

การเสริมสร้างบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบตาม  
พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535  
Strengthening the Roles and Duties of the Audit Committee and the  
Auditors as stated in the Securities and Exchange Act B.E. 2535

นเรศร์ เกษะประกกร\*

Nares Kesaparakorn

วันที่รับบทความ 23 พฤษภาคม 2565; วันแก้ไขบทความ 12 มิถุนายน 2565; วันตอบรับบทความ 14 มิถุนายน 2565

บทคัดย่อ

บทความวิจัยนี้มุ่งหมายที่จะสำรวจบทบาทหน้าที่ แนวทางปฏิบัติที่ดี การสื่อสารและการประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบ รวมถึงปัจจัยส่งเสริมที่มีผลต่อการปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปอย่างถูกต้องและเป็นการเพิ่มกลไกสนับสนุนการบังคับใช้กฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

การเสริมสร้างบทบาทหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มาตรา 89/25 และประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นไปตามแนวทางของกฎหมาย Sarbanes - Oxley Act 2002 ของสหรัฐอเมริกา และหลักการกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance, CG) มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการบริหารงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งระดมทุนด้วยการออกหลักทรัพย์ขายต่อประชาชนหรือบุคคลใด ๆ เพื่อใช้เป็นแหล่งเงินในการดำเนินธุรกิจ และเป็นกลไกสำคัญในการบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพ เนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลภายนอกกิจการที่ได้รับความคาดหวังว่ามีความเป็นอิสระ ไม่มีส่วนได้เสีย สามารถใช้ความรู้ความสามารถและวิชาชีพที่มีอยู่ช่วยคณะกรรมการของบริษัทในการตรวจสอบการบริหารงานของกิจการ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบเหตุการณ์อันน่าสงสัยว่า กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินการของนิติบุคคลอาจกระทำความผิดเกี่ยวกับการบริหารงานในลักษณะฉ้อฉล ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องแจ้งข้อเท็จจริงให้คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัททราบเพื่อดำเนินการตรวจสอบต่อไปโดยไม่ชักช้า และให้คณะกรรมการตรวจสอบรายงานผลการตรวจสอบในเบื้องต้นให้แก่สำนักงาน ก.ล.ต. และผู้สอบบัญชีทราบภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากผู้สอบบัญชี และในกรณีที่คณะกรรมการตรวจสอบไม่ดำเนินการให้ผู้สอบบัญชีแจ้งให้สำนักงาน ก.ล.ต. ทราบถึงเหตุการณ์ที่ต้องแจ้งดังกล่าว หากผู้สอบบัญชีหรือคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทใด ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท

\* รองศาสตราจารย์ประจำ คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์

ที่อยู่ : คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์

เลขที่ 148 ถ.เสรีไทย แขวงคลองจั่น เขตบางกะปิ กรุงเทพฯ 10240

E-mail: nares.k19@gmail.com

ผลการศึกษาพบว่า บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวเกี่ยวกับพฤติการณ์อันควรสงสัยซึ่งผู้สอบ บัญชีมีหน้าที่ต้องแจ้งและวิธีดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าวมีความไม่ชัดเจน สมควรต้องขยายความเพื่อให้เกิดความชัดเจนเป็นรูปธรรมมากกว่าเขียนเป็นหลักการไว้ นอกจากนี้ การปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพนั้นควรให้ความสำคัญในเรื่องการเสริมสร้าง “ความเป็นอิสระ” ของกรรมการอิสระ คณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีให้มากขึ้นกว่าเดิม รวมทั้งการให้ความสำคัญในเรื่องกฎบัตรของคณะกรรมการตรวจสอบ โดยถือว่าเป็นพันธะสัญญาในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ หากกรรมการตรวจสอบไม่ปฏิบัติตามกฎบัตร ถือว่าเป็นการละเลยต่อหน้าที่ของการเป็นกรรมการตรวจสอบ

**คำสำคัญ:** บทบาทและหน้าที่, คณะกรรมการตรวจสอบ, ผู้สอบบัญชี, กฎหมายหลักทรัพย์ไทย

## Abstract

This article aims to explore the roles and duties, good practices, communication, and coordination between auditors and Audit Committee and to examine factors promoting the accuracy and efficiency in their roles and duties in orders to increase the mechanism for the law enforcements of Securities Regulation more efficiently.

Strengthening the roles and duties of the Audit Committee and the auditors as stated in the Securities and Exchange Act B.E. 2535, Section 89/25 and the relevant notifications of the Capital Market Supervisory Board, which is in accordance with the guidelines of the law Sarbanes-Oxley Act of the United States and Corporate Governance (CG) principles, is a very crucial issue for the management of listed companies on the Stock Exchange that raised funds by issuing securities for sale to the public or any person to be used as a source of money for business operations. Promoting the duties and roles of the Audit Committee and the auditors is a significant mechanism in increasing the law enforcement efficiency because auditor and Audit Committee are expected to perform their roles and duties with independence, free from interest, and have the competence to apply their knowledge and professionalism to assist the auditors and Auditor Committee in assessing the management of company. In case the auditor finds practices of a director, a manager, or person responsible for the operation of the juristic person that appear to be suspicious of committing management malpractice in a fraudulent manner, the auditor is obliged to inform the company's auditor committee of the facts for further inspection without delay. And, the Auditor Committee shall report the results of the preliminary audit to the the Securities and Exchange Commission (SEC) Office and the auditor for acknowledgement within thirty days from the date of being notified by the auditor. If the Auditor Committee does not take action, the auditor shall notify the SEC Office of the practice that shall be reported. If an auditor or the Audit Committee of a company violates or fails to comply, he or she shall be liable to a fine not exceeding one hundred thousand baht.

The study has found that the provision of the law stating the auditor obligations to report and proceed for obtaining facts about suspected malpractice is still unclear, and it should be addressed with clarity and concrete format, rather than written in principle. Additionally, to promote the performance efficiency of the auditor and the Audit Committee, priorities should be given to increasing "Independence" of auditor and the Audit Committee along with the importance of Audit Committee Charter, which shall be deemed the Audit Committee's obligations and failure to perform it shall be considered a neglect of duties.

**Keywords:** roles and duties, audit committee, auditors, thai securities law.

## 1. บทนำ

ในวันที่ 2 ธันวาคม 2544 บริษัท Enron Corporation ประกอบธุรกิจการค้าพลังงาน และเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ขนาดใหญ่เป็นลำดับที่ 7 ของสหรัฐอเมริกา มีรายรับมากกว่าหนึ่งร้อย พันล้านเหรียญสหรัฐและมีพนักงานมากกว่า 20,000 คนทั่วโลกได้ประกาศล้มละลาย ส่งผลให้เกิดการสั่นสะเทือนทั่วทั้งประเทศและแวดวงตลาดการเงิน ทั้ง Wall Street และ Main Street<sup>1</sup> ซึ่งครอบครัวคนอเมริกันมากกว่าครึ่งหนึ่ง ได้ลงทุนในบริษัทนี้ไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมในตลาดหลักทรัพย์ ผลกระทบต่อพนักงานของบริษัทจำนวนหลายพันคนต้องตกงานและสูญเสียเงินสะสมเพื่อการเกษียณอายุไปทั้งหมด ผู้ถือหุ้นได้แต่มองมูลค่าการลงทุนของตนดิ่งเหวลงไปเรื่อย ๆ เจ้าหน้าที่การค้าของบริษัท จำนวนเป็นร้อยเป็นพันทั่วโลกต้องเข้าสู่กระบวนการการขอรับชำระหนี้ ซึ่งมีที่ท่าว่าจะได้รับเพียงเศษเงินเท่านั้นเมื่อเทียบกับจำนวนเงินก้อนโตที่บริษัทเป็นหนี้เจ้าหนี้ทั้งหลาย

เกือบหนึ่งปีต่อมาในวันที่ 21 กรกฎาคม 2545 บริษัท WorldCom ซึ่งเป็นบริษัทที่ดำเนินธุรกิจด้านการสื่อสารคมนาคมและบริการข้อมูลทางไกลที่มีขนาดใหญ่เป็นอันดับที่ 2 ของสหรัฐอเมริกา และยังเป็นผู้ผลิตชิปความจำคอมพิวเตอร์ไมครอนเทคโนโลยีอันดับที่ 2 ของโลก ราคาหุ้นของบริษัทเคยพุ่งสูงขึ้น 64.50 เหรียญสหรัฐจาก 1.32 เหรียญสหรัฐในช่วงก่อตั้ง (ณ วันที่ 1 มกราคม 2534) แต่ในช่วงเวลาไม่กี่ปีได้ยื่นขอความคุ้มครองเพื่อฟื้นฟูกิจการตามกฎหมายล้มละลาย Chapter 11 และบริษัทต้องเข้าสู่กระบวนการสอบสวนรวมถึงผู้บริหารถูกตั้งข้อหาฉ้อโกง และมีหนี้สินจำนวนมากถึง 30 พันล้านเหรียญสหรัฐ ผู้ถือหุ้นต้องสูญเสียเงินไปถึง 180 พันล้านเหรียญสหรัฐโดยประมาณ และมีการปลดพนักงานราว 20,000 ชีวิตจากจำนวนพนักงานทั่วโลกที่มีอยู่ประมาณ 80,000 คน ทั้งนี้ หุ้นของ WorldCom ถูกเพิกถอนออกจากตลาดหุ้น Nasdaq เมื่อวันที่ 30 กรกฎาคม 2545 โดยราคาหุ้นของ WorldCom ปิดตลาดที่ระดับราคา 83 เซ็นต์วิกฤติการณ์ของบริษัท WorldCom ถือเป็นการล้มที่มีขนาดใหญ่เกือบสองเท่าของบริษัท Enron อันเนื่องมาจากการตกแต่งบัญชีและการจัดทำรายงานทางการเงินที่ผิดพลาดโดยบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนเงินที่สูงถึง 3.8 พันล้านเหรียญสหรัฐ

นอกจากนั้น กรณี WorldCom ยังได้สร้างมลทินและความมัวหมองต่อชื่อเสียงและความน่าเชื่อถือของสำนักงานตรวจสอบบัญชี ธนาคารเพื่อการลงทุน และสถาบันจัดลำดับความน่าเชื่อถือของบริษัทอย่างไม่เคยขึ้นมาก่อน เนื่องจากบริษัท Enron และบริษัท WorldCom ต่างใช้สำนักงานสอบบัญชี Arthur Andersen ซึ่งทำให้เกิดความเคลือบแคลงสงสัยต่อความน่าเชื่อถือในการจัดทำและรายงานทางการเงินของสหรัฐอเมริกา ที่ได้ชื่อว่ามีมาตรฐานการบัญชีและระบบการรายงานทางการเงินที่ดีที่สุดประเทศหนึ่งในโลก

จากการกระทำทุจริตในบริษัททั้งสองในเวลาไล่เลี่ยกัน และความล้มเหลวของการทำบัญชีและการตรวจสอบบัญชีดังกล่าว นำไปสู่การออกกฎหมาย มีชื่อว่า “The Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX)” ซึ่งประกาศใช้เมื่อวันที่ 30 กรกฎาคม 2002

---

<sup>1</sup> “Main Street vs Wall Street” is used to describe the contrast of general consumers, investors, or small local businesses with large investment corporations. Main Street represents the small and local ones, including small businesses, general individual investors, and small independent investment firms. Wall Street, as a symbol of high finance, refers to large investment firms, high net-worth investors, and global businesses. There are many conflicts between the two sides, but at the same time, they are also highly interdependent. <<https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/finance/main-street-vs-wall-street/>> accessed 13 May 2022.

