำนักงานสอบบัญชีหรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี ต้องไม่เป็นผู้ให้บริการตรวจสอบภายในแก่กิจการของลูกค้า

3. สำหรับกิจการของลูกค้าที่เป็นบริษัทเอกชนซึ่งไม่ใช่บริษัทมหาชนจำกัด สำนักงานสอบบัญชีหรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชีสามารถให้บริการตรวจสอบภายในแก่กิจการของลูกค้าได้ หาก

3.1 กิจการของลูกค้าไม่ใช่บริษัทร่วมหรือบริษัทย่อยของบริษัทมหาชนจำกัด ซึ่งเป็นลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี หรือบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชี

3.2 กิจการของลูกค้าเป็นผู้รับผิดชอบในการ

3.2.1 สร้าง ดำเนินการต่อและควบคุมดูแลการควบคุมภายใน

3.2.2 ประเมินและตัดสินใจเกี่ยวกับการนำข้อเสนอแนะไปปฏิบัติ

3.2.3 ประเมินกระบวนการตรวจสอบภายในของตนเอง

3.3 กิจการของลูกค้ากำหนดให้พนักงานที่มีความรู้ความสามารถเป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินกิจกรรมการตรวจสอบภายใน

3.4 คณะกรรมการบริหารของบริษัทลูกค้า เห็นชอบเกี่ยวกับขอบเขตความเสี่ยงและความถี่ของการตรวจสอบภายใน

3.5 ต้องรายงานข้อค้นพบ (Findings) และข้อเสนอแนะ (Recommendations) ซึ่งได้จากการตรวจสอบภายในให้แก่คณะกรรมการบริหารของบริษัททราบ

3.6 ผู้ให้บริการต้องมีคุณสมบัติดังนี้

3.6.1 ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในงานสอบบัญชานั้น

(f) the services are provided by personnel who —

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

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

3.6.2 ในสำนักงานสอบบัญชีนั้น ประกอบด้วยสายงานซึ่งมี

ความแตกต่างกัน

14) ค่าธรรมเนียม (Fees) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁴²

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(b) reducing dependency on the client;

(c) undertaking external quality control reviews;

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

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

1) สำหรับกิจการลูกค้าที่เป็นบริษัทมหาชนจำกัด สำนักงานสอบบัญชี ต้องควบคุมการตรวจสอบกิจการลูกค้าเพื่อให้มั่นใจได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่รับงานสอบบัญชีนั้นจะไม่น่าขาดความเป็นอิสระ หากเกิดกรณีดังต่อไปนี้

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

(2) ค่าธรรมเนียมในการให้บริการที่ไม่เกี่ยวกับการสอบบัญชีมีมูลค่าสูงอย่างเป็นสาระสำคัญ

2) ค่าธรรมเนียมที่บุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสำนักงานสอบบัญชีได้รับจากกิจการลูกค้า ต้องบันทึกลงในบัญชีด้วย

3) สำนักงานสอบบัญชีต้องควบคุมการตรวจสอบกิจการลูกค้าเพื่อให้มั่นใจได้ว่าผู้สอบบัญชีที่รับงานสอบบัญชีนั้นจะไม่มีอุปสรรคในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอันเนื่องมาจากผลประโยชน์ส่วนตัว หากค่าธรรมเนียมนรวมจากการให้บริการกิจการลูกค้านั้นมีสัดส่วนดังต่อไปนี้

(1) สำหรับกิจการของลูกค้าที่เป็นบริษัทมหาชนจำกัด ร้อยละ 5 ขึ้นไปเมื่อเทียบกับรายได้ค่าธรรมเนียมรวมทั้งหมดของสำนักงานสอบบัญชี

(2) สำหรับกิจการของลูกค้าที่เป็นบริษัทเอกชนซึ่งไม่ใช่บริษัทมหาชนจำกัด ร้อยละ 15 ขึ้นไปเมื่อเทียบกับรายได้ค่าธรรมเนียมรวมทั้งหมดของสำนักงานสอบบัญชี

(3) ร้อยละ 50 ขึ้นไปเมื่อเทียบกับรายได้ค่าธรรมเนียมรวมทั้งหมดของผู้สอบบัญชีนั้น

4) กรณีที่อุปสรรคจากผลประโยชน์ส่วนตัวอยู่ในระดับที่มีสาระสำคัญ สำนักงานสอบบัญชีสามารถลดอุปสรรคดังกล่าวลงให้อยู่ในระดับที่ไม่ถือเป็นสาระสำคัญได้ โดยการดำเนินการดังต่อไปนี้

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

(2) ลดระดับ (Reducing) การพึ่งพาอาศัยกิจการลูกค้า

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

(4) สอบทานและให้คำแนะนำเกี่ยวกับการทำงานของนักวิชาชีพบัญชีอื่นที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของคณะผู้ตรวจสอบ

15) เกินกำหนด (Overdue Fees) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁴³

1) สำนักงานสอบบัญชีต้องได้รับชำระค่าธรรมเนียมที่เกินกำหนดจากการตรวจสอบบัญชีในงวดก่อน ก่อนวันที่ออกรายงานของผู้สอบบัญชีในงวดบัญชีปัจจุบัน

2) หากยังไม่ได้รับชำระค่าธรรมเนียมเกินกำหนด สำนักงานสอบบัญชีควรดำเนินการดังนี้

(1) ปรึกษาพูดคุยกันเกี่ยวกับระดับของค่าธรรมเนียมค้างรับชำระจากการให้บริการสอบบัญชีและหารให้บริการอื่น รวมทั้ง

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

3) หากยังไม่ได้รับชำระค่าธรรมเนียมเกินกำหนด สำนักงานสอบบัญชีควรพิจารณาว่าควรรับงานตรวจสอบในงวดบัญชีปัจจุบันหรือไม่ และต้องบันทึกรายการบัญชีดังต่อไปนี้

(1) ให้ตั้งค่าธรรมเนียมเกินกำหนดเป็นเงินให้กู้ยืมแก่ลูกค้า (Loan to Client) และ

(2) นัยสำคัญของค่าธรรมเนียมเกินกำหนด

16) ค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้น (Contingency Fees) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁴⁴

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

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

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

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

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

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

(b) the significance of the overdue fees.

1) สำนักงานสอบบัญชีต้องไม่คำนวณค่าธรรมเนียมสำหรับการให้บริการทางวิชาชีพใดๆ เป็นร้อยละ เว้นแต่มีกฎหมายกำหนดให้คำนวณค่าธรรมเนียมนั้นเป็นร้อยละ

2) สำนักงานสอบบัญชีต้องไม่ใช่หลักค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้น

17) ของกำนัลและการรับรอง (Gifts and Hospitality) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁴⁵

1) กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบต้องไม่รับของกำนัลใดๆ จากลูกค้า เว้นแต่

(1) ของกำนัลนั้น เป็นของกำนัลตามธรรมเนียมปกติ

(2) มูลค่าของของกำนัลดังกล่าวข้างต้นต้องรวมกันแล้วไม่เกินปีละ 200 \$

2) สำหรับสำนักงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีหรือสมาชิกในคณะตรวจสอบจะต้องได้รับของกำนัลจากลูกค้ารายเดียวกันที่มีมูลค่ารวมกันแล้วไม่เกินตามที่กำหนดในข้อ 1) คือไม่เกินปีละ 200 \$

3) กลุ่มบุคคลที่มีส่วนร่วมในการตรวจสอบต้องไม่รับการรับรองใดๆ จากลูกค้า เว้นแต่ มูลค่าของการรับรองนั้นรวมกันแล้วไม่เกินมูลค่าตามข้อกำหนดเช่นเดียวกับของกำนัล

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

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

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

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

(a) the gifts are token in nature; and

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

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

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

หรือสมาชิกในคณะตรวจสอบกับกิจการลูกค้า สำนักงานสอบบัญชีจะต้องยกเลิกการปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือปฏิเสธการรับงานสอบบัญชีของกิจการลูกค้า นั้น เว้นแต่คดีความหรือการฟ้องร้องนั้นเกี่ยวข้องกับค่าธรรมเนียมเกินกำหนดจากการตรวจสอบในงวดบัญชีที่ผ่านมา¹⁴⁶

3.3.3 การปฏิบัติตามแนวทางในการปฏิบัติ (Method of Practice) แนวทางในการปฏิบัติงาน กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีที่สามารถจัดทำงบการเงิน หรือแสดงความเห็นในงบการเงินได้ ต้องได้รับการขึ้นทะเบียนเป็นนักวิชาชีพบัญชีหรือเป็นสมาชิกของสำนักงานบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีที่ได้ขึ้นทะเบียนไว้กับคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีแล้วเท่านั้น¹⁴⁷

3.3.4 ค่าธรรมเนียมในการให้บริการทางวิชาชีพ (Fees) มีข้อกำหนดต่างๆ เกี่ยวกับค่าธรรมเนียม ดังรายละเอียดต่อไปนี้¹⁴⁸

1) นักวิชาชีพบัญชีต้องเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีจากลูกค้าด้วยความยุติธรรม ตามมูลค่าของงานที่ทำให้กับลูกค้า ดังนี้

1) ความเชี่ยวชาญ (Skill) และความรู้ (Knowledge) ที่ใช้ในการทำงานแต่ละประเภท

2) ระดับการฝึกอบรม และประสบการณ์ของบุคคลที่ใช้ในการปฏิบัติงานนั้น

3) ระยะเวลาที่แต่ละบุคคลใช้ในการปฏิบัติงาน

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

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

(a) the public accountant; or

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

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

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

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

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

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

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

2) นักวิชาชีพบัญชีจะต้องไม่แบ่งปันผลประโยชน์จากการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีทั้งทางตรงและทางอ้อม ให้แก่บุคคลอื่นซึ่งไม่ใช่สมาชิกในการทำงานของตนทั้งทางตรงและทางอ้อม หากไม่ได้รับการอนุญาตจากลูกค้า¹⁴⁹

3) การห้ามมิให้แบ่งปันผลประโยชน์ให้แก่บุคคลอื่นตามข้อ 3.3.4) ไม่รวมถึงการแบ่งปันผลประโยชน์ให้แก่ นักวิชาชีพบัญชีอื่นซึ่งปลดเกษียณ หรือตัวแทนของนักวิชาชีพบัญชีอื่นซึ่งเสียชีวิตไปแล้ว เนื่องจากบุคคลดังกล่าวได้ปฏิบัติงานเดียวกับงานที่นักวิชาชีพบัญชีรับปฏิบัติงานให้แก่ลูกค้าก่อนที่บุคคลดังกล่าวจะปลดเกษียณ หรือเสียชีวิต¹⁵⁰

4) นักวิชาชีพบัญชีสามารถรับส่วนแบ่งผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนจากบุคคลอื่นได้ หากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้¹⁵¹

1) บุคคลดังกล่าวเป็นนักวิชาชีพบัญชีอื่น หรือสมาชิกอื่นในขณะตรวจสอบเดียวกับนักวิชาชีพบัญชี และ

2) ได้รับการอนุญาตจากลูกค้า

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

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

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

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

(b) he has the consent of his client.

3.3.5 การรักษาความลับ (Confidentiality)

1) นักวิชาชีพบัญชีต้องเก็บรักษาข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของลูกค้าซึ่งได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพไว้เป็นความลับ รวมทั้งห้ามนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เพื่อสร้างผลประโยชน์แก่ตนเองหรือทำให้ตนเองมีข้อได้เปรียบกว่าบุคคลอื่น¹⁵²

2) นักวิชาชีพบัญชีสามารถเปิดเผยข้อมูลของลูกค้าโดยไม่ต้องได้รับอนุญาตจากลูกค้าได้ ในกรณีดังต่อไปนี้¹⁵³

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

บัญชี ซึ่งได้แก่

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

3) ห้ามมิให้นักวิชาชีพบัญชีนำข้อมูลซึ่งเป็นความลับของกิจการลูกค้าไปใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ หรือทรัพย์สิน หรือข้อได้เปรียบ หรือตำแหน่งหน้าที่ใดๆ¹⁵⁴

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

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

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

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

3.3.6 การเปลี่ยนการแต่งตั้งผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพ (*Changes in Professional Appointments*)¹⁵⁵

1) ห้ามมิให้นักวิชาชีพบัญชีมีส่วนเกี่ยวข้องในการทำให้นักวิชาชีพบัญชีอื่นเสื่อมเสียเกียรติ หรือเสื่อมเสียชื่อเสียง

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

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

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

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

or

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

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

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

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

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

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

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

2) ห้ามมิให้นักวิชาชีพบัญชีทำการอันใดซึ่งถือเป็นการแย่งงานของนักวิชาชีพบัญชีอื่น

3) ก่อนที่นักวิชาชีพบัญชีจะตอบรับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการใด นักวิชาชีพบัญชีนั้นจะต้องทำการสอบถามผู้สอบบัญชีเดิมซึ่งนักวิชาชีพบัญชีนั้นถูกแต่งตั้งให้เข้าไปแทนที่ เพื่อให้ทราบถึงเหตุผลที่แท้จริงในการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ซึ่งนักวิชาชีพบัญชีต้องนำข้อมูลที่ได้รับดังกล่าวมาพิจารณาอย่างระมัดระวังว่าจะตัดสินใจรับงานสอบบัญชีนั้นหรือไม่

4) หากผู้สอบบัญชีเดิมได้รับการสอบถามจากนักวิชาชีพบัญชีผู้ซึ่งถูกแต่งตั้งให้เข้าไปปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีแทนที่ตน ผู้สอบบัญชีเดิมนั้นต้องการดำเนินการดังต่อไปนี้ทันที

(1) ตอบกลับเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อแจ้งให้ทราบถึงเหตุผลที่นักวิชาชีพบัญชีนั้นไม่ควรตอบรับงานสอบบัญชีดังกล่าว

(2) เปิดเผยข้อมูลของกิจการลูกค้าเพื่อแสดงรายละเอียดของเหตุผลต่างๆ ได้ในกรณีที่ถูกค้ำอณุญาต แต่หากลูกค้าไม่อนุญาต ผู้สอบบัญชีเดิมต้องแจ้งแก่นักวิชาชีพบัญชีนั้นถึงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการที่ลูกค้าไม่อนุญาตให้เปิดเผยข้อมูล

(3) กรณีที่ถูกค้ำอณุญาต ให้ผู้สอบบัญชีเดิมทำการเปิดเผยข้อมูลต่างๆ ที่จำเป็นต่อนักวิชาชีพบัญชีเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจรับงานสอบบัญชีดังกล่าว และแลกเปลี่ยนความคิดเห็นระหว่างกันอย่างอิสระเกี่ยวกับประเด็นต่างๆ ที่นักวิชาชีพบัญชีต้องระมัดระวังเป็นพิเศษภายหลังตัดสินใจรับงานสอบบัญชีนั้นแล้ว

5) หากนักวิชาชีพบัญชีไม่ได้รับการตอบกลับภายในระยะเวลาอันสมควร และไม่มีเหตุผลใดที่ทำให้เชื่อได้ว่ามีเหตุการณ์แวดล้อมใดๆ ที่มีสาระสำคัญเป็นพิเศษต่อการเปลี่ยนการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีในครั้งนี้ ให้นักวิชาชีพบัญชีพยายามติดต่อกลับไปยังผู้สอบบัญชีเดิมอีกครั้งหนึ่ง

6) หากนักวิชาชีพบัญชียังไม่ได้รับการตอบกลับอีก ให้นักวิชาชีพบัญชีส่งจดหมายฉบับสุดท้ายซึ่งเป็นแบบลงทะเบียน โดยแจ้งในจดหมายว่า ตนขอสันนิษฐานว่าไม่มีเหตุผลทางวิชาชีพบัญชีใดที่ทำให้ตนไม่ควรตอบรับงานสอบบัญชีนั้น และตนจะตัดสินใจรับงานสอบบัญชีนั้น

3.5.7 การอ้างอิง (Referrals) นักวิชาชีพบัญชี ที่ได้รับมอบหมายงานจากนักวิชาชีพบัญชีอื่น จะต้องแจ้งให้นักวิชาชีพบัญชีผู้มอบหมายงานทราบเกี่ยวกับการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีของตนแก่ลูกค้าดังกล่าว¹⁵⁶

3.5.8 บทสรุปความก้าวหน้าในการดำเนินงานของกิจการ และเอกสารประกอบอื่น (Prospectuses and Similar Documents)

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

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

3.4 บทกำหนดโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์

ตามพระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004 มีการกำหนดบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ดังนี้

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

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

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

3.4.1 บทกำหนดโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (Public Accountant) มีดังนี้

1) นักวิชาชีพบัญชีจะได้รับการลงโทษ หากคณะกรรมการควบคุมระเบียบวินัย ได้ลงความเห็นจากผลการไต่สวนอย่างเป็นทางการ (Formal Inquiry) ตัดสินว่านักวิชาชีพบัญชื่อนั้นมีความผิด ดังต่อไปนี้¹⁵⁹

¹⁵⁹ ACCOUNTANTS ACT, 2004

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(1) ความผิดเกี่ยวกับการทุจริต และประพฤติมิชอบ ในประเทศสิงคโปร์ หรือในประเทศอื่น

(2) ความผิดฐานกระทำการอันทำให้เกิดการเสื่อมเสียชื่อเสียง ในประเทศสิงคโปร์หรือประเทศอื่น

(3) ความผิดฐานปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีอย่างไม่เหมาะสม หรือไม่มี ความน่าเชื่อถือ ซึ่งทำให้คณะกรรมการควบคุมระเบียบวินัยลงความเห็นว่าคุณวิชาชีพบัญชีนั้นไม่เหมาะสมที่จะเป็นนักวิชาชีพบัญชีอีกต่อไป

(4) หัวหน้าหรือผู้บริหารของสำนักงานบัญชีละเว้นการดำเนินการอันเหมาะสมใดๆ เพื่อป้องกันการกระทำผิดของนักวิชาชีพบัญชีของตน

(5) ให้บริการทางบัญชี โดยอ้างตนเป็นหัวหน้า หรือผู้บริหารของ สำนักงานบัญชี ซึ่ง ณ วันที่ให้บริการนั้น กิจการของตนยังไม่ได้ขึ้นทะเบียนเป็นสำนักงานบัญชี

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

(7) หัวหน้า หรือผู้บริหารของสำนักงานบัญชีละเลยเกี่ยวกับความถูกต้อง ตรงกันของเอกสารประกอบการลงบัญชีกับข้อมูลที่แสดงในงบการเงินของกิจการที่สำนักงานบัญชีนั้นให้บริการ

2) บทกำหนดโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชีที่กระทำความผิดตามข้อ 1) มี

ดังนี้¹⁶⁰

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

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

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

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

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

(e) by writing censure the public accountant;

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

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

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

เมื่อ¹⁶³

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

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

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

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

(1) การตัดสินใจโทษนั้นหมดอายุแล้วเกินกว่า 1 เดือน นับจากวันที่แจ้งให้นักวิชาชีพบัญชีทราบ

(2) กรณีได้รับการพิพากษาจากศาลสูงสุด

3.5 บทกำหนดโทษสำหรับสำนักงานบัญชี (Accounting Corporations and Accounting Firms) มีดังนี้

3.5.1 สำนักงานบัญชีที่ได้รับการลงโทษ หากคณะกรรมการควบคุมระเบียบวินัยได้ลงความเห็นจากผลการไต่สวนอย่างเป็นทางการ ตัดสินว่าสำนักงานบัญชีนั้นกระทำการดังต่อไปนี้¹⁶⁴

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.5.2 บทกำหนดโทษสำหรับสำนักงานบัญชีที่กระทำความผิดตามข้อ 3.5.1 มีดังนี้¹⁶⁵

- 1) ถูกเพิกถอนใบอนุญาตการประกอบวิชาชีพบัญชีของสำนักงานบัญชี
- 2) ถูกสั่งระงับการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี

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

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

3) ถูกสั่งจำกัดขอบเขตให้บริการทางวิชาชีพบัญชีเฉพาะในรูปแบบหรือวิธีการตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลเห็นสมควรเท่านั้น เป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี

4) ปรับไม่เกิน 100,000 ดอลลาร์สิงคโปร์

5) ทำหนังสือตักเตือน

6) ถูกสั่งให้นักวิชาชีพบัญชีกระทำการตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลเห็นสมควรเท่านั้น

7) มีคำสั่งอื่นๆ ที่เหมาะสมกับแต่ละกรณี

3.5.3 นอกเหนือจากบทกำหนดโทษในข้อ 3.5.2 คณะกรรมการกำกับดูแลยังสามารถออกคำสั่งให้สำนักงานบัญชีจ่ายเงินค่าเสียหายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานผิดพลาดตามที่ศาลสูงสุด (High Court) ตัดสิน รวมทั้งภาษีอากรที่ศาลสูงสุดเรียกเก็บจากการจ่ายเงินค่าเสียหายนั้นด้วย¹⁶⁶

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

1) ถูกเพิกถอนใบอนุญาตของสำนักงานบัญชี

2) ถูกสั่งระงับการให้บริการทางวิชาชีพบัญชี ไม่เกิน 12 เดือน

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

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

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

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

3.5.5 การบังคับใช้บทกำหนดโทษดังกล่าวข้างต้นกับสำนักงานบัญชีจะสิ้นสุดลงเมื่อ¹⁶⁸

- 1) การตัดสินใจโทษนั้นหมดอายุแล้วเกินกว่า 1 เดือน นับจากวันที่แจ้งให้สำนักงานบัญชีรับทราบ
- 2) คดีได้รับการพิพากษาจากศาลสูงสุด



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

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

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

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) ภายใต้สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา 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 วุฒิการศึกษา 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"> 1. กำหนดระยะเวลาประมาณ 36 เดือนหรือ 3 ปี โดยต้องปฏิบัติงานเป็นพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี 2 ปี 2. กำหนดระยะเวลาประมาณ 42 เดือนหรือ 3 ปีครึ่ง โดยต้องปฏิบัติงานเป็นพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี 1 ปี 3. กำหนดระยะเวลาประมาณ 48 เดือนหรือ 4 ปี สำหรับกรณีที่ไม่ได้ปฏิบัติงานเป็นพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี 1 ปี 4. อาจมีประสบการณ์ด้านการทำบัญชีภายในมลรัฐหรืองานสอบบัญชีในระยะเวลาที่ Board of Accountancy เห็นว่าเพียงพอ/เหมาะสมแต่ไม่เกิน 4 ปี 	<p>จบไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี/สาขาบริหารธุรกิจ หรือผ่านการทดสอบทางวิชาชีพบัญชีและเป็นสถาบันการศึกษาที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีรับรอง</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ผ่านการฝึกหัดงานในประเทศสิงคโปร์ และในต่างประเทศรวมกันอย่างน้อย 3 ปี หรือ 2. 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. การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทาง วิชาชีพ	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 ซึ่งผู้ศึกษามีความเห็นว่า การกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องเป็นสมาชิกขององค์กรที่กำกับดูแลด้านนี้ 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. โทษของการประพฤติดิจจรยาบรรณ</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 - อยู่ในระหว่างถูกลงโทษประพฤติดิจจรยาบรรณตาม 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>คณะกรรมการแต่ละมลรัฐจะสั่งลงโทษเป็น 4 ระดับ ได้แก่ การเตือน ภาคทัณฑ์ การสั่งพักใบอนุญาต และการเพิกถอนใบอนุญาต</p>	<p>โทษของการประพฤติดิจจรยาบรรณและการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับของนักวิชาชีพบัญชี 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 หากประกอบวิชาชีพโดยไม่มีใบรับอนุญาต¹⁷² 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 ใช้บังคับสำหรับวิชาชีพบัญชีด้านใด 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 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีผู้ใดถูกลงโทษประพฤติดิจรรยาบรรณตาม มาตรา 49 (3) หรือ (4) ทำการประกอบวิชาชีพบัญชีในระหว่างนั้น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

¹⁷⁷ มาตรา 53 เมื่อมีผู้กล่าวหาหรือปรากฏต่อคณะกรรมการจรรยาบรรณว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีผู้ใดประพฤติดิจรรยาบรรณ ให้คณะกรรมการจรรยาบรรณดำเนินการสอบสวนพิจารณาโดยเร็ว

สิทธิการกล่าวหาตามวรรคหนึ่ง สิ้นสุดลงเมื่อพ้นหนึ่งปีนับแต่วันที่ผู้ได้รับความเสียหายหรือผู้กล่าวหาารู้เรื่องการประพฤติดิจรรยาบรรณและรู้ตัวผู้ประพฤติดิจรรยาบรรณ ทั้งนี้ไม่เกินสามปีนับแต่วันที่มีการประพฤติดิจรรยาบรรณนั้น

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

จำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁷⁹ หากผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี รับรองเอกสาร หรือแสดงความเห็นในฐานะผู้สอบบัญชี แต่ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือไม่ได้กระทำการในอำนาจหน้าที่ทางราชการหรืออยู่ระหว่างถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาต ต้องระวางโทษจำคุก ไม่เกิน 3 ปี หรือปรับไม่เกิน 60,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ รวมทั้งนิคบุคคลที่ให้บริการด้านการสอบบัญชีที่ไม่ได้จดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชีตามเงื่อนไขที่กำหนด ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 300,000 บาท และปรับอีกไม่เกินวันละ 10,000 บาท จนกว่าจะดำเนินการจดทะเบียนให้ถูกต้อง

ประเทศสหรัฐอเมริกา จะมีคณะกรรมการแต่ละมลรัฐ หากนักวิชาชีพบัญชีประพฤติผิดจรรยาบรรณ ก็จะสั่งลงโทษเป็น 4 ระดับ ได้แก่ การเตือน ภาคทัณฑ์ การสั่งพักใบอนุญาต และการเพิกถอนใบอนุญาต

ประเทศสิงคโปร์ กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณ และไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับของนักวิชาชีพบัญชี ต้องถูกพักใช้ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพบัญชี หรือถูกสั่งระงับการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี หรือถูกสั่งให้จำกัดขอบเขตการปฏิบัติงานเฉพาะในรูปแบบ หรือวิธีการปฏิบัติงานตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลเห็นสมควร เท่านั้น ไม่เกิน 2 ปี หรือถูกปรับไม่เกิน 10,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ หรือได้รับหนังสือตักเตือน หรือถูกสั่งให้กระทำการตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลเห็นสมควร หรือถูกสั่งให้นักวิชาชีพบัญชีจ่ายเงินค่าเสียหายต่างๆ รวมทั้งภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานผิดพลาดตามที่ศาลสูงสุด ตัดสิน หรือมีคำสั่งอื่นๆ ที่เหมาะสมกับแต่ละกรณี

ผู้ศึกษามีความเห็นว่ ทั้ง 3 ประเทศ ได้กำหนดบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชี ไว้ครอบคลุมทั้งโทษของการประพฤติผิดจรรยาบรรณ และโทษของการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับของนักวิชาชีพบัญชีค่อนข้างครบถ้วนและครอบคลุมดี

¹⁷⁹ มาตรา 71 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของคณะกรรมการจรรยาบรรณตาม มาตรา 53 วรรคห้า หรือคำสั่งของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีตาม มาตรา 61 (2) หรือ (3) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

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 ก็จะได้รับการลงโทษตามที่กำหนดไว้ในส่วนของประเทศไทย 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 ถือว่าผู้สอบบัญชีเป็นผู้ที่ได้รับการยอมรับในสังคมและเป็นที่ยอมรับ ใ้วางใจแก่สาธารณชนโดยทั่วไป ดังนั้น จึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความสำนึกที่จะมุ่งดำรง มาตรฐานในการประกอบวิชาชีพ มีความอิสระทางความคิดและการกระทำ จะต้องรักษาความลับ ทางการค้าของลูกค้าอย่างเข้มงวด ต้องใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่ได้รับการยอมรับทั่วไป ส่งให้มี การรายงานฐานะทางการเงินที่มีคุณภาพและให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ 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 และให้กรรมการบริษัทลงนามรับรองความถูกต้องของข้อมูลในแบบรายงานการเปิดเผยข้อมูลกฎหมายการบัญชีกำหนดให้กรรมการผู้มีอำนาจลงนามของบริษัท 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 ที่รับพนักงานของสำนักงานสอบบัญชีนั้น หรือรับผู้มีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของบริษัทนั้นมาดำรงตำแหน่งสำคัญในบริษัทใน ส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี</p> <p>5. กรรมการตรวจสอบ</p> <ul style="list-style-type: none"> - มีความเป็นอิสระและควรมีผู้เชี่ยวชาญทางการเงินอย่างน้อย 1 คน (ถ้าไม่มีให้เปิดเผยข้อมูล) - มีหน้าที่แต่งตั้ง กำหนดค่าตอบแทน ดูแลการทำงาน of สำนักงานสอบบัญชี - อนุมัติการกำหนดกระบวนการรับข้อร้องเรียนและการจ้างที่ปรึกษาอิสระ 	<p>- รายงานและให้ข้อคิดเห็น/ข้อเสนอแนะต่อรัฐบาลในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนบริษัทและกฎ/ระเบียบของธุรกิจและผู้สอบบัญชี</p> <p>- เป็นตัวแทนภาครัฐในระดับนานาชาติเกี่ยวกับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนและออกกฎ/ระเบียบธุรกิจและผู้สอบบัญชี เป็นต้น</p>

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, ความแน่นหนาของมาตรฐานและสิ่งจำเป็นทางอาชีพอื่นๆ 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 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002.	1. พระราชบัญญัตินักวิชาชีพ ค.ศ. 2004
2. พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543	2. Securities Exchange Act of 1994	2. กฎระเบียบสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ค.ศ.2004
3. พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535		3. กฎระเบียบสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์

จากตารางที่ 4.9 พบว่าประเทศไทยมีกฎหมายใช้ในการควบคุมผู้สอบบัญชี 3 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 และ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกาเนื่องจาก 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

ด้านการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี 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 ทั้งประเทศไทย 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 รวมทั้งรายงานทางการเงินที่น่าเสนอต่อบุคคลภายนอก

เป็นไปอย่างถูกต้องครบถ้วน นอกจากนี้ยังเป็นกลไกหนึ่งที่สร้างความโปร่งใสในรายการธุรกิจซึ่งพิจารณาได้ว่าอาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างบริษัทจดทะเบียนกับผู้ถือหุ้นหรือผู้ลงทุนให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ในส่วนของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นกำหนดห้ามผู้สอบบัญชีรับงานอื่นที่นอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชีในบริษัทซึ่งเป็นลูกค้า และให้ผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นหุ้นส่วนมีการหมุนเวียนทุก 5 ปี (Audit Rotation) นอกจากนี้ยังกำหนดให้ภายใน 1 ปี สำนักงานสอบบัญชีจะไม่สามารถรับงานสอบบัญชีของบริษัท ซึ่งเป็นลูกค้ารับพนักงานของสำนักงานสอบบัญชีนั้นหรือรับผู้มีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของบริษัทนั้นมาดำรงตำแหน่งสำคัญในบริษัทในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี และให้มีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระและควรมีผู้เชี่ยวชาญทางการเงินอย่างน้อย 1 คน (ถ้าไม่มีให้เปิดเผยข้อมูล) เพื่อให้ทำหน้าที่แต่งตั้ง กำหนดคำตอบแทน 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>- การกำกับดูแลตลาดทุนในสหรัฐอเมริกา อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (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 เพื่อป้องกันความรับผิดต่อบุคคลที่สาม 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 และการป้องกันการค้ากระทำอันไม่เป็นธรรมเกี่ยวกับการซื้อขายหลักทรัพย์ 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 ได้กำหนดให้ผู้ที่ขอร้องคำขอความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ 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

สำนักงานสอบบัญชีจะต้องเปิดเผยข้อมูลในแบบคำขอขึ้นทะเบียนกับคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัด (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 โดยที่ตารางการตรวจสอบสามารถปรับเปลี่ยนได้โดยคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทยักษ์ใหญ่มหาชนจำกัด (PCAOB) ทั้งนี้การตรวจสอบคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทยักษ์ใหญ่มหาชนจำกัด (PCAOB) ไม่ได้เป็นการสอบทานระหว่างสำนักงานกับสำนักงานและไม่ได้ทำการตรวจสอบเพื่อการปรับปรุงแก้ไข แต่กระบวนการในการตรวจสอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทยักษ์ใหญ่มหาชนจำกัด (PCAOB) จะครอบคลุมถึงการตรวจสอบการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่กำหนดไว้ในกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทยักษ์ใหญ่และคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 (SOX) การตรวจสอบการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทยักษ์ใหญ่มหาชนจำกัด (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 ทั้งนี้เพื่อให้การปฏิบัตินั้นเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน 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 คู่มือรอกน้กลงทุน 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 ซึ่งจะช่วยให้คณะกรรมการตรวจสอบในการกำกับดูแลการจัดทำรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของบริษัท

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.

งานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสังกัดและบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีได้รับจากบริษัท และบริษัทย่อยโดยให้ระบุแยกเป็น 2 ประเภทคือ

- ค่าตอบแทนจากการสอบบัญชี (Audit Fee)
- ค่าบริการอื่น (Non-Audit Fee)

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

สำหรับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าบริการทางวิชาชีพคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) ได้กำหนด Final Rule เรื่อง Strengthening the Commission’s Requirements Regarding Auditor Independence กำหนดให้บริษัทผู้ออกหลักทรัพย์เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าบริการทางวิชาชีพ โดยเปิดเผยข้อมูลสำหรับค่าบริการทางวิชาชีพที่จ่ายให้กับสำนักงานสอบบัญชีจดทะเบียน¹⁹² อาทิ งานตรวจสอบบัญชี งานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี (Audit-Related) และงานด้านภาษี (Tax) เป็นต้น



¹⁹² ฐิติชญา วัลย์ทอง, เรื่องเดิม, หน้า 64

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 % ของสินทรัพย์หรือรายได้เมื่อนำมาจัดท่างบการเงินรวมกับบริษัทผู้ออกหลักทรัพย์</p>

2.5 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ตรวจสอบแล้วพบว่าบริษัทที่ออกหลักทรัพย์จัดท่างบการเงินรายได้รวมหรืองบการเงินประจำงวดการบัญชีไม่ตรงตามความเป็นจริง 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) ได้กำหนดไว้คล้ายคลึงกันคือให้มีการเปิดเผยค่าบริการทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับคำตอบแทนและค่าบริการอื่นๆ

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 หรือมีหรือเคยมีพฤติกรรมที่ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี และข้อกำหนดเพิ่มเติมตามประกาศที่ออกตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งมีหรือเคยมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดของบุคคลอื่น และหรือมีหรือเคยมีพฤติกรรมที่เป็นการจงใจแสดงข้อความอันเป็นเท็จในสาระสำคัญ หรือปกปิดข้อความจริงที่เป็นสาระสำคัญอันควรแจ้งในเอกสารใดๆ ที่ต้องเปิดเผยต่อประชาชนหรือยื่นต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ คณะกรรมการกำกับตลาดทุน หรือสำนักงาน รวมทั้งมีหรือเคยมีส่วนร่วมหรือสนับสนุนการกระทำความผิดของบุคคลอื่น และหรือมีหรือเคยมีพฤติกรรมที่ส่อไปในทางไม่สุจริตหรือหลอกลวงผู้อื่น และมีหรือเคยมีส่วนร่วม หรือสนับสนุนการกระทำความผิดของบุคคลอื่น 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

แต่อย่างไรก็ตามในปัจจุบันนี้ก็ยังคงพบว่ามีกรณีกระทำความผิดของผู้สอบบัญชี และยังคงมีการกล่าวหาผู้สอบบัญชี รวมถึงสั่งพักการให้ความเห็นชอบในการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต่างๆ อยู่เนืองๆ อาทิ

1. ในปี 2552 คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้กล่าวโทษและสั่งพักการให้ความเห็นชอบนาย ก. ผู้สอบบัญชีของบริษัท เอส.อี.ซี. ออโต้เซลส์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) (“SECC”) เนื่องจากไม่ปฏิบัติตามงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และปฏิบัติงานบกพร่องในการตรวจสอบงบการเงินของ 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 สงสัยจะสูญเพิ่มการปฏิบัติงานดังกล่าวจึงไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

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 ทั้งที่กฎหมายก็ได้พยายามให้ความสำคัญกับการให้ความสำคัญกับผู้สอบบัญชี อาทิ การกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในรอบระยะเวลา 5 รอบปี หรือการที่คณะกรรมการ กำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้กำหนดให้หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี และผู้สอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนทำหนังสือรับรองต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ว่า ตนและผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นในสำนักงานสอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งคู่สมรสและบุตรที่ ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ไม่เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทจดทะเบียนที่ตรวจสอบและ/หรือ บริษัทในเครือของ บริษัทที่ตรวจสอบนั้น และหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี ผู้เป็นหุ้นส่วนอื่น ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วย ผู้สอบบัญชี รวมทั้งคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของบุคคลเหล่านั้น ไม่เป็นกรรมการ พนักงาน ลูกจ้างหรือตัวแทนของบริษัทจดทะเบียนที่ตรวจสอบ และ/หรือบริษัทในเครือของบริษัท ที่ตรวจสอบนั้น ทั้งนี้ก็เพราะคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ประสงค์ที่จะให้ ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระ 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 ความอิสระนั้นจะต้องอิสระทั้งจากจิตใจและการกระทำ 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 ลูกค้ายกย่อง นายจ้างยกย่อง 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 บริษัททำธุรกิจซื้อขายไป 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 ไว้อย่างครบถ้วน อีกทั้งในทางปฏิบัติ รวมถึงมีการบังคับใช้กฎหมายอย่างเข้มงวดในการกำกับ ดูแลและตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี แต่ก็ยังมีผู้สอบบัญชีบางส่วนที่ยังมีพฤติกรรมฝ่าฝืนจรรยาบรรณวิชาชีพดังกล่าว ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะ ดังนี้

1. ด้านคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชีที่ประเทศไทยได้จำกัดว่าต้องมีสัญชาติไทยหรือสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ ในขณะที่ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ไม่ได้กำหนดข้อจำกัดเกี่ยวกับสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชีไว้วันนั้น 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/ขอเบ็ดการปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ 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/ขอเบ็ดการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน 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 - 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"> อายุไม่ต่ำกว่า 20 ปีบริบูรณ์ สัญชาติไทย หรือสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้/มีความรู้ภาษาไทย/ทำบัญชีเป็นภาษาไทยได้/มีความรู้มาตรฐานบัญชี/กฎหมายภาษีอากร/มีใบอนุญาตทำงานของคนต่างด้าว จบไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีสาขาบัญชี/ผ่านการทดสอบ จบการศึกษาจากที่ได้รับการรับรองจากคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ผ่านการฝึกงานไม่น้อยกว่า 3 ปี และฝึกงาน 3,000 ชั่วโมง 	<ol style="list-style-type: none"> ไม่กำหนด ไม่จำกัดสัญชาติ ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรี หากไม่สำเร็จการศึกษาด้านบัญชี จะต้องเข้ารับการทดสอบความรู้ สำเร็จการศึกษาจากสถาบันที่มีการศึกษาเกี่ยวกับบัญชี มีประสบการณ์ในข้อใดข้อหนึ่งดังนี้ <ol style="list-style-type: none"> 36 เดือนหรือ 3 ปี โดยปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชี 2 ปี 42 เดือนหรือ 3 ปีครึ่ง โดยปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชี 1 ปี 48 เดือนหรือ 4 ปี มีประสบการณ์ทำบัญชีในมลรัฐหรืองานสอบบัญชีในระยะเวลาที่ Board of Accountancy เห็นว่าเพียงพอ/เหมาะสม แต่ไม่เกิน 4 ปี 	<ol style="list-style-type: none"> 21 ปี ไม่จำกัดสัญชาติ จบปริญญาตรีบัญชี/สาขาบริหารธุรกิจ/หรือผ่านการทดสอบทางบัญชีและคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีรับรอง ผ่านการฝึกงานในหรือต่างประเทศอย่างน้อย 3 ปี 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 - ไม่มีการทดสอบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี	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 - คล้ายคลึงกับของประเทศไทย 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	<ol style="list-style-type: none"> 1. มีความโปร่งใส ความอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์ 2. ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน 3. การรักษาความลับ 4. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ 5. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ 6. ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป 	<ol style="list-style-type: none"> 1. มีความสำนึกที่จะมุ่งดำรงมาตรฐานในการประกอบวิชาชีพ 2. มีความอิสระทางความคิดและการกระทำ 3. รักษาความลับของลูกค้าอย่างเข้มงวด 4. ต้องใช้มาตรฐานการบัญชีที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไป 5. ส่งเสริมเกียรติภูมิและชื่อเสียงของวิชาชีพ 	<ol style="list-style-type: none"> 1. ความเป็นอิสระ ในเรื่องต่างๆ ดังนี้ <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 2. การปฏิบัติตามแนวทางในการปฏิบัติงาน 3. การโฆษณาประชาสัมพันธ์ 4. การรักษาความลับ 5. การเปลี่ยนการแต่งตั้งผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพ
	<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 ผู้สอบบัญชีรวมถึงพิจารณากำหนด 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 สรุปผลการศึกษเปรียบเทียบ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กับ กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและ
 คຸ້ມครองน้กลงทุน 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 นอกจากนี้ภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคຸ້ມครองน้กลงทุน 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)

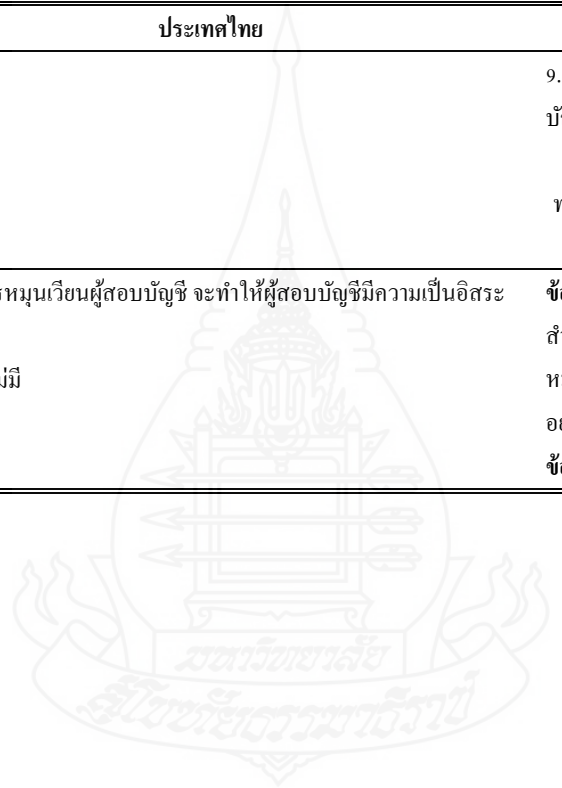
ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา
<p>3. ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบ</p> <p>ในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ฯ ไม่ได้กำหนดไว้แต่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดในประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ พ.ศ. 2551 โดย</p> <ul 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>



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 ก็ยังมีความแตกต่างในข้อกำหนดบางมาตรา ที่น่าศึกษาว่า ในประเด็นข้อกำหนดที่แตกต่างกันนั้น 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 เป็นผู้มีความสำคัญในการให้การยอมรับเบื้องต้นเกี่ยวกับบริการทั้งหมดของผู้สอบบัญชีที่เสนอให้กับบริษัทจดทะเบียน 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 ไม่เข้ารับการอบรมตามหลักเกณฑ์ที่สภาฯกำหนด (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 และปฏิบัติตามบทพร่อง 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 อำนาจหน้าที่นี้ควรจะมาก่อนผลประโยชน์ส่วนตน

3. การที่ความขัดแย้งทางผลประโยชน์แทรกแซงวิจารณ์ญาณเมื่ออาชีพเหล่านั้น ลูกค้ายกดี นายจ้างก็ดี หวังว่ามีอาชีพเหล่านั้นจะเป็นอิสระและชัดเจน วิจารณ์ญาณไม่บิดเบือนไป แต่เขาไม่ทำอย่างนั้นจึงเกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์

หรือกรณีการศึกษาถึงแนวคิดทฤษฎีในเชิงความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร พบมูลเหตุของใจของการนำไปสู่การตกแต่งบัญชีของกิจการตามแนวสมมติฐาน Selective Financial Misrepresentation Hypothesis ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลทางการเงินให้บิดเบือนไปจากความเป็นจริง โดยการบิดเบือนดังกล่าวเกิดขึ้นโดยความเจตนา อันเป็นผลมาจากกฎเกณฑ์และข้อกำหนดในการรายงานที่ซับซ้อนที่เกิดจากข้อกำหนดถูกรอบงำจากผู้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการรายงานทางการเงิน ผู้ปฏิบัติตามข้อกำหนดหวังที่จะให้ผู้ออกข้อกำหนด ออกข้อกำหนดในลักษณะที่เปิดช่องว่างให้เกิดการยืดหยุ่นในการแสดงถึงผลการปฏิบัติงาน 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 ยังอาจถือเป็นสัญญาณที่ส่งออกมาจากหน่วยงานกำกับดูแลเพื่อบอกผู้ลงทุนให้จับตามองว่าบริษัทจดทะเบียนมีประเด็นที่น่าสงสัยในเรื่องใดเป็นพิเศษหรือไม่ ตัวอย่างที่เคยเกิดขึ้นเช่น 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)

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ 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 ซึ่งอาจยังไม่มีอิสระที่เพียงพอ หากมีความเกรงใจ หรือมีความสนิทสนมกับกรรมการบริษัทเป็นการส่วนตัว จะส่งผลให้การปฏิบัติหน้าที่ยังไม่มีคุณภาพโปร่งใสเท่าที่ควร

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

บรรณานุกรม



บรรณานุกรม

- การศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรูปแบบของการทำ Creative Accounting ในประเทศไทย (2542) รายงานการวิจัยซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาในหลักสูตรบริหารธุรกิจ
มหาบัณฑิตสาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย หน้า 31
- ก่อศักดิ์ เงินสมุทรสินธุ์ (2535) การสอบสวนและการพิจารณาคดีมรรยาทนายความ วิทยานิพนธ์
ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย หน้า 10
- กมล กมลตระกูล “ภูมิคุ้มกันคอร์ปชั่น” กรุงเทพฯธุรกิจ วันจันทร์ที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2549
กรณ์ ฉวีวานิชกุล “ธุรกรรมนอกงบดุลและผลกระทบต่อรายงานการเงิน” กรุงเทพมหานคร
จุฬาสาร มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ 2546
- กองควบคุมบัญชีธุรกิจ (2526) การควบคุมและส่งเสริมการจัดทำบัญชีและวิชาชีพสอบบัญชี
วารสารกรมทะเบียนการค้า มกราคม- กุมภาพันธ์ หน้า 42
- เกศริน อุปลีสกุล (2546) ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อกระบวนการปรับแต่งตัวเลข
ทางบัญชี การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย
มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
- เกษรี ณรงค์เดช (2528) รายงานการเงิน พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร อัมรินทร์ การพิมพ์ หน้า 30
- ศรีบุญ โปธา (2551) การศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย
ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต
มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
- จิตติ ดิงศักดิ์ (2533) หลักวิชาชีพนักกฎหมาย พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์
ประกายพริก หน้า 16
- จิราภรณ์ พินิจนรัชย์ (2550) การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีกับการตกแต่งกำไรผ่านรายการคงค้างซึ่งใช้
ดุลยพินิจของผู้บริหาร : กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง
ประเทศไทย วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- จ่านงค์ จันทโชโต (2546) โครงการวิจัยเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ชนิกา อรุณวัฒนา (2547) การศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับ
รูปแบบและมูลเหตุจูงใจของการตกแต่งบัญชีในประเทศไทย วิทยานิพนธ์ปริญญา
บัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยบูรพา

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และชัยพล ตราชูธรรม (2537) *บริษัทมหาชน* กรุงเทพมหานคร
สำนักพิมพ์วิญญูชน
- จิตติชญา วัลย์ทอง (2550) *การศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายและข้อบังคับที่ใช้ในการกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับตลาดหลักทรัพย์ในประเทศสหรัฐอเมริกา* การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
- ดวงพร โดศุกถาวรณ (2547) *ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย* วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี ภาควิชาบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- นนทพล นิ่มสมบุญ (2546) *การสอบบัญชี การบัญชี การภาษีอากรและการวางแผนภาษี* กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ (2548) *คู่มือสอบ : ผู้สอบบัญชีภาษีอากร* กรุงเทพมหานคร ที พี เอ็น เพรส
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันเพชร (2548) *การสอบบัญชี* กรุงเทพมหานคร ที พี เอ็น เพรส
- นพกร พรวิจิตรเจริญ (2542) “มาตรฐานการบัญชีไทยกับการทำ Creative Accounting” บทความพิเศษ *วารสารนักบัญชี* (สิงหาคม-พฤศจิกายน): 23-24
- ประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ กจ. 12 /2543 เรื่อง การขออนุญาตและการอนุญาตให้เสนอขายหุ้นที่ออกใหม่
- ประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ กจ. 16/2548 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 17)
- ประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ กจ. 39/2548 เรื่องหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 20)
- ประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ สช. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน
- ประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ พ.ศ. 2551
- ผ่องพรรณ เจริญวิริยะพันธุ์ (2542) *ปฏิรูป : วิชาชีพบัญชีร่าพร้อมหรือยัง* ในเอกสารประกอบการสัมมนาการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ณ โรงแรม อิมพีเรียล คิวินปาร์ค 25-26

มิถุนายน 2542 หน้า 89-92.

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547

พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.2535

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535

พิเศษ เสตเสถียร (2537) คำอธิบายกฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ กรุงเทพมหานคร
สำนักพิมพ์วิญญูชน

พยอม สิงห์เสน่ห์ (2544) การสอบบัญชี กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์ชวนพิมพ์

พัทริยา เห็นกลาง สุภรัตน์ หล่อซัชชาวาลกุล และจางง จันทโชโต (2546) โครงการวิจัย เรื่อง ปัจจัยที่มี
มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต
บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

มณฑิรา กิจสัมพันธ์วงศ์ (2550) ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชีและมรรยาทของผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต บัณฑิต
วิทยาลัย มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช (2544) ใน เอกสารการสอนชุดวิชาการสอบบัญชี การบัญชีภาษี
อากรและการวางแผนภาษี หน่วยที่ 1-8 นนทบุรี สำนักงานพิมพ์
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช หน้า 5

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช (2533) “แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชีในระบบบัญชีและการสอบ
บัญชี” หน่วยที่ 7-15 นนทบุรี หน้า 305

รายงานสำนักงาน ก.บข. (2535) ฉบับที่ 2 ปีที่ 15 เดือนกุมภาพันธ์ หน้า 2-8

ลดาวรณ ชนะพาล ปริญญา ดลมินทร์ และธีรวัฒน์ โพธิ์ศรี (2546) *Creative Accounting* ของ
บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กรณีศึกษา กลุ่มธุรกิจพลังงาน
และกลุ่มธุรกิจสื่อสาร การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต คณะ
พาณิชยศาสตร์และการบัญชีมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

วิกรม เกษมวุฒิ (2547) นักลงทุนผู้ชาญฉลาด พิมพ์ครั้งที่ 8 กรุงเทพมหานคร บุญศิริการพิมพ์

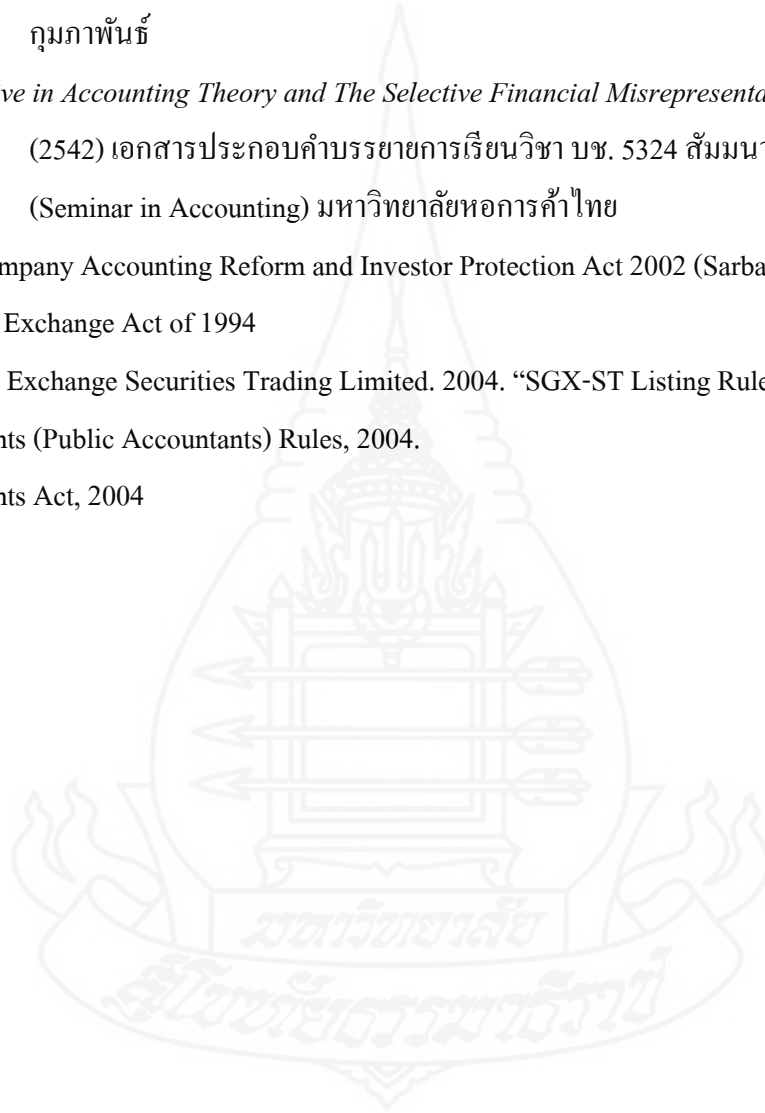
วันเพ็ญ กลิ่นพานิช (2549) ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการบริษัท ผู้สอบบัญชี
และโครงสร้างทางการเงิน ของกิจการ กับรรยายการคงค้าง โดยใช้ดุลยพินิจ ของผู้บริหาร
ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย งานนิพนธ์ปริญญาบัญชี
มหาบัณฑิต สาขาวิชาบัญชี คณะมนุษยศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยบูรพา

วีรพงษ์ กิตติวงศ์ (2550) ผลการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชีและประเภทความเห็นของ

- ผู้สอบบัญชีคนก่อนที่มีต่อการสร้างกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
แห่งประเทศไทย การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย
มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
- วัชรียา โตสงวน และ พนม เอี่ยมประยูร (2533) *กฎหมายกับเศรษฐกิจ: การควบคุมวิชาชีพศึกษา
กรณีอาชีพทนายความ* ใน เอกสารการสัมมนาทางวิชาการ กรุงเทพมหานคร
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ หน้า 3-4
- วราภรณ์ ตันติยุทธ (2548) *ความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินต่อผู้สอบบัญชี การศึกษาด้วยตนเอง
โครงการปริญญาโททางบัญชี (MAP) คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*
- วรศักดิ์ ทุมมานนท์ “Creative Accounting (ตอนที่ 1)” *วารสารธรรมนิติ (เอกสารภาษีอากร)* 18, 208
(มกราคม 2542) : 50-57
- _____ “Creative Accounting (ตอนที่ 2)” *วารสารธรรมนิติ (เอกสารภาษีอากร)* 18, 209
(กุมภาพันธ์ 2542) : 51-58
- ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2548) *กฎหมายและวัฒนธรรมใหม่ในการกำกับดูแลกิจการ: Sarbanes-
Oxley Act การกำกับดูแลกิจการที่ดี: Corporate Governance กรุงเทพมหานครคณะ
พาณิชยศาสตร์ และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ หน้า 155-166.*
- ศันสนีย์ พูลสวัสดิ์ (2548) *ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจาก
สำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กลต.) เกี่ยวกับการนำ Sarbanes-
Oxley Act มาใช้ในประเทศไทย การศึกษาด้วยตนเอง โครงการปริญญาโททางบัญชี
(MAP) คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*
- ศิวเชาว์ เอี่ยมวิบูลย์ (2544) *ปัญหาการควบคุมผู้สอบบัญชี: ศึกษากรณีผู้สอบบัญชีรับจ้างลงลายมือ
ชื่อไม่ปฏิบัติงานจริง วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย
มหาวิทยาลัยรามคำแหง*
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และ
ตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 (2535) กรุงเทพมหานคร พิมพ์ดี
- สมเดช โรจน์ศรีเสถียร (2547) *การบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting)* พิมพ์ครั้งที่ 9 กรุงเทพมหานคร
สำนักพิมพ์ธรรมนิติเพรส หน้า 11
- สุนา สิทธิเลิศประสัทธ (2533) *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการสอบบัญชี ในระบบบัญชีและการสอบ
บัญชี หน่วยที่ 7-15* นนทบุรี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช หน้า 319
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2534) *ศัพท์บัญชี* พิมพ์ครั้งที่ 4

- กรุงเทพมหานคร โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ หน้า 9-15
- สมบูรณ์ สารพัด (2547) *ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบกับ รายงานของผู้สอบบัญชี วิทยานิพนธ์ปริญญาบัณฑิตรัฐมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี ภาควิชาบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย*
- สุมนทา ชอบงาม (2551) *ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต วิทยานิพนธ์ปริญญา นิติศาสตรมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยรามคำแหง*
- สมบัติ พันธกาล (2542) *การศึกษาความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อรูปแบบการทำ Creative Accounting ในประเทศไทย วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย*
- สาธิต กิตติภูมิชัย (2548) Sarbanes-Oxley Act ของอเมริกาที่ไทยควรรู้ (ตอนที่ 1,2,3) *บัญชีรายปักษ์ สุคนธ์พันธุ์ วีรวรรณ “เปิดปมหลัง Andersen ผู้เชี่ยวชาญ ตกแต่งบัญชี นิตยสารผู้จัดการ พฤษจิกายน 2545*
- สำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (2528) *บทบาทและความรับผิดชอบของ ก.บช.ต่อวิชาชีพบัญชี เอกสารการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9 กรุงเทพมหานคร ม.ป.ท.*
- อุไร เพิ่มพูน (2527) *ปัญหาการสอบบัญชี กรุงเทพมหานคร มหาวิทยาลัยรามคำแหง หน้า 28*
- American Institute of Certified Public Accountants (1975) *Professional Accounting* (The American Institute of certified Public Accountants,) p.638.
- Argenti John (1976) *Corporate collapse The causes and symptoms* McGraw-Hill. London and New York.
- Hermanson, Load and Strawer (1976) *Auditing Theory And Practice, 3rd edition.* (Illinois: Richard D Irwin,), p.14.
- International Federation of Accountants (2005) *Handbook of International Auditing Assurance and Ethics Pronouncements 5th ed.,* New York.
- Jensen M. C. & Meckling W. H (1976) *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure* Journal of Financial Economic 3(4) p. 305 – 360.
- John Dunn (1991) *Auditing Theory and Practice* New York Prentic Hall p.6.
- Watts Ross L Zimmerman Jerold L (1990) *Positive Accounting Theory A Ten Year Perspective* The Accounting Review Jan 65 1 ABI/INFORM Global p. 131.

