

## กระบวนการและวิธีพิจารณาในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

### 4.1 หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

ในชุมชนไม่ว่าจะเป็นชุมชนใดก็ตามเมื่อมีการมารวมกันเป็นหมู่เหล่าแล้วจำเป็นต้องมีหลักเกณฑ์เป็นข้อกำหนดความประพฤติให้อยู่ในขอบเขตอันดีงามนั้นใด<sup>1</sup> ในการประกอบวิชาชีพไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพใดก็ตามจะต้องมีกฎเกณฑ์ในการควบคุมการปฏิบัติตัวของผู้ประกอบวิชาชีพนั้น เช่นกัน นั่นก็คือ ผู้ที่ประกอบวิชาชีพจะต้องมีคุณลักษณะพิเศษอยู่ประการหนึ่งคือ การยอมรับที่จะมีความรับผิดชอบต่อสาธารณชนโดยทั่วไป โดยมีการสร้างหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในการควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพให้ปฏิบัติตาม<sup>2</sup> เป็นกฎเกณฑ์ที่สร้างขึ้นโดยสมาชิกของผู้ประกอบวิชาชีพนั่นเอง<sup>3</sup> เป็นหลักยึดเหนี่ยวของผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติงานวิชาชีพสอบบัญชีนี้ก็เช่นเดียวกัน การที่ประชาชนโดยทั่วไป รัฐบาลและผู้ที่เกี่ยวข้องในทางการพาณิชย์มีความจำเป็นที่จะต้องอาศัยรายงานทางการเงินรวมทั้งคำแนะนำเกี่ยวกับ

---

<sup>1</sup> พยอม สิงห์เสนห์, การสอบบัญชี (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2535), หน้า 1-29.

<sup>2</sup> อูโร เพิ่มพูล, ปัญหาการสอบบัญชี (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2527), หน้า 280.

<sup>3</sup> E. Loeb, Stephen. Ethics in the Accounting Profession (New York : John Wiley & Sons, Inc, 1978), P.4.

กิจการงานต่าง ๆ ที่มีความถูกต้องแน่นอน และตรงตามความเป็นจริงมากที่สุด เพราะสิ่งเหล่านี้มีความสำคัญต่อชีวิตในทางเศรษฐกิจ และสังคมทำให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นผู้ที่มีความผูกพันเป็นอย่างมากกับสังคม เนื่องจากเมื่อพิจารณาตามความเป็นจริงที่เกิดขึ้นแล้ว การที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีและงบการเงินต่าง ๆ ผู้ที่มาใช้ข้อมูลต่าง ๆ เหล่านี้ ย่อมยากที่จะทราบหรือประเมินได้ว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้น มีคุณภาพ หรือมีความน่าเชื่อถือเพียงใด แต่บุคคลเหล่านั้นก็ย่อมจะสันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นมีความซื่อสัตย์หรืออาจจะกล่าวได้อีกประการหนึ่งว่าบุคคลผู้เข้ามาประกอบวิชาชีพนั้น ได้รับการสันนิษฐานไว้เป็นเบื้องต้นว่าบุคคลนั้นยอมรับข้อผูกพันในอันจะปฏิบัติตามหลักการแห่งวิชาชีพหรือกฎเกณฑ์แห่งวิชาชีพที่มีการวางเอาไว้และเป็นที่ยอมรับว่าจะปฏิบัติตามให้ได้ตามมาตรฐานต่าง ๆ ที่กำหนดเอาไว้และเพื่อเป็นหลักประกันให้แก่บุคคลทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชีนี้จำเป็นที่สถาบันควบคุมจะต้องมีการกำหนดกฎเกณฑ์ขึ้นเพื่อควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี และคุ้มครองสาธารณชนโดยทั่วไป ซึ่งหลักเกณฑ์ที่สร้างขึ้นนั้นถือเป็นเครื่องชี้แนวทางของวิชาชีพ เพื่อให้ทราบว่าวิชาชีพสอบบัญชีจะดำเนินไปในแนวทางใด และเพื่อเป็นการกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไปในตัวด้วยหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจึงมีอยู่ 4 ประการหลัก คือ

#### 4.1.1 มรรยาทของผู้สอบบัญชี

การประกอบวิชาชีพไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพใดก็ตาม จำเป็นจะต้องมีการกำหนดมรรยาทของวิชาชีพนั้น เพื่อเป็นข้อกำหนดความประพฤติของผู้ประกอบวิชาชีพ และเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพยึดถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการปฏิบัติหน้าที่ของตนและในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้ก็เช่นเดียวกัน ก็ได้มีการกำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตขึ้นมา โดยการกำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนี้ ก็เป็นการกำหนดขึ้นโดยอาศัยพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ที่มีความประสงค์จะควบคุมมรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีให้อยู่

ในมาตรฐานอันดี<sup>4</sup> และให้เป็นที่ยอมรับนับถือจากสาธารณชนโดยทั่วไป<sup>5</sup> และ  
 ในหลักการที่ว่ามรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตดังกล่าว ควรวางไว้เป็นข้อบังคับตายตัว  
 หรือจะเป็นเพียงข้อแนะนำให้มีการปฏิบัติ นั้น ปัญหาหนึ่งคงจะไม่สามารถกำหนดชี้ชัดได้แน่นอน  
 ซึ่งก็คงจะแล้วแต่ระบบกฎหมายที่มีความแตกต่างกันออกไป<sup>6</sup> แต่อย่างไรก็ตามปัญหานี้ก็  
 น่าคิดในแง่ที่ว่า ไม่ว่าจะมีการกำหนดมรรยาทไว้เป็นข้อบังคับตายตัว หรือเป็นเพียงข้อแนะ  
 นำก็ตาม น่าจะไม่ใช้สิ่งที่เป็นสาระสำคัญ เพราะว่าในความคิดเห็นส่วนตัวของผู้เขียนแล้ว  
 เห็นว่าในการประกอบวิชาชีพใด ๆ ก็ตามแม้ว่าจะไม่มีการกำหนดมรรยาทไว้เป็นลายลักษณ์  
 อักษร หรือมีการวางข้อบังคับไว้ก็ตาม ผู้ประกอบวิชาชีพนั้นก็ยังคงจะต้องมีหน้าที่ในการที่จะ  
 ต้องรักษามรรยาทของวิชาชีพนั้น ๆ อยู่แล้ว เมื่อย้อนกลับมาดูในประเทศไทยแล้วจะพบว่า  
 เรื่องมรรยาทของผู้สอบบัญชีได้มีการบัญญัติไว้ในกฎกระทรวง<sup>7</sup> ซึ่งเป็นเรื่องของการ  
 กำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีไว้โดยเฉพาะและในทางปฏิบัติขณะนี้ ก.บช. ถือว่าหากผู้สอบ  
 บัญชีไม่ปฏิบัติตามประกาศ ก.บช. อีก 2 ฉบับ คือ ประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18  
 (พ.ศ. 2518) เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี ลงวันที่ 27 มิถุนายน 2518

<sup>4</sup> ชนิดา สุวรรณจุกะ, "สถานภาพวิชาชีพการบัญชี," ใน ประสบการณ์วิชาชีพ  
 การบัญชีหน่วยที่ 1-7 (นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2534),  
 หน้า 32.

<sup>5</sup> พยอม สิงห์เสนห์, การสอบบัญชี, หน้า 1-29.

<sup>6</sup> กิตติ บุนนาค, ปัญหาการสอบบัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร :  
 ห้างหุ้นส่วน โรงพิมพ์อักษรไทย, 2532), หน้า 62.

<sup>7</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติ  
 ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505, ลงวันที่ 15 มิถุนายน พ.ศ. 2534.



และประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518) เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชี ลงวันที่ 27 มิถุนายน 2518 ก็ถือว่าเป็นการประพศติผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชีเช่นเดียวกัน ส่วนในต่างประเทศบางประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีนี้ ทางสมาคมวิชาชีพจะเป็นผู้กำหนดขึ้น เพื่อให้สมาชิกได้ปฏิบัติตามด้วย<sup>๑</sup>

แต่อย่างไรก็ตามในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับมรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้ไม่ว่าจะมีการกำหนดไว้เป็นลายลักษณ์อักษร หรือแนวทางปฏิบัติของผู้สอบบัญชีที่เคยปฏิบัติกันมาก็ตาม เราสามารถที่จะกำหนดเป็นหลักชั้นมูลฐานที่ผู้สอบบัญชีจะพึงปฏิบัติได้คือ<sup>๒</sup>

1. ต้องปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริต ไม่ถูกชักจูงโดยความเห็นส่วนตัว และสามารถปฏิบัติงานอย่างมีอิสระจากลูกค้า
2. ต้องปฏิบัติงานโดยมีสมรรถภาพ โดยพิจารณาถึงมาตรฐานของวิชาชีพ และพยายามเพิ่มพูนความสามารถของตนอยู่เสมอ
3. ต้องปฏิบัติงานด้วยความรับผิดชอบและสุภาพต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องด้วย ในการปฏิบัติงานวิชาชีพของตน
4. ต้องพยายามและทำตนให้สนับสนุนส่งเสริมวิชาชีพของตน

#### 4.1.2 มาตรฐานการสอบบัญชี

จากที่เราได้ทราบมาตั้งแต่บทต้น ๆ แล้วว่า วัตถุประสงค์ที่สำคัญอย่างหนึ่งของ

<sup>๑</sup> กิตติ บุณนาค, ปัญหาการสอบบัญชี, หน้า 62.

<sup>๒</sup> สมฤกษ์ กฤษณามะระ, "ข้อคิดเห็นบางประการเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชี," เอกสารประกอบการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ 6 เสนอที่หอประชุม จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย วันที่ 17-18 กุมภาพันธ์ 2522, หน้า 34.

การตรวจสอบงบการเงินก็เพื่อให้ได้หลักฐานสำหรับการแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรของงบการเงินนั้นและงบการเงินที่ได้ตรวจสอบและรับรองแล้วย่อมจะมีบุคคลหลายฝ่ายนำไปใช้เป็นหลักในการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น<sup>๑๐</sup> และงบการเงินของกิจการที่มีการจัดทำขึ้นในแต่ละรอบปีบัญชีนั้น ย่อมจะเป็นประโยชน์ที่แท้จริงกับผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน และบุคคลอื่น ๆ ก็ต่อเมื่อได้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบความถูกต้องและแสดงความคิดเห็นอย่างอิสระว่า งบการเงินที่ได้ทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองไว้แล้วนั้น ได้แสดงให้เห็นถึงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการโดยมีความถูกต้องตามที่ควร และได้มีการจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน ๆ ที่ผ่านมาหรือไม่เพียงใด<sup>๑๑</sup>

จากเหตุผลดังกล่าวที่มีบุคคลเป็นจำนวนมากเข้ามาเกี่ยวข้องกับงบการเงินของกิจการใดกิจการหนึ่ง จำเป็นที่เราจะสร้างหลักเกณฑ์บางประการขึ้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตาม ภายใต้ข้อบังคับหรือมาตรฐานเดียวกันทั้งหมด มิฉะนั้นแล้ว ผู้สอบบัญชีก็จะไม่มีหลักหรือแนวทางในการปฏิบัติงาน ซึ่งหลักเกณฑ์ที่เรากำลังกล่าวถึงกันนั้นก็คือ มาตรฐานการสอบบัญชี โดยตัวมาตรฐานการสอบบัญชื่อนี้จะแสดงให้เห็นถึงระดับการปฏิบัติงาน ซึ่งผู้สอบบัญชื่อนั้นจะต้องทำให้ได้ตามมาตรฐานที่มีการกำหนดไว้ ดังนั้นประเด็นปัญหาในที่นี้ก็คือ การกำหนดมาตรฐานขึ้นมาจะต้องมีการกำหนดกันไว้อย่างไรจึงจะถือว่าก่อให้เกิดประโยชน์กับบุคคลทุก ๆ ฝ่ายซึ่ง

ศูนย์วิทยทรัพยากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>๑๐</sup> ปรีชา ลิ้มไทย, หลักการสอบบัญชี (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์แมสพับลิชชิ่ง จำกัด, 2533), หน้า 41.

<sup>๑๑</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ร่วมกับคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี, "ข้อความทั่วไป," ในเอกสารประกอบการประชุม นักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 5 เลนอที่โรงแรมนารายณ์ วันที่ 27 มีนาคม 2519, หน้า 1.

เป็นปัญหาที่หน่วยงานรับผิดชอบในการกำหนดมาตรฐานจะต้องมีการพิจารณา แต่ประการที่  
สำคัญที่จะหลีกเลี่ยงไม่ได้เลย ก็คือว่า การกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีนั้น จะต้องมีการ  
กำหนดให้มีความสอดคล้องกับระบบเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองที่มีการเปลี่ยนแปลงไป  
อย่างรวดเร็ว<sup>12</sup> เพราะภาวะที่ประเทศของเรา กำลังมีการขยายตัวในทางเศรษฐกิจ  
ไปอย่างรวดเร็วในขณะนี้ เทคโนโลยีหรือการปรับเปลี่ยนในระบบต่าง ๆ ทางธุรกิจก็มีการ  
เปลี่ยนแปลงตามไปด้วยตลอดเวลาและนอกจากนั้นแล้ว มาตรฐานการสอบบัญชีนี้ยังสามารถ  
ที่จะใช้วินิจฉัยถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีด้วย นั่นก็คือ หากผู้สอบบัญชีคนใดไม่ได้ปฏิบัติ  
ตาม หรือปฏิบัติได้ไม่ถึงตามมาตรฐานที่มีการกำหนดไว้ก็ถือว่า ผู้สอบบัญชีคนนั้นประพฤติด  
มรรยาททางวิชาชีพตามที่กล่าวถึงในหัวข้อที่แล้ว ซึ่งจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีถูกลงโทษในทาง  
วิชาชีพ ถือเป็น การคุ้มครองสังคมและประโยชน์ส่วนรวมของประชาชนได้ประการหนึ่ง

ในเรื่องมาตรฐานการสอบบัญชีของเรา นี้ หากพิจารณากันแล้วจะเห็นว่า มีการ  
เริ่มต้นขึ้น นับแต่มีการก่อตั้งสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ขึ้นในปี  
พ.ศ. 2491 นั่นก็คือ เป็นจุดเริ่มต้นของการรวมตัวของผู้ประกอบวิชาชีพทางบัญชีไม่ว่าจะ  
เป็นนักบัญชีหรือผู้สอบบัญชีได้มีการประชุมปรึกษาหารือกันเพื่อจะทำการพัฒนางานด้านวิชาชีพ  
สอบบัญชีให้ดีขึ้นทัดเทียมได้มาตรฐานตามหลักสากลในทางบัญชีทั่วไป โดยมีการพยายามที่จะ  
วางมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้ปฏิบัติ และความพยายามนี้ก็  
เกิดเป็นผลสำเร็จขึ้น เมื่อนักบัญชีและผู้สอบบัญชีได้ลงมติรับมาตรฐานการสอบบัญชีที่สมาคม  
นักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย ได้เสนอขึ้นเพื่อถือเป็นแนวปฏิบัติในการประชุมนักบัญชี

<sup>12</sup> พลลิริ บุณเกษม, "ทิศทางของมาตรฐานการบัญชีในประเทศอุตสาหกรรม  
ใหม่." ในเอกสารวิชาการเรื่อง การปรับตัวของนักบัญชีกับการไปสู่ความเป็น NICS  
เสนอที่โรงแรมแห่งกรี-ลา วันที่ 23-24 มิถุนายน 2532, หน้า 73.

ทั่วประเทศครั้งแรกเมื่อปี พ.ศ. 2509 และได้มีการพิจารณาแก้ไขปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าวอีกครั้งในคราวที่มีการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 2 เมื่อปี พ.ศ. 2511 นอกจากนี้ ผลของการประชุมนักบัญชีครั้งแรกได้มีการยอมรับมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าวแล้ว ระยะเวลาต่อมาได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2517 มีการจัดตั้งตลาดหลักทรัพย์ และได้มีการให้อำนาจแก่คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ ที่จะต้องกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือบริษัทรับอนุญาตทำการเปิดเผยงบดุลแก่ประชาชนผู้ลงทุนทั่วไปได้ทราบ และงบดุลนั้นจะต้องมีผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้อง เป็นการเน้นให้เห็นถึง บทบาทของผู้สอบบัญชีในกิจการนั้นที่มีต่อผู้ลงทุนโดยทั่วไปเราจึงอาจจะพิจารณาได้ว่าการจัดตั้งตลาดหลักทรัพย์ขึ้นมาดังกล่าว ถือว่าเป็นจุดเริ่มต้นที่มีการพัฒนาผู้สอบบัญชีประการหนึ่ง กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรับผิดชอบ ต้องปฏิบัติงานให้ได้ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้

ในขณะนี้ ถือได้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีเป็นสิ่งที่สำคัญกับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี มีการให้ความสำคัญเป็นอย่างมากจาก ก.บช. ที่เป็นหน่วยงานควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีโดยตรง โดยได้มีการออกเป็นประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 (พ.ศ.2518) เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชีขึ้นมา โดยประกาศ ก.บช. ได้มีกำหนดเป็นมาตรฐานไว้เป็น 3 หมวดใหญ่ ๆ คือ

1. มาตรฐานทั่วไป
  2. มาตรฐานการปฏิบัติงาน
  3. มาตรฐานการรายงาน
- โดยในแต่ละมาตรฐานได้กำหนดเป็นรายละเอียดเพื่อให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ ดังนี้

### มาตรฐานทั่วไป

- ข้อ 1 ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความสามารถและมีความชำนาญงานในหน้าที่ผู้สอบบัญชี
- ข้อ 2 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความอิสระและเที่ยงธรรม
- ข้อ 3 ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังรอบคอบ

### มาตรฐานการปฏิบัติงาน

- ข้อ 4 ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการตรวจสอบและควบคุมผู้ช่วย (ถ้ามี) ให้ปฏิบัติงานโดยถูกต้อง
- ข้อ 5 ผู้สอบบัญชีต้องประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่จะตรวจสอบเพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสม
- ข้อ 6 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ โดยใช้วิธีการตรวจสอบอันเหมาะสมแก่กรณี

### มาตรฐานการรายงาน

- ข้อ 7 ผู้สอบบัญชีต้องระบุขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบไว้ในรายงานการสอบบัญชีโดยรัดกุมและชัดเจน
- ข้อ 8 ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นไว้ในรายงานสอบบัญชีว่างบการเงินที่ตรวจสอบแสดงให้เห็นฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งถือปฏิบัติ เช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่เพียงใด
- ข้อ 9 ข้อความและรายการที่แสดงไว้ในงบการเงินให้ถือว่าครบถ้วนและถูกต้องเว้นแต่ผู้สอบบัญชีจะรายงานไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานการสอบบัญชี



นอกจาก มาตรฐานที่มีการกำหนดขึ้นโดยหน่วยงานราชการดังกล่าวแล้ว ทางสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ก็ได้มีการออกแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีขึ้นมา เพื่อให้เป็นแนวทางปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอีกด้วย และในขณะนี้ ทางสมาคมฯ ก็ได้ออกแถลงการณ์เกี่ยวกับการสอบบัญชีออกมาทั้งสิ้น 34 ฉบับแล้วนั้นก็แสดงว่าในการปฏิบัติงานนอกจากผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติงานตามประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 แล้ว ยังจะต้องปฏิบัติตามแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมฯ ด้วย

#### 4.1.3 กฎหมายและคำวินิจฉัยของศาล

เนื่องจากวิชาชีพสอบบัญชีเป็นวิชาชีพที่มีความเกี่ยวข้องกับความมั่นคงในทางเศรษฐกิจ มีความเกี่ยวพันกับสาธารณชนและการลงทุนโดยทั่วไปดังได้ทราบมาแล้ว การกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี และการควบคุมจึงมีความสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องมรรยาท และมาตรฐานการสอบบัญชี นอกจากนั้นอาจจะต้องมีกฎหมายและคำวินิจฉัยของศาลเป็นสิ่งที่จะทำให้ควบคุมได้และค่อนข้างจะใช้ได้ดีกว่ามาตรการอย่างอื่นเนื่องจากสภาพบังคับทางกฎหมายเป็นสภาพบังคับที่เด็ดขาดกว่า ส่วนคำวินิจฉัยของศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีก็อาจจะมีการนำมาใช้เป็นบรรทัดฐาน หรือแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้ด้วย<sup>13</sup> ถึงแม้ว่าคำวินิจฉัยของศาลจะไม่ถือเป็นกฎหมายและไม่มีสภาพบังคับเหมือนกับกฎหมายก็ตาม แต่ในประเทศไทยเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้ยังไม่เคยมีการนำคดีไปฟ้องยังศาลแต่ประการใด จึงเห็นควรที่จะกล่าวถึงเฉพาะกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเท่านั้น ซึ่งมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องดังนี้

<sup>13</sup> สุวจิตต์ ณ นคร, ปัญหาการสอบบัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท วิคตอรี เพาเวอร์ พอยท์ จำกัด, 2524), หน้า 89.

### 1. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

บทบัญญัติในลักษณะหุ้นส่วนและบริษัทได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีเข้าไปเกี่ยวข้องกับกิจการต่าง ๆ เช่น มีการกำหนดให้บริษัทจัดทำงบดุลและงบดุลนั้นจะต้องมีผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบและลงลายมือชื่อในงบดุล<sup>\*</sup> บางมาตราก็อาจจะมีการกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีไว้ว่าจะต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติอย่างไร<sup>\*\*</sup> หรืออาจจะมีการกำหนดถึงสิทธิและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรวมทั้งแนวทางการปฏิบัติงานให้ผู้สอบบัญชีไว้ด้วย<sup>\*\*\*</sup> เหล่านี้เป็นต้น

---

<sup>\*</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 1197. บัญญัติว่า "งบดุลนั้นต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่งหรือหลายคนตรวจสอบ แล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ภายในสี่เดือน นับแต่วันที่ลงในงบดุลนั้น ..."

<sup>\*\*</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 1208. บัญญัติว่า "ผู้สอบบัญชานั้นจะเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทก็ได้ แต่บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการงานที่บริษัททำโดยสถานอื่นอย่างหนึ่งอย่างใดนอกจากเป็นแต่ผู้ถือหุ้น ในบริษัทเท่านั้นแล้วทำว่าจะเลือกเอามาเป็นตำแหน่งผู้สอบบัญชีหาได้ไม่ กรรมการก็ดีหรือผู้อื่น ซึ่งเป็นตัวแทนหรือเป็นลูกจ้าง ของบริษัทก็ตีเวลาอยู่ในตำแหน่งนั้น ๆ ก็จะไม่เลือกเอามาเป็นตำแหน่งผู้สอบบัญชีของบริษัทหาได้ไม่"

<sup>\*\*\*</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 1213 บัญญัติว่า "ให้ผู้สอบบัญชีทุกคนเข้ามามตรวจสอบสรรมลุดและบัญชีของบริษัทในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อ และในการอันเกี่ยวข้องกับสมุดและบัญชีเช่นนั้นให้ไต่ถามสอบสวนกรรมการหรือผู้อื่น ๆ ซึ่งเป็นตัวแทนหรือเป็นลูกจ้างของบริษัทได้ไม่ว่าคนหนึ่งคนใด" และมาตรา 1214 บัญญัติว่า "ผู้สอบบัญชีต้องทำรายงานว่าด้วยงบดุลและบัญชีอื่นต่อที่ประชุมสามัญ

ผู้สอบบัญชีต้องแถลงในรายงานเช่นนั้นด้วยว่าตนเห็นว่างบดุลได้ทำโดยถูกต้องสมควรฟังว่าสำแดงให้เห็นการงานของบริษัทที่เป็นอยู่ตามจริงและถูกต้องหรือไม่"

จากบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ดังกล่าว เป็นการกำหนดกรอบของผู้สอบบัญชีที่จะทำการสอบบัญชีของบรรดาห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทต่าง ๆ และผู้สอบบัญชีก็จะต้องปฏิบัติตามนั้นด้วย

2. พระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499.

จากกฎหมายฉบับนี้มีมาตราที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี คือ บทบัญญัติของมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว กำหนดไว้ว่า

"ผู้สอบบัญชีใดของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัดหรือบริษัทจำกัด รับรองงบดุลหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จ ต้องระวางโทษ จำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ"

จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าว น่าจะถือเป็นสภาพบังคับที่สืบเนื่องมาจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่กล่าวมา นั่นก็คือ เป็นการกำหนดถึงความผิดในเรื่องการรับรองงบดุลหรือบัญชีของกิจการไม่ถูกต้องตรงต่อความเป็นจริง แล้วผู้สอบบัญชีก็อาจจะถูกลงโทษตามพระราชบัญญัตินี้ได้

3. พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535

จากบทบัญญัติของพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ได้กำหนดถึงส่วนที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีไว้ อาทิเช่น ผู้สอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด มีอำนาจหน้าที่อย่างไร หรือจะต้องมีคุณสมบัติอย่างไร ซึ่งจะมีบทบัญญัติที่คล้ายกับในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในลักษณะหุ้นส่วนและบริษัทที่กล่าวมาแล้ว เช่น ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่เป็นกรรมการ พนักงาน ลูกจ้างหรือผู้ดำรงตำแหน่งหน้าที่ใด ๆ ของบริษัทหรือผู้สอบบัญชีมีอำนาจตรวจสอบบัญชี เอกสารและหลักฐานอื่นใด ที่เกี่ยวกับรายได้ รายจ่าย ตลอดจนทรัพย์สินและหนี้สินของบริษัทได้ในระหว่างเวลาทำการของบริษัท เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม มีข้อนำสั่งเกิดประการหนึ่งว่า บริษัทมหาชนจำกัด ที่มีการนำหุ้นเข้าไปเสนอขายในตลาดหลักทรัพย์ จะต้องอยู่ในความควบคุมของ สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ด้วย ดังนั้น ผู้สอบบัญชีที่จะทำการตรวจสอบ และลงลายมือชื่อรับรองบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด ก็จะต้องอยู่ในความควบคุมของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ด้วย ซึ่งรายละเอียดต่าง ๆ ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3

#### 4. ประมวลกฎหมายอาญา

ในส่วนบทบัญญัติของประมวลกฎหมายอาญา มีเรื่องที่กำหนดความผิดของผู้สอบบัญชีไว้เช่นเดียวกัน โดยเฉพาะความผิดเกี่ยวกับการทำรายงานเอกสารอันเป็นเท็จ<sup>\*</sup> นั่นก็คือ ผู้สอบบัญชีได้ทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อในงบดุล โดยเสนอเป็นรายงานการสอบบัญชี ซึ่งรายงานนั้นก็อาจจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน หรือผู้ใช้งบการเงินโดยทั่วไป ก็ถือว่าผู้สอบบัญชีนั้นมีความผิดฐานทำคำรับรองเป็นเอกสารเท็จ

นอกจากนั้น ผู้สอบบัญชีอาจจะมีความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาอีกฐานหนึ่ง คือ เปิดเผยความลับของลูกค้า<sup>\*\*</sup> นั่นคือผู้สอบบัญชีได้รับทราบเอกสาร หรือความ

\* ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 269. บัญญัติว่า "ผู้ใดในการประกอบ การงานในวิชาแพทย์ กฎหมาย บัญชีหรือวิชาอื่นใด ทำคำรับรองเป็นเอกสารอันเป็นเท็จ โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชนต้องระวางโทษ ..."

\*\* ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 323. บัญญัติว่า "ผู้ใดล่วงรู้หรือได้มาซึ่ง ความลับของผู้อื่น โดยเหตุที่เป็นเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ โดยเหตุที่ประกอบอาชีพเป็นแพทย์ เภสัชกร คนจำหน่ายยา นางผดุงครรภ์ ผู้พยาบาล นักบวช หมอความ ทนายความ หรือ ผู้สอบบัญชี หรือโดยเหตุที่เป็นผู้ช่วยในการประกอบอาชีพนั้น แล้วเปิดเผยความลับนั้นใน ประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใดต้องระวางโทษ ..."

