

บทความวิจัย

การพัฒนากฎหมายเพื่อป้องกันการตกแต่งบัญชีโดยทุจริต
ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*

The Development of Laws to Prevent Fraudulent Financial
Statement Manipulation by Listed Companies in the Stock
Exchange of Thailand

ดาวใจ บุญจันทร์¹

Daojai Boonjan²

เลขที่ 98/47 เดอะคิวบ์เซาท์ แจ้งวัฒนะ 15/1 แขวงทุ่งสองห้อง
เขตหลักสี่ กรุงเทพมหานคร 10210.

No. 98/47, The Cube South, Chaengwattana 15/1, Thung Song Hong
Sub-district, Lak Si District, Bangkok 10210.

* Corresponding author E-mail: daojai.boonjan@spumail.net

* บทความนี้เป็นส่วนหนึ่งของวิทยานิพนธ์ เรื่อง “การพัฒนากฎหมายเพื่อป้องกันการตกแต่งบัญชีโดยทุจริตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม, พ.ศ. 2567.

¹ นางสาวดาวใจ บุญจันทร์ นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยศรีปทุม.

² MissDaojai Boonjan Master of Laws (LL.M.) Student, Faculty of Law, Sripatum University.

รุ่งแสง กฤตยพงษ์³

Rungsaeng Kittayapong⁴

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม

เลขที่ 2410/2 ถนนพหลโยธิน เขตจตุจักร กรุงเทพมหานคร 10900.

Faculty of Law, Sripatum University,

No. 2410/2 Phaholyothin Road, Chatuchak District, Bangkok 10900

E-mail: rungsaeng@kss.co.th

วันที่รับบทความ : 31 กรกฎาคม 2567 วันที่แก้ไขบทความ : 23 ตุลาคม 2567

วันที่ตอบรับ : 5 กันยายน 2567 วันที่เผยแพร่ : 14 ธันวาคม 2567

³ ดร.รุ่งแสง กฤตยพงษ์, อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

⁴ Dr.Rungsaeng Kittayapong, Thesis Advisor.

บทคัดย่อ

บทความวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา (1) แนวคิดหลักการเกี่ยวกับการตกแต่งบัญชีโดยทุจริตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (2) มาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันการตกแต่งบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ (3) ปัญหาผลกระทบจากการตกแต่งบัญชีโดยทุจริตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และ (4) แนวทางแก้ไขและพัฒนากฎหมายที่ใช้ในการป้องกันการเกิดการตกแต่งบัญชีโดยทุจริตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพ โดยรวบรวมข้อมูลจากหนังสือ บทความ วิทยานิพนธ์ รายงานการวิจัย และเอกสารที่เกี่ยวข้อง

ผลการศึกษาพบว่า พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ไม่ได้บัญญัติให้มีการจัดตั้งหน่วยงานที่มีความอิสระในการใช้อำนาจกำกับดูแลตรวจสอบการสอบบัญชีไว้เป็นการเฉพาะ ทำให้เกิดปัญหาความเชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบบัญชีและขาดความเป็นเอกภาพ เนื่องจากอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายประเทศไทยไม่ได้ให้ความสำคัญกับมาตรการที่เกี่ยวกับการจัดการผลประโยชน์ที่จะกระทบต่อบทบาทความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีตลาดทุนยังไม่ใช่เป้าหมายในการกำกับดูแลตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ทั้ง ๆ ที่ส่วนสำคัญในการสร้างความน่าเชื่อถือของนักลงทุน

ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะว่า ควรแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยการเพิ่มเติมพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มาตรา 8/1 ให้มีสำนักงานกำกับดูแลด้านการบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ มาตรา 8/2 กำหนดอำนาจหน้าที่สำนักงานกำกับดูแลบัญชี มาตรา 62/1 ออกกฎกระทรวงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีกำหนดกิจกรรมต้องห้าม และเพิ่มเติมมาตรา 62/2 กำหนดบทลงโทษสำนักงานสอบบัญชี หากผู้สอบในสังกัดทำผิดการกระทำผิดตามร่างพระราชบัญญัตินี้

คำสำคัญ : การพัฒนากฎหมาย, การตกแต่งบัญชี, ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ABSTRACT

This research article aims to study (1) the concepts and principles regarding fraudulent financial statement manipulation by listed companies in the Stock Exchange, (2) legal measures to prevent financial statement manipulation of listed companies in the Stock Exchange of Thailand, compared with foreign laws, (3) problems and impacts arising from fraudulent financial statement manipulation by listed companies in the Stock Exchange, and (4) guidelines for amending and developing laws to prevent fraudulent financial statement manipulation by listed companies. This is a qualitative research study, with data collected from books, articles, theses, research reports, and relevant documents.

The study found that the Securities and Exchange Act of B.E. 2535 (1992) does not specifically establish an independent regulatory body to oversee and audit accounting practices. This results in issues related to the expertise of auditors and a lack of unity, as Thai law does not prioritize measures addressing conflicts of interest that could affect the independence of auditors. The Capital Market Supervisory Board does not target the oversight of accounting practices in the Securities and Exchange Act, even though they are crucial for ensuring investor confidence.

The researcher suggests that the Securities and Exchange Act of B.E. 2535 (1992) be amended by adding Section 8/1 to establish a supervisory office for the accounting practices of listed companies. Section 8/2 should define the duties and powers of the office, Section 62/1 should issue ministerial regulations on auditor independence and prohibited activities, and Section

62/2 should impose penalties on auditing offices if their auditors violate this proposed law.

Keywords: Legal development, financial statement manipulation, auditor independence

1. ความนำ

ในปัจจุบันตลาดหุ้นไทยได้เกิดความเสียหายอย่างมหาศาล กล่าวคือ ความเสียหายที่เกิดจากหุ้น STARK ซึ่งความเสียหายเกิดจากบริษัทฯ ได้ถูกกล่าวหาว่า กระทำการตกแต่งบัญชีเพื่อหลอกลวงให้นักลงทุนรายย่อยที่ได้รับความเสียหายมากกว่า 20,000 ราย หลงเชื่อว่าเป็นบริษัทที่มีความน่าเชื่อถือ และจะได้รับผลตอบแทนสูงหากลงทุนแต่ผลที่ได้รับกลับตรงกันข้าม ทำให้นักลงทุนบางรายถึงกับหมดเนื้อหมดตัว ดังนั้น จะเห็นได้ว่า รายงานทางการเงินถือเป็นเครื่องมือสำคัญสำหรับนักลงทุน เพื่อประกอบการพิจารณาในการลงทุน ซึ่งบริษัทควรจะต้องเปิดเผยข้อมูลที่ตรงกับความจริงให้นักลงทุนทราบ การที่บริษัทไม่ได้เปิดเผยข้อมูลที่เป็นจริงทำให้นักลงทุนเข้าใจผิด ซึ่งถือได้ว่า บริษัทมีเจตนาปิดบังและบิดเบือนข้อเท็จจริง การกระทำความผิดกล่าวสร้างความเสียหายแก่นักลงทุนเป็นอย่างมาก ส่งผลให้นักลงทุนทั้งในและต่างประเทศขาดความเชื่อมั่นต่อบริษัท

จากข่าวสารต่าง ๆ ที่ปรากฏตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน พบว่า มีการกระทำความผิดทางบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทยและต่างประเทศอย่างต่อเนื่อง ซึ่งมีผลกระทบและสร้างความเสียหายต่อนักลงทุนอย่างมาก รวมถึงสร้างความเสียหายต่อระบบเศรษฐกิจของโลกด้วย โดยการกระทำความผิดทางบัญชีนี้บางกรณีเกิดจากการกระทำของผู้บริหารร่วมกับผู้สอบบัญชี ทำให้มีการพัฒนาการกระทำความผิดให้แยบยลมากขึ้น ตรวจสอบยากขึ้น การกระทำความผิดทางบัญชีกันอย่างแพร่หลายและกว้างขวาง โดยในปัจจุบันได้มีการพัฒนามาตรฐานการบัญชีเพื่อเป็นข้อกำหนดให้บันทึกบัญชีอย่างถูกต้อง และเป็นไปในแนวทางเดียวกันทั่วโลก เป็นการเพิ่มข้อจำกัดเพื่อสร้างอุปสรรคให้แก่บริษัทที่ต้องการกระทำความผิดทางบัญชี และภาครัฐยัง