- Stephen E. Loeb (1978) *Ethics in the Accounting Profession* New York John Wiley & Sons p.4
- The Development of a Global Accounting Curriculum and Other Qualification Requirements.*
- (2542) การประชุมของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of ACCOUNTING AND Reporting : IASB ครั้งที่ 16 เมื่อวันที่ 17 – 19 กุมภาพันธ์
- The Positive in Accounting Theory and The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis*
- (2542) เอกสารประกอบคำบรรยายการเรียนวิชา บช. 5324 สัมมนาการบัญชี (Seminar in Accounting) มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย
- Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act 2002 (Sarbanes Oxley Act)
- Securities Exchange Act of 1994
- Singapore Exchange Securities Trading Limited. 2004. “SGX-ST Listing Rules.
- Accountants (Public Accountants) Rules, 2004.
- Accountants Act, 2004





ภาคผนวก

มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร

สภามหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร

ภาคผนวก ก

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535



**พระราชบัญญัติ
หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
พ.ศ. ๒๕๓๕**

**ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.
ให้ไว้ ณ วันที่ ๑๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๓๕
เป็นปีที่ ๔๗ ในรัชกาลปัจจุบัน**

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรมีกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้ โดยคำแนะนำและยินยอมของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ทำหน้าที่รัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. ๒๕๓๕” ชื่อพระราชบัญญัติ

มาตรา ๒* พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นหกสิบวันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป เว้นแต่มาตรา ๔ มาตรา ๘ ถึงมาตรา ๑๖ มาตรา ๑๗ ถึงมาตรา ๓๑ มาตรา ๒๖๒ มาตรา ๒๖๓ มาตรา ๓๑๘ ถึงมาตรา ๓๒๐ และมาตรา ๓๓๒ ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป วันที่พระราชบัญญัติใช้บังคับ

มาตรา ๓ ให้ยกเลิก บทยกเลิกกฎหมายอื่น
(๑) พระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๑๗

(๒) พระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๒๗

มาตรา ๔ ในพระราชบัญญัตินี้ บทนิยาม
“หลักทรัพย์” หมายความว่า
(๑) ตั๋วเงินคลัง

* ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ ๑๐๘ ตอน ๒๒ ลงวันที่ ๑๖ มีนาคม ๒๕๓๕ มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๓๕

- (๒) พันธบัตร
- (๓) ตัวเงิน
- (๔) หุ้น
- (๕) หุ้นกู้
- (๖) หน่วยลงทุนอันได้แก่ ตราสารหรือหลักฐานแสดงสิทธิ

ในทรัพย์สินของกองทุนรวม

- (๗) ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น
- (๘) ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้นกู้
- (๙) ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหน่วยลงทุน
- (๑๐) ตราสารอื่นใดที่คณะกรรมการ ก.ล.ด. กำหนด

“ตัวเงิน” หมายความว่า ตัวเงินที่ออกเพื่อจัดหาเงินทุนจาก

ประชาชนเป็นการทั่วไป ตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ด. ประกาศกำหนด

“หุ้นกู้” หมายความว่า ตราสารแห่งหนึ่งไม่ว่าจะเรียกชื่อใดที่

แบ่งเป็นหน่วยแต่ละหน่วยมีมูลค่าเท่ากันและกำหนดประโยชน์ตอบแทนไว้

เป็นการล่วงหน้าในอัตราเท่ากันทุกหน่วยโดยบริษัทออกให้แก่ผู้ให้กู้ยืมเงินหรือผู้ซื้อ เพื่อแสดงสิทธิที่จะได้รับเงินหรือผลประโยชน์อื่นของผู้ถือตราสารดังกล่าวแต่ไม่รวมถึงตัวเงิน

“ผู้จัดการจำหน่ายหลักทรัพย์” หมายความว่า ผู้ทำการจัดจำหน่ายหลักทรัพย์ให้แก่ประชาชน

“หนังสือชี้ชวน” หมายความว่า เอกสารใด ๆ ที่ออกโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อโฆษณาชี้ชวนให้บุคคลอื่นจองซื้อหรือซื้อหลักทรัพย์ที่ตนหรือบุคคลอื่นออกหรือเสนอขาย

“บริษัท” หมายความว่า บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด และให้หมายความรวมถึง

- (๑) องค์การมหาชน
- (๒) องค์การบริหารส่วน จังหวัด เทศบาล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยาและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายกำหนดให้เป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบพิเศษ
- (๓) หน่วยงานหรือองค์กรของรัฐบาลต่างประเทศ

องค์การระหว่างประเทศ และนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศ

- (๔) นิติบุคคลที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น และ
- (๕) ผู้ออกหลักทรัพย์ที่จัดตั้งขึ้นในรูปแบบอื่นใดตามที่

คณะกรรมการ ก.ล.ด. ประกาศกำหนด

“บริษัทหลักทรัพย์” หมายความว่า บริษัทหรือสถาบันการเงินที่ได้รับใบอนุญาตให้ประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ตามพระราชบัญญัตินี้

“ธุรกิจหลักทรัพย์” หมายความว่า ธุรกิจหลักทรัพย์ประเภทดังต่อไปนี้

- (๑) การเป็นนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์
- (๒) การค้าหลักทรัพย์
- (๓) การเป็นที่ปรึกษาการลงทุน
- (๔) การจัดจำหน่ายหลักทรัพย์
- (๕) การจัดการกองทุนรวม
- (๖) การจัดการกองทุนส่วนบุคคล
- (๗) กิจการอื่นที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์ตามที่รัฐมนตรีกำหนด

ตามข้อเสนอแนะของคณะกรรมการ ก.ล.ต.

“การเป็นนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์” หมายความว่า การเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อซื้อขาย หรือแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ให้แก่บุคคลอื่นเป็นทางค้าปกติ โดยได้รับค่านายหน้า ค่าธรรมเนียม หรือค่าตอบแทนอื่น

“การค้าหลักทรัพย์” หมายความว่า การซื้อขาย หรือแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ในนามของตนเองเป็นทางค้าปกติโดยกระทำนอกตลาดหลักทรัพย์ หรือศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์

“การเป็นที่ปรึกษาการลงทุน” หมายความว่า การให้คำแนะนำแก่ประชาชนไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เกี่ยวกับคุณค่าของหลักทรัพย์หรือความเหมาะสมในการลงทุนที่เกี่ยวกับหลักทรัพย์นั้น หรือที่เกี่ยวกับการซื้อหรือขายหลักทรัพย์ใด ๆ เป็นทางค้าปกติ ทั้งนี้ โดยได้รับค่าค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนอื่น แต่ไม่รวมถึงการให้คำแนะนำแก่ประชาชนในลักษณะที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด

“การจัดจำหน่ายหลักทรัพย์” หมายความว่า การรับหลักทรัพย์ทั้งหมดหรือบางส่วนจากบริษัท หรือเจ้าของหลักทรัพย์ไปเสนอขายต่อประชาชน โดยได้รับค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนอื่น ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมิฉะนั้นอย่างใดหรือไม่ก็ตาม

“การจัดการกองทุนรวม” หมายความว่า การจัดการลงทุนตามโครงการจัดการกองทุนรวม โดยการออกหน่วยลงทุนของแต่ละโครงการจำหน่าย

^๓ แสดงการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๕๖

๔

แก่ประชาชน เพื่อนำเงินที่ได้จากการจำหน่ายหน่วยลงทุนนั้น ไปลงทุนหรือ
แสวงหาประโยชน์จากหลักทรัพย์ สัญญาซื้อขายล่วงหน้า ทรัพย์สินอื่น หรือไปหา
ดอกผลหรือแสวงหาประโยชน์โดยวิธีอื่น

“การจัดการกองทุนส่วนบุคคล”^๒ หมายความว่า การจัดการ
เงินทุนของบุคคลหรือคณะบุคคลที่ได้มอบหมายให้จัดการลงทุนเพื่อแสวงหา
ผลประโยชน์จากหลักทรัพย์ ไม่ว่าจะมีการลงทุนในทรัพย์สินอื่นด้วยหรือไม่ก็ตาม
ซึ่งกระทำเป็นทางค้าปกติโดยได้รับค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนอื่น แต่ไม่รวมถึง
การจัดการลงทุนตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด

“หลักทรัพย์จดทะเบียน” หมายความว่า หลักทรัพย์ที่ได้รับการ
จดทะเบียนหรือได้รับการอนุญาตให้ทำการซื้อขายได้ในตลาดหลักทรัพย์

“พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความว่า ผู้ซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งให้
ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

“สำนักงาน” หมายความว่า สำนักงานคณะกรรมการกำกับ
หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

“เลขาธิการ” หมายความว่า เลขาธิการสำนักงานคณะกรรมการ
กำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

“รัฐมนตรี” หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตาม
พระราชบัญญัตินี้

ประกาศระยะเวลา
การพิจารณาสั่งการ
และการแจ้งเหตุผล

มาตรา ๕^๔ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติในพระราชบัญญัตินี้กำหนดไว้
เป็นอย่างอื่นในการออกใบอนุญาตและการให้ความเห็นชอบตามพระราชบัญญัตินี้
ให้คณะกรรมการ ก.ล.ต. คณะกรรมการกำกับตลาดทุน สำนักงาน คณะกรรมการ
ตลาดหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ ประกาศกำหนดระยะเวลาในการพิจารณา
และการสั่งการให้เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป และในกรณีที่ไม่อนุญาตหรือไม่
ให้ความเห็นชอบให้แจ้งเหตุผลให้ผู้ยื่นคำขอทราบด้วย

การใช้เครื่องจักร
ประทับหรือวิธีอื่น
แทนการลงลายมือชื่อ

มาตรา ๖^๕ การลงลายมือชื่อของกรรมการหรือนายทะเบียนใน
ใบหลักทรัพย์ตามพระราชบัญญัตินี้ จะใช้เครื่องจักรประทับหรือโดยวิธีอื่นใดแทน
ตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนกำหนดก็ได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการ
ที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

^๒ แสดงการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๔๒

^๔ แสดงการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๕๐

มาตรา ๕๔ ห้ามมิให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์จ่ายผลประโยชน์ตอบแทนใด ๆ แก่บุคคลที่มีได้มีชื่อในทะเบียนผู้ถือหลักทรัพย์ตามมาตรา ๕๓ เว้นแต่เป็นกรณีของหุ้นกู้ชนิดไม่ระบุชื่อผู้ถือ ให้จ่ายได้เมื่อผู้ครอบครองได้ยื่นใบหุ้นต่อบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ในกรณีเช่นนี้ให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์สลักหลังการจ่ายไว้ด้วย

ข้อห้ามการจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนแก่บุคคลที่มีได้มีชื่อในทะเบียนและข้อยกเว้น

มาตรา ๕๕ การโอนหุ้นกู้ ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น หรือ ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้นกู้ชนิดไม่ระบุชื่อผู้ถือที่ออกตามมาตรา ๓๓ หรือ มาตรา ๓๔ จะสมบูรณ์ต่อเมื่อได้ส่งมอบใบหลักทรัพย์ดังกล่าวให้แก่ผู้รับโอน

การโอนหลักทรัพย์ชนิดไม่ระบุชื่อผู้ถือ

ส่วนที่ ๕

การเปิดเผยข้อมูลและผู้สอบบัญชี

มาตรา ๕๖^๕ ให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตามมาตรา ๓๒ มาตรา ๓๓ หรือมาตรา ๓๔ จัดทำ และส่งงบการเงินและรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของบริษัทต่อสำนักงานดังต่อไปนี้

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน

(๑) งบการเงินรายไตรมาสที่ผู้สอบบัญชีได้สอบทานแล้ว

(๒) งบการเงินประจำงวดการบัญชีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็นแล้ว

(๓) รายงานประจำปี

(๔) รายงานการเปิดเผยข้อมูลอื่นใดเกี่ยวกับบริษัท ตามที่

คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

งบการเงินและรายงานตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด การกำหนดดังกล่าว ให้คำนึงถึงมาตรฐานที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นชอบไว้แล้วด้วย

มาตรา ๕๗ ให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตามมาตรา ๓๒ มาตรา ๓๓ หรือมาตรา ๓๔ รายงานพร้อมด้วยเหตุ ผลต่อสำนักงาน โดยไม่ชักช้า เมื่อมีเหตุการณ์ดังต่อไปนี้เกิดขึ้น

เหตุการณ์ที่ส่งรายงานต่อสำนักงาน

(๑) บริษัทประสบความเสียหายอย่างร้ายแรง

(๒) บริษัทหยุดประกอบกิจการทั้งหมด หรือบางส่วน

(๓) บริษัทเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์หรือลักษณะการประกอบธุรกิจ

๒๔

(๔) บริษัททำสัญญาให้บุคคลอื่นมีอำนาจทั้งหมด หรือบางส่วน ในการบริหารงานของบริษัท

(๕) บริษัทกระทำ หรือถูกกระทำอันมีลักษณะเป็นการครอบงำ หรือถูกครอบงำกิจการตามมาตรา ๒๔๗

(๖) กรณีใดๆ ที่มี หรือจะมีผลกระทบต่อสิทธิประโยชน์ของผู้ถือหุ้นหลักทรัพย์ หรือต่อการตัดสินใจในการลงทุน หรือต่อการเปลี่ยนแปลงในราคาของหลักทรัพย์ของบริษัท ตามที่สำนักงานประกาศกำหนด

อำนาจสั่งการ
ของสำนักงาน
ให้รายงานหรือ
เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม

มาตรา ๕๘ ในกรณีที่สำนักงานเห็นว่าเอกสาร หรือรายงานที่บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตามมาตรา ๓๒ มาตรา ๓๓ หรือมาตรา ๓๔ จัดส่งให้มีข้อมูลไม่ครบถ้วน หรือมีข้อความคลุมเครือไม่ชัดเจน หรือในกรณีมีเหตุจำเป็นเร่งด่วน หรือมีกรณีอื่นใดที่จะมีผลกระทบต่อสิทธิประโยชน์ของผู้ถือหุ้นหลักทรัพย์ หรือต่อการตัดสินใจในการลงทุน หรือต่อการเปลี่ยนแปลงในราคาของหลักทรัพย์ของบริษัท ให้สำนักงาน มีอำนาจที่จะดำเนินการประการใดประการหนึ่ง หรือหลายประการดังนี้

(๑) ให้บริษัทรายงาน หรือส่งเอกสารหลักฐานเพิ่มเติม

(๒) ให้กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลผู้มีอำนาจในการจัดการของบริษัทชี้แจงเพิ่มเติม

(๓) ให้บริษัทจัดให้มีการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชี และรายงานผลการสอบบัญชานั้น ให้สำนักงานทราบ และเปิดเผยข้อมูลแก่ประชาชนทั่วไป

การรายงาน
การถือหลักทรัพย์
ของผู้บริหาร
และผู้สอบบัญชี

มาตรา ๕๙ ให้กรรมการ ผู้จัดการ ผู้ดำรงตำแหน่งบริหาร ตามที่สำนักงานประกาศกำหนด และผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ตามมาตรา ๓๒ มาตรา ๓๓ หรือมาตรา ๓๔ จัดทำและเปิดเผยรายงานการถือหลักทรัพย์ของตนและของคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ซึ่งถือหลักทรัพย์ในบริษัทนั้น ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงการถือหลักทรัพย์ดังกล่าว ต่อสำนักงานตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่สำนักงานประกาศกำหนดด้วยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับตลาดทุน

อำนาจของสำนักงาน
ในการเปิดเผยรายงาน
หรือข้อมูลที่ได้รับ

มาตรา ๖๐ เพื่อประโยชน์ในการเปิดเผยข้อมูลต่อประชาชน เกี่ยวกับฐานะและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์รวมทั้งการถือหลักทรัพย์ ในบริษัทดังกล่าว ให้สำนักงานมีอำนาจเปิดเผยรายงาน หรือข้อมูลที่ได้รับตามมาตรา ๕๖ มาตรา ๕๗ มาตรา ๕๘ และมาตรา ๕๙ ได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

มาตรา ๖๑ ผู้สอบบัญชีตามมาตรา ๕๖ ต้องเป็นผู้สอบบัญชี
ที่สำนักงานให้ความเห็นชอบ

การให้ความเห็นชอบ
ผู้สอบบัญชี

เมื่อได้รับความเห็นชอบตามวรรคหนึ่งแล้ว ผู้สอบบัญชีนั้น
มีสิทธิสอบบัญชีบริษัทหลักทรัพย์ตามมาตรา ๖๐๖ บริษัทที่ออกหลักทรัพย์จดทะเบียน
ในตลาดหลักทรัพย์ ตามที่กำหนดในมาตรา ๑๕๕ และบริษัทที่มีหลักทรัพย์ซื้อขาย
ในศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ตามที่กำหนดในมาตรา ๒๑๗ ได้ด้วย

มาตรา ๖๒ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีสอบทาน หรือสอบบัญชีพบว่า
บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตาม มาตรา ๓๒ มาตรา ๓๓ หรือมาตรา ๓๔ จัดทำ
งบการเงินรายไตรมาส หรืองบการเงินประจำงวดการบัญชีไม่ตรงตามความเป็นจริง
ให้ผู้สอบบัญชีรายงานข้อสังเกต หรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ของ
งบการเงิน และแจ้งเหตุการณืไว้ในรายงานการสอบทานหรือรายงานการสอบบัญชี
ที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็น พร้อมทั้งแจ้งให้สำนักงานทราบ

หน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินประจำงวดการบัญชี
ผู้สอบบัญชี ใดไม่ปฏิบัติตามความในวรรคหนึ่ง ให้สำนักงานมีอำนาจเพิก
การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้นได้

หมวด ๓

การเสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชน

มาตรา ๖๓ บทบัญญัติในหมวดนี้ มิให้ใช้บังคับแก่การเสนอขาย
หลักทรัพย์ดังต่อไปนี้

หลักทรัพย์
ที่ไม่อยู่ในบังคับ
หมวดนี้

- (๑) ตัวเงินคลัง
- (๒) พันธบัตรรัฐบาล
- (๓) พันธบัตรธนาคารแห่งประเทศไทย
- (๔) พันธบัตรที่กระทรวงการคลังค้าประกันคืนเงินและดอกเบี้ย
- (๕) หลักทรัพย์อื่นใดที่คณะกรรมการ ก.ล.ด. ประกาศกำหนด

มาตรา ๖๔ บทบัญญัติในหมวดนี้ มิให้ใช้บังคับแก่การเสนอขาย
หลักทรัพย์ในลักษณะดังต่อไปนี้

ลักษณะการเสนอขาย
หลักทรัพย์ที่ไม่อยู่ใน
บังคับหมวดนี้

- (๑) การเสนอขายหน่วยลงทุนที่ออกใหม่ของบริษัทหลักทรัพย์
ที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบการจัดการกองทุนรวม

๔๒

การนำบทบัญญัติ
มาใช้บังคับ
โดยอนุโลม

มาตรา ๘๘/๒๒ ให้นำบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับหน้าที่และ
ความรับผิดชอบ ของกรรมการและผู้บริหารตามมาตรา ๘๘/๑ ถึงมาตรา ๘๘/๒๑
รวมทั้งบทกำหนดโทษที่เกี่ยวข้อง มาใช้บังคับกับบุคคลดังต่อไปนี้ โดยอนุโลม

(๑) ผู้บริหารชั่วคราว ผู้ทำแผน ผู้บริหารแผน และผู้บริหาร
แผนชั่วคราวตามกฎหมายว่าด้วยลี มละลาช และในกรณีที่ผู้บริหารชั่วคราว
ผู้ทำแผน ผู้บริหารแผน หรือผู้บริหารแผนชั่วคราวเป็นนิติบุคคล ให้หมายความ
รวมถึงกรรมการและผู้บริหารที่เกี่ยวข้องของนิติบุคคลนั้นด้วย

(๒) ผู้ชำระบัญชี

การปฏิบัติหน้าที่ของ
เลขานุการบริษัทตาม
มาตรา ๘๘/๑๕

มาตรา ๘๘/๒๓ เลข นุการบริษัทต้องปฏิบัติหน้าที่ตาม
มาตรา ๘๘/๑๕ ด้วยความรับผิดชอบ ความระมัดระวัง และความซื่อสัตย์สุจริต
รวมทั้งต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมาย วัตถุประสงค์ ข้อบังคับของบริษัท
มติคณะกรรมการ ตลอดจนมติที่ประชุมผู้ถือหุ้น และให้นำ ความในมาตรา ๘๘/๘
วรรคสอง มาตรา ๘๘/๑๐ มาตรา ๘๘/๑๑ (๒) และ (๓) และมาตรา ๘๘/๑๕ มาใช้บังคับ
โดยอนุโลม

การนำบทบัญญัติ
มาใช้บังคับ
โดยอนุโลม

มาตรา ๘๘/๒๔ ในการปฏิบัติหน้าที่ของกรรมการของ
บริษัทย่อยและผู้บริหารของบริษัทย่อย ให้ให้นำความในมาตรา ๘๘/๑ มาตรา ๘๘/๘
มาตรา ๘๘/๘ และมาตรา ๘๘/๑๐ รวมทั้งบทกำหนดโทษที่เกี่ยวข้อง มาใช้บังคับ
โดยอนุโลม

ให้นำความในวรรคหนึ่งมาใช้บังคับกับบุคคลตาม
มาตรา ๘๘/๒๒ (๑) และ (๒) ของบริษัทย่อย โดยอนุโลม

หน้าที่ของผู้สอบบัญชี
และคณะกรรมการ
ตรวจสอบในการแจ้ง
พฤติการณ์เกี่ยวกับการ
กระทำผิด

มาตรา ๘๘/๒๕ ในการสอบบัญชีของ บริษัทหลักทรัพย์ หรือ
บริษัทตามมาตรฐานการสอบบัญชี ไม่ว่าจะกระทำในฐานะเป็นผู้สอบบัญชี
ของนิติบุคคลดังกล่าว หรือในฐานะอื่น ซึ่งนิติบุคคลดังกล่าวยินยอมให้
สอบบัญชีก็ตาม ถ้าผู้สอบบัญชีพบพฤติการณ์อันควรสงสัยว่า กรรมการ ผู้จัดการ
หรือบุคคล ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลดังกล่าว ได้กระทำความผิด
ตามมาตรา ๒๘๑/๒ วรรคสอง มาตรา ๓๐๕ มาตรา ๓๐๖ มาตรา ๓๐๘ มาตรา ๓๐๙
มาตรา ๓๑๐ มาตรา ๓๑๑ มาตรา ๓๑๒ หรือมาตรา ๓๑๓ ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งข้อเท็จจริง
เกี่ยวกับพฤติการณ์ ดังกล่าว ให้คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทหลักทรัพย์
หรือบริษัท นั้นทราบ เพื่อดำเนินการตรวจสอบต่อไปโดยไม่ชักช้า และให้
คณะกรรมการตรวจสอบรายงานผลการตรวจสอบในเบื้องต้นให้แก่สำนักงานและ
ผู้สอบบัญชีทราบ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งจากผู้สอบบัญชี

ในกรณีที่คณะกรรมการตรวจสอบไม่ดำเนินการตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งให้สำนักงานทราบ
 พฤติการณ์อันควรสงสัยที่ต้องแจ้งตามวรรคหนึ่ง และวิธีการ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าว ให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

ส่วนที่ ๓^๔
 การประชุมผู้ถือหุ้น

มาตรา ๘๘/๒๖ ในการประชุมผู้ถือหุ้น บุคคลที่มีสิทธิออกเสียงลงคะแนนต้องเป็นผู้ถือหุ้นที่มีชื่ออยู่ในทะเบียนผู้ถือหุ้น ณ วันที่คณะกรรมการกำหนด และจำนวนหุ้นที่ผู้ถือหุ้นแต่ละรายจะมีสิทธิออกเสียงลงคะแนนให้เป็นไปตามที่ปรากฏในทะเบียนผู้ถือหุ้น ณ วันที่เดียวกันนั้น ทั้งนี้ สิทธิของบุคคลดังกล่าวย่อมไม่ได้รับผลกระทบ แม้ว่าทะเบียนผู้ถือหุ้น ณ วันประชุมผู้ถือหุ้นจะมีข้อมูลที่เปลี่ยนแปลงไปแล้ว

การกำหนดวันที่
 ผู้ถือหุ้นมีสิทธิ
 เข้าประชุมและ
 ออกเสียงลงคะแนน

วันที่กำหนดโดยคณะกรรมการตามวรรคหนึ่งต้องเป็นวันที่ล่วงหน้าก่อนวันประชุมผู้ถือหุ้นไม่เกินสองเดือน แต่ต้องไม่ก่อนวันที่คณะกรรมการอนุมัติให้มีการเรียกประชุมผู้ถือหุ้น และเมื่อคณะกรรมการกำหนดวันเพื่อกำหนดผู้ถือหุ้นที่มีสิทธิเข้าประชุมแล้วจะเปลี่ยนแปลงมิได้

มาตรา ๘๘/๒๗ ให้คณะกรรมการกำกับตลาดทุนมีอำนาจประกาศกำหนดประเภท หรือรายละเอียดของข้อมูลที่คณะกรรมการต้องแจ้งต่อผู้ถือหุ้นในหนังสือนัดประชุม และระยะเวลาในการจัดส่งหนังสือนัดประชุม

การกำหนดข้อมูลและ
 ระยะเวลาส่งหนังสือ
 นัดประชุมผู้ถือหุ้น

มาตรา ๘๘/๒๘ ผู้ถือหุ้นคนหนึ่ง หรือหลายคน ซึ่งถือหุ้นและมีสิทธิออกเสียงนับรวมกันได้ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าของจำนวนสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัท จะทำหนังสือเสนอเรื่องที่จะขอให้คณะกรรมการบรรจุเป็นวาระการประชุมผู้ถือหุ้น ซึ่งต้องระบุว่าเป็นเรื่องที่จะเสนอเพื่อทราบ เพื่ออนุมัติ หรือเพื่อพิจารณา แล้วแต่กรณี พร้อมทั้ง รายละเอียดของเรื่องที่จะเสนอ สำหรับการประชุมสามัญประจำปี หรือการประชุมวิสามัญก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

การเสนอเรื่องเป็น
 วาระการประชุม
 ผู้ถือหุ้น

ให้คณะกรรมการบรรจุเรื่องที่เสนอโดยผู้ถือหุ้นตามวรรคหนึ่งเป็นวาระในการประชุมผู้ถือหุ้นที่จะจัดให้มีขึ้น เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้
 นี้
 คณะกรรมการจะปฏิเสธการบรรจุเรื่องดังกล่าวเสนอเป็นวาระในการประชุมผู้ถือหุ้นก็ได้

ในกรณีที่ปรากฏในภายหลังว่าคุณคลตามวรรคหนึ่งมีลักษณะต้องห้าม ตามมาตรา ๑๐๑ ให้สำนักงาน มีอำนาจเพิกถอนความเห็นชอบที่ได้ให้ไว้แล้วได้ และให้บริษัทหลักทรัพย์เสนอชื่อบุคคลอื่นแทน เพื่อขอความเห็นชอบ จาก สำนักงานภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ถูกเพิกถอนความเห็นชอบ

ให้นำความในมาตรา ๑๐๓ มาใช้บังคับแก่บุคคลซึ่งบริษัทหลักทรัพย์ ทำสัญญาให้มีอำนาจทั้งหมดหรือบางส่วนในการบริหารงานของบริษัทหลักทรัพย์นั้น ตลอดจนผู้ซึ่งปฏิบัติงานให้แก่บุคคลนั้นด้วย โดยอนุโลม

มาตรา ๑๐๕ ให้บริษัทหลักทรัพย์จัดทำบัญชีเพื่อแสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริง โดยถือปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสถาบันวิชาชีพที่หน่วยราชการ ที่เกี่ยวข้องให้ ความเห็นชอบ และข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ด. ประกาศกำหนด

การจัดทำบัญชีแสดง ผลการดำเนินงาน และ ฐานะการเงินของ บริษัทหลักทรัพย์

มาตรา ๑๐๖ ให้บริษัทหลักทรัพย์จัดทำงบดุลและบัญชี กำไรขาดทุนทุกงวดการบัญชี ในรอบระยะเวลาหกเดือน ตามแบบที่ สำนักงาน ประกาศกำหนด งบดุลนั้นต้องมีการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดย ผู้สอบบัญชีที่สำนักงานให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีในรอบปีบัญชีนั้น และ ผู้สอบบัญชีดังกล่าวต้องมีใช้กรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของบริษัทหลักทรัพย์ นั้น

การจัดทำและการ ประกาศงบการเงิน และ การให้ความเห็นชอบ ผู้สอบบัญชี

ให้บริษัทหลักทรัพย์ประกาศงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุน ที่จัดทำขึ้นตามวรรคหนึ่งทุกงวดการบัญชีในรอบระยะเวลาหกเดือน โดยให้ ปิดประกาศไว้ในที่เปิดเผย ณ สำนักงานของบริษัทหลักทรัพย์นั้น ลงประกาศใน หนังสือพิมพ์รายวันแห่งท้องถิ่นอย่างน้อยหนึ่ง ฉบับ และเสนอต่อสำนักงาน หนึ่งฉบับ

การจัดทำงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนสำหรับงวดการบัญชีรอบ ระยะเวลาหกเดือนแรกของปีบัญชีตามวรรคหนึ่ง และการประกาศตามวรรคสอง ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในสามเดือนนับแต่วันสิ้นงวดการบัญชี และสำหรับ งวดประจำปีบัญชี ให้ดำเนินการให้ แล้วเสร็จภายในสี่สิบเอ็ดวันนับแต่วันที่ ได้รับอนุมัติจากที่ประชุมใหญ่ แต่ระยะเวลาทั้งหมดต้องไม่เกินสี่เดือนนับแต่ วันสิ้นปีบัญชานั้น ทั้งนี้ เว้นแต่สำนักงานจะได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

มาตรา ๑๐๗ ผู้สอบบัญชีตามมาตรา ๑๐๖ ต้องรักษามรรยาท และปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินให้เป็นไปตาม ข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีและข้อกำหนดเพิ่มเติม ตามที่ คณะกรรมการ ก.ล.ด. ประกาศกำหนด

มรรยาทและ การปฏิบัติงาน ของผู้สอบบัญชี

๕๒

ในกรณีที่บริษัทหลักทรัพย์ได้ทำเอกสารประกอบการลงบัญชี และหรือลงบัญชีไม่ตรงกับความเป็นจริง ให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี ที่มีผลกระทบต่องบการเงินไว้ในรายงานการสอบบัญชี ที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็น