สิ่งที่สังเกตเห็นได้ก็คือในขณะที่รัฐบาลของชาติตะวันตกมักหลีกเลี่ยงในการออกกฎหมายที่จำกัดสิทธิของประชาชน แต่รัฐมักจะไม่ลังเลในการออกกฎระเบียบในการควบคุมบริษัทจำกัดและบริษัทมหาชนจำกัด ตัวอย่างเช่น กรณีการฉ้อโกงของบริษัท Enron และอีกหลายบริษัทในสหรัฐอเมริกาสภาของเกรสของสหรัฐอเมริกาใช้เวลาเพียงปีเศษในการออกกฎหมาย Sarbanes-Oxley Act เพื่อควบคุม เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีของประเทศไทยที่ต้องใช้เวลานานับ 11 ปี นับแต่เกิดวิกฤติเศรษฐกิจ จึงสามารถแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ในปี 2551 ได้<sup>2</sup>

กล่าวโดยเฉพาะการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชี กฎหมาย Sarbanes - Oxley Act ได้เพิ่มมาตรการสร้างความเข้มแข็งของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ในการกำกับดูแลการ จัดทำและการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินของกิจการให้มีความถูกต้องครบถ้วน และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานโดยตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งเป็นบุคคลที่มีความเป็นอิสระ

สำหรับผู้สอบบัญชีกฎหมาย Sarbanes - Oxley Act กำหนดให้มีการปฏิรูปการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด ให้เป็นไปตามกฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา รวมทั้งกำหนดหลักเกณฑ์ด้านการสอบบัญชี การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี จรรยาบรรณ และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี มาตรฐานวิชาชีพ รวมถึงการตรวจสอบและการดำเนินการทางวินัยของผู้สอบบัญชี

ในการศึกษากฎหมายเปรียบเทียบระหว่างกฎหมาย Sarbanes-Oxley Act กับกฎหมายของประเทศไทยเห็นได้ว่าแนวทางและเนื้อหาซึ่งเป็นสาระสำคัญของกฎหมาย Sarbanes-Oxley Act ถือเป็นกฎหมายแม่บทที่มีอิทธิพลต่อโครงสร้างและหลักการของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 (ฉบับที่ 4) หมวด 3/1 การบริหารกิจการของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์<sup>3</sup> เริ่มตั้งแต่ มาตรา 89/1<sup>4</sup> จนถึง

<sup>2</sup> สุรศักดิ์ ไชยธนกิจ, *บริษัทจดทะเบียนและธรรมาภิบาลบริษัทไทยภายใต้แนวทฤษฎีความสมดุลของอำนาจ* (สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2558) 57.

<sup>3</sup> หมวด 3/1 เพิ่มโดยพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551

<sup>4</sup> มาตรา 89/1 ในหมวดนี้

“บริษัท” หมายความว่า

(1) บริษัทมหาชนจำกัดที่ได้รับอนุญาตให้เสนอขายหุ้นต่อประชาชน เว้นแต่บริษัทมหาชนจำกัดที่มีลักษณะตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

(2) บริษัทมหาชนจำกัดที่มีหุ้นเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือหลักทรัพย์ซื้อขายในศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์

“บริษัทย่อย” หมายความว่า

(1) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่บริษัทมีอำนาจควบคุมกิจการ

(2) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่บริษัทย่อยตาม (1) มีอำนาจควบคุมกิจการ

(3) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่อยู่ภายใต้อำนาจควบคุมกิจการต่อเป็นทอด ๆ โดยเริ่มจากการอยู่ภายใต้อำนาจควบคุมกิจการของบริษัทย่อยตาม (2)

“คณะกรรมการ” หมายความว่า คณะกรรมการของบริษัท

“กรรมการ” หมายความว่า กรรมการของบริษัท

“ผู้บริหาร” หมายความว่า ผู้จัดการหรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการบริหารงานของบริษัท ไม่ว่าจะโดยพฤตินัย หรือโดยได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการ ทั้งนี้ ตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

“บุคคลที่มีความเกี่ยวข้อง” หมายความว่า บุคคลที่มีความสัมพันธ์ในลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) บุคคลที่มีอำนาจควบคุมกิจการบริษัท และในกรณีที่บุคคลนั้นเป็นนิติบุคคล ให้หมายความรวมถึงกรรมการของนิติบุคคลนั้นด้วย

มาตรา 89/32 ในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารกิจการของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์และมีความสอดคล้องกับหลักปฏิบัติสำหรับคณะกรรมการ 8 ข้อหลักตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย<sup>5</sup> โดยเฉพาะอย่างยิ่งการปฏิบัติหน้าที่ของกรรมการและผู้บริหารของบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชี

อย่างไรก็ดียังมีปัญหาข้อกฎหมายที่ยังไม่ชัดเจนเกี่ยวกับบทบาทของผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบพฤติการณ์อันน่าสงสัยว่ากรรมการผู้จัดการหรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินการของนิติบุคคลอาจกระทำความผิดเกี่ยวกับการบริหารงานในลักษณะฉ้อฉลตามมาตราที่ระบุไว้ในมาตรา 89/5 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ดังที่จะกล่าวต่อไปในบทความนี้

### 1. กฎหมาย The Sarbanes-Oxley Act Of 2002 (SOX) ของสหรัฐอเมริกาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบ

กฎหมายของสหรัฐอเมริกา ที่มีชื่อว่า “The Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX)<sup>6</sup>” ซึ่งประกาศใช้เมื่อวันที่ 30 กรกฎาคม 2002<sup>7</sup> เพื่อบังคับใช้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หลักของสหรัฐอเมริกา

(2) คู่สมรส บุตรหรือบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของกรรมการ ผู้บริหาร หรือบุคคลตาม (1)

(3) นิติบุคคลที่บุคคลตาม (1) หรือ (2) มีอำนาจควบคุมกิจการ

(4) บุคคลอื่นที่มีลักษณะตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

เมื่อบุคคลใดกระทำการด้วยความเข้าใจหรือความตกลงว่า หากบริษัททำธุรกรรมที่ให้ประโยชน์ทางการเงินแก่บุคคลดังกล่าว กรรมการ ผู้บริหาร หรือบุคคลตาม (1) หรือ (2) จะได้รับประโยชน์ทางการเงินด้วย ให้ถือว่าบุคคลดังกล่าวเป็นบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องสำหรับการทำธุรกรรมนั้น

“อำนาจควบคุมกิจการ” หมายความว่า

(1) การถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละห้าสิบของจำนวนสิทธิออกเสียงทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น

(2) การมีอำนาจควบคุมคะแนนเสียงส่วนใหญ่ในที่ประชุมผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมหรือไม่เพราะเหตุอื่นใด

(3) การมีอำนาจควบคุมการแต่งตั้งหรือถอดถอนกรรมการตั้งแต่กึ่งหนึ่งของกรรมการทั้งหมด ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม

<sup>5</sup> สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, *หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี 2560*, กรุงเทพมหานคร, 2560, หน้า 5-6, หลักปฏิบัติสำหรับคณะกรรมการ 8 ข้อหลัก 1. ตระหนักถึงบทบาทและความรับผิดชอบของคณะกรรมการในฐานะผู้นำที่สร้างคุณค่าให้แก่กิจการอย่างยั่งยืน 2. กำหนดวัตถุประสงค์ เป้าหมายหลักของกิจการที่เป็นไปเพื่อความยั่งยืน 3. เสริมสร้างคณะกรรมการที่มีประสิทธิภาพ 4. สรรหาและพัฒนาผู้บริหารระดับสูง 5. ส่งเสริมนวัตกรรม และการประกอบธุรกิจอย่างมีความรับผิดชอบ 6. ดูแลให้มีระบบการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในที่เหมาะสม 7. รักษาความน่าเชื่อถือทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูล 8. สนับสนุนการมีส่วนร่วมและการสื่อสารกับผู้ถือหุ้น

<sup>6</sup> ข้อกฎหมายนำมาจาก วุฒิสมาชิก Paul S. Sarbanes (เดโมแครต-มลรัฐแมรี่แลนด์) และ สมาชิกสภาผู้แทน Michael G. Oxley (รีพับลิกัน-มลรัฐโอไฮโอ) เจ้าของร่างและผู้ผลักดันกฎหมายฉบับนี้

<sup>7</sup>U.S. Securities and Exchange Commission, ‘Sarbanes-Oxley Act of 2002’ (Investor.Gov)

<<https://www.investor.gov/introduction-investing/investing-basics/role-sec/laws-govern-securities-industry>> accessed 10 May 2022. “On July 30, 2002, President George W. Bush signed into law the Sarbanes-Oxley Act of 2002, which he characterized as “the most far reaching reforms of American business practice since the time of Franklin Delano Roosevelt.” The Act mandated a number of reforms to enhance corporate responsibility, enhance financial disclosures and combat corporate and accounting fraud, and created the “Public Company Accounting Oversight Board,” also known as the PCAOB, to oversee the activities of the auditing profession.”

ได้แก่ Nasdaq, NYSE และบริษัทต่างประเทศที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐ รวมทั้งผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนดังกล่าว<sup>8</sup> ทั้งนี้คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา (SEC) ได้ปรับปรุงกฎหมายตลาดหลักทรัพย์ (The Exchange Act of 1934) และกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง (Rule 10A-3) ให้สอดคล้องกับกฎหมาย SOX<sup>9</sup>

กฎหมาย Sarbanes-Oxley Act มีวัตถุประสงค์เพื่อการคุ้มครองผู้ลงทุนโดยเฉพาะจากการฉ้อฉลทางบัญชีที่เกิดจากบริษัท เพื่อเรียกความเชื่อมั่นจากผู้ลงทุน และปรับปรุงความน่าเชื่อถือของงบการเงิน รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท เป็นกฎหมายที่ถูกบัญญัติขึ้นภายหลังการล้มละลายของบริษัท Enron และบริษัท WorldCom (รวมทั้งบริษัท Tyco International) ซึ่งสิ้นสะท้อนความเชื่อมั่นของนักลงทุนต่อความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินของบริษัทและนำไปสู่การยกเครื่องกฎหมายและกฎระเบียบต่าง ๆ ที่ล้าสมัยที่ได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานานหลายทศวรรษโดยเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับนักบัญชี ผู้สอบบัญชี และผู้บริหาร กฎหมายนี้มีบทบัญญัติที่ครอบคลุมในหลาย ๆ ประเด็น เช่น ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ประเด็นการกำกับดูแลกิจการ ประเด็นการประเมินระบบควบคุมภายใน และขยายขอบเขตการเปิดเผยข้อมูล กำหนดความผิดและโทษอาญาใหม่ ๆ เมื่อมีการฝ่าฝืนกฎหมายหลักทรัพย์ รวมถึงมีบทบัญญัติในการคุ้มครองผู้ให้เบาะแสแก่ทางการ

บทบัญญัติแห่งกฎหมาย Sarbanes-Oxley Act มีทั้งหมด 11 หมวด (Titles) โดยมีคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา (SEC) เป็นองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการบังคับใช้กฎหมาย

บทบัญญัติที่สำคัญของกฎหมาย Sarbanes-Oxley Act ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบบัญชีที่อยู่ในมาตรา 101-109, 201-209, 301-308, 401-409 และมาตรา 801-807 ซึ่งอาจสรุปสาระสำคัญได้ ดังนี้

### 1. ผู้สอบบัญชี

กฎหมายกำหนดให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัดมีชื่อว่า “The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)” ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา (SEC) ทำหน้าที่ในการรับจดทะเบียนสำนักงานสอบบัญชี การกำหนดหลักเกณฑ์ด้านการสอบบัญชี การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี จรรยาบรรณ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และกำหนดมาตรฐานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการออกรายงานการสอบบัญชีของผู้ออกหลักทรัพย์การกำกับดูแล และผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทมหาชนจำกัด การตรวจสอบและการดำเนินการทางวินัยต่อผู้สอบบัญชี การปฏิบัติหน้าที่อื่นตามความจำเป็นหรือความเหมาะสม รวมทั้งการบังคับใช้กฎหมายหรือข้อกำหนด มาตรฐานวิชาชีพและการกระทำความผิดตามกฎหมายหลักทรัพย์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเตรียมและการออกรายงานการสอบบัญชีรวมถึงหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ทำบัญชีที่เกี่ยวข้อง<sup>10</sup>

<sup>8</sup> SoxLaw, <<https://www.soxlaw.com>> accessed 17 May 2022

<sup>9</sup> ‘SEC Issues Final Rule to Implement Audit Committee Requirements of Section 301 of Sarbanes-Oxley’ (perkinscoie.com, 5 May 2003) <<https://www.perkinscoie.com/en/news-insights/sec-issues-final-rule-to-implement-audit-committee-requirements.html>> accessed 10 May 2022. Section 301 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX); Rule 10A-3(b)(1)-(5) under Section 10A of the Exchange Act of 1934; Rule 5605(c)3 of Nasdaq; Section 303A.06 of the NYSE Listed Company Manual.

<sup>10</sup> The Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 101: Establishment; Duties of the Board.