มีหน่วยงานต่าง ๆ เข้ามาช่วยกำกับดูแลการดำเนินงานของบริษัท และการลงโทษหากมีการกระทำความผิดหรือฝ่าฝืนกฎเกณฑ์ที่กำหนด

จากปัญหาดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยจึงต้องการที่จะศึกษามาตรการทางกฎหมาย เพื่อป้องกันการตกแต่งบัญชีโดยทุจริตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ถึง มาตรา 8/1 มาตรา 8/2 มาตรา 62/1 และมาตรา 62/2 ทางกฎหมายที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันมีประสิทธิภาพเพียงพอหรือไม่ ยังมีส่วนที่จะต้องแก้ไขปรับปรุงหรือไม่ เพื่อให้การป้องกันการตกแต่งบัญชีมีประสิทธิภาพ ไม่ให้เกิดการตกแต่งบัญชีโดยทุจริตและสร้างความเสียหายอย่างมหาศาลในอนาคตขึ้นมาอีก ซึ่งเป็นการศึกษาเปรียบเทียบระหว่างมาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันการตกแต่งบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย โดยทำการศึกษาจากพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กับมาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันการตกแต่งบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของต่างประเทศ คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหราชอาณาจักร และประเทศสิงคโปร์ ในประเด็นที่มุ่งศึกษาดังต่อไปนี้

ประเด็นแรก คือ ปัญหาการขาดหน่วยงานกลางที่มีความเป็นอิสระในการใช้อำนาจกำกับดูแลตรวจสอบการสอบบัญชี และความเชี่ยวชาญของเจ้าหน้าที่ในการป้องกันการตกแต่งบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ประเด็นที่สอง คือ ปัญหาความเป็นอิสระและจริยธรรมของผู้สอบบัญชีในการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ประเด็นที่สาม คือ ปัญหาการกำกับดูแลและบทลงโทษสำหรับสำนักงานสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

2. แนวคิดที่เกี่ยวกับการตกแต่งบัญชี

การตกแต่งบัญชี (Creative Accounting) เป็นแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการใช้เทคนิคต่าง ๆ ในการจัดการข้อมูลทางการเงิน เพื่อให้ผลลัพธ์ของงบการเงินดูดีขึ้นกว่าที่เป็นจริง แนวคิดนี้สามารถแบ่งออกเป็นหลายด้าน เช่น การบันทึกข้อมูล การใช้มาตรฐานบัญชี การจัดการงบประมาณ และการรายงานผล เป็นต้น ซึ่งการตกแต่งบัญชีอาจช่วยให้บริษัทมีผลประกอบการที่ดีในระยะสั้น แต่ในระยะยาวอาจนำไปสู่ปัญหาทางกฎหมายและความเชื่อมั่นจากนักลงทุนได้ ดังนั้น ควรใช้ความระมัดระวังและความซื่อสัตย์ในกระบวนการบัญชีเสมอ

สมชาย สุภัทรกุล (2548) ระบุว่า บริษัทต่าง ๆ มีความพยายามที่จะแสดงผลการดำเนินงานโดยใช้เทคนิคต่าง ๆ รวมทั้ง การใช้แนวโน้มความคาดหวังของนักลงทุนให้ต่ำลงทดแทนหรือควบคู่ไปกับการตกแต่งกำไร เพื่อรายงานผลกำไรให้เป็นไปตามเป้าหมายของกำไร โดยเป้าหมายของกำไรที่ผู้บริหารของบริษัทต้องการไปให้ถึงมี 4 เป้าหมาย คือ หลีกเลี่ยงผลการดำเนินงาน ดังต่อไปนี้ ผลการดำเนินงานที่เป็นลบ ผลการดำเนินงานที่ต่ำกว่าประมาณการกำไรของผู้บริหาร ผลการดำเนินงานที่มีแนวโน้มลดลง และผลดำเนินงานที่ต่ำกว่าความคาดหวังของนักลงทุน

Schipper (1989) ให้ความหมายว่า การตกแต่งกำไร คือ การแทรกแซงในรายงานทางการเงินที่เปิดเผยให้แก่บุคคลภายนอก เพื่อต้องการที่จะปกปิดกำไรที่แท้จริงของบริษัท

Schroeder, Penner, Dovidio, and Piliavin (1995) กล่าวว่า การตกแต่งกำไร (Earnings management) เกิดจากความพยายามของผู้บริหารที่มีความต้องการจะเพิ่มกำไรของกิจการในระยะเวลานั้น ๆ โดยเชื่อว่า กำไรส่งผลต่อการตัดสินใจของนักลงทุน โดยการเพิ่มกำไรมีหลายวิธีแต่วิธีที่ผู้บริหารจะลดการตัดสินใจของการลงทุนออกไปนำมาตรฐานการบัญชีมาใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้เนื่องจากเอื้อให้ผลการดำเนินงานดีขึ้น การบันทึกค่าใช้จ่ายให้สูง เพื่อผลประโยชน์ทางภาษี รวมทั้ง ทำให้รอบบัญชีถัดไปมีผลการดำเนินงานตามที่ได้ตั้งเป้าหมายไว้ ซึ่งสอดคล้องกับ Mulford, Comiskey, and Nutt (1996) กล่าวว่า การบริหารกำไร เป็นการปรับแต่งผลการดำเนินงานด้วยความตั้งใจที่จะสร้าง

ภาพลักษณ์ของผลการดำเนินงานให้แปรเปลี่ยนไปในทิศทางที่ต้องการ โดยแบ่งออกเป็น 5 รูปแบบ คือ (1) การเพิ่มกำไรของงวดปัจจุบันให้สูงขึ้น (2) การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีไปตามดุลยพินิจของฝ่ายบริหาร (3) การกำหนดช่วงเวลาที่จะทำการตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงาน (4) การลดกำไรของงวดปัจจุบัน และ (5) การล้างบางซึ่งเป็นพฤติกรรมการเร่งตัดรายการค่าใช้จ่ายรอบตัดบัญชี และรายการความเสียหายในอดีตในระยะที่ผู้บริหารคาดการณ์ว่าผลการดำเนินงานจะตกต่ำ เพื่อให้ผลการดำเนินงานในงวดบัญชีนั้นต่ำที่สุดในบางครั้งอาจอาศัยสถานการณ์ สภาพเศรษฐกิจที่ทรุดตัวขณะนั้น เพื่อการตั้งต้นใหม่ในงวดบัญชีต่อไป (Schroeder, Penner, Dovidio, & Piliavin, 1995)

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า การตกแต่งบัญชีนั้นเป็นปัญหาในวงกว้างและแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ยาก เป็นวัฒนธรรมที่ส่งผลในทางลบต่อกระบวนการรายงานทางการเงิน และเป็นข้อจำกัดต่อความพยายามของหน่วยงานภาครัฐ หน่วยงานกำกับดูแล หรือหน่วยงานจัดทำมาตรฐานบัญชีในการลดปัญหาดังกล่าว ด้วยเหตุนี้ หากต้องการลดการตกแต่งบัญชีเพื่อเพิ่มคุณภาพข้อมูลทางการบัญชีรัฐบาลหรือหน่วยงานกำกับดูแล จะต้องมีการบังคับใช้กฎหมายหรือกฎระเบียบอย่างเข้มงวด และต่อเนื่อง รวมถึงการบังคับใช้หลักบรรษัทภิบาลมาช่วยในการควบคุมด้วย (วรวิทย์ เพ็ชรรัตน์, 2561)

3. แนวคิดที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลสำนักงานสอบบัญชี

ในการกำกับดูแลสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนั้นเกิดขึ้นมาจากบทบาทของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน ซึ่งมีหน้าที่ควบคุมให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามจรรยาบรรณและดำรงบทบาทให้มีความโปร่งใส เพื่อส่งเสริมบรรษัทภิบาล และความน่าเชื่อถือในการลงทุนในตลาดทุน โดยในการกำกับดูแลสำนักงานสอบบัญชีนั้นจะอาศัยหลักการสำคัญ ดังนี้