ผู้สอบบัญชีผู้ใดไม่ปฏิบัติตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง ให้สำนักงานมีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีผู้นั้นได้

การให้บริษัทหลักทรัพย์
ประกาศรายการหรือ
เปิดเผยข้อมูล

มาตรา ๑๐๘ ให้บริษัทหลักทรัพย์ประกาศรายการหรือเปิดเผย ข้อมูลอื่นใดเกี่ยวกับบริษัทหลักทรัพย์นั้น ตามหลักเกณฑ์และระยะเวลาที่ สำนักงานกำหนด ประกาศรายการ หรือข้อมูลดังกล่าวให้แสดงไว้ในที่เปิดเผย ณ สำนักงานของบริษัทหลักทรัพย์นั้น และให้รายงานต่อสำนักงานทราบพร้อมด้วย สำเนาประกาศรายการ หรือข้อมูลที่เปิดเผย

การให้บริษัทหลักทรัพย์
ยื่นรายงานหรือ
แสดงเอกสาร

มาตรา ๑๐๙ สำนักงานจะกำหนดให้บริษัทหลักทรัพย์ใด ยื่นรายงาน หรือแสดงเอกสารใดตามระยะเวลา หรือเป็นครั้งคราว ตามที่สำนักงาน กำหนดก็ได้ และสำนักงานจะให้คำชี้แจงเพื่ออธิบาย หรือขยายความแห่ง รายงาน หรือเอกสารนั้นด้วยก็ได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และภายในกำหนดเวลาที่ คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

รายงานและเอกสารที่อื่น หรือแสดง หรือคำชี้แจงเพื่ออธิบาย หรือขยายความตามวรรคหนึ่ง บริษัทหลักทรัพย์ต้องทำให้ครบถ้วนและตรงต่อ ความเป็นจริง

การเปิดทำการ
และหยุดทำการ

มาตรา ๑๑๐ บริษัทหลักทรัพย์ต้องเปิดทำการตามเวลาและ หยุดทำการตามวันที่สำนักงานกำหนด เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากสำนักงาน ให้เปิดทำการ หรือหยุดทำการในเวลา หรือวันอื่น

บทขอเว้นสำหรับ
สถาบันการเงินที่ได้รับ
อนุญาตให้ประกอบ
ธุรกิจหลักทรัพย์

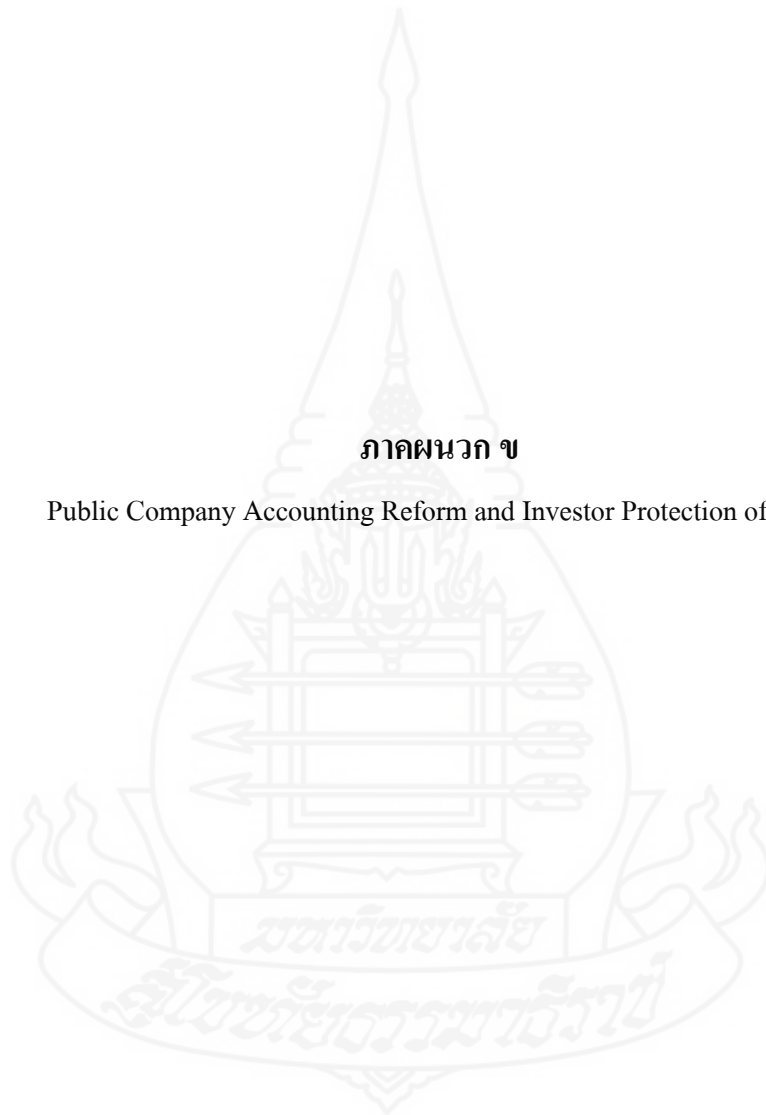
มาตรา ๑๑๑ มิให้นำความในมาตรา ๕๔ มาตรา ๕๘(๑) (๓) (๔) (๕) และ (๕) มาตรา ๑๐๔ มาตรา ๑๐๖ มาตรา ๑๐๗ มาตรา ๑๐๘ และมาตรา ๑๑๐ มาใช้บังคับแก่สถาบันการเงินที่จัดตั้งตามกฎหมายอื่น และได้รับใบอนุญาตตาม มาตรา ๕๐

บทคุ้มครองทรัพย์สิน
ของลูกค้าน้ำของ
บริษัทหลักทรัพย์
ในกรณีที่
บริษัทหลักทรัพย์

มาตรา ๑๑๑/๑ เมื่อบริษัทหลักทรัพย์ตกเป็นลูกหนี้ตาม คำพิพากษา ถูกศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์ หรือถูกทางการ หรือหน่วยงานที่มีหน้าที่ กำกับดูแล ตามกฎหมายอื่น สั่งระงับการดำเนินกิจการบางส่วนหรือทั้งหมด ให้นำความในมาตรา ๔๑ มาตรา ๔๔ มาตรา ๔๕ และมาตรา ๔๖ แห่ง

ภาคผนวก ข

Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002



H. R. 3763

One Hundred Seventh Congress
 of the
 United States of America

AT THE SECOND SESSION

*Began and held at the City of Washington on Wednesday,
 the twenty-third day of January, two thousand and two*

An Act

To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes.

Be it enacted by the Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled,

SECTION 1. SHORT TITLE; TABLE OF CONTENTS.

(a) **SHORT TITLE.**—This Act may be cited as the “Sarbanes-Oxley Act of 2002”.

(b) **TABLE OF CONTENTS.**—The table of contents for this Act is as follows:

- Sec. 1. Short title; table of contents.
- Sec. 2. Definitions.
- Sec. 3. Commission rules and enforcement.

TITLE I—PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD

- Sec. 101. Establishment; administrative provisions.
- Sec. 102. Registration with the Board.
- Sec. 103. Auditing, quality control, and independence standards and rules.
- Sec. 104. Inspections of registered public accounting firms.
- Sec. 105. Investigations and disciplinary proceedings.
- Sec. 106. Foreign public accounting firms.
- Sec. 107. Commission oversight of the Board.
- Sec. 108. Accounting standards.
- Sec. 109. Funding.

TITLE II—AUDITOR INDEPENDENCE

- Sec. 201. Services outside the scope of practice of auditors.
- Sec. 202. Preapproval requirements.
- Sec. 203. Audit partner rotation.
- Sec. 204. Auditor reports to audit committees.
- Sec. 205. Conforming amendments.
- Sec. 206. Conflicts of interest.
- Sec. 207. Study of mandatory rotation of registered public accounting firms.
- Sec. 208. Commission authority.
- Sec. 209. Considerations by appropriate State regulatory authorities.

TITLE III—CORPORATE RESPONSIBILITY

- Sec. 301. Public company audit committees.
- Sec. 302. Corporate responsibility for financial reports.
- Sec. 303. Improper influence on conduct of audits.
- Sec. 304. Forfeiture of certain bonuses and profits.
- Sec. 305. Officer and director bars and penalties.
- Sec. 306. Insider trades during pension fund blackout periods.
- Sec. 307. Rules of professional responsibility for attorneys.
- Sec. 308. Fair funds for investors.

TITLE IV—ENHANCED FINANCIAL DISCLOSURES

- Sec. 401. Disclosures in periodic reports.
- Sec. 402. Enhanced conflict of interest provisions.
- Sec. 403. Disclosures of transactions involving management and principal stockholders.

H. R. 3763—2

- Sec. 404. Management assessment of internal controls.
- Sec. 405. Exemption.
- Sec. 406. Code of ethics for senior financial officers.
- Sec. 407. Disclosure of audit committee financial expert.
- Sec. 408. Enhanced review of periodic disclosures by issuers.
- Sec. 409. Real time issuer disclosures.

TITLE V—ANALYST CONFLICTS OF INTEREST

- Sec. 501. Treatment of securities analysts by registered securities associations and national securities exchanges.

TITLE VI—COMMISSION RESOURCES AND AUTHORITY

- Sec. 601. Authorization of appropriations.
- Sec. 602. Appearance and practice before the Commission.
- Sec. 603. Federal court authority to impose penny stock bars.
- Sec. 604. Qualifications of associated persons of brokers and dealers.

TITLE VII—STUDIES AND REPORTS

- Sec. 701. GAO study and report regarding consolidation of public accounting firms.
- Sec. 702. Commission study and report regarding credit rating agencies.
- Sec. 703. Study and report on violators and violations.
- Sec. 704. Study of enforcement actions.
- Sec. 705. Study of investment banks.

TITLE VIII—CORPORATE AND CRIMINAL FRAUD ACCOUNTABILITY

- Sec. 801. Short title.
- Sec. 802. Criminal penalties for altering documents.
- Sec. 803. Debts nondischargeable if incurred in violation of securities fraud laws.
- Sec. 804. Statute of limitations for securities fraud.
- Sec. 805. Review of Federal Sentencing Guidelines for obstruction of justice and extensive criminal fraud.
- Sec. 806. Protection for employees of publicly traded companies who provide evidence of fraud.
- Sec. 807. Criminal penalties for defrauding shareholders of publicly traded companies.

TITLE IX—WHITE-COLLAR CRIME PENALTY ENHANCEMENTS

- Sec. 901. Short title.
- Sec. 902. Attempts and conspiracies to commit criminal fraud offenses.
- Sec. 903. Criminal penalties for mail and wire fraud.
- Sec. 904. Criminal penalties for violations of the Employee Retirement Income Security Act of 1974.
- Sec. 905. Amendment to sentencing guidelines relating to certain white-collar offenses.
- Sec. 906. Corporate responsibility for financial reports.

TITLE X—CORPORATE TAX RETURNS

- Sec. 1001. Sense of the Senate regarding the signing of corporate tax returns by chief executive officers.

TITLE XI—CORPORATE FRAUD AND ACCOUNTABILITY

- Sec. 1101. Short title.
- Sec. 1102. Tampering with a record or otherwise impeding an official proceeding.
- Sec. 1103. Temporary freeze authority for the Securities and Exchange Commission.
- Sec. 1104. Amendment to the Federal Sentencing Guidelines.
- Sec. 1105. Authority of the Commission to prohibit persons from serving as officers or directors.
- Sec. 1106. Increased criminal penalties under Securities Exchange Act of 1934.
- Sec. 1107. Retaliation against informants.

SEC. 2. DEFINITIONS.

(a) IN GENERAL.—In this Act, the following definitions shall apply:

- (1) APPROPRIATE STATE REGULATORY AUTHORITY.—The term “appropriate State regulatory authority” means the State agency or other authority responsible for the licensure or other regulation of the practice of accounting in the State or States

H. R. 3763—3

having jurisdiction over a registered public accounting firm or associated person thereof, with respect to the matter in question.

(2) **AUDIT.**—The term “audit” means an examination of the financial statements of any issuer by an independent public accounting firm in accordance with the rules of the Board or the Commission (or, for the period preceding the adoption of applicable rules of the Board under section 103, in accordance with then-applicable generally accepted auditing and related standards for such purposes), for the purpose of expressing an opinion on such statements.

(3) **AUDIT COMMITTEE.**—The term “audit committee” means—

(A) a committee (or equivalent body) established by and amongst the board of directors of an issuer for the purpose of overseeing the accounting and financial reporting processes of the issuer and audits of the financial statements of the issuer; and

(B) if no such committee exists with respect to an issuer, the entire board of directors of the issuer.

(4) **AUDIT REPORT.**—The term “audit report” means a document or other record—

(A) prepared following an audit performed for purposes of compliance by an issuer with the requirements of the securities laws; and

(B) in which a public accounting firm either—

(i) sets forth the opinion of that firm regarding a financial statement, report, or other document; or

(ii) asserts that no such opinion can be expressed.

(5) **BOARD.**—The term “Board” means the Public Company Accounting Oversight Board established under section 101.

(6) **COMMISSION.**—The term “Commission” means the Securities and Exchange Commission.

(7) **ISSUER.**—The term “issuer” means an issuer (as defined in section 3 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78c)), the securities of which are registered under section 12 of that Act (15 U.S.C. 78l), or that is required to file reports under section 15(d) (15 U.S.C. 78o(d)), or that files or has filed a registration statement that has not yet become effective under the Securities Act of 1933 (15 U.S.C. 77a et seq.), and that it has not withdrawn.

(8) **NON-AUDIT SERVICES.**—The term “non-audit services” means any professional services provided to an issuer by a registered public accounting firm, other than those provided to an issuer in connection with an audit or a review of the financial statements of an issuer.

(9) **PERSON ASSOCIATED WITH A PUBLIC ACCOUNTING FIRM.**—

(A) **IN GENERAL.**—The terms “person associated with a public accounting firm” (or with a “registered public accounting firm”) and “associated person of a public accounting firm” (or of a “registered public accounting firm”) mean any individual proprietor, partner, shareholder, principal, accountant, or other professional employee of a public accounting firm, or any other independent contractor or entity that, in connection with the preparation or issuance of any audit report—

H. R. 3763—4

(i) shares in the profits of, or receives compensation in any other form from, that firm; or

(ii) participates as agent or otherwise on behalf of such accounting firm in any activity of that firm.

(B) EXEMPTION AUTHORITY.—The Board may, by rule, exempt persons engaged only in ministerial tasks from the definition in subparagraph (A), to the extent that the Board determines that any such exemption is consistent with the purposes of this Act, the public interest, or the protection of investors.

(10) PROFESSIONAL STANDARDS.—The term “professional standards” means—

(A) accounting principles that are—

(i) established by the standard setting body described in section 19(b) of the Securities Act of 1933, as amended by this Act, or prescribed by the Commission under section 19(a) of that Act (15 U.S.C. 17a(s)) or section 13(b) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78a(m)); and

(ii) relevant to audit reports for particular issuers, or dealt with in the quality control system of a particular registered public accounting firm; and

(B) auditing standards, standards for attestation engagements, quality control policies and procedures, ethical and competency standards, and independence standards (including rules implementing title II) that the Board or the Commission determines—

(i) relate to the preparation or issuance of audit reports for issuers; and

(ii) are established or adopted by the Board under section 103(a), or are promulgated as rules of the Commission.

(11) PUBLIC ACCOUNTING FIRM.—The term “public accounting firm” means—

(A) a proprietorship, partnership, incorporated association, corporation, limited liability company, limited liability partnership, or other legal entity that is engaged in the practice of public accounting or preparing or issuing audit reports; and

(B) to the extent so designated by the rules of the Board, any associated person of any entity described in subparagraph (A).

(12) REGISTERED PUBLIC ACCOUNTING FIRM.—The term “registered public accounting firm” means a public accounting firm registered with the Board in accordance with this Act.

(13) RULES OF THE BOARD.—The term “rules of the Board” means the bylaws and rules of the Board (as submitted to, and approved, modified, or amended by the Commission, in accordance with section 107), and those stated policies, practices, and interpretations of the Board that the Commission, by rule, may deem to be rules of the Board, as necessary or appropriate in the public interest or for the protection of investors.

(14) SECURITY.—The term “security” has the same meaning as in section 3(a) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78c(a)).

H. R. 3763—5

(15) SECURITIES LAWS.—The term “securities laws” means the provisions of law referred to in section 3(a)(47) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78c(a)(47)), as amended by this Act, and includes the rules, regulations, and orders issued by the Commission thereunder.

(16) STATE.—The term “State” means any State of the United States, the District of Columbia, Puerto Rico, the Virgin Islands, or any other territory or possession of the United States.

(b) CONFORMING AMENDMENT.—Section 3(a)(47) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78c(a)(47)) is amended by inserting “the Sarbanes-Oxley Act of 2002,” before “the Public”.

SEC. 3. COMMISSION RULES AND ENFORCEMENT.

(a) REGULATORY ACTION.—The Commission shall promulgate such rules and regulations, as may be necessary or appropriate in the public interest or for the protection of investors, and in furtherance of this Act.

(b) ENFORCEMENT.—

(1) IN GENERAL.—A violation by any person of this Act, any rule or regulation of the Commission issued under this Act, or any rule of the Board shall be treated for all purposes in the same manner as a violation of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78a et seq.) or the rules and regulations issued thereunder, consistent with the provisions of this Act, and any such person shall be subject to the same penalties, and to the same extent, as for a violation of that Act or such rules or regulations.

(2) INVESTIGATIONS, INJUNCTIONS, AND PROSECUTION OF OFFENSES.—Section 21 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78u) is amended—

(A) in subsection (a)(1), by inserting “the rules of the Public Company Accounting Oversight Board, of which such person is a registered public accounting firm or a person associated with such a firm,” after “is a participant,”;

(B) in subsection (d)(1), by inserting “the rules of the Public Company Accounting Oversight Board, of which such person is a registered public accounting firm or a person associated with such a firm,” after “is a participant,”;

(C) in subsection (e), by inserting “the rules of the Public Company Accounting Oversight Board, of which such person is a registered public accounting firm or a person associated with such a firm,” after “is a participant,”; and

(D) in subsection (f), by inserting “or the Public Company Accounting Oversight Board” after “self-regulatory organization” each place that term appears.

(3) CEASE-AND-DESIST PROCEEDINGS.—Section 21C(c)(2) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78u-3(c)(2)) is amended by inserting “registered public accounting firm (as defined in section 2 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002),” after “government securities dealer,”.

(4) ENFORCEMENT BY FEDERAL BANKING AGENCIES.—Section 12(i) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78l(i)) is amended by—

(A) striking “sections 12,” each place it appears and inserting “sections 10A(m), 12,”; and

H. R. 3763—6

(B) striking “and 16,” each place it appears and inserting “and 16 of this Act, and sections 302, 303, 304, 306, 401(b), 404, 406, and 407 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002,”.

(c) EFFECT ON COMMISSION AUTHORITY.—Nothing in this Act or the rules of the Board shall be construed to impair or limit—

(1) the authority of the Commission to regulate the accounting profession, accounting firms, or persons associated with such firms for purposes of enforcement of the securities laws;

(2) the authority of the Commission to set standards for accounting or auditing practices or auditor independence, derived from other provisions of the securities laws or the rules or regulations thereunder, for purposes of the preparation and issuance of any audit report, or otherwise under applicable law; or

(3) the ability of the Commission to take, on the initiative of the Commission, legal, administrative, or disciplinary action against any registered public accounting firm or any associated person thereof.

TITLE I—PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD

SEC. 101. ESTABLISHMENT; ADMINISTRATIVE PROVISIONS.

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

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

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

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

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

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

(4) conduct investigations and disciplinary proceedings concerning, and impose appropriate sanctions where justified upon,

H. R. 3763—7

registered public accounting firms and associated persons of such firms, in accordance with section 105;

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

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

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

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

(e) BOARD MEMBERSHIP.—

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

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

(3) FULL-TIME INDEPENDENT SERVICE.—Each member of the Board shall serve on a full-time basis, and may not, concurrent with service on the Board, be employed by any other person or engage in any other professional or business activity. No member of the Board may share in any of the profits of, or receive payments from, a public accounting firm (or any other person, as determined by rule of the Commission), other than fixed continuing payments, subject to such conditions as the Commission may impose, under standard arrangements for the retirement of members of public accounting firms.

(4) APPOINTMENT OF BOARD MEMBERS.—

(A) INITIAL BOARD.—Not later than 90 days after the date of enactment of this Act, the Commission, after consultation with the Chairman of the Board of Governors

H. R. 3763—8

of the Federal Reserve System and the Secretary of the Treasury, shall appoint the chairperson and other initial members of the Board, and shall designate a term of service for each.

(B) VACANCIES.—A vacancy on the Board shall not affect the powers of the Board, but shall be filled in the same manner as provided for appointments under this section.

(5) TERM OF SERVICE.—

(A) IN GENERAL.—The term of service of each Board member shall be 5 years, and until a successor is appointed, except that—

(i) the terms of office of the initial Board members (other than the chairperson) shall expire in annual increments, 1 on each of the first 4 anniversaries of the initial date of appointment; and

(ii) any Board member appointed to fill a vacancy occurring before the expiration of the term for which the predecessor was appointed shall be appointed only for the remainder of that term.

(B) TERM LIMITATION.—No person may serve as a member of the Board, or as chairperson of the Board, for more than 2 terms, whether or not such terms of service are consecutive.

(6) REMOVAL FROM OFFICE.—A member of the Board may be removed by the Commission from office, in accordance with section 107(d)(3), for good cause shown before the expiration of the term of that member.

(f) POWERS OF THE BOARD.—In addition to any authority granted to the Board otherwise in this Act, the Board shall have the power, subject to section 107—

(1) to sue and be sued, complain and defend, in its corporate name and through its own counsel, with the approval of the Commission, in any Federal, State, or other court;

(2) to conduct its operations and maintain offices, and to exercise all other rights and powers authorized by this Act, in any State, without regard to any qualification, licensing, or other provision of law in effect in such State (or a political subdivision thereof);

(3) to lease, purchase, accept gifts or donations of or otherwise acquire, improve, use, sell, exchange, or convey, all of or an interest in any property, wherever situated;

(4) to appoint such employees, accountants, attorneys, and other agents as may be necessary or appropriate, and to determine their qualifications, define their duties, and fix their salaries or other compensation (at a level that is comparable to private sector self-regulatory, accounting, technical, supervisory, or other staff or management positions);

(5) to allocate, assess, and collect accounting support fees established pursuant to section 109, for the Board, and other fees and charges imposed under this title; and

(6) to enter into contracts, execute instruments, incur liabilities, and do any and all other acts and things necessary, appropriate, or incidental to the conduct of its operations and the exercise of its obligations, rights, and powers imposed or granted by this title.

H. R. 3763—9

(g) **RULES OF THE BOARD.**—The rules of the Board shall, subject to the approval of the Commission—

(1) provide for the operation and administration of the Board, the exercise of its authority, and the performance of its responsibilities under this Act;

(2) permit, as the Board determines necessary or appropriate, delegation by the Board of any of its functions to an individual member or employee of the Board, or to a division of the Board, including functions with respect to hearing, determining, ordering, certifying, reporting, or otherwise acting as to any matter, except that—

(A) the Board shall retain a discretionary right to review any action pursuant to any such delegated function, upon its own motion;

(B) a person shall be entitled to a review by the Board with respect to any matter so delegated, and the decision of the Board upon such review shall be deemed to be the action of the Board for all purposes (including appeal or review thereof); and

(C) if the right to exercise a review described in subparagraph (A) is declined, or if no such review is sought within the time stated in the rules of the Board, then the action taken by the holder of such delegation shall for all purposes, including appeal or review thereof, be deemed to be the action of the Board;

(3) establish ethics rules and standards of conduct for Board members and staff, including a bar on practice before the Board (and the Commission, with respect to Board-related matters) of 1 year for former members of the Board, and appropriate periods (not to exceed 1 year) for former staff of the Board; and

(4) provide as otherwise required by this Act.

(h) **ANNUAL REPORT TO THE COMMISSION.**—The Board shall submit an annual report (including its audited financial statements) to the Commission, and the Commission shall transmit a copy of that report to the Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the Senate, and the Committee on Financial Services of the House of Representatives, not later than 30 days after the date of receipt of that report by the Commission.

SEC. 102. REGISTRATION WITH THE BOARD.

(a) **MANDATORY REGISTRATION.**—Beginning 180 days after the date of the determination of the Commission under section 101(d), it shall be unlawful for any person that is not a registered public accounting firm to prepare or issue, or to participate in the preparation or issuance of, any audit report with respect to any issuer.

(b) **APPLICATIONS FOR REGISTRATION.**—

(1) **FORM OF APPLICATION.**—A public accounting firm shall use such form as the Board may prescribe, by rule, to apply for registration under this section.

(2) **CONTENTS OF APPLICATIONS.**—Each public accounting firm shall submit, as part of its application for registration, in such detail as the Board shall specify—

(A) the names of all issuers for which the firm prepared or issued audit reports during the immediately preceding calendar year, and for which the firm expects to prepare or issue audit reports during the current calendar year;

H. R. 3763—10

(B) the annual fees received by the firm from each such issuer for audit services, other accounting services, and non-audit services, respectively;

(C) such other current financial information for the most recently completed fiscal year of the firm as the Board may reasonably request;

(D) a statement of the quality control policies of the firm for its accounting and auditing practices;

(E) a list of all accountants associated with the firm who participate in or contribute to the preparation of audit reports, stating the license or certification number of each such person, as well as the State license numbers of the firm itself;

(F) information relating to criminal, civil, or administrative actions or disciplinary proceedings pending against the firm or any associated person of the firm in connection with any audit report;

(G) copies of any periodic or annual disclosure filed by an issuer with the Commission during the immediately preceding calendar year which discloses accounting disagreements between such issuer and the firm in connection with an audit report furnished or prepared by the firm for such issuer; and

(H) such other information as the rules of the Board or the Commission shall specify as necessary or appropriate in the public interest or for the protection of investors.

(3) CONSENTS.—Each application for registration under this subsection shall include—

(A) a consent executed by the public accounting firm to cooperation in and compliance with any request for testimony or the production of documents made by the Board in the furtherance of its authority and responsibilities under this title (and an agreement to secure and enforce similar consents from each of the associated persons of the public accounting firm as a condition of their continued employment by or other association with such firm); and

(B) a statement that such firm understands and agrees that cooperation and compliance, as described in the consent required by subparagraph (A), and the securing and enforcement of such consents from its associated persons, in accordance with the rules of the Board, shall be a condition to the continuing effectiveness of the registration of the firm with the Board.

(c) ACTION ON APPLICATIONS.—

(1) TIMING.—The Board shall approve a completed application for registration not later than 45 days after the date of receipt of the application, in accordance with the rules of the Board, unless the Board, prior to such date, issues a written notice of disapproval to, or requests more information from, the prospective registrant.

(2) TREATMENT.—A written notice of disapproval of a completed application under paragraph (1) for registration shall be treated as a disciplinary sanction for purposes of sections 105(d) and 107(c).

(d) PERIODIC REPORTS.—Each registered public accounting firm shall submit an annual report to the Board, and may be required

H. R. 3763—11

to report more frequently, as necessary to update the information contained in its application for registration under this section, and to provide to the Board such additional information as the Board or the Commission may specify, in accordance with subsection (b)(2).

(e) PUBLIC AVAILABILITY.—Registration applications and annual reports required by this subsection, or such portions of such applications or reports as may be designated under rules of the Board, shall be made available for public inspection, subject to rules of the Board or the Commission, and to applicable laws relating to the confidentiality of proprietary, personal, or other information contained in such applications or reports, provided that, in all events, the Board shall protect from public disclosure information reasonably identified by the subject accounting firm as proprietary information.

(f) REGISTRATION AND ANNUAL FEES.—The Board shall assess and collect a registration fee and an annual fee from each registered public accounting firm, in amounts that are sufficient to recover the costs of processing and reviewing applications and annual reports.

SEC. 103. AUDITING, QUALITY CONTROL, AND INDEPENDENCE STANDARDS AND RULES.

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

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

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

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

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

(ii) provide a concurring or second partner review and approval of such audit report (and other related information), and concurring approval in its issuance, by a qualified person (as prescribed by the Board) associated with the public accounting firm, other than the person in charge of the audit, or by an independent reviewer (as prescribed by the Board); and

(iii) describe in each audit report the scope of the auditor's testing of the internal control structure and procedures of the issuer, required by section 404(b), and present (in such report or in a separate report)—

H. R. 3763—12

(I) the findings of the auditor from such testing;

(II) an evaluation of whether such internal control structure and procedures—

(aa) include maintenance of records that in reasonable detail accurately and fairly reflect the transactions and dispositions of the assets of the issuer;

(bb) provide reasonable assurance that transactions are recorded as necessary to permit preparation of financial statements in accordance with generally accepted accounting principles, and that receipts and expenditures of the issuer are being made only in accordance with authorizations of management and directors of the issuer; and

(III) a description, at a minimum, of material weaknesses in such internal controls, and of any material noncompliance found on the basis of such testing.

(B) shall include, in the quality control standards that it adopts with respect to the issuance of audit reports, requirements for every registered public accounting firm relating to—

(i) monitoring of professional ethics and independence from issuers on behalf of which the firm issues audit reports;

(ii) consultation within such firm on accounting and auditing questions;

(iii) supervision of audit work;

(iv) hiring, professional development, and advancement of personnel;

(v) the acceptance and continuation of engagements;

(vi) internal inspection; and

(vii) such other requirements as the Board may prescribe, subject to subsection (a)(1).

(3) AUTHORITY TO ADOPT OTHER STANDARDS.—

(A) IN GENERAL.—In carrying out this subsection, the Board—

(i) may adopt as its rules, subject to the terms of section 107, any portion of any statement of auditing standards or other professional standards that the Board determines satisfy the requirements of paragraph (1), and that were proposed by 1 or more professional groups of accountants that shall be designated or recognized by the Board, by rule, for such purpose, pursuant to this paragraph or 1 or more advisory groups convened pursuant to paragraph (4); and

(ii) notwithstanding clause (i), shall retain full authority to modify, supplement, revise, or subsequently amend, modify, or repeal, in whole or in part, any portion of any statement described in clause (i).