ประเด็นสำคัญเรื่องหนึ่งที่อยู่ในกฎหมายคือ เรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี<sup>11</sup> โดยห้ามไม่ให้สำนักงานสอบบัญชีรับให้บริการอย่างอื่นเพิ่มเติมนอกเหนือจากงานสอบบัญชี เช่น การรับทำบัญชี หรืองานให้บริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการ หรือการจัดทำงบการเงินของลูกค้าที่รับงานสอบบัญชีให้ ดังตัวอย่างของบริษัท Enron เนื่องจากเป็นเรื่องผลประโยชน์ทับซ้อน อาจทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบบัญชีได้อย่างอิสระและขาดความเป็นกลาง<sup>12</sup>

นอกจากนั้น กฎหมายยังบังคับให้สำนักงานสอบบัญชี จะต้องเปลี่ยนตัวผู้สอบบัญชีคนหลักที่รับผิดชอบการตรวจสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีคนอื่นที่ร่วมงานสอบบัญชีของบริษัทลูกค้าทุก ๆ รอบ 5 ปี<sup>13</sup> เพื่อไม่ให้เกิดความคุ้นเคยกับบริษัทลูกค้ามากเกินไปจนมองไม่เห็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น

กฎหมายยังห้ามสำนักงานสอบบัญชีรับงานตรวจสอบของบริษัท หากปรากฏว่าในรอบปีที่ผ่านมาสำนักงานสอบบัญชีได้ว่าจ้างผู้บริหารระดับสูง ได้แก่ CEO, Controller, CFO, CAO หรือผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีและการเงินหรือตำแหน่งที่เทียบเท่าของบริษัทมาดำรงตำแหน่งในสำนักงานสอบบัญชี<sup>14</sup>

การฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีและการสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดดังกล่าวถือว่าเป็นความผิดและได้รับโทษตามกฎหมายตลาดหลักทรัพย์ (The Exchange Act of 1934)<sup>15</sup>

## 2. คณะกรรมการตรวจสอบ

กฎหมาย Sarbanes-Oxley Act กำหนดให้กรรมการตรวจสอบทุกคนต้องเป็นกรรมการอยู่ในคณะกรรมการบริษัทด้วย โดยมีหลักการสำคัญว่า คณะกรรมการตรวจสอบต้องมีความเป็นอิสระ<sup>16</sup>

คำว่า “ความเป็นอิสระ” หมายความว่า คณะกรรมการตรวจสอบไม่สามารถรับเงินหรือผลประโยชน์ตอบแทนอื่นใด (เช่น เงินเดือน รถประจำตำแหน่ง) นอกเหนือจากค่าตอบแทนโดยตำแหน่งคณะกรรมการตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่ได้อย่างอิสระและเป็นกลางในฐานะกรรมการ ไม่ใช่ในฐานะลูกจ้างหรือผู้บริหาร

คณะกรรมการตรวจสอบเป็นผู้รับผิดชอบในการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีและการกำหนดค่าสอบบัญชีรวมทั้งอนุมัติงานให้บริการทุกอย่างที่สำนักงานสอบบัญชีเสนอให้บริษัทลูกค้า

ในกรณีที่มีประเด็นข้อสงสัยเกี่ยวกับบัญชี ระบบควบคุมภายในและการสอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบจะต้องกำหนดวิธีการเพื่อจัดการกับประเด็นปัญหาดังกล่าว

กรรมการตรวจสอบทุกคนมีอำนาจที่จะจัดการให้มีที่ปรึกษาอิสระหรือบุคคลอื่นใดที่พิจารณาแล้วเห็นว่ามีควมจำเป็นอย่างยิ่งในการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะคณะกรรมการตรวจสอบ ทั้งนี้ บริษัทมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่เหมาะสมให้แก่คณะกรรมการตรวจสอบด้วย<sup>17</sup>

ผู้สอบบัญชีจึงควรแน่ใจด้วยว่าคณะกรรมการตรวจสอบได้ทราบถึงขอบเขตและผลการตรวจสอบซึ่งจะช่วยคณะกรรมการตรวจสอบในการกำกับดูแลและการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินการจัดทำ

<sup>11</sup> The Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 201: Service Outside the Scope of Practice of Auditors; Prohibited Activities.

<sup>12</sup> ศิลปพร ศรีจันเพชร, ‘กฎหมายกับจริยธรรมธุรกิจ’ (2549) 29 วารสารบริหารธุรกิจ, 1-3.

<sup>13</sup> The Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 203: Audit Partners Rotation.

<sup>14</sup> The Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 206: Conflicts of Interest.

<sup>15</sup> The Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 3: Commission Rules and Enforcement.

<sup>16</sup> The Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 301: Public Company Audit Committees.

<sup>17</sup> ศิลปพร ศรีจันเพชร (n 12) 1-3.

คณะกรรมการตรวจสอบจึงมีบทบาทสำคัญในการติดต่อประสานงานกับผู้สอบบัญชีและผู้บริหารที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำรายงานทางการเงิน<sup>18</sup>

## 2. พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กับบทบาทของผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบ

การตราพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และการจัดตั้งสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) มีเหตุผลและที่มาปรากฏอยู่ในหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติฉบับนี้ว่า “โดยที่การพัฒนาตลาดทุนของประเทศที่ผ่านมาได้มุ่งเน้นแต่ตลาดรองซึ่งเป็นการซื้อขายหลักทรัพย์เป็นหลัก แต่ยังคงขาดการพัฒนาตลาดแรกอันเป็นตลาดสำหรับหลักทรัพย์ออกใหม่ควบคู่ไปด้วย ทำให้บทบาทที่สำคัญของตลาดรองในการเป็นตลาดที่สนับสนุนตลาดแรกไม่เกิดประสิทธิภาพอย่างเต็มที่ ด้วยเหตุนี้จึงต้องเปิดโอกาสให้มีการพัฒนาตลาดแรกได้กว้างขวางขึ้นและให้มีตราสารประเภทต่าง ๆ ได้มากขึ้น เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการระดมทุน นอกจากนี้ โดยที่การควบคุมดูแลในเรื่องที่เกี่ยวกับตลาดทุนมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายฉบับและอยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของหลายหน่วยงาน ทำให้การกำกับและพัฒนาตลาดทุนขาดความเป็นเอกภาพ ทั้งยังขาดมาตรการที่จะคุ้มครองผลประโยชน์ของผู้ลงทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ สมควรมีกฎหมายและหน่วยงานที่เป็นศูนย์รวมในการกำกับดูแลและพัฒนาตลาดทุนเพื่อให้สามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้<sup>19</sup>”

ในปี 2551 พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ได้เพิ่มหมวด 3/1 การบริหารกิจการของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์<sup>20</sup> โดยเริ่มตั้งแต่ มาตรา 89/1 จนถึงมาตรา 89/32 ในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารกิจการของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์โดยกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของกรรมการและผู้บริหาร รวมทั้งบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ โดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ดังกล่าว มีเจตนารมณ์และความมุ่งหมายเพื่อยกระดับการกำกับดูแลกิจการที่ดีของกรรมการและผู้บริหาร และให้นำบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่และความรับผิดชอบของกรรมการและผู้บริหารตามมาตรา 89/7 ถึงมาตรา 89/21 รวมทั้งบทกำหนดโทษที่เกี่ยวข้องมาใช้บังคับกับบุคคลที่เกี่ยวข้องโดยอนุโลม ได้แก่ ผู้บริหารชั่วคราว ผู้ทำแผน ผู้บริหารแผน ผู้บริหารแผนชั่วคราวตามกฎหมายล้มละลาย และในกรณีที่ผู้บริหารชั่วคราว ผู้ทำแผน ผู้บริหารแผน ผู้บริหารแผนชั่วคราวเป็นนิติบุคคลให้หมายความรวมถึงกรรมการและผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลนั้นด้วย และผู้ชำระบัญชี<sup>21</sup>

คำนิยามของคำว่า “ผู้บริหาร” ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 หมายความว่า ผู้จัดการหรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการบริหารงานของบริษัท ไม่ว่าจะโดยพฤตินัย หรือโดยได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการ ทั้งนี้ ตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด ในปัจจุบันคือประกาศของคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ. 72/2564 เรื่อง กำหนดตำแหน่งผู้บริหารเพื่อการปฏิบัติตาม

<sup>18</sup> เฟิงอ้าง

<sup>19</sup> ชาลี จันทนยิ่งยง ทิพย์สุตา ถาวรารม และวรัชญา ศรีมาจันทร์, 1 ทศวรรษ ก.ล.ต. : ทศวรรษแรกของ ก.ล.ต. กับตลาดทุนไทย (พ.ศ. 2535-2545) (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ 2545) 3.

<sup>20</sup> พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 (น 3)

<sup>21</sup> มาตรา 89/22 ให้นำบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับหน้าที่และความรับผิดชอบของกรรมการและผู้บริหารตามมาตรา 89/7 ถึงมาตรา 89/21 รวมทั้งบทกำหนดโทษที่เกี่ยวข้องมาใช้บังคับกับบุคคลดังต่อไปนี้ โดยอนุโลม

(1) ผู้บริหารชั่วคราว ผู้ทำแผน ผู้บริหารแผน และผู้บริหารแผนชั่วคราวตามกฎหมายว่าด้วยล้มละลาย และในกรณีที่ผู้บริหารชั่วคราว ผู้ทำแผน ผู้บริหารแผน หรือผู้บริหารแผนชั่วคราวเป็นนิติบุคคล ให้หมายความรวมถึงกรรมการและผู้บริหารที่เกี่ยวข้องของนิติบุคคลนั้นด้วย

(2) ผู้ชำระบัญชี

หมวด 3/1 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535<sup>22</sup> ซึ่งกำหนดให้บุคคลที่มีตำแหน่งตามตารางแนบท้ายประกาศนี้ เป็นผู้บริหารของบริษัทหรือบริษัทย่อยตามหมวด 3/1 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ได้แก่

- (1) ผู้จัดการ
- (2) ผู้ดำรงตำแหน่งบริหาร 4 รายแรกนับต่อจากผู้จัดการลงมา
- (3) ผู้ซึ่งดำรงตำแหน่งเทียบเท่ากับผู้ดำรงตำแหน่งบริหารรายที่ 4 ทุกราย
- (4) ผู้ดำรงตำแหน่งบริหารในสายงานบัญชีหรือการเงินที่เป็นระดับผู้จัดการฝ่ายขึ้นไปหรือเทียบเท่า

ประเด็นสำคัญ คือ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่เพิ่มเติมฉบับนี้ ได้เพิ่มบทบาทของผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบพฤติการณ์อันน่าสงสัยว่า กรรมการผู้จัดการ หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินการของนิติบุคคล อาจกระทำความผิดเกี่ยวกับการบริหารงานในลักษณะฉ้อฉล ตามมาตราที่ระบุไว้ในมาตรา 89/25 ได้แก่ มาตรา 281/2 วรรคสอง มาตรา 305 มาตรา 306 มาตรา 308 มาตรา 309 มาตรา 310 มาตรา 311 มาตรา 312 หรือ มาตรา 313 เช่น การเบียดเบียนเอาทรัพย์สินของนิติบุคคลไปโดยทุจริต หรือการแสวงหาผลประโยชน์ที่มีควรได้โดยชอบตามกฎหมาย อันเป็นการเสียหายแก่นิติบุคคล หรือเปลี่ยนแปลง ตัดทอน หรือปลอมบัญชีเอกสาร เป็นต้น ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์นั้นให้คณะกรรมการตรวจสอบทราบ เพื่อดำเนินการตรวจสอบโดยไม่ชักช้า และให้คณะกรรมการตรวจสอบรายงานผลการตรวจสอบเกี่ยวกับพฤติการณ์อันน่าสงสัยไปยังสำนักงาน ก.ล.ต. และผู้สอบบัญชีทราบภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ คณะกรรมการตรวจสอบไม่ดำเนินการให้ผู้สอบบัญชีแจ้งให้สำนักงาน ก.ล.ต. ทราบ (มาตรา 89/25)<sup>23</sup>

หากผู้สอบบัญชีหรือคณะกรรมการตรวจสอบฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 100,000 บาท (มาตรา 281/8)<sup>24</sup>

ปัญหาที่จะต้องพิจารณาก็คือ คำว่า “พฤติการณ์อันน่าสงสัย” ตามมาตรา 89/25 นั้นเป็นอย่างไร แม้ว่าสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้ออกประกาศหลักเกณฑ์การ

<sup>22</sup> ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ. 72/2564 เรื่อง กำหนดตำแหน่งผู้บริหารเพื่อการปฏิบัติตามหมวด 3/1 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 16 มกราคม 2565

<sup>23</sup> มาตรา 89/25 ในการสอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทตามมาตรฐานการสอบบัญชี ไม่ว่าจะกระทำในฐานะเป็นผู้สอบบัญชีของนิติบุคคลดังกล่าวหรือในฐานะอื่น ซึ่งนิติบุคคลดังกล่าวยินยอมให้สอบบัญชีก็ตาม ถ้าผู้สอบบัญชีพบพฤติการณ์อันควรสงสัยว่ากรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลดังกล่าวได้กระทำความผิดตาม มาตรา 281/2 วรรคสอง มาตรา 305 มาตรา 306 มาตรา 308 มาตรา 309 มาตรา 310 มาตรา 311 มาตรา 312 หรือมาตรา 313 ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าวให้คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทนั้นทราบเพื่อดำเนินการตรวจสอบต่อไปโดยไม่ชักช้า และให้คณะกรรมการตรวจสอบรายงานผลการตรวจสอบในเบื้องต้นให้แก่สำนักงานและผู้สอบบัญชีทราบภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากผู้สอบบัญชี