หลักกำกับดูแลผู้คุ้มครองนักลงทุน คือ การกำกับดูแลบริการทางการเงินและตลาดทุนนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาความไม่สมมาตรของข้อมูลและความล้มเหลวตลาดอื่น ๆ เช่น ความเสี่ยงเชิงระบบ เป็นต้น และเพื่อส่งเสริมประสิทธิภาพของการให้บริการทางการเงินและตลาดทุน เป็นต้น การกำกับดูแลผู้คุ้มครองนักลงทุนจึงเป็นวิธีการ

หนึ่งของการกำกับดูแลที่ได้รับความนิยมในช่วงหลังมานี้ โดยเฉพาะเมื่อรัฐมีนโยบายในการผ่อนคลายกฎเกณฑ์ กล่าวคือ แทนที่รัฐจะเข้ามามีบทบาทในการกำกับดูแลกิจการโดยตรงรัฐเลือกที่จะเข้ามากำกับดูแลผ่านผู้คุ้มครองนักลงทุนแทน ซึ่งสามารถดำเนินการผ่านการกำกับดูแลใน 3 ลักษณะ ดังต่อไปนี้ ได้แก่ (1) การควบคุมการขัดกันของผลประโยชน์ (2) การสร้างแรงจูงใจในการรักษาชื่อเสียง และ (3) การสร้างความเสี่ยงอันเกิดจากคดีโดยจะมุ่งเน้นไปที่บทบาทของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีเป็นสำคัญ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2567)

การควบคุมการขัดกันของผลประโยชน์เป็นข้อจำกัดสำคัญที่ทำให้บทบาทการสอบบัญชีและการรายงานทางการเงินในตลาดทุนมีข้อบกพร่องและไม่มีประสิทธิภาพ การขัดกันของผลประโยชน์นี้เกิดขึ้นจากการที่ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีทำงานภายใต้อิทธิพลของบริษัทจดทะเบียนที่เป็นผู้ว่าจ้างแทนที่จะเป็นผู้ถือหุ้นที่เป็นผู้ใช้ประโยชน์ของข้อมูลประกอบการตัดสินใจในการลงทุน ในขณะเดียวกัน ในทางปฏิบัติบริษัทจดทะเบียนก็มักจะว่าจ้างให้บริษัทสอบบัญชีดำเนินการในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือไปจากงานสอบบัญชีอย่างเดียวด้วย ดังนั้น ความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจทำให้ผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีอาจถูกครอบงำโดยบริษัทจดทะเบียนที่เป็นลูกค้า ดังนั้น ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว จึงสามารถดำเนินการผ่าน 3 วิธีการ ได้แก่ การเปิดเผยข้อมูล การจัดการกับผลประโยชน์ทับซ้อน และการกำกับดูแลโดยด้านกฎระเบียบผ่านหน่วยงานกำกับดูแลเฉพาะ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2567)

การกำหนดมาตรการในลักษณะดังกล่าวข้างต้นนั้น เพื่อป้องกันมิให้กระทบต่อการทำหน้าที่โดยอิสระของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน ซึ่งมีหน้าที่ต้องคอยกวาดล้างและควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีในสังกัด

4. แนวคิดที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการ

การกำกับดูแลกิจการที่ดีมีความสำคัญต่อบริษัทจดทะเบียน เพราะแสดงให้เห็นถึงการมีระบบบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพ โปร่งใส ตรวจสอบได้ ซึ่งเป็นการสร้างความเชื่อมั่นและความมั่นใจต่อผู้ถือหุ้น นักลงทุน ผู้มีส่วนได้เสีย ผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย และนำไปสู่ความมั่นคงก้าวหน้า

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2560) ได้ให้ความหมายของการกำกับดูแลกิจการ หมายถึง ความสัมพันธ์ในเชิงการกำกับดูแลรวมทั้งกลไกมาตรการที่ใช้กับการตัดสินใจของคนในองค์กรให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ ซึ่งรวมถึงการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายหลัก (Objectives) การกำกับกลยุทธ์ นโยบาย และพิจารณาอนุมัติแผนงานและงบประมาณและการติดตาม ประเมิน และดูแลการรายงานผลการดำเนินงาน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2567)

การกำกับดูแลกิจการที่ดีตามหลักปฏิบัติของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หมายถึง การกำกับดูแลกิจการที่เป็นไปเพื่อการสร้างความคุณค่าให้กับกิจการอย่างยั่งยืน นอกเหนือจากการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ลงทุน

หลักสำคัญของการกำกับดูแลกิจการ คณะอนุกรรมการเพื่อพัฒนาระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งได้รับการแต่งตั้งจากคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้กำหนดหลักสำคัญของการกำกับดูแลกิจการ เมื่อ พ.ศ. 2543 โดยยึดหลักภาวะผู้นำพื้นฐาน 4 ประการ ได้แก่ (1) ความโปร่งใส (Transparency หรือ Openness) (2) ความซื่อสัตย์ (Integrity) (3) ความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานตามหน้าที่ (Accountability) และ (4) ความสามารถในการแข่งขัน (Competitiveness) (ศิลปพร ศรีจันทพร, 2560)

หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Corporate Governance Code: CG Code) คือ หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียนปี 2560 (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2560) ตลาดทุนไทยมีการพัฒนาการกำกับดูแลกิจการที่เสริมสร้างความเชื่อมั่นของนักลงทุนอย่างต่อเนื่อง ซึ่งสะท้อนในผลการประเมินต่าง ๆ แต่ในปัจจุบันบริษัทจดทะเบียนต้องเผชิญกับความท้าทายที่มากขึ้นทั้งเรื่อง

การสร้างผลตอบแทนให้กับธุรกิจท่ามกลางความเปลี่ยนแปลงด้านสภาพแวดล้อม เทคโนโลยี รวมทั้ง ความคาดหวังความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมที่เพิ่มขึ้น สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์จึงเห็นความสำคัญในการ กำหนดหลักการกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียนปี 2560 เพื่อเป็นหลักปฏิบัติ ที่จะช่วยสนับสนุนคณะกรรมการบริษัทจดทะเบียนในการสร้างกลไกกำกับดูแลกิจการที่ดี

5. มาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันการตกแต่งบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและต่างประเทศ

มาตรการทางกฎหมายของต่างประเทศที่นำมาศึกษา ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร และประเทศสิงคโปร์ เนื่องจากเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว และเป็นประเทศที่มีตลาดหุ้นที่ใหญ่ติดอันดับต้น ๆ ของโลก

5.1 มาตรการทางกฎหมายของประเทศไทย

การพัฒนาตลาดทุนของประเทศไทยที่ผ่านมาได้มุ่งเน้นการพัฒนาตลาดรองซึ่งเป็นตลาดซื้อขายหลักทรัพย์เป็นหลักแต่ยังขาดการพัฒนาตลาดแรกอันเป็นตลาดสำหรับหลักทรัพย์ออกใหม่ควบคู่กันไปด้วย ทำให้บทบาทที่สำคัญของตลาดรองในการเป็นตลาดที่สนับสนุนตลาดแรกไม่เกิดประสิทธิภาพอย่างเต็มที่ ด้วยเหตุนี้จึงต้องเปิดโอกาสให้มีการพัฒนาตลาดแรกได้กว้างขวางขึ้นและให้มีตราสารประเภทต่าง ๆ ได้มากขึ้น เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการระดมทุน นอกจากนี้ การควบคุมดูแลในเรื่องที่เกี่ยวกับตลาดทุนมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายฉบับและอยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของหลายหน่วยงานทำให้การกำกับและพัฒนาตลาดทุนขาดความเป็นเอกภาพทั้งยังขาดมาตรการที่จะคุ้มครองผลประโยชน์ของผู้ลงทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ สมควรมีกฎหมายและหน่วยงานที่เป็นศูนย์รวมในการกำกับดูแลและพัฒนาตลาดทุนเพื่อให้สามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จึงได้ตราพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และล่าสุดในปี พ.ศ. 2562 ได้ปรับปรุงแก้ไขเป็นครั้งที่ 6 ซึ่งเป็นการปรับปรุงโครงสร้างขององค์กรกำกับดูแลตลาดทุนโดยปรับปรุงที่มาจากประกอบ คุณสมบัติและวาระการดำรงตำแหน่งของ