เป็นไปบางอย่างของลูกค้า เนื่องจากอาศัยวิชาชีพสอบบัญชีนี้แล้ว ผู้สอบบัญชีก็นำความลับของลูกค้าในกิจการนั้นไปเปิดเผยแก่บุคคลภายนอกผู้สอบบัญชีก็อาจจะต้องรับผิดชอบฐานเปิดเผยความลับของลูกค้าดังกล่าวด้วย

### ข้อสังเกต

จากบทบัญญัติ ระหว่างพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับ ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมและมูลนิธิ พ.ศ. 2499 และประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 269 ที่กล่าวมานั้น จะเห็นว่า มีลักษณะบังคับที่เหมือนกัน กล่าวคือ เป็นบทบัญญัติสำหรับผู้สอบบัญชี ที่รับรองบุคคลหรือบัญชีไม่ถูกต้อง ทำรายงานเท็จ แต่เมื่อพิจารณาแล้วผู้เขียนมีความเห็นว่าระหว่างกฎหมายทั้งสองฉบับนั้น มีความแตกต่างกันในกรณี ที่ตามพระราชบัญญัติฯ เป็นบทบังคับเฉพาะซึ่งหากผู้สอบบัญชี รับรองบุคคล หรือบัญชีที่ไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จก็ถือว่าเป็นความผิดทันที แต่หากจะถือว่า เป็นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาหรือไม่นั้นต้องพิจารณาว่าการที่ผู้สอบบัญชีทำคำรับรองอันเป็นเอกสารเท็จ ซึ่งจะเป็นความผิดจะต้องเป็นลักษณะที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชน ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีผู้หนึ่ง ทำรายงานเท็จ หรือทำคำรับรองเป็นเอกสารอันเป็นเท็จขึ้นมา ซึ่งน่าทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น หรือประชาชน ย่อมจะเป็นความผิดทั้งพระราชบัญญัติฯ และประมวลกฎหมายอาญาเป็นลักษณะการกระทำความผิดเดียวผิดกฎหมายหลายบทซึ่งการลงโทษ ก็จะต้องลงโทษตามบทหนัก (ประมวลกฎหมายอาญามาตรา 90) ในที่นี้ก็คือ ตามประมวลกฎหมายอาญานั้นเอง

### 5. กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีโดยเฉพาะ

ในส่วนนี้หมายถึงพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และกฎหมายลำดับรองที่ออกตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่ว่าจะเป็นกฎกระทรวงหรือประกาศ ก.บช. ต่าง ๆ ตามที่ได้กล่าวรายละเอียดมาแล้ว พระราชบัญญัตินี้ฉบับดังกล่าวเป็นกฎหมายที่มีการตราขึ้นมาเพื่อจะใช้ควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพนี้โดยตรง หากผู้ประกอบการวิชาชีพไม่ปฏิบัติตามแล้ว นอกจากจะ

เป็นความผิดตามกฎหมายอื่นที่กล่าวมาแล้ว ผู้สอบบัญชีนั้นก็อาจจะถูกลงโทษในทางวิชาชีพ จากพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชีนี้ได้ด้วย

#### 4.1.4 มติของคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.)

หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการควบคุม การประกอบวิชาชีพสอบบัญชีทั้งสามประการ ที่กล่าวมาเป็นหลักเกณฑ์ที่มีการบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรและเป็นหลักเกณฑ์ที่แน่ชัด ผู้สอบบัญชีสามารถที่จะทราบได้ว่าการกระทำอย่างไรของตนเอง ที่จะถือว่าเป็นการกระทำที่ต้องห้ามตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการควบคุมนั้นไม่ว่าจะเป็นเรื่องมรรยาทของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีหรือกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี แต่มีหลักเกณฑ์อีกอย่างหนึ่งก็คือว่าผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามนั่นก็คือ มติ ก.บช. มตินี้จะเกิดขึ้นจากการประชุมของ ก.บช. ในแต่ละคราว แล้วในแต่ละครั้งที่มีการประชุมนั้น ก.บช. ก็ลงมติในแต่ละเรื่องโดยให้ยึดถือเป็นแนวปฏิบัติของผู้สอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติตามมติของ ก.บช. นั้นก็อาจจะมิผลในการถูกลงโทษในทางมรรยาทวิชาชีพได้

มติของ ก.บช. ที่ถือว่าเข้ามามีส่วนควบคุมผู้สอบบัญชีนั้น จะมีบทบาท ตั้งแต่ตอนแรกเริ่มที่บุคคลจะเข้ามาประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เช่น คุณสมบัติของบุคคลที่จะขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้นั้น ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 15(1) กำหนดว่า จะต้องเป็นผู้ได้รับปริญญาทางบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชีซึ่ง ก.บช. เทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือเป็นผู้ที่ได้รับปริญญาหรือประกาศนียบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เห็นสมควรให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ กรณีเช่นนี้เห็นว่า กฎหมายกำหนดให้มีการกำหนดคุณสมบัติของผู้จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในระดับหนึ่งซึ่ง ก.บช. ก็ได้มีมติออกมาเป็นหลักเกณฑ์ในการใช้พิจารณาคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่ง ก.บช. เทียบว่าเป็นปริญญาตรีทางการบัญชี หรือ

ประกาศนียบัตรทางการบัญชี<sup>14</sup> โดยในมตินี้ก็กำหนดหลักเกณฑ์ถึงคุณสมบัติรวมทั้งจำนวนวิชาที่เคยศึกษาและสอบผ่านมาแล้วด้วย นอกจากนี้ ก.บช. ก็ยังได้มีมติออกมาเกี่ยวกับการพิจารณาคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ ก.บช. ได้เทียบว่า เป็นปริญญา หรือ ประกาศนียบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชี<sup>15</sup> ไว้ด้วย

นอกจากนั้น เมื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประกอบวิชาชีพแล้ว ก็ยังมีมติของ ก.บช. เป็นหลักเกณฑ์ในการควบคุมการปฏิบัติงานด้วย เช่น การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี จะต้องทำการสอบบัญชีและปฏิบัติงานตามมาตรฐาน การสอบบัญชีและจะต้องมีความระมัดระวังรอบคอบในการปฏิบัติงาน มิฉะนั้นถือว่าการประพฤตินิยมรรยาทของผู้สอบบัญชี<sup>16</sup> หรือกรณีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติงาน โดยมีผู้ช่วยในการปฏิบัติงานด้วย ก.บช. ก็ยังมีมติออกมาควบคุมในส่วนนี้โดยวางเป็นข้อปฏิบัติว่าจะต้องทำการอธิบายให้ผู้ช่วยในการปฏิบัติงานนั้นได้เข้าใจแผนการสอบบัญชีที่วางไว้ และจะต้องคอยควบคุมและสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ช่วยนั้นด้วย มิฉะนั้นถือว่าผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความระมัดระวังรอบคอบ ก็ถือว่าปฏิบัติผิดนิคมรรยาทผู้สอบบัญชีได้<sup>17</sup>

จากที่กล่าวมาจะเห็นว่า มติ ก.บช. จะมีการออกมาในแต่ละคราว ที่มีการพิจารณาว่าการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เช่นนั้นเป็นการประพฤตินิยมรรยาทหรือไม่ และก็จะนำมาใช้กับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีกับผู้สอบบัญชีเป็นราย ๆ ไปซึ่งจะเห็นว่ามติของ ก.บช. ไม่มีความแน่นอนอาจจะมีการแปรเปลี่ยนไปตามสภาวะการณ์ของสังคม และ

<sup>14</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 47 (2/2500) วันที่ 10 เมษายน 2522.

<sup>15</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 48 (3/2522) วันที่ 8 พฤษภาคม 2522.

<sup>16</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 71 วันที่ 14 มีนาคม 2529.

<sup>17</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 90 วันที่ 25 ธันวาคม 2533.

เศรษฐกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงไปเรื่อย ๆ การกระทำอย่างเดียวกันของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต  
มติ ก.บช. ในครั้งนี้ได้ทำการพิจารณาแล้วเห็นว่าผิดมรรยาทแต่หากกาลเวลาเปลี่ยนไปการ  
กระทำนั้น ก.บช. อาจจะมีมติออกมาว่าไม่เป็นความผิดมรรยาทอีกต่อไปก็ได้ จะเห็นว่าแตก  
ต่างกับหลักเกณฑ์การควบคุมทั้งสามประการที่กล่าวมา ซึ่งหากการกระทำเข้าตามหลักเกณฑ์ที่  
มีการกำหนดไว้ก็ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดมรรยาทแทบทั้งสิ้น

#### 4.2 ความหมายและขอบเขตของคำว่า "คติมรรยาทผู้สอบบัญชี"

บทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับ ผู้สอบบัญชีได้กำหนดไว้ว่า "ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต  
ต้องรักษามรรยาทตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง"<sup>๑๕</sup>

วิชาชีพสอบบัญชีเป็นวิชาชีพที่ จะต้องอาศัยความรู้ความสามารถพิเศษเฉพาะด้าน  
นอกเหนือไปจากความรู้ทางด้านวิชาการอื่น ๆ และจะต้องผ่านการฝึกอบรม นอกเหนือไป  
จากความรู้ทางด้านทฤษฎี โดยเฉพาะในส่วนของความคิดและอุดมคติ ผู้จะประกอบวิชาชีพ  
ได้จะต้องมีคุณสมบัติเฉพาะที่สมควรจะได้รับอนุญาตให้เป็นผู้สอบบัญชีได้เท่านั้น ในสังคม  
ปัจจุบันที่มีการแข่งขันและมีการขยายตัวในทางเศรษฐกิจอย่างรวดเร็ว มีการลงทุนใน  
ประเทศและต่างประเทศเป็นอย่างมาก การลงทุนที่จำเป็นจะต้องใช้เงินและทรัพย์สินเป็น  
จำนวนมาก ผู้ลงทุนจะต้องมีการคำนึงถึงปัจจัยภาวะแวดล้อมหลายอย่าง ทั้งภาวะทางการ  
เมืองและสังคมของประเทศ แต่สิ่งหนึ่งที่ไม่ว่าผู้ลงทุนบุคคลใดก็ตามจะละเลยไม่ได้ คือ  
ฐานะทางการเงินหรือความมั่นคงในการดำเนินกิจการที่ผ่านมาจากกิจการนั้น สิ่งที่ยืนยัน  
ได้ก็คือ บัญชีหรืองบดุลของกิจการนั่นเอง และก็เป็นที่แน่ชัดว่าบุคคลภายนอกโดยทั่วไป ซึ่ง  
ไม่ได้ศึกษาทางด้านวิชาการบัญชีมาโดยเฉพาะแล้วไม่สามารถที่จะทราบหรือวิเคราะห์ความ

<sup>๑๕</sup> พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505, มาตรา 18.



ถูกต้องของบัญชีหรืองบคลุมนั้นได้เลย โดยเฉพาะกิจการที่มีรายรับ-รายจ่าย ที่จะต้องลงบัญชีมาก หรือกิจการที่มีการค้าหลาย ๆ อย่าง ด้วยเหตุนี้จึงมีความจำเป็นที่จะต้องอาศัยผู้มีความรู้ทางด้านบัญชีมาเป็นผู้ทำการตรวจสอบ หรือวิเคราะห์สถานะทางการเงินของกิจการนั้น ซึ่งในที่นี้ก็คือ ผู้สอบบัญชี ดังนั้นผู้สอบบัญชีซึ่งได้รับใบอนุญาตจากสถาบันที่ทำหน้าที่ควบคุมตามกฎหมายเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ก็จำเป็นจะต้องปฏิบัติตามกรอบวินัยที่สถาบันควบคุมได้กำหนดขึ้น หรือที่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ ไม่ว่าจะเข้ากับเจ้าของกิจการที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรับตรวจสอบบัญชีอยู่ ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุนหรือบุคคลภายนอกโดยทั่ว ๆ ไป ที่จำเป็นจะต้องอาศัยบัญชีหรืองบการเงินของกิจการนั้น เพราะเจ้าของกิจการหรือบรรดาผู้ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินของกิจการนั้น ย่อมจะสันนิษฐานไว้ก่อนแล้วว่างบการเงินหรือบัญชีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อไว้ เป็นอันถูกต้องตามความเป็นจริง และในทางความเป็นจริงแล้วบุคคลต่าง ๆ เหล่านั้นไม่อาจที่จะทราบได้เลยว่าผู้สอบบัญชีของกิจการนั้นมีความรู้ ความสามารถเพียงใด แต่ถือว่าบุคคลเหล่านั้นได้ให้ความไว้วางใจแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้น ให้ทำการบางอย่างเบื้องต้นเพื่อจะให้ข้อมูลนั้นในการประกอบการตัดสินใจบางอย่างซึ่งหากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใดได้กระทำการหรือไม่กระทำการบางอย่างตามอำนาจหน้าที่ของตนจนอาจเป็นเหตุให้เกิดความเสียหายขึ้นก็ถือว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้น ก่อให้เกิดความเสียหายขึ้นกับคนจำนวนมาก และอาจจะเลยไปถึงความมั่นคงทางเศรษฐกิจของประเทศด้วยเพราะเหตุว่ามีการตัดสินใจดำเนินการบางอย่างลงไป ตามความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นแล้ว ดังนั้นจึงเห็นว่า หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใดประพฤติผิดไปจากกฎกระทรวงในเรื่องที่กำหนดเกี่ยวกับมรรยาทแล้วก็ได้ชื่อว่าเป็นผู้ประพฤติผิดมรรยาทผู้สอบบัญชีและหากมีการหยิบยกเรื่องการประพฤติผิดมรรยาทผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตขึ้นร้องเรียนต่อสถาบันที่มีอำนาจในการควบคุมไม่ว่าจะเป็นการร้องเรียนโดยบุคคลที่ได้รับการได้รับความเสียหายโดยตรงหรือจากการตรวจพบโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐก็ตาม เราก็เรียกว่าเป็น "คดีมรรยาทผู้สอบบัญชี" ทั้งสิ้น ซึ่งในรายละเอียดที่ว่าจะอย่างไรจึงจะถือว่าเป็นลักษณะของการประพฤติผิดมรรยาทผู้สอบบัญชี จะได้มีการกล่าวในหัวข้อต่อไป

ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี โดยเฉพาะในเรื่องของการประพฤตินิติมรรยาทผู้สอบบัญชี ตามมาตรา 18 พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เราจะพบว่า มีการมุ่งเน้นที่จะควบคุมความประพฤติกับผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาต เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และจะมุ่งเน้นถึงในขณะปฏิบัติหน้าที่ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น มิได้มุ่งหมายเลยไปถึงการปฏิบัติที่ถือเป็นทางส่วนตัวของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแต่อย่างใด แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติแล้ว เมื่อมีการร้องเรียนขึ้นก็คงจะต้องมีการพิจารณาเป็นเรื่อง ๆ ไปว่า การประพฤตินิติมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นเป็นการประพฤติปฏิบัติในหน้าที่ ของการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือการปฏิบัติในทางส่วนตัว

สำหรับขอบเขตของ "คติมรรยาทผู้สอบบัญชี" นี้ โดยที่พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประกาศใช้ตั้งแต่วันที่ 2 พฤศจิกายน 2505 และในพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวก็ไม่ได้มีการระบุถึงพื้นที่ที่จะมีการใช้พระราชบัญญัตินี้ ในลักษณะโดยทั่วไปจึงถือว่า พระราชบัญญัติฉบับนี้มีผลใช้บังคับทั่วราชอาณาจักร จึงมีผลบังคับสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั่วราชอาณาจักร ดังนั้น ผู้สอบบัญชีที่ยื่นขอจดทะเบียนไว้กับ ก.บช. ที่ถือเป็นสถาบันควบคุมวิชาชีพนี้แล้วไม่ว่าจะปฏิบัติหน้าที่อยู่สถานที่หรือจังหวัดใดก็ตาม หากมีการปฏิบัตินิติมรรยาท ของผู้สอบบัญชีที่มีการกำหนดไว้แล้วก็ถือว่าเป็น "คติมรรยาทผู้สอบบัญชี" ทั้งสิ้น ดังนั้น ในขณะนี้จะถือว่า ก.บช. เป็นสถาบันหลักที่มีหน้าที่ในการสอดส่องดูแล ควบคุมความประพฤติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เนื่องจากเป็นสถาบันที่มีการจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติฉบับนี้เอง

#### 4.3 ลักษณะการกระทำที่จะเข้าข่ายเป็น "คติมรรยาทผู้สอบบัญชี"

ก่อนที่เราจะไปพิจารณาถึงว่า การกระทำในพฤติการณ์อย่างใดของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะถือว่าเป็น "คติมรรยาทผู้สอบบัญชี" นั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรจะทำความเข้าใจกับลักษณะเฉพาะของ "คติมรรยาทผู้สอบบัญชี" ก่อนเพราะผู้เขียนมีความเห็นว่าในเรื่องนี้เป็นความผิดเกี่ยวกับวิชาชีพ วัตถุประสงค์ของการลงโทษ หรือวิธีการต่าง ๆ น่าจะมีความแตกต่างไปจากคดีทั่ว ๆ ไปที่เราพบอยู่ในชีวิตประจำวันของเราไม่ว่าจะเป็นคดีแพ่งหรือ

คดีอาญาก็ตามเนื่องจากเหตุผลก็คือว่า ความมุ่งหมายในการบังคับมีความแตกต่างกันออกไป การลงโทษในคดีมรยาทผู้ลอบบัญชีนี้อาจจะกล่าวได้ว่ามีจุดมุ่งหมายมาจากความพยายามที่จะทำการควบคุมและส่งเสริมผู้ประกอบการวิชาชีพลอบบัญชี ให้อยู่ในกรอบแห่งความประพฤติอันดีงามในทางวิชาชีพข้อบัญญัติทางจริยธรรมจึงเห็นว่าจะมีความจำเป็นในการที่จะใช้ควบคุมมรยาทของผู้ลอบบัญชีรับอนุญาต เมื่อเราพิจารณาแล้วเห็นว่าจะมีความคล้ายคลึงกับกฎหมายอาญาที่เราใช้บังคับกับบุคคลในสังคมอยู่ที่ในจุดที่ว่ามีการบัญญัติถึงลักษณะการกระทำว่ากระทำอย่างไรถึงจะเป็นความผิดรวมทั้งมีการกำหนดโทษสำหรับบุคคลที่กระทำการฝ่าฝืนบทบัญญัตินั้น ๆ ไปด้วย แต่อย่างไรก็ตามการดำเนินคดีมรยาทผู้ลอบบัญชีก็ไม่เหมือนกับคดีอาญาเสียทีเดียว ซึ่งเราอาจจะพิจารณาให้เห็นถึงลักษณะของข้อแตกต่างระหว่างคดีทั้งสองประเภทได้ดังนี้<sup>๑๑</sup>

๑. วัตถุประสงค์ในการลงโทษ การลงโทษในคดีมรยาทผู้ลอบบัญชี เป็นมาตรการอันหนึ่งที่ใช้ในการรักษาวินัย และทำการควบคุมความประพฤติของผู้ประกอบการวิชาชีพลอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจะรักษาความเป็นระเบียบเรียบร้อย และคุ้มครองประชาชนโดยส่วนรวมที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับงบการเงินที่ผู้ลอบบัญชีได้ทำการตรวจสอบ และลงลายมือชื่อไว้ ซึ่งถือเป็นสิ่งที่มีความสำคัญที่สุดในการจะรักษามาตรฐาน ของวิชาชีพลอบบัญชีนี้ไว้ให้เป็นที่ เชื่อถือและศรัทธาของประชาชนในสังคมแม้ว่าในทางปฏิบัติแล้วการลงโทษในคดีมรยาทผู้ลอบบัญชีนี้สถาบันควบคุมพึงจะใช้เป็นอันดับสุดท้าย ในการควบคุมมรยาทผู้ลอบบัญชี การลงโทษในคดีมรยาทผู้ลอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นสถานใดก็ตาม มิได้มีวัตถุประสงค์

## จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>๑๑</sup> สรุปลักษณะและเปรียบเทียบจาก ก่อศักดิ์ เจนสมุทรสินธุ์, "การสอบสวนและพิจารณาคดีมรยาททนายความ," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535), หน้า 40-43.

ที่จะถือเป็นการตอบโต้ หรือทำการแก้แค้นต่อผู้ประพฤติดมรรยาทนั้นแต่อย่างใด ส่วน  
มาตรการในการลงโทษทางอาญา สำหรับผู้ทำการฝ่าฝืนกฎหมายอาญานั้น มีวัตถุประสงค์ใน  
การที่จะก่อให้เกิดความสงบเรียบร้อยในสังคมและในบางขณะถือว่าเป็นการกระทำตอบแทน  
หรือเป็นการแก้แค้นแก่บุคคลที่กระทำความผิดนั้น เนื่องจากการลงโทษทางอาญา เป็นการ  
กระทำที่เกี่ยวกับการจำกัดสิทธิ เสรีภาพ ไม่ว่าจะเป็นทางร่างกาย หรือทางทรัพย์สินของ  
ผู้กระทำความผิดนั่นเอง

2. ลักษณะของโทษ การลงโทษในคดีมรรยาทผู้ลอบบัญชีเป็นการกระทำที่เกี่ยว  
กับสถานะในทางวิชาชีพ ของผู้ลอบบัญชีเท่านั้น กล่าวคือเป็นการตัดสิทธิหรือประโยชน์อันพึง  
จะคาดหมายได้ของผู้ลอบบัญชีผู้หนึ่งที่มีต่อสิทธิในการประกอบวิชาชีพลอบบัญชีซึ่งได้แก่ โทษพัก  
ใบอนุญาตซึ่งสั่งพักได้ไม่เกินหนึ่งปีหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้ลอบบัญชีรับอนุญาตต่อไป<sup>20</sup>  
ส่วนการลงโทษในทางอาญานั้น ถือว่าเป็นการตัดสิทธิ เสรีภาพหรือทรัพย์สินขั้นพื้นฐานของ  
บุคคลซึ่งได้แก่โทษ ประหารชีวิต จำคุก กักขัง ปรับและริบทรัพย์สิน เมื่อพิจารณาโทษจาก  
คดีมรรยาทผู้ลอบบัญชีและโทษทางอาญาแล้ว เห็นว่าลักษณะโทษทางอาญาจะมีความรุนแรง  
กว่าโทษในคดีมรรยาทผู้ลอบบัญชี นอกจากนั้นเมื่อถือว่าโทษทางอาญามีลักษณะเป็นการตัด  
สิทธิ เสรีภาพหรือทรัพย์สินขั้นพื้นฐานของบุคคล การกำหนดความผิดในทางอาญาจึงต้องมีการ  
กำหนดไว้โดยชัดเจนแน่นอนโดยยึดถือหลัก "ไม่มีความผิดและไม่มิโทษ ถ้าไม่มีกฎหมาย"  
(Nullum Crimen, nulla poena, sine lege) ซึ่งมีผลว่าการกำหนดที่จะเป็นความ  
ผิดในทางอาญานั้น จะต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง ทั้งการกระทำที่กฎหมายจะถือว่า  
เป็นความผิดรวมทั้งโทษในแต่ละสถานที่จะพึงมีสำหรับการกระทำความผิดต่อกฎหมายนั้น แต่  
หลักดังกล่าวนี้ ไม่ได้มีการนำมาใช้ในการลงโทษคดีมรรยาทผู้ลอบบัญชีแต่อย่างใดเลย

<sup>20</sup>: พระราชบัญญัติผู้ลอบบัญชี พ.ศ. 2505, มาตรา 19.

เนื่องจากการลงโทษทางวินัยหรือการลงโทษในทางวิชาชีพนี้ เป็นเพียงลักษณะของการตัดสิทธิ์หรือประโยชน์อันพึงจะคาดหมายได้ของผู้สอบบัญชี ที่มีต่อการประกอบวิชาชีพของตนเอง ดังนั้นการกำหนดลักษณะความผิดของคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีนี้ จึงสามารถที่จะนำไปปรับใช้กับกรณีการประพฤติดมรรยาทของผู้สอบบัญชีต่าง ๆ ได้ เช่น การประพฤติดมรรยาทของผู้สอบบัญชีอันอาจจะนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ<sup>21</sup> โดยการประพฤติดังกล่าว ถือว่าเป็นการประพฤติดมรรยาทผู้สอบบัญชีข้อหนึ่ง ลักษณะนี้คำว่าประพฤติดมรรยาทอันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพเป็นคำที่มีความหมายกว้าง ในการพิจารณาเรื่องดังกล่าวว่าการประพฤติดมรรยาทผู้สอบบัญชีดังกล่าวนั้นเป็นความผิดต่อมรรยาทข้อดังกล่าวหรือไม่ ก็จะต้องมีการพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นตามพฤติการณ์ของกรณีเป็นเรื่อง ๆ ไปโดยจะต้องมีการคำนึงถึงมาตรฐานหรือระดับและทัศนคติของสังคมที่มีต่อวิชาชีพสอบบัญชีเป็นแนวประกอบการพิจารณา

3. ความคล่องตัวของวิธีพิจารณา ข้อแตกต่างอีกประการหนึ่งก็คือลักษณะของคดีอาญานั้นจะตกอยู่ภายใต้กฎหมายที่มีการออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติแทบทั้งสิ้น ในขณะที่ลักษณะคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีนี้จะตกอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์ที่ถือว่ามีความคล่องตัวกว่า กฎเกณฑ์ หรือวิธีพิจารณาที่ใช้ในการพิจารณาคดีมรรยาทนี้ อาจจะมีการเปลี่ยนแปลงไปได้ตามสถานะการณ์ เพื่อให้สอดคล้องกับความยุติธรรมที่ควรจะเป็นโดยการออกเป็นประกาศต่าง ๆ รวมทั้งการใช้มติของ ก.บช. ที่ออกมาเป็นหลักเกณฑ์การพิจารณาต่าง ๆ ซึ่งถือว่าเป็นเรื่องของฝ่ายบริหารแทบทั้งสิ้น ดังนั้นในลักษณะการกระทำครั้งเดียวของผู้สอบบัญชีอาจจะถูกลงโทษได้ทั้งในลักษณะที่เป็นความผิดทางอาญาและถูกลงโทษในทางวิชาชีพได้ด้วย แต่ในบางขณะการ

<sup>21</sup> กฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ข้อ (2) (5) (ก).