ในกรณีที่คณะกรรมการตรวจสอบไม่ดำเนินการตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งให้สำนักงานทราบพฤติการณ์อันควรสงสัยที่ต้องแจ้งตามวรรคหนึ่ง และวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าว ให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

<sup>24</sup> มาตรา 281/8 ผู้สอบบัญชีผู้ใดหรือคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม มาตรา 89/25 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท

กำหนดพฤติการณ์อันควรสงสัยว่าผู้สอบบัญชีต้องแจ้งต่อคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อสร้างความชัดเจนในทางปฏิบัติ ตามมาตราดังกล่าว และส่งเสริมการดูแลรักษาผลประโยชน์ของผู้ลงทุนให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น<sup>25</sup>

โปรดสังเกตว่าประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ. 48/2564 ดังกล่าว**เพียงแต่กำหนดหลักการแต่ไม่ได้กำหนดรายละเอียด**ของคำว่า “พฤติการณ์อันน่าสงสัย” และวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าวซึ่งผู้วิจัยจะได้กล่าวต่อไปในบทความนี้

### 3. มาตรฐานวิชาชีพบัญชี จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และข้อกำหนดของกฎหมายวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

ตามประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ. 48/2564 เรื่องพฤติการณ์อันควรสงสัยซึ่งผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องแจ้งตามมาตรา 89/5 และวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าว ได้กำหนดไว้ในข้อ 1 ว่าพฤติการณ์อันควรสงสัยว่า กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลที่รับผิดชอบในการดำเนินงานของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทได้กระทำความผิดตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 89/5 ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องแจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติกรรมดังกล่าวต่อคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทนั้น รวมทั้งวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าว ให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชี จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและข้อกำหนดของกฎหมายวิชาชีพบัญชี

ผู้วิจัยเข้าใจว่า มาตรฐานวิชาชีพบัญชี หมายถึง มาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งตามคำนิยามของ “วิชาชีพบัญชี” ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 หมายความว่ารวมถึงวิชาชีพด้านการสอบบัญชีด้วย<sup>26</sup>

มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 200<sup>27</sup> ได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีมีข้อความว่า “การตรวจสอบงบการเงิน มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่”

ดังนั้น วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงบการเงิน คือ การแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นได้แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการโดยถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเพิ่มความเชื่อมั่นที่มีต่องบการเงิน การปฏิบัติงานตามมาตรฐานการตรวจสอบการบัญชีและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นดังกล่าวได้<sup>28</sup>

จรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชี หมายถึง ข้อกำหนดความประพฤติหรือวิธีปฏิบัติงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี หรือผู้สอบบัญชีอนุญาต ต้องยึดถือเพื่อดำรงไว้ซึ่งความเป็นมืออาชีพ และเสริมสร้างเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพสอบบัญชีให้เป็นที่ประจักษ์ต่อผู้ใช้งบและสาธารณชนที่จะเชื่อถือและไว้วางใจในผลงานของผู้

<sup>25</sup> ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ. 48/2564 เรื่อง พฤติการณ์อันน่าสงสัยซึ่งผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องแจ้งตามมาตรา 89/5 และวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าว มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2564

<sup>26</sup> พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ซึ่งกำหนดว่าการทำบัญชี การสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางระบบบัญชี การบัญชีภาษีอากร การศึกษาและเทคโนโลยีทางบัญชี หรือบริการด้านอื่น ถือเป็นการประกอบวิชาชีพบัญชี สมควรส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพอยู่ภายใต้การดูแลของสภาวิชาชีพบัญชีเดียวกัน เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีคุณภาพและมาตรฐานและมีความก้าวหน้าในวิชาชีพ ตลอดจนเพื่อให้มีการควบคุมจรรยาบรรณการประกอบวิชาชีพ

<sup>27</sup> คู่มือมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่องวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี วันที่ถือปฏิบัติ 1 มกราคม 2555 จัดทำโดยคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

<sup>28</sup> คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, เอกสารประกอบการบรรยาย ACC 3220 การสอบบัญชี บทที่ 2 <<http://www.ba.ru.ac.th/document/ACC3220-chap2.pdf> > สืบค้นวันที่ 15 พฤษภาคม 2565

ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ทั้งนี้หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชี ได้แก่ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน การรักษาความลับ พหุติกรรมวิชาชีพ และความโปร่งใส<sup>29</sup>

อย่างไรก็ดี หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบบัญชีที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ การใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ดังที่ปรากฏในการตรวจสอบพิเศษ (Special Audit) บมจ. ปิคนิค ในปี 2548 ได้แก่ หลักฐานการสอบบัญชีที่ขัดแย้งกับหลักฐานอื่นที่ได้รับ ข้อมูลที่ทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของเอกสารและคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามซึ่งจะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี สถานการณ์ที่อาจแสดงให้เห็นถึงการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น และสถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นที่ต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี<sup>30</sup>

กรณีศึกษาเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางอาญาของบริษัทและผู้บริหารของบริษัทปิคนิค คอร์ปอเรชั่นจำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากการทำทุจริตด้วยการถ่ายโอนกำไรของบริษัทไปสู่บริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ โดยอาศัยบริษัทในเครือและการตกแต่งบัญชีเป็นเครื่องมือในการรับรู้รายได้และมูลค่าทรัพย์สินของบริษัทอันเป็นเท็จ ไม่ตรงต่อความเป็นจริง เพื่อลวงให้บุคคลทั่วไปเชื่อว่าบริษัทมีรายได้สูงขึ้น สามารถนำไปจ่ายเงินปันผลให้แก่นักลงทุนที่สนใจเข้ามาลงทุนกับบริษัท เมื่อบริษัททำสัญญาเช่าถึงแก่สกับคู่สัญญาแต่ไม่มีเจตนาให้มีผลผูกพันและปฏิบัติตามสัญญาอย่างแท้จริง แต่ได้กระทำไปเพื่อตกแต่งบัญชีของบริษัท ให้มีกำไรมากเพื่อลวงคนทั่วไป โดยนำส่งงบการเงินประจำปี 2547 แก่ ก.ล.ต.ว่า ในปี 2547 มีรายได้สูงถึง 7,350,500,000 บาท มีกำไร 178,440,072 บาท จึงถือว่าบริษัทส่งงบการเงินรายได้ไตรมาสและงบการเงินประจำปี 2547 ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนกำหนด อันเป็นความผิดทางอาญา มีผลให้ผู้บริหารได้รับโทษจำคุกฐานเป็นกรรมการของบริษัทมหาชนจำกัด ร่วมกันทำหรือยินยอมให้ทำบัญชีหรือเอกสารของนิติบุคคลไม่ถูกต้องตรงต่อความเป็นจริงหรือเป็นเท็จ เพื่อลวงบุคคลใด ๆ ถือเป็นกรณีศึกษาสำคัญของการตกแต่งบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของไทย<sup>31</sup>

ผู้วิจัยมีข้อสังเกตว่า เทคนิคในการตกแต่งบัญชีโดยให้ปิคนิคทำสัญญาเช่าถึงแก่สกับโรงบรรจุแก๊สคู่สัญญา แทนการได้รับมัดจำตามปกติทางการค้าของปิคนิค มีผลทำให้ปิคนิคสามารถแสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินการดีกว่าความเป็นจริงอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากการทำสัญญาเช่าแทนการวางเงินมัดจำทำให้สามารถใช้เป็นหลักฐานอ้างอิงประกอบการรับรู้รายได้ค่าถึงบรรจุแก๊สเร็วขึ้น โดยปี 2547 ปิคนิคมีรายได้สูงขึ้นเกือบถึง 178.5 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 2.43 ของรายได้รวม และจะรับรู้รายได้ในปี 2548-2549 อีกปีละประมาณ 300 ล้านบาท ซึ่งจะทำให้กำไรสุทธิเพิ่มขึ้นร้อยละ 24.26 ของรายได้รวมทั้งที่ไม่มีผลการดำเนินการในเชิงเศรษฐกิจเกิดขึ้นจริง

<sup>29</sup> คู่มือบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 และประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 7/2562 เรื่อง คู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2562

<sup>30</sup> คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, เอกสารประกอบการบรรยาย ACC 3220 การสอบบัญชี บทที่ 2 (n 28) 11

<sup>31</sup> นเรศร์ เกษะประกร, 'ความรับผิดชอบทางอาญาของกรรมการบริษัทมหาชนจำกัดเนื่องจากการตกแต่งบัญชีบริษัท: กรณีศึกษา บมจ. ปิคนิค' (รายงานสืบเนื่องจากการประกวดบทความวิจัยและกรณีศึกษาภาคโปสเตอร์ประจำปี 2559 สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ 2559) 482-503.

จากข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้น ในวันที่ 28 มิถุนายน 2548 สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ออกคำสั่งให้มีการตรวจสอบบัญชีของปิกนิกเป็นกรณีพิเศษ (Special Audit)<sup>32</sup> และมีคำสั่งให้ปิกนิก ดำเนินการแก้ไขงบการเงินประจำปี 2547 ที่สิ้นสุด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2547 ใหม่ ตามรายงานการตรวจสอบบัญชี นางสาว ศ. ผู้สอบบัญชีบริษัทสำนักงาน อีแอนด์วาย จำกัด<sup>33</sup> ได้ให้ข้อสังเกตเกี่ยวกับธุรกรรมที่ผิดปกติของปิกนิกในสองประเด็นสำคัญ คือ

ประเด็นที่หนึ่ง การขายแก๊สให้กับโรงบรรจุแก๊ส จากเอกสารหลักฐานที่ได้รับจากการตรวจสอบเห็นว่าการขายแก๊สให้กับกลุ่มบริษัทโรงบรรจุแก๊สดังกล่าวเป็นการขายในราคาที่สูงกว่าปกติเนื่องจากพบว่า รายการขายแก๊สของบริษัทโรงบรรจุแก๊สให้กับร้านค้าย่อยจำนวนมากมีราคาขายต่ำกว่าราคาซื้อขายที่ซื้อมาจากปิกนิก

ประเด็นที่สอง ข้อสงสัยเกี่ยวกับการซื้อขายแก๊สว่าไม่มีจริง เนื่องจากในการซื้อแก๊สของปิกนิกแทนที่บริษัทแสงทองไทย ฯ ผู้ผลิตแก๊ส จะส่งมอบแก๊สให้แก่อปิกนิก กลับส่งมอบแก๊สทั้งหมด ไปให้แก่บริษัทโรงบรรจุแก๊สโดยตรงไม่ผ่านปิกนิก โดยมีตัวแทนของโรงบรรจุแก๊ส เป็นผู้ลงนามรับมอบแก๊ส เพื่อเป็นหลักฐานให้แก่ปิกนิก และผู้ตรวจสอบบัญชีพบว่าไม่ปรากฏหลักฐานว่าบริษัทโรงบรรจุแก๊ส ได้จัดทำเอกสารหลักฐาน และทะเบียนคุมปริมาณแก๊สที่ส่งให้กับร้านค้าย่อย จึงไม่สามารถที่จะตรวจสอบได้ และไม่อยู่ในวิสัยที่จะทราบได้อย่างแน่ชัดว่า แก๊สของปิกนิกอยู่ที่ร้านค้าย่อยใดบ้าง และมีจำนวนเท่าใด จากข้อมูลของบริษัทแสงทองไทย ฯ พบว่าได้รับใบอนุญาตให้ผลิตแก๊สที่ได้มาตรฐาน มอก.จากสำนักงานมาตรฐานอุตสาหกรรมเมื่อวันที่ 24 พฤศจิกายน 2547 ซึ่งหมายความว่า สามารถเริ่มผลิตแก๊สอย่างถูกต้องตามกฎหมายได้เมื่อปลายปี 2547 แต่ข้อเท็จจริงพบว่าปิกนิกว่าซื้อแก๊สจากบริษัทแสงทองไทย ฯ ในปี 2547 เป็นเงิน 1,321 ล้านบาท หรือ คิดเป็นจำนวนถึงไม่ต่ำกว่า 2.6 ล้านใบ ซึ่งคำถามที่เกิดขึ้นคือ บริษัทแสงทองไทย ฯ สามารถผลิตแก๊สส่งมอบจำนวนมากดังกล่าวได้ทันหรือไม่ และในต้นปี 2548 ปิกนิกได้ซื้อแก๊สจากบริษัทแสงทองไทย ฯ อีก 456 ล้านบาทหรือประมาณ 1 ล้านใบ แต่กลุ่มโรงบรรจุแก๊สไม่ยอมให้ผู้สอบบัญชีเข้าตรวจสอบว่าแก๊สมีจริงหรือไม่ อยู่ที่ไหนและปิกนิกได้จ่ายเงิน 1,777 ล้านบาทไปแล้วหรือไม่