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น กำหนดให้มีคณะกรรมการกำกับตลาดทุนเพื่อทำหน้าที่ในการตรากฎเกณฑ์กำกับดูแลผู้ประกอบการธุรกิจและการทำธุรกรรมต่าง ๆ ในตลาดทุนปรับปรุงที่มาและการพ้นจากตำแหน่งของเลขาธิการสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งเพิ่มข้อห้ามมิให้ประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่หลังการพ้นจากตำแหน่งด้วยตลอดจนปรับปรุงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกำกับดูแลการเสนอขายหลักทรัพย์เพื่อรองรับพัฒนาการของรูปแบบการจัดตั้งผู้ออกหลักทรัพย์ โดยกำหนดมาตรการเพิ่มเติมเพื่อเสริมสร้างการบริหารจัดการที่ดีของบริษัทที่มีการระดมทุนในตลาดทุนในด้านหน้าที่ความรับผิดชอบของกรรมการและผู้บริหารและสิทธิของผู้ถือหุ้นของบริษัท ปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการกำกับดูแลตลาดหลักทรัพย์ให้เป็นสากลปรับปรุงหลักเกณฑ์การกำกับดูแลผู้ประกอบการธุรกิจหลักทรัพย์และหลักเกณฑ์คุ้มครองทรัพย์สินของลูกค้าของบริษัทหลักทรัพย์ให้เหมาะสมกับสภาพการณ์กำหนดบทบัญญัติรองรับการทำธุรกรรมในตลาดหลักทรัพย์ (พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535)

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีหน้าที่กำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเพื่อความถูกต้องโปร่งใส และปราศจากการทุจริตคอร์รัปชันโดยติดตามประสานงาน รวมทั้งให้คำปรึกษาคำแนะนำแก่บริษัทจดทะเบียนและผู้เกี่ยวข้องให้มีความรู้ความเข้าใจ และสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ในส่วนที่เกี่ยวข้องได้อย่างถูกต้องเป็นมาตรฐานเดียวกัน เพื่อให้ผู้ถือหุ้นและนักลงทุนทั่วไปได้รับข้อมูลที่สำคัญของบริษัทจดทะเบียนอย่างครบถ้วนถูกต้อง และทันเวลา (พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535)

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดให้มีการจัดทำและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานรายงานทางการเงินที่กำหนดขึ้นโดยสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานบัญชีและมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ และต้องให้ผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์

และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นผู้สอบทาน (กรณีงบการเงินรายไตรมาส) หรือ ผู้ตรวจสอบ (กรณีงบการเงินประจำปี) รวมทั้งติดตามและตรวจทานงบการเงินของบริษัท ที่ออกหลักทรัพย์ทุกไตรมาสเพื่อให้มั่นใจว่าผู้ลงทุนจะได้รับข้อมูลที่ถูกต้องและครบถ้วน หากเห็นว่ามีผลกระทบความผิดทำให้เกิดผลเสียหายต่อสาธารณะชนโดยตั้งใจและไม่สามารถแก้ไขได้มีความผิดตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยก็จะร้องทุกข์กล่าวโทษไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง กฎหมายที่สำคัญในการกำกับตลาดทุน คือ พระราชบัญญัติและตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และมีมาตราที่เกี่ยวข้องกับความผิดทางด้านบัญชีของกรรมการผู้จัดการหรือบุคคลใด เน้นการลงโทษรับผิดชอบในการดำเนินงานของบริษัท ทั้งนี้ มีโทษทางอาญาของผู้สอบบัญชีกรณีความผิดทางด้านบัญชีด้วย (พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535)

5.2 มาตรการทางกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

จากการล่มสลายของบริษัทเอกชนยักษ์ใหญ่ออย่าง Enron และ WorldCom และบริษัทอื่น ๆ ที่ตามมาในสหรัฐอเมริกาแสดงให้เห็นถึง องค์กรขาดการกำกับดูแลและขาดระบบการควบคุมภายในที่ดี ทำให้สภาองค์กรของสหรัฐอเมริกาได้ออกกฎหมายฉบับหนึ่ง เรียกว่า Sarbanes-Oxley Act หรือ SOX เมื่อวันที่ 30 กรกฎาคม ค.ศ. 2002 มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันนักลงทุนจากการตกแต่งบัญชีของบริษัท เนื่องจากเหตุการณ์ล้มละลายของ Enron และ WorldCom โดยกำหนดให้ผู้บริหารจะต้องมีการประเมินการควบคุมภายใน รับรองความถูกต้อง และความเชื่อถือได้ของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท ที่ให้ความสำคัญกับแนวคิดและการร่างกฎหมายฉบับนี้ขึ้นเพื่อป้องกันการฉ้อฉลและการทุจริตทางบัญชี (Accounting Fraud) และมีบทลงโทษขององค์กรที่กระทำผิด เพื่อให้เกิดความมั่นใจและปกป้องผลประโยชน์ของพนักงานและผู้ถือหุ้นตามหลักการกำกับดูแล (Corporate Governance)

รัฐบัญญัติการทุจริตในต่างประเทศของสหรัฐอเมริกา ค.ศ. 1977 หรือเรียกย่อ ๆ ว่ากฎหมาย FCPA มีองค์ประกอบสำคัญ 2 ส่วน คือ ส่วนที่หนึ่ง มุ่งสร้างความโปร่งใสทางบัญชีภายใต้กฎระเบียบและการกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (U.S. Securities and Exchange Commission: SEC) ตามรัฐบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (Securities Exchange Act of 1934) และส่วนที่สอง มุ่งป้องกันและปราบปรามการทุจริตให้สินบนเจ้าหน้าที่รัฐต่างประเทศ (bribery of foreign officials)

กฎหมาย FCPA กำหนดว่า การกระทำที่เป็นอาชญากรรม ได้แก่ การจ่ายเสนอ หรือให้สิ่งใด ๆ ที่มีมูลค่าแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐต่างประเทศ พรรคการเมืองต่างประเทศ (หรือเจ้าหน้าที่ของพรรคการเมืองดังกล่าว) หรือผู้สมัครรับเลือกตั้งเป็นรัฐมนตรีในต่างประเทศ โดยมีจุดประสงค์ที่จะมีอิทธิพลต่อการกระทำหรือการตัดสินใจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ พรรคการเมือง หรือผู้สมัครรับเลือกตั้งเหล่านั้น กฎหมายนี้บังคับใช้ถึงแม้ว่า การรับ-จ่ายดังกล่าวเป็นเรื่องปกติธรรมดาในประเทศเหล่านั้น การจ่ายเงินสินบนเพื่อประโยชน์ตอบแทน หรือการเสนอจ่ายเงิน หรือสัญญาว่าจะให้เงินการจ่ายเงินที่เป็นการไม่ถูกต้อง ถือเป็นอาชญากรรมทั้งสิ้น มีผลบังคับกับธุรกิจประชาชน และผู้มีถิ่นฐานในสหรัฐอเมริกาทั้งหมด และยังมีบทบาทในการกำกับ “ผู้ออกตราสารสัญญาชาติสหรัฐฯ” ด้วย ซึ่งหมายความว่า มีผลบังคับครอบคลุมบริษัทหรือบริษัทข้ามชาติทั้งหมดที่ออกตราสารเพื่อการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา บริษัทที่ต้องยื่นรายงานประจำปีต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐฯ (SEC) ตลอดจนบริษัทย่อยในต่างประเทศของบริษัทสัญชาติสหรัฐฯและบริษัทย่อยของบริษัทต่างด้าวที่ตั้งอยู่ในสหรัฐอเมริกาด้วย