กระทำของผู้สอบบัญชี ไม่อาจจะถูกลงโทษในทางอาญาได้ เนื่องจากการกระทำไม่ครบองค์ประกอบความผิดหรือยานหลักฐานไม่เพียงพอก็ตาม ผู้สอบบัญชีคนนั้นก็อาจจะถูกลงโทษในคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีได้ในลักษณะความผิดอย่างเดียวกัน

4. เกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจในการลงโทษ การลงโทษในคดีอาญานั้น เมื่อศาลได้ทำการพิจารณาคดีเสร็จแล้ว ถ้าหากศาลเห็นว่าจำเลยกระทำความผิดตามฟ้องจริงศาลจะใช้ดุลพินิจในการกำหนดโทษที่จะลงแก่จำเลยโดยลำพังไม่ได้ เนื่องจากตามบทบัญญัติในกฎหมายอาญาที่เกี่ยวกับในแต่ละลักษณะความผิด ได้มีการบัญญัติถึงโทษที่จะลงสำหรับลักษณะความผิดนั้น ๆ ไว้แล้ว ดังนั้น ศาลจะใช้ดุลพินิจของตนเองที่จะลงโทษทางอาญาแก่จำเลยให้แตกต่างไปจากที่มีการกำหนดไว้ในกฎหมาย ในเรื่องนั้น ๆ ไว้แล้วไม่ได้ เช่น หากการกระทำของจำเลยนั้น กฎหมายกำหนดให้ลงโทษจำคุก ศาลจะไปใช้ดุลพินิจในการลงโทษทางอาญาเป็นโทษปรับกับจำเลยนั้นไม่ได้ แต่ในคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีนั้น ก.บ.ช. มีอำนาจที่จะใช้ดุลพินิจกำหนดโทษในทางวิชาชีพแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ประพฤติผิดมรรยาทผู้สอบบัญชีได้ในสถานใดสถานหนึ่ง ตามที่กำหนดไว้ เช่น สั่งพักใบอนุญาตได้ไม่เกินครึ่งหนึ่งของปีหรือสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีคนนั้นได้ เป็นต้น

ที่กล่าวมาเป็นความแตกต่างระหว่างคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีกับคดีอาญานอกจากนั้นแล้ว คดีมรรยาทผู้สอบบัญชีก็ยังมีลักษณะที่แตกต่างกับคดีแห่งที่เราพบในชีวิตประจำวันของเราด้วยในแง่ลักษณะต่อไปนี้

1. ในลักษณะของคดีแห่งนั้นความรับผิดชอบของบุคคลผู้กระทำละเมิดนั้นจะต้องมีการชดเชยค่าสินไหมทดแทนให้กับบุคคลผู้ที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำที่เป็นการละเมิดนั้น ในขณะที่การกระทำที่เป็นความผิดในคดีมรรยาทผู้สอบบัญชี ผลของการที่มีการประพฤติผิดมรรยาทผู้สอบบัญชี ไม่ได้ถือว่ามีผลกระทบต่อบุคคลผู้ถูกกระทำละเมิดโดยตรง หากแต่ถือว่าเป็นคดีวินัยของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเท่านั้นหรือจะกล่าวได้อีกนัยหนึ่งก็คือผู้จะถูกกระทบจากการกระทำผิดมรรยาทก็คือตัวผู้สอบบัญชีนั่นเอง

2. ในคดีมรณาทผู้สอบบัญชี ในหลักเกณฑ์ของการสอบสวนและวิธีพิจารณาคดีมรณาทผู้สอบบัญชานั้น ไม่ได้มีส่วนใดหรือตอนใดของหลักเกณฑ์ ที่แสดงให้เห็นถึงสิทธิ หรือประโยชน์แก่บุคคลผู้ถูกกระทำละเมิดเหมือนเช่นในคดีแพ่งโดยทั่วไป ทั้งนี้อาจจะเนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า การลงโทษในคดีมรณาทผู้สอบบัญชี มิได้มีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการปกป้องผลประโยชน์ของบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะตัว แต่หากมีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการปกป้องผลประโยชน์ของส่วนรวมโดยทั่วไปและถือว่าเป็นการรักษาศักดิ์ศรี และเกียรติศักดิ์ของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีทั้งหมด

3. บทบาทของบุคคลผู้ได้รับความเสียหายในคดี เมื่อพิจารณาในคดีแพ่งโดยทั่วไป คู่ความหรือบุคคลที่ได้รับความเสียหายในคดีจะเป็นผู้ที่มีบทบาทในการดำเนินคดีเป็นอย่างมาก โดยจะเริ่มตั้งแต่เป็นผู้ฟ้องคดี สืบพยาน ตลอดจนการเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนในคดีของตนด้วยตนเอง โดยจะมีศาลที่ทำหน้าที่เป็นคนกลางในการที่จะคอยควบคุมการพิจารณาคดี แต่ในคดีมรณาทผู้สอบบัญชีนี้ผู้เสียหายไม่สามารถจะมีบทบาทในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดี ผู้เสียหายจะมีบทบาทเพียงเป็นผู้ร้องเรียนหรือเป็นผู้กล่าวหา และอาจจะมีหน้าที่เป็นพยานในคดีเพิ่มขึ้นมาเท่านั้น สภาพของการดำเนินคดีมรณาทผู้สอบบัญชินี้จะเป็นเรื่องระหว่างผู้สอบบัญชีที่ถูกกล่าวหากับอนุกรรมการมรณาทฯ หรือ ก.บช. เท่านั้น นอกจากนี้แล้ว ก.บช. ยังสามารถที่จะใช้ดุลพินิจของตนเองได้อย่างเต็มที่ ในการที่จะทำการพิจารณาและวินิจฉัยคดีโดยไม่ผูกพันกับคำร้องเรียนหรือคำกล่าวหาของผู้เสียหายแต่อย่างใด

จากลักษณะของความแตกต่าง ระหว่างคดีมรณาทผู้สอบบัญชีกับคดีอาญาและคดีแพ่งแล้ว จะพบข้อสังเกตอยู่อย่างหนึ่งว่า ทั้งการดำเนินคดีอาญาและคดีแพ่งต่างก็มีลักษณะเฉพาะเป็นของตนเองในการดำเนินกระบวนการพิจารณา ทั้งในลักษณะของกฎหมายที่เป็นสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติ โดยวัตถุประสงค์และแนวความคิดในคดีอาญาและคดีแพ่ง ก็จะมีลักษณะที่แตกต่างกันออกไปจากคดีมรณาทผู้สอบบัญชี ดังนั้นการจะนำหลักเกณฑ์ ไม่ว่าจะ เป็นในกฎหมายอาญาหรือกฎหมายแพ่งไปใช้กับการดำเนินคดีมรณาทผู้สอบบัญชี จึงเป็นการ

ไม่ถูกต้องตามหลักการอย่างยิ่ง <sup>22</sup> ทั้งนี้จะต้องมีการคำนึงถึงแนวความคิด และ วัตถุประสงค์ของการดำเนินคดีมรยาทเป็นสำคัญ โดยลักษณะพิเศษของคดีมรยาทในทาง วิชาชีพอธิเป็นคดีปกครองอันเกี่ยวกับการอยู่ร่วมกันอย่างปกติสุขของส่วนรวม แต่ถึงอย่างไร ก็ตามหลักเกณฑ์ในบางประการซึ่งถือว่าเป็นหลักสากลที่เป็นที่ยอมรับและถือว่าเป็นหลักเกณฑ์ ที่ใช้ร่วมกันได้ทั้งในกฎหมายอาญาและกฎหมายแพ่ง เช่น หลักเกณฑ์ในเรื่องการไม่มีส่วนได้ เลีย หรือหลักเกณฑ์ในเรื่องการรับฟังความทั้งสองฝ่าย ซึ่งถือเป็นหลักสากลและเป็นที่ยอมรับ ของนานาชาติอารยะประเทศ ก็สามารถที่จะนำมาปรับใช้กับการพิจารณาในคดีมรยาทผู้ลอบ บัญชีได้ด้วย แต่ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับวิธีพิจารณาความอื่น ๆ นั้นผู้เขียนเห็นว่า น่าจะมีการ บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะในการพิจารณาคดีมรยาทผู้ลอบบัญชีไว้ เพื่อให้ผู้ที่ทำหน้าที่ในการ พิจารณาคดีมรยาทได้ยึดถือเป็นแนวปฏิบัติเดียวกันจะได้ไม่เกิดลักษณะของการไม่เท่าเทียม กันในการพิจารณาคดีมรยาทผู้ลอบบัญชีคนละคนกัน หรือกล่าวได้อีกนัยหนึ่งก็คือว่าไม่ว่าจะ เป็นผู้ลอบบัญชีคนใดก็ตามปฏิบัติตามคดีมรยาทผู้ลอบบัญชีแล้ว ก็จะได้รับ การปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และมาตรฐานที่วางไว้อย่างเดียวกัน นอกจากนี้ผู้เขียนก็ยังเห็นว่าลักษณะของการดำเนิน คดีมรยาทในทางวิชาชีพไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพใดก็ตามมักจะมีแนวความคิดที่คล้ายคลึงกันก็คือ เป็นการคุ้มครองประชาชนหรือเป็นการคุ้มครองบุคคลที่จะเข้ามาใช้บริการจากวิชาชีพนั้น รวมทั้งเป็นการยกระดับมาตรฐานของวิชาชีพให้เป็นที่เชื่อถือ และศรัทธาของประชาชนด้วย จึงน่าจะมีวิธีการบางอย่างที่จะดำเนินการที่แตกต่างจากคดีอาญาหรือคดีแพ่งที่กล่าวมา

เมื่อเราได้ทราบถึงความหมายและขอบเขตของคดีมรยาทผู้ลอบบัญชีไปในหัวข้อ ที่ผ่านมาและได้ทราบถึงลักษณะเฉพาะของคดีมรยาทผู้ลอบบัญชี ที่มีความแตกต่างจากคดี อาญาหรือคดีแพ่งโดยทั่วไปมาแล้ว ต่อไปจะได้กล่าวถึงลักษณะหรือประเภทที่จะเข้าข่ายเป็น

<sup>22</sup> ดูคำพิพากษาฎีกาที่ 2380/2534



คดีมรรยาทผู้สอบบัญชีตามที่พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง  
 ข้องกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีโดยออกตามพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว ซึ่งในที่นี้ก็คือ  
 กฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ซึ่งถือเป็นกฎหมายในการกำหนดถึงเรื่องมรรยาท  
 ของผู้สอบบัญชีโดยเฉพาะ ซึ่งในที่นี้ผู้เขียนจะแยกพิจารณาในเรื่องมรรยาทของผู้สอบบัญชี  
 เป็น 4 หัวข้อ คือ

1. มรรยาทในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงข้อ 1 และข้อ 2.
2. มรรยาทต่อลูกค้า ตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงข้อ 3
3. มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ ตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ข้อ 4
4. มรรยาททั่ว ๆ ไป ของผู้สอบบัญชี ตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ข้อ 5

#### 4.3.1 การประพฤติผิดมรรยาทในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

ในกรณีของการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี มีหลักเกณฑ์ตามที่มีการกำหนดไว้ใน  
 กฎกระทรวง และสามารถที่จะแยกพิจารณาได้ดังนี้

กฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบ  
 บัญชี พ.ศ. 2505 ข้อ 2 ให้กำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตดังนี้

(1) "ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

ก. ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ

ข. ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลางโดยมีผลประโยชน์ หรือ  
 ตำแหน่ง เกี่ยวข้องกับกิจการนั้นหรือโดยมีเหตุอื่นที่อาจจะก่อให้เกิดความลำเอียง ยกเว้น  
 ค่าธรรมเนียมที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีหรือหน้าที่ในการประกอบวิชาชีพอิสระ  
 อื่น ที่เกี่ยวกับกิจการนั้น

ค. ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและซื่อสัตย์สุจริต

ง. ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน

ที่ตนลงลายมือชื่อรับรองในรายงานโดยการแสดงความเห็นซึ่งอาจทำให้เกิดการหลงผิดและอาจเสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชีนั้น หรือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง"

และในประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518) เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชี ในหมวด มาตรฐานทั่วไป ข้อ 2 ได้กำหนดไว้ว่า "ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความอิสระและเที่ยงธรรม"

บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว มีพื้นฐานแห่งเจตนารมณ์ในการที่จะมุ่งคุ้มครองบุคคลภายนอกที่จะเข้ามาเกี่ยวพันกับงบการเงินของกิจการใดกิจการหนึ่งเนื่องจากว่าหน้าที่หลักของผู้สอบบัญชีนั้น ก็คือ การรายงานฐานะทางการเงิน รวมทั้งผลการดำเนินงานของธุรกิจที่ตนได้ทำการตรวจสอบแล้วและได้ลงความเห็นไปว่า งบการเงินนั้นมีความถูกต้องตามควรด้วยความเที่ยงธรรมหรือไม่ อันจะสามารถก่อให้เกิดประโยชน์และไม่เกิดลักษณะของการหลงผิดต่อบุคคลทุกฝ่ายที่จำเป็นต้องอาศัยงบการเงินนั้น ไม่ว่าจะเป็นผู้ถือหุ้น กรรมการ ผู้บริหาร เจ้าหนี้ นักลงทุน ตลอดจนหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานแล้ว ผลงานที่ได้มาจากการตรวจสอบ ย่อมจะต้องมีความบกพร่องไม่สมบูรณ์การรายงานการเงินนั้น ก็ย่อมจะหาความถูกต้องและหาความเที่ยงธรรมไม่ได้<sup>23</sup> ดังนั้น ความเป็นอิสระจึงถือว่ามีค่าสำคัญ และมีความจำเป็นอย่างยิ่ง ที่ผู้สอบบัญชีทุกคนจะต้องมี หากผู้สอบบัญชีคนใดปราศจากความเป็นอิสระแล้ว ผู้สอบบัญชีคนนั้นก็จะเป็นที่เชื่อถือในวงการธุรกิจอีกต่อไป

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>23</sup> นิรันดร์ ลีลาเมธวัฒน์, "ความเป็นอิสระและปัญหาบางประการในมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต," เอกสารประกอบการประชุมกับบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ 6 เสนอที่ หอประชุมจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย วันที่ 17-18 กุมภาพันธ์ 2522, หน้า 23-24.

นอกจากนั้นในเรื่องของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี แลกเปลี่ยนมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ยังได้ขยายความในเรื่องความเป็นอิสระนี้ว่า<sup>24</sup> ผู้สอบบัญชีจะต้องเป็นอิสระในส่วนที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารงานและผู้ถือหุ้น และเป็นประโยชน์แก่เจ้าหนี้ผู้ลงทุนและผู้เกี่ยวข้องด้วย ความเป็นอิสระในที่นี้ หมายถึงการที่ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอตลอดจนแสดงความเห็นของตนได้โดยปราศจากความลำเอียง เพื่อให้ความเที่ยงธรรมแก่บุคคลทุกฝ่าย ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า เกิดขึ้นได้เมื่อผู้สอบบัญชีละเว้นความสัมพันธ์บางอย่างกับลูกค้าที่ตนตรวจสอบบัญชี ซึ่งรวมทั้งความสัมพันธ์อันจะทำให้บุคคลภายนอกเชื่อว่าไม่อาจปฏิบัติงานโดยอิสระได้ ซึ่งการที่จะพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีนั้นมี ความเป็นอิสระหรือไม่นั้นก็คงจะไม่สามารถวางข้อกำหนดไว้อย่างแน่นอนและตายตัว แต่ก็สามารถจะพิจารณาได้อย่างกว้าง ๆ ว่าผู้สอบบัญชีนั้นมีส่วนได้เสียกับกิจการที่ตนเองจะต้องทำการตรวจสอบบัญชีนั้นหรือไม่โดยทางสำนักงาน ก.บช. ก็ได้ออกคำชี้แจง<sup>25</sup> ออกมาว่า กรณีลักษณะอย่างไรจึงจะถือว่าเป็นผู้มีส่วนได้เสียในกิจการนั้น เช่น ผู้สอบบัญชีเป็นหุ้นส่วนของกิจการที่ตนทำการตรวจสอบบัญชี<sup>26</sup> ซึ่งกรณีนี้ถือว่าการเป็นหุ้นส่วนของกิจการเป็นผู้มีส่วนได้เสียโดยตรง เนื่องจากผู้ถือหุ้นจะได้รับผลประโยชน์จากกิจการในส่วน

ศูนย์วิทยทรัพยากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>24</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, "มาตรฐานการสอบบัญชี" ฉบับที่ 1, สิงหาคม 2518, หน้า 7.

<sup>25</sup> คำชี้แจงสำนักงาน ก.บช. เรื่องมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ลงวันที่ 4 เมษายน 2522.

<sup>26</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 39 วันที่ 4 พฤษภาคม 2519.

ที่เป็นเงินปันผลซึ่งได้มาจากกำไรของกิจการนั้น หรือกรณีผู้สอบบัญชีเป็นเลขานุการของ คณะอนุกรรมการบริษัท และได้รับเบี้ยประชุมจากการประชุมนั้นเป็นรายปี<sup>27</sup> ในกรณีนี้ก็ ถือว่าผู้สอบบัญชานั้นเป็นลูกจ้างบริษัทนั่นเอง และโดยลักษณะทั่วไปแล้วการเป็นพนักงาน หรือ ลูกจ้างของบริษัทย่อมจะต้องทำในสิ่งที่เป็นการสนองตอบ หรือ ทำตามคำสั่งของนายจ้างจึง ถือว่าผู้สอบบัญชานั้นไม่สามารถจะแสดงความคิดเห็นของงบการเงินนั้นได้โดยอิสระเต็มที่หรือ กรณีผู้สอบบัญชีรับสอบบัญชีในกิจการที่ตนเองได้รับส่วนแบ่งค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีใน อัตราที่กำหนด เช่น หนึ่งในสามของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่กิจการได้รับจากนิติบุคคล อื่น ซึ่งเป็นลูกค้าของกิจการ และผู้สอบบัญชานั้นก็เป็นผู้รับรองการสอบบัญชีของกิจการนั้น ด้วย<sup>28</sup> หรือกรณี ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานร่วมในสำนักงานซึ่งจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ประกอบกิจการรับตรวจสอบบัญชี บริการจดทะเบียนนิติบุคคล และให้บริการเกี่ยวกับภาษี อากรและลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินของนิติบุคคล โดยกิจการดังกล่าวบันทึกบัญชีรายได้ ค่าสอบบัญชีที่ได้รับจากลูกค้าเป็นรายได้ทั้งจำนวน แต่ไม่ปรากฏหลักฐานว่ามีการจ่ายค่าสอบ บัญชีให้กับผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานร่วมในสำนักงานสอบบัญชีแต่อย่างใด ซึ่งก็ถือว่าเป็นการ ปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยมีส่วนได้เสียในผลประโยชน์ซึ่งจะนำมาซึ่งทรัพย์สินหรือตำแหน่งหน้าที่ นั้นเอง<sup>29</sup> การกระทำต่าง ๆ ที่กล่าวมานั้น ถือว่าผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระในการ ปฏิบัติงานซึ่งถือว่าเป็นการผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงและประกาศ ก.บช. ฉบับดังกล่าว

ศูนย์วิทยทรัพยากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>27</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 46 วันที่ 27 มีนาคม 2522, มติ ก.บช. ครั้งที่ 76 วันที่ 11 พฤศจิกายน 2530, มติ ก.บช. ครั้งที่ 77 วันที่ 19 เมษายน 2531.

<sup>28</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 67 วันที่ 27 ธันวาคม 2521.

<sup>29</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 84(1/2533) วันที่ 8 มกราคม 2533.

นอกจากความเป็นอิสระและความเป็นกลางของผู้สอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานด้วยความเที่ยงธรรม มีความซื่อสัตย์สุจริตในการปฏิบัติหน้าที่ นั่นก็คือ ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเที่ยงธรรมในการที่จะสามารถตัดสินใจโดยไม่มี ความลำเอียง และการปฏิบัติงานใด ๆ ของผู้สอบบัญชีจะต้องกระทำไปโดยปราศจากอคติ<sup>๓๐</sup> สามารถที่จะแสดงความเห็นในงบการเงินได้อย่างตรงไปตรงมา เช่น การที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและรับรองบัญชีนั้น ในการบันทึกบัญชีจะต้องปรากฏตามความเป็นจริงและจะต้องมีเอกสารประกอบการลงบัญชีนั้น เป็นสิ่งยืนยันด้วย หากผู้สอบบัญชีตรวจพบการลงบัญชีแต่ไม่ปรากฏเอกสารประกอบการลงบัญชี หรือมีการบันทึกบัญชีแต่ไม่ครบถ้วนตามเอกสารประกอบการลงบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องมีการทักท้วงหรือจะต้องเขียนข้อโต้แย้งไว้ในรายงานการสอบบัญชี หากไม่มีการโต้แย้งไว้ก็ถือว่าผู้สอบบัญชีมีเจตนาที่ไม่บริสุทธิ์ ก็ถือว่าผู้สอบบัญชีมิได้ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงธรรม และซื่อสัตย์สุจริต<sup>๓๑</sup> อันถือเป็นการผิดมรรยาทอย่างหนึ่ง

ในการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชี จะต้องมีการเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ถือว่ามีความถูกต้องตรงตามเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริงให้มากที่สุดเพื่อมิให้เกิดการหลงผิดหรือเข้าใจผิดและเกิดความเสียหายแก่กิจการ หรือผู้ซึ่งบุคคลและบัญชีนั้น เช่น ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินของกิจการ โดยไม่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญให้ทราบอย่างชัดเจนซึ่งอาจทำให้ผู้อ่านหรือผู้ซึ่งงบการเงินนั้นตีความในงบการเงินผิดไปหรือกรณีในงบดุลของกิจการผู้สอบบัญชีตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองบัญชีว่ามีเงินสดในมืออยู่หนึ่งล้านบาท แต่ในทางความเป็นจริงแล้ว ทางกิจการมีเงินสดใน

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>๓๐</sup> สุวจิตต์ ณ นคร, ปัญหาการสอบบัญชี, หน้า 113.

<sup>๓๑</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 81 วันที่ 6 กันยายน 2532, มติ ก.บช. ครั้งที่ 83 วันที่ 2 พฤศจิกายน 2532, มติ ก.บช. ครั้งที่ 87 วันที่ 5 กันยายน 2533.

มือเพียงหนึ่งแสนบาท ก็ถือว่าการรับรองงบการเงินเช่นนี้อาจจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับกิจการนั้นได้ โดยทำให้บุคคลนั้นมีความเข้าใจว่ามีเงินสดอยู่เป็นจำนวนมากแต่ในความเป็นจริงหาเป็นเช่นนั้นไม่ก็ถือว่าผู้สอบบัญชีประพฤติดิฉิมรรยาทเช่นกัน

การที่ผู้สอบบัญชีทำการสอบบัญชีโดยปราศจากความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม หรือความซื่อสัตย์สุจริตในหมวดนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าสาเหตุที่สำคัญก็คือผู้สอบบัญชีส่วนมากจะทำงานเป็นบางเวลาตามสำนักงานจัดทำบัญชีทั่ว ๆ ไปเมื่อสำนักงานจัดทำบัญชีรับทำบัญชีของกิจการใดกิจการหนึ่งแล้วก็จะเอาบัญชีที่มีการจัดทำนั้นมาให้ผู้สอบบัญชีลงชื่อซึ่งผู้สอบบัญชีอาจจะไม่มีเวลาที่จะเข้ามาตรวจสอบได้อีกครั้งหนึ่ง เนื่องจากไม่มีเวลาพอเพราะตนเองก็มีงานประจำทำอยู่แล้วหรืออาจจะอีกสาเหตุหนึ่งก็คือในฐานะที่สำนักงานจัดทำบัญชีนั้นเราถือว่าเป็นนายจ้างของผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชานั้นอาจจะทำงานโดยได้รับค่าจ้างเป็นเงินเดือนโดยลักษณะทั่ว ๆ ไปแล้ว ผู้สอบบัญชีก็คงจะไม่สามารถที่จะไปขัดหรือแย้งกับการกระทำของบุคคล ผู้เป็นนายจ้างได้ ก็จะเป็นไปในลักษณะที่ว่ามีการเสนอให้ลงลายมือชื่อก็ลงลายมือชื่อไป ซึ่งสาเหตุเหล่านี้ผลร้ายที่ติดตามมาก็จะเกิดกับบุคคลทั่ว ๆ ไปไม่ว่าจะเป็นส่วนราชการหรือประชาชนที่จำเป็นจะต้องอาศัยงบการเงินอันนั้น ดังนั้นบทบัญญัติในเรื่องของความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริตนี้ จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องกำหนดไว้ในเรื่องมรรยาทของผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีทุกคนก็ควรจะมีคุณลักษณะในข้อนี้ด้วย

(2) ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงานซึ่งในเรื่องนี้สามารถแยกพิจารณาได้เป็นข้อ ๆ ดังนี้

(ก) ไม่สอบบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้

ในการกำหนดมรรยาทข้อนี้เป็นกรบ่งชี้ให้เห็นถึงว่าการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีให้ได้ผลดีและเกิดประโยชน์มากที่สุดกับบุคคลโดยทั่วไปนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องเป็นผู้มีความรู้ความสามารถเป็นพิเศษเช่นเดียวกับการประกอบวิชาชีพสาขาอื่น ๆ โดยเหตุผลประการหนึ่งที่จะพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้ความรู้ความสามารถของตนเองอย่างเต็มที่ในการปฏิบัติหน้าที่หรือไม่นั้น ก็คือปริมาณงานที่ผู้สอบบัญชีรับไว้ตรวจสอบและลงลายมือชื่อในงบการเงินนั้น ซึ่ง

ก็เป็นลักษณะธรรมดาทั่ว ๆ ไปว่าการทำงานโดยคนเดียวในปริมาณที่มากแล้วผลงานที่ออกมาจะดีทุกอย่างย่อมจะเป็นไปได้ยาก แต่ก็คงจะกะเกณฑ์ได้ยากกว่าปริมาณงานแค่ไหนจึงจะถือว่ามากเกินไปสำหรับผู้สอบบัญชีคนนั้น เราก็คงจะไม่สามารถกำหนดได้แน่นอน แต่จะต้องพิจารณาจากปัจจัยหลาย ๆ อย่างประกอบกัน จึงจะสามารถสรุปได้ว่า ปริมาณงานหรือลักษณะการทำงานของผู้สอบบัญชีคนนั้น เกินความรู้ความสามารถของตนเอง เช่น รับสอบบัญชีในปริมาณที่มากถึง 500-700 ราย ทั้ง ๆ ที่เป็นผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานบางเวลาโดยมีผู้สอบบัญชีร่วมสำนักงานและปฏิบัติงานบางเวลาเพียง 1 คน มีผู้ช่วยในการปฏิบัติงานวุฒิปริญญาตรี 5 คน และนักศึกษาฝึกงานเพียง 30-40 คน ลักษณะเช่นนี้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีน่าจะไม่มีความสามารถเพียงพอที่จะคุมงานทั้งหมดให้มีประสิทธิภาพได้ ก็ถือว่าเป็นการกระทำผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชีได้<sup>๓๒</sup>

(ข) ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังและรอบคอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

ในการที่ผู้สอบบัญชีรับสอบบัญชีของกิจการ ถือว่าผู้สอบบัญชีได้ทำการเสนอการบริการของตนเองต่อกิจการ ซึ่งถือว่าเป็นลูกค้าในฐานะที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ชำนาญการ ซึ่งลูกค้าจ้างผู้สอบบัญชีให้ทำการปฏิบัติงาน โดยมีความหวังว่าผู้สอบบัญชีจะใช้ความระมัดระวังรอบคอบเป็นพิเศษเยี่ยงผู้ชำนาญการโดยทั่วไปจะพึงปฏิบัติ นั่นก็แสดงว่า หากผู้สอบบัญชีได้ดำเนินการตรวจสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปแล้ว และผู้สอบบัญชีได้ใช้ความระมัดระวังรอบคอบในการตรวจสอบบัญชีเหมือนอย่าง เช่น ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระโดยทั่วไปพึงปฏิบัติกัน ตามวิสัยและพฤติการณ์แล้ว ก็ย่อมน่าจะถือว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติหน้าที่

<sup>๓๒</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 79. วันที่ 15 พฤศจิกายน 2531, มติ ก.บช. ครั้งที่ 84(1/2535) วันที่ 8 มกราคม 2533.