อย่างไรก็ตาม จากการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบบัญชีพบว่าโรงบรรจุแก๊สทั้งหมด มีแผนกจัดซื้อ แผนกบุคคล แผนกบัญชีและแผนกการเงิน มีผู้ดูแลจัดการเป็นผู้ถือหุ้นหลักของกลุ่มบริษัทโรงบรรจุแก๊ส โดยมีทีมงานประมาณ 10 คนที่ควบคุมดูแลงานด้านการบัญชี ซึ่งทีมแผนกบัญชีของกลุ่มบริษัทโรงบรรจุแก๊ส หรือเรียกว่า “สำนักงานกลาง” มีที่ตั้งอยู่ที่บ้านของผู้ถือหุ้นหลักของกลุ่มบริษัทโรงบรรจุแก๊ส มีหน้าที่จัดทำบัญชี เมื่อโรงบรรจุแก๊สทั้ง 10 แห่ง เมื่อมีรายได้มาจากทางใด เช่น จากการขายแก๊ส หรือรายได้อื่น ๆ ก็ต้องนำส่งให้แก่ “สำนักงานกลาง” ก่อนจะนำเงินไปจ่ายให้แก่ปิกนิก

จากประเด็นข้อสงสัยสรุปได้ว่า เมื่อบริษัทแสงทองไทย ฯ เป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับบริษัทโรงบรรจุแก๊ส เป็นไปได้ว่าเงินค่าซื้อแก๊สที่ปิกนิกจ่ายให้แก่บริษัท แสงทองไทย ฯ จำนวน 1,777 ล้านบาท ต้องถูกนำมาส่งให้แก่สำนักงานกลางของบริษัทโรงบรรจุแก๊สทั้ง 10 แห่งด้วย และเงินที่ปิกนิกซื้อแก๊สจากบริษัทแสงทองไทย ฯ อาจถูกนำมาจ่ายค่าแก๊สที่โรงบรรจุแก๊สซื้อจากปิกนิกเช่นกัน ในลักษณะอัฐยายซื้อขนมยาย ทำให้กิจการของบริษัทดูดีกว่าความเป็นจริง

<sup>32</sup> คำสั่งคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ ก.ล.ต.ช. 933/2548 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม 2548 เรื่องการแก้ไขงบการเงินประจำปี 2547.

<sup>33</sup> สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, หนังสือส่งบริษัทสำนักงาน อีแอนด์วาย จำกัด และบทสรุปการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ, กรุงเทพฯ, ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2548.

กล่าวโดยสรุป กรณีศึกษา บมจ.ปิคนิค เป็นตัวอย่างและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานของวิชาชีพการสอบบัญชี จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตามที่กฎหมายได้บัญญัติไว้

#### 4. บทบาทและการทำหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบ คือ คณะกรรมการชุดย่อยของคณะกรรมการบริษัทที่เข้ามาช่วยคณะกรรมการให้ปฏิบัติงานในประเด็นที่ถูกมองข้ามและเพื่อให้กิจการมีระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี<sup>34</sup>

บทบาทสำคัญของคณะกรรมการตรวจสอบอย่างยิ่งในการเข้าไปดูแลสอดส่องความถูกต้องและความเหมาะสมในการดำเนินธุรกิจของกิจการ โดยเฉพาะเมื่อพบข้อบกพร่องหรือข้อสงสัยในเรื่องใด ควรต้องเสนอรายงานต่อคณะกรรมการบริษัทเพื่อนำไปสู่การแก้ไขอย่างทันการณณ์ ดังเช่น คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัท WorldCom ได้แจ้งให้คณะกรรมการบริษัทเมื่อตรวจสอบพบการลงบัญชีที่ไม่เหมาะสมจนนำไปสู่การสอบสวนในที่สุด

กรณีศึกษาบริษัท WorldCom เริ่มต้นเมื่อคณะกรรมการตรวจสอบ ได้รับรายงานจาก Cynthia Cooper ซึ่งดำรงตำแหน่ง Vice President Internal ว่าตนได้ตรวจสอบการบันทึกรายการทางบัญชีของบริษัท และพบข้อสงสัยเกี่ยวกับความถูกต้องในการบันทึกรายการทางบัญชี จึงมีการนำเสนอเรื่องต่อคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อดำเนินการตรวจสอบต่อไป คณะกรรมการตรวจสอบพบว่ามีรายการลงบัญชีไม่เหมาะสมโดยฝ่ายบริหาร จึงได้รายงานไปยังคณะกรรมการบริษัท WorldCom

เมื่อวันที่ 25 มิถุนายน 2545 หลังจากที่คณะกรรมการบริษัท ได้รับทราบรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบแล้ว พบว่าบริษัทมีการบันทึกค่าใช้จ่ายประมาณ 3.8 พันล้านเหรียญสหรัฐ อย่างไม่เหมาะสม โดยได้นำค่าใช้จ่าย (Expense) จำนวนดังกล่าวไปบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายการลงทุน (Capital Account) ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายที่ WorldCom ต้องจ่ายให้กับบริษัทอื่น เพื่อให้ลูกค้าของตนสามารถเชื่อมต่อระบบตู้เครือข่ายอื่นได้ (Line Costs) โดยในปี 2544 บริษัทมีค่าใช้จ่ายในส่วนนี้เท่ากับ 17.794 พันล้านเหรียญสหรัฐ แต่มีการนำส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายดังกล่าวจำนวน 14.739 พันล้านเหรียญสหรัฐ ไปบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายการลงทุน (Capital Account) ทำให้รายงานทางการเงินของบริษัทแสดงว่า บริษัทมีค่าใช้จ่ายในส่วนนี้เพียง 3.055 พันล้านเหรียญสหรัฐ และมีกำไรก่อนหักภาษีเท่ากับ 2.293 พันล้านเหรียญสหรัฐ ทั้งที่ความจริงแล้วต้องมียอดขาดทุน 662 ล้านเหรียญสหรัฐ

นอกจากนั้น ในช่วงไตรมาสแรกของปี 2545 บริษัทมีค่าใช้จ่าย Line Costs เท่ากับ 4.276 พันล้านเหรียญสหรัฐ แต่มีการนำส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายดังกล่าว จำนวน 3.479 พันล้านเหรียญสหรัฐ ไปบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายการลงทุน (Capital Account) ทำให้รายงานทางการเงินของบริษัทแสดงว่าบริษัทมีค่าใช้จ่ายในส่วนนี้เพียง 797 ล้านเหรียญสหรัฐ และมีกำไรก่อนหักภาษีเท่ากับ 240 ล้านเหรียญสหรัฐ ทั้งที่ความจริงแล้วต้องมียอดขาดทุน 557 ล้านเหรียญสหรัฐ ทั้งนี้การกระทำดังกล่าวได้จัดการและอนุมัติโดยฝ่ายบริหาร<sup>35</sup>

ทั้งนี้ ได้การแต่งตั้งผู้สอบบัญชีใหม่ คือ KPMG แทน Arthur Andersen ซึ่งมีปัญหาเรื่องความถูกต้องในการสอบบัญชีของทั้งบริษัท Enron และบริษัท WorldCom

ในช่วงที่ประเทศไทยประสบกับวิกฤติเศรษฐกิจ ปี 2540 และต้องเข้าสู่กระบวนการขอรับความช่วยเหลือจากกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF) โดยต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่สำคัญหลายประการ เช่น การเปิดเสรีทางการค้าและการลงทุนการออกกฎหมาย 11 ฉบับ เพื่อเปิดโอกาสให้ทุนข้ามชาติเข้ามาใน

<sup>34</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, *แนวทางปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบ* (กรุงเทพฯ, บุญศิริการพิมพ์, 2542) หน้า 3

<sup>35</sup> สมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการบริษัทไทย, 'WorldCom : อีกหนึ่งกรณีตัวอย่างของการบิดเบือนตัวเลขทางบัญชี 2006' (เอกสารประกอบการบรรยายหลักสูตร Director Certification Program (DCP), 2549)

ประเทศไทย แต่ที่สำคัญก็คือบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะต้องแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้น เพื่อสอดส่องดูแลกิจการ และจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเพื่อความโปร่งใส เป็นธรรมแก่ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ตลอดจนผู้มีส่วนได้เสียเพื่อประโยชน์ต่อเศรษฐกิจของประเทศในขณะนั้น

กฎหมายสำคัญที่เกี่ยวข้องกับคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุน ที่ ทจ. 39/2559 เรื่อง การขออนุญาตและการอนุญาตให้เสนอขายหุ้นที่ออกใหม่<sup>36</sup> ซึ่งอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 16/6 และมาตรา 89/27 ประกอบมาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กำหนดให้บริษัทมีกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 3 คน ทั้งนี้คณะกรรมการตรวจสอบต้องมีองค์ประกอบและคุณสมบัติถูกต้องครบถ้วนของการเป็นกรรมการตรวจสอบตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประกาศฉบับนี้ กล่าวคือ ไม่เป็นกรรมการที่ได้รับมอบหมายให้ตัดสินใจในการดำเนินงานของบริษัท บริษัทใหญ่ บริษัทย่อย บริษัทร่วม บริษัทย่อยลำดับเดียวกัน ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ หรือผู้มีอำนาจควบคุมของบริษัท ไม่เป็นกรรมการของบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย หรือบริษัทย่อยลำดับเดียวกันเฉพาะที่เป็นบริษัทจดทะเบียน และเป็นผู้มีความรู้และประสบการณ์เพียงพอที่จะทำหน้าที่ในฐานะกรรมการตรวจสอบทั้งนี้ต้องมีกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คนที่มีความรู้และประสบการณ์เพียงพอที่จะสามารถทำหน้าที่ในการสอบทานความน่าเชื่อถือของงบการเงิน<sup>37</sup>

นอกจากนั้น ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนทุกบริษัทต้องจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2552 ทั้งนี้ คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของกรรมการตรวจสอบ ต้องเป็นไปตามประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่องคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2558 โดยมีสาระสำคัญดังนี้<sup>38</sup>

#### 4.1 องค์ประกอบและคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบ

นอกจากข้อ (1)- (9) ซึ่งเป็นคุณสมบัติทั่วไปของกรรมการอิสระ กรรมการตรวจสอบต้องได้รับการแต่งตั้งจากคณะกรรมการหรือที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัทให้เป็นกรรมการตรวจสอบ โดยต้องมีองค์ประกอบและคุณสมบัติถูกต้องครบถ้วนของการเป็นกรรมการตรวจสอบตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ. 39/2559 ดังที่ได้กล่าวมา

#### 4.2 หน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

หน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบมีดังต่อไปนี้<sup>39</sup>

<sup>36</sup> ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุน ที่ ทจ. 39/2559 เรื่องการขออนุญาตและการอนุญาตให้เสนอขายหุ้นที่ออกใหม่ ข้อ 17 (3) “มีกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 3 คน ซึ่งต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังนี้ (ก) ได้รับแต่งตั้งจากคณะกรรมการหรือที่ประชุมผู้ถือหุ้นของผู้ขออนุญาตให้เป็น กรรมการตรวจสอบ (ข) เป็นกรรมการอิสระที่เป็นไปตาม (2) และต้อง 1. ไม่เป็นกรรมการที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการ ให้ตัดสินใจ ในการดำเนินกิจการของผู้ขออนุญาต บริษัทใหญ่ บริษัทย่อย บริษัทร่วม บริษัทย่อยลำดับเดียวกัน ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ หรือผู้มีอำนาจควบคุมของผู้ขออนุญาต และ 2. ไม่เป็นกรรมการของบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย หรือบริษัทย่อยลำดับเดียวกัน เฉพาะที่เป็นบริษัทจดทะเบียน (ค) มีหน้าที่ในลักษณะเดียวกับที่กำหนดไว้ในประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยว่าด้วยคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ”

<sup>37</sup> ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุน ที่ ทจ. 39/2559 เรื่อง การขออนุญาตและการอนุญาตให้เสนอขายหุ้นที่ออกใหม่ข้อ 17 (1), (2), (3)

<sup>38</sup> ประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ พ.ศ. 2558 ข้อ 4 คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ของบริษัทต้องมีองค์ประกอบ และมีคุณสมบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุน

<sup>39</sup> ประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ พ.ศ. 2558 ข้อ 7.

