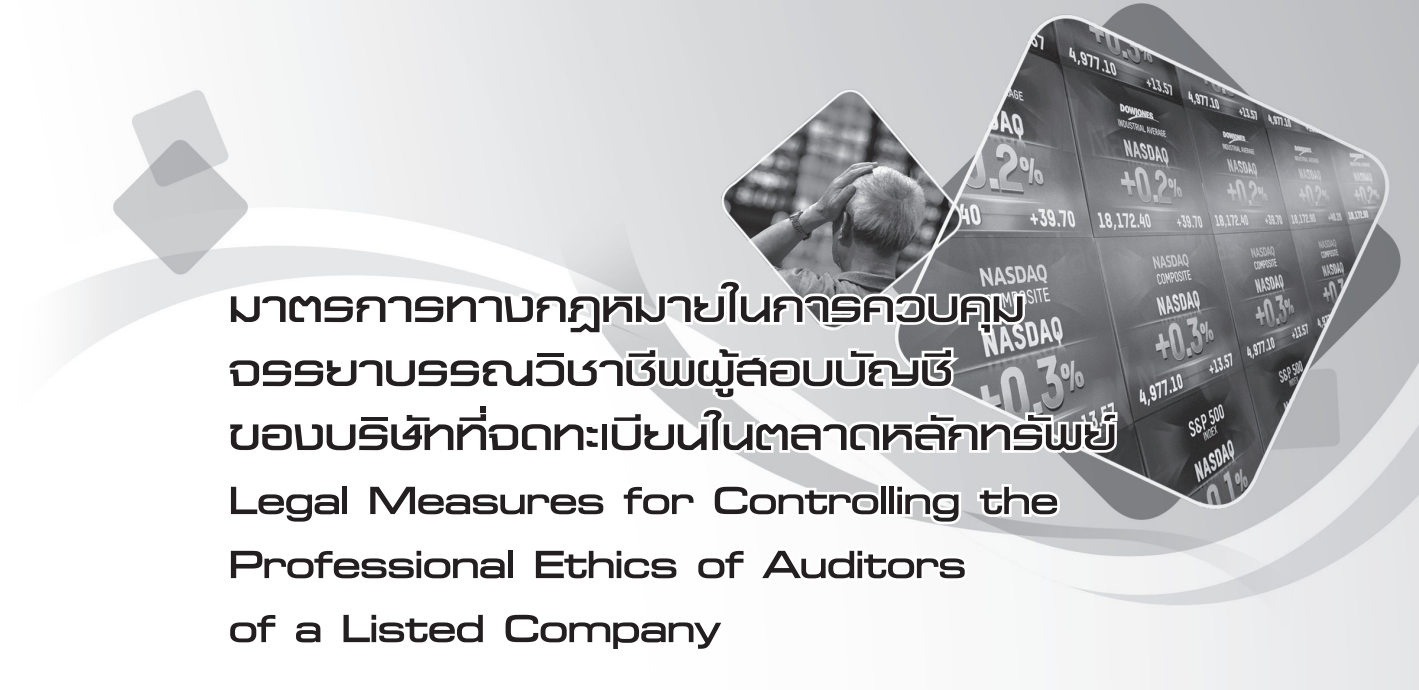




# มาตรการทางกฎหมายในการควบคุม จรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชี ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ Legal Measures for Controlling the Professional Ethics of Auditors of a Listed Company

สุขแท้ เรื่องวัฒนะโชติ<sup>1</sup>

## ■ บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัญหาการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยศึกษา วิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมายที่ใช้ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีและการควบคุมจรรยาบรรณทางวิชาชีพการสอบบัญชีกับต่างประเทศ เพื่อหาแนวทางหรือมาตรการในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของวิชาชีพอย่างเหมาะสมวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพและวิจัยในเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยรวบรวมข้อมูลและเอกสารที่เกี่ยวข้องมาทำการศึกษา เรียบเรียงและวิเคราะห์อย่างเป็นระบบ เพื่อหาบทสรุปของการวิจัย

จากการศึกษาพบว่าข้อกำหนดและกฎหมายในปัจจุบันยังไม่สามารถช่วยลดปัญหาความไม่โปร่งใสของผู้สอบบัญชี ผู้ศึกษาจึงเสนอแนะให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลด้านการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดขึ้นมาอีกคณะหนึ่ง เพื่อทำหน้าที่ควบคุม ตรวจสอบ และกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการบัญชีที่เหมาะสมกับ

<sup>1</sup> นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช

รูปแบบของการดำเนินกิจการของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ออกกฎข้อบังคับที่เหมาะสมกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี และทำหน้าที่สอบสวนและดำเนินการทางวินัยผู้สอบบัญชีที่ฝ่าฝืนหรือประพฤติผิดจรรยาบรรณวิชาชีพ รวมถึงประเมินและกำหนดอัตราค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชีแต่ละราย โดยพิจารณาจากต้นทุนในการดำเนินงานสอบบัญชีและความยากง่ายหรือความซับซ้อนในรายงานทางการเงินของแต่ละบริษัท ซึ่งคณะกรรมการชุดนี้จะปฏิบัติหน้าที่ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ส่วนด้านอื่น ๆ นั้นผู้ศึกษาเสนอแนะให้ไม่มีการจำกัดสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชี เพื่อรองรับการเปิดเสรีในการทำธุรกิจด้านบัญชีตามกรอบของประชาคมอาเซียนรวมถึงเสนอแนะให้เพิ่มจำนวนชั่วโมงของการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพเพิ่มขึ้น

## ■ Abstract

The purpose of this research is to study problems of control of professional ethic of auditors by studying and comparing the laws for controlling profession of auditors and professional ethic of auditors in Thailand and overseas in order to find the appropriate way or measure for the control of professional ethic of auditors and to be an ethic guideline for accounting professionals.

This thesis is a qualitative research and documentary research by collecting related information and documents to study, compile

and systematically analyze to find a summary of the research.

The result of study indicates that the current stipulations and laws, still, can not reduce the transparency of the auditor. The researcher suggests Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) is established to control, check and set the auditing standard of auditors, the appropriate accounting standard for the operation of listed company, stipulating the appropriate regulation for auditors, and to make investigation and disciplinary actions against auditors who violate the ethic profession, and to assess and set the auditing fee of the auditors by taking into account of the auditing operation, difficulty or complexity of financial reports. The said Board should perform its duty directly under the Securities and Exchange Commission. For others, it is suggested not to limit the nationality of accounting professionals for supporting of freely mobility of accounting business in ASEAN and it is also suggested that the required Continuing Professional Education (CPE) hours should be increased.

## ■ บทนำ

ปัจจุบันความฉ้อฉลที่น่ากลัวและเป็นอันตรายต่อระบบเศรษฐกิจอย่างมาก มาจากความฉ้อฉลในตลาดการเงิน โดยเฉพาะตลาดทุน ที่ซึ่งสามารถสร้างความเสียหายต่อสังคมได้อย่างอเนกอนันต์ เหมือนกรณีวิกฤติ

เศรษฐกิจในปี 2540 หรือกรณีแบล็คมันเดย์ (Black Monday)<sup>2</sup> ในตลาดหุ้นวอลล์สตรีท เมื่อศตวรรษที่แล้ว และเกิดคำถามตลอดเวลาว่ากระเป๋ยบและกติกาของตลาดหุ้น ระบบบัญชีและการตรวจสอบมีความเพียงพอหรือไม่เพียงใด เนื่องจากสิ่งที่น่ากลัวของความฉ้อฉลยุคใหม่ได้รับความร่วมมือจากบริษัทที่ปรึกษาการเงินและบริษัทผู้สอบบัญชีที่มีชื่อเสียงซึ่งแทนที่จะรักษามาตรฐานจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพและดำรงตนเป็นตาชั่งของการตรวจสอบบัญชีในการสร้างความโปร่งใสให้กับภาคธุรกิจมหาชน<sup>3</sup> แต่บริษัทเหล่านี้กลับบิดเบือนตกแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative accounting) ในงบการเงินให้สะท้อนภาพของกิจการที่ไม่เป็นความจริง การตีความของผู้สอบบัญชีที่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของมาตรฐานการบัญชี การเลือกปฏิบัติทางบัญชีที่ไม่เหมาะสม การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการทำบัญชี การแสดงรายการในลักษณะที่เป็นประโยชน์ต่อกิจการ การเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เพียงพอ การจงใจละเว้นไม่เปิดเผยข้อมูลที่ควรเปิดเผย ไปจนถึงการสร้างรายการเท็จเพื่อบันทึกบัญชี ดังนั้นงบการเงินที่ได้รับการตกแต่งจึงไม่แสดงฐานะการเงินผลการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสดของบริษัทตามที่ควรจะเป็น ทำให้ผู้ใช้งบการเงินหรือนักลงทุนไม่ได้รับข้อมูลที่ควรได้รับ เนื่องจากบริษัทจงใจเปลี่ยนแปลงข้อมูล หรือจงใจละเว้น

ไม่นำเสนอข้อมูลข้อเท็จจริงบางประการที่มีผลต่อการตัดสินใจลงทุน

กรณีตัวอย่างของบริษัทในต่างประเทศที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2544 เป็นกรณีของบริษัทผู้สอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลกชื่อ Arthur Anderson (AA) ซึ่งเป็นผู้อยู่เบื้องหลังการตกแต่งบัญชีของบริษัทด้านพลังงานและการโทรคมนาคมยักษ์ใหญ่อันดับ 7 ของประเทศสหรัฐอเมริกา และเป็นอันดับ 16 ของโลกจากมูลค่าการค้า ชื่อ Enron Corporation (Enron) โดยบริษัทผู้สอบบัญชี AA ได้ทำหน้าที่การเป็นผู้สอบบัญชีเพื่อรับรองงบการเงินของบริษัทดังกล่าว ขณะเดียวกันยังเป็นผู้ตรวจสอบภายในให้กับบริษัทของ Enron ด้วย ซึ่งการทำหน้าที่ของพวกเขาได้ละเมิดจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ที่ต้องดูแลประโยชน์ให้กับผู้ถือหุ้น รายย่อยของบริษัท ด้วยการพยายาม ช่วยปกปิดและบิดเบือนข้อมูลตัวเลขทางบัญชีให้กับบริษัทเพื่อสร้างให้ผลกำไรดีขึ้น จนในที่สุดทำให้บริษัทพลังงาน Enron ล้มละลาย และส่งผลให้พนักงานหลายหมื่นคนต้องตกงาน และสร้างความเสียหายต่อเศรษฐกิจและตลาดหุ้นของสหรัฐอเมริกาอย่างมากมาย

ตัวอย่างข้างต้นหรืออีกหลาย ๆ กรณีที่เกิดขึ้นในต่างประเทศและเป็นผลมาจากการบิดเบือนตัวเลขทางบัญชีจากความร่วมมือของผู้สอบบัญชีที่ขาดจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชี

<sup>2</sup> “แบล็คมันเดย์” เป็นวิกฤตการณ์ที่ร้ายแรงที่สุดของตลาดหุ้นไทยอีกครั้งหนึ่ง คือ เหตุการณ์ “วันจันทร์ทมิฬ” (Black Monday) วันที่ 19 ตุลาคม 2530 ส่งผลให้ตลาดหุ้นในตลาดสำคัญ ๆ ของโลกปรับตัวลดลงอย่างรุนแรง และรวดเร็ว วิกฤตการณ์ครั้งนี้มีจุดกำเนิดที่ตลาดหุ้นของสหรัฐอเมริกาดังลงมากที่สุดในประวัติศาสตร์ 508.32 จุด หรือคิดเป็น 22.60% มาปิดตลาดที่ระดับ 1,738.74 จุด เพียงวันเดียว ความมั่งคั่งของอเมริกันหายไปประมาณ 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

<sup>3</sup> กมล กมลตระกูล ภูมิคุ้มกันคอร์รัปชัน กรุงเทพฯธุรกิจ วันจันทร์ที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2549