ด้วยความระมัดระวัง และรอบคอบอย่างเพียงพอแล้ว การที่จะพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้ ความระมัดระวังและรอบคอบเพียงพอแล้วหรือไม่ ก็คงจะต้องขึ้นอยู่กับพฤติการณ์ และ สิ่งแวดล้อมในแต่ละกรณีไป เช่น ในข้อเท็จจริงที่ว่าผู้สอบบัญชีเป็นข้าราชการซึ่งรับราชการ อยู่ในต่างจังหวัด แต่ปรากฏว่าผู้สอบบัญชีรายนี้กลับลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินในส่วน กลางเป็นจำนวนมาก กรณีนี้ น่าจะถือว่า การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นไปตาม มาตรฐานการสอบบัญชีและขาดความระมัดระวังรอบคอบในการสอบบัญชี<sup>๓๓</sup> เพราะโดย ลักษณะความจริงแล้ว การที่ผู้สอบบัญชีอยู่ในที่แห่งหนึ่ง แต่รับสอบบัญชีของกิจการที่ตั้งอยู่อีก แห่งหนึ่ง ย่อมจะไม่สามารถทราบข้อเท็จจริง และวิธีการดำเนินงานของกิจการในระยะ เวลาที่ผ่านมาได้อย่างดีพอ จึงน่าจะถือว่าใช้ความระมัดระวังรอบคอบไม่เป็นที่เพียงพอใน การปฏิบัติงาน หรือกรณีผู้สอบบัญชีมีผู้ช่วยในการปฏิบัติงานแต่ปรากฏว่าผู้สอบบัญชีได้ลงลาย มือชื่อในบัญชีที่ผู้ช่วยได้จัดทำมาโดยมิได้มีการตรวจสอบก่อนก็ถือว่าผู้สอบบัญชีนั้นมิได้ใช้ความ ระมัดระวังรอบคอบในการปฏิบัติงานตามสมควร หรือกรณีผู้สอบบัญชีไม่สามารถจะทำการ ชี้แจงถึงข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นจากการลงลายมือชื่อในงบการเงินได้ และ ผู้สอบบัญชีไม่มี กระดาษทำการหรือหลักฐานอื่นใด ซึ่งจะเป็นสิ่งแสดงให้เห็นได้ว่าปฏิบัติงานสอบบัญชีตาม มาตรฐานการสอบบัญชีโดยทั่วไปได้แล้ว ก็ย่อมจะถือว่าการกระทำนั้นของผู้สอบบัญชีเป็น การผิดมรรยาทนั่นเอง<sup>๓๔</sup>

(ค) ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานโดยการแสดงความเห็นเกี่ยวกับการคาด คคะเนรายการใด ๆ ของกิจการที่ตนรับสอบบัญชี เว้นแต่เป็นการสอบบัญชี หรือสอบทานตาม มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

<sup>๓๓</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 77 วันที่ 19 เมษายน 2531.

<sup>๓๔</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 81 วันที่ 6 กันยายน 2532.



จุดมุ่งหมายของการบัญชีหลักเกณฑ์ในข้อนี้ไว้ ก็น่าจะเนื่องมาจาก ป้องกันผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบหลักฐานบางส่วนแล้วก็แสดงความเห็นในงบการเงินนั้นซึ่งอาจจะเกิดข้อผิดพลาดหรือความเสียหายขึ้นได้ เนื่องจากว่าในการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีหรือการแสดงความเห็นเกี่ยวกับฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการใดแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการตรวจสอบหลักฐานต่าง ๆ ที่มีความจำเป็นให้เพียงพอและครบถ้วนจนสามารถที่จะแสดงความเห็นของตนในงบการเงินได้อย่างถูกต้องตรงต่อความเป็นจริงมากที่สุด หากผู้สอบบัญชี เพียงแต่คัดคะเนแล้วแสดงความเห็นไปเลย นอกจากจะมีความผิด ในคดีมรรยาทตามข้อนี้ที่ไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว อาจผิดมรรยาทในการปฏิบัติงานที่ไม่ใช้ความระมัดระวังรอบคอบอีกด้วย

(ง) ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงาน โดยการแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของกิจการใดที่ตนมิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือควบคุมการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

การสอบบัญชีโดยอาศัยผู้สอบบัญชีนั้น ระหว่างเจ้าของกิจการกับตัวผู้สอบบัญชีเอง นั้นมักจะเป็นกรณีที่เจ้าของกิจการย่อมมีความเชื่อถือและไว้วางใจผู้สอบบัญชีคนนั้น จึงได้มีการมอบหมายให้ทำการสอบบัญชีของกิจการ ดังนั้น การสอบบัญชีจึงเป็นลักษณะของการอาศัยความรู้ความสามารถพิเศษเฉพาะบุคคล ผู้สอบบัญชีที่รับงานสอบบัญชีแล้ว ก่อนที่จะลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินของกิจการใด แล้วจะต้องทำการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทนั้นว่าได้ลงบัญชีถูกต้องสมบูรณ์แล้ว หรือหากกรณีผู้สอบบัญชีคนนั้นมิได้ทำการตรวจสอบบัญชีของกิจการด้วยตนเองแต่มีผู้ช่วยในการปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบแล้ว ตนเองเพียงแต่ลงลายมือชื่อเท่านั้น กรณีเช่นนี้ ก็ถือเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่จะทำการควบคุมผู้ช่วยให้ปฏิบัติงานด้วยความถูกต้องตามมาตรฐานทั่ว ๆ ไปด้วย นอกจากนั้นถือเป็นหน้าที่ของผู้สอบ

บัญชีที่จะต้องอธิบายให้ผู้ช่วยเข้าใจถึงแผนการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้วางแผนไว้ด้วย<sup>๓๓</sup> ซึ่งหากผู้สอบบัญชีคนใดลงลายมือชื่อในงบการเงินหรือบัญชี โดยมิได้ทำการตรวจสอบก่อน เช่นหากมีข้อบกพร่องเกิดขึ้นในงบการเงินนั้นแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่สามารถจะชี้แจงถึงข้อบกพร่องนั้นได้ก็ย่อมจะสันนิษฐานไว้ก่อนได้ว่า ผู้สอบบัญชีมิได้ตรวจสอบก่อนลงลายมือชื่อ<sup>๓๔</sup> ก็ถือว่าเป็นการประพฤตินิคมรรยาทในข้อนี้

(จ) ไม่ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างว่าตนเป็นผู้ทำการสอบบัญชีในกิจการใด โดยตนมิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือควบคุมการสอบบัญชีในกิจการนั้น

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะต้องไม่รับรองหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่า ตนเองเป็นผู้สอบบัญชีในกิจการใดโดยตนเองมิได้เป็นผู้ควบคุมการสอบบัญชีในกิจการนั้น เช่น นาย ก. เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ยินยอมให้ นาย ข. อ้างว่า เขาเป็นผู้ทำการสอบบัญชีในกิจการใดกิจการหนึ่งในนามของนาย ก. โดยที่นาย ก. มิได้เป็นผู้ควบคุมการสอบบัญชีของกิจการแห่งนั้น ในการกระทำของนาย ก. เช่นนี้ ถือว่าเป็นการประพฤตินิคมรรยาท

(ฉ) ให้บันทึกความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี เมื่อปรากฏว่ากิจการที่ตนรับสอบบัญชานั้นมีการปฏิบัติที่ขัดหรือแย้งกับหลักการบัญชี ที่รับรองทั่วไปและมีผลกระทบที่สำคัญต่องบการเงิน

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องบันทึกความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีของตนเอง ในเมื่อปรากฏว่า กิจการที่ตนเองรับสอบบัญชานั้น มีการปฏิบัติที่ขัดหรือแย้งกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยในแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ฉบับที่ 15 ได้ให้ความหมายของคำว่าหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

<sup>๓๓</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 90 วันที่ 25 ธันวาคม 2533.

<sup>๓๔</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 81 วันที่ 6 กันยายน 2532.

หมายถึง การบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยกฎหมายบัญชี หรือโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและสอบบัญชีส่วนใหญ่ ซึ่งมักจะมีที่มาจากกฎเกณฑ์หรือประเพณี ที่นักบัญชีถือปฏิบัติติดต่อกันมา นั่น ก็แสดงว่าการที่ผู้สอบบัญชีจะทำการสอบบัญชีจะต้องดูว่าการจัดทำบัญชีของกิจการนั้น ได้มีการจัดทำบัญชี ตามหลักการที่นักบัญชีทั่วไป ได้ปฏิบัติกันหรือไม่ หากผู้สอบบัญชี ตรวจสอบแล้วปรากฏว่ามีการจัดทำบัญชีที่แตกต่างออกไป จากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปผู้สอบบัญชีมีหน้าที่จะต้องรายงานการลงบัญชีที่แตกต่างนั้นไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีเองด้วย เช่น ตามหลักการจัดทำบัญชีโดยทั่วไปจะต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรไว้ในบัญชีด้วย แต่ปรากฏว่าในการจัดทำบัญชีไม่มีรายการดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานเหตุการณ์ดังกล่าวไว้ด้วย หากผู้สอบบัญชีไม่เขียนรายงานบันทึกไว้ ก็ถือว่าเป็นการประพฤตินิรยาศ<sup>37</sup> ซึ่งการจะพิจารณาว่าการจัดทำบัญชีเป็นไปตามหลักการทั่ว ๆ ไป หรือไม่ก็จะต้องมีการพิจารณาเป็นราย ๆ ไป

(ข) การลงลายมือชื่อรับรอง โดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยมีเงื่อนไขหรือโดยไม่แสดงความเห็น หรือโดยแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องต้องแสดงเหตุผลไว้ในรายงานนั้นด้วย

ในเรื่องของแนวทางการปฏิบัติในการลงลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี ได้มีประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18 (พ.ศ.2518) เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี ลงวันที่ 27 มิถุนายน 2518 ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีและกำหนดให้ผู้สอบบัญชีจะต้องเขียนรายงานการสอบบัญชีไว้ด้วย โดยปกติแล้ว การที่ผู้สอบบัญชีได้ลงลายมือชื่อ

<sup>37</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 84 (1/2533) วันที่ 8 มกราคม 2533, มติ ก.บช. ครั้งที่ 86 (3/2533) วันที่ 9 พฤษภาคม 2533., มติ ก.บช. ครั้งที่ 90 วันที่ 25 ธันวาคม 2533.

รับรองการสอบบัญชีก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีแน่ใจแล้วว่า งบการเงินนั้นได้มีการจัดทำขึ้นตามหลัก การบัญชีและถือว่ามีความถูกต้องพอสมควร แต่ก็มีความกรณีที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า หากเกิดเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งขึ้นตามที่กำหนดไว้ ผู้สอบบัญชีจะต้องลงลายมือชื่อรับรอง การสอบบัญชีโดยมีเงื่อนไข เช่น ในงบการเงินที่ทำการตรวจสอบนั้น มิได้ทำการเปิดเผย ข้อความ และ รายการโดยครบถ้วนเพียงพออันอาจจะทำให้เกิดการหลงผิด หรือเกิดความ เสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชีหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น หรือมีบางกรณีที่กฎหมายบังคับให้ ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานว่าไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงาน ของกิจการที่สอบบัญชานั้น ถ้าหากเข้าเงื่อนไขใดเงื่อนไขหนึ่ง เช่น ผู้สอบบัญชีไม่ สามารถปฏิบัติหน้าที่ผู้สอบบัญชีได้ตามอำนาจ หน้าที่ที่กฎหมายกำหนด หรือตามมาตรฐานการ สอบบัญชี ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญในการตรวจสอบไม่ว่าด้วยเหตุผลใด ๆ ก็ตาม ถ้าหากผู้ สอบบัญชีจะแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีอย่างใดอย่างหนึ่งที่กล่าวมา กฎหมายก็ บังคับให้ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานถึงเหตุผลที่จะต้องเขียนรายงานเช่นนั้นด้วย หากไม่เขียน เหตุผลไว้ก็ถือว่าผู้สอบบัญชีปฏิบัติผิดมรรยาท

การควบคุมมรรยาทของผู้สอบบัญชีในข้อนี้ น่าจะมีเหตุผลมาจากการคุ้มครองผล ประโยชน์ของบุคคลทั่ว ๆ ไปที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้นอย่างหนึ่ง เพื่อบุคคลภายนอกนั้นจะใช้ เหตุผลของผู้สอบบัญชี ที่มีการแสดงไว้เป็นเครื่องประกอบการตัดสินใจ ควบคู่ไปกับงบการเงินนั้นซึ่งอาจจะ เป็นจุดสังเกตให้แก่ผู้ใช้งบการเงินได้ประการหนึ่งว่าการที่ผู้สอบบัญชีแสดงความ เห็นและเหตุผลในรายงานที่มีเงื่อนไข น่าจะเกิดปัญหาบางประการกับกิจการนั้นจะได้ ใช้ข้อมูลนี้ว่าจะตัดสินใจในการลงทุนกับกิจการนั้นต่อไปหรือไม่ เป็นต้น

#### 4.3.2 การประพฤตินิยมมรรยาทต่อลูกค้า

จากที่กล่าวมาแล้วว่า ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต และ ความเที่ยงธรรม หน้าที่ที่น่าจะถือว่าเป็นภารกิจอันสำคัญของวิชาชีพสอบบัญชีอีกอย่างหนึ่งก็คือ การให้บริการแก่ลูกค้า (ซึ่งในที่นี้ก็คือ เจ้าของกิจการที่ผู้สอบบัญชีรับสอบบัญชีให้นั่นเอง) ผู้ สอบบัญชีจะต้องให้บริการแก่ผู้ที่เป็นลูกค้าให้สมประโยชน์ของลูกค้าอย่างเต็มที่ นอกจากนี้จะ

ต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ของผู้เป็นลูกค้าแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ของสาธารณชนโดยทั่วไปด้วย นอกจากนั้นแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความระมัดระวังและจะต้องรักษาไว้ซึ่งความไว้วางใจที่ลูกค้ามีให้แก่ตน มีบางสิ่งบางอย่างที่ผู้เป็นเจ้าของกิจการไม่สามารถจะเปิดเผยให้แก่บุคคลภายนอกทราบได้ ไม่ว่าจะเพราะเหตุผลในการแข่งขันทางการค้าหรือเหตุผลใด ๆ ก็ตาม แต่เจ้าของกิจการไว้วางใจบอกแก่ผู้สอบบัญชีเพื่อให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและรับรองงบการเงินของกิจการต่าง ๆ เหล่านั้นได้อย่างถูกต้อง ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่เอาเปรียบจากลูกค้าซึ่งเป็นเจ้าของกิจการ จะต้องอุทิศตนให้แก่ลูกค้าและส่วนรวมอย่างสุดความสามารถ และจะต้องกระทำการให้อยู่ในกรอบของกฎหมายและจริยธรรมแห่งวิชาชีพอย่างเคร่งครัดด้วย สำหรับในส่วนมรรยาทของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้านี้เราสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

(ก) ไม่เปิดเผยความลับของกิจการที่ตนได้รู้มาในหน้าที่จากการสอบบัญชีเว้นแต่กรณีต้องให้ถ้อยคำในฐานะพยานตามกฎหมาย

ผู้สอบบัญชีอยู่ในฐานะที่เป็นบุคคลที่รู้ความลับของกิจการที่ตนเองทำการตรวจสอบบัญชีหรืองบการเงิน เป็นเอกสิทธิ์และหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่จะไม่ทำการเปิดเผยความลับนั้น นอกจากนั้น ถ้าหากผู้สอบบัญชีเปิดเผยความลับของกิจการที่ตนได้ทราบมาจากการสอบบัญชี นอกจากจะถือว่าเป็นการผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชีตามข้อนี้แล้ว ยังอาจจะเป็นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 323 หากการเปิดเผยความลับของผู้สอบบัญชีนั้น น่าจะเกิดความเสียหายขึ้น ปัญหาที่น่าคิดต่อไปก็คือว่า การห้ามเปิดเผยความลับของผู้สอบบัญชีนี้อาจมีขอบเขตระยะเวลากำหนดไว้หรือไม่ นั่นก็คือ ห้ามผู้สอบบัญชีเปิดเผยความลับเพียงในขณะปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีของกิจการนั้นเท่านั้น หรือจะเป็นการห้ามผู้สอบบัญชีตลอดไป ปัญหานี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าหน้าที่ในการรักษาความลับของกิจการโดยผู้สอบบัญชีน่าจะมีอยู่ตลอดไป แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่ในการสอบบัญชีของกิจการนั้นเสร็จแล้วก็ตาม และแม้ว่า ผู้สอบบัญชีไปปฏิบัติหน้าที่ในการสอบบัญชีของกิจการอื่น ที่อาจจะต้องนำความลับของกิจการที่ตนเองได้ทราบมาไปเปิดเผยก็ไม่ได้เช่นกัน



แต่การห้ามเปิดเผยความลับของกิจการตามมรรยาทข้อดังกล่าว ก็มีไว้ที่จะห้ามโดยเด็ดขาด เพียงแต่กฎหมายห้ามไว้ในลักษณะทั่ว ๆ ไปแต่หากผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นที่จะต้องไปเป็นพยานในศาล และจะต้องมีการกล่าวอ้างถึงหรือเบิกความพาดพิงถึงข้อมูลของกิจการที่ตนได้รับทราบมา ผู้สอบบัญชีนั่นก็สามารถเปิดเผยในศาลได้ ไม่ถือเป็นการผิดมรรยาทแต่อย่างใด

(ข) ไม่ละทิ้งการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่รับไว้แล้ว โดยไม่มีเหตุอันสมควร

ผู้สอบบัญชีจะต้องอุทิศเวลาและความรู้ความสามารถให้แก่ลูกค้าเมื่อรับปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เขาแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องจัดการรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในทางบัญชี อีกทั้งจะต้องทุ่มเททั้งร่างกายและจิตใจให้กับงานที่ได้รับมอบหมาย การละทิ้งการปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยไม่มีเหตุอันสมควรจะสร้างผลเสียหายให้เกิดกับเจ้าของกิจการรวมทั้งบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องกับกิจการเป็นอย่างยิ่ง ผลของการละทิ้งการปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น อาจจะทำให้เจ้าของกิจการยื่นบัญชีขอล้มละลายได้ไม่ทันภายในระยะเวลาที่กำหนดหรืออาจทำให้เจ้าของกิจการยื่นเสียหายต่อกรมสรรพากรได้ไม่ทันภายในระยะเวลาที่กำหนด เพราะงบบุคคลต่าง ๆ ที่กิจการจัดทำขึ้นมาจะต้องมีผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองก่อนจึงจะใช้ได้ตามกฎหมายผลจากการที่เจ้าของกิจการดำเนินการจัดส่งงบดุลไม่ทันหรือยื่นชำระภาษีอากรไม่ทัน ก็อาจจะมีผลทำให้เจ้าของกิจการต้องเสียทรัพย์สินเพิ่มมากกว่าที่ควรจะเสียเป็นเบี้ยปรับหรือบางกรณีก็อาจจะมีโทษในทางอาญาถึงจำคุก เป็นการสร้างความเดือดร้อนให้แก่เจ้าของกิจการโดยตรงหรือผลของการละทิ้งหน้าที่นี้ มีผลกระทบต่อบุคคลภายนอก เช่น ผู้จะมาลงทุนไม่ทราบผลการดำเนินการของกิจการทำให้เสียโอกาสในการตัดสินใจบางอย่างไป ซึ่งก็อาจจะก่อให้เกิดความเสียหายขึ้นมาได้ ดังนั้นการที่ผู้สอบบัญชีละทิ้งการปฏิบัติงานจึงถือว่าผิดมรรยาทผู้สอบบัญชี

#### 4.3.3 การประพฤตินิยมมรรยาตต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ

การปฏิบัติหน้าที่ตามวิชาชีพ ต้องอาศัยผู้ร่วมงานหลายฝ่ายนอกจากเจ้าของกิจการ ที่เข้าไปทำการตรวจสอบบัญชีแล้วยังมีบุคคลอื่น ๆ อีกหลายฝ่ายที่เข้ามาเกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นผู้สอบบัญชีร่วมสำนักงาน หรือบุคลากรในสำนักงานที่จะมีส่วนช่วยให้งานของผู้สอบบัญชีสัมฤทธิ์ผลและมีประสิทธิภาพถูกต้อง ส่วนตัวของผู้สอบบัญชีก็จะต้องมีการปฏิบัติตามมรรยาตที่ดีและมาตรฐานต่าง ๆ ที่มีการกำหนดไว้ ไม่ว่าจะเป็นที่มีการกำหนดไว้เป็นลายลักษณ์อักษรหรือประเพณีปฏิบัติที่ผู้ประกอบการวิชาชีพทั้งหลายจะพึงปฏิบัติ ซึ่งในเรื่องมรรยาตต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพนี้เราสามารถจะแยกพิจารณาได้เป็น

##### (ก) ไม่แย่งงานสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น

การกำหนดมรรยาตในข้อนี้คงจะไม่รวมถึงการที่เจ้าของกิจการจะแต่งตั้งผู้สอบบัญชีอีกคนหนึ่งหรือหลายคนเข้าร่วมทำงานกับผู้สอบบัญชีคนเดิม และในกรณีเช่นนี้เราไม่ควรจะมองว่าเจ้าของกิจการไม่ไว้วางใจหรือไม่เชื่อถือผู้สอบบัญชีคนเดิม กรณีที่น่าจะเป็นเรื่องของความสมัครใจของเจ้าของกิจการที่เห็นว่าเอกสารต่าง ๆ ของกิจการมีจำนวนมากมาย ซึ่งหากผู้สอบบัญชีคนเดียวทำการ อาจจะเกินความสามารถหรือผลงานที่ออกมาอาจจะขาดประสิทธิภาพจึงมีการจัดหาผู้สอบบัญชีอีกคนหนึ่งเข้ามาช่วย แต่อย่างไรก็ตามโดยมรรยาตทางสังคมแล้ว แม้จะเป็นความสมัครใจและเป็นความประสงค์ของเจ้าของกิจการก็ตามหากผู้สอบบัญชีคนใหม่มีความรู้สึกที่ ผู้สอบบัญชีคนเดิมไม่พอใจผู้สอบบัญชีคนใหม่ก็ไม่ควรที่จะเข้าร่วมสอบบัญชีในกิจการนั้นแต่อย่างไรก็ตาม ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า เพื่อประโยชน์ของส่วนรวมแล้ว ผู้สอบบัญชีย่อมมีสิทธิที่จะแนะนำแก่เจ้าของกิจการซึ่งมาขอความช่วยเหลือ เพราะเห็นว่าผู้สอบบัญชีเดิมที่มีอยู่แล้ว ไม่ซื่อสัตย์หรือละเลยต่อการปฏิบัติหน้าที่ ซึ่งกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีคนใหม่ก็ควรที่จะเข้าไปทำการช่วยเหลือ โดยปราศจากความหวั่นเกรงหรือเห็นแก่หน้ากัน โดยทั่วไปแล้วก็ควรจะทำการแจ้งให้แกผู้สอบบัญชีคนเดิมได้ทราบถึงข้อกล่าวหาที่ก่อน

(ข) ไม่ทำการสอบบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมาย จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น  
เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น

มรรยาทในข้อนี้เป็นลักษณะของการมีผู้สอบบัญชีของกิจการอยู่แล้วแต่ขณะใดขณะ  
หนึ่งผู้สอบบัญชีคนนั้นไม่อยู่ หรือปฏิบัติหน้าที่ไม่ได้ ก็อาจจะมอบหมายให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต  
อีกคนหนึ่งทำการสอบบัญชีแทน ซึ่งผู้สอบบัญชีคนเดิมจะต้องกำหนดขอบเขตให้ผู้สอบบัญชีรับ  
อนุญาตคนที่มาแทนได้ทราบอย่างชัดเจนแน่นอนว่าเขามีอำนาจหน้าที่ในการกระทำการแทน  
เท่าใดและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ทำการแทนก็กระทำได้ภายในขอบเขตนั้นเท่านั้น ไม่มี  
อำนาจกระทำการนอกขอบเขต ถ้าหากกระทำเกินขอบเขตที่ได้รับมอบหมายถึงแม้ว่าการ  
กระทำนั้นจะมีได้ก่อให้เกิดความเสียหายขึ้นแก่บุคคลใดก็ตาม ก็ถือว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคน  
นั้นประพฤตินิยมมรรยาท ซึ่งหากมีข้อเท็จจริงเกิดขึ้น ก็จะมีการพิจารณาเป็นราย ๆ ไป เช่น  
ผู้สอบบัญชีของกิจการมีความจำเป็นจะต้องเดินทางไปต่างประเทศเป็นระยะเวลา 6 เดือน  
เพื่อมิให้เป็นการเสียเวลา จึงมอบหมายให้ นาย ก. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอีกคนหนึ่งทำการ  
สอบบัญชีเงินสดของกิจการที่ตนเองรับสอบบัญชีอยู่ นาย ก. ได้ถือโอกาสในขณะที่ผู้สอบบัญชี  
คนเดิมของกิจการไม่อยู่ ทำการตรวจสอบบัญชีอื่น ๆ ของกิจการด้วยเกินกว่าที่ได้รับ  
มอบหมายทั้ง ๆ ที่การดำเนินการตรวจสอบของ นาย ก. เป็นลักษณะการตรวจสอบธรรมดา  
ทั่ว ๆ ไป ที่ผู้สอบบัญชีจะพึงปฏิบัติและมีได้ก่อให้เกิดความเสียหายแก่กิจการนั้นแต่อย่างใดก็  
ถือว่าการกระทำของนาย ก. นั้นเป็นการประพฤตินิยมมรรยาท

#### 4.3.4 การประพฤตินิยมมรรยาททั่วไป

(ก) ไม่กระทำการใด ๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ  
บทบัญญัติในข้อนี้เป็นลักษณะที่ให้ความหมายที่ค่อนข้างจะกว้างเพื่อให้ครอบคลุม  
ถึงการกระทำ หรือ พฤติกรรมของผู้สอบบัญชี ที่จะถือว่าเป็นลักษณะที่เป็นการเสื่อมเสีย  
เกียรติศักดิ์ของวิชาชีพสอบบัญชีและเมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าวแล้ว เห็นว่าน่าจะมี  
ความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีโดยทั่วไป กล่าว  
คือ การกระทำหรือพฤติกรรมในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้ จะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของ



ความสุจริต และผู้สอบบัญชีคนนั้น จะต้องมีความสำนึกอยู่เสมอว่าตนอยู่ในฐานะเป็นผู้สร้างความถูกต้องในทางเศรษฐกิจให้แก่สังคม ดังนั้น จะต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความสุจริตและจะต้องคำนึงถึงสถาบันผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีโดยส่วนรวมด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม แม้บทบัญญัติดังกล่าว มีลักษณะที่ค่อนข้างจะครอบคลุมพฤติกรรมหรือการกระทำของผู้สอบบัญชีก็ตาม แต่ในทางความเป็นจริงแล้ว ก็ย่อมจะเป็นการยากที่จะพิจารณาว่าการกระทำ หรือการแสดงพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีนั้น เป็นความเลื่อมเสีย เกียรติศักดิ์ แห่งวิชาชีพสอบบัญชีหรือไม่ ซึ่งหากการกระทำบ่งบอกอย่างชัดเจนว่าจะทำให้เลื่อมเสีย เกียรติศักดิ์ แห่งวิชาชีพแล้วก็จะไม่มีปัญหาในการตีความแต่อย่างใดแต่ก็มีในบางกรณีว่าการกระทำของผู้สอบบัญชีไม่มีความแจ่มชัด จึงเป็นการยากที่จะพิจารณาแล้ววางเป็นกฎเกณฑ์ตายตัวถึงการกระทำนั้น ๆ ดังนั้น การพิจารณาถึงการกระทำหรือพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีดังกล่าว จึงจะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงตามพฤติการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นเรื่อง ๆ ไป เช่น ผู้สอบบัญชีรับรองการสอบบัญชีของนิติบุคคลเป็นจำนวน 9 ราย โดยลงวันที่ในรายงานการสอบบัญชีวันเดียวกับที่ผู้สอบบัญชีคนก่อน ซึ่งใบอนุญาตขาดต่ออายุได้ลงลายมือชื่อรับรองไว้<sup>38</sup> ผู้สอบบัญชีได้ทำลายหลักฐานของการตรวจสอบโดยการเผาเอกสารนั้นทิ้งไป<sup>39</sup> ผู้สอบบัญชีได้มีการแนะนำให้เจ้าของกิจการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรโดยจัดทำบัญชีขึ้นมา 2 ชุด ไม่ตรงกัน<sup>40</sup> ผู้สอบบัญชีได้ลงลายมือชื่อและระบุชื่อเลขทะเบียนสถานที่ตั้งของสำนักงานในกระดาษเปล่าโดยไม่มีข้อความรายงานการสอบบัญชี

<sup>38</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 39 วันที่ 4 พฤษภาคม 2519.

<sup>39</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 33 วันที่ 2 พฤษภาคม 2517.

<sup>40</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 86(3/2533) วันที่ 9 พฤษภาคม 2533.