- (1) สอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและเปิดเผยอย่างเพียงพอ
  - (2) สอบทานให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในและระบบการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ และพิจารณาความเป็นอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ตลอดจนให้ความเห็นชอบการพิจารณาแต่งตั้ง โยภักย์ เล็กจ่าง หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือหน่วยงานอื่นใดที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน
  - (3) สอบทานให้บริษัทปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท
  - (4) พิจารณา คัดเลือก เสนอแต่งตั้งบุคคลซึ่งมีความเป็นอิสระเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีและเสนอคำตอบแทน รวมทั้งเข้าร่วมประชุมกับผู้สอบบัญชีโดยไม่มีฝ่ายจัดการเข้าร่วมประชุมด้วยอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง
  - (5) พิจารณารายการที่เกี่ยวข้องกัน หรือรายการที่อาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ให้เป็นไปตามกฎหมายและข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้ เพื่อให้มั่นใจว่ารายการดังกล่าวสมเหตุสมผลและเป็นประโยชน์สูงสุดต่อบริษัท
  - (6) จัดทำรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบโดยเปิดเผยไว้ในรายงานประจำปีของบริษัท ซึ่งรายงานดังกล่าวลงนามโดยประธานกรรมการตรวจสอบรายการดังกล่าวควรประกอบด้วยข้อมูลดังต่อไปนี้
    - ความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้อง ครบถ้วน เป็นที่เชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินของบริษัท
    - ความเห็นเกี่ยวกับความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในของบริษัท
    - ความเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท
    - ความเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมของผู้สอบบัญชี
    - ความเห็นเกี่ยวกับรายการที่อาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์
    - จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ และการเข้าร่วมประชุมของกรรมการตรวจสอบแต่ละท่าน
    - ความเห็นหรือข้อสังเกตโดยรวมที่คณะกรรมการตรวจสอบได้รับจากการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย
    - รายการอื่นใดที่เห็นว่าผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไปควรทราบ ภายใต้ขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการบริษัท
  - (7) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่คณะกรรมการของบริษัทมอบหมายด้วยความเห็นชอบจากคณะกรรมการตรวจสอบ เช่น ดูแลเรื่องการบริหารความเสี่ยงในกรณีบริษัทยังไม่ได้แต่งตั้งคณะกรรมการบริหารความเสี่ยงไว้
- ในการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบนั้น คณะกรรมการตรวจสอบต้องปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของคณะกรรมการตรวจสอบและโครงสร้างการควบคุมภายใน รวมทั้งหน้าที่และความรับผิดชอบของกรรมการตรวจสอบ ตามที่คณะกรรมการของบริษัทกำหนดไว้ในกฎบัตรของคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัท (Audit Committee Charter)<sup>40</sup>

#### 4.3 การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ

<sup>40</sup> The audit committee charter documents the purpose, structure internal controls and roles and responsibilities of audit committee members <<https://www.2.deloitte.com/za/en/pages/governance-risk-and-compliance/articles/sample-audit-committee-charter.html>> accessed 12 May 2022.

คณะกรรมการตรวจสอบต้องจัดให้มีการประชุม เพื่อพิจารณาในเรื่องดังต่อไปนี้<sup>41</sup>

(1) การพิจารณางบการเงินและรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหลักการบัญชี และวิธีปฏิบัติทางบัญชี รวมถึงการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีที่สำคัญก่อนนำเสนอต่อคณะกรรมการของบริษัท เพื่อเผยแพร่แก่ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไป

(2) การพิจารณาระบบการควบคุมภายใน การพิจารณาทบทวนแผนงานตรวจสอบภายในประจำปี (Audit Plan) และการประเมินผลการตรวจสอบ

(3) การพิจารณาร่วมกับผู้สอบบัญชีถึงปัญหาหรือข้อจำกัดที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบงบการเงิน และทบทวนการปฏิบัติของผู้ตรวจสอบภายใน รวมทั้งการประเมินผลการตรวจสอบภายในร่วมกับผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี

(4) การปฏิบัติตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ ฯ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท

(5) การพิจารณาทบทวนรายการที่อาจก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ เช่น รายการที่เกี่ยวข้องกับบริษัทจดทะเบียน ตามประกาศตลาดหลักทรัพย์ ฯ

(6) การปฏิบัติกรอื่นใดตามที่คณะกรรมการของบริษัทมอบหมาย เช่น กำกับดูแลระบบบริหารความเสี่ยงของบริษัท ถ้าไม่มีคณะกรรมการบริหารความเสี่ยง

(7) การพิจารณาประเมินผลตนเองเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่และความรับผิดชอบตามที่ได้รับมอบหมาย

กรรมการตรวจสอบผู้ใดมีส่วนได้เสียใด ๆ ในเรื่องที่พิจารณาห้ามมิให้เข้าร่วมพิจารณาในเรื่องนั้น ในทางปฏิบัติการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ กรรมการตรวจสอบได้ให้ความสำคัญและใช้เวลาพิจารณา สอบทาน ประเมินผลและให้ความเห็นรวมทั้งเป็นตัวกลางประสานกับผู้สอบบัญชี และฝ่ายบริหารของบริษัท ทั้งนี้ อาจมีการประชุมร่วมกันระหว่างกรรมการตรวจสอบกับผู้สอบบัญชีโดยไม่มีฝ่ายบริหารของบริษัทเข้าร่วมประชุมด้วยเพื่อให้ทุกฝ่ายได้ปรึกษาหารือกันอย่างอิสระ เช่น

- หนังสือแจ้งจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ (Management Letter) เป็นคำอธิบาย ผลกระทบ และข้อเสนอแนะในการแก้ไขข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ เช่น นโยบายด้านการรักษาความมั่นคงปลอดภัยของระบบสารสนเทศ การพัฒนา จัดทำ และบำรุงรักษาระบบสารสนเทศ การควบคุมการเข้าถึงระบบและข้อมูล การสำรองข้อมูล การกู้ข้อมูล การจัดลำดับงานและการจัดการกับปัญหา

- ร่างรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อเสนอผู้ถือหุ้นและคณะกรรมการของบริษัท

- เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters (KAM)) เช่น รายการระหว่างกิจการและบุคคลที่เกี่ยวข้อง การตั้งสำรองสินค้ารับคืน การตั้งสำรองมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับของสินค้าคงเหลือ ความเสี่ยงการรับรู้รายได้ของบริษัท ณ สิ้นปี เป็นต้น

#### ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชี ได้รายงานคณะกรรมการตรวจสอบเป็นหนังสือ (Management Letter) เนื่องจากได้ตรวจสอบระบบควบคุมภายในของบริษัท เพื่อให้ฝ่ายบริหารรับทราบข้อสังเกตและข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบจึงจัดการให้มีการประชุมร่วมกันระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับผู้สอบบัญชี เพื่อสรุปเป็นข้อเสนอแนะเพิ่มเติมต่อฝ่ายบริหารของบริษัท ดังต่อไปนี้

<sup>41</sup> ศิลปพร ศรีจันทพร (ก 12) 1-3.

(1) บริษัทควรมีการลงลายมือชื่อผู้รับสินค้า (เจ้าหน้าที่คลังสินค้า) ในใบรับของและวันที่รับของ โดยให้ผู้รับสินค้านามเพื่อยืนยันการรับสินค้าที่ซื้อพร้อมวันที่ได้รับของ เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบว่า บริษัทได้รับสินค้าถูกต้องตามงวดบัญชี และเพื่อตรวจสอบว่าบริษัทได้รับสินค้าแล้ว ในกรณีที่ผู้ขายอ้างเหตุว่าได้ส่งสินค้าแล้ว เพื่อเรียกร้องให้ชำระหนี้ค่าสินค้า

(2) บริษัทไม่มีการทบทวนวงเงินสินเชื่อสำหรับลูกค้าแต่ละราย ซึ่งการทบทวนล่าสุดในปี 2016 ดังนั้น บริษัทควรมีการทบทวนวงเงินสินเชื่อสำหรับลูกค้าแต่ละราย โดยพิจารณาจากความสามารถในการจ่ายชำระหนี้ ประวัติการจ่ายชำระหนี้ และความแข็งแกร่งทางการเงินของลูกค้า การกำหนดวงเงินสินเชื่อดังกล่าว จะช่วยให้บริษัท สามารถประเมินความเสี่ยงในการเรียกเก็บเงินจากลูกค้าได้เป็นอย่างดี

(3) ผู้สอบบัญชีได้ส่งหนังสือยืนยันยอดเงินฝากธนาคาร (ตัวสัญญาใช้เงิน เลขที่ 1000926 ครบกำหนดไถ่ถอนวันที่ 1/1/2019 จำนวน 20 ล้านบาท) ให้กับธนาคารจีน (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) จำนวน 2 ครั้ง แต่ไม่ได้รับคำตอบทั้ง 2 ครั้ง เนื่องจากการส่งหนังสือยืนยันยอดการฝาก เป็นวิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือจากบุคคลภายนอก พร้อมแสดงรายการว่า บริษัท มีภาระผูกพันจากการค้าประกันหรือรายการใดหรือไม่ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องการให้ฝ่ายบัญชีของบริษัท ช่วยติดตามหนังสือยืนยันยอดที่ส่งให้ได้รับตอบกลับ ถูกต้อง ครบถ้วนทุกรายที่ส่ง

(4) บริษัท ไม่มีการจัดทำทะเบียนคุมสัญญาทั้งหมดของบริษัท และสัญญาที่เกิดขึ้นในปี 2018 บางสัญญายังลงนามไม่ครบถ้วนทั้งสองฝ่าย เช่น สัญญาค่าบำรุงรักษาระบบบริหารงานขาย สัญญาค่าลิขสิทธิ์ เป็นต้น ดังนั้นบริษัทควรมีการจัดทำทะเบียนคุมสัญญาทั้งหมดของบริษัท เพื่อใช้ในการอ้างอิงและค้นหาข้อมูลให้เป็นไปอย่างรวดเร็ว นอกจากนี้ทะเบียนคุมสัญญายังเป็นศูนย์รวมข้อมูลที่สำคัญในการบริหารสัญญา รวมทั้งการจ่ายเงินให้ถูกต้องและสอดคล้องกับสัญญา และใช้ในการจัดทำข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันของสัญญาต่าง ๆ ที่ต้องเปิดเผยในงบการเงินของบริษัท

(5) ข้อบกพร่องจากการตรวจนับสินค้าคงเหลือปลายปี จากการตรวจสอบพบว่า

- คลังสินค้าเกรด B มีการจัดวางสินค้าอย่างไม่เป็นระเบียบ เช่น สินค้ารายการเดียวกันจัดเก็บกระจ่ายกันหลายที่ ไม่ได้ระบุสถานที่จัดเก็บให้ชัดเจน สินค้าหลายรายการจัดเก็บรวมกันอยู่ในกล่องเดียวกัน รวมทั้งสินค้าบางรายการวางรวมกันอยู่กับพื้น ทำให้ยากต่อการตรวจนับสินค้า

- สินค้าเกรด B จัดเก็บในบรรจุภัณฑ์ที่ไม่เรียบร้อย ทำให้สินค้าเสี่ยงต่อการเสื่อมสภาพ และชำรุดเสียหาย

- สินค้าเกรด B บางรายการไม่มีการติดรหัสสินค้า (บาร์โค้ด)

- สินค้าเกรด B มีการเปลี่ยนแต่ไม่มีการขีดฆ่ารหัสสินค้า (บาร์โค้ด) ไม่มีการดึงรหัสสินค้า (บาร์โค้ด) เดิมออกหรือไม่ติดรหัสสินค้า (บาร์โค้ด) ใหม่ทับรหัสสินค้า (บาร์โค้ด) เดิมเพื่อให้รหัสสินค้าตรงตามรหัสสินค้าที่ถูกต้อง ทำให้ไม่แน่ใจว่าสินค้าที่ทำการตรวจนับเป็นรหัสสินค้า (บาร์โค้ด) ไດ

- คลังสินค้า Online ไม่มีระบบควบคุมการเข้าออกคลังสินค้า และติดตั้งวงจรปิดไม่ครอบคลุมคลังสินค้าเพื่อให้การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปี เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

- บริษัทควรจัดวางสินค้าให้เป็นระเบียบ เช่น สินค้ารายการเดียวกันควรจัดเก็บรวมกันอยู่ในสถานที่เดียวกัน หรือระบุสถานที่จัดเก็บให้ชัดเจน สินค้าแต่ละรายการไม่ควรจัดเก็บรวมกันอยู่ในกล่องเดียวกัน

- จัดเก็บในบรรจุภัณฑ์ที่เรียบร้อย เพื่อป้องกันสินค้าเสื่อมสภาพและชำรุดเสียหาย

- ติดรหัสสินค้า (บาร์โค้ด) ทุกรายการ เพื่อความถูกต้องของสินค้าและเพื่อความสะดวกรวดเร็วสำหรับการตรวจนับสินค้า