Sarbanes-Oxley Act หรือ SOX บัญญัติให้จัดตั้งหน่วยงานที่ชื่อว่า คณะกรรมการกำกับดูแลการจัดทำบัญชีของบริษัทมหาชน หรือ PCAOB ซึ่งมีหน้าที่กำหนดหลักเกณฑ์ด้านการสอบบัญชีการควบคุมคุณภาพ มารยาท ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและมาตรฐานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน สอบสวนและดำเนินการทางวินัยกับสำนักงานสอบบัญชีและบุคคลที่เกี่ยวข้อง รวมถึงส่งเสริมมาตรฐานวิชาชีพและพัฒนาคุณภาพของงานสอบบัญชีเพื่อปกป้องนักลงทุน ผลประโยชน์ของสาธารณะ และเงินกองทุน โดยกฎหมายฉบับนี้กำหนดมิให้สำนักงานสอบบัญชีรับงานที่ส่งผลต่อความเป็นอิสระต่อวิชาชีพในการแสดงความเห็นต่อการเงิน ซึ่งประกอบด้วยห้ามมิให้รับจัดทำบัญชีหรือให้งานบริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการหรือการจัดทำงบการเงินของลูกค้าที่รับงานสอบบัญชีการรายงานของผู้สอบบัญชีต่อคณะกรรมการตรวจสอบความขัดแย้งในเรื่องผลประโยชน์ คณะกรรมการผู้มีอำนาจ และการกำกับดูแล

สรุปการเปรียบเทียบข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งหน่วยงานกลางที่มีความเป็นอิสระในใช้อำนาจกำกับดูแลตรวจสอบการสอบบัญชีและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่า พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ไม่มีการจัดตั้งหน่วยงาน เพื่อกำกับดูแลด้านการบัญชีของบริษัทมหาชนเป็นการเฉพาะ แต่มีอำนาจในการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบและอนุคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อปฏิบัติการอย่างใดอย่างหนึ่งแทนได้ และไม่มีการกำหนดเรื่องความเป็นอิสระและจริยธรรมของผู้สอบบัญชีไว้ โดยกำหนดให้อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของสภาวิชาชีพบัญชี แต่ประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดตั้งหน่วยงานกำกับดูแลการสอบบัญชีโดยตรง แยกต่างหากจากองค์กรวิชาชีพและตลาดหลักทรัพย์ คือ (Public Company Accounting Oversight Board) หรือ (PCAOB) และมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี 3 วิธีการสำคัญในการรักษาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ได้แก่ การกำหนดบริการต้องห้าม การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี และการกำหนดห้ามผู้สอบบัญชีรับตำแหน่งประธานเจ้าหน้าที่บริหารหรือเทียบเท่า นับจากพ้นจากการสังกัดสำนักงานบัญชี

5.3 มาตรการทางกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักร

การกำกับดูแลกิจกรรมการสอบบัญชีและการสอบทานรายงานทางการเงินในตลาดทุนประเทศสหราชอาณาจักรอยู่ในอำนาจหน้าที่ของ Financial Reporting Council (FRC) ซึ่งอาศัยอำนาจในการกำกับดูแลตาม The Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations ทั้งนี้ ตามกฎหมายฉบับนี้ไม่ได้ให้อำนาจแก่ FRC ในการขึ้นทะเบียน/ให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน แต่ผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีนั้นจะต้องได้รับการขึ้นทะเบียน/ให้ความเห็นชอบจากหน่วยงานรับรองคุณภาพวิชาชีพบัญชีที่เรียกว่า Recognised Supervisory Bodies (RSBs) และ Recognised Qualifying Bodies (ROBs) ที่อาจเทียบเคียงได้กับสภาวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ซึ่งแม้ว่า FRC จะไม่ได้ให้ความเห็นชอบสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน แต่การอาจนุমানได้ว่า เหตุที่ RSBs และ ROBs จะต้องถูกกำกับดูแลและได้รับอนุญาตให้ตั้งจาก FRC จึงเป็นการควบคุมสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนโดยปริยาย

มาตรการในการกำกับดูแลภายหลังการขึ้นทะเบียน/ให้ความเห็นชอบมาตรการในการกำกับดูแลนี้เป็นมาตรการภายหลัง (ex-post) จากการได้รับการขึ้นทะเบียน/ให้ความเห็นชอบ โดยเน้นไปที่การกำกับดูแลให้สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน การรักษาระบบการควบคุมคุณภาพให้เหมาะสมตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพผ่านการตรวจสอบและประเมินการปฏิบัติงาน (inspection) ซึ่งจะอิงอยู่กับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมากกว่าบทบัญญัติของกฎหมาย

แม้ FRC จะไม่ให้จัดให้มีการขึ้นทะเบียนให้ความเห็นชอบสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนโดยตรง แต่กฎหมายรับรองให้ FRC มีอำนาจในการกำกับดูแลกิจกรรมการสอบบัญชีและการสอบทาน รายงานทางการเงินของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนของประเทศสหราชอาณาจักร โดย FRC จะทำการตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนว่าเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (International Standard Quality Control (UK and Ireland) 1: ISQC (UK) 1) ซึ่งการตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงาน โดยอาศัยหลักเกณฑ์การประเมิน 5 ด้าน ดังนี้

(1) ด้านความเป็นผู้นำและการมีบทบาทในการควบคุมดูแลสำนักงานสอบบัญชีใน ตลาดทุน (leadership and governance) (2) ด้านค่านิยมและพฤติกรรมขององค์กร (values and behaviors) (3) ด้านรูปแบบธุรกิจและความมั่นคงทางการเงิน (business model and financial soundness) (4) ด้านการบริหารและการควบคุมความเสี่ยง (risk management and control) และ (5) ด้านคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี (evidence on audit quality)

ในแง่ของความถี่ของการตรวจสอบและการประเมินการปฏิบัติงานของสำนักงาน สอบบัญชีในตลาดทุน FRC จะพิจารณาความถี่ของการตรวจสอบตามขนาดของสำนักงาน สอบบัญชีในตลาดทุน โดย FRC จะพิจารณาสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่มีส่วนแบ่งใน ตลาดสูงสุดจำนวน 6 ลำดับแรก ซึ่งมีความเสี่ยงที่จะสร้างความเสียหาย และส่งผลกระทบต่อตลาดทุนจะถูกประเมินทุก ๆ ปี

สรุปการเปรียบเทียบข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งหน่วยงานกลางที่มี ความเป็นอิสระในใช้อำนาจกำกับดูแลตรวจสอบการสอบบัญชีและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง กับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของ ประเทศไทยกับประเทศสหราชอาณาจักร พบว่า พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ไม่มีการจัดตั้งหน่วยงานเพื่อกำกับดูแลด้านการบัญชีของบริษัท มหาชนเป็นการเฉพาะ แต่มีอำนาจในการแต่งตั้ง คณะกรรมการตรวจสอบและ อนุคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อปฏิบัติกรอย่างใดอย่างหนึ่งแทนได้ และไม่มีการกำหนด เรื่องความเป็นอิสระและจริยธรรมของผู้สอบบัญชีไว้ โดยกำหนดให้อยู่ภายใต้การ ควบคุมดูแลของสภาวิชาชีพบัญชี แต่ประเทศสหราชอาณาจักรมีการกำกับดูแลการสอบ บัญชีและการสอบทานรายงานทางการเงิน อยู่ในอำนาจของ (Financial Reporting Council) หรือ (FRC) และมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี 4 วิธีการ ได้แก่ การกำหนดห้ามดำเนินกิจกรรมที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี การจำกัดอัตรา ค่าธรรมเนียมสูงสุดที่จะเก็บได้จากบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี การหมุนเวียนผู้สอบ บัญชี และการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี

5.4 มาตรการทางกฎหมายของประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์เป็นประเทศเดียวในแถบเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ที่ได้รับการจัดอันดับจาก Moody's Investors Service, Standard & Poor's และ Fitch Rating ให้อยู่ในระดับ AAA โดยได้รับความนิยมนักลงทุนต่างชาติในการเข้ามาลงทุนมากกว่าร้อยละ 40 ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสิงคโปร์เป็นบริษัทต่างชาติ โดยมีบริษัทจีนมากที่สุดถึงร้อยละ 42 ตลาดหลักทรัพย์แห่งสิงคโปร์เป็นตลาดหลักทรัพย์ที่ตั้งอยู่ประเทศสิงคโปร์เป็นสมาชิกของสมาพันธ์ตลาดหลักทรัพย์โลกและสหพันธ์ตลาดหลักทรัพย์ภาคพื้นเอเชียและโอเชียเนีย ซึ่งถือว่าประเทศสิงคโปร์เปิดโอกาสให้นักลงทุนได้กระจายความเสี่ยง โดยจัดว่าเป็นตลาดที่มีอิสระในการซื้อขายหลักทรัพย์เป็นอันดับสองของโลกรองจากตลาดหลักทรัพย์ฮ่องกง มีอุตสาหกรรมที่มีแนวโน้มการเติบโตสูง เช่น เกล็ดภัณฑ์ บริการด้านการเงิน การธนาคาร การท่องเที่ยว และการขนส่ง

การกำกับดูแลกิจกรรมสอบบัญชีและการรายงานทางการเงินในตลาดทุนประเทศสิงคโปร์อยู่ในอำนาจของ Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA) ซึ่งเป็นหน่วยงานกำกับดูแลการทำบัญชี การสอบบัญชี และการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจของประเทศสิงคโปร์โดยกฎหมาย Accountants Act 2004 (Accountants Act, 2004) กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีที่จะดำเนินการจัดทำหรือจัดเตรียมรายงานทางการเงินของ PIEs จะต้องได้รับการขึ้นทะเบียน/ให้ความเห็นชอบจาก ACRA โดยสำนักงานที่จะได้รับการขึ้นทะเบียน/ให้ความเห็นชอบจะต้องบรรลุนเงื่อนไขและมีคุณสมบัติ ดังนี้ (1) สำนักงานสอบบัญชีที่ขอขึ้นทะเบียนจะต้องเป็นสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนที่ไม่ใช่ชื่อที่มีลักษณะต้องห้าม (2) สำนักงานสอบบัญชื่อนั้นจะต้องมีผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นอย่างน้อย 2 ใน 3 ของจำนวนผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นทั้งหมดเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับการขึ้นทะเบียน/ให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุน เว้นแต่ในกรณีที่สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนมีหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นอยู่เพียงแค่ 2 คน อย่างน้อยหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นคนหนึ่งจะต้องเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุน และ (3) สำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวที่ให้บริการจัดทำหรือจัดเตรียมรายงานทางการเงินของ PIEs จะต้องอยู่ภายใต้การควบคุม

และบริหารจัดการของหุ้นส่วนผู้จัดการที่เป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับการขึ้นทะเบียน/ให้ความเห็นชอบให้เป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุน

สรุปการเปรียบเทียบข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งหน่วยงานกลางที่มีความเป็นอิสระในใช้อำนาจกำกับดูแลตรวจสอบการสอบบัญชีและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ พบว่า พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ไม่มีการจัดตั้งหน่วยงานเพื่อกำกับดูแลด้านการบัญชีของบริษัทมหาชนเป็นการเฉพาะ แต่มีอำนาจในการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบและอนุคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อปฏิบัติการอย่างใดอย่างหนึ่งแทนได้ และไม่มีกำหนดเรื่องความเป็นอิสระและจริยธรรมของผู้สอบบัญชีไว้ โดยกำหนดให้อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของสภาวิชาชีพบัญชี แต่ประเทศสิงคโปร์มีการกำกับดูแลการสอบบัญชีและการสอบทานรายงานทางการเงินอยู่ในอำนาจของ (Accounting and Corporate Regulatory Authority) หรือ (ACRA) และมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี 2 วิธีการ ได้แก่ (1) การกำหนดหลักการทั่วไปเกี่ยวกับความเป็นอิสระ โดยปฏิบัติหน้าที่ภายใต้หลักการรักษาความลับ (confidentiality) และ (2) หลักการจัดการการขัดกันของผลประโยชน์ (conflict of interest) และการกำหนดหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนที่เป็นผู้สอบบัญชีรับผิดชอบงาน (engagement partners)

6. วิเคราะห์ปัญหาการตกแต่งบัญชีโดยทุจริตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

เมื่อผู้วิจัยได้ศึกษาการพัฒนากฎหมายเพื่อป้องกันการตกแต่งบัญชีโดยทุจริตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สามารถวิเคราะห์ปัญหาการตกแต่งบัญชีโดยทุจริตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ดังนี้

6.1 ปัญหาหน่วยงานกลางที่มีความเป็นอิสระในใช้อำนาจกำกับดูแลตรวจสอบการสอบบัญชีและความเชี่ยวชาญของเจ้าหน้าที่ในการป้องกันการตกแต่งบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

พบว่า ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ไม่ได้บัญญัติให้มีการจัดตั้งหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระในใช้อำนาจกำกับดูแลตรวจสอบการสอบบัญชีไว้เป็นการเฉพาะ มีเพียงการบัญญัติให้การกำกับดูแลตลาดทุนในประเทศไทยอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งประกอบด้วยประธานคณะกรรมการและคณะกรรมการอีกจำนวนไม่น้อยกว่า 4 คน แต่ไม่เกิน 6 คน อีกทั้งให้อำนาจคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์มีอำนาจในการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบและคณะอนุกรรมการตรวจสอบเพื่อปฏิบัติการอย่างใดอย่างหนึ่งแทนได้ ทำให้เกิดปัญหาว่า การควบคุมดูแลในเรื่องที่เกี่ยวกับตลาดทุนมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายฉบับและอยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของหลายหน่วยงานทำให้การกำกับและพัฒนาตลาดทุนขาดความเป็นเอกภาพทั้งยังขาดมาตรการที่จะคุ้มครองผลประโยชน์ของผู้ลงทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นผลทำให้ขาดบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบบัญชีอย่างแท้จริง

ปัญหาดังกล่าวเกิดขึ้นมาเป็นระยะเวลายาวนานกว่า 30 ปี พบว่า เมื่อปี พ.ศ. 2532 บริษัท เพาวเวอร์ พี จำกัด (มหาชน) เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้ถูกกล่าวหาว่า ทำการตกแต่งบัญชีเพื่อหลอกลวงสร้างความเสียหายต่อผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องอย่างมาก โดยกรมสอบสวนคดีพิเศษมีความเห็นควรสั่งฟ้องกรรมการผู้จัดการบริษัท เพาวเวอร์ พี จำกัด (มหาชน) กับพวกและผู้สอบบัญชีของบริษัทในการกระทำความผิด ต่อมา ยังพบว่า บริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) และ บริษัท รอยเนท จำกัด (มหาชน) ก็ได้ถูกกล่าวหาว่า ทำการตกแต่งบัญชีเพื่อหลอกลวงสร้างความเสียหายต่อผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องอย่างมากเช่นกัน และล่าสุดในปี 2566 ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่สร้างความเสียหายอย่างมหาศาลในตลาดหุ้นไทยซ้ำรอยกับเหตุการณ์ในอดีตนั้น ก็คือ ความเสียหายที่เกิดจากหุ้น STARK (บริษัท สตาร์ค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ความเสียหายจากหุ้น STARK มีความเสียหายมากกว่า 50,000 ล้านบาท ซึ่งความเสียหายที่เกิดขึ้นดังกล่าวนี้ บริษัทฯ ได้ถูกกล่าวหาว่าทำการตกแต่งบัญชีเพื่อให้ตัวเลขทางบัญชีดีเกินจริง เพื่อหลอกลวงให้นักลงทุนรายย่อยที่ได้รับความเสียหายมากกว่า 20,000 ราย หลงเชื่อว่าเป็นบริษัทที่ดีมีอนาคต