(B) INITIAL AND TRANSITIONAL STANDARDS.—The Board shall adopt standards described in subparagraph (A)(i) as initial or transitional standards, to the extent the Board determines necessary, prior to a determination of the

H. R. 3763—13

Commission under section 101(d), and such standards shall be separately approved by the Commission at the time of that determination, without regard to the procedures required by section 107 that otherwise would apply to the approval of rules of the Board.

(4) **ADVISORY GROUPS.**—The Board shall convene, or authorize its staff to convene, such expert advisory groups as may be appropriate, which may include practicing accountants and other experts, as well as representatives of other interested groups, subject to such rules as the Board may prescribe to prevent conflicts of interest, to make recommendations concerning the content (including proposed drafts) of auditing, quality control, ethics, independence, or other standards required to be established under this section.

(b) **INDEPENDENCE STANDARDS AND RULES.**—The Board shall establish such rules as may be necessary or appropriate in the public interest or for the protection of investors, to implement, or as authorized under, title II of this Act.

(c) **COOPERATION WITH DESIGNATED PROFESSIONAL GROUPS OF ACCOUNTANTS AND ADVISORY GROUPS.**—

(1) **IN GENERAL.**—The Board shall cooperate on an ongoing basis with professional groups of accountants designated under subsection (a)(3)(A) and advisory groups convened under subsection (a)(4) in the examination of the need for changes in any standards subject to its authority under subsection (a), recommend issues for inclusion on the agendas of such designated professional groups of accountants or advisory groups, and take such other steps as it deems appropriate to increase the effectiveness of the standard setting process.

(2) **BOARD RESPONSES.**—The Board shall respond in a timely fashion to requests from designated professional groups of accountants and advisory groups referred to in paragraph (1) for any changes in standards over which the Board has authority.

(d) **EVALUATION OF STANDARD SETTING PROCESS.**—The Board shall include in the annual report required by section 101(h) the results of its standard setting responsibilities during the period to which the report relates, including a discussion of the work of the Board with any designated professional groups of accountants and advisory groups described in paragraphs (3)(A) and (4) of subsection (a), and its pending issues agenda for future standard setting projects.

SEC. 104. INSPECTIONS OF REGISTERED PUBLIC ACCOUNTING FIRMS.

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

(b) **INSPECTION FREQUENCY.**—

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

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

H. R. 3763—14

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

H. R. 3763—15

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

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

(h) INTERIM COMMISSION REVIEW.—

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

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

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

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

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

SEC. 105. INVESTIGATIONS AND DISCIPLINARY PROCEEDINGS.

(a) IN GENERAL.—The Board shall establish, by rule, subject to the requirements of this section, fair procedures for the investigation and disciplining of registered public accounting firms and associated persons of such firms.

(b) INVESTIGATIONS.—

(1) AUTHORITY.—In accordance with the rules of the Board, the Board may conduct an investigation of any act or practice, or omission to act, by a registered public accounting firm, any associated person of such firm, or both, that may violate any provision of this Act, the rules of the Board, the provisions of the securities laws relating to the preparation and issuance of audit reports and the obligations and liabilities of accountants with respect thereto, including the rules of the Commission issued under this Act, or professional standards, regardless of how the act, practice, or omission is brought to the attention of the Board.

H. R. 3763—16

(2) TESTIMONY AND DOCUMENT PRODUCTION.—In addition to such other actions as the Board determines to be necessary or appropriate, the rules of the Board may—

(A) require the testimony of the firm or of any person associated with a registered public accounting firm, with respect to any matter that the Board considers relevant or material to an investigation;

(B) require the production of audit work papers and any other document or information in the possession of a registered public accounting firm or any associated person thereof, wherever domiciled, that the Board considers relevant or material to the investigation, and may inspect the books and records of such firm or associated person to verify the accuracy of any documents or information supplied;

(C) request the testimony of, and production of any document in the possession of, any other person, including any client of a registered public accounting firm that the Board considers relevant or material to an investigation under this section, with appropriate notice, subject to the needs of the investigation, as permitted under the rules of the Board; and

(D) provide for procedures to seek issuance by the Commission, in a manner established by the Commission, of a subpoena to require the testimony of, and production of any document in the possession of, any person, including any client of a registered public accounting firm, that the Board considers relevant or material to an investigation under this section.

(3) NONCOOPERATION WITH INVESTIGATIONS.—

(A) IN GENERAL.—If a registered public accounting firm or any associated person thereof refuses to testify, produce documents, or otherwise cooperate with the Board in connection with an investigation under this section, the Board may—

(i) suspend or bar such person from being associated with a registered public accounting firm, or require the registered public accounting firm to end such association;

(ii) suspend or revoke the registration of the public accounting firm; and

(iii) invoke such other lesser sanctions as the Board considers appropriate, and as specified by rule of the Board.

(B) PROCEDURE.—Any action taken by the Board under this paragraph shall be subject to the terms of section 107(c).

(4) COORDINATION AND REFERRAL OF INVESTIGATIONS.—

(A) COORDINATION.—The Board shall notify the Commission of any pending Board investigation involving a potential violation of the securities laws, and thereafter coordinate its work with the work of the Commission's Division of Enforcement, as necessary to protect an ongoing Commission investigation.

(B) REFERRAL.—The Board may refer an investigation under this section—

(i) to the Commission;

H. R. 3763—17

(ii) to any other Federal functional regulator (as defined in section 509 of the Gramm-Leach-Bliley Act (15 U.S.C. 6809)), in the case of an investigation that concerns an audit report for an institution that is subject to the jurisdiction of such regulator; and

(iii) at the direction of the Commission, to—

(I) the Attorney General of the United States;

(II) the attorney general of 1 or more States;

and

(III) the appropriate State regulatory authority.

(5) USE OF DOCUMENTS.—

(A) CONFIDENTIALITY.—Except as provided in subparagraph (B), all documents and information prepared or received by or specifically for the Board, and deliberations of the Board and its employees and agents, in connection with an inspection under section 104 or with an investigation under this section, shall be confidential and privileged as an evidentiary matter (and shall not be subject to civil discovery or other legal process) in any proceeding in any Federal or State court or administrative agency, and shall be exempt from disclosure, in the hands of an agency or establishment of the Federal Government, under the Freedom of Information Act (5 U.S.C. 552a), or otherwise, unless and until presented in connection with a public proceeding or released in accordance with subsection (c).

(B) AVAILABILITY TO GOVERNMENT AGENCIES.—Without the loss of its status as confidential and privileged in the hands of the Board, all information referred to in subparagraph (A) may—

(i) be made available to the Commission; and

(ii) in the discretion of the Board, when determined by the Board to be necessary to accomplish the purposes of this Act or to protect investors, be made available to—

(I) the Attorney General of the United States;

(II) the appropriate Federal functional regulator (as defined in section 509 of the Gramm-Leach-Bliley Act (15 U.S.C. 6809)), other than the Commission, with respect to an audit report for an institution subject to the jurisdiction of such regulator;

(III) State attorneys general in connection with any criminal investigation; and

(IV) any appropriate State regulatory authority,

each of which shall maintain such information as confidential and privileged.

(6) IMMUNITY.—Any employee of the Board engaged in carrying out an investigation under this Act shall be immune from any civil liability arising out of such investigation in the same manner and to the same extent as an employee of the Federal Government in similar circumstances.

(c) DISCIPLINARY PROCEDURES.—

(1) NOTIFICATION; RECORDKEEPING.—The rules of the Board shall provide that in any proceeding by the Board to determine

H. R. 3763—18

whether a registered public accounting firm, or an associated person thereof, should be disciplined, the Board shall—

(A) bring specific charges with respect to the firm or associated person;

(B) notify such firm or associated person of, and provide to the firm or associated person an opportunity to defend against, such charges; and

(C) keep a record of the proceedings.

(2) PUBLIC HEARINGS.—Hearings under this section shall not be public, unless otherwise ordered by the Board for good cause shown, with the consent of the parties to such hearing.

(3) SUPPORTING STATEMENT.—A determination by the Board to impose a sanction under this subsection shall be supported by a statement setting forth—

(A) each act or practice in which the registered public accounting firm, or associated person, has engaged (or omitted to engage), or that forms a basis for all or a part of such sanction;

(B) the specific provision of this Act, the securities laws, the rules of the Board, or professional standards which the Board determines has been violated; and

(C) the sanction imposed, including a justification for that sanction.

(4) SANCTIONS.—If the Board finds, based on all of the facts and circumstances, that a registered public accounting firm or associated person thereof has engaged in any act or practice, or omitted to act, in violation of this Act, the rules of the Board, the provisions of the securities laws relating to the preparation and issuance of audit reports and the obligations and liabilities of accountants with respect thereto, including the rules of the Commission issued under this Act, or professional standards, the Board may impose such disciplinary or remedial sanctions as it determines appropriate, subject to applicable limitations under paragraph (5), including—

(A) temporary suspension or permanent revocation of registration under this title;

(B) temporary or permanent suspension or bar of a person from further association with any registered public accounting firm;

(C) temporary or permanent limitation on the activities, functions, or operations of such firm or person (other than in connection with required additional professional education or training);

(D) a civil money penalty for each such violation, in an amount equal to—

(i) not more than \$100,000 for a natural person or \$2,000,000 for any other person; and

(ii) in any case to which paragraph (5) applies, not more than \$750,000 for a natural person or \$15,000,000 for any other person;

(E) censure;

(F) required additional professional education or training; or

(G) any other appropriate sanction provided for in the rules of the Board.

H. R. 3763—19

(5) INTENTIONAL OR OTHER KNOWING CONDUCT.—The sanctions and penalties described in subparagraphs (A) through (C) and (D)(ii) of paragraph (4) shall only apply to—

(A) intentional or knowing conduct, including reckless conduct, that results in violation of the applicable statutory, regulatory, or professional standard; or

(B) repeated instances of negligent conduct, each resulting in a violation of the applicable statutory, regulatory, or professional standard.

(6) FAILURE TO SUPERVISE.—

(A) IN GENERAL.—The Board may impose sanctions under this section on a registered accounting firm or upon the supervisory personnel of such firm, if the Board finds that—

(i) the firm has failed reasonably to supervise an associated person, either as required by the rules of the Board relating to auditing or quality control standards, or otherwise, with a view to preventing violations of this Act, the rules of the Board, the provisions of the securities laws relating to the preparation and issuance of audit reports and the obligations and liabilities of accountants with respect thereto, including the rules of the Commission under this Act, or professional standards; and

(ii) such associated person commits a violation of this Act, or any of such rules, laws, or standards.

(B) RULE OF CONSTRUCTION.—No associated person of a registered public accounting firm shall be deemed to have failed reasonably to supervise any other person for purposes of subparagraph (A), if—

(i) there have been established in and for that firm procedures, and a system for applying such procedures, that comply with applicable rules of the Board and that would reasonably be expected to prevent and detect any such violation by such associated person; and

(ii) such person has reasonably discharged the duties and obligations incumbent upon that person by reason of such procedures and system, and had no reasonable cause to believe that such procedures and system were not being complied with.

(7) EFFECT OF SUSPENSION.—

(A) ASSOCIATION WITH A PUBLIC ACCOUNTING FIRM.—It shall be unlawful for any person that is suspended or barred from being associated with a registered public accounting firm under this subsection willfully to become or remain associated with any registered public accounting firm, or for any registered public accounting firm that knew, or, in the exercise of reasonable care should have known, of the suspension or bar, to permit such an association, without the consent of the Board or the Commission.

(B) ASSOCIATION WITH AN ISSUER.—It shall be unlawful for any person that is suspended or barred from being associated with an issuer under this subsection willfully to become or remain associated with any issuer in an accountancy or a financial management capacity, and for any issuer that knew, or in the exercise of reasonable

H. R. 3763—20

care should have known, of such suspension or bar, to permit such an association, without the consent of the Board or the Commission.

(d) REPORTING OF SANCTIONS.—

(1) RECIPIENTS.—If the Board imposes a disciplinary sanction, in accordance with this section, the Board shall report the sanction to—

(A) the Commission;

(B) any appropriate State regulatory authority or any foreign accountancy licensing board with which such firm or person is licensed or certified; and

(C) the public (once any stay on the imposition of such sanction has been lifted).

(2) CONTENTS.—The information reported under paragraph

(1) shall include—

(A) the name of the sanctioned person;

(B) a description of the sanction and the basis for its imposition; and

(C) such other information as the Board deems appropriate.

(e) STAY OF SANCTIONS.—

(1) IN GENERAL.—Application to the Commission for review, or the institution by the Commission of review, of any disciplinary action of the Board shall operate as a stay of any such disciplinary action, unless and until the Commission orders (summarily or after notice and opportunity for hearing on the question of a stay, which hearing may consist solely of the submission of affidavits or presentation of oral arguments) that no such stay shall continue to operate.

(2) EXPEDITED PROCEDURES.—The Commission shall establish for appropriate cases an expedited procedure for consideration and determination of the question of the duration of a stay pending review of any disciplinary action of the Board under this subsection.

SEC. 106. FOREIGN PUBLIC ACCOUNTING FIRMS.

(a) APPLICABILITY TO CERTAIN FOREIGN FIRMS.—

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

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

H. R. 3763—21

(or firms) for purposes of registration under, and oversight by the Board in accordance with, this title.

(b) PRODUCTION OF AUDIT WORKPAPERS.—

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

(A) to produce its audit workpapers for the Board or the Commission in connection with any investigation by either body with respect to that audit report; and

(B) to be subject to the jurisdiction of the courts of the United States for purposes of enforcement of any request for production of such workpapers.

(2) CONSENT BY DOMESTIC FIRMS.—A registered public accounting firm that relies upon the opinion of a foreign public accounting firm, as described in paragraph (1), shall be deemed—

(A) to have consented to supplying the audit workpapers of that foreign public accounting firm in response to a request for production by the Board or the Commission; and

(B) to have secured the agreement of that foreign public accounting firm to such production, as a condition of its reliance on the opinion of that foreign public accounting firm.

(c) EXEMPTION AUTHORITY.—The Commission, and the Board, subject to the approval of the Commission, may, by rule, regulation, or order, and as the Commission (or Board) determines necessary or appropriate in the public interest or for the protection of investors, either unconditionally or upon specified terms and conditions exempt any foreign public accounting firm, or any class of such firms, from any provision of this Act or the rules of the Board or the Commission issued under this Act.

(d) DEFINITION.—In this section, the term “foreign public accounting firm” means a public accounting firm that is organized and operates under the laws of a foreign government or political subdivision thereof.

SEC. 107. COMMISSION OVERSIGHT OF THE BOARD.

(a) GENERAL OVERSIGHT RESPONSIBILITY.—The Commission shall have oversight and enforcement authority over the Board, as provided in this Act. The provisions of section 17(a)(1) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78q(a)(1)), and of section 17(b)(1) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78q(b)(1)) shall apply to the Board as fully as if the Board were a “registered securities association” for purposes of those sections 17(a)(1) and 17(b)(1).

(b) RULES OF THE BOARD.—

(1) DEFINITION.—In this section, the term “proposed rule” means any proposed rule of the Board, and any modification of any such rule.

(2) PRIOR APPROVAL REQUIRED.—No rule of the Board shall become effective without prior approval of the Commission in accordance with this section, other than as provided in section 103(a)(3)(B) with respect to initial or transitional standards.

H. R. 3763—22

(3) APPROVAL CRITERIA.—The Commission shall approve a proposed rule, if it finds that the rule is consistent with the requirements of this Act and the securities laws, or is necessary or appropriate in the public interest or for the protection of investors.

(4) PROPOSED RULE PROCEDURES.—The provisions of paragraphs (1) through (3) of section 19(b) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78s(b)) shall govern the proposed rules of the Board, as fully as if the Board were a “registered securities association” for purposes of that section 19(b), except that, for purposes of this paragraph—

(A) the phrase “consistent with the requirements of this title and the rules and regulations thereunder applicable to such organization” in section 19(b)(2) of that Act shall be deemed to read “consistent with the requirements of title I of the Sarbanes-Oxley Act of 2002, and the rules and regulations issued thereunder applicable to such organization, or as necessary or appropriate in the public interest or for the protection of investors”; and

(B) the phrase “otherwise in furtherance of the purposes of this title” in section 19(b)(3)(C) of that Act shall be deemed to read “otherwise in furtherance of the purposes of title I of the Sarbanes-Oxley Act of 2002”.

(5) COMMISSION AUTHORITY TO AMEND RULES OF THE BOARD.—The provisions of section 19(c) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78s(c)) shall govern the abrogation, deletion, or addition to portions of the rules of the Board by the Commission as fully as if the Board were a “registered securities association” for purposes of that section 19(c), except that the phrase “to conform its rules to the requirements of this title and the rules and regulations thereunder applicable to such organization, or otherwise in furtherance of the purposes of this title” in section 19(c) of that Act shall, for purposes of this paragraph, be deemed to read “to assure the fair administration of the Public Company Accounting Oversight Board, conform the rules promulgated by that Board to the requirements of title I of the Sarbanes-Oxley Act of 2002, or otherwise further the purposes of that Act, the securities laws, and the rules and regulations thereunder applicable to that Board”.

(c) COMMISSION REVIEW OF DISCIPLINARY ACTION TAKEN BY THE BOARD.—

(1) NOTICE OF SANCTION.—The Board shall promptly file notice with the Commission of any final sanction on any registered public accounting firm or on any associated person thereof, in such form and containing such information as the Commission, by rule, may prescribe.

(2) REVIEW OF SANCTIONS.—The provisions of sections 19(d)(2) and 19(e)(1) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78s (d)(2) and (e)(1)) shall govern the review by the Commission of final disciplinary sanctions imposed by the Board (including sanctions imposed under section 105(b)(3) of this Act for noncooperation in an investigation of the Board), as fully as if the Board were a self-regulatory organization and the Commission were the appropriate regulatory agency for such organization for purposes of those sections 19(d)(2) and 19(e)(1), except that, for purposes of this paragraph—

H. R. 3763—23

(A) section 105(e) of this Act (rather than that section 19(d)(2)) shall govern the extent to which application for, or institution by the Commission on its own motion of, review of any disciplinary action of the Board operates as a stay of such action;

(B) references in that section 19(e)(1) to “members” of such an organization shall be deemed to be references to registered public accounting firms;

(C) the phrase “consistent with the purposes of this title” in that section 19(e)(1) shall be deemed to read “consistent with the purposes of this title and title I of the Sarbanes-Oxley Act of 2002”;

(D) references to rules of the Municipal Securities Rule-making Board in that section 19(e)(1) shall not apply; and

(E) the reference to section 19(e)(2) of the Securities Exchange Act of 1934 shall refer instead to section 107(c)(3) of this Act.

(3) COMMISSION MODIFICATION AUTHORITY.—The Commission may enhance, modify, cancel, reduce, or require the remission of a sanction imposed by the Board upon a registered public accounting firm or associated person thereof, if the Commission, having due regard for the public interest and the protection of investors, finds, after a proceeding in accordance with this subsection, that the sanction—

(A) is not necessary or appropriate in furtherance of this Act or the securities laws; or

(B) is excessive, oppressive, inadequate, or otherwise not appropriate to the finding or the basis on which the sanction was imposed.

(d) CENSURE OF THE BOARD; OTHER SANCTIONS.—

(1) RESCISSION OF BOARD AUTHORITY.—The Commission, by rule, consistent with the public interest, the protection of investors, and the other purposes of this Act and the securities laws, may relieve the Board of any responsibility to enforce compliance with any provision of this Act, the securities laws, the rules of the Board, or professional standards.

(2) CENSURE OF THE BOARD; LIMITATIONS.—The Commission may, by order, as it determines necessary or appropriate in the public interest, for the protection of investors, or otherwise in furtherance of the purposes of this Act or the securities laws, censure or impose limitations upon the activities, functions, and operations of the Board, if the Commission finds, on the record, after notice and opportunity for a hearing, that the Board—

(A) has violated or is unable to comply with any provision of this Act, the rules of the Board, or the securities laws; or

(B) without reasonable justification or excuse, has failed to enforce compliance with any such provision or rule, or any professional standard by a registered public accounting firm or an associated person thereof.

(3) CENSURE OF BOARD MEMBERS; REMOVAL FROM OFFICE.—The Commission may, as necessary or appropriate in the public interest, for the protection of investors, or otherwise in furtherance of the purposes of this Act or the securities laws, remove

H. R. 3763—24

from office or censure any member of the Board, if the Commission finds, on the record, after notice and opportunity for a hearing, that such member—

(A) has willfully violated any provision of this Act, the rules of the Board, or the securities laws;

(B) has willfully abused the authority of that member;

or

(C) without reasonable justification or excuse, has failed to enforce compliance with any such provision or rule, or any professional standard by any registered public accounting firm or any associated person thereof.

SEC. 108. ACCOUNTING STANDARDS.

(a) AMENDMENT TO SECURITIES ACT OF 1933.—Section 19 of the Securities Act of 1933 (15 U.S.C. 77s) is amended—

(1) by redesignating subsections (b) and (c) as subsections (c) and (d), respectively; and

(2) by inserting after subsection (a) the following:

“(b) RECOGNITION OF ACCOUNTING STANDARDS.—

“(1) IN GENERAL.—In carrying out its authority under subsection (a) and under section 13(b) of the Securities Exchange Act of 1934, the Commission may recognize, as ‘generally accepted’ for purposes of the securities laws, any accounting principles established by a standard setting body—

“(A) that—

“(i) is organized as a private entity;

“(ii) has, for administrative and operational purposes, a board of trustees (or equivalent body) serving in the public interest, the majority of whom are not, concurrent with their service on such board, and have not been during the 2-year period preceding such service, associated persons of any registered public accounting firm;

“(iii) is funded as provided in section 109 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002;

“(iv) has adopted procedures to ensure prompt consideration, by majority vote of its members, of changes to accounting principles necessary to reflect emerging accounting issues and changing business practices; and

“(v) considers, in adopting accounting principles, the need to keep standards current in order to reflect changes in the business environment, the extent to which international convergence on high quality accounting standards is necessary or appropriate in the public interest and for the protection of investors; and

“(B) that the Commission determines has the capacity to assist the Commission in fulfilling the requirements of subsection (a) and section 13(b) of the Securities Exchange Act of 1934, because, at a minimum, the standard setting body is capable of improving the accuracy and effectiveness of financial reporting and the protection of investors under the securities laws.

H. R. 3763—25

“(2) ANNUAL REPORT.—A standard setting body described in paragraph (1) shall submit an annual report to the Commission and the public, containing audited financial statements of that standard setting body.”.

(b) COMMISSION AUTHORITY.—The Commission shall promulgate such rules and regulations to carry out section 19(b) of the Securities Act of 1933, as added by this section, as it deems necessary or appropriate in the public interest or for the protection of investors.

(c) NO EFFECT ON COMMISSION POWERS.—Nothing in this Act, including this section and the amendment made by this section, shall be construed to impair or limit the authority of the Commission to establish accounting principles or standards for purposes of enforcement of the securities laws.

(d) STUDY AND REPORT ON ADOPTING PRINCIPLES-BASED ACCOUNTING.—

(1) STUDY.—

(A) IN GENERAL.—The Commission shall conduct a study on the adoption by the United States financial reporting system of a principles-based accounting system.

(B) STUDY TOPICS.—The study required by subparagraph (A) shall include an examination of—

(i) the extent to which principles-based accounting and financial reporting exists in the United States;

(ii) the length of time required for change from a rules-based to a principles-based financial reporting system;

(iii) the feasibility of and proposed methods by which a principles-based system may be implemented; and

(iv) a thorough economic analysis of the implementation of a principles-based system.

(2) REPORT.—Not later than 1 year after the date of enactment of this Act, the Commission shall submit a report on the results of the study required by paragraph (1) to the Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the Senate and the Committee on Financial Services of the House of Representatives.

SEC. 109. FUNDING.

(a) IN GENERAL.—The Board, and the standard setting body designated pursuant to section 19(b) of the Securities Act of 1933, as amended by section 108, shall be funded as provided in this section.

(b) ANNUAL BUDGETS.—The Board and the standard setting body referred to in subsection (a) shall each establish a budget for each fiscal year, which shall be reviewed and approved according to their respective internal procedures not less than 1 month prior to the commencement of the fiscal year to which the budget pertains (or at the beginning of the Board’s first fiscal year, which may be a short fiscal year). The budget of the Board shall be subject to approval by the Commission. The budget for the first fiscal year of the Board shall be prepared and approved promptly following the appointment of the initial five Board members, to permit action by the Board of the organizational tasks contemplated by section 101(d).

(c) SOURCES AND USES OF FUNDS.—

H. R. 3763—26

(1) RECOVERABLE BUDGET EXPENSES.—The budget of the Board (reduced by any registration or annual fees received under section 102(e) for the year preceding the year for which the budget is being computed), and all of the budget of the standard setting body referred to in subsection (a), for each fiscal year of each of those 2 entities, shall be payable from annual accounting support fees, in accordance with subsections (d) and (e). Accounting support fees and other receipts of the Board and of such standard-setting body shall not be considered public monies of the United States.

(2) FUNDS GENERATED FROM THE COLLECTION OF MONETARY PENALTIES.—Subject to the availability in advance in an appropriations Act, and notwithstanding subsection (i), all funds collected by the Board as a result of the assessment of monetary penalties shall be used to fund a merit scholarship program for undergraduate and graduate students enrolled in accredited accounting degree programs, which program is to be administered by the Board or by an entity or agent identified by the Board.

(d) ANNUAL ACCOUNTING SUPPORT FEE FOR THE BOARD.—

(1) ESTABLISHMENT OF FEE.—The Board shall establish, with the approval of the Commission, a reasonable annual accounting support fee (or a formula for the computation thereof), as may be necessary or appropriate to establish and maintain the Board. Such fee may also cover costs incurred in the Board's first fiscal year (which may be a short fiscal year), or may be levied separately with respect to such short fiscal year.

(2) ASSESSMENTS.—The rules of the Board under paragraph (1) shall provide for the equitable allocation, assessment, and collection by the Board (or an agent appointed by the Board) of the fee established under paragraph (1), among issuers, in accordance with subsection (g), allowing for differentiation among classes of issuers, as appropriate.

(e) ANNUAL ACCOUNTING SUPPORT FEE FOR STANDARD SETTING BODY.—The annual accounting support fee for the standard setting body referred to in subsection (a)—

(1) shall be allocated in accordance with subsection (g), and assessed and collected against each issuer, on behalf of the standard setting body, by 1 or more appropriate designated collection agents, as may be necessary or appropriate to pay for the budget and provide for the expenses of that standard setting body, and to provide for an independent, stable source of funding for such body, subject to review by the Commission; and

(2) may differentiate among different classes of issuers.

(f) LIMITATION ON FEE.—The amount of fees collected under this section for a fiscal year on behalf of the Board or the standards setting body, as the case may be, shall not exceed the recoverable budget expenses of the Board or body, respectively (which may include operating, capital, and accrued items), referred to in subsection (c)(1).

(g) ALLOCATION OF ACCOUNTING SUPPORT FEES AMONG ISSUERS.—Any amount due from issuers (or a particular class of issuers) under this section to fund the budget of the Board or the standard setting body referred to in subsection (a) shall be allocated among and payable by each issuer (or each issuer in

H. R. 3763—27

a particular class, as applicable) in an amount equal to the total of such amount, multiplied by a fraction—

(1) the numerator of which is the average monthly equity market capitalization of the issuer for the 12-month period immediately preceding the beginning of the fiscal year to which such budget relates; and

(2) the denominator of which is the average monthly equity market capitalization of all such issuers for such 12-month period.

(h) CONFORMING AMENDMENTS.—Section 13(b)(2) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m(b)(2)) is amended—

(1) in subparagraph (A), by striking “and” at the end; and

(2) in subparagraph (B), by striking the period at the end and inserting the following: “; and

“(C) notwithstanding any other provision of law, pay the allocable share of such issuer of a reasonable annual accounting support fee or fees, determined in accordance with section 109 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002.”.

(i) RULE OF CONSTRUCTION.—Nothing in this section shall be construed to render either the Board, the standard setting body referred to in subsection (a), or both, subject to procedures in Congress to authorize or appropriate public funds, or to prevent such organization from utilizing additional sources of revenue for its activities, such as earnings from publication sales, provided that each additional source of revenue shall not jeopardize, in the judgment of the Commission, the actual and perceived independence of such organization.

(j) START-UP EXPENSES OF THE BOARD.—From the unexpended balances of the appropriations to the Commission for fiscal year 2003, the Secretary of the Treasury is authorized to advance to the Board not to exceed the amount necessary to cover the expenses of the Board during its first fiscal year (which may be a short fiscal year).

TITLE II—AUDITOR INDEPENDENCE

SEC. 201. SERVICES OUTSIDE THE SCOPE OF PRACTICE OF AUDITORS.

(a) PROHIBITED ACTIVITIES.—Section 10A of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78j-1) is amended by adding at the end the following:

“(g) PROHIBITED ACTIVITIES.—Except as provided in subsection (h), it shall be unlawful for a registered public accounting firm (and any associated person of that firm, to the extent determined appropriate by the Commission) that performs for any issuer any audit required by this title or the rules of the Commission under this title or, beginning 180 days after the date of commencement of the operations of the Public Company Accounting Oversight Board established under section 101 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 (in this section referred to as the ‘Board’), the rules of the Board, to provide to that issuer, contemporaneously with the audit, any non-audit service, including—

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

“(2) financial information systems design and implementation;

H. R. 3763—28

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

“(4) actuarial services;

“(5) internal audit outsourcing services;

“(6) management functions or human resources;

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

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

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

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

(b) EXEMPTION AUTHORITY.—The Board may, on a case by case basis, exempt any person, issuer, public accounting firm, or transaction from the prohibition on the provision of services under section 10A(g) of the Securities Exchange Act of 1934 (as added by this section), to the extent that such exemption is necessary or appropriate in the public interest and is consistent with the protection of investors, and subject to review by the Commission in the same manner as for rules of the Board under section 107.