อย่างไรก็ตามในการล้มละลายของธุรกิจยักษ์ใหญ่ข้ามชาติหลายแห่งในประเทศสหรัฐอเมริกาที่ปรากฏออกมาให้เห็นในช่วงต่อ ๆ มา เช่น WORLDCOM, TYCO, IMCLONE, GLOBAL CROSSING และ ADELPHIA รวมไปถึงความไม่โปร่งใส ในงบการเงินของบริษัท XEROX, MERCK และ QWEST ล้วนเกี่ยวกับการฉ้อฉลตกแต่งบัญชี เพื่อให้ราคาหุ้นของบริษัทพุ่งขึ้นสูง และสร้างความมั่งคั่งร่ำรวยให้กับฝ่ายบริหาร และมีหลักฐานที่บ่งชี้อย่างชัดเจนว่า งบการเงินของบริษัทเหล่านี้มีความผิดปกติ ซึ่งเกิดจากการปกปิดซ่อนเร้นรายการทางบัญชีโดยมิได้เปิดเผยไว้อย่างครบถ้วน อันสืบเนื่องมาจากการความไม่โปร่งใสของระบบบัญชี รวมทั้งระบบการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชีที่ยังไม่ดีพอ<sup>4</sup> จนในที่สุดสหรัฐอเมริกาได้พยายามปรับปรุงกฎหมายเพื่อเพิ่มมาตรการบรรษัทภิบาลให้ดีขึ้น กฎหมายดังกล่าวมีชื่อว่า กฎหมายปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและคุ้มครองนักลงทุน ค.ศ. 2002 หรือ Public Company Accounting Reform and Investor Protection (Pub.L.No.107-204, 116 Stat.745) แต่ชื่อที่รู้จักกันโดยทั่วไปคือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 ซึ่งประเทศไทยได้นำเอาหลักการบางส่วนในกฎหมายดังกล่าวเข้ามาปรับใช้ในประเทศไทยด้วยเช่นกันเพื่อเรียกความเชื่อมั่นจากนักลงทุนรวมทั้งปรับปรุงความน่าเชื่อถือในการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทเนื่องจากในประเทศไทย ก็พบว่ามีกรณีการตกแต่งและบิดเบือนตัวเลขทางบัญชีด้วยเช่นกัน

ในด้านการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพในปัจจุบันได้ใช้พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี

พ.ศ. 2547 ได้กำหนดหัวข้อของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไว้ ทั้งนี้หากไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพและมาตรฐานการปฏิบัติงานดังกล่าว กฎหมายจะถือว่าเป็นผู้ประพฤติผิดจรรยาบรรณ และกำหนดโทษของการประพฤติผิดจรรยาบรรณไว้เป็นระดับ ได้แก่ การตักเตือนเป็นหนังสือ ภาคทัณฑ์ พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพด้านที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณ โดยมีกำหนดเวลาแต่ไม่เกินสามปี และการเพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียน หรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี

นอกจากนี้ยังได้กำหนดให้มีคณะกรรมการจรรยาบรรณขึ้นในสภาวิชาชีพบัญชี ให้เป็นผู้พิจารณาได้เห็นว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีประพฤติผิดจรรยาบรรณตามที่ผู้กล่าวหาหรือไม่ และให้มีอำนาจสั่งลงโทษผู้ที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณได้ในการกำหนดโทษการประพฤติผิดจรรยาบรรณ บทกำหนดโทษสูงสุดเป็นเพียงการเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้บริหารทุจริตที่ร่วมกันตกแต่งหรือบิดเบือนตัวเลขทางการเงิน อันส่งผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินหรือนักลงทุน เว้นแต่ผู้เสียหายจากงบการเงินดังกล่าวจะเป็นผู้ฟ้องร้องผู้สอบบัญชีเอง จะเห็นว่าข้อกำหนดจรรยาบรรณและบทลงโทษกรณีที่ผู้สอบบัญชีประพฤติผิดจรรยาบรรณยังไม่เพียงพอที่จะคุ้มครองดูแลสังคมได้อย่างทั่วถึง อย่างไรก็ตามสภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดตัวอย่างการประพฤติผิดจรรยาบรรณที่อาจถูกกล่าวหาเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาของคณะกรรมการจรรยาบรรณ

<sup>4</sup> กรณ์ ฉวีวานิชกุล, *ธรรมาภิบาลนอกบุดและผลกระทบต่อรายงานการเงิน* กรุงเทพมหานคร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ 2546.

สำหรับตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งเป็นแหล่งระดมเงินทุนจากประชาชนและมีพื้นฐาน อยู่บนการใช้ข้อมูลที่เปิดเผยอย่างถูกต้องและเสมอภาค ได้กำหนดมาตรฐานและหลักเกณฑ์ที่รัดกุมมากยิ่งขึ้น โดยได้ตราพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 (และที่แก้ไขเพิ่มเติม) เพื่อเป็นมาตรการควบคุมผู้สอบบัญชี ที่จะประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) เป็นผู้กำกับดูแล ถึงแม้ว่าจะได้กำหนดมาตรการเพื่อควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีก็ตาม แต่ยังคงมีผู้สอบบัญชีที่ไม่รักษามรรยาทหรือจรรยาบรรณทางวิชาชีพ

ดังนั้นกล่าวได้ว่า มาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชี ที่มีอยู่ ยังไม่เพียงพอและควรได้รับการปรับปรุงเพิ่มเติมเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของวิชาชีพ ได้อย่างเหมาะสม และช่วยป้องกันมิให้กิจการทำการตกแต่งหรือบิดเบือนตัวเลขทางบัญชี ซึ่งจะนำไปสู่ความเชื่อมั่นในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และระบบการตรวจสอบบัญชีของประเทศต่อไป

ในบทความนี้จะกล่าวถึงแนวคิดและมาตรการในการควบคุมจรรยาบรรณการประกอบวิชาชีพผู้สอบบัญชี ทฤษฎีและมูลเหตุจูงใจในการประพฤติดิจจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ด้วยการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี บทสรุปและข้อเสนอแนะการแก้ปัญหาในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชีตามลำดับหัวข้อดังนี้

## 1. แนวคิดในการควบคุมการประกอบวิชาชีพผู้สอบบัญชี

สำหรับการดำเนินการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยอย่างเป็นรูปแบบนั้น ได้เริ่มและกระทำขึ้นพร้อมกับการประกาศใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 อันมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 2 พฤศจิกายน พ.ศ. 2505 และนับตั้งแต่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เป็นต้นมา ได้มีการกำหนดคุณสมบัติ และพื้นฐานความรู้ของผู้สอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐานเดียวกัน และถือว่ากฎหมายฉบับดังกล่าวเป็นกฎหมายที่มีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชีโดยตรงในปัจจุบัน และนับตั้งแต่ประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ ก็ได้มีกฎกระทรวงและประกาศต่าง ๆ ที่ออกตามความในพระราชบัญญัติฉบับนี้ออกตามมาอีกหลายฉบับ เพื่อกำหนดมาตรฐานและหลักเกณฑ์ในการสอบบัญชี ตลอดจนกำหนดมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้วย และต่อมาในปี พ.ศ. 2547 ได้ออกพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เพื่อใช้ทดแทนพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชีปี พ.ศ. 2505 โดยวิชาชีพบัญชีจะครอบคลุมถึง วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี ทั้งนี้ใน ภายหลังหากเห็นว่ามึบริการเกี่ยวกับการบัญชี ด้านใดที่มีความสำคัญ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์อาจออกกฎกระทรวงกำหนดบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านนั้นเพิ่มเติมขึ้น ในคํานิยามวิชาชีพบัญชีก็ได้ เช่น การตรวจสอบ

ภายใน เป็นต้น นอกจากนี้พระราชบัญญัติดังกล่าวยังได้กำหนดให้มีการจัดตั้งสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคล และมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชี ควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของสมาชิก และนับตั้งแต่ประกาศใช้พระราชบัญญัตินี้ ก็ได้มีกฎกระทรวงและประกาศต่าง ๆ ที่ออกตามความในพระราชบัญญัตินี้ ออกตามมาอีกหลายฉบับ กำหนดมาตรฐานการบัญชีทั้งด้านการบัญชีและการสอบบัญชี ตลอดจนกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้วย

เพื่อจะทำให้สามารถเข้าใจถึงเหตุผลที่รัฐต้องเข้ามาแทรกแซงเพื่อควบคุมและวางกฎเกณฑ์ในการประกอบวิชาชีพดังกล่าว จึงสมควรจะได้มีการศึกษาและวิเคราะห์ถึงแนวความคิดและเหตุผลในการควบคุมการประกอบวิชาชีพ อันจะเป็นการส่งผลกระทบต่อการดำเนินธุรกิจและสังคมโดยตรงหรือโดยทางอ้อม ทั้งนี้ แนวความคิดดังกล่าว สามารถแบ่งแยกออกได้เป็น 3 แนวความคิด<sup>5</sup> ดังต่อไปนี้คือ

#### 1.1 แนวความคิดว่าด้วยการปกป้องคุ้มครองสาธารณประโยชน์ (Public Welfare Argument)

แนวความคิดของทฤษฎีนี้มีความเชื่อว่า รัฐมีความจำเป็นที่จะต้องเข้ามาดำเนินการเพื่อแทรกแซงควบคุมอาชีพบางประเภท ให้มีการแข่งขันภายใต้ขอบเขตและเงื่อนไขบางประการ ด้วยเหตุผลที่ว่ารัฐต้องการจะปกป้องคุ้มครองสังคมโดยรวม ให้รอดพ้นจากผลเสียทั้งทางด้านการไร้ประสิทธิภาพ (Inefficient) และการขาดความเสมอภาค (Inequitable) อันอาจจะเกิดขึ้นจากการแข่งขันที่ไร้ขอบเขตแห่งวิชาชีพ

หรืออาจจะเป็นกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพนั้นไม่ประกอบวิชาชีพให้อยู่ภายใต้ขอบเขตแห่งหลักวิชาชีพของตนเอง หรือปฏิบัติตนไม่ถูกต้องกับมรรยาท รวมทั้งข้อปฏิบัติต่าง ๆ ตามจารีตประเพณีอันดีงามเหล่านี้ ผลเสียที่เกิดขึ้นอาจจะกระทบต่อสังคมโดยทั่วไปจึงจำเป็นที่รัฐจะอ้างเหตุผลดังกล่าวเข้ามาแทรกแซงและควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้นเพื่อส่วนรวม เช่น กรณีของแพทย์ ถ้าหากมีการวินิจฉัยโรคผิดเนื่องจากว่าแพทย์ไม่มีความรู้ความสามารถที่เพียงพอ นอกจากผลเสียนั้นจะเกิดขึ้นกับตัวคนไข้โดยตรงแล้วอาจจะเกิดขึ้นกับสังคมโดยรวมได้ ซึ่งผลของการวินิจฉัยโรคที่ไม่ถูกต้องนั้นอาจจะส่งผลกระทบต่อคนเป็นจำนวนมากในสังคมได้จึงมีความจำเป็นที่รัฐจะต้องเข้ามาควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพดังกล่าว

#### 1.2 แนวความคิดเกี่ยวกับกลุ่มผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจ (Interest Group)

แนวความคิดของทฤษฎีนี้เชื่อว่า กลุ่มผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจนั้นรัฐมีเหตุผลและความจำเป็นที่จะต้องเข้ามาแทรกแซง เพื่อควบคุมการประกอบวิชาชีพในฐานะตัวแทนของประชาชนโดยรวม ซึ่งผู้ที่สนับสนุนแนวความคิดนี้มีความเชื่อว่าโดยแท้จริงแล้วการรวมกลุ่มของบุคคลในอาชีพเดียวกันที่มีการเรียกร้อง ชักจูงให้รัฐตรากฎหมายรับรองเอกสิทธิ์พิเศษในการปกครองตนเองของบรรดาผู้ประกอบวิชาชีพมีกฎระเบียบต่าง ๆ เฉพาะผู้ที่ต้องการประกอบวิชาชีพนั้นจะต้องปฏิบัติสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้เกิดขึ้นเพื่อประโยชน์ของสมาชิกนั้น ๆ ซึ่งจะส่งผลไปสู่การผูกขาดแห่งอาชีพ