คาดหมายว่า จะได้รับผลตอบแทนสูงจากการลงทุนในหุ้นดังกล่าว แต่ผลที่ได้รับกลับตรงกันข้าม นักลงทุนบางรายถึงกับสิ้นเนื้อประดาตัว และส่วนใหญ่ผู้เสียหายเป็นวัยหลังเกษียณ เป็นการตอกย้ำปัญหาให้เห็นว่า ประเทศไทยในปัจจุบันซึ่งมีการพัฒนาด้านเทคโนโลยี ด้านกฎหมาย และด้านอื่น ๆ จากอดีตเป็นอย่างมาก แต่ยังเกิดเหตุการณ์ช้ำรายจากการที่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ถูกกล่าวหาว่าได้ทำการตกแต่งบัญชีที่สร้างความเสียหายอย่างมหาศาลขึ้นมาอีก แสดงให้เห็นได้ว่า การควบคุมดูแลจากหน่วยที่รับผิดชอบอยู่ในปัจจุบันขาดประสิทธิภาพ อาจจะเป็นเพราะหน่วยงานดังกล่าวรับผิดชอบงานที่หลากหลาย จึงขาดบุคลากรในองค์กรที่มีความเชี่ยวชาญที่จะเป็นมอนิเตอร์คอยตรวจสอบถึงความผิดปกติที่เกิดขึ้นของงบการเงินหรือเอกสารทางบัญชีได้ในเวลาอันรวดเร็วและแจ้งเตือนแก่ผู้ลงทุนได้ทันต่อเหตุการณ์ เพราะความเสียหายในตลาดทุนหากเกิดขึ้นแล้วจะสร้างความเสียหายมากกว่าความเสียหายที่เกิดจากด้านอื่น ๆ หลายเท่า

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้างต้น พบว่า ในระบบกฎหมายไทยในปัจจุบันการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนั้น เป็นอำนาจของสำนักงาน ก.ล.ต. ซึ่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ไม่ได้บัญญัติให้มีการจัดตั้งหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระในใช้อำนาจกำกับดูแลตรวจสอบการสอบบัญชีไว้เป็นการเฉพาะทำให้เกิดปัญหาความเชี่ยวชาญของบุคลากรผู้ตรวจสอบการสอบบัญชีและขาดความเป็นเอกภาพในการจัดการ เนื่องจากอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายหลายฉบับ การบังคับใช้กฎหมายขาดประสิทธิภาพ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นควรให้มีการพิจารณาปรับปรุงกฎหมายของประเทศไทยเกี่ยวกับการจัดตั้งหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระในการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ อีกทั้ง เฝาระวังไม่ให้เกิดการตกแต่งบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ พร้อมทั้งมีการแจ้งเตือนนักทุนได้ทันต่อเหตุการณ์ เพื่อไม่ให้เกิดความเสียหายอย่างมหาศาลต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวมในประเทศ

6.2 ปัญหาความเป็นอิสระและจริยธรรมของผู้สอบบัญชี

จากการวิเคราะห์พบว่า การรักษาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในตลาดทุนนั้น ถูกกำกับดูแลโดยระบบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์ความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนกับลูกค้าสอบบัญชี นอกจากนี้ เพื่อป้องกันมิให้เกิดความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนกับลูกค้าสอบบัญชีแล้ว สำนักงาน ก.ล.ต. ได้มีประกาศหลักเกณฑ์ให้บริษัทจดทะเบียนลูกค้าจะต้องมีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนที่เป็นผู้สอบบัญชีให้กับบริษัทจดทะเบียน โดยการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนนี้ เป็นการหมุนเวียนเฉพาะตัวบุคคลที่เป็นผู้สอบบัญชีเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม มาตรการดังกล่าวนี้ เป็นเพียงส่วนหนึ่งของมาตรการเพื่อรักษาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ซึ่งในทางปฏิบัตินั้นมาตรการดังกล่าวอาจจะยังไม่สามารถแก้ไขปัญหาระหว่างการขัดกันของผลประโยชน์ (conflict of interest) ระหว่างสำนักงานสอบบัญชีและบริษัทจดทะเบียนที่เป็นลูกค้าสอบบัญชี โดยจากการประเมินของธนาคารโลก (World Bank) ในปี พ.ศ. 2556 เกี่ยวกับบรรษัทภิบาลของประเทศไทยและได้มีข้อสังเกตว่า ประเทศไทยควรกำหนดลักษณะของกิจกรรมต้องห้าม (non-audit service) เพิ่มเติมนอกเหนือจากการกำหนดในเรื่องการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีเพื่อสร้างความเชื่อมั่นในตลาดทุนของประเทศไทย ประกอบกับบทสัมภาษณ์ของนายทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์ ประธานบริษัทสำนักงาน อีวาย จำกัด (EY) ประการณการเป็นผู้สอบบัญชีมากกว่า 60 ปี ในรายการ Money Chat Thailand เมื่อวันที่ 28 มิ.ย. 2566 ดำเนินรายการโดย เนาวรัตน์ เจริญประพิณ ในประเด็นเรื่อง “เปิดใจผู้สอบบัญชี BIG 4 STARK จุดวัดใจจรรยาบรรณ - Money Chat Thailand - ทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์” นาทีที่ 48.15 - นาทีที่ 49 ว่า “ผู้สอบบัญชีถูกกล่าวหาในเรื่อง ขาดความเป็นกลางอย่างสูงมีมากที่สุดทีเดียว เป็นการตอกย้ำไปอีกว่าปัญหาการตกแต่งบัญชีที่สร้างความเสียหายอย่างมหาศาลก็เกิดจากการขาดความเป็นกลางหรือขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและควรได้รับการแก้ไขโดยเร็ว ซึ่งประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายที่คุ้มครองความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจน (ทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์, 2566)

ซึ่งจะเห็นได้ว่า ประเทศส่วนใหญ่ที่ได้ทำการศึกษามานั้นให้ความสำคัญเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในเรื่องการกำหนดกิจกรรมที่ไม่ใช่การสอบบัญชี ซึ่งห้ามสำนักงานสอบบัญชีให้บริการด้านอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ทั้งในเวลาที่ยังดำรงบทบาทเป็นผู้สอบบัญชีและก่อนจะเข้าดำรงบทบาทเป็นผู้สอบบัญชี ซึ่งในกรณีประเทศไทย ควรจะมีการกำหนดเงื่อนไขดังกล่าวเอาไว้ โดยสำนักงาน ก.ล.ต. อาจดำเนินการออกกฎหมายลำดับรองออกมาเพื่อกำหนดในลักษณะของ “White List” ของกิจกรรมที่ไม่ควรจะดำเนินการโดยอาจอาศัยแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร พร้อมทั้งอาจกำหนดชั่วโมงการทำงานขึ้นต่ำว่าสามารถดำเนินการกิจกรรมเหล่านี้ได้เท่าไร ก่อนที่ผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนจะรับงานสอบบัญชานั้น โดยอาจอ้างอิงระยะเวลาที่เหมาะสม นอกจากนี้ สำนักงาน ก.ล.ต. ตรากฎหมายลำดับรองเพื่อรองรับกรณีที่มีผู้สอบบัญชีหรือสำนักสอบบัญชีในตลาดทุนอาจจะเกิดสถานการณ์ที่เป็นการขัดกันของผลประโยชน์ในภายหลัง โดยให้แจ้งสภาพปัญหาและแนวทางการแก้ไขเช่นเดียวกันกับประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดไว้ ในส่วนของมาตรการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนั้น ในปัจจุบัน เนื่องจากจำนวนผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนของประเทศไทย ยังมีอยู่เป็นจำนวนน้อยมาก ซึ่งการนำมาตรการดังกล่าวมาใช้ อาจจะเป็นการขัดกับสภาพตลาดในปัจจุบันและอาจจะกลายมาเป็นปัญหาได้ จึงยังไม่สมควรนำมาใช้ในบริบทปัจจุบัน

6.3 ปัญหาบทลงโทษสำหรับสำนักงานของผู้สอบบัญชี

จากการวิเคราะห์พบว่า ในปัจจุบันเนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนไม่ใช่เป้าหมายในการกำกับดูแลตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ทั้งที่เป็นสำนักงานของผู้สอบบัญชี คือ ส่วนสำคัญในการสร้างความน่าเชื่อถือของนักลงทุน เพราะเมื่อนักลงทุนเห็นว่างการเงินที่เผยแพร่ออกมาสู่สาธารณะนั้น ผ่านการสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีที่สังกัดอยู่ในสำนักงานสอบบัญชีที่มีสำนักงานของผู้สอบบัญชีขนาดใหญ่และมีชื่อเสียง ยิ่งถ้าเป็นผู้สอบบัญชีที่อยู่ในสังกัดของสำนักงานสอบบัญชี กลุ่ม BIG 4 คือ ‘ดีลอยท์’ (Deloitte) EY KPMG และ PWC แล้ว ยิ่งทำให้สร้างความเชื่อมั่น ให้นักลงทุนเชื่อมั่นในงบการเงินและตัดสินใจลงทุนในบริษัทที่มีผู้สอบบัญชีที่สังกัดในบริษัท กลุ่ม BIG 4