แต่อย่างใด <sup>41</sup> การที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ และลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีเป็นจำนวนมาก ซึ่งหากพิจารณาแล้วปรากฏว่า มีพฤติกรรมชัดเจนว่าเป็นลักษณะของการรับจ้างลงลายมือชื่อรับรองบัญชี <sup>42</sup> ฯลฯ จากพฤติกรรมต่าง ๆ ที่กล่าวมาของผู้สอบบัญชี ถือว่าเป็นการกระทำซึ่งอาจจะนำมา ซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ อันถือว่าเป็นการประพฤตินิยมรรยาททั้งสิ้น

นอกจากนี้ ยังมีปัญหาที่น่าคิดติดตามมาในทางปฏิบัติอีกก็คือ บรรดาการกระทำทั้งหลายที่ผู้สอบบัญชีทำลงไปเป็นการเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ เช่น การค้าของที่ผิดกฎหมายหรือเป็นการประพฤตินิยมศีลธรรมในทางชั่วหรือเปิดบ่อนการพนัน ผู้สอบบัญชีมักจะหาทางออกโดยการแก้ตัวว่าการกระทำดังกล่าวนี้มีได้กระทำในฐานะเป็นผู้สอบบัญชี แต่กระทำในฐานะส่วนตัว ที่เป็นประชาชนโดยทั่วไปเท่านั้น ซึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นเช่นนี้ ก็จะต้องทำการพิจารณาจากบรรดาข้อเท็จจริง และพฤติกรรมเป็นเรื่อง ๆ ไป โดยสามารถจะพิจารณาถึงการกระทำนั้นว่า มีความใกล้ชิดกับลักษณะการใช้ความรู้ความสามารถ หรือคุณสมบัติในฐานะเป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมาใช้เป็นประโยชน์ หรือเกี่ยวข้องกับการกระทำนั้นหรือไม่ ถ้าหากมีความเกี่ยวข้องกันแล้วก็น่าจะสันนิษฐานได้ว่าการกระทำของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนั้น กระทำการอันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพอันเป็นการประพฤตินิยมรรยาทผู้สอบบัญชี

(ข) ไม่โฆษณาหรือยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาด้วยประการใด ๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เว้นแต่การแสดงชื่อ คุณวุฒิ ที่อยู่ หรือชื่อและที่ตั้งสำนักงานของตน

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>41</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 87(4/2533) วันที่ 5 กันยายน 2533.

<sup>42</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 98(4/2535) วันที่ 28 กันยายน 2535,

มติ ก.บช. ครั้งที่ 100(6/2535) วันที่ 29 ธันวาคม 2535.

โดยปกติในการทำธุรกิจโดยทั่วไป ย่อมมีการแจ้งความโฆษณาหาลูกค้าซึ่งถือว่าเป็นเรื่องธรรมดาที่พึงกระทำในทางการค้า แต่การกระทำดังกล่าวกลับเป็นการต้องห้ามสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี การโฆษณาย่อมจะเป็นการต้องห้ามเกือบทั้งสิ้นไม่ว่าจะกระทำโดยวิธีใดก็ตามและก็ไม่ว่าจะเป็นวิธีการโดยตรงหรือทางอ้อมก็ตาม โดยใบปลิวแจ้งความ ป้ายสำนักงาน การลัษณ์หนังสือพิมพ์ที่มีลักษณะเป็นการยกย่องตัวเอง แต่หากเป็นลักษณะของการใช้นามบัตรตามประเพณีนิยมน่าจะไม่ใช่เป็นการต้องห้ามแต่อย่างใด การลงโฆษณาในสิ่งพิมพ์ สำหรับวงการวิชาชีพทางบัญชีโดยเฉพาะควรทราบซึ่งเป็นลักษณะไม่เป็นการลวงให้หลง แต่จะต้องมีใช้ลักษณะของการยกยอหรือเป็นการอวดอ้างถึงสรรพคุณลงในเอกสารทางวิชาชีพ เพื่อประโยชน์ให้ผู้ประกอบวิชาชีพด้วยกันทราบจะได้ใช้บริการของตนเองได้ เช่นนี้ถือว่าน่าจะทำได้ มิได้เป็นการต้องห้าม แต่หากเป็นลักษณะการตอบปัญหาเกี่ยวกับทางบัญชีของกิจการใดกิจการหนึ่งในทางหนังสือพิมพ์เช่นนี้ น่าจะถือว่าเป็นลักษณะของการโฆษณาตนเองโดยทางอ้อมน่าจะเป็นการต้องห้ามเช่นเดียวกัน แต่หากผู้สอบบัญชีทำการเขียนบทความที่ถือว่าเป็นการให้ความรู้ในทางบัญชี น่าจะทำได้ไม่ถือเป็นการผิดมรรยาท เพราะถือว่าเป็นการให้ความรู้สำหรับบุคคลโดยทั่วไปมิได้เป็นการเจาะจงบุคคลใดบุคคลหนึ่ง

กรณีที่จะถือว่าเป็นลักษณะของการโฆษณาที่ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดมรรยาททางวิชาชีพสอบบัญชีและมติ ก.บช. ก็มีกรณีวินิจฉัยเป็นความผิดเช่น ผู้สอบบัญชีออกหนังสือเวียนในนามของสำนักงานบัญชี และทนายความเสนอบริการจัดทำบัญชีและสอบบัญชี ไปยังธุรกิจต่าง ๆ ซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งใหม่<sup>43</sup> วัตถุประสงค์ที่กฎหมายมีการห้ามโฆษณาไว้ก็น่าจะเนื่องมาจากสาเหตุที่ว่า ไม่มีความประสงค์ให้วิชาชีพสอบบัญชีนี้มุ่งในทางการค้ามากเกินไป

<sup>43</sup> มติที่ประชุม ก.บช. ครั้งที่ 49 วันที่ 24 กรกฎาคม 2522.

ซึ่งหากเป็นลักษณะของการมุ่งการค้า หากกำไรจนเกินไปแล้ว ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ก็ย่อมจะลดน้อยลงต่อไปจะเป็นการขัดกับวัตถุประสงค์ของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้ที่ถือว่าเป็นการบริการแก่สังคมประการหนึ่งแม้ว่าการประกอบวิชาชีพจะต้องมีสิ่งตอบแทนกลับมาแต่ก็มีใช้ว่าต้องการสิ่งตอบแทนโดยไม่คำนึงถึงอะไรทั้งสิ้น จึงต้องมีขอบเขต หรือหลักเกณฑ์ที่เข้ามาเป็นตัวกำหนด เพราะการสอบบัญชีถือเป็นวิชาชีพในลักษณะการให้บริการต่อสังคมอย่างหนึ่ง

(ค) ไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานสอบบัญชีมาให้ตนทำ

ผู้สอบบัญชีจะให้หรือรับว่า จะให้ทรัพย์สินหรือสิ่งอื่นใดเป็นการตอบแทนบุคคลอื่นที่หางานสอบบัญชีมาให้ตนไม่ได้ เพราะตามหลักโดยทั่วไปแล้วผู้สอบบัญชีจะแบ่งค่าสอบบัญชีกับคนอื่นที่มีใช้ผู้สอบบัญชีด้วยกันไม่ได้ การจะแบ่งค่าสอบบัญชีกับผู้สอบบัญชีคนอื่นจะต้องแบ่งตามผลงานหรือความรับผิดชอบในการสอบบัญชีของกิจการนั้น จะมีคนกลางเป็นผู้ติดต่อระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า ซึ่งเป็นเจ้าของกิจการไม่ได้ เป็นเรื่องระหว่างผู้สอบบัญชีที่จะติดต่อเองกับลูกค้าโดยตรงและการสอบบัญชีถือว่าเป็นการดำเนินการ ที่จะต้องอาศัยคุณสมบัติเฉพาะตัวผู้สอบบัญชี

(ง) ไม่เรียกรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใด เมื่อบุคคลนั้นได้รับงาน เพราะการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการนั้น การกระทำผิดมรรยาทผู้สอบบัญชีในข้อนี้อาจเกิดขึ้นได้ ในกรณี เช่น นาย ก. เป็นผู้สอบบัญชีของกิจการแห่งหนึ่งได้ทำการแนะนำให้กิจการที่ตนรับสอบบัญชีอยู่ ทำการประกันวินาศภัยกับบริษัทประกันภัยแห่งหนึ่ง และผู้สอบบัญชีได้รับค่านายหน้า จากบริษัทประกันภัยแห่งนั้นจำนวนหนึ่ง ถือว่าการกระทำของนาย ก. ดังกล่าว เป็นการประพฤติผิดมรรยาทผู้สอบบัญชี ถือเป็นการปรามผู้สอบบัญชีมิให้แสวงหาผลประโยชน์อื่น ในฐานะที่ตนปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีของกิจการ

(จ) ไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงต่ำของยอดเงิน หรือของมูลค่าทรัพย์สินที่ตนสอบบัญชีหรือมีส่วนร่วมในการสอบบัญชีเป็นเกณฑ์

ค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนในการสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีจะคิดโดยวิธีแบ่งจากมูลค่าของทรัพย์สินของกิจการที่ตนสอบบัญชีหรือมีส่วนร่วมในการสอบบัญชีไม่ได้ เช่น ผู้สอบบัญชีจะคิดค่าตอบแทนเป็นอัตราร้อยละของกำไร ของกิจการที่ตนรับสอบบัญชีอยู่นั้นไม่ได้ ถือเป็นการประพฤติดมรรยาท โดยมีคำพิพากษาซึ่งเคยเกิดขึ้นกับผู้ประกอบวิชาชีพ ทัศนายน ความ \*\* โดยศาลฎีกาถือว่าการที่ทัศนายนเรียกค่าจ้างว่าความโดยวิธีแบ่งเอา ส่วนจากทรัพย์สินที่เป็นมูลนิพาทอันจะพึงได้แก่ ลูกความ ไม่ว่าจะเรียกร้อยแบ่งส่วนก็ เปอร์เซ็นต์ก็ตาม โดยศาลฎีกาถือว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย และถือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนด้วย ซึ่งเมื่อนำมา ปรับเข้ากับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีผลที่ออกมาก็คงจะเป็นลักษณะคล้าย ๆ กัน แต่หากผู้ สอบบัญชีคิดค่าตอบแทนเป็นเปอร์เซ็นต์จากทรัพย์สินของกิจการที่ทำการตรวจสอบบัญชี แล้ว กำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนตายตัวไปแล้ว เช่นนี้ ผู้เขียนเห็นว่าผู้สอบบัญชิน่าจะกระทำ ได้ไม่ถึงเป็นการผิดมรรยาทแต่อย่างใด

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

\*\* คำพิพากษาฎีกาที่ 988/2507, 492/2511.

#### 4.4 หลักในการควบคุมมรรยาทผู้สอบบัญชี

ในการควบคุมมรรยาทของผู้สอบบัญชีโดยสถาบันที่มีหน้าที่ตามกฎหมายนั้นสามารถพิจารณาถึงลักษณะการควบคุมได้ 2 ลักษณะ คือ การควบคุมในรูปแบบของคณะกรรมการซึ่งในที่นี้ ก็คือ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี หรือ ก.บช. และอีกรูปแบบหนึ่งคือ การควบคุมโดยบุคคลคนเดียว ซึ่งในที่นี้ก็คือกรมสรรพากร โดยอธิบดีกรมสรรพากร ในส่วนนี้จะขอกล่าวถึง การควบคุมใน 2 รูปแบบนี้เท่านั้นและจะแยกให้เห็นถึงข้อดี ข้อเสียของแต่ละรูปแบบโดยจะนำมาปรับกับการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี ดังนี้

##### 4.4.1 การควบคุมมรรยาทผู้สอบบัญชีโดยคณะกรรมการ

การดำเนินงานในรูปแบบของคณะกรรมการนั้น จะเป็นลักษณะของกลุ่มบุคคลที่มีการกำหนดกันขึ้น โดยคณะกรรมการนี้จะทำงานแต่เฉพาะในรูปแบบของกลุ่ม (Group) และต้องการความอิสระในการแลกเปลี่ยนแนวความคิดระหว่างกรรมการด้วยกันเอง<sup>45</sup> นอกจากนี้การดำเนินการของคณะกรรมการนี้ก็จะเป็นการดำเนินการในรูปขององค์ประชุม (quorum) โดยรวมเอาบุคคลจากหลาย ๆ ฝ่ายมาช่วยกันพิจารณา และแก้ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น<sup>46</sup> และการดำเนินงานในรูปแบบของคณะกรรมการนี้ อำนาจเด็ดขาดในการควบคุมและสั่งการต่าง ๆ ถือว่าเป็นอำนาจร่วมกันจากบุคคลที่มาประกอบเป็นคณะกรรมการ

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>45</sup> W.H. Newman แปลโดย ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศาสตร์. "คณะกรรมการ : การปฏิบัติให้มีประสิทธิภาพ," วารสารกฎหมายปกครอง 2 (เมษายน 2526):63.

<sup>46</sup> ลีพันธ์ พลรบ, "คณะกรรมการในทางปกครองตามพระราชบัญญัติในประเทศไทย," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2532), หน้า 25.

กล่าวคือ อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบที่เกิดขึ้นจะรวมอยู่ที่คณะบุคคล (collective responsibility) และจากหลักการและเหตุผลดังกล่าวนี้จึงเห็นว่า การดำเนินงานในรูปแบบของบุคคลหลายคนในคณะกรรมการนั้น น่าจะเป็นหลักการที่ถูกต้องและเหมาะสมในการปกครองระบอบประชาธิปไตยที่จะต้องอาศัยเสียงส่วนมากเป็นเกณฑ์ตัดสินในการดำเนินการต่าง ๆ นอกจากนั้น ยังถือเป็นหลักประกันว่าการดำเนินการต่าง ๆ นั้น เป็นการดำเนินการไปด้วยความรอบคอบเพราะการจะหันเหให้บุคคลผู้เป็นคณะกรรมการดำเนินการไปในทางไม่ถูกต้องทั้งหมดนั้นคงจะเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นได้ยากในทางปฏิบัติ นอกจากนั้นการดำเนินงานในรูปแบบของคณะกรรมการนี้จะต้องเป็นการกระทำโดยอาศัยเหตุผลจากมติของบุคคลส่วนใหญ่ มิใช่เป็นการดำเนินงานตามอำเภอใจของบุคคลใดบุคคลหนึ่งเท่านั้น

จากแนวคิดและเหตุผลในการดำเนินงานในรูปแบบของคณะกรรมการนั้น เราจะพบว่า เป็นรูปแบบที่มีการใช้อยู่โดยทั่วไปโดยเฉพาะในเรื่องการบริหารงานของรัฐ ซึ่งถือว่าเป็นลักษณะงานที่กว้างขวางซับซ้อนพอสมควร ซึ่งหากเมื่อเราพิจารณาแล้วจะพบว่า การดำเนินงานในรูปของกลุ่มบุคคล ในระดับสูงสุดของการบริหารประเทศแล้วก็คือคณะรัฐมนตรี โดยที่การตัดสินใจดำเนินการบางอย่างจะต้องผ่านการประชุมออกมาเป็นมติคณะรัฐมนตรีจึงจะสามารถดำเนินการได้ หากเมื่อพิจารณาในระดับที่ต่ำลงมาก็จะพบว่ามีคณะกรรมการภายในของฝ่ายบริหาร หรือในระดับฝ่ายปกครอง ซึ่งได้รับการจัดตั้งขึ้นในหลายรูปแบบเพื่อจะทำหน้าที่ต่าง ๆ กัน และกรณีหนึ่งก็คือ คณะกรรมการที่มีการจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติเฉพาะเรื่อง โดยในส่วนของคณะกรรมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ที่กำลังกล่าวถึงในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้นั้น ก็ได้มีการจัดตั้งกลุ่มบุคคลเป็นคณะกรรมการขึ้นมาควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ให้ปฏิบัติตามมรรยาท และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ซึ่งในที่นี้ก็คือ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เป็นการจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 โดยในพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว ได้มีการกำหนดถึงคุณสมบัติและองค์ประกอบของบุคคลที่จะเข้ามาเป็นคณะกรรมการนี้ไว้โดยคณะกรรมการชุดนี้มีอำนาจหน้าที่ที่จะควบคุมผู้จะเข้ามาประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เริ่มตั้งแต่ตอนเริ่มต้นที่จะต้องมีการทดสอบ

ความรู้ต่าง ๆ ให้ได้ตามมาตรฐานรวมทั้งการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและเป็นไปด้วยความซื่อสัตย์ สุจริตและความเที่ยงธรรม อันจะส่งผลให้เกิดประโยชน์แก่รัฐ และบุคคลที่มีความจำเป็นจะต้องเข้ามาเกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชีนี้และในส่วนของ ก.บช.ที่มีการดำเนินการในรูปแบบของคณะกรรมการนี้ผู้เขียน เห็นว่าน่าจะถูกต้องตามหลักการ เพราะวัตถุประสงค์หลักของการควบคุมวิชาชีพต่าง ๆ ก็ คือการควบคุมมรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพนั้น หากมีการประพฤติผิดมรรยาทก็จะต้องมีการ ลงโทษทางมรรยาท โดยก่อนจะมีการสั่งลงโทษไม่ว่าจะเป็นกรณีใด ๆ ก็ตาม การพิจารณา จะต้องมีความรอบคอบแน่นอนและถูกต้อง เพราะหากมีการสั่งลงโทษไปแล้วย่อมจะไปกระทบ ถึงสิทธิของบุคคลนั้นอย่างแน่นอน การดำเนินการในรูปของคณะกรรมการนี้ก็หลักประกัน อย่างหนึ่งว่า ผู้ถูกลงโทษทางมรรยาทวิชาชีพนั้นได้รับการพิจารณากลับกรองจากบุคคลหลาย ฝ่ายก็ย่อมจะเป็นสิ่งยืนยันถึงความถูกต้องได้ในระดับหนึ่ง

#### 4.4.2 การควบคุมมรรยาทผู้สอบบัญชีโดยบุคคลคนเดียว

การดำเนินงานในรูปแบบของบุคคลคนเดียว ที่มีอำนาจในการตัดสินใจนั้น เรา สามารถที่จะพบได้ในการบริหารกิจการทั่ว ๆ ไป เนื่องจากว่าการบริหารกิจการใดกิจการ หนึ่งย่อมมีความจำเป็นที่จะต้องให้มีผู้ดำเนินการให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ ของหน่วยงานนั้น และจะต้องรับผิดชอบการดำเนินการต่าง ๆ ของหน่วยงานนั้น ตลอดจนการเป็นหัวหน้าของ การดำเนินการดังกล่าว ซึ่งลักษณะที่ปรากฏนี้จะเป็นลักษณะ ที่มีความรับผิดชอบจะตกอยู่กับ บุคคลคนเดียวที่ทำหน้าที่เป็นหัวหน้าขององค์กรนั้น ๆ (individual responsibility) โดยเราสามารถที่จะพบได้เช่นในระดับสูงสุดของการบริหารประเทศ จะมีนายกรัฐมนตรีใน ฐานะหัวหน้ารัฐบาลและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงต่าง ๆ ในฐานะหัวหน้ากระทรวงที่ตนเอง รับผิดชอบอยู่ โดยนายกรัฐมนตรีจะต้องดำเนินการให้การบริหารประเทศเป็นไปด้วยความ เรียบร้อยและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงก็จะต้องรับผิดชอบงานในกระทรวง ทบวงที่ตนเอง รับผิดชอบอยู่ให้เป็นไปด้วยความเรียบร้อยและมีอำนาจหน้าที่ ในการที่จะบังคับบัญชา ข้าราชการในการปฏิบัติราชการของกระทรวงหรือทบวงนั้นด้วย



นอกจากนั้นแล้ว การดำเนินการโดยบุคคลคนเดียวนี้เราอาจจะพบได้ในกรณีที่มิ  
 กฎหมายเฉพาะเรื่องกำหนดให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีอำนาจตามกฎหมาย เช่น กำหนดให้อธิบดี  
 หรือ เจ้าหน้าที่ของรัฐอื่น ๆ มีอำนาจในการดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยเจ้าหน้าที่  
 นั้นเองก็ถือว่าเป็นลักษณะของการดำเนินงานในรูปแบบของบุคคลคนเดียวทั้งสิ้น ซึ่งมีลักษณะ  
 ที่น่าสังเกตว่าการดำเนินงานโดยบุคคลคนเดียวนี้ อำนาจสิทธิขาดในการตัดสินใจย่อมจะตก  
 อยู่กับบุคคลนั้นคนเดียวเท่านั้น ห้ามบุคคลใดมีอำนาจที่จะโต้แย้งความคิดเห็นของบุคคลนั้น  
 แต่อย่างใดไม่ ซึ่งแตกต่างกับการดำเนินงานโดยคณะกรรมการซึ่งได้กล่าวมาแล้ว

จากที่กล่าวมาจะเห็นว่า การดำเนินงานโดยบุคคลคนเดียว น่าจะมีความเหมาะสม  
 กับงานบริหารโดยทั่ว ๆ ไปที่จำเป็นจะต้องมีบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้รับผิดชอบ แต่สำหรับ  
 งานบางส่วนที่จำเป็นจะต้องอาศัยความละเอียด รอบคอบและแน่นอน เช่น การพิจารณาและ  
 สั่งการลงโทษบุคคลต่าง ๆ อาจจะพิจารณาได้ว่า การใช้อำนาจตัดสินใจโดยบุคคลคนเดียว  
 น่าจะมีข้อผิดพลาดขึ้นได้ และผลที่เกิดขึ้นย่อมจะกระทบถึงสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่ง  
 เมื่อพิจารณาในส่วนของการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอยบัญชี เราจะพบว่าตามประมวล  
 รัษฎากร มาตรา 3 สัตต ได้กำหนดให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรที่จะสามารถมีคำสั่ง  
 เพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอยบัญชีรับอนุญาตได้ ถือว่าเป็นการสั่งลงโทษทางมรรยาทวิชาชีพ  
 และการสั่งการของอธิบดีกรมสรรพากร ก็เป็นการใช้อำนาจโดยเด็ดขาดของตัวบุคคล ผู้  
 เป็นอธิบดีกรมสรรพากรหาวิธีพิจารณาได้ส่วนผู้ที่ถูกกล่าวหาว่าประพฤติผิดมรรยาทแต่อย่าง  
 ใดไม่ ซึ่งน่าจะขัดกับหลักการสั่งลงโทษโดยทั่ว ๆ ไปถึงแม้ว่าในทางปฏิบัติแล้วหากอธิบดี  
 กรมสรรพากรได้มีคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาต ผู้สอยบัญชีรับอนุญาตคนใดไปแล้ว และมีความ  
 เสียหายหรือความไม่ถูกต้องขึ้นแล้วจะกำหนดคนรับผิดชอบได้ คือ อธิบดีกรมสรรพากรก็  
 ตามแต่ ก็ไม่อาจจะเป็นการประกันความถูกต้องและเป็นธรรมในการสั่งลงโทษได้อย่างแท้  
 จริง เพราะถือว่าเป็นการทำความเห็นชี้ขาดโดยการให้เหตุผลของบุคคลคนเดียว ห้าม  
 ความเห็นโต้แย้งของบุคคลอื่นมาให้เลือกไม่

#### 4.4.3 ข้อดี ข้อเสียของการควบคุมโดยคณะกรรมการและการควบคุมโดยบุคคลคนเดียว

จากที่ได้กล่าวมา แสดงให้เห็นถึงการดำเนินงานโดยรูปของคณะกรรมการและการดำเนินงานในรูปของบุคคลคนเดียว โดยได้นำมาปรับกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพ สอนบัญชี ก็คือ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอนบัญชี และกรมสรรพากรตามลำดับไปแล้ว และในส่วนของการทำงานทั้งสองรูปแบบย่อมจะมีทั้งข้อดีและข้อเสียอยู่ในตัวเอง แตกต่างกันไป ดังนั้นเราจึงควรจะทราบถึงข้อดีข้อเสียของการดำเนินงานในแต่ละรูปแบบ ดังนี้ <sup>47</sup>

##### ข้อดี ข้อเสีย ของการดำเนินงานโดยคณะกรรมการ

ข้อดี เราสามารถที่จะแยกพิจารณาเป็นข้อ ๆ ได้ดังนี้

1. กรณีมีปัญหาที่ยุ่งยาก และมีความซับซ้อนเกินกว่าที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งจะสามารถแก้ไขปัญหาได้ด้วยตัวคนเดียวแล้ว จำเป็นที่จะต้องมีการปรึกษาหารือหรือมีการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเพื่อที่จะหาข้อยุติสำหรับปัญหานั้น โดยหากมีความคิดเห็นหลากหลายก็สามารถจะตัดสินปัญหานั้นได้โดยอาศัยเสียงข้างมากของคณะกรรมการนั้นและก็เป็นที่น่าอนว่าการตัดสินปัญหาในที่ประชุมนั้น จะต้องได้รับการแสดงความคิดเห็นหรือมีการลงมติโดยอาศัยเหตุผลและหลักการเป็นสำคัญ

2 การดำเนินการในรูป ของคณะกรรมการถือว่าเป็นเครื่องช่วยในการตัดสินใจของผู้บังคับบัญชาในระดับสูงบางเรื่องหรือบางกรณี โดยมีการระดมความคิดเห็นและเหตุผลในบุคคลหลาย ๆ คน ที่ร่วมกันเป็นคณะกรรมการเพื่อเสนอต่อผู้บังคับบัญชาระดับสูงประกอบ

<sup>47</sup> สรุปความจาก เรื่องเดียวกัน, หน้า 24-29.