<sup>5</sup> วัชรียา โตสงวน และ พนม เอี่ยมประยูร กฎหมายกับเศรษฐกิจ: การควบคุมวิชาชีพศึกษารณวิชาชีพทนายความ ใน เอกสารการสัมมนาทางวิชาการ กรุงเทพมหานคร มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2533 หน้า 3-4

(Occupational Cartel) ดังนั้นวัตถุประสงค์หลักของการรวมกลุ่มบุคคลในวิชาชีพเดียวกันคือการล้มเลิกการแข่งขันระหว่างผู้ประกอบการวิชาชีพเดียวกันให้มากที่สุด เพื่อจะก่อให้เกิดการผูกขาดในวิชาชีพ (Professional Monopoly) เพื่อคงไว้ซึ่งประโยชน์ของมวลสมาชิกในวิชาชีพที่มารวมตัวกัน โดยมีการตรากฎหมายออกมารองรับและจะมีความแตกต่างไปจากการรวมกลุ่มเป็นสมาชิกของสังคมโดยทั่วๆ ไป เนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า ผู้ที่มีความต้องการประกอบวิชาชีพจะต้องเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพนั้น นอกจากนั้นกฎหมายยังได้มอบสิทธิเด็ดขาดให้แก่สถาบันวิชาชีพนั้นว่าจะเลือกบุคคลใดเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพหรือไม่ก็ได้ เช่นในกรณีที่รัฐได้มีการตรากฎหมายให้สหภาพนายควมมีอำนาจหน้าที่ในการจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้เป็นนายควมได้เพียงสถาบันเดียวในประเทศ เป็นต้น<sup>6</sup>

หากพิจารณาถึงเหตุผลของการผูกขาดในทางวิชาชีพมีข้อพิจารณา คือ หากมีการคิดกันทางเศรษฐศาสตร์แล้วจะเห็นได้ว่าผู้ที่จะเข้ามาเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพ จะต้องมีการรับภาระที่เป็นค่าลงทุนแห่งวิชาชีพ (Cost of Entry) มากพอสมควร กล่าวคือ สถาบันวิชาชีพโดยทั่วไปจะเป็นผู้ที่กำหนดเงื่อนไขและคุณสมบัติของบุคคลที่มีความประสงค์จะขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตซึ่งโดยทั่วไปแล้วเงื่อนไขต่างๆ ที่สถาบันวิชาชีพได้กำหนดวางไว้เหล่านี้ จะครอบคลุมถึงการกำหนดระดับการศึกษาขั้นต่ำ การฝึกอบรมและสอบผ่านตามเงื่อนไขของการฝึกอบรมในภาคทฤษฎีหรือภาคปฏิบัติ สิ่งต่างๆ เหล่านี้ ย่อมถือได้ว่าเป็นการลงทุน

ของผู้ประกอบวิชาชีพนั้น เช่น ค่าเสียโอกาสในการศึกษาระดับปริญญาตรีทางนิติศาสตร์หรือทางบัญชีค่าเสียโอกาส (Opportunity Cost) ในขณะที่ทำการฝึกงานในภาคปฏิบัติ ความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นในกรณีผู้ขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตไม่สามารถจะทำการสอบผ่านตามหลักเกณฑ์ที่สถาบันวิชาชีพนั้นกำหนดได้ ซึ่งแนวความคิดดังกล่าวนี้ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายในหมู่ของนักเศรษฐศาสตร์ เพราะสามารถจะทำการทดสอบได้ด้วยเหตุผลในทางทฤษฎีและข้อมูลในทางสถิติ และสามารถนำไปสู่ข้อสรุปว่าการก่อตั้งของสถาบันวิชาชีพนั้นหลักใหญ่แล้วเป็นไปเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของสมาชิก ในขณะที่เดียวกันกฎหมายก็ยินยอมให้มีการผูกขาดและให้สิทธิพิเศษหลายประการที่เอื้ออำนวยต่อการปกป้องผลประโยชน์ดังกล่าวดังนั้นทางสถาบันวิชาชีพให้ดำเนินไปเพื่อประโยชน์แก่ประชาชนโดยแท้จริงเป็นการตอบแทน<sup>7</sup>

### 1.3 แนวความคิดว่าด้วยความไม่สมมูลของข้อมูล (Information Asymmetry)

แนวความคิดนี้มีที่มาจาก การที่รัฐมีความจำเป็นที่จะต้องเข้าไปแทรกแซงเพื่อให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่จำเป็นแก่ประชาชนหรือผู้ใช้บริการจากผู้ประกอบวิชาชีพ สำหรับบริการที่เป็นเรื่องซึ่งเป็นการเข้าใจยากสำหรับบุคคลผู้รับบริการโดยทั่วไป ยกเว้นผู้ที่ได้รับการอบรมศึกษามาทางด้านนั้นโดยเฉพาะนั่นก็คือถ้าพิจารณาในแง่ของผู้ใช้บริการและผู้ให้บริการทางวิชาชีพแล้ว จะเห็นว่าผู้ใช้บริการจะไม่สามารถทราบถึงคุณภาพหรือความสามารถของผู้ให้บริการเลยว่ามีขนาดไหนเพียงใดในขณะที่

<sup>6</sup> วัชรยา ไตสงวน และ พนม เอี่ยมประยูร เรื่องเดียวกัน หน้า 3-11

ผู้ให้บริการสามารถทราบสมรรถนะหรือความสามารถของตนเองเช่นนี้ เห็นว่าการรับทราบข้อมูลของทั้งสองฝ่ายไม่เท่าเทียมกัน (Information Asymmetry) เช่น เจ้าของกิจการที่ว่าจ้างผู้สอบบัญชีให้เข้ามาทำการตรวจสอบบัญชีของกิจการไม่สามารถที่จะทำการพิสูจน์ได้ว่า ค่าบริการที่ผู้สอบบัญชีเรียกเก็บเป็นค่าจ้างนั้นคุ้มกับการบริการที่ผู้สอบบัญชีกระทำอยู่หรือไม่ ดังนั้นจากผลของความไม่เท่าเทียมกันของบุคคลทั้งสองฝ่ายดังกล่าว เมื่อเกิดความไม่สมดุลของทั้งสองฝ่ายขึ้น ก็จะทำให้เกิดปัญหาตามมาอีกว่า จะสามารถทำการลดความไม่สมดุลดังกล่าวนี้ได้อย่างไร ในแนวความคิดนี้มีความเห็นว่าน่าจะทำการแก้ปัญหาโดยวิธีการให้กลุ่มของสถาบันวิชาชีพนั้น ๆ ทำการออกใบอนุญาตให้มีสิทธิในการประกอบวิชาชีพหรือ ประกาศนียบัตรรับรองทางวิชาชีพให้แก่ผู้จะเข้ามาประกอบวิชาชีพนั้น ซึ่งในส่วนนี้ ก็ถือว่าการได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพนั้นถือเป็นเพียงการรับประกันขั้นต้นถึงมาตรฐานขั้นพื้นฐานของผู้ประสงค์จะให้บริการในวิชาชีพนั้นเท่านั้น<sup>8</sup> การที่รัฐได้มอบอำนาจให้แก่บุคคลผู้มีคุณสมบัติครบถ้วนตามเงื่อนไขที่วางไว้ ถือว่ารัฐได้มีการให้ข้อมูลเพิ่มเติมแก่ประชาชนว่าผู้ที่ใช้บริการจากวิชาชีพนั้น จะได้รับการประกันคุณภาพมาตรฐานแห่งวิชาชีพในขั้นต่ำระดับหนึ่ง และยังเป็นการลดภาระความเสี่ยงจากการใช้บริการจากผู้ประกอบวิชาชีพที่ไร้ความสามารถ (Incompetent) ได้อีกส่วนหนึ่งด้วย

จากเหตุผลดังกล่าวเมื่อเกิดความไม่สมดุลของทั้งสองฝ่ายขึ้นก็จะเกิดปัญหาตามมาว่าเรา

จะสามารถทำการลดความไม่สมดุลดังกล่าวนี้ได้อย่างไร ในแนวคิดนี้ก็มีความเห็นว่าน่าจะทำการแก้ปัญหาโดยวิธีการให้กลุ่มของสถาบันวิชาชีพนั้น ๆ ทำการออกใบอนุญาตให้มีสิทธิในการประกอบวิชาชีพ (Licensing) หรือ ประกาศนียบัตรรับรอง (Certification) ทางวิชาชีพนั้นเราถือเป็นเพียงการรับประกันขั้นต้นถึงมาตรฐานของผู้ประสงค์จะให้บริการในวิชาชีพนั้นเท่านั้น

จากแนวความคิดหลักในการควบคุมการประกอบวิชาชีพทั้ง 3 แนวความคิดดังกล่าว เป็นการพิจารณาถึงการให้ความคุ้มครองผลประโยชน์ของประชาชนเป็นส่วนใหญ่ โดยในส่วนของ การประกอบวิชาชีพบัญชีนี้ ก็ถือว่าเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศเป็นอย่างมาก เป็นวิชาชีพที่มีความเกี่ยวข้องกับบุคคลเป็นจำนวนมาก ดังนั้นจึงจะต้องมีการควบคุมให้ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้กระทำการหรือปฏิบัติงานให้ถูกต้องตามกฎหมาย กฎเกณฑ์ ข้อบังคับต่าง ๆ ที่วางไว้และปฏิบัติงานให้ได้มาตรฐานตามหลักสากล โดยทั่วไปการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีนั้นมียุทธศาสตร์ที่สำคัญว่า นอกจากจะดำเนินการให้สมประโยชน์แก่เจ้าของกิจการที่เป็นผู้ว่าจ้างตามหลักของการประกอบวิชาชีพโดยทั่วไปแล้วยังจะต้องปฏิบัติให้สมประโยชน์แก่ส่วนรวม และสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของกฎหมายผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานของตนให้อยู่ภายในขอบเขต หากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานไม่ถูกต้องแล้วอาจจะเกิดผลเสียหายต่อสังคมและคุณภาพชีวิต<sup>9</sup>

<sup>8</sup> วัชรยา โตสงวน และพนม เอี่ยมประยูร เรื่องเดียวกัน หน้า 3-11

<sup>9</sup> ก่อศักดิ์ เจนสมุทรสินธุ์ ก่อศักดิ์ เจนสมุทรสินธุ์ การสอบสวนและการพิจารณาคดีมรรยาททนายความ วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2535 หน้า 13

โดยเฉพาะในภาวะสังคมปัจจุบันเป็นสังคมที่มีความสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้น มีความเจริญในทางด้านวัตถุเพิ่มมากขึ้นเท่าใด ความจำเป็นที่จะต้องมีการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพให้ปฏิบัติตามขอบเขตหรือจรรยาบรรณทางวิชาชีพก็ยิ่งมีความจำเป็นเพิ่มมากขึ้นเช่นกัน<sup>10</sup> ซึ่งหากไม่มีการควบคุมให้ดีแล้วความเดือดร้อนหรือความเสียหายจะเกิดขึ้นและกระทบต่อคนหมู่มากเป็นลูกโซ่ การควบคุมก็จะต้องมีการควบคุมให้มีความสมดุลทั้งสองฝ่ายมิให้มีการเอนเอียงไปทางฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมากเกินไป กล่าวคือ ถ้ามีการสร้างกฎเกณฑ์ที่เป็นลักษณะของการเอื้อประโยชน์ให้แก่บุคคลในวิชาชีพนั้นมากเกินไป ผลที่ติดตามมาก็คือการผูกขาดในวิชาชีพนั้น ประชาชนหรือสังคมก็จะถูกเอารัดเอาเปรียบจากผู้ประกอบวิชาชีพนั้นได้ หรือในทางกลับกัน หากมีการคุ้มครองให้แก่ทางฝ่ายประชาชนหรือผู้ใช้บริการจากวิชาชีพนั้นมากเกินไป จนไม่มีการคุ้มครองหรือพิจารณาประโยชน์ทางด้านผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นเลย ความเป็นอิสระหรือการใช้ดุลพินิจของบุคคลในวิชาชีพภายใต้ขอบเขตของกฎหมายก็จะมีประสิทธิภาพ ผลที่ตามมาก็ย่อมสะท้อนออกมาในรูปของผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพในส่วนของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีก็มีลักษณะเช่นเดียวกัน ซึ่งจำเป็นจะต้องมีการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพนี้ให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและปฏิบัติตามด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและเที่ยงธรรม เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่รัฐและสังคม ซึ่งหน่วยงานหลักที่เข้ามาทำการควบคุม