SEC. 202. PREAPPROVAL REQUIREMENTS.

Section 10A of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78j-1), as amended by this Act, is amended by adding at the end the following:

“(i) PREAPPROVAL REQUIREMENTS.—

“(1) IN GENERAL.—

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

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

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

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

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

H. R. 3763—29

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

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

“(4) APPROVAL OF AUDIT SERVICES FOR OTHER PURPOSES.—In carrying out its duties under subsection (m)(2), if the audit committee of an issuer approves an audit service within the scope of the engagement of the auditor, such audit service shall be deemed to have been preapproved for purposes of this subsection.”.

SEC. 203. AUDIT PARTNER ROTATION.

Section 10A of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78j-1), as amended by this Act, is amended by adding at the end the following:

“(j) AUDIT PARTNER ROTATION.—It shall be unlawful for a registered public accounting firm to provide audit services to an issuer if the lead (or coordinating) audit partner (having primary responsibility for the audit), or the audit partner responsible for reviewing the audit, has performed audit services for that issuer in each of the 5 previous fiscal years of that issuer.”.

SEC. 204. AUDITOR REPORTS TO AUDIT COMMITTEES.

Section 10A of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78j-1), as amended by this Act, is amended by adding at the end the following:

“(k) REPORTS TO AUDIT COMMITTEES.—Each registered public accounting firm that performs for any issuer any audit required by this title shall timely report to the audit committee of the issuer—

“(1) all critical accounting policies and practices to be used;

“(2) all alternative treatments of financial information within generally accepted accounting principles that have been discussed with management officials of the issuer, ramifications of the use of such alternative disclosures and treatments, and the treatment preferred by the registered public accounting firm; and

“(3) other material written communications between the registered public accounting firm and the management of the issuer, such as any management letter or schedule of unadjusted differences.”.

SEC. 205. CONFORMING AMENDMENTS.

(a) DEFINITIONS.—Section 3(a) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78c(a)) is amended by adding at the end the following:

“(58) AUDIT COMMITTEE.—The term ‘audit committee’ means—

“(A) a committee (or equivalent body) established by and amongst the board of directors of an issuer for the

H. R. 3763—30

purpose of overseeing the accounting and financial reporting processes of the issuer and audits of the financial statements of the issuer; and

“(B) if no such committee exists with respect to an issuer, the entire board of directors of the issuer.

“(59) REGISTERED PUBLIC ACCOUNTING FIRM.—The term ‘registered public accounting firm’ has the same meaning as in section 2 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002.”.

(b) AUDITOR REQUIREMENTS.—Section 10A of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78j-1) is amended—

(1) by striking “an independent public accountant” each place that term appears and inserting “a registered public accounting firm”;

(2) by striking “the independent public accountant” each place that term appears and inserting “the registered public accounting firm”;

(3) in subsection (c), by striking “No independent public accountant” and inserting “No registered public accounting firm”; and

(4) in subsection (b)—

(A) by striking “the accountant” each place that term appears and inserting “the firm”;

(B) by striking “such accountant” each place that term appears and inserting “such firm”; and

(C) in paragraph (4), by striking “the accountant’s report” and inserting “the report of the firm”.

(c) OTHER REFERENCES.—The Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78a et seq.) is amended—

(1) in section 12(b)(1) (15 U.S.C. 78l(b)(1)), by striking “independent public accountants” each place that term appears and inserting “a registered public accounting firm”; and

(2) in subsections (e) and (i) of section 17 (15 U.S.C. 78q), by striking “an independent public accountant” each place that term appears and inserting “a registered public accounting firm”.

(d) CONFORMING AMENDMENT.—Section 10A(f) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78k(f)) is amended—

(1) by striking “DEFINITION” and inserting “DEFINITIONS”; and

(2) by adding at the end the following: “As used in this section, the term ‘issuer’ means an issuer (as defined in section 3), the securities of which are registered under section 12, or that is required to file reports pursuant to section 15(d), or that files or has filed a registration statement that has not yet become effective under the Securities Act of 1933 (15 U.S.C. 77a et seq.), and that it has not withdrawn.”.

SEC. 206. CONFLICTS OF INTEREST.

Section 10A of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78j-1), as amended by this Act, is amended by adding at the end the following:

“(1) CONFLICTS OF INTEREST.—It shall be unlawful for a registered public accounting firm to perform for an issuer any audit service required by this title, if a chief executive officer, controller, chief financial officer, chief accounting officer, or any person serving in an equivalent position for the issuer, was employed by that registered independent public accounting firm and participated in

H. R. 3763—31

any capacity in the audit of that issuer during the 1-year period preceding the date of the initiation of the audit.”.

SEC. 207. STUDY OF MANDATORY ROTATION OF REGISTERED PUBLIC ACCOUNTING FIRMS.

(a) **STUDY AND REVIEW REQUIRED.**—The Comptroller General of the United States shall conduct a study and review of the potential effects of requiring the mandatory rotation of registered public accounting firms.

(b) **REPORT REQUIRED.**—Not later than 1 year after the date of enactment of this Act, the Comptroller General shall submit a report to the Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the Senate and the Committee on Financial Services of the House of Representatives on the results of the study and review required by this section.

(c) **DEFINITION.**—For purposes of this section, the term “mandatory rotation” refers to the imposition of a limit on the period of years in which a particular registered public accounting firm may be the auditor of record for a particular issuer.

SEC. 208. COMMISSION AUTHORITY.

(a) **COMMISSION REGULATIONS.**—Not later than 180 days after the date of enactment of this Act, the Commission shall issue final regulations to carry out each of subsections (g) through (l) of section 10A of the Securities Exchange Act of 1934, as added by this title.

(b) **AUDITOR INDEPENDENCE.**—It shall be unlawful for any registered public accounting firm (or an associated person thereof, as applicable) to prepare or issue any audit report with respect to any issuer, if the firm or associated person engages in any activity with respect to that issuer prohibited by any of subsections (g) through (l) of section 10A of the Securities Exchange Act of 1934, as added by this title, or any rule or regulation of the Commission or of the Board issued thereunder.

SEC. 209. CONSIDERATIONS BY APPROPRIATE STATE REGULATORY AUTHORITIES.

In supervising nonregistered public accounting firms and their associated persons, appropriate State regulatory authorities should make an independent determination of the proper standards applicable, particularly taking into consideration the size and nature of the business of the accounting firms they supervise and the size and nature of the business of the clients of those firms. The standards applied by the Board under this Act should not be presumed to be applicable for purposes of this section for small and medium sized nonregistered public accounting firms.

TITLE III—CORPORATE RESPONSIBILITY

SEC. 301. PUBLIC COMPANY AUDIT COMMITTEES.

Section 10A of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78f) is amended by adding at the end the following:

“(m) **STANDARDS RELATING TO AUDIT COMMITTEES.**—
“(1) **COMMISSION RULES.**—

H. R. 3763—32

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

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

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

“(3) INDEPENDENCE.—

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

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

“(i) accept any consulting, advisory, or other compensatory fee from the issuer; or

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

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

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

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

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

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

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

H. R. 3763—33

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

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

SEC. 302. CORPORATE RESPONSIBILITY FOR FINANCIAL REPORTS.

(a) REGULATIONS REQUIRED.—The Commission shall, by rule, require, for each company filing periodic reports under section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m, 78o(d)), that the principal executive officer or officers and the principal financial officer or officers, or persons performing similar functions, certify in each annual or quarterly report filed or submitted under either such section of such Act that—

(1) the signing officer has reviewed the report;

(2) based on the officer's knowledge, the report does not contain any untrue statement of a material fact or omit to state a material fact necessary in order to make the statements made, in light of the circumstances under which such statements were made, not misleading;

(3) based on such officer's knowledge, the financial statements, and other financial information included in the report, fairly present in all material respects the financial condition and results of operations of the issuer as of, and for, the periods presented in the report;

(4) the signing officers—

(A) are responsible for establishing and maintaining internal controls;

(B) have designed such internal controls to ensure that material information relating to the issuer and its consolidated subsidiaries is made known to such officers by others within those entities, particularly during the period in which the periodic reports are being prepared;

(C) have evaluated the effectiveness of the issuer's internal controls as of a date within 90 days prior to the report; and

(D) have presented in the report their conclusions about the effectiveness of their internal controls based on their evaluation as of that date;

(5) the signing officers have disclosed to the issuer's auditors and the audit committee of the board of directors (or persons fulfilling the equivalent function)—

(A) all significant deficiencies in the design or operation of internal controls which could adversely affect the issuer's ability to record, process, summarize, and report financial data and have identified for the issuer's auditors any material weaknesses in internal controls; and

(B) any fraud, whether or not material, that involves management or other employees who have a significant role in the issuer's internal controls; and

(6) the signing officers have indicated in the report whether or not there were significant changes in internal controls or in other factors that could significantly affect internal controls subsequent to the date of their evaluation, including any corrective actions with regard to significant deficiencies and material weaknesses.

H. R. 3763—34

(b) **FOREIGN REINCORPORATIONS HAVE NO EFFECT.**—Nothing in this section 302 shall be interpreted or applied in any way to allow any issuer to lessen the legal force of the statement required under this section 302, by an issuer having reincorporated or having engaged in any other transaction that resulted in the transfer of the corporate domicile or offices of the issuer from inside the United States to outside of the United States.

(c) **DEADLINE.**—The rules required by subsection (a) shall be effective not later than 30 days after the date of enactment of this Act.

SEC. 303. IMPROPER INFLUENCE ON CONDUCT OF AUDITS.

(a) **RULES TO PROHIBIT.**—It shall be unlawful, in contravention of such rules or regulations as the Commission shall prescribe as necessary and appropriate in the public interest or for the protection of investors, for any officer or director of an issuer, or any other person acting under the direction thereof, to take any action to fraudulently influence, coerce, manipulate, or mislead any independent public or certified accountant engaged in the performance of an audit of the financial statements of that issuer for the purpose of rendering such financial statements materially misleading.

(b) **ENFORCEMENT.**—In any civil proceeding, the Commission shall have exclusive authority to enforce this section and any rule or regulation issued under this section.

(c) **NO PREEMPTION OF OTHER LAW.**—The provisions of subsection (a) shall be in addition to, and shall not supersede or preempt, any other provision of law or any rule or regulation issued thereunder.

(d) **DEADLINE FOR RULEMAKING.**—The Commission shall—

(1) propose the rules or regulations required by this section, not later than 90 days after the date of enactment of this Act; and

(2) issue final rules or regulations required by this section, not later than 270 days after that date of enactment.

SEC. 304. FORFEITURE OF CERTAIN BONUSES AND PROFITS.

(a) **ADDITIONAL COMPENSATION PRIOR TO NONCOMPLIANCE WITH COMMISSION FINANCIAL REPORTING REQUIREMENTS.**—If an issuer is required to prepare an accounting restatement due to the material noncompliance of the issuer, as a result of misconduct, with any financial reporting requirement under the securities laws, the chief executive officer and chief financial officer of the issuer shall reimburse the issuer for—

(1) any bonus or other incentive-based or equity-based compensation received by that person from the issuer during the 12-month period following the first public issuance or filing with the Commission (whichever first occurs) of the financial document embodying such financial reporting requirement; and

(2) any profits realized from the sale of securities of the issuer during that 12-month period.

(b) **COMMISSION EXEMPTION AUTHORITY.**—The Commission may exempt any person from the application of subsection (a), as it deems necessary and appropriate.

SEC. 305. OFFICER AND DIRECTOR BARS AND PENALTIES.

(a) **UNFITNESS STANDARD.**—

H. R. 3763—35

(1) SECURITIES EXCHANGE ACT OF 1934.—Section 21(d)(2) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78u(d)(2)) is amended by striking “substantial unfitness” and inserting “unfitness”.

(2) SECURITIES ACT OF 1933.—Section 20(e) of the Securities Act of 1933 (15 U.S.C. 77t(e)) is amended by striking “substantial unfitness” and inserting “unfitness”.

(b) EQUITABLE RELIEF.—Section 21(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78u(d)) is amended by adding at the end the following:

“(5) EQUITABLE RELIEF.—In any action or proceeding brought or instituted by the Commission under any provision of the securities laws, the Commission may seek, and any Federal court may grant, any equitable relief that may be appropriate or necessary for the benefit of investors.”.

SEC. 306. INSIDER TRADES DURING PENSION FUND BLACKOUT PERIODS.

(a) PROHIBITION OF INSIDER TRADING DURING PENSION FUND BLACKOUT PERIODS.—

(1) IN GENERAL.—Except to the extent otherwise provided by rule of the Commission pursuant to paragraph (3), it shall be unlawful for any director or executive officer of an issuer of any equity security (other than an exempted security), directly or indirectly, to purchase, sell, or otherwise acquire or transfer any equity security of the issuer (other than an exempted security) during any blackout period with respect to such equity security if such director or officer acquires such equity security in connection with his or her service or employment as a director or executive officer.

(2) REMEDY.—

(A) IN GENERAL.—Any profit realized by a director or executive officer referred to in paragraph (1) from any purchase, sale, or other acquisition or transfer in violation of this subsection shall inure to and be recoverable by the issuer, irrespective of any intention on the part of such director or executive officer in entering into the transaction.

(B) ACTIONS TO RECOVER PROFITS.—An action to recover profits in accordance with this subsection may be instituted at law or in equity in any court of competent jurisdiction by the issuer, or by the owner of any security of the issuer in the name and in behalf of the issuer if the issuer fails or refuses to bring such action within 60 days after the date of request, or fails diligently to prosecute the action thereafter, except that no such suit shall be brought more than 2 years after the date on which such profit was realized.

(3) RULEMAKING AUTHORIZED.—The Commission shall, in consultation with the Secretary of Labor, issue rules to clarify the application of this subsection and to prevent evasion thereof. Such rules shall provide for the application of the requirements of paragraph (1) with respect to entities treated as a single employer with respect to an issuer under section 414(b), (c), (m), or (o) of the Internal Revenue Code of 1986 to the extent necessary to clarify the application of such requirements and to prevent evasion thereof. Such rules may also provide for

H. R. 3763—36

appropriate exceptions from the requirements of this subsection, including exceptions for purchases pursuant to an automatic dividend reinvestment program or purchases or sales made pursuant to an advance election.

(4) BLACKOUT PERIOD.—For purposes of this subsection, the term “blackout period”, with respect to the equity securities of any issuer—

(A) means any period of more than 3 consecutive business days during which the ability of not fewer than 50 percent of the participants or beneficiaries under all individual account plans maintained by the issuer to purchase, sell, or otherwise acquire or transfer an interest in any equity of such issuer held in such an individual account plan is temporarily suspended by the issuer or by a fiduciary of the plan; and

(B) does not include, under regulations which shall be prescribed by the Commission—

(i) a regularly scheduled period in which the participants and beneficiaries may not purchase, sell, or otherwise acquire or transfer an interest in any equity of such issuer, if such period is—

(I) incorporated into the individual account plan; and

(II) timely disclosed to employees before becoming participants under the individual account plan or as a subsequent amendment to the plan; or

(ii) any suspension described in subparagraph (A) that is imposed solely in connection with persons becoming participants or beneficiaries, or ceasing to be participants or beneficiaries, in an individual account plan by reason of a corporate merger, acquisition, divestiture, or similar transaction involving the plan or plan sponsor.

(5) INDIVIDUAL ACCOUNT PLAN.—For purposes of this subsection, the term “individual account plan” has the meaning provided in section 3(34) of the Employee Retirement Income Security Act of 1974 (29 U.S.C. 1002(34)), except that such term shall not include a one-participant retirement plan (within the meaning of section 101(i)(8)(B) of such Act (29 U.S.C. 1021(i)(8)(B))).

(6) NOTICE TO DIRECTORS, EXECUTIVE OFFICERS, AND THE COMMISSION.—In any case in which a director or executive officer is subject to the requirements of this subsection in connection with a blackout period (as defined in paragraph (4)) with respect to any equity securities, the issuer of such equity securities shall timely notify such director or officer and the Securities and Exchange Commission of such blackout period.

(b) NOTICE REQUIREMENTS TO PARTICIPANTS AND BENEFICIARIES UNDER ERISA.—

(1) IN GENERAL.—Section 101 of the Employee Retirement Income Security Act of 1974 (29 U.S.C. 1021) is amended by redesignating the second subsection (h) as subsection (j), and by inserting after the first subsection (h) the following new subsection:

H. R. 3763—37

“(i) NOTICE OF BLACKOUT PERIODS TO PARTICIPANT OR BENEFICIARY UNDER INDIVIDUAL ACCOUNT PLAN.—

“(1) DUTIES OF PLAN ADMINISTRATOR.—In advance of the commencement of any blackout period with respect to an individual account plan, the plan administrator shall notify the plan participants and beneficiaries who are affected by such action in accordance with this subsection.

“(2) NOTICE REQUIREMENTS.—

“(A) IN GENERAL.—The notices described in paragraph (1) shall be written in a manner calculated to be understood by the average plan participant and shall include—

“(i) the reasons for the blackout period,

“(ii) an identification of the investments and other rights affected,

“(iii) the expected beginning date and length of the blackout period,

“(iv) in the case of investments affected, a statement that the participant or beneficiary should evaluate the appropriateness of their current investment decisions in light of their inability to direct or diversify assets credited to their accounts during the blackout period, and

“(v) such other matters as the Secretary may require by regulation.

“(B) NOTICE TO PARTICIPANTS AND BENEFICIARIES.—Except as otherwise provided in this subsection, notices described in paragraph (1) shall be furnished to all participants and beneficiaries under the plan to whom the blackout period applies at least 30 days in advance of the blackout period.

“(C) EXCEPTION TO 30-DAY NOTICE REQUIREMENT.—In any case in which—

“(i) a deferral of the blackout period would violate the requirements of subparagraph (A) or (B) of section 404(a)(1), and a fiduciary of the plan reasonably so determines in writing, or

“(ii) the inability to provide the 30-day advance notice is due to events that were unforeseeable or circumstances beyond the reasonable control of the plan administrator, and a fiduciary of the plan reasonably so determines in writing,

subparagraph (B) shall not apply, and the notice shall be furnished to all participants and beneficiaries under the plan to whom the blackout period applies as soon as reasonably possible under the circumstances unless such a notice in advance of the termination of the blackout period is impracticable.

“(D) WRITTEN NOTICE.—The notice required to be provided under this subsection shall be in writing, except that such notice may be in electronic or other form to the extent that such form is reasonably accessible to the recipient.

“(E) NOTICE TO ISSUERS OF EMPLOYER SECURITIES SUBJECT TO BLACKOUT PERIOD.—In the case of any blackout period in connection with an individual account plan, the plan administrator shall provide timely notice of such

H. R. 3763—38

blackout period to the issuer of any employer securities subject to such blackout period.

“(3) EXCEPTION FOR BLACKOUT PERIODS WITH LIMITED APPLICABILITY.—In any case in which the blackout period applies only to 1 or more participants or beneficiaries in connection with a merger, acquisition, divestiture, or similar transaction involving the plan or plan sponsor and occurs solely in connection with becoming or ceasing to be a participant or beneficiary under the plan by reason of such merger, acquisition, divestiture, or transaction, the requirement of this subsection that the notice be provided to all participants and beneficiaries shall be treated as met if the notice required under paragraph (1) is provided to such participants or beneficiaries to whom the blackout period applies as soon as reasonably practicable.

“(4) CHANGES IN LENGTH OF BLACKOUT PERIOD.—If, following the furnishing of the notice pursuant to this subsection, there is a change in the beginning date or length of the blackout period (specified in such notice pursuant to paragraph (2)(A)(iii)), the administrator shall provide affected participants and beneficiaries notice of the change as soon as reasonably practicable. In relation to the extended blackout period, such notice shall meet the requirements of paragraph (2)(D) and shall specify any material change in the matters referred to in clauses (i) through (v) of paragraph (2)(A).

“(5) REGULATORY EXCEPTIONS.—The Secretary may provide by regulation for additional exceptions to the requirements of this subsection which the Secretary determines are in the interests of participants and beneficiaries.

“(6) GUIDANCE AND MODEL NOTICES.—The Secretary shall issue guidance and model notices which meet the requirements of this subsection.

“(7) BLACKOUT PERIOD.—For purposes of this subsection—

“(A) IN GENERAL.—The term ‘blackout period’ means, in connection with an individual account plan, any period for which any ability of participants or beneficiaries under the plan, which is otherwise available under the terms of such plan, to direct or diversify assets credited to their accounts, to obtain loans from the plan, or to obtain distributions from the plan is temporarily suspended, limited, or restricted, if such suspension, limitation, or restriction is for any period of more than 3 consecutive business days.

“(B) EXCLUSIONS.—The term ‘blackout period’ does not include a suspension, limitation, or restriction—

“(i) which occurs by reason of the application of the securities laws (as defined in section 3(a)(47) of the Securities Exchange Act of 1934),

“(ii) which is a change to the plan which provides for a regularly scheduled suspension, limitation, or restriction which is disclosed to participants or beneficiaries through any summary of material modifications, any materials describing specific investment alternatives under the plan, or any changes thereto, or

“(iii) which applies only to 1 or more individuals, each of whom is the participant, an alternate payee

H. R. 3763—39

(as defined in section 206(d)(3)(K)), or any other beneficiary pursuant to a qualified domestic relations order (as defined in section 206(d)(3)(B)(i)).

“(8) INDIVIDUAL ACCOUNT PLAN.—

“(A) IN GENERAL.—For purposes of this subsection, the term ‘individual account plan’ shall have the meaning provided such term in section 3(34), except that such term shall not include a one-participant retirement plan.

“(B) ONE-PARTICIPANT RETIREMENT PLAN.—For purposes of subparagraph (A), the term ‘one-participant retirement plan’ means a retirement plan that—

“(i) on the first day of the plan year—

“(I) covered only the employer (and the employer’s spouse) and the employer owned the entire business (whether or not incorporated), or

“(II) covered only one or more partners (and their spouses) in a business partnership (including partners in an S or C corporation (as defined in section 1361(a) of the Internal Revenue Code of 1986)),

“(ii) meets the minimum coverage requirements of section 410(b) of the Internal Revenue Code of 1986 (as in effect on the date of the enactment of this paragraph) without being combined with any other plan of the business that covers the employees of the business,

“(iii) does not provide benefits to anyone except the employer (and the employer’s spouse) or the partners (and their spouses),

“(iv) does not cover a business that is a member of an affiliated service group, a controlled group of corporations, or a group of businesses under common control, and

“(v) does not cover a business that leases employees.”.

(2) ISSUANCE OF INITIAL GUIDANCE AND MODEL NOTICE.—

The Secretary of Labor shall issue initial guidance and a model notice pursuant to section 101(i)(6) of the Employee Retirement Income Security Act of 1974 (as added by this subsection) not later than January 1, 2003. Not later than 75 days after the date of the enactment of this Act, the Secretary shall promulgate interim final rules necessary to carry out the amendments made by this subsection.

(3) CIVIL PENALTIES FOR FAILURE TO PROVIDE NOTICE.—

Section 502 of such Act (29 U.S.C. 1132) is amended—

(A) in subsection (a)(6), by striking “(5), or (6)” and inserting “(5), (6), or (7)”;

(B) by redesignating paragraph (7) of subsection (c) as paragraph (8); and

(C) by inserting after paragraph (6) of subsection (c) the following new paragraph:

“(7) The Secretary may assess a civil penalty against a plan administrator of up to \$100 a day from the date of the plan administrator’s failure or refusal to provide notice to participants and beneficiaries in accordance with section 101(i). For purposes of this paragraph, each violation with respect to any single participant or beneficiary shall be treated as a separate violation.”.

H. R. 3763—40

(3) **PLAN AMENDMENTS.**—If any amendment made by this subsection requires an amendment to any plan, such plan amendment shall not be required to be made before the first plan year beginning on or after the effective date of this section, if—

(A) during the period after such amendment made by this subsection takes effect and before such first plan year, the plan is operated in good faith compliance with the requirements of such amendment made by this subsection, and

(B) such plan amendment applies retroactively to the period after such amendment made by this subsection takes effect and before such first plan year.

(c) **EFFECTIVE DATE.**—The provisions of this section (including the amendments made thereby) shall take effect 180 days after the date of the enactment of this Act. Good faith compliance with the requirements of such provisions in advance of the issuance of applicable regulations thereunder shall be treated as compliance with such provisions.

SEC. 307. RULES OF PROFESSIONAL RESPONSIBILITY FOR ATTORNEYS.

Not later than 180 days after the date of enactment of this Act, the Commission shall issue rules, in the public interest and for the protection of investors, setting forth minimum standards of professional conduct for attorneys appearing and practicing before the Commission in any way in the representation of issuers, including a rule—

(1) requiring an attorney to report evidence of a material violation of securities law or breach of fiduciary duty or similar violation by the company or any agent thereof, to the chief legal counsel or the chief executive officer of the company (or the equivalent thereof); and

(2) if the counsel or officer does not appropriately respond to the evidence (adopting, as necessary, appropriate remedial measures or sanctions with respect to the violation), requiring the attorney to report the evidence to the audit committee of the board of directors of the issuer or to another committee of the board of directors comprised solely of directors not employed directly or indirectly by the issuer, or to the board of directors.

SEC. 308. FAIR FUNDS FOR INVESTORS.

(a) **CIVIL PENALTIES ADDED TO DISGORGEMENT FUNDS FOR THE RELIEF OF VICTIMS.**—If in any judicial or administrative action brought by the Commission under the securities laws (as such term is defined in section 3(a)(47) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78c(a)(47)) the Commission obtains an order requiring disgorgement against any person for a violation of such laws or the rules or regulations thereunder, or such person agrees in settlement of any such action to such disgorgement, and the Commission also obtains pursuant to such laws a civil penalty against such person, the amount of such civil penalty shall, on the motion or at the direction of the Commission, be added to and become part of the disgorgement fund for the benefit of the victims of such violation.

(b) **ACCEPTANCE OF ADDITIONAL DONATIONS.**—The Commission is authorized to accept, hold, administer, and utilize gifts, bequests and devises of property, both real and personal, to the United

H. R. 3763—41

States for a disgorgement fund described in subsection (a). Such gifts, bequests, and devises of money and proceeds from sales of other property received as gifts, bequests, or devises shall be deposited in the disgorgement fund and shall be available for allocation in accordance with subsection (a).

(c) STUDY REQUIRED.—

(1) SUBJECT OF STUDY.—The Commission shall review and analyze—

(A) enforcement actions by the Commission over the five years preceding the date of the enactment of this Act that have included proceedings to obtain civil penalties or disgorgements to identify areas where such proceedings may be utilized to efficiently, effectively, and fairly provide restitution for injured investors; and

(B) other methods to more efficiently, effectively, and fairly provide restitution to injured investors, including methods to improve the collection rates for civil penalties and disgorgements.

(2) REPORT REQUIRED.—The Commission shall report its findings to the Committee on Financial Services of the House of Representatives and the Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the Senate within 180 days after of the date of the enactment of this Act, and shall use such findings to revise its rules and regulations as necessary. The report shall include a discussion of regulatory or legislative actions that are recommended or that may be necessary to address concerns identified in the study.

(d) CONFORMING AMENDMENTS.—Each of the following provisions is amended by inserting “, except as otherwise provided in section 308 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002” after “Treasury of the United States”:

(1) Section 21(d)(3)(C)(i) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78u(d)(3)(C)(i)).

(2) Section 21A(d)(1) of such Act (15 U.S.C. 78u-1(d)(1)).

(3) Section 20(d)(3)(A) of the Securities Act of 1933 (15 U.S.C. 77t(d)(3)(A)).

(4) Section 42(e)(3)(A) of the Investment Company Act of 1940 (15 U.S.C. 80a-41(e)(3)(A)).

(5) Section 209(e)(3)(A) of the Investment Advisers Act of 1940 (15 U.S.C. 80b-9(e)(3)(A)).

(e) DEFINITION.—As used in this section, the term “disgorgement fund” means a fund established in any administrative or judicial proceeding described in subsection (a).

TITLE IV—ENHANCED FINANCIAL DISCLOSURES

SEC. 401. DISCLOSURES IN PERIODIC REPORTS.

(a) DISCLOSURES REQUIRED.—Section 13 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m) is amended by adding at the end the following:

“(i) ACCURACY OF FINANCIAL REPORTS.—Each financial report that contains financial statements, and that is required to be prepared in accordance with (or reconciled to) generally accepted accounting principles under this title and filed with the Commission shall reflect all material correcting adjustments that have been

H. R. 3763—42

identified by a registered public accounting firm in accordance with generally accepted accounting principles and the rules and regulations of the Commission.

“(j) OFF-BALANCE SHEET TRANSACTIONS.—Not later than 180 days after the date of enactment of the Sarbanes-Oxley Act of 2002, the Commission shall issue final rules providing that each annual and quarterly financial report required to be filed with the Commission shall disclose all material off-balance sheet transactions, arrangements, obligations (including contingent obligations), and other relationships of the issuer with unconsolidated entities or other persons, that may have a material current or future effect on financial condition, changes in financial condition, results of operations, liquidity, capital expenditures, capital resources, or significant components of revenues or expenses.”

(b) COMMISSION RULES ON PRO FORMA FIGURES.—Not later than 180 days after the date of enactment of the Sarbanes-Oxley Act of 2002, the Commission shall issue final rules providing that pro forma financial information included in any periodic or other report filed with the Commission pursuant to the securities laws, or in any public disclosure or press or other release, shall be presented in a manner that—

(1) does not contain an untrue statement of a material fact or omit to state a material fact necessary in order to make the pro forma financial information, in light of the circumstances under which it is presented, not misleading; and

(2) reconciles it with the financial condition and results of operations of the issuer under generally accepted accounting principles.

(c) STUDY AND REPORT ON SPECIAL PURPOSE ENTITIES.—

(1) STUDY REQUIRED.—The Commission shall, not later than 1 year after the effective date of adoption of off-balance sheet disclosure rules required by section 13(j) of the Securities Exchange Act of 1934, as added by this section, complete a study of filings by issuers and their disclosures to determine—

(A) the extent of off-balance sheet transactions, including assets, liabilities, leases, losses, and the use of special purpose entities; and

(B) whether generally accepted accounting rules result in financial statements of issuers reflecting the economics of such off-balance sheet transactions to investors in a transparent fashion.