### การตัดสินใจบางประการ

3. การดำเนินการในรูปแบบของคณะกรรมการถือเป็นลักษณะประสานประโยชน์ของบุคคล 2 ฝ่ายที่มีความคิดเห็นขัดแย้งกัน เพื่อจะนำไปสู่ข้อประนีประนอมในตอนท้าย

4. การดำเนินการในรูปแบบของคณะกรรมการถือเป็นการระดมความคิด สติปัญญาของบุคคลในหน่วยงานมาใช้ประโยชน์ได้อย่างเต็มที่ รวมทั้งการฝึกฝนการทำงานร่วมกันเป็นหมู่คณะด้วย

ข้อเสีย เราสามารถที่จะแยกพิจารณาเป็นข้อ ๆ ได้ดังนี้

1. ก่อให้เกิดความล่าช้าและจะต้องเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมากเนื่องจากการดำเนินการในรูปแบบของคณะกรรมการจะต้องรับฟังความคิดเห็นจากทุกฝ่าย และอาจจะมีการเลื่อนประชุมหลายครั้งเพราะผู้เป็นกรรมการมีเวลาว่างไม่ตรงกันทำให้การหาข้อมูลสำหรับปัญหานั้นจะต้องเน้นช้าออกไปอีก

2. การดำเนินการในรูปแบบของคณะกรรมการเป็นการดำเนินการในรูปแบบของกลุ่มบุคคลหลายคนเมื่อมีการตัดสินใจดำเนินการอะไรไปแล้วการจะหาคนรับผิดชอบโดยเด็ดขาดในแต่ละเรื่องนั้นเป็นไปได้โดยยาก และจะหาว่าใครรับผิดชอบมากกว่ากันก็เป็นไปไม่ได้ เพราะการตัดสินใจในรูปแบบของคณะกรรมการนี้ จะต้องเป็นไปตามเสียงข้างมากภายในกลุ่มนั้น

3. การดำเนินงานในรูปแบบของคณะกรรมการนี้เป็นการเปิดโอกาสให้มีการอภิปรายแสดงความคิดเห็นกันได้ และจากมูลเหตุนี้หากบุคคลใดบุคคลหนึ่งในคณะกรรมการไม่มีใจกว้างพอที่จะรับฟังความคิดเห็นของบุคคลอื่นแล้ว ก็อาจจะเกิดการกระทบกระทั่งหรือเกิดการไม่ชอบพอกันต่อไปได้

ข้อดี ข้อเสีย ของการดำเนินงานโดยบุคคลคนเดียว

ข้อดี เราสามารถจะแยกพิจารณาเป็นข้อ ๆ ได้ดังนี้

1. การดำเนินงานในบางลักษณะจำเป็นที่จะต้องมิบุคคลที่เป็นหัวหน้าเพื่อจะเป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินงาน ซึ่งบุคคลนั้นจะเป็นผู้ควบคุมดูแลการปฏิบัติงานในหน่วยงานนั้น และจะเป็นผู้ตัดสินใจบางอย่าง ซึ่งถือว่าเป็นขั้นที่สูงสุดในหน่วยงานนั้น
2. ก่อให้เกิดความคล่องตัวและรวดเร็วในการดำเนินงาน เนื่องจากบุคคลนั้นเพียงคนเดียวก็สามารถตัดสินใจดำเนินการได้ทันที ในขณะที่โดยไม่มีความจำเป็นที่จะต้องรอฟังความคิดเห็นของบุคคลอื่นแต่ประการใด ซึ่งก็ส่งผลให้มีการประหยัดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานไปในตัวด้วย

ข้อเสีย เราสามารถจะแยกพิจารณาเป็นข้อ ๆ ได้ดังนี้

1. การตัดสินใจดำเนินการ ของบุคคลที่มีอำนาจอาจจะขาดความละเอียดรอบคอบในการดำเนินการนั้น หากบุคคลนั้นไม่มีความรู้ความสามารถที่เพียงพอ
  2. อาจเกิดความไม่เป็นธรรมในการดำเนินการนั้นได้ เนื่องจากการยึดถือความเห็นและเหตุผลของบุคคลเพียงคนเดียว
  3. การดำเนินการโดยบุคคลคนเดียวนี้ไม่มีความเหมาะสมกับงานในลักษณะที่ถือว่าเป็นการระดมความคิด การประสานงานในการดำเนินการต่าง ๆ
- จากที่กล่าวมา พอจะเห็นถึง ข้อแตกต่างของการดำเนินงานในทั้งสองรูปแบบดังกล่าว การจะนำระบบใดไปใช้กับการดำเนินการอย่างใดนั้น ก็คงจะต้องแล้วแต่ความเหมาะสม เช่น ถ้าเป็นการดำเนินงานที่ผลไม่น่าจะกระทบถึงสิทธิหรือผลประโยชน์ของบุคคลหรือประชาชนโดยทั่วไปแล้วก็มักจะมีการใช้ระบบการดำเนินงานโดยบุคคลคนเดียวได้ แต่หากปรากฏว่า ลักษณะการดำเนินงานใดที่มีความเกี่ยวข้องกับสิทธิเสรีภาพของบุคคลหรือประชาชนแล้ว มักจะใช้ระบบการดำเนินงานในรูปแบบของคณะกรรมการ เพื่อจะเป็นหลักประกันว่าการพิจารณาดำเนินการในเรื่องนั้นเป็นไปด้วยความรอบคอบและเป็นธรรมมากที่สุด

ในส่วนของการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่ถือว่าเป็นการควบคุมมรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพ และถือว่ามีอำนาจที่จะทำคำสั่ง วินิจฉัยลงโทษในทางมรรยาทวิชาชีพได้ด้วย การจะพิจารณาว่าควรจะใช้ระบบการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทโดยคณะกรรมการ (collective judgement) หรือจะใช้ระบบการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทโดยบุคคลคนเดียว (individual judgement) จึงจะมีความเหมาะสมมากกว่ากันนั้น เราคงจะต้องพิจารณาถึงข้อแตกต่างของทั้งสองระบบแล้วเปรียบเทียบระหว่างข้อดี ข้อเสีย ของทั้งสองระบบว่าอย่างใดมีข้อดีมากกว่ากัน ซึ่งจากที่กล่าวมาพอจะสรุปข้อแตกต่างได้ว่า การชี้ขาดโดยคณะบุคคลมีผลดีในด้านของความรอบคอบ และป้องกันการใช้อำนาจในลักษณะรวมอำนาจโดยตัวบุคคล แต่มีผลเสียในด้านที่กำหนดตัวบุคคลผู้รับผิดชอบไม่ได้แน่ชัด เพราะการชี้ขาดที่กระทำโดยมติของคณะบุคคล ย่อมไม่สามารถจะกำหนดให้เป็นความรับผิดชอบของผู้หนึ่งผู้ใดโดยเฉพาะได้ทั้ง ๆ ที่คำชี้ขาดในบางกรณีนั้นเห็นได้ชัดว่าเป็นมติที่ปราศจากเหตุผลพอเพียง แต่ในทางกลับกัน การชี้ขาด หรือการใช้อำนาจโดยตัวบุคคลคนเดียว มีผลดีในด้านที่ทางราชการสามารถกำหนดตัวบุคคลผู้รับผิดชอบได้แน่นอน แต่ก็มีผลเสียคือ การใช้อำนาจเป็นไปโดยไม่รอบคอบหรือใช้อำนาจโดยไม่ชอบธรรมของบุคคลนั้น <sup>40</sup>

การควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี หรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่ง ก็คือการควบคุมมรรยาทของผู้สอบบัญชีนั้น ในความเห็นส่วนตัวของผู้เขียนแล้ว น่าจะมีการใช้การควบคุมในระบบกรรมการ เพราะที่เคยกล่าวมาแล้วว่าสถาบันที่เข้ามาควบคุมมีอำนาจ ที่จะพิจารณาลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติผิดมรรยาทได้ และผลจากคำสั่งนั้นย่อมจะกระทบต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นอย่างแน่นอน เพื่อเป็นหลักประกันว่าการพิจารณานั้นถูกต้องแน่นอนแล้ว ก็

<sup>40</sup> สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, กฎหมายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร: หจก. ป. สัมพันธ์พาณิชย์, 2529), หน้า 170.

ควรจะมีการพิจารณาในรูปแบบของคณะกรรมการนี้ เพราะถือว่าการพิจารณา หรือการมีคำสั่งวินิจฉัยนั้น มิได้ขึ้นกับความคิดเห็นของบุคคลหนึ่ง บุคคลใดโดยเฉพาะ เช่น การดำเนินงานของ ก.บช. ที่อยู่ในรูปของคณะกรรมการจำนวน 15 คน หากกรรมการคนหนึ่งเห็นควรสั่งลงโทษโดยการเพิกถอนใบอนุญาต แต่อีกคนหนึ่งเห็นควรสั่งลงโทษโดยการสั่งพักใบอนุญาตมีกำหนดระยะเวลา 6 เดือนเช่นนี้ เห็นว่ามีความคิดเห็นขัดแย้งกัน ก่อนจะหาข้อยุติว่าจะลงโทษในสถานใด ก็จะต้องให้ที่ประชุมแสดงความคิดเห็น และเหตุผลแล้วจึงจะลงมติว่าที่ประชุมเห็นควรลงโทษอย่างไร ซึ่งเห็นว่าน่าจะเกิดความเป็นธรรมมากกว่า ในทางกลับกันหากเป็นการใช้อำนาจโดยบุคคลคนเดียว ก็คือ อธิบดีกรมสรรพากรโดยมีการสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หากในทางความเป็นจริงความผิดของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่สมควรจะถูกเพิกถอนใบอนุญาต แต่หาบบุคคลใดที่จะมีอำนาจไปโต้แย้งอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวไม่ จึงต้องมีการปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรนั้นเลย ซึ่งอาจจะไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นเท่าใดนัก หากมีการเปรียบเทียบกับรูปแบบของคณะกรรมการ

#### 4.5 วิธีพิจารณาคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีของสถาบันควบคุม

##### 4.5.1 วิธีการของคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

(ก.บช.)

การดำเนินการ ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีของ ก.บช. ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เป็นการดำเนินการในรูปแบบของคณะกรรมการ (Committee) การประชุมของ ก.บช. จะต้องมีการมาประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของกรรมการทั้งหมดจึงจะถือเป็นองค์ประชุม โดยการประชุมถ้าหากจะมีการลงมติในเรื่องใด

ให้ถือมติเสียงข้างมาก<sup>๔๙</sup> ยกเว้น ในเรื่องของการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือการมีมติให้รับผู้สอบบัญชีที่ถูกเพิกถอนใบอนุญาตแล้ว ให้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใหม่ จะต้องประกอบด้วยเสียงไม่น้อยกว่าสองในสามของจำนวนกรรมการทั้งหมด<sup>๕๐</sup> แต่เมื่อพิจารณาตามบทกฎหมายแล้ว จะเห็นว่าไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับวิธีพิจารณาคดีมรรยาทเพื่อให้ ก.บช. ปฏิบัติหรือมิได้มีข้อบังคับไว้เป็นการเฉพาะในการพิจารณาคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีแต่อย่างใด โดยในการปฏิบัติที่ผ่านมา ๆ มาของ ก.บช. มักจะยึดถือวิธีการที่มีการปฏิบัติต่อ ๆ กันมา และได้อาศัยมติ ก.บช. ที่มีการออกมากำหนดหลักเกณฑ์บางอย่างเป็นคร่าว ๆ ไป และวิธีการพิจารณาของ ก.บช. ก็ไม่ค่อยจะมีหลักเกณฑ์หรือวิธีปฏิบัติมากนัก เพราะฉะนั้นในล้นวิธีพิจารณาคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีของ ก.บช. ที่จะกล่าวถึงนี้ จะกล่าวถึงการปฏิบัติงานที่เป็นอยู่ในทางปฏิบัติขณะนี้ โดยจะกล่าวเป็นลำดับของการปฏิบัติงานไป ดังต่อไปนี้

ในการดำเนินคดีมรรยาทของผู้สอบบัญชี จะเริ่มตั้งแต่มีคำกล่าวหาของบุคคลผู้ได้รับความเสียหายจากการกระทำของผู้สอบบัญชี หรือการทำคำกล่าวโทษ โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ (ซึ่งในที่นี้ก็คือเจ้าหน้าที่ของสำนักงาน ก.บช.) โดยระยะเวลาที่จะต้องยื่นคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษ กฎหมายมิได้กำหนดไว้ว่าจะต้องยื่นภายในระยะเวลาเท่าใด ก็แสดงว่าบุคคลที่ได้รับความเสียหาย หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถที่จะยื่นเรื่องการประพฤติดมรรยาทของผู้สอบบัญชีมาให้ ก.บช. ทำการพิจารณาได้ตลอดเวลา ซึ่งวิธีปฏิบัติในขณะนี้คือ เจ้าหน้าที่ของสำนักงานจะทำการตรวจสอบงบการเงินของกิจการต่าง ๆ ที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้ตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินนั้น ถ้าหากมีการพบว่า

<sup>๔๙</sup> พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505, มาตรา 9.

<sup>๕๐</sup> พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505, มาตรา 10.

งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงลายมือชื่อรับรองมานั้น มีข้อบกพร่องหรือมีข้อสังเกตอื่น ๆ เช่นตัวเลข ในงบการเงินนั้นไม่สอดคล้องกัน หรือกรณีที่ธุรกิจนั้นทำการค้าขายกับต่างประเทศ โดยในบัญชีนั้นไม่มีการระบุว่าทำการค้าขายกับต่างประเทศ แต่ปรากฏในงบกำไรขาดทุน มีค่าธรรมเนียมการธนาคาร ดอกเบี้ยจ่าย ในงบดุลไม่มีรายการที่เกี่ยวข้องกับธนาคารเลย เช่น บัญชีเงินฝาก การกู้ยืมเงินบัญชีของธนาคาร เป็นต้น เมื่อมีการตรวจสอบและพบข้อบกพร่องดังกล่าว เจ้าหน้าที่ก็จะทำการเชิญผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นมาทำการชี้แจงถึงเหตุบกพร่องที่เกิดขึ้นโดยหากไม่สามารถจะทำการชี้แจงถึงข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นนั้นได้ก็ถือว่าการกระทำของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังกล่าว น่าจะเป็นการผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชี เจ้าหน้าที่ที่ตรวจพบความผิดปกติดังกล่าว ก็จะทำการกล่าวโทษยื่นต่อ ก.บช. เพื่อพิจารณาต่อไป หรือหากบุคคลภายนอกอื่น ที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำของผู้สอบบัญชีนั้นก็สามารยยื่นคำกล่าวหาผู้สอบบัญชีได้ โดยลักษณะของการทำคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษนี้ ในกฎหมายก็ได้มีการระบุถึงรูปแบบไว้เป็นการแน่นอนว่าจะต้องเป็นอย่างไร แต่คำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษในทางปฏิบัติแล้วก็คงจะเป็นการระบุถึงข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติผิดมรรยาท ซึ่งก็คงจะไม่เคร่งครัดหรือยุ่งยากเหมือนกับการทำคำฟ้องเสนอต่อศาล

เมื่อมีการทำคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษแล้ว สำนักงาน ก.บช. ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบ ก็จะทำการเรียกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้น ให้จัดส่งกระดาษทำการซึ่งถือว่าเป็นหลักฐานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมาให้ทางสำนักงาน ก.บช. ตรวจสอบรวมทั้งจะต้องเรียกให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นมาทำการชี้แจงถึงข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นนั้นด้วย โดยในการกำหนดระยะเวลาให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจัดส่งกระดาษทำการ รวมทั้งการเรียกมาชี้แจงถึงข้อบกพร่องนั้น กฎหมายไม่ได้กำหนดระยะเวลาไว้ แต่ในทางปฏิบัติแล้วจะกำหนดระยะเวลาให้ต้องส่งกระดาษทำการหรือจะต้องมาชี้แจงภายในกำหนด 15 วันนับแต่วันที่กำหนดในหนังสือที่เรียกไปนั้น แต่หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถส่งเอกสารหรือไม่สามารถที่จะมาทำ



การชี้แจงได้ภายในกำหนดระยะเวลานั้น ก็อาจจะยื่นเรื่องเป็นหนังสือขอขยายระยะเวลาออกไปได้อีกแต่ไม่เกิน 15 วันในการขอขยายระยะเวลาออกไปเช่นนี้ ก็คงจะมีใช้หมายความว่า จะขอขยายเมื่อใดก็ได้ แต่ควรจะขอขยายระยะเวลาก่อนจะครบ 15 วัน ตามที่สำนักงาน ก.บช. กำหนดให้ในครั้งแรกโดยในการยื่นส่งเอกสารและการมาชี้แจงของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกกล่าวหา นั้นนับว่ามีความสำคัญพอสมควร เนื่องจากเอกสารต่าง ๆ รวมทั้งคำชี้แจงของผู้สอบบัญชีนั้น ก.บช. จะใช้ประกอบการพิจารณาตีความพร้อมทั้งคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษและ ก.บช. ก็จะทำการพิจารณาเฉพาะเอกสารหรือข้อมูลที่มีอยู่เท่านั้น และในเรื่องนี้ก็ให้มีประกาศสำนักงาน ก.บช. ออกมา<sup>๕๑</sup> โดยในประกาศฉบับดังกล่าวมีข้อกำหนดว่า "ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผู้ใดถูกกล่าวหาหรือมีการกระทำอันเป็นที่สงสัยว่าเป็นผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยฝ่าฝืนกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบคำสั่งหรือประกาศใดและผู้นั้นไม่ทำการชี้แจงหรือนำส่งพยานหลักฐาน เพื่อแก้ข้อกล่าวหาแก่ ก.บช. หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ภายในระยะเวลาที่ได้กำหนดไว้ให้แก่ผู้นั้น ก.บช. จะพิจารณาผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีดังกล่าว ตามพยานหลักฐานเท่าที่มีอยู่แล้วเท่านั้น" นั่นก็แสดงว่าหากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกกล่าวหาหรือกล่าวโทษนั้นได้รับหนังสือจากทางสำนักงาน ก.บช. แล้วก็ต้องส่งเอกสาร และจะต้องไปชี้แจงแก้ข้อกล่าวหา ภายในระยะที่มีการกำหนดไว้เพื่อประโยชน์ของตนเอง นอกจากนั้นในคำชี้แจงข้อกล่าวหาของผู้สอบบัญชีก็ไม่ได้มีการกำหนดรูปแบบไว้แต่อย่างใด แต่ก็น่าจะเป็นลักษณะว่าจะยอมรับหรือปฏิเสธข้อกล่าวหาหรือข้อกล่าวโทษทั้งหมดหรือบางส่วนรวมทั้งเหตุผลประกอบการยอมรับหรือปฏิเสธด้วย

<sup>๕๑</sup> ประกาศสำนักงาน ก.บช. เรื่องการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ลงวันที่ 7 ตุลาคม 2535.

เมื่อมีการรวบรวมพยานหลักฐานทั้งคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษรวมทั้งเอกสาร และคำชี้แจงของผู้สอบบัญชีที่ถูกกล่าวหาหรือถูกกล่าวโทษแล้ว เห็นว่าข้อมูลชัดเจนเพียงพอว่าน่าจะมีการประพฤติดังผิดมรรยาทผู้สอบบัญชี สำนักงาน ก.บช. ก็จะนำเรื่องทั้งหมด เสนอต่อคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อทำการพิจารณาเป็นเบื้องต้น

ในลักษณะการดำเนินงานของคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ นี้จะเริ่มขึ้นเมื่อได้รับข้อมูลมาจากสำนักงาน ก.บช. แล้วเลขานุการคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ (ซึ่งในที่นี้ก็คือ หัวหน้างานวิชาการบัญชี) ก็จะทำการนัดคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ ทำการประชุมปรึกษาหารือไต่สวนข้อเท็จจริง รวมทั้งพยานหลักฐานต่าง ๆ อีกครั้งหนึ่ง แล้วทำรายงานสรุปข้อเท็จจริงทั้งหมดเสนอต่อคณะกรรมการมรรยาทฯ รวมทั้งจะต้องเสนอความเห็นว่าจะลงโทษผู้สอบบัญชีในสถานใดตามกฎหมาย ซึ่งอาจจะเป็นการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาต แต่หากคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ เห็นว่าการกระทำของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นอาจจะมิใช่ความผิดที่ร้ายแรงจนถึงขนาดสั่งพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาต ควรจะมีการว่ากล่าวตักเตือนเพื่อเปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตัวใหม่เช่นนี้ ก็ให้คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ ทำความเห็นเสนอต่อคณะกรรมการมรรยาทฯ เพื่อทราบเรื่องก็ถือว่าสิ้นสุดลงแต่หากทางคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ เห็นว่าสมควรลงโทษก็จะมีการพิจารณาตามขั้นตอนต่อไป

เมื่อคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ ทำการรวบรวมพยานหลักฐานเบื้องต้นรวมทั้งความเห็นแล้ว ก็จะส่งพยานหลักฐานพร้อมความเห็นไปยัง คณะกรรมการมรรยาทฯ ในการปฏิบัติงานช่วงนี้จะไม่มีการกำหนดระยะเวลาไว้เป็นที่แน่นอนว่า คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ จะต้องส่งเรื่องภายในระยะเวลาเท่าใด แต่ในทางปฏิบัติขณะนี้ คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ จะทยอยส่งเรื่องให้คณะกรรมการมรรยาทฯ พิจารณาเหตุผลก็คือ ในการทำงาน of คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ นี้ เป็นการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ในกองบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้าแห่งประเทศไทย และในการพิจารณามรรยาทของผู้สอบบัญชีคนหนึ่งจำเป็นที่จะต้องอาศัยเจ้าหน้าที่หลายคน การทำงานก็จะไม่เสร็จพร้อมกัน

แต่จะทยอยส่งหลักฐานให้แก่คณะกรรมการมรรยาทฯจนครบ ในชั้นการพิจารณาของ คณะอนุกรรมการมรรยาทฯ ก็จะพิจารณาจากพยานหลักฐานที่ส่งมาจากคณะทำงานไต่สวน ข้อเท็จจริงฯ หากคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ เห็นว่าพยานหลักฐานที่มีอยู่นั้นน่าจะไม่ใช่เป็นการเพียงพอหรือจำเป็นจะต้องหาพยานหลักฐานอื่นเพิ่มเติม คณะอนุกรรมการมรรยาทฯ ก็อาจจะมีคำสั่งให้คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ หาพยานหลักฐานเพิ่มเติมได้

เมื่อคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ ทำการพิจารณาและเสนอความเห็นถึงการกระทำของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นแล้วก็ต้องมีการส่งเรื่องให้ ก.บช. พิจารณาเป็นขั้นตอนสุดท้าย โดยในช่วงนี้สำนักงาน ก.บช. จะเป็นผู้นำ ก.บช. ประชุม แต่ก็ไม่ได้มีการกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนแต่อย่างใด ในทางปฏิบัติแล้วทางสำนักงาน ก.บช. จะมีแผนปฏิบัติงานกำหนดไว้คือ จะมีการประชุม ก.บช. ประมาณ 2 เดือนต่อครั้งเพื่อทำการพิจารณาในเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แม้ว่าจะมีแผนปฏิบัติงานกำหนดไว้ก็ตามแต่ ก.บช. ประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิภายนอกแทบทั้งสิ้น ระยะเวลาในแผนปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ก็อาจจะมีการคลาดเคลื่อนไปบ้าง ซึ่งก็อาจจะเนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า กรรมการว่างไม่ตรงกัน ทำให้องค์ประชุมของคณะกรรมการไม่ครบก็มีความจำเป็นที่จะต้องเลื่อนออกไป ในชั้นการพิจารณาของ ก.บช. นี้ก็จะทำการพิจารณาจากพยานหลักฐาน ประกอบกับความเห็นของคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ แล้วมีคำสั่งลงโทษ ในขั้นนี้มีข้อที่น่าสังเกตว่า ถึงแม้จะมีความเห็นของคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ เสนอขึ้นมาด้วยก็ตาม แต่ ก.บช. ก็ไม่ผูกพันกับความเห็นของคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ ก.บช. สามารถทำการพิจารณาแล้วมีคำสั่ง หรือคำวินิจฉัยไปได้เลย ซึ่งอาจจะเหมือนหรือแตกต่างกับที่คณะอนุกรรมการมรรยาทฯ เสนอความเห็นให้ลงโทษได้ เช่น คณะอนุกรรมการมรรยาทฯ มีความเห็นว่าสมควรจะลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยการสั่งพักใบอนุญาต 1 ปี แต่หาก ก.บช. ทำการพิจารณาแล้วเห็นว่าการกระทำความผิดของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นเป็นความผิดที่ร้ายแรง สมควรจะสั่งลงโทษเพิกถอนใบอนุญาตเช่นนี้แล้ว ก.บช. ก็สามารถจะมีคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นได้เลย

ในคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีนี้ เมื่อ ก.บช. ทำการพิจารณาแล้วมีคำสั่งประการใด ก็จะต้องมีการปฏิบัติตามคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นทันที โดยที่ผู้ได้รับความเสียหายหรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกลงโทษนั้นไม่มีสิทธิที่จะทำการอุทธรณ์ไปยังหน่วยงานใดได้เลย เว้นแต่หากผู้ได้รับความเสียหายเห็นว่า การปฏิบัติงานของ ก.บช. มิได้เป็นไปด้วยความสุจริต หรือ ก.บช. ดำเนินขั้นตอนไม่ครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด ผู้ได้รับความเสียหายก็สามารถนำคดีไปฟ้องยังศาลยุติธรรมได้ แต่ที่ใดกล่าวไปแล้วว่าศาลยุติธรรมพยายามจะจำกัดบทบาทของตัวเองจะไม่เข้าไปพิจารณาถึงว่าการใช้ดุลพินิจของ ก.บช. นั้นถูกต้องหรือดีที่สุดแล้วหรือไม่ เพราะถือเป็นอำนาจฝ่ายบริหารโดยตรง แต่ศาลยุติธรรมจะเข้าไปตรวจสอบเพียงในเรื่องความชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น

#### 4.5.2 วิธีการของสถาบันควบคุมอื่น

ในส่วนของสถาบันควบคุมอื่น ไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากร, ธนาคารแห่งประเทศไทยและสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. เท่าที่ผ่านมามีลักษณะของการเพิกถอนใบอนุญาตหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตน้อยมากหรือในบางหน่วยงานยังไม่เคยใช้อำนาจในการเพิกถอนแต่อย่างใด ดังนั้น ปัญหาในทางปฏิบัติของหน่วยงานต่าง ๆ เหล่านั้น จึงไม่ค่อยจะเกิดขึ้น แต่ผู้เขียนจะขอก้าวถึงการดำเนินการในหน่วยงานต่าง ๆ เหล่านั้น พอสังเขป จากการสอบถามเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากในบางหน่วยงานก็หาวิธีระเบียบวิธีที่กำหนดไว้เป็นที่แน่นอนไม่ ดังต่อไปนี้

##### ก. กรมสรรพากร

ตามที่ผู้เขียนได้เคยกล่าวมาในหัวข้อก่อน ๆ แล้วว่าในส่วนของกรมสรรพากรนั้นมีจุดมุ่งหมายหลัก ที่จะทำการควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีของกิจการต่าง ๆ นั่นก็คือ กรมสรรพากรจะเข้ามาเน้นหนักการตรวจสอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นได้มีส่วนรู้เห็นหรือมีการกระทำโดยผู้สอบบัญชีรับ

อนุญาตคนนั้น เป็นไปในทางที่จะเป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะต้องเสีย โดยในล่วนนี้ทางกรมสรรพากรก็ได้มีการจัดตั้ง คณะทำงานขึ้นมา คือคณะกรรมการพิจารณาการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชี หรือ ก.พ.บ. ให้มีหน้าที่ในการติดตาม และสอดส่องดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรวมทั้งมีหน้าที่ในการไต่สวนพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริง แล้วสรุปผลการไต่สวนที่ได้มานั้นทำการเสนอต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อมีคำสั่งต่อไป โดยในทางปฏิบัติทางกรมสรรพากรได้มีคำสั่งให้เจ้าหน้าที่สรรพากรทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาค สอดส่องการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบัญชี และลงลายมือชื่อรับรองบัญชีที่ยื่นเสียภาษี ต่อกรมสรรพากร หากทางเจ้าหน้าที่ตรวจพบพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีซึ่งน่าจะเป็นการฉ้อโกงหรือ มีพฤติการณ์ที่จะทำให้กิจการไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะต้องเสียแล้ว เจ้าหน้าที่เหล่านั้นก็จะทำการรายงานมายัง ก.พ.บ. เพื่อจะทำการพิจารณาต่อไป แต่กระบวนการหรือวิธีพิจารณาของ ก.พ.บ. ในขณะนี้ผู้เขียนไม่สามารถที่จะค้นพบได้ เพราะเหตุจากเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องถูกไฟไหม้ไปหมด เนื่องจากความผันแปรทางการเมือง เมื่อเดือนพฤษภาคม 2535

อย่างไรก็ตามในกระบวนการพิจารณาของ ก.พ.บ. จากข้อเท็จจริงที่ทราบมาน่าจะไม่แตกต่างกับกระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการอื่น ๆ นั่นคือ เมื่อเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรได้รายงานพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีมายัง ก.พ.บ. แล้ว ก.พ.บ. ก็คงจะต้องเปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกกล่าวหาได้มาชี้แจงหรือยื่นพยานเอกสารต่าง ๆ เพื่อลบล้างข้อกล่าวหา แล้ว ก.พ.บ. จะเป็นผู้พิจารณาว่าการกล่าวหาของเจ้าหน้าที่นั้นน่าเชื่อถือหรือไม่ แล้วก็จะทำการสรุปข้อเท็จจริงและผลการไต่สวนนี้เสนออธิบดีกรมสรรพากรสั่งการ เป็นที่น่าสังเกตุว่าแม้การพิจารณาในเรื่องผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะมี ก.พ.บ. เป็นผู้พิจารณาก็ตาม แต่อำนาจเด็ดขาดและการใช้อำนาจขั้นสุดท้ายอยู่ที่อธิบดีกรมสรรพากรจึงถือว่าเป็นการใช้อำนาจโดยบุคคลคนเดียวอยู่นั่นเอง