การประกอบวิชาชีพนี้ เริ่มตั้งแต่การออกกฎเกณฑ์ข้อบังคับ เงื่อนไข มาตรฐานการปฏิบัติงาน ต่าง ๆ ตลอดไปจนถึงการสอดส่องดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งการลงโทษกรณีที่ผู้สอบบัญชีประพฤติผิดมรรยาททางวิชาชีพด้วยนั้น ก็มีวัตถุประสงค์หรือจุดมุ่งหมายสำคัญก็เพื่อที่จะปกป้องคุ้มครองประโยชน์ของประชาชน ผู้รับบริการและสังคมโดยรวม เพื่อให้ได้รับบริการจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถซื่อสัตย์สุจริต ตลอดจนทำให้สังคมโดยรวมไม่ได้รับผลกระทบโดยทางอ้อมจากการปฏิบัติงาน หรือประพฤติผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชี ซึ่งหากสามารถควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีและคุ้มครองประโยชน์ของทั้งผู้ให้บริการคือผู้สอบบัญชีและผู้รับบริการคือประชาชน หรือสังคมโดยรวม ประโยชน์สูงสุดย่อมจะเกิดต่อกลุ่มผลประโยชน์หรือผู้เกี่ยวข้องทุก ๆ ฝ่ายในที่สุด

## 2. ทฤษฎีและมูลเหตุจูงใจในการประพฤติผิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีด้วยการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting)

ทฤษฎี และมูลเหตุจูงใจในการประพฤติผิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีด้วยกระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีเนื่องจากความยียวนและความไม่สอดคล้องกันระหว่างแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่กำหนดโดยหน่วยงานต่าง ๆ ที่มีอำนาจในการออกกฎเกณฑ์ผนวกกับข้อกำหนดต่าง ๆ ทางกฎหมายทำให้เกิดความหลากหลายในแนวทางปฏิบัติทางบัญชี ดังนั้นการรับเอาแนวทางปฏิบัติทางบัญชีมาเพื่อปรับแต่งผลการดำเนินงานให้เข้ากับบรรยากาศของแต่ละ

<sup>10</sup> ความหมายของคำว่า “จรรยาบรรณทางวิชาชีพ” หมายถึง กฎเกณฑ์หรือมรรยาทในการประกอบวิชาชีพ ซึ่งบุคคลในวิชาชีพนั้นจะต้องปฏิบัติตามและในแต่ละวิชาชีพก็จะต้องมีจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพตนเอง เพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพนั้น ๆ ปฏิบัติตาม

กิจการ (Tailor-made Accounting) จึงเกิดขึ้นมาเพื่อรองรับความต้องการของผู้คนแต่ละฝ่ายในองค์กร โดยการสะท้อนภาพของฐานะการเงินที่ทำให้การตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินเป็นไปอย่างผิดพลาดหรือให้ภาพลวงตาแก่ผู้ใช้งบการเงิน (Misguided or Unrepresentative Impression) สุดท้ายจึงเกิดคำถามตามมาว่า ทำไมกิจการเหล่านั้นจึงปรารถนาที่จะทำในสิ่งเหล่านี้กันอย่างดาษดื่น ซึ่งมูลเหตุจูงใจของการนำไปสู่การทำ Creative Accounting ของกิจการต่าง ๆ สามารถอธิบายได้ด้วยแนวคิดทางทฤษฎีตัวแทน (The Agency Theory) ทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (The Positive Accounting Theory) และสมมติฐานการเลือกนำเสนองบการเงินที่ไม่ตรงตามความเป็นจริง (The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

### 2.1 ทฤษฎีตัวแทน (The Agency Theory)<sup>11</sup>

ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) เป็นทฤษฎีที่ว่าด้วยความเกี่ยวข้องกับระหว่างบุคคล 2 ฝ่าย ในฐานะของตัวการ (Principal) ซึ่งเป็นเจ้าของทรัพยากรและเป็นผู้ที่ไม่สามารถดำเนินการได้ด้วยตัวเองจึงต้องว่าจ้างบุคคลอื่นทำงานให้หรือทำหน้าที่แทนตนและในฐานะตัวแทน (Agents) ซึ่งเป็นผู้รับทำงานแทนตัวการโดยทำหน้าที่เปลี่ยนแปลงทรัพยากรให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปหรือบริการและจำหน่ายให้กับผู้บริโภค ความเกี่ยวข้องกันระหว่างบุคคลทั้งสองฝ่ายจะอยู่ในรูปของสัญญา กล่าวคือ เมื่อทั้งสองตกลงกันจนเป็นที่พอใจแล้วตัวแทนจะทำงานตามหน้าที่ที่กำหนดให้กับตัวการในขณะที่

ตัวการมีหน้าที่ที่ต้องจ่ายค่าตอบแทนให้กับตัวแทนตามสัญญา

ทฤษฎีตัวแทนนี้มองว่าทุกคนภายในองค์กรย่อมมีแรงผลักดันในอันที่จะทำทุกอย่าง เพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวด้วยกันทั้งสิ้น ดังนั้นฝ่ายจัดการย่อมมีแรงจูงใจทางด้านเศรษฐกิจและทางการเมือง (Economic and Political Incentives) ในอันที่จะเปิดเผยข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับความก้าวหน้าในการบริหารงานและฐานะการเงินของกิจการที่จะนำไปสู่ความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงิน โดยการซ่อนเร้นหรือปกปิดข้อมูลบางอย่างเพื่อให้งบการเงินออกมาดูดีในสายตาผู้ใช้งบการเงิน ซึ่ง ณ จุดนี้เองงบการเงินจึงถือว่าเป็นสื่อกลางที่บุคคลฝ่ายต่าง ๆ ที่เข้ามาร่วมทำสัญญากันนำมาใช้ในการวัดวัตถุประสงค์ที่ได้ระบุไว้ในสัญญาต่าง ๆ บรรลุผลเพียงใด ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่างบการเงินจึงเป็นเครื่องมือในการสอดส่องการทำงานของฝ่ายจัดการว่าทำงานได้มีประสิทธิภาพเพียงใด ด้วยเหตุนี้ฝ่ายจัดการจึงมีแรงจูงใจที่ต้องจัดให้มีระบบบัญชีที่เหมาะสมโดยการเลือกใช้นโยบายบัญชีที่มีผลดีต่อกิจการ ทั้งนี้ก็เพื่อสร้างความมั่นใจของผู้ถือหุ้นที่มีต่อพวกเขาและเพื่อสร้างความมั่นคงในหน้าที่งานของตนเอง

### 2.2 ทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (The Positive Accounting Theory)<sup>12</sup>

ทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (The Positive Accounting Theory (PAT)) เป็นทฤษฎีที่ใช้อธิบายพฤติกรรมของฝ่ายจัดการในการบริหารกิจการตามปรากฏการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น

<sup>11</sup> 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

<sup>12</sup> 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

ซึ่งประกอบด้วย 3 สมมติฐานดังนี้

**2.2.1 สมมติฐานการบัญชีผลประโยชน์ (The Bonus Plan Hypothesis)** ภายใต้สมมติฐานนี้ฝ่ายจัดการจะได้รับผลตอบแทนมากนักน้อยเพียงใดก็ขึ้นอยู่กับว่าการบริหารงานของพวกเขามีประสิทธิภาพเพียงใด ด้วยเหตุนี้งบการเงินจึงถูกนำมาเป็นเครื่องมือในการวัดผลการปฏิบัติงานของฝ่ายจัดการ โดยการเปรียบเทียบตัวเลขผลประโยชน์ประกอบการที่ใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงที่ได้มีการระบุไว้ในสัญญาผลตอบแทนที่ได้ทำไว้กับฝ่ายจัดการ ดังนั้นเพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อฝ่ายจัดการสูง ฝ่ายจัดการย่อมมีแนวโน้มที่จะรับเอานโยบายบัญชีที่หละหลวม (Liberal Accounting Policies) มาใช้เพื่อสร้างผลตอบแทนให้กับตนเองสูงขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม Bonus Plan Hypothesis ที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นก็ไม่ได้หมายความว่าฝ่ายจัดการจะต้องการจงใจที่จะสร้างผลประโยชน์ให้สูงขึ้นเสมอไป แต่ถ้าปีใดมีผลประโยชน์ออกมาต่ำกว่าระดับที่ได้กำหนดไว้สำหรับการจ่ายเงินโบนัสแล้ว ฝ่ายจัดการก็จะมีแนวโน้มที่จะลดผลประโยชน์ในปีนั้นลงโดยการรับรู้ผลขาดทุนต่าง ๆ เท่าที่จะเป็นไปได้ เพราะฝ่ายจัดการรู้อยู่แก่ใจว่าโอกาสที่ไม่ได้รับเงินโบนัสในปีนั้นมีสูงมาก ซึ่งพฤติกรรมดังกล่าวเรียกว่า พฤติกรรมล้างบาง (Take an Earnings Bath) การล้างบางจะช่วยให้ฝ่ายจัดการสามารถสร้างผลประโยชน์ในปีถัดไปได้สูงขึ้นก็จะส่งผลทำให้ฝ่ายจัดการได้รับเงินโบนัสตามที่ปรารถนา

**2.2.2 สมมติฐานการฝ่าฝืนอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน (The Debt Covenant Hypothesis)** ภายใต้สมมติฐานนี้ผู้ให้กู้ยืมและผู้ที่เป็นเจ้าหนี้รายอื่น ๆ ย่อมต้องการให้กิจการสร้างความเชื่อมั่น

ว่าจะจ่ายชำระคืนเงินต้นและดอกเบี้ย เมื่อครบกำหนด ดังนั้นเพื่อป้องกันความเสี่ยงต่อการผิดนัดชำระหนี้เจ้าหนี้เหล่านี้จึงต้องกำหนดกฎเกณฑ์บางอย่างในเงื่อนไขสัญญาเงินกู้เพื่อบังคับกิจการเกี่ยวกับนโยบายการจ่ายเงินปันผล, การควบกิจการ, การจำหน่ายทรัพย์สิน และการดำรงอัตราส่วนทางการเงิน (เช่น อัตราส่วนทุนหมุนเวียน, อัตราส่วนความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ย และอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน) ดังนั้น Debt Covenant Hypothesis จึงมองว่าถ้ากิจการใดกำลังฝ่าฝืนเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาเงินกู้ ฝ่ายจัดการก็จะมีแรงจูงใจที่จะรับเอาแนวทางปฏิบัติทางบัญชี หรือการทํารายการจัดหาเงินนอกงบดุลมาใช้เพื่อลดโอกาสที่กิจการจะฝ่าฝืนเงื่อนไขสัญญาเงินกู้เหล่านั้น