- เปลี่ยนรหัสสินค้า (บาร์โค้ด) โดยการขีดฆ่า หรือดึงรหัสสินค้าเดิมออกหรือติดรหัสสินค้าใหม่ทับรหัสสินค้าเดิม เพื่อให้รหัสสินค้าตรงตามรหัสสินค้าที่ถูกต้อง และเพื่อความสะดวกรวดเร็วสำหรับการตรวจนับสินค้า

- มีระบบควบคุมการเข้าออกคลังสินค้า เช่น การลงลายมือชื่อพนักงานเข้า-ออกคลังสินค้าทุกครั้ง รวมทั้งผู้เข้า-ออกคลังสินค้าต้องเป็นผู้ที่เกี่ยวข้อง และได้รับอนุญาตจากหัวหน้าคลังสินค้า และการติดตั้งวงจรปิดเพิ่มเติมให้ครอบคลุมพื้นที่ เป็นต้น เพื่อป้องกันผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องเข้า-ออกคลังสินค้า รวมถึงป้องกันสินค้าสูญหาย

(6) บริษัทใช้รหัสบันทึกบัญชีซื้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ร่วมกับบัญชีที่ดินและอาคารของบริษัทซึ่งไม่ถูกต้อง บริษัทควรแยกรหัสบันทึกบัญชีซื้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ออกจากบัญชีที่ดินและอาคารของบริษัท เพื่อความถูกต้องในการบันทึกบัญชี และเพื่อความสะดวกรวดเร็วในการจัดทำงบการเงิน

(7) รายการปรับปรุงบัญชีมีปริมาณมากผิดปกติเนื่องจากฝ่ายบัญชีมีการสอบถามข้อมูลและรายละเอียดประกอบงบการเงินก่อนส่งให้ผู้สอบบัญชี แต่ยังมีรายการที่ไม่ถูกต้อง จึงมีรายการปรับปรุงเป็นจำนวนมากหลังจากส่งข้อมูลต่าง ๆ มาให้ผู้สอบบัญชีแล้ว โดยรายการปรับปรุงสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2561 ภายหลังจากส่งบทดลองชุดแรกให้กับผู้สอบบัญชีมีจำนวน 63 รายการ ดังนั้น ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาในการตรวจสอบมากขึ้นจากเดิมตามแผนที่วางไว้และส่งผลให้การจัดทำงบการเงินรวมล่าช้าไปด้วย ดังนั้นฝ่ายบัญชีควรเพิ่มความละเอียดรอบคอบในการจัดทำและสอบถาม ข้อมูลและรายละเอียดประกอบงบการเงินต่าง ๆ ก่อนที่จะส่งให้กับทีมตรวจสอบเพื่อความถูกต้องและให้งานตรวจสอบเป็นไปอย่างรวดเร็วตรงตามระยะเวลาที่ได้วางแผนไว้สำหรับการตรวจสอบงบการเงิน

(8) ไม่มีหลักฐานการอนุมัติส่วนลด เนื่องจากบริษัทไม่มีการจัดทำเอกสารใบอนุมัติส่วนลดไปรษณีย์ การขาย ดังนั้นบริษัทควรมีการจัดทำเอกสารใบอนุมัติส่วนลดให้ชัดเจนเพื่อให้สามารถตรวจสอบได้โดยง่ายและช่วยลดความเสี่ยงในการบันทึกบัญชีผิดและความเสี่ยงจากความผิดพลาดที่เกิดขึ้นทั้งตั้งใจและไม่ตั้งใจ และเพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการควบคุมภายในของบริษัท

#### 4.4 การรายงานต่อคณะกรรมการบริษัทหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

กรณีการรายงานต่อคณะกรรมการบริษัทหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง<sup>42</sup> ในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบหากพบหรือมีข้อสงสัยว่ามีรายการหรือการกระทำดังต่อไปนี้ ซึ่งอาจมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัท ให้คณะกรรมการตรวจสอบรายงานต่อคณะกรรมการของบริษัทเพื่อดำเนินการปรับปรุงแก้ไขภายในเวลาที่คณะกรรมการตรวจสอบเห็นสมควร

(1) รายงานที่เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์

(2) การทุจริต หรือมีสิ่งผิดปกติหรือมีความบกพร่องที่สำคัญในระบบควบคุมภายใน

(3) การฝ่าฝืนกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท

หากคณะกรรมการบริษัทหรือผู้บริหารไม่ดำเนินการให้มีการปรับปรุงแก้ไขภายในเวลาตามวรรคหนึ่ง กรรมการตรวจสอบรายใดรายหนึ่งอาจรายงานว่ามีรายการหรือการกระทำตามวรรคหนึ่งต่อสำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือตลาดหลักทรัพย์

กล่าวโดยสรุป การแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งเป็นคณะกรรมการชุดย่อยของคณะกรรมการบริษัท ถือเป็นกลไกสำคัญในการกำกับดูแลกิจการที่ดี เนื่องจากเป็นบุคคลที่ช่วยคณะกรรมการบริษัทในการ

<sup>42</sup> ประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ พ.ศ. 2558 ข้อ 8.

สอบทานรายงานทางการเงินการสอบทานระบบควบคุมภายใน และการสอบทานข้อมูลอื่นนอกเหนือจากรายงานทางการเงิน รวมทั้งบทบาทด้านการกำกับดูแลระบบบริหารความเสี่ยง ในกรณีบริษัทยังไม่ได้จัดตั้งคณะกรรมการบริหารความเสี่ยงขึ้น

#### 5. แนวทางปฏิบัติของการทำงานร่วมกันของผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบตามมาตรา 89/25 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

เพื่อให้การปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี เป็นไปตามมาตรา 89/25 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ที่ว่าในการสอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทตามมาตรฐานการสอบบัญชี ไม่ว่าจะกระทำในฐานะเป็นผู้สอบบัญชีของนิติบุคคลดังกล่าวหรือในฐานะอื่น ซึ่งนิติบุคคลดังกล่าวยินยอมให้สอบบัญชีก็ตาม ถ้าผู้สอบบัญชีพบพฤติการณ์อันควรสงสัยว่ากรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลดังกล่าวได้กระทำความผิดตามมาตรา 281/2 วรรคสอง มาตรา 305 มาตรา 306 มาตรา 308 มาตรา 309 มาตรา 310 มาตรา 311 มาตรา 312 หรือมาตรา 313 ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าวให้คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทนั้นทราบเพื่อดำเนินการตรวจสอบต่อไปโดยไม่ชักช้า และให้คณะกรรมการตรวจสอบรายงานผลการตรวจสอบในเบื้องต้นให้แก่สำนักงานและผู้สอบบัญชีทราบภายในสามสัปดาห์นับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากผู้สอบบัญชี

ในกรณีที่คณะกรรมการตรวจสอบไม่ดำเนินการตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งให้สำนักงานทราบพฤติการณ์อันควรสงสัยที่ต้องแจ้งตามวรรคหนึ่ง และวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าว ให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

ต่อมา ได้มีการออกประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ. 48/2564 เรื่อง พฤติการณ์อันควรสงสัยซึ่งผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องแจ้งตามมาตรา 89/5 และวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าว ซึ่งเป็นการขยายความจากที่พระราชบัญญัติหลักทรัพย์ ฯ บัญญัติไว้ อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่าการออกประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุน ฯ ดังกล่าวก็ยังคงขาดความชัดเจน เนื่องจากถ้อยคำในประกาศนี้กำหนดแต่เพียงว่า พฤติการณ์อันควรสงสัยว่า กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลที่รับผิดชอบในการดำเนินงานของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทได้กระทำความผิดตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 89/5 ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องแจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติกรรมดังกล่าวต่อคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทนั้น รวมทั้งวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าว ให้เป็นไปตามตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชี จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และข้อกำหนดของกฎหมายวิชาชีพบัญชี

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า “พฤติการณ์อันน่าสงสัย” ตามมาตรา 89/25 เริ่มต้นจากการทำงานของผู้สอบบัญชีทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีไปตามมาตรฐานวิชาชีพด้านการสอบบัญชี จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี โดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพ ดังที่ปรากฏในการตรวจสอบพิเศษ (Special Audit) บมจ.ปคินิค ในปี 2548 หากพบหลักฐานที่สื่อไปในทางทุจริตหรือมีความไม่ตรงกันของเอกสารให้ตั้งข้อสังเกตหรือตั้งข้อสงสัยไว้เพื่อสอบถามผู้ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการตรวจสอบเพิ่มเติมตามสถานการณ์และความจำเป็นนอกเหนือจากการตรวจสอบตามมาตรฐานของการสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีพบความไม่ชอบมาพากลหรือข้อไม่ถูกต้องหรือไม่เหมาะสมใด ๆ ในการบันทึกบัญชีให้รายงานคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อดำเนินการแก้ไขให้ทันท่วงที ดังตัวอย่างเช่น ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัท Enron ได้ดำเนินการแจ้งคณะกรรมการตรวจสอบ เนื่องจาก สำนักงานสอบบัญชี Arthur Andersen ไม่ปฏิบัติตามที่ตามวิชาชีพของผู้สอบบัญชี เพราะ Arthur Andersen เป็นผู้ให้บริการอย่างอื่นนอกเหนือจากการรับสอบบัญชีให้แก่บริษัท Enron ซึ่งถือว่าเป็นเรื่องผลประโยชน์ทับซ้อนกัน เช่น การรับงานบริการตรวจสอบภายใน หรือการเป็นที่ปรึกษาในการบันทึกรายการ หรือการจัดทำงบการเงินของบริษัทซึ่งตนเองต้องทำหน้าที่ตรวจสอบ

ดังที่กล่าวมา แนวทางปฏิบัติงานร่วมกันของผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบคือ การประชุม วาระพิเศษระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับผู้สอบบัญชีโดยไม่มีฝ่ายบริหารร่วมประชุมด้วย โดยผู้สอบบัญชี จะนำประเด็นที่ได้มาจากการตรวจสอบบัญชีมานำเสนอต่อคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อทราบและหาทางแก้ไข ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าเป็นไปตามหลักการและสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของมาตรา 89/25 แห่งพระราชบัญญัติ หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

#### ตัวอย่าง

คณะกรรมการตรวจสอบประชุมร่วมกับผู้สอบบัญชี มีข้อสรุปว่า ระบบควบคุมภายในของบริษัทยังมี ข้อบกพร่องอยู่หลายประการ ขาดการควบคุมภายในที่รัดกุมมีความเสี่ยงในด้านทุจริต ดังนั้น คณะกรรมการ ตรวจสอบจึงให้บริษัทแก้ไข ดังนี้

- 1) ไม่มีทะเบียนคุมเช็ค
- 2) กรรมการบางคน มีอำนาจอนุมัติ สั่งจ่ายเช็คได้สูงถึง 100 ล้านบาท
- 3) พนักงานด้านบัญชียังไม่มีคุณภาพเพียงพอกับธุรกรรมที่ซับซ้อนมากขึ้นซึ่งจะเกิดขึ้นในอนาคต
- 4) ผู้เก็บรักษาเงินสดในมือเป็นคนเดียวกับผู้บันทึกบัญชี มีความเสี่ยงในด้านทุจริต

อย่างไรก็ดี หากผู้สอบบัญชีพบเหตุการณ์อันควรสงสัยว่ากรรมการ ผู้จัดการหรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบ ในการดำเนินงานของนิติบุคคลดังกล่าวได้กระทำความผิดตามมาตรา 281/2 วรรคสอง มาตรา 305 มาตรา 306 มาตรา 308 มาตรา 309 มาตรา 310 มาตรา 311 มาตรา 312 หรือมาตรา 313<sup>43</sup> ให้ผู้สอบบัญชี

<sup>43</sup> มาตรา 281/2 วรรคสอง ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่ง ได้แก่ กรรมการหรือผู้บริหารบริษัทผู้ใดไม่ปฏิบัติหน้าที่ ด้วยความรับผิดชอบ ความระมัดระวัง และความซื่อสัตย์สุจริต ตามมาตรา 89/7 จนเป็นเหตุให้บริษัทได้รับความเสียหายหรือ ทำให้ตนเองหรือผู้อื่นได้รับประโยชน์จากการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวได้กระทำให้โดยทุจริต ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน ห้าปีหรือปรับไม่เกินสองเท่าของค่าเสียหายที่เกิดขึ้นหรือประโยชน์ที่ได้รับ แต่ทั้งนี้ ค่าปรับดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าหนึ่งล้านบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 305 ผู้ใดทำให้เสียหาย ทำลาย ซ่อนเร้น เอาไปเสีย หรือทำให้สูญหายหรือไร้ประโยชน์ซึ่งทรัพย์สินหรือเอกสารใด ๆ อันพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ยึด อาศัย รักษาไว้ หรือสั่งให้ส่งเพื่อเป็นพยานหลักฐานตามมาตรา 264 ไม่ว่าพนักงานเจ้าหน้าที่จะ รักษาทรัพย์สินหรือเอกสารนั้นไว้เอง หรือสั่งให้ผู้นั้นหรือผู้อื่นส่งหรือรักษาไว้ก็ตาม ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่หกเดือนถึงสามปี และปรับตั้งแต่หกหมื่นบาทถึงสามแสนบาท