อนึ่ง ในกรณีที่เคยมีข้อเท็จจริงที่อธิบดีกรมสรรพากรสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหนึ่งรายนั้น (คำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรที่ พ.1/2532 เรื่องเพิกถอนใบอนุญาตตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 ลัดต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2532) เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่รวบรวมพยานหลักฐานแล้วเสนอให้อธิบดีกรมสรรพากรสั่งการเลย โดยไม่ได้มีการผ่านกระบวนการพิจารณาของ ก.พ.บ. แต่อย่างใด ดังนั้น จึงอาจจะสรุปได้ว่า ตั้งแต่มีการตั้ง ก.พ.บ. ขึ้นมายังไม่เคยมีการดำเนินการโดย ก.พ.บ. แต่อย่างใดเลย จึงยังอาจจะมองไม่เห็นปัญหาในทางปฏิบัติแต่ประการใด

#### ข. ธนาคารแห่งประเทศไทย

จากที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ว่าในกรณีของธนาคารแห่งประเทศไทยที่ได้มีส่วนเข้ามาควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่จะเข้าไปตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองบัญชีของธนาคารพาณิชย์ สถาบันการเงินต่าง ๆ จะต้องได้รับความเห็นชอบจากฝ่ายกำกับและตรวจสอบธนาคารพาณิชย์ และฝ่ายกำกับและตรวจสอบสถาบันการเงิน ของธนาคารแห่งประเทศไทย โดยได้มีการกำหนดถึงหลักเกณฑ์และคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพิ่มเติมไว้และการพิจารณาให้ความเห็นชอบ ก็เป็นการพิจารณาโดยเจ้าหน้าที่ภายในหน่วยงานนั้นเอง ซึ่งในการพิจารณาการให้ความเห็นชอบก็จะทำการพิจารณาคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นว่ามีคุณสมบัติตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้กำหนดไว้หรือไม่ และดูผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ผ่านมาว่า ได้มาตรฐานตามหลักทั่วไปหรือไม่ หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้น ไม่มีคุณสมบัติตามที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนด หรือผลการดำเนินงานที่ผ่านมาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้น มีข้อบกพร่องหรือการปฏิบัติงานไม่เป็นที่น่าเชื่อถือ ทางธนาคารแห่งประเทศไทยก็อาจจะไม่ให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นก็ได้ แต่ในทางปฏิบัติแล้ว หากเกิดเหตุการณ์ดังกล่าวขึ้น ทางเจ้าหน้าที่ในฝ่ายกำกับและตรวจสอบธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินจะไม่มีโอกาสไม่ให้ความเห็น

ชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นเสียทีเดียว แต่จะแก้ปัญหาโดยการมีหนังสือถึงบริษัทที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นจะทำการตรวจสอบบัญชี ให้ยื่นขอความเห็นชอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใหม่เข้ามาให้ทางธนาคารแห่งประเทศไทยทำการพิจารณา

เมื่อธนาคารแห่งประเทศไทยได้ให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใดแล้ว ทางธนาคารแห่งประเทศไทยก็อาจจะทำการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นได้ โดยผลที่ตามมาคือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกเพิกถอนการให้ความเห็นชอบไม่สามารถทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองบัญชีของธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินได้ สำหรับวิธีพิจารณาการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธนาคารแห่งประเทศไทยก็ไม่มีวิธีการอะไรที่ยุ่งยากมากนัก นั่นก็คือธนาคารแห่งประเทศไทยก็จะดูเพียงว่า ในขณะที่อยู่ในระยะเวลาที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้ให้ความเห็นชอบนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีคุณสมบัติตามที่ทางธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดไว้หรือไม่ และได้มีการปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีหรือไม่ รวมทั้งดูวิธีการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตว่ามีข้อบกพร่องหรือทำการรับรองงบการเงินที่ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง อันอาจจะเกิดความเสียหายแก่ประชาชนทั่วไปหรือไม่ซึ่งหากมีการตรวจพบข้อบกพร่องดังกล่าวแล้ว ทางธนาคารแห่งประเทศไทยก็อาจจะทำการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้น โดยการพิจารณาตรวจสอบเช่นนี้ ก็เป็นการดำเนินการโดยเจ้าหน้าที่ในแต่ละฝ่ายนั่นเอง แต่จากการสอบถามปรากฏว่าตั้งแต่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้เข้ามามีบทบาทในการควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในลักษณะนี้ ยังไม่เคยมีกรณีที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ได้เพิกถอนการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายใดเลย หากเจ้าหน้าที่ตรวจพบข้อบกพร่องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้ให้ความเห็นชอบไว้แล้ว ก็จะมีการแจ้งต่อบริษัทที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นได้ทำการตรวจสอบบัญชีว่ามีข้อบกพร่องเกี่ยวกับการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น ในรอบปีบัญชีหน้าให้ยื่นขอความเห็นชอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใหม่เข้ามา โดยทางธนาคารแห่งประเทศไทยก็จะทำการพิจารณาถึงคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใหม่ ตามหลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้แทนที่ธนาคารแห่งประเทศไทย จะ

มีคำสั่งเพิกถอนการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้น ซึ่งอาจจะทำให้ชื่อเสียงของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นเสียไป เพราะการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบนั้นก็น่าจะถือเป็นการลงโทษอย่างหนึ่ง

ค. สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต.)

สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อในบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์และงบการเงินที่ปรากฏในคำขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ที่ออกใหม่ต่อประชาชนหรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. จะเข้ามาควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกิจการที่จะต้องมีความเกี่ยวข้องกับประชาชนเป็นจำนวนมาก โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น จะต้องได้รับความเห็นชอบจาก สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก่อนซึ่งก็เป็นไปในลักษณะเดียวกันกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะทำการตรวจสอบ และลงลายมือชื่อรับรองบัญชีของธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินจะต้องได้รับความเห็นชอบจากธนาคารแห่งประเทศไทยก่อน โดยทางสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก็ได้ออกหลักเกณฑ์เพิ่มเติมมาสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองบัญชีของกิจการที่อยู่ในความดูแลของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต.

ผู้เขียนได้เคยกล่าวมาแล้วว่า สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. เป็นหน่วยงานที่เพิ่งจะตั้งขึ้นใหม่ในปี 2535 ในขณะที่ยังไม่ได้มีการเคลื่อนไหวในเรื่องของการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแต่ประการใด แม้ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ได้มีการกำหนด ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อในกิจการที่อยู่ในความดูแลของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. จะต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก็ตามโดยทางสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ยังมิได้มีการพิจารณาให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การเพิกถอนการ



ให้ความเห็นชอบของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก็ยังมีได้มีการดำเนินการแต่อย่างใดเช่นกัน รวมทั้งระเบียบวิธีพิจารณาดำเนินการต่าง ๆ สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก็ยังมีได้มีการกำหนดไว้เช่นกัน แต่ในความเห็นของผู้เขียนแล้วเห็นว่า หากจะมีการพิจารณาเพิกถอนการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใดก็คงจะมีวิธีการที่คล้ายกันในส่วนของธนาคารแห่งประเทศไทย คือ ดูว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้น ขาดคุณสมบัติตามที่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. กำหนดหรือไม่ หรือมีการปฏิบัติงานบกพร่องอันอาจจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลโดยทั่วไปหรือไม่ ซึ่งก็จะเป็นการตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่ของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. นั่นเอง หากพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตขาดคุณสมบัติตามที่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. หรือปฏิบัติงานบกพร่องทางสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก็อาจจะเพิกถอนการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นได้

เมื่อเราพิจารณากันถึง วิธีพิจารณาคดีมรรยาทวิชาชีพสอบบัญชีของสถาบันต่าง ๆ ที่กล่าวมาไม่ว่าจะเป็น ก.บช. กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทยและสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. แล้วจะพบว่า วิธีพิจารณาของ ก.บช. ค่อนข้างจะมองเห็นได้ชัดและมีลักษณะในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นได้มากกว่าสถาบันควบคุมอื่น ๆ ทั้งนี้อาจจะเนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า ก.บช. มีหน้าที่ในการควบคุมมรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพโดยตรงส่วนสถาบันควบคุมอื่นทำหน้าที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะเข้ามาเกี่ยวข้องในสถาบันของตนเท่านั้น การควบคุมก็เป็นลักษณะควบคุมในสถาบันนั้น บุคคลภายนอกหากมิใช่เป็นผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับสถาบันนั้น จะไม่สามารถทราบได้เลยว่า สถาบันนั้นทำการควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอยู่ ประกอบกับในทางปฏิบัติหากมีปัญหาเกิดขึ้น ก็จะมีการแจ้งให้ ก.บช. ที่เป็นสถาบันควบคุมโดยตรงเป็นผู้ดำเนินการ การดำเนินการของสถาบันต่าง ๆ เหล่านั้น จึงไม่เกิดผลในทางปฏิบัติมากนัก แต่อย่างไรก็ตามผู้เขียนเคยกล่าวมาแล้วว่า ขณะนี้สถาบันนั้น ๆ พยายามไม่ให้อำนาจที่ตนเองมีอยู่ จะเป็นลักษณะประสานกันระหว่างสถาบันที่เกี่ยวข้องเราไม่สามารถจะทราบได้แน่ชัดว่าสถาบันนั้น ๆ จะหยิบยกอำนาจที่มีกฎหมายรองรับอยู่นั้นขึ้นมาใช้เมื่อใด ซึ่งเมื่อถึงจุดนั้นก็คงจะเกิดความวุ่นวายขึ้นพอสมควร

#### 4.6 การเปรียบเทียบระหว่างวิธีพิจารณาของการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีกับวิธี พิจารณาของการควบคุมวิชาชีพอื่นในประเทศไทย

คณะกรรมการควบคุมวิชาชีพที่มีอยู่ในปัจจุบัน จะพบว่ามียู่หลายคณะกรรมการ ซึ่งได้แก่ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพวิศวกรรม คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรม คณะกรรมการควบคุมการประกอบโรคศิลปะ คณะกรรมการแพทยสภา คณะกรรมการสภาการพยาบาล คณะกรรมการสภานายความ คณะกรรมการควบคุมการบำบัดโรคสัตว์ และ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี โดยในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ได้มีการกล่าวถึงในส่วนของคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้ไปแล้ว และในหัวข้อนี้จะมีการเปรียบเทียบกับคณะกรรมการที่ควบคุมวิชาชีพอย่างอื่น ในด้านของวิธีพิจารณาคดีมรรยาทเมื่อผู้ประกอบวิชาชีพนั้นกระทำผิดมรรยาทว่ามีลักษณะเป็นอย่างไร และมีลักษณะที่คล้ายคลึง หรือแตกต่างกับคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่กล่าวไปแล้วอย่างไรบ้าง แต่ที่กล่าวมาแล้วว่า คณะกรรมการที่ทำหน้าที่ในการควบคุมวิชาชีพมีอยู่หลายคณะกรรมการ แต่การเปรียบเทียบในหัวข้อนี้ผู้เขียนคงจะไม่เปรียบเทียบในทุกวิชาชีพ แต่จะขอเปรียบเทียบในบางคณะกรรมการคือ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพวิศวกรรม หรือ ก.ว. คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมหรือ ก.ส. คณะกรรมการแพทยสภาและคณะกรรมการสภานายความเท่านั้น เนื่องจากเป็นวิชาชีพอิสระ ที่รู้จักกันค่อนข้างจะแพร่หลาย โดยการเปรียบเทียบนี้ผู้เขียนจะขอก้าวเป็นลำดับขั้นตอนคล้ายกับขั้นตอนการดำเนินการพิจารณาคดีในศาล โดยจะเริ่มพิจารณาจากขั้นตอนก่อนเริ่มคดี ขั้นตอนการพิจารณาคดีและขั้นตอนภายหลังการพิจารณาคดีเป็นลำดับไปดังต่อไปนี้

#### 4.6.1 ขั้นตอนการเริ่มคดี

##### ก. ผู้มีสิทธิกล่าวหา

ผู้มีสิทธิกล่าวหา หรือกรณีเป็นผู้เสียหายที่จะมีอำนาจกล่าวหาว่าผู้ประกอบวิชาชีพ ได้กระทำความผิดมรรยาทในทางวิชาชีพ เพื่อให้สถาบันที่มีอำนาจในการควบคุมได้ทำการ พิจารณาและลงโทษในทางมรรยาทวิชาชีพนั้น กฎหมายได้บัญญัติถึงตัวบุคคลที่จะถือว่าเป็นผู้เสียหายไว้แตกต่างกันกล่าวคือ ในกรณีเป็นวิชาชีพเวชกรรม วิชาชีพทนายความ <sup>๕๒</sup> ได้ มีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดไว้โดยชัดแจ้ง ว่าบุคคลที่จะมีสิทธิกล่าวหาว่ามีการประพฤติด มรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพนั้น ก็คือ บุคคลผู้ได้รับความเสียหาย จากการประพฤติด มรรยาทนั้นโดยตรง แต่สำหรับกรณี วิชาชีพทนายความซึ่งจะต้องเกี่ยวข้องกับบุคคลใน กระบวนการยุติธรรมอีกหลายฝ่าย ดังนั้น บุคคลที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับดังกล่าว ก็อาจจะเป็น ผู้มีสิทธิกล่าวหาได้ ซึ่งก็ได้แก่ ศาล พนักงานอัยการ พนักงานสอบสวนหรือทนายความที่พบ เห็นการกระทำอันเป็นการผิดมรรยาทนั้น นอกจากนั้น แล้วกฎหมายยังได้กำหนดให้สถาบัน หรือคณะกรรมการที่มีอำนาจหน้าที่ ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้น สามารถที่จะทำ คำกล่าวโทษผู้ประกอบวิชาชีพที่ประพฤติดมรรยาทนั้นได้ด้วย

ส่วนวิชาชีพอย่างอื่นไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพวิศวกรรม วิชาชีพสถาปัตยกรรมหรือวิชา ชีพสอบบัญชีไม่มีบทกฎหมายใดเลยที่มีการกำหนดว่าใครเป็นผู้ที่มีสิทธิที่จะยื่นคำกล่าวหาได้แต่ ในทางปฏิบัติเห็นว่า น่าจะไม่มี ความแตกต่างกับวิชาชีพเวชกรรม หรือวิชาชีพทนายความ นั้นก็คือ บุคคลผู้ได้รับความเสียหายจากการประพฤติดมรรยาทนั้น มีสิทธิทำคำกล่าวหาได้ และตัวสถาบัน หรือคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ควบคุมก็มีอำนาจทำคำกล่าวโทษ หรือหยิบยก

<sup>๕๒</sup> พระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2525 มาตรา 32.

พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 64.

เรื่องนั้นขึ้นพิจารณาได้และในส่วนของวิชาชีพสอบบัญชีขณะนี้ในทางปฏิบัติผู้ที่นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของคณะกรรมการก็คือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ที่มีหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชี โดยกองบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ โดยหากมีความสงสัยว่าผู้สอบบัญชีน่าจะกระทำการอันน่าจะเป็นการฉ้อโกงแล้ว ก็จะนำเรื่องเข้าสู่การพิจารณาของ ก.บช. โดยในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่า การที่กฎหมายได้มีการบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งย่อมจะเป็นการดีกว่า เพราะเป็นที่ทราบแน่นอน โดยไม่ต้องมีการโต้แย้งกันเลยว่าใครที่มีสิทธิยื่นคำกล่าวหาหรือกล่าวโทษได้

#### ข. การทำคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษ

ในเรื่องของการทำคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพนั้น ในวิชาชีพเวชกรรมและวิชาชีพทนายความ ได้มีการระบุไว้ว่าให้ทำเรื่องยื่นต่อคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ในการควบคุมวิชาชีพนั้น ๆ<sup>๕๓</sup> โดยให้ทำคำกล่าวหาเป็นหนังสือระบุถึงข้อเท็จจริงและเรื่องราวที่ถือว่าผู้ประกอบวิชาชีพนั้น ปฏิบัติซึ่งถือว่าเป็นการฉ้อโกงของวิชาชีพนั้น ซึ่งคำกล่าวหาในทางปฏิบัติก็คงจะไม่ยุ่งยากหรือเคร่งครัดเหมือนกับคำฟ้องคดีแพ่งหรือคดีอาญาในศาล คงเป็นไปในลักษณะทำนองของการบรรยายถึงข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการฉ้อโกงอย่างไรเท่านั้น

ส่วนในวิชาชีพอื่นไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพวิศวกรรม วิชาชีพสถาปัตยกรรมหรือวิชาชีพสอบบัญชี กฎหมายมิได้มีการกำหนดถึงลักษณะการทำคำกล่าวหาของผู้เสียหายไว้แต่ประการใด และก็มีได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์สำหรับการทำกล่าวโทษ กรณีที่คณะกรรมการที่ทำหน้าที่ควบคุมวิชาชีพตรวจพบการกระทำผิดนั้นไว้แต่ประการใด ซึ่งในทางปฏิบัติการทำ

<sup>๕๓</sup> พระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2525 มาตรา 32.

พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 64.

คำกล่าวหาของผู้ได้รับความเสียหายใน 3 วิชาชีพนี้ ก็คงจะเรียบง่ายเหมือนกับวิชาชีพ  
เวชกรรม และวิชาชีพทนายความ และหากปรากฏว่ามีผลจากการกระทำผิดมรรยาทเกิดขึ้น  
แต่ผู้ได้รับความเสียหายไม่กล่าวโทษขึ้นมา คณะกรรมการที่ทำหน้าที่ในการควบคุมวิชาชีพนั้น  
ก็จะทำการสืบสวนหาข้อเท็จจริงเบื้องต้น หากปรากฏว่ามีมูลน่าจะเป็นการผิดมรรยาท คณะ  
กรรมการนั้น ก็จะทำคำกล่าวโทษผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นเอง แล้วก็จะทำการพิจารณาไปตาม  
ขั้นตอนที่กฎหมายได้มีการกำหนดไว้

#### ค. อายุความในการเสนอคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษ

อายุความในการเสนอคำกล่าวหาของผู้ได้รับความเสียหาย หรือเสนอคำกล่าว  
โทษของคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ควบคุม หากเราพิจารณาตามบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง  
แล้วจะพบว่า ยังมีความแตกต่างและหลากหลายกันอยู่ กล่าวคือ ในบางวิชาชีพก็มีการ  
กำหนดอายุความเอาไว้ ก็คือ วิชาชีพเวชกรรม และวิชาชีพทนายความ จะมีการกำหนด  
อายุความเอาไว้ คือ มีกำหนดระยะเวลา 1 ปี นับแต่วันที่ผู้ได้รับความเสียหายหรือผู้  
กล่าวโทษได้ทราบการประพฤติดันเป็นการผิดมรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพนั้น และเมื่อรู้ตัว  
ผู้กระทำนั้นว่าเป็นใคร แต่อย่างไรก็ตามจะต้องไม่เกินสามปีนับแต่วันที่มีการประพฤติดันเป็น  
การผิดมรรยาทนั้น <sup>54</sup>

ส่วนกรณีบางวิชาชีพ ไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพวิศวกรรม วิชาชีพสถาปัตยกรรมและ  
วิชาชีพสอบบัญชี เมื่อพิจารณาตามตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้ว กฎหมายมิได้มีการกำหนด  
ถึงอายุความที่จะทำคำกล่าวหาหรือทำคำกล่าวโทษไว้แต่ประการใด นั่นก็แสดงว่าหากมีการ  
ประพฤติดันเป็นการผิดมรรยาทของวิชาชีพนั้นแล้ว ผู้ได้รับความเสียหายหรือคณะกรรมการที่

<sup>54</sup> พระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2525 มาตรา 32.

พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 64.

ทำหน้าที่ในการควบคุมอาจจะยื่นคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษได้ตลอดระยะเวลาแม้ว่าระยะเวลาที่ผู้ประกอบวิชาชีพนี้ได้ปฏิบัติผิดมรรยาทนั้นจะล่วงเลยมานานเท่าใดก็ตาม ซึ่งเห็นว่าน่าจะไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้ถูกกล่าวหาหรือถูกกล่าวโทษเท่าใดนัก เพราะเป็นไปในลักษณะที่ว่ากระทำความผิดครั้งนั้นแล้ว ความผิดนั้นติดตัวตลอดไป โดยไม่มีกำหนดระยะเวลาสิ้นสุดและอีกประการหนึ่ง ในกรณี ไม่มีการกำหนดอายุความไว้เช่นนี้ พยานหลักฐานต่าง ๆ ที่จะนำมาประกอบการพิจารณาความผิดนั้น อาจจะเสื่อมสลายหรือสูญหายไปก็ได้

#### ง. สิทธิในการมีทนายความ

ในการพิจารณาคดีของคณะกรรมการควบคุมวิชาชีพไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพใดก็ตาม ไม่ว่าจะเป็นชั้นไต่สวน ชั้นสอบสวน หรือชั้นพิจารณาชี้ขาดคดีก็ตาม ในวิชาชีพทนายความ วิชาชีพวิศวกรรม และวิชาชีพสถาปัตยกรรม จะไม่อนุญาตให้มีบุคคลอื่นหรือทนายความหรือผู้ให้คำแนะนำอยู่ด้วยในระหว่างการดำเนินการพิจารณาคดี<sup>๕๕</sup> แต่ถึงแม้ว่าวิชาชีพเวชกรรมและวิชาชีพสอบบัญชี จะไม่มีกฎหมายกำหนดห้ามไว้อย่างชัดเจนเหมือนกับ 3 วิชาชีพดังกล่าวก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติแล้วทั้งวิชาชีพเวชกรรมและวิชาชีพสอบบัญชีก็จะไม่อนุญาตให้บุคคลอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องหรือทนายอยู่ด้วยในระหว่างการพิจารณา (ยกเว้นวิชาชีพสอบบัญชีที่อนุญาตให้มีผู้ช่วยปฏิบัติงานเข้าร่วมชี้แจงได้) เนื่องจาก ถือว่าพยานหลักฐานหรือการ

<sup>๕๕</sup> ข้อบังคับสภาพทนายความว่าด้วยการสอบสวนคดีมรรยาททนายความ พ.ศ. 2530 ข้อ 11.

ข้อบังคับ ก.ล. ว่าด้วยการไต่สวน การสั่งพัก เพิกถอนใบอนุญาตวิชาชีพสถาปัตยกรรมควบคุม พ.ศ. 2532 ข้อ 16.

ข้อบังคับ ก.ว. ว่าด้วยการไต่สวนผู้ประกอบวิชาชีพวิศวกรรมควบคุม พ.ศ. 2508 ข้อ 17.

พิจารณาคดีนั้นเป็นความลับ

ผลจากการที่กฎหมายไม่อนุญาตให้มีทนายความ หรือผู้ที่จะให้คำแนะนำด้านกฎหมายอยู่ด้วยในระหว่างการพิจารณา ของคณะกรรมการเหมือนกับขั้นตอนการดำเนิน กระบวนการพิจารณาคดีในศาลแล้ว เห็นว่าผู้ถูกกล่าวหาในวิชาชีพอื่น ๆ นอกจากวิชาชีพทนาย ความแล้วมักจะไม่รู้กฎหมายดีเท่าที่ควร การแก้ข้อกล่าวหาหรือการหาพยานหลักฐานมาเพื่อ หักล้างกับคำกล่าวหา หรือคำกล่าวโทษอันเป็นหลักในการค้นหาความจริงในการต่อสู้คดีก็ ไม่อาจจะเกิดขึ้นได้อย่างเต็มที่ ความเป็นธรรมที่จะเกิดขึ้นในการพิจารณาถึงแม้จะมีท นบัญญัติห้ามแต่งตั้งทนายความเข้ามาทำหน้าที่แก้ต่างคดีก็ตาม แต่ตามข้อบังคับดังกล่าวยังเปิด โอกาสให้ทนายความผู้ถูกกล่าวหา นั้น ทำการซักถามพยานได้เมื่อได้รับอนุญาต จากคณะกรรมการสอบสวน ซึ่งก็หมายความว่าในทางความเป็นจริง ทนายความย่อมถือว่าเป็นผู้มี ความรู้ในทางกฎหมายเป็นอย่างดี การที่กฎหมายเปิดโอกาสให้เช่นนี้ก็เปรียบเสมือนว่า การพิจารณาคดีมรยาทของวิชาชีพทนายความสามารถมีทนายความเข้าอยู่ร่วมในการ พิจารณาคดีด้วยโดยปริยาย แต่ในวิชาชีพอย่างอื่นที่กล่าวมาหามีทบัญญัติเหมือนเช่นนี้ไม่

จ. การแจ้งถึงสิทธิและเรื่องราวต่าง ๆ ให้ผู้ถูกกล่าวหาหรือถูกกล่าวโทษทราบ ในการดำเนินคดีมรยาททางวิชาชีพไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพทนายความ วิชาชีพ เวชกรรม วิชาชีพวิศวกรรม วิชาชีพสถาปัตยกรรม และวิชาชีพสอบบัญชี นั้นได้มีทบัญญัติ ของกฎหมายกำหนดไว้ว่า เมื่อคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ควบคุมวิชาชีพนั้น ได้มีการตั้งข้อ กล่าวหาหรือข้อกล่าวโทษสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพนั้นแล้ว จะต้องมีการส่งข้อกล่าวหาหรือ ข้อกล่าวโทษนั้นให้ผู้ถูกกล่าวหาหรือผู้ถูกกล่าวโทษได้ทราบด้วย <sup>๕๕</sup> เพื่อที่ผู้ถูกกล่าวหา

<sup>๕๕</sup> ข้อบังคับสภาพทนายความว่าด้วยการสอบสวนคดีมรยาททนายความ พ.ศ.

หรือถูกกล่าวโทษนั้นจะได้ทราบถึงเรื่องราวที่ถูกกล่าวหาหรือกล่าวโทษจะได้มีโอกาสทำคำ  
 แก้อภัยโทษหรือขอกล่าวโทษนั้น โดยที่ระยะเวลาแก้อภัยโทษหรือขอกล่าวโทษนั้น  
 กฎหมายจะกำหนดไว้ไม่เท่ากัน กล่าวคือ ในวิชาชีพทนายความจะต้องยื่นคำแก้ขอกล่าวหา  
 เป็นหนังสือภายใน 8 วัน นับแต่วันได้รับสำเนาคำกล่าวหาหรือคำแจ้งขอกกล่าวหา แต่  
 สำหรับกรณีวิชาชีพเวชกรรม กำหนดให้ผู้ถูกกล่าวหาหรือผู้ถูกกล่าวโทษทำคำชี้แจงภายใน 15  
 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งขอกกล่าวหาหรือขอกกล่าวโทษ ส่วนในวิชาชีพอื่นไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพ  
 วิศวกรรม วิชาชีพสถาปัตยกรรม และวิชาชีพสอบบัญชีกฎหมายไม่ได้มีการระบุไว้อย่าง  
 ชัดเจนว่า จะต้องยื่นคำชี้แจง หรือคำแก้ขอกล่าวหา หรือขอกกล่าวโทษภายในระยะเวลา  
 เท่าใด แต่ในทางปฏิบัติแล้ว คณะกรรมการที่ควบคุมวิชาชีพนั้น จะกำหนดให้ผู้ถูกกล่าวหา  
 หรือผู้ถูกกล่าวโทษทำคำชี้แจงกลับภายในระยะเวลาเท่าใดลงไปพร้อมกับคำกล่าวหา  
 แต่อย่างไรก็ตาม การที่กฎหมายไม่ได้มีการกำหนดไว้แน่ชัดเช่นนี้ การปฏิบัติก็ย่อมจะขึ้นอยู่กับ  
 ทัศนคติของคณะกรรมการซึ่งคงจะมีการนิยามกันเป็นเรื่อง ๆ ไปและการจะพิจารณา  
 ว่าระยะเวลาที่กำหนดให้แค่นั้นจริงจะถือว่าเหมาะสมตามสมควร ก็คงจะไม่สามารถกำหนด  
 ได้เป็นหลักแน่นอน ต้องแล้วแต่ขอกกล่าวหาหรือขอกกล่าวโทษนั้น

(ต่อ) พระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2525. มาตรา 38.