**2.2.3 สมมติฐานต้นทุนทางการเมือง (The Political Cost Hypothesis)** ภายใต้สมมติฐานนี้มองว่าการเมืองเป็นเรื่องของการแข่งขันระหว่างบุคคลฝ่ายต่าง ๆ เพื่อก่อให้เกิดการโอนถ่ายความมั่งคั่งไปยังตนเอง ดังนั้นการที่กิจการต้องเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับการเมืองย่อมทำให้เกิดต้นทุนขึ้นตามมา หมายความว่าเมื่อไรที่นักการเมืองและผู้มีอำนาจในการกำหนดกฎเกณฑ์ประสบบของทางที่จะสามารถสร้างผลประโยชน์ส่วนตัวบนความเจ็บปวดของผู้อื่นแล้ว นักการเมืองเหล่านั้นก็จะทำทุกวิถีทางเพื่อให้ได้มาในสิ่งที่ปรารถนา ซึ่งข้อมูลและภาพลักษณ์ทางการเงินของกิจการต่าง ๆ ที่สะท้อนออกมาในสายตาบุคคลทั่วไปจึงมีบทบาทอย่างมาก กล่าวคือ ถ้ากิจการใดมีตัวเลขผลประโยชน์ (กำไร) สูงผิดปกติทางการก็จะเข้าไปตรวจสอบกำไรที่แสดงนั้นสูงเกินกว่าความเป็นจริงหรือไม่ ดังนั้น Political

Cost Hypothesis จึงมองว่าถ้ากิจการใดต้องเข้าข่ายความสนใจหรือเข้าไปเกี่ยวข้องกับทางการแล้ว ฝ่ายจัดการของกิจการเหล่านั้นย่อมมีแนวโน้มที่จะเลือกนโยบายทางบัญชีที่จะช่วยลดผลประโยชน์การลงทั้งนี้ก็เพื่อลดความเสี่ยงทางด้านการเมือง (Political Risk) ลงนั่นเอง

### 2.3 ทฤษฎีการเลือกนำเสนอข้อมูลงบการเงินที่ไม่ตรงตามความเป็นจริง (The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis)

ทฤษฎีการเลือกนำเสนอข้อมูลงบการเงินที่ไม่ตรงตามความเป็นจริง The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis<sup>13</sup> เป็นเรื่องเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูล ทางการเงินให้บิดเบือนไปจากความเป็นจริง โดยการบิดเบือนดังกล่าวเกิดขึ้นโดยความเจตนา ซึ่งเป็นผลมาจากกฎเกณฑ์และข้อกำหนดในการรายงานที่ซับซ้อนที่เกิดจากผู้ออกข้อกำหนดถูกรวบงำจากผู้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการ การรายงานทางการเงิน ผู้ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่จะให้ผู้ออกข้อกำหนดออกข้อกำหนดในลักษณะที่เปิดช่องว่างให้เกิดการยืดหยุ่นในการแสดงถึงผลการปฏิบัติงานซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ จะได้รับผลประโยชน์ในการแสดงข้อมูลที่บิดเบือน ดังนี้

**2.3.1 ฝ่ายจัดการ (Manager)** มूलเหตุจูงใจที่ทำให้ฝ่ายจัดการรายงานผลการดำเนินงานที่บิดเบือนโดยการเลือกใช้มาตรฐานแบบหละหลวม (Loose Reporting Standard) ซึ่งมาตรฐานแบบหละหลวมในที่นี้ หมายถึง มาตรฐานที่

เปิดโอกาสให้ฝ่ายจัดการบริหารผลกำไรได้ตามเวลาที่ต้องการ เพื่อผลประโยชน์ดังนี้

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

**2.3.2 ผู้ถือหุ้น (Shareholder)** จากทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ได้อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล 2 กลุ่ม คือกลุ่มที่เรียกว่าตัวการ (Principals) กับอีกกลุ่มหนึ่งที่เรียกว่า ตัวแทน (Agents) จากความสัมพันธ์ตามทฤษฎีขององค์กรหนึ่งจะเกิดขึ้นระหว่างผู้ถือหุ้นกับฝ่ายจัดการ ดังนั้นเพื่อที่จะได้รับความไว้วางใจจากผู้ถือหุ้น ฝ่ายจัดการก็ต้องบริหารงานให้ผู้ถือหุ้นมีความมั่งคั่งสูงสุด (ราคาหุ้นสามัญสูงขึ้น) เนื่องจาก Selective Financial Misrepresentation Hypothesis มองว่าผู้ถือหุ้นจะได้รับประโยชน์จากการที่ฝ่ายจัดการเลือกใช้มาตรฐานแบบหละหลวม (Loose Reporting Standard) เช่นเดียวกันซึ่งส่งผลประโยชน์ดังกล่าวประกอบด้วย

- 1) ผลกำไรที่คงที่จากการบิดเบือนข้อมูลด้วยวิธีการที่เลือกได้ของฝ่ายจัดการ ทำให้บุคคลภายนอกมองว่ากิจการมีความเสี่ยงน้อย จึงตัดสินใจซื้อหุ้นของกิจการจึงทำให้ราคาหุ้นสูงขึ้น
- 2) ทำให้กิจการสามารถลดข้อกำหนดในสัญญาเงินกู้ (Debt Covenant) ลงทำให้กิจการสามารถลดความเสี่ยงจากการดำเนินงานได้

<sup>13</sup> The Positive in Accounting Theory and The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis เอกสารประกอบคำบรรยาย การเรียนวิชา บช. 5324 สัมมนาการบัญชี (Seminar in Accounting) มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย ประจำภาคต้น ปีการศึกษา 2542

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

(1) ต้องการรักษาลูกค้าโดยการลดข้อขัดแย้งระหว่างลูกค้า

(2) ต้องการให้ลูกค้าได้รับความพึงพอใจในบริการ

4) ผู้กำหนดมาตรฐาน (Standard Sectors) ในบางครั้งผู้กำหนดมาตรฐานทางบัญชีได้ออกมาตรฐานที่ทำให้ข้อมูลทางการเงินที่ได้จากการปฏิบัติตามมาตรฐานบิดเบือนจากความเป็นจริงได้ โดยการกำหนดวิธีการปฏิบัติทางการเงินบัญชีในเรื่องเดียวกันให้มีหลายวิธีการให้เลือก ซึ่งการกระทำดังกล่าวก็เพื่อผลประโยชน์ดังนี้

(1) เพื่อต้องการรักษาสถานภาพของตนเอง

(2) เพื่อประโยชน์ของสังคมโดยรวม กล่าวโดยสรุป การประพฤติผิดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีด้วยการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) นั้น วัตถุประสงค์ของการทำ Creative Accounting โดยทั่วไปก็คือต้องการเพิ่มความน่าเชื่อถือของตัวเลขผลประโยชน์ของการกิจการให้ดูดีในสายตาของผู้ใช้งบการเงิน แต่ในขณะเดียวกันการกระทำดังกล่าวก็ส่งผลเสียต่อผู้ที่ใช้งบการเงินเป็นอย่างยิ่ง กล่าวคือ ทำให้เกิดการตัดสินใจลงทุนหรือการวิเคราะห์สินเชื่อที่ผิดพลาดไปในทิศทางที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ และนำไปสู่ความไร้ประสิทธิภาพในการจัดสรรทรัพยากร

ในหลายกิจการ แต่ในทางตรงกันข้ามกลับก่อความมั่งคั่งให้กับฝ่ายจัดการของกิจการเหล่านั้น ดังนั้นก่อนที่จะตัดสินใจลงทุนหรือปล่อยสินเชื่อ นักวิเคราะห์ทางการเงินของสถาบันการเงินและผู้ลงทุนควรจะทำการศึกษาตรวจสอบในทุก ๆ แง่มุมของการทำ Creative Accounting ก่อนที่จะทำการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน ซึ่งการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินโดยปราศจากการตรวจสอบกลวงต่าง ๆ ที่อยู่เบื้องหลังการจัดทำงบการเงินแล้ว ก็คงจะไม่ได้ให้ความกระจ่างเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการที่ผู้วิเคราะห์กำลังให้ความสนใจแต่อย่างใด

### 3. มาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพการสอบบัญชีของประเทศไทย

การกำหนดหลักเกณฑ์หรือกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ขึ้นมาเพื่อใช้ควบคุมการปฏิบัติหรือการประกอบวิชาชีพเป็นสิ่งจำเป็น หากผู้ประกอบการวิชาชีพรายใดกระทำการโดยทุจริตหรือไม่โปร่งใสแล้วอาจส่งผลร้ายต่อทางราชการและบุคคลที่เกี่ยวข้องได้ สำหรับประเทศไทยนั้นกฎหมายหรือหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการควบคุมและกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในปัจจุบันได้แก่พระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ. 2547 พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 (และที่แก้ไขเพิ่มเติม) และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้คือ

#### 3.1 มาตรการและหลักเกณฑ์ในการควบคุมตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

ในปัจจุบันนี้ การประกอบวิชาชีพบัญชีได้ขยายครอบคลุมออกไปหลายด้านไม่ว่าการทำ

บัญชี การสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางระบบบัญชี การบัญชีภาษีอากร การศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี หรือบริการด้านอื่น ซึ่งมีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับกิจกรรมในทางธุรกิจต่าง ๆ อย่างกว้างขวาง จึงได้ส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอยู่ภายใต้การดูแลของสภาวิชาชีพเดียวกัน เพื่อเป็นศูนย์รวมและส่งเสริมความเป็นปึกแผ่นรวมทั้งให้ความรู้และพัฒนาส่งเสริมมาตรฐานการประกอบวิชาชีพ เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพมี คุณภาพ และมาตรฐาน และมีความก้าวหน้าในวิชาชีพ ตลอดจนเพื่อให้มีการควบคุมจรรยาบรรณ การประกอบวิชาชีพ จึงได้ตราพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เพื่อใช้ควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยได้ยกเลิกพระราชบัญญัติ ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เดิมที่ใช้ควบคุมเฉพาะผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี ทั้งนี้พระราชบัญญัติฉบับนี้ครอบคลุมวิชาชีพบัญชีในหลายด้านได้แก่ วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชีและในภายหลังหากเห็นว่ามีความจำเป็นเกี่ยวกับการบัญชีด้านใดที่มีความสำคัญ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์อาจออกกฎกระทรวงกำหนดบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านนั้นเพิ่มเติมขึ้นในค่านิยามวิชาชีพบัญชีก็ได้ เช่น วิชาชีพการตรวจสอบภายใน เป็นต้น ในพระราชบัญญัตินี้ได้กล่าวถึงทั้งหมด 78 มาตรา จัดแบ่งเป็น 9 หมวด และมีบทเฉพาะกาล ตั้งแต่มาตรา 73 จนถึงมาตรา 78 เพื่อให้ประกาศหรือคำสั่งตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี

พ.ศ. 2505 ยังคงมีผลบังคับใช้อยู่บางส่วน

พระราชบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุม กำกับ ดูแล กำหนดถึงอำนาจหน้าที่ขององค์กร กำหนดถึงหลักเกณฑ์และคุณสมบัติของผู้ที่จะเข้าสู่วิชาชีพ และกำหนดถึงจรรยาบรรณหรือมรรยาทที่ใช้ควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพนั้น ๆ รวมถึงการกำหนดถึงโทษหากผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติฝ่าฝืนหลักเกณฑ์หรือกฎเกณฑ์ที่กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพนั้น ๆ ปฏิบัติ ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

### 3.1.1 องค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุม

ตามพระราชบัญญัติดังกล่าว<sup>14</sup> ได้กำหนดให้มีสภาวิชาชีพ ซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคล และมีอำนาจหน้าที่ เช่น การกำหนดมาตรฐานการบัญชีมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี การกำหนดจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และการรับขึ้นทะเบียนการประกอบวิชาชีพบัญชี ออกใบอนุญาต พักใช้หรือเพิกถอนใบอนุญาตผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เป็นต้น

### 3.1.2 คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

พระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดให้มีคณะกรรมการต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการกำกับดูแล การพัฒนาความรู้ ส่งเสริมมาตรฐานการประกอบวิชาชีพบัญชีให้มีคุณภาพ และควบคุมจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งคณะกรรมการต่าง ๆ ได้แก่ คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี คณะกรรมการจรรยาบรรณ