ดังกล่าวรับรองงบการเงิน แต่แท้จริงแล้วงบการเงินนั้นกลับเป็นเท็จ ไม่ได้มีสถานะทางบัญชี ความเป็นจริง ก่อให้เกิดความเสียหายทางเศรษฐกิจอย่างมหาศาล แต่แม้จะตรวจจะสอบพบข้อบกพร่องเนื่องมาจากระบบการควบคุมคุณภาพมีปัญหาหรือสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนมีปัญหาเรื่องความเป็นอิสระหรือกระทำความผิดโดยการรับรองทางบัญชีอันเป็นเท็จก็ตาม สำนักงาน ก.ล.ต. ก็ไม่สามารถกล่าวโทษหรือเอาผิดไปถึงสำนักงานของผู้สอบบัญชีใด ๆ ได้นอกจากพิกหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีเป็นรายบุคคลในสังกัดของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนของต่างประเทศ โดยกรณีของหุ้น STARK หรือ บริษัท สตาร์ค คอร์เปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีเดิมของ STARK คือ ‘ดีลอยท์’ (Deloitte) ซึ่งเป็น 1 ในสำนักงานสอบบัญชี กลุ่ม BIG 4 ยิ่งทำให้สร้างความเชื่อมั่น ให้นักลงทุนเชื่อมั่นในงบการเงิน และตัดสินใจลงทุนในบริษัทที่มีผู้สอบบัญชีที่สังกัดในบริษัท กลุ่ม BIG 4 ดังกล่าวรับรองงบการเงินทำให้แก่นักลงทุนอย่างมหาศาล

จากการวิเคราะห์ดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ในส่วนของมาตรการลงโทษในปัจจุบันของสำนักงาน ก.ล.ต. ไม่ได้มีมาตรการลงโทษที่เป็นการเฉพาะสำหรับสำนักงานสอบบัญชี โดยในกรณีที่สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนใดถูกพบว่า ไม่มีระบบควบคุมคุณภาพเพียงพอ สำนักงาน ก.ล.ต. อาจดำเนินการพิกหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุนทั้งหมด ซึ่งผลกระทบดังกล่าวไม่ได้กระทบเพียงเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีเดียว แต่กระทบต่อการสอบบัญชีในตลาดทุนทั้งหมดในภาพรวม ในขณะเดียวกันการลงโทษเฉพาะผู้สอบบัญชีเป็นรายบุคคลเพียงอย่างเดียวไม่น่าจะแก้ไขปัญหาข้อบกพร่องใด ๆ เนื่องจากโดยสภาพการทำงานของผู้สอบไม่สามารถทำงานได้เพียงลำพัง แต่บทบาทการทำงานนั้นต้องได้รับการสนับสนุนจากสำนักงานสอบบัญชีและทีมงานผู้สอบบัญชี ดังนั้น การมุ่งเป้าหมายเพื่อลงโทษผู้สอบบัญชีเป็นรายบุคคลจึงอาจไม่ช่วยแก้ไขความบกพร่องของระบบการควบคุมคุณภาพรวมถึงไม่ลดพฤติกรรมที่สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนจะร่วมมือกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดทุนเพื่อดำเนินการฉ้อโกง

ด้วยเหตุผลดังที่กล่าวมานี้ จึงควรกำหนดมาตรการลงโทษสำหรับสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน เพื่อเป็นเครื่องมือในการโน้มน้าวให้สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนรักษามาตรฐานของระบบควบคุมคุณภาพ และเป็นการห้ามปรามมิให้ตัดสินใจเข้าร่วมการฉ้อโกงกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดทุน ในส่วนของมาตรการลงโทษอาจใช้บทลงโทษในทำนองเดียวกับผู้สอบบัญชีแต่จะเน้นไปทางค่าปรับที่มีการหนดให้สูงมาก ทำให้สำนักงานสอบบัญชีผู้กระทำผิดได้ไตร่ตรองดูว่าคุ้มหรือไม่กับการที่จะร่วมมือกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดทุนเพื่อดำเนินการฉ้อโกง ดังนี้ (1) การพักหรือเพิกถอนการขึ้นทะเบียนให้ความเห็นชอบสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน (2) การภาคทัณฑ์หรือการภาคทัณฑ์ร้ายแรงต่อสาธารณะ (3) การให้สำนักงานสอบบัญชีพบทวนรายงานทางการเงินที่อยู่ภายใต้ความรับผิดชอบใหม่ (4) การห้ามเรียกค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีหรือการคืนค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่รับมา (5) การจำกัดการทำงานของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน (6) การกำหนดเงื่อนไขให้สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนดำเนินการเพื่อปรับปรุงคุณภาพของสำนักงาน และ (7) การลงโทษปรับ

7. บทส่งท้าย

จากการศึกษาดังกล่าวพบว่า ปัญหาที่สำคัญในการกำกับดูแลการสอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นการขาดหน่วยงานกลางที่เป็นอิสระ ความเป็นอิสระและจริยธรรมของผู้สอบบัญชี การลงโทษสำหรับสำนักงานสอบบัญชี

จากผลการวิจัยผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะ ดังนี้

1. ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2535 โดยควรเพิ่มเติม มาตรา 8/1 ให้มีสำนักงานกำกับดูแลด้านการบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
2. ควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8/2 กำหนดอำนาจหน้าที่ของสำนักงานกำกับดูแลด้านการบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

3. ควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 62/1 ให้ออกกฎหมายกระทรวงเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีโดยกำหนดกิจกรรมต้องห้ามสำหรับสำนักงานของผู้สอบบัญชี

4. ควรแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 62/2 กำหนดบทลงโทษสำนักงานสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีในสังกัดกระทำความผิด มีเจตนาทุจริต รับรองบัญชีอื่นเป็นเท็จตามร่างพระราชบัญญัตินี้

References

- Mulford, C. W., Comiskey, E. E., & Nutt, S. R. (1996). *Causes of a sudden decline in earnings: Warnings for lenders and loan review Officers*. Com. Lending Rev.
- Silaporn Srijanphet. (2017). *Forensic Accounting*. Bangkok: Thammasat University.
- Somchai Supatharkul. (2005). *Motivation for Profit Manipulation to Achieve Profit Goals. TBS on Corporate Governance–Good Corporate Governance*. Bangkok: Thammasat University, Faculty of Commerce and Accountancy.
- Securities and Exchange Commission. (2017). *Good Corporate Governance Principles for Listed Companies 2017*. Retrieved on August 10, 2024, from https://www.sec.or.th/TH/Documents/CompanyHandbooksandGuidelines/CGcode2560_th.pdf
- Schroeder, D. A., Penner, L. A., Dovidio, J. F., & Piliavin, J. A. (1995). *The psychology of helping and altruism: Problems and puzzles*. New York: McGraw-Hill.
- Securities and Exchange Act B.E. 2535 (1992). Retrieved on July 25, 2024, from <https://www.sec.or.th/TH/Documents/ActandRoyalEnactment/Act/act-sea2535-codified.pdf>

- Schipper. (1989). *Earnings management*. Retrieved July 26, 2024, from https://www.researchgate.net/publication/290269621_Earnings_Management
- The Stock Exchange of Thailand. (2024). *Corporate Governance*. Retrieved on July 25, 2024, from <https://www.setinvestnow.com/th/glossary/corporate-governance>
- Worawit Petcharoon. (2018). Accounting Manipulation Behavior and Related Factors. *Journal of Business Administration, Economics, and Communication*, 13(1), 29-40.