(2) REPORT AND RECOMMENDATIONS.—Not later than 6 months after the date of completion of the study required by paragraph (1), the Commission shall submit a report to the President, the Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the Senate, and the Committee on Financial Services of the House of Representatives, setting forth—

(A) the amount or an estimate of the amount of off-balance sheet transactions, including assets, liabilities, leases, and losses of, and the use of special purpose entities by, issuers filing periodic reports pursuant to section 13 or 15 of the Securities Exchange Act of 1934;

(B) the extent to which special purpose entities are used to facilitate off-balance sheet transactions;

H. R. 3763—43

(C) whether generally accepted accounting principles or the rules of the Commission result in financial statements of issuers reflecting the economics of such transactions to investors in a transparent fashion;

(D) whether generally accepted accounting principles specifically result in the consolidation of special purpose entities sponsored by an issuer in cases in which the issuer has the majority of the risks and rewards of the special purpose entity; and

(E) any recommendations of the Commission for improving the transparency and quality of reporting off-balance sheet transactions in the financial statements and disclosures required to be filed by an issuer with the Commission.

SEC. 402. ENHANCED CONFLICT OF INTEREST PROVISIONS.

(a) PROHIBITION ON PERSONAL LOANS TO EXECUTIVES.—Section 13 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m), as amended by this Act, is amended by adding at the end the following:

“(k) PROHIBITION ON PERSONAL LOANS TO EXECUTIVES.—

“(1) IN GENERAL.—It shall be unlawful for any issuer (as defined in section 2 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002), directly or indirectly, including through any subsidiary, to extend or maintain credit, to arrange for the extension of credit, or to renew an extension of credit, in the form of a personal loan to or for any director or executive officer (or equivalent thereof) of that issuer. An extension of credit maintained by the issuer on the date of enactment of this subsection shall not be subject to the provisions of this subsection, provided that there is no material modification to any term of any such extension of credit or any renewal of any such extension of credit on or after that date of enactment.

“(2) LIMITATION.—Paragraph (1) does not preclude any home improvement and manufactured home loans (as that term is defined in section 5 of the Home Owners’ Loan Act (12 U.S.C. 1464)), consumer credit (as defined in section 103 of the Truth in Lending Act (15 U.S.C. 1602)), or any extension of credit under an open end credit plan (as defined in section 103 of the Truth in Lending Act (15 U.S.C. 1602)), or a charge card (as defined in section 127(c)(4)(e) of the Truth in Lending Act (15 U.S.C. 1637(c)(4)(e)), or any extension of credit by a broker or dealer registered under section 15 of this title to an employee of that broker or dealer to buy, trade, or carry securities, that is permitted under rules or regulations of the Board of Governors of the Federal Reserve System pursuant to section 7 of this title (other than an extension of credit that would be used to purchase the stock of that issuer), that is—

“(A) made or provided in the ordinary course of the consumer credit business of such issuer;

“(B) of a type that is generally made available by such issuer to the public; and

“(C) made by such issuer on market terms, or terms that are no more favorable than those offered by the issuer to the general public for such extensions of credit.

“(3) RULE OF CONSTRUCTION FOR CERTAIN LOANS.—Paragraph (1) does not apply to any loan made or maintained

H. R. 3763—44

by an insured depository institution (as defined in section 3 of the Federal Deposit Insurance Act (12 U.S.C. 1813)), if the loan is subject to the insider lending restrictions of section 22(h) of the Federal Reserve Act (12 U.S.C. 375b).”.

SEC. 403. DISCLOSURES OF TRANSACTIONS INVOLVING MANAGEMENT AND PRINCIPAL STOCKHOLDERS.

(a) AMENDMENT.—Section 16 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78p) is amended by striking the heading of such section and subsection (a) and inserting the following:

“SEC. 16. DIRECTORS, OFFICERS, AND PRINCIPAL STOCKHOLDERS.

“(a) DISCLOSURES REQUIRED.—

“(1) DIRECTORS, OFFICERS, AND PRINCIPAL STOCKHOLDERS REQUIRED TO FILE.—Every person who is directly or indirectly the beneficial owner of more than 10 percent of any class of any equity security (other than an exempted security) which is registered pursuant to section 12, or who is a director or an officer of the issuer of such security, shall file the statements required by this subsection with the Commission (and, if such security is registered on a national securities exchange, also with the exchange).

“(2) TIME OF FILING.—The statements required by this subsection shall be filed—

“(A) at the time of the registration of such security on a national securities exchange or by the effective date of a registration statement filed pursuant to section 12(g);

“(B) within 10 days after he or she becomes such beneficial owner, director, or officer;

“(C) if there has been a change in such ownership, or if such person shall have purchased or sold a security-based swap agreement (as defined in section 206(b) of the Gramm-Leach-Bliley Act (15 U.S.C. 78c note)) involving such equity security, before the end of the second business day following the day on which the subject transaction has been executed, or at such other time as the Commission shall establish, by rule, in any case in which the Commission determines that such 2-day period is not feasible.

“(3) CONTENTS OF STATEMENTS.—A statement filed—

“(A) under subparagraph (A) or (B) of paragraph (2) shall contain a statement of the amount of all equity securities of such issuer of which the filing person is the beneficial owner; and

“(B) under subparagraph (C) of such paragraph shall indicate ownership by the filing person at the date of filing, any such changes in such ownership, and such purchases and sales of the security-based swap agreements as have occurred since the most recent such filing under such subparagraph.

“(4) ELECTRONIC FILING AND AVAILABILITY.—Beginning not later than 1 year after the date of enactment of the Sarbanes-Oxley Act of 2002—

“(A) a statement filed under subparagraph (C) of paragraph (2) shall be filed electronically;

“(B) the Commission shall provide each such statement on a publicly accessible Internet site not later than the end of the business day following that filing; and

H. R. 3763—45

“(C) the issuer (if the issuer maintains a corporate website) shall provide that statement on that corporate website, not later than the end of the business day following that filing.”

(b) **EFFECTIVE DATE.**—The amendment made by this section shall be effective 30 days after the date of the enactment of this Act.

SEC. 404. MANAGEMENT ASSESSMENT OF INTERNAL CONTROLS.

(a) **RULES REQUIRED.**—The Commission shall prescribe rules requiring each annual report required by section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m or 78o(d)) to contain an internal control report, which shall—

(1) state the responsibility of management for establishing and maintaining an adequate internal control structure and procedures for financial reporting; and

(2) contain an assessment, as of the end of the most recent fiscal year of the issuer, of the effectiveness of the internal control structure and procedures of the issuer for financial reporting.

(b) **INTERNAL CONTROL EVALUATION AND REPORTING.**—With respect to the internal control assessment required by subsection (a), each registered public accounting firm that prepares or issues the audit report for the issuer shall attest to, and report on, the assessment made by the management of the issuer. An attestation made under this subsection shall be made in accordance with standards for attestation engagements issued or adopted by the Board. Any such attestation shall not be the subject of a separate engagement.

SEC. 405. EXEMPTION.

Nothing in section 401, 402, or 404, the amendments made by those sections, or the rules of the Commission under those sections shall apply to any investment company registered under section 8 of the Investment Company Act of 1940 (15 U.S.C. 80a–8).

SEC. 406. CODE OF ETHICS FOR SENIOR FINANCIAL OFFICERS.

(a) **CODE OF ETHICS DISCLOSURE.**—The Commission shall issue rules to require each issuer, together with periodic reports required pursuant to section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934, to disclose whether or not, and if not, the reason therefor, such issuer has adopted a code of ethics for senior financial officers, applicable to its principal financial officer and comptroller or principal accounting officer, or persons performing similar functions.

(b) **CHANGES IN CODES OF ETHICS.**—The Commission shall revise its regulations concerning matters requiring prompt disclosure on Form 8–K (or any successor thereto) to require the immediate disclosure, by means of the filing of such form, dissemination by the Internet or by other electronic means, by any issuer of any change in or waiver of the code of ethics for senior financial officers.

(c) **DEFINITION.**—In this section, the term “code of ethics” means such standards as are reasonably necessary to promote—

(1) honest and ethical conduct, including the ethical handling of actual or apparent conflicts of interest between personal and professional relationships;

H. R. 3763—46

(2) full, fair, accurate, timely, and understandable disclosure in the periodic reports required to be filed by the issuer; and

(3) compliance with applicable governmental rules and regulations.

(d) DEADLINE FOR RULEMAKING.—The Commission shall—

(1) propose rules to implement this section, not later than 90 days after the date of enactment of this Act; and

(2) issue final rules to implement this section, not later than 180 days after that date of enactment.

SEC. 407. DISCLOSURE OF AUDIT COMMITTEE FINANCIAL EXPERT.

(a) RULES DEFINING “FINANCIAL EXPERT”.—The Commission shall issue rules, as necessary or appropriate in the public interest and consistent with the protection of investors, to require each issuer, together with periodic reports required pursuant to sections 13(a) and 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934, to disclose whether or not, and if not, the reasons therefor, the audit committee of that issuer is comprised of at least 1 member who is a financial expert, as such term is defined by the Commission.

(b) CONSIDERATIONS.—In defining the term “financial expert” for purposes of subsection (a), the Commission shall consider whether a person has, through education and experience as a public accountant or auditor or a principal financial officer, comptroller, or principal accounting officer of an issuer, or from a position involving the performance of similar functions—

(1) an understanding of generally accepted accounting principles and financial statements;

(2) experience in—

(A) the preparation or auditing of financial statements of generally comparable issuers; and

(B) the application of such principles in connection with the accounting for estimates, accruals, and reserves;

(3) experience with internal accounting controls; and

(4) an understanding of audit committee functions.

(c) DEADLINE FOR RULEMAKING.—The Commission shall—

(1) propose rules to implement this section, not later than 90 days after the date of enactment of this Act; and

(2) issue final rules to implement this section, not later than 180 days after that date of enactment.

SEC. 408. ENHANCED REVIEW OF PERIODIC DISCLOSURES BY ISSUERS.

(a) REGULAR AND SYSTEMATIC REVIEW.—The Commission shall review disclosures made by issuers reporting under section 13(a) of the Securities Exchange Act of 1934 (including reports filed on Form 10-K), and which have a class of securities listed on a national securities exchange or traded on an automated quotation facility of a national securities association, on a regular and systematic basis for the protection of investors. Such review shall include a review of an issuer’s financial statement.

(b) REVIEW CRITERIA.—For purposes of scheduling the reviews required by subsection (a), the Commission shall consider, among other factors—

(1) issuers that have issued material restatements of financial results;

(2) issuers that experience significant volatility in their stock price as compared to other issuers;

(3) issuers with the largest market capitalization;

H. R. 3763—47

(4) emerging companies with disparities in price to earning ratios;

(5) issuers whose operations significantly affect any material sector of the economy; and

(6) any other factors that the Commission may consider relevant.

(c) **MINIMUM REVIEW PERIOD.**—In no event shall an issuer required to file reports under section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 be reviewed under this section less frequently than once every 3 years.

SEC. 409. REAL TIME ISSUER DISCLOSURES.

Section 13 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m), as amended by this Act, is amended by adding at the end the following:

“(1) **REAL TIME ISSUER DISCLOSURES.**—Each issuer reporting under section 13(a) or 15(d) shall disclose to the public on a rapid and current basis such additional information concerning material changes in the financial condition or operations of the issuer, in plain English, which may include trend and qualitative information and graphic presentations, as the Commission determines, by rule, is necessary or useful for the protection of investors and in the public interest.”.

TITLE V—ANALYST CONFLICTS OF INTEREST

SEC. 501. TREATMENT OF SECURITIES ANALYSTS BY REGISTERED SECURITIES ASSOCIATIONS AND NATIONAL SECURITIES EXCHANGES.

(a) **RULES REGARDING SECURITIES ANALYSTS.**—The Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78a et seq.) is amended by inserting after section 15C the following new section:

“SEC. 15D. SECURITIES ANALYSTS AND RESEARCH REPORTS.

“(a) **ANALYST PROTECTIONS.**—The Commission, or upon the authorization and direction of the Commission, a registered securities association or national securities exchange, shall have adopted, not later than 1 year after the date of enactment of this section, rules reasonably designed to address conflicts of interest that can arise when securities analysts recommend equity securities in research reports and public appearances, in order to improve the objectivity of research and provide investors with more useful and reliable information, including rules designed—

“(1) to foster greater public confidence in securities research, and to protect the objectivity and independence of securities analysts, by—

“(A) restricting the prepublication clearance or approval of research reports by persons employed by the broker or dealer who are engaged in investment banking activities, or persons not directly responsible for investment research, other than legal or compliance staff;

“(B) limiting the supervision and compensatory evaluation of securities analysts to officials employed by the broker or dealer who are not engaged in investment banking activities; and

H. R. 3763—48

“(C) requiring that a broker or dealer and persons employed by a broker or dealer who are involved with investment banking activities may not, directly or indirectly, retaliate against or threaten to retaliate against any securities analyst employed by that broker or dealer or its affiliates as a result of an adverse, negative, or otherwise unfavorable research report that may adversely affect the present or prospective investment banking relationship of the broker or dealer with the issuer that is the subject of the research report, except that such rules may not limit the authority of a broker or dealer to discipline a securities analyst for causes other than such research report in accordance with the policies and procedures of the firm;

“(2) to define periods during which brokers or dealers who have participated, or are to participate, in a public offering of securities as underwriters or dealers should not publish or otherwise distribute research reports relating to such securities or to the issuer of such securities;

“(3) to establish structural and institutional safeguards within registered brokers or dealers to assure that securities analysts are separated by appropriate informational partitions within the firm from the review, pressure, or oversight of those whose involvement in investment banking activities might potentially bias their judgment or supervision; and

“(4) to address such other issues as the Commission, or such association or exchange, determines appropriate.

“(b) DISCLOSURE.—The Commission, or upon the authorization and direction of the Commission, a registered securities association or national securities exchange, shall have adopted, not later than 1 year after the date of enactment of this section, rules reasonably designed to require each securities analyst to disclose in public appearances, and each registered broker or dealer to disclose in each research report, as applicable, conflicts of interest that are known or should have been known by the securities analyst or the broker or dealer, to exist at the time of the appearance or the date of distribution of the report, including—

“(1) the extent to which the securities analyst has debt or equity investments in the issuer that is the subject of the appearance or research report;

“(2) whether any compensation has been received by the registered broker or dealer, or any affiliate thereof, including the securities analyst, from the issuer that is the subject of the appearance or research report, subject to such exemptions as the Commission may determine appropriate and necessary to prevent disclosure by virtue of this paragraph of material non-public information regarding specific potential future investment banking transactions of such issuer, as is appropriate in the public interest and consistent with the protection of investors;

“(3) whether an issuer, the securities of which are recommended in the appearance or research report, currently is, or during the 1-year period preceding the date of the appearance or date of distribution of the report has been, a client of the registered broker or dealer, and if so, stating the types of services provided to the issuer;

H. R. 3763—49

“(4) whether the securities analyst received compensation with respect to a research report, based upon (among any other factors) the investment banking revenues (either generally or specifically earned from the issuer being analyzed) of the registered broker or dealer; and

“(5) such other disclosures of conflicts of interest that are material to investors, research analysts, or the broker or dealer as the Commission, or such association or exchange, determines appropriate.

“(c) DEFINITIONS.—In this section—

“(1) the term ‘securities analyst’ means any associated person of a registered broker or dealer that is principally responsible for, and any associated person who reports directly or indirectly to a securities analyst in connection with, the preparation of the substance of a research report, whether or not any such person has the job title of ‘securities analyst’; and

“(2) the term ‘research report’ means a written or electronic communication that includes an analysis of equity securities of individual companies or industries, and that provides information reasonably sufficient upon which to base an investment decision.”.

(b) ENFORCEMENT.—Section 21B(a) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78u–2(a)) is amended by inserting “15D,” before “15B”.

(c) COMMISSION AUTHORITY.—The Commission may promulgate and amend its regulations, or direct a registered securities association or national securities exchange to promulgate and amend its rules, to carry out section 15D of the Securities Exchange Act of 1934, as added by this section, as is necessary for the protection of investors and in the public interest.

TITLE VI—COMMISSION RESOURCES AND AUTHORITY

SEC. 601. AUTHORIZATION OF APPROPRIATIONS.

Section 35 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78kk) is amended to read as follows:

“SEC. 35. AUTHORIZATION OF APPROPRIATIONS.

“In addition to any other funds authorized to be appropriated to the Commission, there are authorized to be appropriated to carry out the functions, powers, and duties of the Commission, \$776,000,000 for fiscal year 2003, of which—

“(1) \$102,700,000 shall be available to fund additional compensation, including salaries and benefits, as authorized in the Investor and Capital Markets Fee Relief Act (Public Law 107–123; 115 Stat. 2390 et seq.);

“(2) \$108,400,000 shall be available for information technology, security enhancements, and recovery and mitigation activities in light of the terrorist attacks of September 11, 2001; and

“(3) \$98,000,000 shall be available to add not fewer than an additional 200 qualified professionals to provide enhanced oversight of auditors and audit services required by the Federal securities laws, and to improve Commission investigative and

H. R. 3763—50

disciplinary efforts with respect to such auditors and services, as well as for additional professional support staff necessary to strengthen the programs of the Commission involving Full Disclosure and Prevention and Suppression of Fraud, risk management, industry technology review, compliance, inspections, examinations, market regulation, and investment management.”.

SEC. 602. APPEARANCE AND PRACTICE BEFORE THE COMMISSION.

The Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78a et seq.) is amended by inserting after section 4B the following:

“SEC. 4C. APPEARANCE AND PRACTICE BEFORE THE COMMISSION.

“(a) **AUTHORITY TO CENSURE.**—The Commission may censure any person, or deny, temporarily or permanently, to any person the privilege of appearing or practicing before the Commission in any way, if that person is found by the Commission, after notice and opportunity for hearing in the matter—

“(1) not to possess the requisite qualifications to represent others;

“(2) to be lacking in character or integrity, or to have engaged in unethical or improper professional conduct; or

“(3) to have willfully violated, or willfully aided and abetted the violation of, any provision of the securities laws or the rules and regulations issued thereunder.

“(b) **DEFINITION.**—With respect to any registered public accounting firm or associated person, for purposes of this section, the term ‘improper professional conduct’ means—

“(1) intentional or knowing conduct, including reckless conduct, that results in a violation of applicable professional standards; and

“(2) negligent conduct in the form of—

“(A) a single instance of highly unreasonable conduct that results in a violation of applicable professional standards in circumstances in which the registered public accounting firm or associated person knows, or should know, that heightened scrutiny is warranted; or

“(B) repeated instances of unreasonable conduct, each resulting in a violation of applicable professional standards, that indicate a lack of competence to practice before the Commission.”.

SEC. 603. FEDERAL COURT AUTHORITY TO IMPOSE PENNY STOCK BARS.

(a) **SECURITIES EXCHANGE ACT OF 1934.**—Section 21(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78u(d)), as amended by this Act, is amended by adding at the end the following:

“(6) **AUTHORITY OF A COURT TO PROHIBIT PERSONS FROM PARTICIPATING IN AN OFFERING OF PENNY STOCK.**—

“(A) **IN GENERAL.**—In any proceeding under paragraph (1) against any person participating in, or, at the time of the alleged misconduct who was participating in, an offering of penny stock, the court may prohibit that person from participating in an offering of penny stock, conditionally or unconditionally, and permanently or for such period of time as the court shall determine.

“(B) **DEFINITION.**—For purposes of this paragraph, the term ‘person participating in an offering of penny stock’ includes

H. R. 3763—51

any person engaging in activities with a broker, dealer, or issuer for purposes of issuing, trading, or inducing or attempting to induce the purchase or sale of, any penny stock. The Commission may, by rule or regulation, define such term to include other activities, and may, by rule, regulation, or order, exempt any person or class of persons, in whole or in part, conditionally or unconditionally, from inclusion in such term.”

(b) SECURITIES ACT OF 1933.—Section 20 of the Securities Act of 1933 (15 U.S.C. 77t) is amended by adding at the end the following:

“(g) AUTHORITY OF A COURT TO PROHIBIT PERSONS FROM PARTICIPATING IN AN OFFERING OF PENNY STOCK.—

“(1) IN GENERAL.—In any proceeding under subsection (a) against any person participating in, or, at the time of the alleged misconduct, who was participating in, an offering of penny stock, the court may prohibit that person from participating in an offering of penny stock, conditionally or unconditionally, and permanently or for such period of time as the court shall determine.

“(2) DEFINITION.—For purposes of this subsection, the term ‘person participating in an offering of penny stock’ includes any person engaging in activities with a broker, dealer, or issuer for purposes of issuing, trading, or inducing or attempting to induce the purchase or sale of, any penny stock. The Commission may, by rule or regulation, define such term to include other activities, and may, by rule, regulation, or order, exempt any person or class of persons, in whole or in part, conditionally or unconditionally, from inclusion in such term.”

SEC. 604. QUALIFICATIONS OF ASSOCIATED PERSONS OF BROKERS AND DEALERS.

(a) BROKERS AND DEALERS.—Section 15(b)(4) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78o) is amended—

(1) by striking subparagraph (F) and inserting the following:

“(F) is subject to any order of the Commission barring or suspending the right of the person to be associated with a broker or dealer;” and

(2) in subparagraph (G), by striking the period at the end and inserting the following: “; or

“(H) is subject to any final order of a State securities commission (or any agency or officer performing like functions), State authority that supervises or examines banks, savings associations, or credit unions, State insurance commission (or any agency or office performing like functions), an appropriate Federal banking agency (as defined in section 3 of the Federal Deposit Insurance Act (12 U.S.C. 1813(q))), or the National Credit Union Administration, that—

“(i) bars such person from association with an entity regulated by such commission, authority, agency, or officer, or from engaging in the business of securities, insurance, banking, savings association activities, or credit union activities; or

H. R. 3763—52

“(ii) constitutes a final order based on violations of any laws or regulations that prohibit fraudulent, manipulative, or deceptive conduct.”.

(b) INVESTMENT ADVISERS.—Section 203(e) of the Investment Advisers Act of 1940 (15 U.S.C. 80b-3(e)) is amended—

(1) by striking paragraph (7) and inserting the following:

“(7) is subject to any order of the Commission barring or suspending the right of the person to be associated with an investment adviser;”;

(2) in paragraph (8), by striking the period at the end and inserting “; or”; and

(3) by adding at the end the following:

“(9) is subject to any final order of a State securities commission (or any agency or officer performing like functions), State authority that supervises or examines banks, savings associations, or credit unions, State insurance commission (or any agency or office performing like functions), an appropriate Federal banking agency (as defined in section 3 of the Federal Deposit Insurance Act (12 U.S.C. 1813(q))), or the National Credit Union Administration, that—

“(A) bars such person from association with an entity regulated by such commission, authority, agency, or officer, or from engaging in the business of securities, insurance, banking, savings association activities, or credit union activities; or

“(B) constitutes a final order based on violations of any laws or regulations that prohibit fraudulent, manipulative, or deceptive conduct.”.

(c) CONFORMING AMENDMENTS.—

(1) SECURITIES EXCHANGE ACT OF 1934.—The Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78a et seq.) is amended—

(A) in section 3(a)(39)(F) (15 U.S.C. 78c(a)(39)(F))—

(i) by striking “or (G)” and inserting “(H), or (G)”; and

(ii) by inserting “, or is subject to an order or finding,” before “enumerated”;

(B) in each of section 15(b)(6)(A)(i) (15 U.S.C. 78o(b)(6)(A)(i)), paragraphs (2) and (4) of section 15B(c) (15 U.S.C. 78o-4(c)), and subparagraphs (A) and (C) of section 15C(c)(1) (15 U.S.C. 78o-5(c)(1))—

(i) by striking “or (G)” each place that term appears and inserting “(H), or (G)”; and

(ii) by striking “or omission” each place that term appears, and inserting “, or is subject to an order or finding,”; and

(C) in each of paragraphs (3)(A) and (4)(C) of section 17A(c) (15 U.S.C. 78q-1(c))—

(i) by striking “or (G)” each place that term appears and inserting “(H), or (G)”; and

(ii) by inserting “, or is subject to an order or finding,” before “enumerated” each place that term appears.

(2) INVESTMENT ADVISERS ACT OF 1940.—Section 203(f) of the Investment Advisers Act of 1940 (15 U.S.C. 80b-3(f)) is amended—

(A) by striking “or (8)” and inserting “(8), or (9)”; and

(B) by inserting “or (3)” after “paragraph (2)”.

H. R. 3763—53

TITLE VII—STUDIES AND REPORTS**SEC. 701. GAO STUDY AND REPORT REGARDING CONSOLIDATION OF PUBLIC ACCOUNTING FIRMS.**

(a) **STUDY REQUIRED.**—The Comptroller General of the United States shall conduct a study—

(1) to identify—

(A) the factors that have led to the consolidation of public accounting firms since 1989 and the consequent reduction in the number of firms capable of providing audit services to large national and multi-national business organizations that are subject to the securities laws;

(B) the present and future impact of the condition described in subparagraph (A) on capital formation and securities markets, both domestic and international; and

(C) solutions to any problems identified under subparagraph (B), including ways to increase competition and the number of firms capable of providing audit services to large national and multinational business organizations that are subject to the securities laws;

(2) of the problems, if any, faced by business organizations that have resulted from limited competition among public accounting firms, including—

(A) higher costs;

(B) lower quality of services;

(C) impairment of auditor independence; or

(D) lack of choice; and

(3) whether and to what extent Federal or State regulations impede competition among public accounting firms.

(b) **CONSULTATION.**—In planning and conducting the study under this section, the Comptroller General shall consult with—

(1) the Commission;

(2) the regulatory agencies that perform functions similar to the Commission within the other member countries of the Group of Seven Industrialized Nations;

(3) the Department of Justice; and

(4) any other public or private sector organization that the Comptroller General considers appropriate.

(c) **REPORT REQUIRED.**—Not later than 1 year after the date of enactment of this Act, the Comptroller General shall submit a report on the results of the study required by this section to the Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the Senate and the Committee on Financial Services of the House of Representatives.

SEC. 702. COMMISSION STUDY AND REPORT REGARDING CREDIT RATING AGENCIES.

(a) **STUDY REQUIRED.**—

(1) **IN GENERAL.**—The Commission shall conduct a study of the role and function of credit rating agencies in the operation of the securities market.

(2) **AREAS OF CONSIDERATION.**—The study required by this subsection shall examine—

(A) the role of credit rating agencies in the evaluation of issuers of securities;

H. R. 3763—54

(B) the importance of that role to investors and the functioning of the securities markets;

(C) any impediments to the accurate appraisal by credit rating agencies of the financial resources and risks of issuers of securities;

(D) any barriers to entry into the business of acting as a credit rating agency, and any measures needed to remove such barriers;

(E) any measures which may be required to improve the dissemination of information concerning such resources and risks when credit rating agencies announce credit ratings; and

(F) any conflicts of interest in the operation of credit rating agencies and measures to prevent such conflicts or ameliorate the consequences of such conflicts.

(b) **REPORT REQUIRED.**—The Commission shall submit a report on the study required by subsection (a) to the President, the Committee on Financial Services of the House of Representatives, and the Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the Senate not later than 180 days after the date of enactment of this Act.

SEC. 703. STUDY AND REPORT ON VIOLATORS AND VIOLATIONS.

(a) **STUDY.**—The Commission shall conduct a study to determine, based upon information for the period from January 1, 1998, to December 31, 2001—

(1) the number of securities professionals, defined as public accountants, public accounting firms, investment bankers, investment advisers, brokers, dealers, attorneys, and other securities professionals practicing before the Commission—

(A) who have been found to have aided and abetted a violation of the Federal securities laws, including rules or regulations promulgated thereunder (collectively referred to in this section as “Federal securities laws”), but who have not been sanctioned, disciplined, or otherwise penalized as a primary violator in any administrative action or civil proceeding, including in any settlement of such an action or proceeding (referred to in this section as “aiders and abettors”); and

(B) who have been found to have been primary violators of the Federal securities laws;

(2) a description of the Federal securities laws violations committed by aiders and abettors and by primary violators, including—

(A) the specific provision of the Federal securities laws violated;

(B) the specific sanctions and penalties imposed upon such aiders and abettors and primary violators, including the amount of any monetary penalties assessed upon and collected from such persons;

(C) the occurrence of multiple violations by the same person or persons, either as an aider or abettor or as a primary violator; and

(D) whether, as to each such violator, disciplinary sanctions have been imposed, including any censure, suspension, temporary bar, or permanent bar to practice before the Commission; and

H. R. 3763—55

(3) the amount of disgorgement, restitution, or any other fines or payments that the Commission has assessed upon and collected from, aiders and abettors and from primary violators.

(b) REPORT.—A report based upon the study conducted pursuant to subsection (a) shall be submitted to the Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the Senate, and the Committee on Financial Services of the House of Representatives not later than 6 months after the date of enactment of this Act.

SEC. 704. STUDY OF ENFORCEMENT ACTIONS.

(a) STUDY REQUIRED.—The Commission shall review and analyze all enforcement actions by the Commission involving violations of reporting requirements imposed under the securities laws, and restatements of financial statements, over the 5-year period preceding the date of enactment of this Act, to identify areas of reporting that are most susceptible to fraud, inappropriate manipulation, or inappropriate earnings management, such as revenue recognition and the accounting treatment of off-balance sheet special purpose entities.

(b) REPORT REQUIRED.—The Commission shall report its findings to the Committee on Financial Services of the House of Representatives and the Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the Senate, not later than 180 days after the date of enactment of this Act, and shall use such findings to revise its rules and regulations, as necessary. The report shall include a discussion of regulatory or legislative steps that are recommended or that may be necessary to address concerns identified in the study.

SEC. 705. STUDY OF INVESTMENT BANKS.