<sup>14</sup> พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 6

คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีแต่ละด้าน และ  
คณะกรรมการอื่นๆ

### 3.1.3 การควบคุมการประกอบวิชาชีพ บัญชี

การประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการแสดงฐานะทางด้านการเงินและการบัญชีของนิติบุคคลพระราชบัญญัติดังกล่าวนี้จึงได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ที่จะทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีจึงเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้การแสดงผลของนิติบุคคลนั้นทำโดยความถูกต้องครบถ้วนและโปร่งใสเป็นที่น่าเชื่อถือของสาธารณชน เช่น จะต้องเป็นสมาชิกสามัญ หรือสมาชิกวิสามัญของสภาวิชาชีพบัญชี แต่ในกรณีเป็นสมาชิกวิสามัญซึ่งเป็นคนต่างด้าว ต้องเป็นผู้มีความรู้ภาษาไทยดีพอ ที่จะสามารถสอบบัญชีและจัดทำรายงานเป็นภาษาไทยได้ และมีภูมิลำเนาในประเทศไทย และเมื่อได้รับใบอนุญาตแล้ว ต้องได้รับใบอนุญาตตามกฎหมาย ว่าด้วยการทำงานของคนต่างด้าวด้วยจึงจะปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ และจะต้องผ่านการทดสอบ หรือฝึกอบรม หรือฝึกงาน หรือเคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีมาแล้ว ตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี และต้องได้รับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ซึ่งปัจจุบันกำหนดไว้จำนวน 12 ชั่วโมงต่อปี เป็นต้น

และนอกจากคุณสมบัติที่ได้กำหนดไว้ในกฎหมายแล้ว สภาวิชาชีพบัญชียังได้ออกข้อบังคับว่าด้วยเรื่องการออกใบอนุญาต และค่าธรรมเนียมใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2548 ข้อบังคับว่าด้วยเรื่องหลักเกณฑ์และวิธีฝึกหัดงาน การทดสอบเกี่ยวกับ

วิชาชีพบัญชีของผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2549 และฉบับที่ 18 ซึ่งเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมครั้งที่ 1 ของข้อบังคับฉบับที่ 13 เมื่อปี พ.ศ. 2552 โดยผู้ที่ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องผ่านการฝึกหัดงานสอบบัญชี ธุรกิจที่กฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชีหรือให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยฝึกหัดงานกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ได้กำหนดไว้จากนั้นจะต้องผ่านการทดสอบความรู้ตามหลักเกณฑ์เพื่อให้ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ในด้านจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ข้อกำหนดหรือหลักเกณฑ์ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชีเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพใช้เป็นแนวทางและยึดถือเป็นแนวปฏิบัติในการประกอบวิชาชีพนั้น สภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการขึ้นมาโดยออกข้อบังคับฉบับที่ 19 เรื่องการกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ พ.ศ. 2553 เพื่อใช้เป็นแนวทางในการควบคุมความประพฤติ และการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพ ให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี โดยแบ่งเป็น 6 หมวดได้แก่ (1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต (2) ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน (3) การรักษาความลับ (4) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ (5) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ประกอบวิชาชีพบัญชี ปฏิบัติหน้าที่ให้ และ (6) ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

ภายใต้จรรยาบรรณ ดังกล่าวที่กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติ หรืองดเว้น การปฏิบัติใด ๆ ให้มีความรวมถึง การกระทำ ของบุคคลอื่นผู้ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรับรู้ หรือผู้ประกอบวิชาชีพบัญชียินยอมให้อ้างชื่อ ในการปฏิบัติ หรืองดเว้นการปฏิบัติใด ๆ ซึ่งจะทำให้เกิดการฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับ ฉบับนี้ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ประกอบ วิชาชีพบัญชีหรือบุคคลอื่นโดยมิชอบด้วย

นอกจากผู้สอบวิชาชีพหรือผู้สอบบัญชี จะต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณดังกล่าวข้างต้น แล้วนั้น การกระทำที่อื่นที่เป็นเหตุเสื่อมเสีย เกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี ซึ่งข้อบังคับได้ให้ บทนิยาม<sup>15</sup> เช่น การลงลายมือชื่อแสดงความเห็น ในการสอบบัญชีโดยมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ใด ๆ หรือควบคุมการสอบบัญชีตามมาตรฐาน การสอบบัญชี และการมีพฤติกรรมรับจ้าง ลงลายมือชื่อ หรือยอมให้ใช้ชื่อ ทั้งที่ไม่ได้มีการ ปฏิบัติงาน ตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือ มาตรฐานการบัญชี เป็นต้น

ในส่วนของการควบคุมจรรยาบรรณ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นเป็นอำนาจของ คณะกรรมการจรรยาบรรณในการที่จะทำ การสอบสวนพิจารณาเรื่องร้องเรียนเกี่ยวกับการ ปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตว่าเป็นไป ตามมาตรฐานหรือจรรยาบรรณของวิชาชีพ หรือไม่ เมื่อคณะกรรมการจรรยาบรรณพิจารณา จากผลการสอบสวนแล้วมีมติว่าผู้ใดประพฤติ ผิดจรรยาบรรณ ให้มีคำสั่งลงโทษผู้นั้นโดย ได้แยกมาตรการลงโทษออกเป็น 2 ส่วน คือ มาตรการทางฝ่ายบริหารและมาตรการทาง อาญา โดยมาตรการทางฝ่ายบริหาร จะเป็น

การกำหนดให้คณะกรรมการจรรยาบรรณ มีอำนาจ ในการดักเตือนเป็นหนังสือ ภาคทัณฑ์ สั่งพักหรือ เพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เมื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายใดขาดคุณสมบัติ หรือมีการกระทำฝ่าฝืนจรรยาบรรณหรือประพฤติ เสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี ในขณะที่ มาตรการทางอาญาจะเป็นมาตรการหลังจากที่ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพ สอบบัญชีได้ใช้มาตรการทางฝ่ายบริหารโดย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายใดที่ได้รับคำสั่งพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีไป ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีในฐานะ ผู้สอบบัญชีตามกฎหมาย จะเป็นการฝ่าฝืน กฎหมายและถือว่าเป็นการกระทำความผิด มีโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกิน หกหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

โดยสรุปแล้วจากกล่าวได้ว่ามาตรการ ลงโทษทางฝ่ายบริหารนั้นจะใช้บังคับได้เมื่อ ผู้ถูกลงโทษยังมีสถานะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อยู่เท่านั้น เพราะการประกอบวิชาชีพเป็นลักษณะ เฉพาะตัว ส่วนมาตรฐานการลงโทษทางอาญา จะใช้บังคับได้ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รายนั้นสิ้นสภาพจากการเป็นผู้สอบบัญชี รับอนุญาตแล้ว ไม่ว่าจะเป็นโดยถูกสั่งพัก ใบอนุญาต ถูกเพิกถอนใบอนุญาตหรือใบอนุญาต ขาดต่ออายุ

### 3.2 มาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุม ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ และตลาด หลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 (และที่แก้ไขเพิ่มเติม)

การพัฒนาตลาดทุนของประเทศที่ผ่านมา ได้มุ่งเน้นการพัฒนาตลาดรองซึ่งเป็นตลาด ซื้อขายหลักทรัพย์เป็นหลัก แต่ยังขาดการพัฒนา

<sup>15</sup> ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 ข้อ 3

ตลาดแรกอันเป็นตลาดสำหรับหลักทรัพย์ ออกใหม่ควบคู่กันไปด้วย ทำให้บทบาทที่สำคัญของตลาดรองในการเป็นตลาดที่สนับสนุนตลาดแรกไม่เกิดประสิทธิภาพอย่างเต็มที่ ด้วยเหตุนี้จึงต้องเปิดโอกาสให้มีการพัฒนาตลาดแรกได้กว้างขวางขึ้นและให้มีตราสารประเภทต่าง ๆ ได้มากขึ้นเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการระดมทุน นอกจากนี้โดยที่การควบคุมดูแลในเรื่องที่เกี่ยวกับตลาดทุนมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายฉบับและอยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของหลายหน่วยงานทำให้การกำกับและพัฒนาตลาดทุนขาดความเป็นเอกภาพ ทั้งยังขาดมาตรการที่จะคุ้มครองผลประโยชน์ของผู้ลงทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ สมควรมีกฎหมายและหน่วยงานที่เป็นศูนย์รวมในการกำกับดูแลและพัฒนาตลาดทุนเพื่อให้สามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จึงได้ตราพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และล่าสุดในปี พ.ศ.2551 ได้ปรับปรุงแก้ไขเป็นครั้งที่ 4 ซึ่งเป็นการปรับปรุงโครงสร้างขององค์กรกำกับดูแลตลาดทุนโดยปรับปรุงที่มา องค์ประกอบ คุณสมบัติ และวาระการดำรงตำแหน่งของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และ ตลาดหลักทรัพย์ ให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น กำหนดให้มีคณะกรรมการกำกับตลาดทุนเพื่อทำหน้าที่ในการตรากฎเกณฑ์กำกับดูแลผู้ประกอบการธุรกิจและการทำธุรกรรมต่าง ๆ ในตลาดทุน ปรับปรุงที่มาและการพ้นจากตำแหน่งของเลขาธิการสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์รวมทั้งเพิ่มข้อห้ามมิให้ประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่หลังการพ้นจากตำแหน่งด้วย ตลอดจนสมควรปรับปรุงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับ

การกำกับดูแลการเสนอขายหลักทรัพย์เพื่อรองรับพัฒนาการของรูปแบบการจัดตั้งผู้ออกหลักทรัพย์ โดยกำหนดมาตรการเพิ่มเติมเพื่อเสริมสร้างการบริหารจัดการที่ดีของบริษัทที่มีการระดมทุนในตลาดทุนในด้านหน้าที่ความรับผิดชอบของกรรมการและผู้บริหาร และสิทธิของผู้ถือหุ้นของบริษัท ปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการกำกับดูแลตลาดหลักทรัพย์ให้เป็นสากล ปรับปรุงหลักเกณฑ์การกำกับดูแลผู้ประกอบการธุรกิจหลักทรัพย์และหลักเกณฑ์คุ้มครองทรัพย์สินของลูกค้าของบริษัทหลักทรัพย์ให้เหมาะสมกับสภาวะการณ์ กำหนดบทบัญญัติรองรับการทำธุรกรรมในตลาดหลักทรัพย์อันได้แก่การบังคับจำหน่ายหลักทรัพย์จดทะเบียนเพื่อให้ธุรกรรมต่าง ๆ สามารถดำเนินไปได้อย่างคล่องตัวมากยิ่งขึ้น กำหนดบทบัญญัติเพื่อคุ้มครองระบบการส่งมอบและชำระบัญชีในการซื้อขายหลักทรัพย์จดทะเบียน ปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับการเข้าถึงหลักทรัพย์เพื่อครอบงำกิจการ เพื่อยกระดับการใช้ความคุ้มครองผู้ลงทุน รวมทั้งปรับปรุงบทบัญญัติต่าง ๆ เพื่อส่งเสริมให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ทั้งนี้พระราชบัญญัตินี้ตั้งก่่าวเป็นพระราชบัญญัติที่ควบคุมดูแลหลักทรัพย์ของบริษัทมหาชน และใช้ควบคุมผู้สอบบัญชีที่จะทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีของบริษัทมหาชน โดยได้กำหนดมาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมผู้สอบบัญชีไว้ในส่วนที่ 5 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลและการสอบ บัญชี นอกจากนั้นยังได้สร้างระบบตรวจสอบและถ่วงดุลต่อกรรมการและผู้บริหารของบริษัทหลักทรัพย์ และเน้นที่การคุ้มครองและให้สิทธิกับผู้ลงทุนในเรื่องต่าง ๆ เพื่อให้เป็น

ประโยชน์ต่อนักลงทุนและตลาดทุนโดยรวม

และเมื่อปรากฏต่อสำนักงานว่าผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ รายใดไม่สามารถดำรงลักษณะให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ข้างต้น สำนักงานอาจดำเนินการ เช่น สั่งการให้ผู้สอบบัญชีนั้นกระทำการ แก้ไขการกระทำ หรือดเว้นการกระทำ หรือสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้น