มาตรา 306 กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลใดตามพระราชบัญญัตินี้ โดยทุจริต หลอกลวงด้วยการแสดงข้อความอันเป็นเท็จแก่ประชาชน หรือด้วยการปกปิดความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้งแก่ประชาชน และ โดยการหลอกลวงดังว่านั้นได้ไปซึ่งทรัพย์สินจากประชาชนผู้ถูกหลอกลวง หรือบุคคลที่สาม หรือทำให้ประชาชนผู้ถูกหลอกลวง หรือบุคคลที่สามทำ ถอน หรือทำลายเอกสารสิทธิ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงสิบปี และปรับตั้งแต่ห้าแสนบาทถึงหนึ่ง ล้านบาท

มาตรา 308 กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลใดตามพระราชบัญญัตินี้ ครอบครอง ทรัพย์สินซึ่งเป็นของนิติบุคคลดังกล่าว หรือซึ่งนิติบุคคลดังกล่าวเป็นเจ้าของรวมอยู่ด้วย เบียดบังเอาทรัพย์สินนั้นเป็นของตนหรือ บุคคลที่สามโดยทุจริต ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงสิบปี และปรับตั้งแต่ห้าแสนบาทถึงหนึ่งล้านบาท

มาตรา 309 กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลใดตามพระราชบัญญัตินี้ เอาไปเสีย ทำให้เสียหาย ทำลาย ทำให้เสื่อมค่าหรือทำให้ไร้ประโยชน์ซึ่งทรัพย์สินอันนิติบุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ดูแลหรือที่อยู่ในความ ครอบครองของนิติบุคคลนั้น ถ้าได้กระทำเพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี และ ปรับไม่เกินห้าแสนบาท

มาตรา 310 กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลใดตามพระราชบัญญัตินี้ รู้ว่าเจ้าหน้าที่ ของนิติบุคคลดังกล่าว หรือเจ้าหน้าที่ของบุคคลอื่นซึ่งจะใช้สิทธิของเจ้าหน้าที่นิติบุคคลนั้นบังคับการชำระหนี้จากนิติบุคคล ใช้หรือน่าจะ ใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ชำระหนี้

แจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าวให้คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทนั้นทราบเพื่อดำเนินการตรวจสอบต่อไปโดยไม่ชักช้า และให้คณะกรรมการตรวจสอบรายงานผลการตรวจสอบในเบื้องต้นให้แก่สำนักงานและผู้สอบบัญชีทราบภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากผู้สอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีหรือคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทใด ผ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 89/25 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท<sup>44</sup>

### สรุป

ผลของการเพิ่มเติมหมวด 3/1 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ส่วนใหญ่มีผลกระทบต่อบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ กรรมการและผู้บริหารในภาพรวม อย่างไรก็ตาม กรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีของบริษัทก็ได้รับผลกระทบเช่นกัน เนื่องจากมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามมาตรา 89/25 กล่าวคือการทำงานร่วมกัน เมื่อตรวจพบว่ากรรมการและผู้บริหารบริษัทมีพฤติการณ์อันควรสงสัยว่าได้กระทำความผิดตามที่กฎหมายได้บัญญัติไว้

ผู้วิจัยมีข้อสังเกตว่าพฤติการณ์อันควรสงสัยว่ากรรมการและผู้บริหารบริษัทได้กระทำความผิดตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 89/25 สะท้อนถึงความผิดพลาดที่มีสาเหตุจากการกระทำโดยเจตนาหรือจิตใจของกรรมการหรือผู้บริหารมากกว่าความผิดพลาดที่เกิดจากความประมาทเลินเล่อ เนื่องจากกิจการในระดับบริษัทจดทะเบียนนั้นไม่ว่าจะในประเทศใด มักสามารถว่าจ้างบุคคลที่มีความสามารถสูง และมีระบบสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพรองรับอยู่แล้ว นอกจากนี้รายการบัญชีทุกรายการต้องผ่านการทบทวนของพนักงานบัญชีและผู้บริหารฝ่ายบัญชีหลายระดับก่อนการบันทึกรายการจริง และในท้ายที่สุดงบการเงินยังต้องผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอนุญาตอีกชั้นหนึ่งก่อนนำเสนอ<sup>45</sup>

บทเรียนจากบริษัท Enron และบริษัท WorldCom ชี้ให้เห็นความผิดพลาดและความล้มเหลวของการจัดทำรายงานทางการเงินโดยฉ้อฉลของฝ่ายบริหาร และการตรวจสอบบัญชีโดยสำนักงานผู้สอบบัญชีภายนอกซึ่งขาดความเป็นอิสระ ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ตามวิชาชีพอันเนื่องมาจากผลประโยชน์ทับซ้อนระหว่างการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีกับงานให้บริการเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงิน ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบบัญชี ได้อย่างอิสระและขาดความเป็นกลาง

(1) ย้ายไปเสีย ชอนเร้น หรือโอนไปให้แก่ผู้อื่นซึ่งทรัพย์สินของนิติบุคคลนั้น หรือ

(2) แกล้งเห็นนิติบุคคลนั้นเป็นหนี้ซึ่งไม่เป็นความจริง

ถ้าได้กระทำเพื่อมิให้เจ้าหนี้ได้รับชำระหนี้ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงสิบปี และปรับตั้งแต่ห้าแสนบาทถึงหนึ่งล้านบาท

มาตรา 311 กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลใดตามพระราชบัญญัตินี้ กระทำการหรือไม่กระทำการเพื่อแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายเพื่อตนเองหรือผู้อื่นอันเป็นการเสียหายแก่นิติบุคคลนั้น ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงสิบปี และปรับตั้งแต่ห้าแสนบาทถึงหนึ่งล้านบาท

มาตรา 312 กรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลใดตามพระราชบัญญัตินี้ กระทำหรือยินยอมให้กระทำการดังต่อไปนี้

(1) ทำให้เสียหาย ทำลาย เปลี่ยนแปลง ตัดทอน หรือปลอมบัญชีเอกสาร หรือหลักประกันของนิติบุคคลดังกล่าว หรือที่เกี่ยวกับนิติบุคคลดังกล่าว

(2) ลงข้อความเท็จหรือไม่ลงข้อความสำคัญในบัญชีหรือเอกสารของนิติบุคคลหรือที่เกี่ยวกับนิติบุคคลนั้น หรือ

(3) ทำบัญชีไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้อง ไม่เป็นปัจจุบันหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริง

<sup>44</sup> มาตรา 281/8 ผู้สอบบัญชีผู้ใดหรือคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทใด ผ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 89/25 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท

<sup>45</sup> สุรศักดิ์ ไชยธนกิจ (ก 2) 447.

ผู้วิจัยเห็นว่าการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพนั้นต้องให้ความสำคัญในห้าประเด็นสำคัญ ดังต่อไปนี้

**ประเด็นที่หนึ่ง** คือ การเสริมสร้างความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีซึ่งสอดคล้องกับรายงานของคณะกรรมการกิจการรัฐบาลของวุฒิสภาของสหรัฐอเมริกาซึ่งจัดทำโดยคณะกรรมการสอบสวนเรื่องบทบาทของคณะกรรมการบริษัทกรณีการล้มสลายของบริษัท Enron เมื่อวันที่ 8 กรกฎาคม ปี 2002<sup>46</sup> ได้ให้คำแนะนำไว้ในรายงาน ดังนี้

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์และองค์กรที่กำกับดูแลตนเองซึ่งรวมถึงตลาดหลักทรัพย์แห่งชาติควรต้องเสริมสร้าง “ความเป็นอิสระ” ของกรรมการอิสระ คณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีให้มากขึ้นกว่าเดิม ได้แก่

1. กรรมการอิสระส่วนใหญ่ของบริษัทมหาชนจำกัด ต้องปลอดจากความสัมพันธ์ทางการเงิน ที่มีนัยสำคัญกับบริษัท นอกเหนือจากค่าตอบแทนกรรมการตามปกติ
2. คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทมหาชนจำกัด ต้องเป็นบุคคลที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและการเงิน และต้องจัดให้มีกฎบัตรคณะกรรมการตรวจสอบเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อกำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบต้องผูกพันกับหน้าที่ของตนตามกฎบัตรในการกำกับดูแลรายงานทางการเงิน และแนวปฏิบัติทางบัญชี รวมถึงการมีอำนาจในการจ้างและเลิกจ้างผู้สอบบัญชีภายนอก
3. เสริมสร้างความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี รวมถึงการห้ามมิให้ผู้สอบบัญชีภายนอกรับทำงานให้บริการงานด้านตรวจสอบภายใน หรือการให้คำปรึกษาแก่บริษัท ภายในช่วงเวลาเดียวกันกับงานตรวจสอบบัญชี รวมทั้งการห้ามมิให้ผู้สอบบัญชีเข้าตรวจสอบงานของตนเองที่ได้ทำให้บริษัท

**ประเด็นที่สอง** คือ การใช้วิจรรณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพดังเช่นกรณีศึกษา บมจ. ปิคนิค นอกเหนือจากตรวจสอบบัญชีไปตามมาตรฐานวิชาชีพด้านการสอบบัญชีจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และข้อกำหนดของกฎหมายวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกที่เข้ามาตรวจสอบให้งบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีโดยการแสดงความเห็นต่อความถูกต้องของงบการเงินเพื่อให้นักลงทุนทั้งในประเทศและต่างประเทศได้รับข้อมูลที่ถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

**ประเด็นที่สาม** คือ การทำหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบที่ต้องมีความเป็นอิสระเป็นพื้นฐานและประกอบด้วยบุคคลที่มีความเอาใจใส่และใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบสิ่งต่าง ๆ ในการเข้าไปตรวจสอบความถูกต้องและความเหมาะสมในการดำเนินธุรกิจของบริษัท โดยเฉพาะเมื่อพบข้อบกพร่องหรือข้อสงสัยประการใด ควรต้องเสนอรายงานต่อคณะกรรมการบริษัท เพื่อดำเนินการแก้ไข ดังเช่น คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัท WorldCom

**ประเด็นที่สี่** คือ ความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติของมาตรา 89/25 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ประกอบกับประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ. 48/2564 เรื่อง พกติการณ์อันควรสงสัยซึ่งผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องแจ้งตามมาตรา 89/5 และวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพกติการณ์ดังกล่าว สมควรต้องขยายความเพื่อให้เกิดความชัดเจนเป็นรูปธรรมมากกว่าเขียนเป็นหลักการไว้

<sup>46</sup> The Permanent Subcommittee on Investigations of the Committee on Governmental Affairs, United States Senate, The Role of the Board of Directors in Enron's Collapse, 8 July 2002.

<<https://www.govinfo.gov/content/pkg/CPRT-107SPRT80393/pdf/CPRT-107SPRT80393.pdf>> accessed 17 May 2022.

**ประเด็นที่ห้า** คือ การให้ความสำคัญของกฎบัตรของคณะกรรมการตรวจสอบโดยถือว่าเป็นพันธะสัญญาในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ หากกรรมการตรวจสอบไม่ปฏิบัติตามกฎบัตรถือว่าเป็นการละเลยต่อหน้าที่ของการเป็นกรรมการตรวจสอบซึ่งมีความสอดคล้องกับคำแนะนำในรายงานของคณะกรรมการกิจการรัฐบาลของวุฒิสภาของสหรัฐอเมริกา ข้างต้น

กล่าวโดยสรุป ผู้วิจัยมองเห็นว่าการส่งเสริมและเสริมสร้างให้คณะกรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชี (รวมทั้งคณะกรรมการบริษัท) ให้ทำหน้าที่ของตนเองอย่างดีที่สุด ตามแนวทางของกฎหมาย Sarbanes-Oxley Act และพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ดังที่กล่าวมาย่อมทำให้เกิดความมั่นใจได้ว่าประเทศไทยมีระบบของการตรวจสอบการบริหารกิจการที่มีความเหมาะสมเพียงพอ ทำให้นักลงทุนเกิดความเชื่อมั่นที่จะลงทุนในกิจการและตลาดทุนไทย กิจการมีผลการประกอบการที่ดีในระยะยาวเป็นที่น่าเชื่อถือสำหรับผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสียเพื่อประโยชน์ในการสร้างคุณค่าให้กิจการอย่างยั่งยืนตามหลักการกำกับดูแลที่ดี