(a) GAO STUDY.—The Comptroller General of the United States shall conduct a study on whether investment banks and financial advisers assisted public companies in manipulating their earnings and obfuscating their true financial condition. The study should address the rule of investment banks and financial advisers—

(1) in the collapse of the Enron Corporation, including with respect to the design and implementation of derivatives transactions, transactions involving special purpose vehicles, and other financial arrangements that may have had the effect of altering the company's reported financial statements in ways that obscured the true financial picture of the company;

(2) in the failure of Global Crossing, including with respect to transactions involving swaps of fiberoptic cable capacity, in the designing transactions that may have had the effect of altering the company's reported financial statements in ways that obscured the true financial picture of the company; and

(3) generally, in creating and marketing transactions which may have been designed solely to enable companies to manipulate revenue streams, obtain loans, or move liabilities off balance sheets without altering the economic and business risks faced by the companies or any other mechanism to obscure a company's financial picture.

(b) REPORT.—The Comptroller General shall report to Congress not later than 180 days after the date of enactment of this Act on the results of the study required by this section. The report shall include a discussion of regulatory or legislative steps that

H. R. 3763—56

are recommended or that may be necessary to address concerns identified in the study.

TITLE VIII—CORPORATE AND CRIMINAL FRAUD ACCOUNTABILITY

SEC. 801. SHORT TITLE.

This title may be cited as the “Corporate and Criminal Fraud Accountability Act of 2002”.

SEC. 802. CRIMINAL PENALTIES FOR ALTERING DOCUMENTS.

(a) IN GENERAL.—Chapter 73 of title 18, United States Code, is amended by adding at the end the following:

“§ 1519. Destruction, alteration, or falsification of records in Federal investigations and bankruptcy

“Whoever knowingly alters, destroys, mutilates, conceals, covers up, falsifies, or makes a false entry in any record, document, or tangible object with the intent to impede, obstruct, or influence the investigation or proper administration of any matter within the jurisdiction of any department or agency of the United States or any case filed under title 11, or in relation to or contemplation of any such matter or case, shall be fined under this title, imprisoned not more than 20 years, or both.

“§ 1520. Destruction of corporate audit records

“(a)(1) Any accountant who conducts an audit of an issuer of securities to which section 10A(a) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78j-1(a)) applies, shall maintain all audit or review workpapers for a period of 5 years from the end of the fiscal period in which the audit or review was concluded.

“(2) The Securities and Exchange Commission shall promulgate, within 180 days, after adequate notice and an opportunity for comment, such rules and regulations, as are reasonably necessary, relating to the retention of relevant records such as workpapers, documents that form the basis of an audit or review, memoranda, correspondence, communications, other documents, and records (including electronic records) which are created, sent, or received in connection with an audit or review and contain conclusions, opinions, analyses, or financial data relating to such an audit or review, which is conducted by any accountant who conducts an audit of an issuer of securities to which section 10A(a) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78j-1(a)) applies. The Commission may, from time to time, amend or supplement the rules and regulations that it is required to promulgate under this section, after adequate notice and an opportunity for comment, in order to ensure that such rules and regulations adequately comport with the purposes of this section.

“(b) Whoever knowingly and willfully violates subsection (a)(1), or any rule or regulation promulgated by the Securities and Exchange Commission under subsection (a)(2), shall be fined under this title, imprisoned not more than 10 years, or both.

“(c) Nothing in this section shall be deemed to diminish or relieve any person of any other duty or obligation imposed by Federal or State law or regulation to maintain, or refrain from destroying, any document.”.

H. R. 3763—57

(b) CLERICAL AMENDMENT.—The table of sections at the beginning of chapter 73 of title 18, United States Code, is amended by adding at the end the following new items:

“1519. Destruction, alteration, or falsification of records in Federal investigations and bankruptcy.

“1520. Destruction of corporate audit records.”.

SEC. 803. DEBTS NONDISCHARGEABLE IF INCURRED IN VIOLATION OF SECURITIES FRAUD LAWS.

Section 523(a) of title 11, United States Code, is amended—

- (1) in paragraph (17), by striking “or” after the semicolon;
- (2) in paragraph (18), by striking the period at the end and inserting “; or”; and
- (3) by adding at the end, the following:

“(19) that—

“(A) is for—

“(i) the violation of any of the Federal securities laws (as that term is defined in section 3(a)(47) of the Securities Exchange Act of 1934), any of the State securities laws, or any regulation or order issued under such Federal or State securities laws; or

“(ii) common law fraud, deceit, or manipulation in connection with the purchase or sale of any security; and

“(B) results from—

“(i) any judgment, order, consent order, or decree entered in any Federal or State judicial or administrative proceeding;

“(ii) any settlement agreement entered into by the debtor; or

“(iii) any court or administrative order for any damages, fine, penalty, citation, restitutionary payment, disgorgement payment, attorney fee, cost, or other payment owed by the debtor.”.

SEC. 804. STATUTE OF LIMITATIONS FOR SECURITIES FRAUD.

(a) IN GENERAL.—Section 1658 of title 28, United States Code, is amended—

- (1) by inserting “(a)” before “Except”; and
- (2) by adding at the end the following:

“(b) Notwithstanding subsection (a), a private right of action that involves a claim of fraud, deceit, manipulation, or contrivance in contravention of a regulatory requirement concerning the securities laws, as defined in section 3(a)(47) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78c(a)(47)), may be brought not later than the earlier of—

“(1) 2 years after the discovery of the facts constituting the violation; or

“(2) 5 years after such violation.”.

(b) EFFECTIVE DATE.—The limitations period provided by section 1658(b) of title 28, United States Code, as added by this section, shall apply to all proceedings addressed by this section that are commenced on or after the date of enactment of this Act.

(c) NO CREATION OF ACTIONS.—Nothing in this section shall create a new, private right of action.

H. R. 3763—58

SEC. 805. REVIEW OF FEDERAL SENTENCING GUIDELINES FOR OBSTRUCTION OF JUSTICE AND EXTENSIVE CRIMINAL FRAUD.

(a) **ENHANCEMENT OF FRAUD AND OBSTRUCTION OF JUSTICE SENTENCES.**—Pursuant to section 994 of title 28, United States Code, and in accordance with this section, the United States Sentencing Commission shall review and amend, as appropriate, the Federal Sentencing Guidelines and related policy statements to ensure that—

(1) the base offense level and existing enhancements contained in United States Sentencing Guideline 2J1.2 relating to obstruction of justice are sufficient to deter and punish that activity;

(2) the enhancements and specific offense characteristics relating to obstruction of justice are adequate in cases where—

(A) the destruction, alteration, or fabrication of evidence involves—

(i) a large amount of evidence, a large number of participants, or is otherwise extensive;

(ii) the selection of evidence that is particularly probative or essential to the investigation; or

(iii) more than minimal planning; or

(B) the offense involved abuse of a special skill or a position of trust;

(3) the guideline offense levels and enhancements for violations of section 1519 or 1520 of title 18, United States Code, as added by this title, are sufficient to deter and punish that activity;

(4) a specific offense characteristic enhancing sentencing is provided under United States Sentencing Guideline 2B1.1 (as in effect on the date of enactment of this Act) for a fraud offense that endangers the solvency or financial security of a substantial number of victims; and

(5) the guidelines that apply to organizations in United States Sentencing Guidelines, chapter 8, are sufficient to deter and punish organizational criminal misconduct.

(b) **EMERGENCY AUTHORITY AND DEADLINE FOR COMMISSION ACTION.**—The United States Sentencing Commission is requested to promulgate the guidelines or amendments provided for under this section as soon as practicable, and in any event not later than 180 days after the date of enactment of this Act, in accordance with the procedures set forth in section 219(a) of the Sentencing Reform Act of 1987, as though the authority under that Act had not expired.

SEC. 806. PROTECTION FOR EMPLOYEES OF PUBLICLY TRADED COMPANIES WHO PROVIDE EVIDENCE OF FRAUD.

(a) **IN GENERAL.**—Chapter 73 of title 18, United States Code, is amended by inserting after section 1514 the following:

“§ 1514A. Civil action to protect against retaliation in fraud cases

“(a) **WHISTLEBLOWER PROTECTION FOR EMPLOYEES OF PUBLICLY TRADED COMPANIES.**—No company with a class of securities registered under section 12 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78l), or that is required to file reports under section 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78o(d)),

H. R. 3763—59

or any officer, employee, contractor, subcontractor, or agent of such company, may discharge, demote, suspend, threaten, harass, or in any other manner discriminate against an employee in the terms and conditions of employment because of any lawful act done by the employee—

“(1) to provide information, cause information to be provided, or otherwise assist in an investigation regarding any conduct which the employee reasonably believes constitutes a violation of section 1341, 1343, 1344, or 1348, any rule or regulation of the Securities and Exchange Commission, or any provision of Federal law relating to fraud against shareholders, when the information or assistance is provided to or the investigation is conducted by—

“(A) a Federal regulatory or law enforcement agency;

“(B) any Member of Congress or any committee of Congress; or

“(C) a person with supervisory authority over the employee (or such other person working for the employer who has the authority to investigate, discover, or terminate misconduct); or

“(2) to file, cause to be filed, testify, participate in, or otherwise assist in a proceeding filed or about to be filed (with any knowledge of the employer) relating to an alleged violation of section 1341, 1343, 1344, or 1348, any rule or regulation of the Securities and Exchange Commission, or any provision of Federal law relating to fraud against shareholders.

“(b) ENFORCEMENT ACTION.—

“(1) IN GENERAL.—A person who alleges discharge or other discrimination by any person in violation of subsection (a) may seek relief under subsection (c), by—

“(A) filing a complaint with the Secretary of Labor;

or

“(B) if the Secretary has not issued a final decision within 180 days of the filing of the complaint and there is no showing that such delay is due to the bad faith of the claimant, bringing an action at law or equity for de novo review in the appropriate district court of the United States, which shall have jurisdiction over such an action without regard to the amount in controversy.

“(2) PROCEDURE.—

“(A) IN GENERAL.—An action under paragraph (1)(A) shall be governed under the rules and procedures set forth in section 42121(b) of title 49, United States Code.

“(B) EXCEPTION.—Notification made under section 42121(b)(1) of title 49, United States Code, shall be made to the person named in the complaint and to the employer.

“(C) BURDENS OF PROOF.—An action brought under paragraph (1)(B) shall be governed by the legal burdens of proof set forth in section 42121(b) of title 49, United States Code.

“(D) STATUTE OF LIMITATIONS.—An action under paragraph (1) shall be commenced not later than 90 days after the date on which the violation occurs.

“(c) REMEDIES.—

“(1) IN GENERAL.—An employee prevailing in any action under subsection (b)(1) shall be entitled to all relief necessary to make the employee whole.

H. R. 3763—60

“(2) COMPENSATORY DAMAGES.—Relief for any action under paragraph (1) shall include—

“(A) reinstatement with the same seniority status that the employee would have had, but for the discrimination;

“(B) the amount of back pay, with interest; and

“(C) compensation for any special damages sustained as a result of the discrimination, including litigation costs, expert witness fees, and reasonable attorney fees.

“(d) RIGHTS RETAINED BY EMPLOYEE.—Nothing in this section shall be deemed to diminish the rights, privileges, or remedies of any employee under any Federal or State law, or under any collective bargaining agreement.”.

(b) CLERICAL AMENDMENT.—The table of sections at the beginning of chapter 73 of title 18, United States Code, is amended by inserting after the item relating to section 1514 the following new item:

“1514A. Civil action to protect against retaliation in fraud cases.”.

SEC. 807. CRIMINAL PENALTIES FOR DEFRAUDING SHAREHOLDERS OF PUBLICLY TRADED COMPANIES.

(a) IN GENERAL.—Chapter 63 of title 18, United States Code, is amended by adding at the end the following:

“§ 1348. Securities fraud

“Whoever knowingly executes, or attempts to execute, a scheme or artifice—

“(1) to defraud any person in connection with any security of an issuer with a class of securities registered under section 12 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78l) or that is required to file reports under section 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78o(d)); or

“(2) to obtain, by means of false or fraudulent pretenses, representations, or promises, any money or property in connection with the purchase or sale of any security of an issuer with a class of securities registered under section 12 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78l) or that is required to file reports under section 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78o(d));

shall be fined under this title, or imprisoned not more than 25 years, or both.”.

(b) CLERICAL AMENDMENT.—The table of sections at the beginning of chapter 63 of title 18, United States Code, is amended by adding at the end the following new item:

“1348. Securities fraud.”.

**TITLE IX—WHITE-COLLAR CRIME
PENALTY ENHANCEMENTS**

SEC. 901. SHORT TITLE.

This title may be cited as the “White-Collar Crime Penalty Enhancement Act of 2002”.

H. R. 3763—61

SEC. 902. ATTEMPTS AND CONSPIRACIES TO COMMIT CRIMINAL FRAUD OFFENSES.

(a) **IN GENERAL.**—Chapter 63 of title 18, United States Code, is amended by inserting after section 1348 as added by this Act the following:

“§ 1349. Attempt and conspiracy

“Any person who attempts or conspires to commit any offense under this chapter shall be subject to the same penalties as those prescribed for the offense, the commission of which was the object of the attempt or conspiracy.

(b) **CLERICAL AMENDMENT.**—The table of sections at the beginning of chapter 63 of title 18, United States Code, is amended by adding at the end the following new item:

“1349. Attempt and conspiracy.”.

SEC. 903. CRIMINAL PENALTIES FOR MAIL AND WIRE FRAUD.

(a) **MAIL FRAUD.**—Section 1341 of title 18, United States Code, is amended by striking “five” and inserting “20”.

(b) **WIRE FRAUD.**—Section 1343 of title 18, United States Code, is amended by striking “five” and inserting “20”.

SEC. 904. CRIMINAL PENALTIES FOR VIOLATIONS OF THE EMPLOYEE RETIREMENT INCOME SECURITY ACT OF 1974.

Section 501 of the Employee Retirement Income Security Act of 1974 (29 U.S.C. 1131) is amended—

- (1) by striking “\$5,000” and inserting “\$100,000”;
- (2) by striking “one year” and inserting “10 years”; and
- (3) by striking “\$100,000” and inserting “\$500,000”.

SEC. 905. AMENDMENT TO SENTENCING GUIDELINES RELATING TO CERTAIN WHITE-COLLAR OFFENSES.

(a) **DIRECTIVE TO THE UNITED STATES SENTENCING COMMISSION.**—Pursuant to its authority under section 994(p) of title 18, United States Code, and in accordance with this section, the United States Sentencing Commission shall review and, as appropriate, amend the Federal Sentencing Guidelines and related policy statements to implement the provisions of this Act.

(b) **REQUIREMENTS.**—In carrying out this section, the Sentencing Commission shall—

- (1) ensure that the sentencing guidelines and policy statements reflect the serious nature of the offenses and the penalties set forth in this Act, the growing incidence of serious fraud offenses which are identified above, and the need to modify the sentencing guidelines and policy statements to deter, prevent, and punish such offenses;
- (2) consider the extent to which the guidelines and policy statements adequately address whether the guideline offense levels and enhancements for violations of the sections amended by this Act are sufficient to deter and punish such offenses, and specifically, are adequate in view of the statutory increases in penalties contained in this Act;
- (3) assure reasonable consistency with other relevant directives and sentencing guidelines;
- (4) account for any additional aggravating or mitigating circumstances that might justify exceptions to the generally applicable sentencing ranges;

H. R. 3763—62

(5) make any necessary conforming changes to the sentencing guidelines; and

(6) assure that the guidelines adequately meet the purposes of sentencing, as set forth in section 3553(a)(2) of title 18, United States Code.

(c) EMERGENCY AUTHORITY AND DEADLINE FOR COMMISSION ACTION.—The United States Sentencing Commission is requested to promulgate the guidelines or amendments provided for under this section as soon as practicable, and in any event not later than 180 days after the date of enactment of this Act, in accordance with the procedures set forth in section 219(a) of the Sentencing Reform Act of 1987, as though the authority under that Act had not expired.

SEC. 906. CORPORATE RESPONSIBILITY FOR FINANCIAL REPORTS.

(a) IN GENERAL.—Chapter 63 of title 18, United States Code, is amended by inserting after section 1349, as created by this Act, the following:

“§ 1350. Failure of corporate officers to certify financial reports

(a) CERTIFICATION OF PERIODIC FINANCIAL REPORTS.—Each periodic report containing financial statements filed by an issuer with the Securities Exchange Commission pursuant to section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m(a) or 78o(d)) shall be accompanied by a written statement by the chief executive officer and chief financial officer (or equivalent thereof) of the issuer.

(b) CONTENT.—The statement required under subsection (a) shall certify that the periodic report containing the financial statements fully complies with the requirements of section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m or 78o(d)) and that information contained in the periodic report fairly presents, in all material respects, the financial condition and results of operations of the issuer.

(c) CRIMINAL PENALTIES.—Whoever—

“(1) certifies any statement as set forth in subsections (a) and (b) of this section knowing that the periodic report accompanying the statement does not comport with all the requirements set forth in this section shall be fined not more than \$1,000,000 or imprisoned not more than 10 years, or both; or

“(2) willfully certifies any statement as set forth in subsections (a) and (b) of this section knowing that the periodic report accompanying the statement does not comport with all the requirements set forth in this section shall be fined not more than \$5,000,000, or imprisoned not more than 20 years, or both.”

(b) CLERICAL AMENDMENT.—The table of sections at the beginning of chapter 63 of title 18, United States Code, is amended by adding at the end the following:

“1350. Failure of corporate officers to certify financial reports.”.

H. R. 3763—63

TITLE X—CORPORATE TAX RETURNS

SEC. 1001. SENSE OF THE SENATE REGARDING THE SIGNING OF CORPORATE TAX RETURNS BY CHIEF EXECUTIVE OFFICERS.

It is the sense of the Senate that the Federal income tax return of a corporation should be signed by the chief executive officer of such corporation.

TITLE XI—CORPORATE FRAUD ACCOUNTABILITY

SEC. 1101. SHORT TITLE.

This title may be cited as the “Corporate Fraud Accountability Act of 2002”.

SEC. 1102. TAMPERING WITH A RECORD OR OTHERWISE IMPEDING AN OFFICIAL PROCEEDING.

Section 1512 of title 18, United States Code, is amended—

(1) by redesignating subsections (c) through (i) as subsections (d) through (j), respectively; and

(2) by inserting after subsection (b) the following new subsection:

“(c) Whoever corruptly—

“(1) alters, destroys, mutilates, or conceals a record, document, or other object, or attempts to do so, with the intent to impair the object’s integrity or availability for use in an official proceeding; or

“(2) otherwise obstructs, influences, or impedes any official proceeding, or attempts to do so,
shall be fined under this title or imprisoned not more than 20 years, or both.”.

SEC. 1103. TEMPORARY FREEZE AUTHORITY FOR THE SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION.

(a) IN GENERAL.—Section 21C(c) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78u-3(c)) is amended by adding at the end the following:

“(3) TEMPORARY FREEZE.—

“(A) IN GENERAL.—

“(i) ISSUANCE OF TEMPORARY ORDER.—Whenever, during the course of a lawful investigation involving possible violations of the Federal securities laws by an issuer of publicly traded securities or any of its directors, officers, partners, controlling persons, agents, or employees, it shall appear to the Commission that it is likely that the issuer will make extraordinary payments (whether compensation or otherwise) to any of the foregoing persons, the Commission may petition a Federal district court for a temporary order requiring the issuer to escrow, subject to court supervision, those payments in an interest-bearing account for 45 days.

“(ii) STANDARD.—A temporary order shall be entered under clause (i), only after notice and opportunity for a hearing, unless the court determines that

H. R. 3763—64

notice and hearing prior to entry of the order would be impracticable or contrary to the public interest.

“(iii) EFFECTIVE PERIOD.—A temporary order issued under clause (i) shall—

“(I) become effective immediately;

“(II) be served upon the parties subject to it; and

“(III) unless set aside, limited or suspended by a court of competent jurisdiction, shall remain effective and enforceable for 45 days.

“(iv) EXTENSIONS AUTHORIZED.—The effective period of an order under this subparagraph may be extended by the court upon good cause shown for not longer than 45 additional days, provided that the combined period of the order shall not exceed 90 days.

“(B) PROCESS ON DETERMINATION OF VIOLATIONS.—

“(i) VIOLATIONS CHARGED.—If the issuer or other person described in subparagraph (A) is charged with any violation of the Federal securities laws before the expiration of the effective period of a temporary order under subparagraph (A) (including any applicable extension period), the order shall remain in effect, subject to court approval, until the conclusion of any legal proceedings related thereto, and the affected issuer or other person, shall have the right to petition the court for review of the order.

“(ii) VIOLATIONS NOT CHARGED.—If the issuer or other person described in subparagraph (A) is not charged with any violation of the Federal securities laws before the expiration of the effective period of a temporary order under subparagraph (A) (including any applicable extension period), the escrow shall terminate at the expiration of the 45-day effective period (or the expiration of any extension period, as applicable), and the disputed payments (with accrued interest) shall be returned to the issuer or other affected person.”

(b) TECHNICAL AMENDMENT.—Section 21C(c)(2) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78u-3(c)(2)) is amended by striking “This” and inserting “paragraph (1)”.

SEC. 1104. AMENDMENT TO THE FEDERAL SENTENCING GUIDELINES.

(a) REQUEST FOR IMMEDIATE CONSIDERATION BY THE UNITED STATES SENTENCING COMMISSION.—Pursuant to its authority under section 994(p) of title 28, United States Code, and in accordance with this section, the United States Sentencing Commission is requested to—

(1) promptly review the sentencing guidelines applicable to securities and accounting fraud and related offenses;

(2) expeditiously consider the promulgation of new sentencing guidelines or amendments to existing sentencing guidelines to provide an enhancement for officers or directors of publicly traded corporations who commit fraud and related offenses; and

(3) submit to Congress an explanation of actions taken by the Sentencing Commission pursuant to paragraph (2) and

H. R. 3763—65

any additional policy recommendations the Sentencing Commission may have for combating offenses described in paragraph (1).

(b) CONSIDERATIONS IN REVIEW.—In carrying out this section, the Sentencing Commission is requested to—

(1) ensure that the sentencing guidelines and policy statements reflect the serious nature of securities, pension, and accounting fraud and the need for aggressive and appropriate law enforcement action to prevent such offenses;

(2) assure reasonable consistency with other relevant directives and with other guidelines;

(3) account for any aggravating or mitigating circumstances that might justify exceptions, including circumstances for which the sentencing guidelines currently provide sentencing enhancements;

(4) ensure that guideline offense levels and enhancements for an obstruction of justice offense are adequate in cases where documents or other physical evidence are actually destroyed or fabricated;

(5) ensure that the guideline offense levels and enhancements under United States Sentencing Guideline 2B1.1 (as in effect on the date of enactment of this Act) are sufficient for a fraud offense when the number of victims adversely involved is significantly greater than 50;

(6) make any necessary conforming changes to the sentencing guidelines; and

(7) assure that the guidelines adequately meet the purposes of sentencing as set forth in section 3553 (a)(2) of title 18, United States Code.

(c) EMERGENCY AUTHORITY AND DEADLINE FOR COMMISSION ACTION.—The United States Sentencing Commission is requested to promulgate the guidelines or amendments provided for under this section as soon as practicable, and in any event not later than the 180 days after the date of enactment of this Act, in accordance with the procedures set forth in section 21(a) of the Sentencing Reform Act of 1987, as though the authority under that Act had not expired.

SEC. 1105. AUTHORITY OF THE COMMISSION TO PROHIBIT PERSONS FROM SERVING AS OFFICERS OR DIRECTORS.

(a) SECURITIES EXCHANGE ACT OF 1934.—Section 21C of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78u-3) is amended by adding at the end the following:

“(f) AUTHORITY OF THE COMMISSION TO PROHIBIT PERSONS FROM SERVING AS OFFICERS OR DIRECTORS.—In any cease-and-desist proceeding under subsection (a), the Commission may issue an order to prohibit, conditionally or unconditionally, and permanently or for such period of time as it shall determine, any person who has violated section 10(b) or the rules or regulations thereunder, from acting as an officer or director of any issuer that has a class of securities registered pursuant to section 12, or that is required to file reports pursuant to section 15(d), if the conduct of that person demonstrates unfitness to serve as an officer or director of any such issuer.”.

(b) SECURITIES ACT OF 1933.—Section 8A of the Securities Act of 1933 (15 U.S.C. 77h-1) is amended by adding at the end of the following:

H. R. 3763—66

“(f) **AUTHORITY OF THE COMMISSION TO PROHIBIT PERSONS FROM SERVING AS OFFICERS OR DIRECTORS.**—In any cease-and-desist proceeding under subsection (a), the Commission may issue an order to prohibit, conditionally or unconditionally, and permanently or for such period of time as it shall determine, any person who has violated section 17(a)(1) or the rules or regulations thereunder, from acting as an officer or director of any issuer that has a class of securities registered pursuant to section 12 of the Securities Exchange Act of 1934, or that is required to file reports pursuant to section 15(d) of that Act, if the conduct of that person demonstrates unfitness to serve as an officer or director of any such issuer.”.

SEC. 1106. INCREASED CRIMINAL PENALTIES UNDER SECURITIES EXCHANGE ACT OF 1934.

Section 32(a) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78ff(a)) is amended—

(1) by striking “\$1,000,000, or imprisoned not more than 10 years” and inserting “\$5,000,000, or imprisoned not more than 20 years”; and

(2) by striking “\$2,500,000” and inserting “\$25,000,000”.

SEC. 1107. RETALIATION AGAINST INFORMANTS.

(a) **IN GENERAL.**—Section 1513 of title 18, United States Code, is amended by adding at the end the following:

“(e) Whoever knowingly, with the intent to retaliate, takes any action harmful to any person, including interference with the lawful employment or livelihood of any person, for providing to a law enforcement officer any truthful information relating to the commission or possible commission of any Federal offense, shall be fined under this title or imprisoned not more than 10 years, or both.”.

Speaker of the House of Representatives.

*Vice President of the United States and
President of the Senate.*



ภาคผนวก ค

คำย่อ

ACRA :	Accounting and Corporate Regulatory Authority หน่วยงานตรวจสอบผู้สอบบัญชีในประเทศสิงคโปร์
AICPA :	American Institute of Certified Public Accountants สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศสหรัฐอเมริกา
AMEX :	American Stock Exchange ตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกา
APB :	Accounting Principles Board คณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่งตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1959
CAP :	Committee on Accounting Procedure คณะกรรมการผู้ออกข้อกำหนดทางบัญชี ในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่งตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1938
CAO :	Chief Accounting Officer ประธานเจ้าหน้าที่บัญชี
CEO :	Chief Executive Officer ประธานเจ้าหน้าที่บริหาร
CFO :	Chief Financial Officer ประธานเจ้าหน้าที่การเงิน
CPA :	Certified Public Accountant ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
CPE :	Continuing Professional Education การฝึกอบรมต่อเนื่องทางวิชาชีพ
FASB :	Financial Accounting Standards Board คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่งตั้งขึ้น ในปี ค.ศ. 1973
GAAP :	Generally Accepted Principles มาตรฐานการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป
ICPAS :	The Institution of Certified Public Accountant of Singapore สถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย
IFAC :	International Federation of Accountants

	สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ สำนักงานตั้งอยู่ที่กรุงนิวยอร์ก สหรัฐอเมริกา
ISAR :	The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting มาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน
MAI	Market for Alternative Investment ตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ ของประเทศไทย
NASD :	The National Association of Securities Dealers สมาคมผู้ค้าหลักทรัพย์ประเทศสหรัฐอเมริกา
NASDAQ	National Association of Securities Dealers Automated Quotation ตลาดซื้อขายหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา ก่อตั้งโดย National Association of Securities Dealers (NASD)
NASBA :	National Associations of State Board of Accountancy สมาคมคณะกรรมการการบัญชีแห่งชาติของประเทศสหรัฐอเมริกา
NYSE :	New York Stock Exchange ตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก
PA :	Public Accountant นักบัญชีสาธารณะ
PAOC :	Public Accountants Oversight Committee หน่วยงานที่มีหน้าที่ส่งเสริมคุณภาพการตรวจสอบผู้สอบบัญชีในประเทศสิงคโปร์
PCAOB :	Public Company Accounting Oversight Board คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด
SAA :	The Singapore Accountancy Academy สถาบันการศึกษาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์
SEC :	Securities and Exchange Commission คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.)
SFAC :	Statements of Financial Accounting Concepts ข้อกำหนดทางบัญชี ตั้งแต่ ค.ศ. 1973 - ค.ศ.2004 มีการออก SFAC รวม 153 ฉบับ
SGX :	Singapore Exchange ตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์

- SOX : Public Company Accounting Reform and Investor Protection of 2002 หรือ Sarbanes-Oxley Act of 2002.
กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน พ.ศ.2545
- UNCTAD: United Nations Conference on Trade and Development
การประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา เป็นองค์การชำนาญพิเศษของ สหประชาชาติ ก่อตั้งขึ้นเพื่อเพิ่มโอกาสทางการค้า การลงทุน และการพัฒนาให้แก่ประเทศกำลังพัฒนา



ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ	นายสุขแท้ เรืองวัฒนะโชติ
วัน เดือน ปีเกิด	27 กรกฎาคม พ.ศ.2510
สถานที่เกิด	อำเภอเมือง จังหวัดนครราชสีมา
ประวัติการศึกษา	มัธยมศึกษาตอนปลาย โรงเรียนราชสีมาวิทยาลัย ปี พ.ศ.2528 วิทยาศาสตรบัณฑิต (สุขาภิบาล) มหาวิทยาลัยมหิดล ปี พ.ศ.2532 เศรษฐศาสตรบัณฑิต (การคลัง) มหาวิทยาลัยรามคำแหง ปี พ.ศ.2534 บริหารธุรกิจบัณฑิต (การบัญชี) มหาวิทยาลัยรามคำแหง ปี พ.ศ.2543 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ปี พ.ศ.2551 พัฒนบริหารศาสตรมหาบัณฑิต (พัฒนาการเศรษฐกิจ) ปี พ.ศ.2535
สถานที่ทำงาน	บริษัท ยัวซ่าเบตเตอร์ ประเทศไทย จำกัด (มหาชน) อำเภอเมืองสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรปราการ
ตำแหน่ง	เลขานุการบริษัท และผู้จัดการทั่วไป (ปฏิบัติการ)