### 3.3 มาตรการและหลักเกณฑ์การควบคุมตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติฉบับในเรื่องที่เกี่ยวกับการควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้กำหนดไว้ในหมวด 8 เรื่องบัญชีและการรายงาน โดยได้กำหนดให้กรรมการต้องจัดผู้สอบบัญชีทำหน้าที่ในการตรวจสอบงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนให้เสร็จก่อนที่จะนำเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นเพื่ออนุมัติ และให้ที่ประชุมสามัญประจำปีแต่งตั้งผู้สอบบัญชีและกำหนดจำนวนเงินค่าตอบแทนบัญชีของบริษัททุกปี และในการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีจะแต่งตั้งผู้สอบบัญชีคนเดิมอีกก็ได้ ทั้งนี้เมื่อได้รับแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการ ผู้สอบบัญชีมีสิทธิขอตรวจงบการเงินได้ตลอดเวลาในระหว่างเวลาทำการของบริษัท และให้ผู้สอบบัญชีทำรายงานเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นสามัญประจำปีทุกปีด้วย<sup>16</sup>

### 4. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การที่ภาคเศรษฐกิจและการค้าขายตัวอย่างต่อเนื่องก่อให้เกิดความเจริญเติบโตทั้งทางด้านเศรษฐกิจและสังคม ธุรกิจการค้า

ประเภทต่าง ๆ เกิดขึ้นมากมาย ผู้ที่จะลงทุนในธุรกิจการค้าต้องการทราบความเป็นไปของกิจการ ซึ่งได้จากรายงานทางการเงินที่ถูกต้องทำให้นักลงทุนทราบถึงสถานะภาพของกิจการได้เป็นอย่างดี ทั้งนี้รายงานทางการเงินที่ถูกต้องจะต้องเป็นข้อมูลที่เกิดจากการรวบรวมและจัดทำขึ้นอย่างมีหลักเกณฑ์ และเป็นไปตามมาตรฐานทางบัญชีที่ได้รับการรับรองโดยทั่วไป ซึ่งจะกระทำขึ้นอย่างสม่ำเสมอ และสามารถเข้าใจได้ง่าย มิฉะนั้นแล้วข้อมูลทางการเงินที่จัดทำขึ้นนั้น อาจจะมีองค์ประกอบ รูปแบบ และหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันได้จากสภาพการณ์หนึ่งไปยังอีกสภาพการณ์หนึ่ง หรือจากระยะเวลาหนึ่งไปอีกระยะเวลาหนึ่ง หรือจากคณะผู้บริหารหนึ่งเป็นอีกคณะหนึ่ง ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการสอบบัญชีเพื่อให้รายงานทางการเงินมีความถูกต้อง โปร่งใส ซึ่งต้องอาศัยผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ และความซื่อสัตย์ สุจริตเป็นผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบ<sup>17</sup> และจากการศึกษามาตรการทางกฎหมายที่ใช้ควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชี มีข้อสรุปและข้อเสนอแนะดังนี้

#### 4.1 บทสรุป

ผู้ที่ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย นอกจากจะต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีแล้ว หากเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ก็ยังต้องมีคุณสมบัติอื่น ๆ เพิ่มเติมขึ้นมาจากที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กำหนด อีกทั้ง ยังต้องได้รับ

<sup>16</sup> พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน พ.ศ. 2535 ฉบับที่ 2 พ.ศ. 2544, ฉบับที่ 3 พ.ศ. 2551 มาตรา 112 มาตรา 120 และมาตรา 122-123

<sup>17</sup> เกษรี ณรงค์เดช (2528) “รายงานการเงิน” พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร อมรินทร์ การพิมพ์ หน้า 30

ความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์อีกประการหนึ่งด้วย และหากมีการฝ่าฝืนข้อกำหนดต่าง ๆ เหล่านั้น นอกจากจะถูกเพิกถอนการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีแล้วยังมีโทษทางอาญาอีกด้วย

แต่อย่างไรก็ตามในปัจจุบันนี้ก็ยังพบว่ามีการกระทำความผิดของผู้สอบบัญชี และยังคงมีการกล่าวหาผู้สอบบัญชี รวมถึงสั่งพักการให้ความเห็นชอบในการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต่าง ๆ อยู่เนือง ๆ จึงยังมีข้อสงสัยว่าในขณะที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีการบังคับใช้อย่างเข้มงวด หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทุกหน่วยงานต่างก็กำกับ ดูแล การปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีอย่างเข้มงวดและเคร่งครัดตามกฎหมาย แต่เหตุใดผู้ที่ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี จึงยังมีการถูกกล่าวหา มีการประพฤติที่ผิดจรรยาบรรณ ทั้งที่กฎหมายก็ได้พยายามให้ความสำคัญกับการให้ความเป็นอิสระแก่ผู้สอบบัญชี อาทิ การกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในรอบระยะเวลา 5 รอบปี หรือการที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้กำหนดให้หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนทำหนังสือรับรองต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ว่า ตนและผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นในสำนักงานสอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ไม่เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทจดทะเบียนที่ตรวจสอบและ/หรือ บริษัทในเครือของบริษัทที่ตรวจสอบนั้น และหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี ผู้เป็นหุ้นส่วนอื่น ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

รวมทั้งคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของบุคคลเหล่านั้นไม่เป็นกรรมการ พนักงาน ลูกจ้างหรือตัวแทนของบริษัทจดทะเบียนที่ตรวจสอบ และ/หรือบริษัทในเครือของบริษัทที่ตรวจสอบนั้น ทั้งนี้ก็เพราะคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ประสงค์ที่จะให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระ ในด้านการมีส่วนได้เสียหรือมีตำแหน่งหน้าที่ในกิจการที่ตรวจสอบอย่างแท้จริง

แม้จะมีการกำหนดจรรยาบรรณวิชาชีพขึ้นมา เพื่อกำกับดูแลการปฏิบัติงานของวิชาชีพต่าง ๆ ก็ตาม แต่การตัดสินใจเพื่อกระทำหรือไม่กระทำการใด ๆ บนพื้นฐานของจรรยาบรรณวิชาชีพที่กำหนดไว้นั้น ล้วนแต่มีผลกระทบต่อผู้ที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย การตัดสินใจอย่างหนึ่งอาจก่อให้เกิดประโยชน์หรือการเสียประโยชน์ต่อผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทั้งสิ้น ในส่วนของวิชาชีพสอบบัญชานั้น แม้การกำหนดจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชี หรือมรรยาทของผู้สอบบัญชีขึ้นมาเพื่อควบคุมความสัมพันธ์ และการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี แต่ผู้สอบบัญชีแต่ละคนก็อาจมีวิธีการที่จะตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ บนหลักจรรยาบรรณเดียวกันแต่ด้วยเหตุผลและวิธีการที่แตกต่างกัน ซึ่งปัจจัยจริยธรรมส่วนบุคคล ปัจจัยสภาพแวดล้อมและปัจจัยความเป็นอิสระส่งผลต่อจริยธรรมวิชาชีพสอบบัญชี หมายความว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และสภาพแวดล้อมของการปฏิบัติงานที่แตกต่างกันออกไป โดยในเหตุการณ์เดียวกันบุคคลหนึ่งอาจเห็นว่าถูกต้อง แต่อีกบุคคลหนึ่งอาจเห็นว่าไม่ถูกต้อง เนื่องจากบุคคลใช้เกณฑ์การตัดสินใจทางจริยธรรมที่ต่างกัน ส่งผลให้เกณฑ์การตัดสินใจจริยธรรมไม่ตายตัว เพราะบุคคลจะใช้ความรู้สึกและ

สภาพแวดล้อมของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นเกณฑ์ในการตัดสินจริยธรรม<sup>18</sup>

ปัญหาเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีนั้น ใน Code of Ethics for professional Accountants<sup>19</sup> ได้ให้นิยามไว้ว่า ความอิสระนั้นจะต้องอิสระทั้งจากจิตใจและการกระทำ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีพิจารณาได้จากบทบาทและการปฏิบัติงานในกิจการที่ตรวจสอบ ซึ่งความเป็นอิสระนี้จะเป็นตัวชี้วัดความมีจริยธรรมของผู้สอบบัญชี การขาดความเป็นอิสระอาจเกิดขึ้นได้ในหลาย ๆ 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 อำนาจหน้าที่นี้ควรจะทำมาก่อนผลประโยชน์ส่วนตัว
3. การที่ความขัดแย้งทางผลประโยชน์แทรกแซงวิจารณ์ญาณมืออาชีพเหล่านั้น ลูกค้าก็ดี นายจ้างก็ดี หวังว่ามีอาชีพเหล่านั้นจะเป็นอิสระและชัดเจน วิจารณ์ญาณไม่บิดเบือนไปแต่เขาไม่ทำอย่างนั้นจึงเกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์<sup>20</sup>

หรือกรณีการศึกษาถึงแนวคิดทฤษฎีในเชิงความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร พบมูลเหตุจูงใจของการนำไปสู่การตกแต่งบัญชีของกิจการตามแนวสมมติฐาน Selective Financial Misrepresentation Hypothesis<sup>21</sup> ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลทางการเงินให้บิดเบือนไปจากความเป็นจริง โดยการบิดเบือนดังกล่าวเกิดขึ้นโดยความเจตนาอันเป็นผลมาจากกฎเกณฑ์และข้อกำหนดในการรายงานที่ซับซ้อนที่เกิดจากข้อกำหนดถูกรวบงำจากผู้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดหรือผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการรายงานทางการเงิน ผู้ปฏิบัติตามข้อกำหนดหวังที่จะให้ผู้ออกข้อกำหนด ออกข้อกำหนดในลักษณะที่เปิดช่องว่างให้เกิดการยืดหยุ่นในการแสดงถึงผลประกอบการปฏิบัติงาน ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ จะได้รับผลประโยชน์ในการแสดงข้อมูลที่บิดเบือน โดยทฤษฎีดังกล่าวเชื่อว่าผู้สอบบัญชีมีแรงจูงใจที่จะเลือกใช้มาตรฐานแบบหละหลวม (Loose Reporting Standard) ในบางกิจการเพื่อผลประโยชน์

1) ต้องการรักษาลูกค้าโดยการลดข้อขัดแย้งระหว่างลูกค้าและ

2) ต้องการให้ลูกค้าได้รับความพึงพอใจในบริการ

ทั้งนี้เนื่องจากตนเองได้รับผลประโยชน์ตอบแทนจากค่าสอบบัญชีจากลูกค้าอีกทางหนึ่ง หรือเกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflict

<sup>18</sup> จันทงค์ จันทโชโต *โครงการวิจัยเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2546* หน้า 29

<sup>19</sup> International Federation of Accountants, *Handbook of International Auditing Assurance and Ethics Pronouncements* 5<sup>th</sup> ed., New York 2005

<sup>20</sup> <http://www.michita.com/space/th/columnsth/peopleandorganisationalth/57-conflict-of-interest>

<sup>21</sup> วรศักดิ์ ทุมมานนท์ *Creative Accounting วารสารธรรมนิติ (เอกสารภาษณาการ)* ปีที่ 18 ฉบับที่ 208-209 (มค.-กพ 2542)

of Interest) ระหว่างกันจึงเกิดแรงจูงใจต่อผู้สอบบัญชีที่จะเลือกใช้มาตรฐานหรือนโยบายบัญชีที่หละหลวม ตัวอย่างเช่น การปรับกำไรโดยการรับเอาวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยให้กิจการชะลอการรับรู้รายจ่ายและ/หรือรายได้จากงวดบัญชีหนึ่งไปสู่อีกงวดบัญชีหนึ่งมาใช้ กล่าวคือ เมื่อเกิดรายการทางธุรกิจขึ้นฝ่ายจัดการจะกำหนดว่ารายการนั้น ๆ ควรจะส่งผลกระทบต่อกิจการออกไปอีกกี่งวดบัญชีข้างหน้า และผู้สอบบัญชีก็เห็นด้วยกับวิธีการดังกล่าว ซึ่งเป็นลักษณะของการที่ฝ่ายจัดการใช้ดุลยพินิจที่มีอยู่ในการวางนโยบายบัญชีที่หละหลวม (Liberal) เพื่อยืดหยุ่นกำไร เป็นต้น

ปัจจุบันปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อมีการสอบทานรายงานทางการเงินในบางบริษัทและพบว่ามียั้งผิดปกติดังกล่าว คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้แก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยใช้อำนาจตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ในการสั่งให้บริษัทจดทะเบียนที่ตรวจพบว่ามีบางข้อที่ผิดปกติดำเนินการต่าง ๆ อาทิ การสั่งให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แก้ไขงบการเงิน หรือการสั่งให้บริษัทจดทะเบียนจัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ เป็นต้น

ประเด็นเรื่องของการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ หรือ Special Audit คือ การที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สั่งให้บริษัทจดทะเบียนดำเนินการให้ผู้สอบบัญชีเข้ามาตรวจสอบงบการเงินของบริษัทเพิ่มเติมในบางประเด็น ซึ่งจำเป็นต้องมีการตรวจสอบค้นหาข้อเท็จจริงมากกว่าการตรวจสอบปกติ เนื่องจากข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินอาจจะ

มีประเด็นที่คลุมเครือไม่ชัดเจน ซึ่งหากผู้ลงทุนนำไปใช้พิจารณาประกอบการตัดสินใจลงทุนก็อาจส่งผลเสียต่อการลงทุนได้ จึงต้องทำให้เกิดความกระจ่างขึ้นเสียก่อน โดยปกติงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนจะต้องผ่านการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีตามรอบระยะเวลาเป็นรายปี และรายไตรมาสอยู่แล้ว และผู้สอบบัญชีก็จะให้ความเห็นว่างบการเงินนั้นถูกต้องหรือไม่อย่างไร

ซึ่งผลลัพธ์จากการทำ Special Audit อาจออกมาได้เป็น 2 แนวทาง ทางแรก คือ อาจจะไม่พบการทำความผิด ทางที่สอง คือ บริษัทจดทะเบียนมีการทำความผิดจริง ซึ่งหากเป็นกรณีนี้ มักตามมาด้วยการที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ กล่าวโทษผู้บริหาร หรือสั่งให้บริษัทจดทะเบียนแก้ไขงบการเงินในที่สุด ดังนั้น การสั่งทำ Special Audit นอกจากเป็นไปเพื่อทำให้ความจริงชัดเจนแล้วยังอาจถือเป็นสัญญาณที่ส่งออกมาจากหน่วยงานกำกับดูแลเพื่อบอกผู้ลงทุนให้จับตามองว่าบริษัทจดทะเบียนมีประเด็นที่น่าสงสัยในเรื่องใดเป็นพิเศษหรือไม่ตัวอย่างที่เคยเกิดขึ้น เช่น บริษัททำธุรกิจซื้อขายไป ซึ่งในช่วงสี่ห้าปีที่ผ่านมาบริษัทขาดทุนมาตลอดเนื่องจากยอดขายสินค้าต่ำมาก แต่พอมาปีนี้ ผลประกอบการกลับเปลี่ยนเป็นกำไรอย่างมาก โดยที่มาของรายได้ที่ทำให้เกิดกำไรนั้นไม่ได้มาจากการขายสินค้าแต่กลับมาจากกำไรให้เข้าดั่งสินค้า ทั้ง ๆ ที่บริษัทไม่ได้ทำธุรกิจให้เข้า ไม่เคยมีรายได้จากค่าเช่า และไม่มีทรัพย์สินที่จะปล่อยเช่ามาก่อนเลย ตัวเลขรายได้ค่าเช่าที่ผิดปกติดังกล่าวก็อาจเป็นประเด็นที่น่าสงสัย ก.ล.ต. ก็จะสั่งให้บริษัทจ้างผู้สอบบัญชีมาทำ Special Audit เพื่อค้นหา

ข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่นำไป เอกสารหลักฐาน และ ความสมเหตุสมผลของรายได้ค่าเช่าที่เกิดขึ้น ท้ายที่สุด ผลการทำ Special Audit ปรากฏออกมาว่า บริษัทไม่ได้มีการให้เช่าทรัพย์สินจริง แต่เป็นการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินด้วยการสร้างเรื่องราวและทำเอกสารหลักฐานขึ้นมา ให้ดูเหมือนว่าบริษัทมีการให้เช่าทรัพย์สินเพื่อรับรู้รายได้และทำให้งบการเงินของบริษัทมี ผลประกอบการกำไร เป็นต้น<sup>22</sup>

#### 4.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษามาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ดังกล่าว พบว่าแม้จะมีการกำหนดจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีไว้แล้วอย่างครอบคลุม รวมถึงการกำหนดบทลงโทษไว้อย่างครบถ้วน อีกทั้งในทางปฏิบัติ รวมถึงมีการบังคับใช้กฎหมายอย่างเข้มงวดในการกำกับ ดูแลและ ตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี แต่ก็ยังมีผู้สอบบัญชีบางส่วนที่ยังมีพฤติกรรมฝ่าฝืนจรรยาบรรณวิชาชีพดังกล่าว ผู้วิจัยจึงมี ข้อเสนอแนะ ดังนี้

1. ด้านคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี เกี่ยวกับสัญญาของนักวิชาชีพบัญชีที่ประเทศไทย ได้จำกัดว่าต้องมีสัญชาติไทยหรือสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ ในขณะที่ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสิงคโปร์ไม่ได้ กำหนดข้อจำกัดเกี่ยวกับสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชีไว้ นั้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะให้ไม่มีการจำกัดสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชี ซึ่งจะทำให้เกิดความหลากหลายของความสามารถของ นักวิชาชีพบัญชี รวมถึงจำนวนของผู้สอบบัญชี

ที่จะเพิ่มมากขึ้น และจะทำให้เกิดการแข่งขันที่สูงขึ้น จะทำให้เกิดการพัฒนาเพื่อแข่งขันกันมากขึ้น ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในแง่ของการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี ที่จะหมุนเวียนได้อย่าง คล่องตัวเพิ่มขึ้น อีกทั้งยังจะเป็นการรองรับ การเคลื่อนย้ายแรงงานเสรีในอาเซียนในอนาคต ได้อีกด้วย

2. ด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ซึ่งประเทศไทยเป็นประเทศที่กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพน้อยที่สุด โดยสหรัฐอเมริกากำหนดให้ผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง 40 ชั่วโมงต่อปี ประเทศสิงคโปร์ 30 ชั่วโมงต่อปี ในขณะที่ประเทศไทยกำหนดให้ผ่านการพัฒนาความรู้ ต่อเนื่องทางวิชาชีพ 12 ชั่วโมงต่อปี ซึ่งผู้วิจัยขอเสนอแนะให้เพิ่มจำนวนชั่วโมงของการพัฒนา ความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพเพิ่มขึ้น ซึ่งจะเป็น ประโยชน์ต่อนักวิชาชีพบัญชี และส่งผลให้เกิด มาตรฐานและประสิทธิภาพที่ดีในการปฏิบัติ หน้าที่ต่อไป

3. ด้านโครงสร้างองค์กรของหน่วยงาน ที่กำกับดูแล ผู้วิจัยขอเสนอแนะให้มีคณะกรรมการ กำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด ขึ้นมาอีกคณะหนึ่งโดยเฉพาะ เพื่อทำหน้าที่ ควบคุมดูแล ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชี กำหนด มาตรฐานการปฏิบัติงาน มาตรฐานการบัญชี ที่เหมาะสมกับลักษณะและรูปแบบของ การดำเนินกิจการของบริษัทที่จดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ ตลอดจนออกกฎข้อบังคับ ที่เหมาะสมกับการกำกับ ดูแลผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ยังทำหน้าที่ สอบสวนและดำเนินการ ทางวินัยผู้สอบบัญชี ที่ฝ่าฝืนหรือประพฤติ

<sup>22</sup> สุรรัตน์ สุรเดชะ ก.ล.ด. คูคตินกมลทูน หนังสือพิมพ์กรุงเทพธุรกิจ 2554

ผิดจรรยาบรรณวิชาชีพ สำหรับอัตราตอบแทนของผู้สอบบัญชีแต่ละรายนั้น คณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดจะเป็นผู้ประเมินและกำหนดให้โดยพิจารณาจากต้นทุนในการดำเนินงานสอบบัญชีและความยากง่ายหรือความซับซ้อนในรายงานทางการเงินของแต่ละบริษัท และหน่วยงานดังกล่าวปฏิบัติหน้าที่ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งจะช่วยให้ตัดปัญหาเรื่องผลประโยชน์ และจะทำให้เกิดความเป็นอิสระในกระบวนการตรวจสอบบัญชีได้อย่างแท้จริง

#### ■ เอกสารอ้างอิง

สุขแท้ เรื่องวัฒนธรรมโชติ (2555) “มาตรการทางกฎหมายในการควบคุมจรรยาบรรณวิชาชีพผู้สอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์” นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.  
กมลกมลตระกูล ภูมิคุ้มกันคอร์รัปชัน. 1 พฤษภาคม 2549 กรุงเทพฯธุรกิจ.  
กรณ์ จีวีวานิชกุล. (2546). **ธุรกรรมนอกงบดุลและผลกระทบต่อรายงานการเงิน** กรุงเทพมหานคร จุลสาร มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ.  
เกษรี ณรงค์เดช. (2528). “รายงานการเงิน” พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร อัมรินทร์การพิมพ์  
พิเศษ เสตเสถียร. (2537). **คำอธิบายกฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์** กรุงเทพมหานคร  
วรศักดิ์ ทุมมานนท์. (มค.-กพ. 2542). **Creative Accounting วารสารธรรมนิติ** (เอกสารภาชีอากร) ปีที่ 18 ฉบับที่ 208-209.

วัชรียา โตสงวน และพนม เอี่ยมประยูร. (2533).

**กฎหมายกับเศรษฐกิจ: การควบคุมวิชาชีพศึกษากรณวิชาชีพทนายความ ใน เอกสารการสัมมนาทางวิชาการ** กรุงเทพมหานคร มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร. (2548). **กฎหมายและวัฒนธรรมใหม่ในการกำกับดูแลกิจการ: Sarbanes-Oxley Act การกำกับดูแลกิจการที่ดี: Corporate Governance** กรุงเทพฯ

สุวิรัตน์ สุรเดชะ. (2554). ก.ล.ต. คู่คิตักลงทุน หนังสือพิมพ์กรุงเทพธุรกิจ.

อุไร เพิ่มพูน. (2527). **ปัญหาการสอบบัญชี** กรุงเทพมหานคร

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

International Federation of Accountants, (2005). Handbook of International Auditing Assurance and Ethics Pronouncements 5<sup>th</sup> 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)

Stephen E. Loeb (1978) **Ethics in the Accounting Profession** New York John Wiley & Sons

Watts Ross L Zimmerman Jerold L Positive Accounting Theory A Ten Year Perspective

The Accounting Review Jan 1990 65 1  
ABI/INFORM Global

ก่อศักดิ์ เจนสมุทรสินธุ์. (2535). การสอบสวน  
และการพิจารณาคดีมรรยาทนายความ  
วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะ  
นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

จำนงค์ จันทโชโต. (2546). โครงการวิจัยเรื่อง  
ปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพ  
สอบบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี  
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

จิราภรณ์ พิณจันทร์ชัย (2550) การหมุนเวียน  
ผู้สอบบัญชีกับการตกแต่งกำไรผ่านรายการ  
คงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร:กรณีศึกษา  
บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง  
ประเทศไทย วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชี  
มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