ข้อบังคับ ก.ว. ว่าด้วยการไต่สวนผู้ประกอบวิชาชีพวิศวกรรมควบคุม พ.ศ. 2508

ข้อ 11.

ข้อบังคับ ก.ส. ว่าด้วยการไต่สวน ผู้ประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมควบคุม พ.ศ.

2532 ข้อ 11.

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 19.



#### 4.6.2 ขั้นตอนการพิจารณาคดี

##### ก. การพิจารณาโดยใช้ระบบไต่สวน

ในการพิจารณาคดีมรยาทของคณะกรรมการ ที่ทำหน้าที่ในการควบคุมวิชาชีพต่าง ๆ นั้น จะใช้ระบบวิธีพิจารณาแบบระบบไต่สวน กล่าวคือ จะมีการให้อำนาจแก่คณะกรรมการเป็นผู้ดำเนินการค้นหาความจริงโดยให้มีอำนาจในการแสวงหาข้อเท็จจริง และพยานหลักฐาน ซึ่งการจะให้ได้พยานหลักฐานมานั้นกฎหมายก็จะกำหนดให้คณะกรรมการที่ทำหน้าที่นั้นมีอำนาจที่จะทำการเรียกบุคคลใด ๆ มาให้ถ้อยคำ และมีอำนาจเรียกให้บุคคลจัดส่งเอกสารหรือวัตถุเพื่อประโยชน์แก่การพิจารณาคดีได้<sup>๕๗</sup> และการจะให้ได้พยานเอกสารต่าง ๆ มาอย่างครบถ้วนนั้น จำเป็นจะต้องมีมาตรการบางอย่าง สำหรับบุคคลที่ฝ่าฝืนคำสั่งของคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ดังกล่าว ซึ่งในที่นี้ วิชาชีพได้กำหนดให้คณะกรรมการ และคณะอนุกรรมการที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณา มีสถานะเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งผลที่ตามมาก็คือว่า หากบุคคลใด ๆ ที่ถูกเรียกมาหรือให้จัดส่งเอกสารหรือวัตถุมาให้ แล้วบุคคลนั้นเพิกเฉยเสียบุคคลนั้นก็มีความผิดตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 368 ฐานขัดคำสั่งของเจ้าพนักงานแต่ในส่วนวิชาชีพอื่นไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพวิศวกรรม วิชาชีพสถาปัตยกรรม และวิชาชีพสอบบัญชี กฎหมายมิได้มีการกำหนดให้คณะกรรมการมีสถานะเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญาแต่ประการใด ดังนั้นในทางปฏิบัติอาจเกิดปัญหาตามมาได้ว่าหากคณะกรรมการนั้น เรียกบุคคลใด ๆ มาให้ถ้อยคำหรือเรียกให้บุคคลจัดส่งเอกสารหรือวัตถุใด ๆ มาประกอบการพิจารณาคดี หากบุคคลนั้นไม่

<sup>๕๗</sup> พระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2525. มาตรา 37.

พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528. มาตรา 65.

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505. มาตรา 19.

ปฏิบัติตามคำสั่งของคณะกรรมการแล้ว บุคคลนั้นก็ไม่มีคุณสมบัติยื่นคำร้องเจ้าพนักงานตาม ประมวลกฎหมายอาญามาตรา 368 แต่ประการใด ซึ่งการใช้อำนาจในการดำเนินการ แสวงหาข้อเท็จจริงตามระบบวิธีพิจารณาแบบไต่สวนก็จะไม่บรรลุผลเท่าที่ควร

ในส่วนของวิชาชีพทนายความนั้น หากมีการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของ คณะกรรมการแล้วก็ต้องได้รับโทษทางอาญา คือ จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ ตามพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 83.

#### ข. การพิจารณาคดีโดยรวดเร็ว

ในการพิจารณาคดีมรยาททางวิชาชีพเป็นการพิจารณาลงโทษทางวิชาชีพ ซึ่ง มิใช่โทษทางอาญา<sup>๒๒</sup> ดังนั้น การพิจารณาคดีจึงยึดหลักการพิจารณาคดีโดยรวดเร็ว นั่นก็คือ จะต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการดำเนินการชั้นต่าง ๆ ไว้ให้เป็นที่แน่นอนเพื่อผู้ที่มิหน้า ที่ในการปฏิบัติจะได้ปฏิบัติตามกำหนดระยะเวลานั้นได้ โดยในเรื่องนี้ วิชาชีพวิศวกรรมและ วิชาชีพสถาปัตยกรรมได้กำหนดให้คณะกรรมการ ที่ทำหน้าที่ไต่สวนคดีมรยาทของวิชาชีพ ทั้งสองจะต้องดำเนินการไต่สวนให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวัน<sup>๒๓</sup>

ส่วนในวิชาชีพอื่นอย่างอื่นไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพเวชกรรม วิชาชีพทนายความและวิชา ชีพสอบบัญชี ไม่ได้มีบทบัญญัติในการกำหนดระยะเวลาในการสอบสวน และพิจารณาไว้แต่ ประการใด ซึ่งก็ส่งผลให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เกิดความล่าช้าในการพิจารณาคดี ซึ่งก็จะ ไม่ตรงกับวัตถุประสงค์ของการพิจารณาคดีมรยาทที่กฎหมายต้องการให้การพิจารณาเป็นไป

<sup>๒๒</sup> ข้อบังคับ ก.ว. ว่าด้วยการไต่สวนผู้ประกอบวิชาชีพวิศวกรรมควบคุม พ.ศ. 2508 ข้อ 8.

<sup>๒๓</sup> ข้อบังคับ ก.ส. ว่าด้วยการไต่สวนผู้ประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมควบคุม พ.ศ. 2532 ข้อ 8.

ด้วยความสะดวกและรวดเร็ว

ค. การพิจารณาโดยปราศจากอคติและความลำเอียง

การพิจารณาโดยปราศจากอคติและความลำเอียงนี้ ถือเป็นหลักความยุติธรรมตามธรรมชาติที่จะต้องมีการพิจารณาทุกประเภท ในกรณีของการพิจารณาคดีมรยาททางวิชาชีพในแต่ละวิชาชีพนั้น ยังมีความแตกต่างกันอยู่ กล่าวคือ ในวิชาชีพวิศวกรรม วิชาชีพสถาปัตยกรรม และวิชาชีพทนายความ ได้มีข้อกำหนดให้ผู้ถูกกล่าวหาหรือถูกกล่าวโทษ ได้มีโอกาสคัดค้านคณะกรรมการที่เห็นว่า คณะกรรมการนั้นน่าจะมีอคติและความลำเอียงอันจะทำให้การสอบสวน และการพิจารณาคดีมรยาทนั้น ไม่ได้ความจริง และอาจจะทำให้กระบวนการพิจารณาคดีนั้นดำเนินไปโดยปราศจากความยุติธรรม<sup>๕๖</sup> แต่ในส่วนของวิชาชีพเวชกรรมและวิชาชีพเภสัชกรรม มิได้มีบทบัญญัติของกฎหมายในมาตราใดเลย ที่กำหนดถึงสิทธิของผู้ถูกกล่าวหา หรือถูกกล่าวโทษ จะมีโอกาสคัดค้านผู้ที่ได้รับการแต่งตั้ง เป็นกรรมการนั้น

ในส่วนสาเหตุที่จะมีการคัดค้านผู้ที่ เป็นคณะกรรมการนั้นก็ ได้มีบทบัญญัติแตกต่างกันไปในแต่ละวิชาชีพ กล่าวคือ ในวิชาชีพวิศวกรรม และวิชาชีพสถาปัตยกรรม ได้ระบุถึงสาเหตุที่จะทำการคัดค้านคณะกรรมการได้ในกรณีต่อไปนี้

๕๖ ข้อบังคับ ก.ว. ว่าด้วยการไต่สวนผู้ประกอบวิชาชีพวิศวกรรมควบคุม พ.ศ. 2508 ข้อ 6.

ข้อบังคับ ก.ส. ว่าด้วยการไต่สวน ผู้ประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรม พ.ศ. 2532. ข้อ 5.

ข้อบังคับสภาทนายความ ว่าด้วยการสอบสวนคดีมรยาททนายความ พ.ศ. 2530. ข้อ 7.

1. เป็นพยานที่รับรู้เห็นเหตุการณ์ในเรื่องที่ได้ไต่สวนนั้น
2. เป็นผู้มิผลประโยชน์ได้เสียในเรื่องที่ได้ไต่สวนนั้น
3. เป็นผู้มิสาเหตุโกรธเคืองกับผู้ถูกกล่าวหา

ในส่วนวิชาชีพทนายความสาเหตุแห่งการคัดค้านคณะกรรมการให้มีการอนุโลมนำสาเหตุในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลมซึ่งสาเหตุที่จะคัดค้านได้ในกรณีวิชาชีพทนายความก็เป็นไปตามบทบัญญัติของมาตรา 11 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งสาเหตุแห่งการคัดค้านคณะกรรมการจะคล้าย ๆ กับของวิชาชีพวิศวกรรมและวิชาชีพสถาปัตยกรรมที่ได้กล่าวมาแล้ว ก็คือ มีผลประโยชน์ได้เสียหรือมีความเกี่ยวข้องกับคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งนั่นเอง

#### ง. การควบคุมการใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการ

ในการควบคุมการใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการ ที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาคดีมรรยาทของวิชาชีพต่าง ๆ นั้น จะมีการควบคุมการใช้ดุลพินิจในลักษณะของการที่กำหนดให้มีบุคคลจากหลายฝ่ายเข้าร่วมทำการพิจารณาคดี และกำหนดให้มีการจัดการถ่วงดุลย์กันด้วยการกำหนดให้มีคณะกรรมการหรือคณะอนุกรรมการที่จะทำหน้าที่รวบรวมข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ รวมทั้งทำการเสนอเป็นความเห็นเบื้องต้นเพื่อให้คณะกรรมการที่ทำหน้าที่ในการควบคุมชี้ขาดเป็นขั้นตอนสุดท้าย

นอกจากจะมีการถ่วงดุลย์การใช้อำนาจโดยมีการกลั่นกรองข้อเท็จจริงเป็นเบื้องต้นดังกล่าวแล้ว ในวิชาชีพเวชกรรม และวิชาชีพทนายความ ยังมีการควบคุมการใช้ดุลพินิจในการวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการอีกชั้นหนึ่ง คือ กรณีที่คณะกรรมการควบคุมวิชาชีพ มีคำวินิจฉัยลงโทษผู้ประกอบวิชาชีพนั้น โดยการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตแล้ว

ตามกฎหมาย คำวินิจฉัยนั้นจะต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงที่รับผิดชอบงานนั้นอยู่<sup>๕๐</sup> ซึ่งในที่นี้ก็คือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงสาธารณสุขและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมตามลำดับ ซึ่งเราเรียกว่าสภานายกพิเศษ ตรงจุดนี้เป็นการให้อำนาจแก่สภานายกพิเศษ ซึ่งถือเป็นข้าราชการการเมืองเข้ามาควบคุมการใช้ดุลพินิจ ของคณะกรรมการได้ประการหนึ่ง นอกจากนี้ การที่กฎหมายกำหนดไว้ดังกล่าวก็เพื่อให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการควบคุมวิชาชีพตั้งอยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหาร ที่จะต้องมีความรับผิดชอบต่อรัฐสภา (ซึ่งในที่นี้ก็คือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงนั่นเอง) แต่ถึงอย่างไรก็ตาม อำนาจของรัฐสมตานั้นก็มีใช้อำนาจที่มีผลยับยั้งอย่างเด็ดขาดเพราะหากรัฐมนตรีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการแล้ว และคณะกรรมการนั้นยืนยันในมติเดิมด้วยคะแนนเสียง 2 ใน 3 ของคณะกรรมการทั้งหมดแล้วก็จะต้องมีการปฏิบัติตามมติของคณะกรรมการที่มีการวินิจฉัยออกมา

ส่วนในวิชาชีพวิศวกรรม วิชาชีพสถาปัตยกรรม และวิชาชีพเภสัชไม่มีบทกฎหมายที่กำหนด ให้สภานายกพิเศษที่เป็นรัฐมนตรีว่าการเข้ามาทำหน้าที่ในการควบคุมคำวินิจฉัยของคณะกรรมการแต่อย่างใดเลย จึงอาจจะทำให้คณะกรรมการนั้นมีความเป็นอิสระในการดำเนินงาน และไม่ตกอยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหารที่จะต้องมีความรับผิดชอบต่อรัฐสภาดังกล่าว

## ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>๕๐</sup> พระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2525 มาตรา 25.

#### 4.6.3 ขั้นตอนภายหลังการพิจารณาคดี

##### ก. การให้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการ

เมื่อคณะกรรมการมีคำวินิจฉัยสั่งลงโทษในทางมรรยาทวิชาชีพแล้ว ไม่ว่าจะเป็นการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตก็ตามย่อมจะก่อให้เกิดความเสียหายขึ้นกับผู้ประกอบวิชาชีพนั้น เพราะไม่สามารถจะประกอบวิชาชีพนั้น ๆ ต่อไปได้อีก ดังนั้นการวินิจฉัยลงโทษไม่ว่าจะเป็นสถานใดก็ตาม ควรจะได้รับการพิจารณากลับกรองอย่างดีพอสมควรซึ่งการให้สิทธิอุทธรณ์แก่บุคคลผู้ถูกลงโทษนั้นน่าจะเป็นลักษณะของการคานและดุลยอำนาจระหว่างผู้มีอำนาจวินิจฉัยขั้นต้นกับผู้ที่มีอำนาจในระดับที่สูงกว่า แต่ในเรื่องของการให้สิทธิอุทธรณ์นี้ มีเฉพาะในวิชาชีพทนายความซึ่งกำหนดให้ทนายความ ซึ่งถูกลงโทษทางมรรยาทวิชาชีพสามารถอุทธรณ์คำสั่งนั้นต่อสภานายกพิเศษได้<sup>๕๑</sup> แต่ในวิชาชีพอื่นไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพเวชกรรม วิชาชีพสถาปัตยกรรม วิชาชีพวิศวกรรมและวิชาชีพสอบบัญชี ห้ามมิบทบัญญัติของกฎหมายมาตราใดที่มีการกำหนดให้ผู้ไม่พอใจกับคำสั่งของคณะกรรมการ สามารถจะใช้สิทธิอุทธรณ์ได้ นั่นก็แสดงว่า หากคณะกรรมการได้มีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยออกมาเป็นประการใดแล้ว ก็จะต้องมีการปฏิบัติตามทันที ไม่มีสิทธิที่จะทำการโต้แย้ง หรือเรียกร้องให้หน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งเข้ามาตรวจสอบได้แต่ประการใด

##### ข. การร้องขอให้ศาลตรวจสอบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ

เมื่อคณะกรรมการควบคุมวิชาชีพมีคำวินิจฉัยลงโทษอย่างหนึ่งอย่างใดแล้ว เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติของกฎหมายที่ควบคุมวิชาชีพต่าง ๆ แล้ว ไม่มีบทบัญญัติในมาตราใดกำหนดไว้อย่างชัดเจนเลยว่า คำวินิจฉัยของคณะกรรมการควบคุมวิชาชีพนั้นเป็นที่สิ้นสุด<sup>๕๒</sup>

<sup>๕๑</sup> พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528. มาตรา 68.

<sup>๕๒</sup> พระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2525. มาตรา 39.

ก็มีปัญหาที่ถกเถียงกันว่า ในฐานะที่คณะกรรมการควบคุมวิชาชีพนี้ เป็นองค์กรวินัยชั้นขาด  
ข้อพิพาทที่ได้รับมอบหมายอำนาจจากรัฐ เมื่อองค์กรดังกล่าว (ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วไม่ถือ  
ว่าองค์กรนั้นเป็นศาลแต่ประการใด) มีคำวินิจฉัยออกมาเป็นประการใดแล้วหากผู้ได้รับความ  
เสียหายจากคำวินิจฉัยนั้นจะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล เพื่อให้ศาลตรวจสอบวิธีดำเนิน  
การของคณะกรรมการควบคุมวิชาชีพนั้น ๆ ได้หรือไม่

จากปัญหาดังกล่าวนี้ แม้ว่าตามกฎหมายจะมีได้มีการบัญญัติให้คำวินิจฉัยของคณะ  
กรรมการควบคุมวิชาชีพเป็นที่สุดไว้โดยชัดแจ้งก็ตามและแม้ว่าผู้ได้รับความเสียหายน่าจะนำ  
คดีขึ้นฟ้องร้องยังศาลว่า เขาถูกโต้แย้งสิทธิได้ก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติแล้ว ศาลจะถือเป็น  
บรรทัดฐานไว้เลยว่าการที่กฎหมายได้กำหนดให้คณะกรรมการควบคุมวิชาชีพมีอำนาจในการ  
สั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ ถือว่าเป็นสิทธิและหน้าที่โดยเด็ดขาด ของ  
คณะกรรมการควบคุมวิชาชีพนั้นจะดำเนินการ ศาลจะไม่เข้าไปวินิจฉัยซ้ำซ้อนกับคำวินิจฉัย  
ของคณะกรรมการควบคุมวิชาชีพอันจะเป็นลักษณะการก้าวล่วงอำนาจทางบริหารเว้นแต่เป็น  
เรื่องที่คณะกรรมการควบคุมวิชาชีพนั้นปฏิบัติหน้าที่ผิดกฎหมายโดยชัดแจ้ง หรือไม่ปฏิบัติตาม  
ขั้นตอนที่กฎหมายให้อำนาจไว้ศาลจึงจะเข้าไปพิจารณาในส่วนนี้ให้ เพราะศาลถือว่าคณะ  
กรรมการที่ทำหน้าที่ในการควบคุมวิชาชีพมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามกระบวนการพิจารณาความ  
ที่เป็นธรรมโดยเฉพาะกระบวนการวินิจฉัยหน้าที่ได้มีกฎหมายกำหนดไว้<sup>๓๓</sup>

จากที่กล่าวมา โดยมีการเปรียบเทียบกับวิธีพิจารณา ของคณะกรรมการควบคุม  
วิชาชีพวิศวกรรม วิชาชีพสถาปัตยกรรม วิชาชีพเวชกรรมและวิชาชีพทนายความนั้นจะพบว่า  
ในล้นวิธีพิจารณาคดีมรยาทผู้ลอบบัญชียังมีข้อบกพร่องอยู่หลายประการ ที่ถือว่ายังไม่ได้  
เป็นไปตามหลักการวิธีพิจารณาคดีมรยาทในทางวิชาชีพ ซึ่งในจุดนี้ผู้เขียนก็ได้เปรียบเทียบ

<sup>๓๓</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 43/2503.

ให้เห็นแล้ว และจะชี้ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ และปัญหาที่น่าจะเกิดขึ้นสำหรับวิชาชีพ สอบบัญชีในหัวข้อถัดไป และผู้เขียนก็มีความเห็นว่า หากจะมีการพัฒนาหรือมีการปรับปรุง กฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี ต่อไปในอนาคตก็ควรจะต้องมองถึงปัญหาต่าง ๆ เหล่านี้ด้วย เพื่อจะทำให้การควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นและทัดเทียมกับการ ควบคุมการประกอบวิชาชีพอื่น อันหนึ่งที่น่าสังเกตว่า ในการควบคุมวิชาชีพอื่น มีการแก้ไข กฎหมายให้ทันกับภาวะและเศรษฐกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก แต่วิชาชีพสอบบัญชีนี้มิ มีการออกกฎหมายมาควบคุมตั้งแต่ปี 2505 ซึ่งจนถึงขณะนี้เป็นเวลากว่า 30 ปีแล้ว ภาวะ เศรษฐกิจและสังคมมีการเปลี่ยนแปลงไป จึงเห็นควรจะให้มีการปรับปรุงและพัฒนากฎหมาย ที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชีให้ดีขึ้นดังกล่าว

#### 4.7 ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับกระบวนการและวิธีพิจารณาผิดมรรยาท "ผู้สอบบัญชี" ในประเทศไทย

ในเรื่องเกี่ยวกับการพิจารณาผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชี เราสามารถที่จะแยก ให้เห็นถึงปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นได้เป็น 3 เรื่องใหญ่ ๆ คือ ปัญหาในเรื่องขององค์กร ที่ทำหน้าที่ในการพิจารณา ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณา และปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการ ภายหลังพิจารณา โดยในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงปัญหาที่เกิดขึ้นกับ ก.บช. เท่านั้นเนื่องจากในส่วนของธนาคารแห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า มีอำนาจเพียงการทำนิติกรรมทางปกครอง ไม่มีอำนาจทำนิติกรรมทาง ตุลาการ จึงน่าจะไม่มีปัญหาเกิดขึ้น ส่วนกรณีของกรมสรรพากร ก็ถือว่าเป็นการใช้อำนาจ โดยบุคคลคนเดียว จึงไม่น่าจะมีปัญหาในทางปฏิบัติแต่อย่างใด ซึ่งผู้เขียนจะขอกล่าวถึงใน รายละเอียดดังนี้



#### 4.7.1 ปัญหาการจัดองค์กรที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาคดีมรรยาท

##### "ผู้สอบบัญชี"

##### ก. อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการในกรณีละเมิด

ในเรื่องวิธีการพิจารณาคดีมรรยาทของผู้สอบบัญชี ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 12 ได้กำหนดให้ ก.บช. มีอำนาจแต่งตั้งอนุกรรมการเพื่อทำกิจการหรือไต่สวนพิจารณาเรื่องต่าง ๆ อันอยู่ในขอบเขตแห่งอำนาจและหน้าที่ของ ก.บช. ได้ และในมาตรา 19 วรรคท้ายได้กำหนดว่าในการไต่สวนนั้นให้ ก.บช. หรือคณะอนุกรรมการที่ ก.บช. แต่งตั้ง มีอำนาจเรียกเป็นหนังสือให้บุคคลใดมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหรือวัตถุใดเพื่อประกอบการพิจารณาได้

ปัญหาที่เกิดขึ้นในขณะก็คือ ทั้งอนุกรรมการที่ ก.บช. แต่งตั้งขึ้นเพื่อดำเนินคดีเกี่ยวกับมรรยาท คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ ที่ได้รับการแต่งตั้งจากอนุกรรมการมรรยาทและ ก.บช. ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ไม่ได้กำหนดให้เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งผลจากปัญหาดังกล่าวทำให้เราคิดต่อไปได้ว่าเมื่อคณะอนุกรรมการฯ คณะทำงานฯ และ ก.บช. ไม่มีสถานะทางกฎหมายดังกล่าวแล้วการทำงานจะบรรลุผลตามวัตถุประสงค์ของการตราพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เพื่อเป็นการควบคุมบุคคลผู้จะเข้ามาประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้หรือไม่ เมื่อเป็นเช่นนั้นแล้วก็จะส่งผลกระทบต่อภารกิจที่จะทำการพิจารณาคดีมรรยาทผู้สอบบัญชี กล่าวคือ หากบุคคลที่ถูกเรียกมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งเอกสารหรือวัตถุมาให้ คณะอนุกรรมการฯ คณะทำงานฯ หรือ ก.บช. พิจารณา แต่บุคคลนั้นเพิกเฉยเสีย บุคคลนั้นก็หามีความผิดฐานขัดคำสั่งเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 368 ไม่ก็จะส่งผลให้การพิจารณาคดีมรรยาทนี้ไม่สมบูรณ์และถูกต้องเท่าที่ควร แต่เมื่อเราพิจารณาจากบทบัญญัติมาตรา 19 ดังกล่าวแล้ว ก็เป็นที่น่าคิดว่าเมื่อไม่ถือว่าคณะอนุกรรมการหรือ ก.บช. เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญาแล้วทำไมคณะอนุกรรมการจึงมีอำนาจ เรียกบุคคลมาให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสารหรือวัตถุมาให้ได้ สำหรับปัญหานี้ก็น่าจะเนื่องมาจากสาเหตุที่ว่า คณะอนุกรรมการหรือ ก.บช. นั้นมีลักษณะ

เป็นเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองที่ได้รับมอบอำนาจมาจากรัฐ ตามกฎหมายที่จะกระทำการใด ๆ ได้ภายในกรอบของกฎหมายนั้น ซึ่งในทางปฏิบัติหากว่าไม่มีการปรับปรุงกฎหมายเพื่อให้คณะกรรมการหรือ ก.บช. มีฐานะเป็นเจ้าพนักงานดังกล่าวแล้ว ข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่จะได้รับอาจไม่ตรงต่อความเป็นจริง หรือไม่เพียงพอ ทำให้การพิจารณาคดีมรรยาทอาจจะไม่มีประสิทธิภาพที่ดีพอ

สำหรับปัญหาต่อไปที่เราจะพิจารณาในหัวข้อนี้ก็คือ ความรับผิดชอบของคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดคดีมรรยาทต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องและได้รับผลกระทบจากการกระทำนั้น ในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการหรือคณะกรรมการฯ หรือคณะทำงานฯ ที่เกี่ยวข้อง แม้ว่าจะมีข้อบังคับของกฎหมาย กฎเกณฑ์ ประกาศต่าง ๆ ที่ออกมาเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานก็ตาม แต่ในความเป็นจริงการปฏิบัติงานของคณะกรรมการอาจจะไม่ถูกต้องตามกฎหมายทุกประการไม่ว่าจะเป็นเพราะความเฉลอเรอ ความประมาทหรือผิดพลาดเพราะเหตุใด ๆ ก็ตาม เช่น คณะกรรมการกระทำการนอกขอบที่กฎหมายให้อำนาจ กระทำการข้ามขั้นตอนที่กฎหมายหรือระเบียบกำหนดไว้หรือกระทำการอื่นใดที่นอกขอบของกฎหมายและก่อให้เกิดความเดือดร้อนกับบุคคลที่เกี่ยวข้อง ในกรณีเช่นนี้ มีปัญหาที่เราจะต้องพิจารณาว่า ขอบเขตความรับผิดชอบของคณะกรรมการที่กระทำการดังกล่าวมีเพียงใด และการเยียวยาชดใช้ค่าเสียหายกับบุคคลที่ถูกกระทบถึงสิทธินั้นมีเพียงใด ซึ่งจากที่ผ่านมาจะพบว่า มูลเหตุที่ทำให้การกระทำหรือการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการนอกเหนือขอบของกฎหมายนั้น ได้แก่<sup>๕๔</sup>

<sup>๕๔</sup> ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนदानต์, "การจัดตั้งศาลปกครองในประเทศไทย,"

1. การกระทำที่ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยตรง ลักษณะเช่นนี้ ในกรณีที่ กฎหมายกำหนดข้อความไว้อย่างชัดเจนแล้ว ผู้ปฏิบัติงานก็ทำการฝ่าฝืนบทกฎหมายนั้น โดยตรง เช่น การไม่ส่งสำเนาคำกล่าวหาให้แก่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งทราบ เป็นต้น หรืออาจจะเป็นการกระทำอื่นที่เกินขอบเขตอำนาจที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือเกินขอบวัตถุประสงค์ของกฎหมาย

2. การกระทำที่เป็นการข้ามขั้นตอนอันถือเป็นสาระสำคัญ (procedural error) การกระทำในลักษณะเช่นนี้ เป็นกรณีที่กฎหมายได้มีการกำหนดเป็นเงื่อนไขหรือกำหนดเป็นขั้นตอนไว้ว่า ก่อนจะมีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยได้ออกไปแล้วจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขหรือขั้นตอนที่มีการกำหนดไว้เสียก่อน ถ้าหากข้อเท็จจริงปรากฏขึ้นมาว่า คณะกรรมการฯ ดำเนินการ มีคำสั่งออกไปโดยไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขหรือขั้นตอนที่มีการกำหนดไว้แล้ว กรณีที่จะพิจารณาว่าการกระทำของคณะกรรมการฯ นั้นฝ่าฝืนต่อกฎหมายหรือไม่เราก็ต้องพิจารณาว่าขั้นตอนที่กำหนดไว้นั้นเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ถ้าถือว่าเป็นสาระสำคัญแล้ว การกระทำที่คณะกรรมการฯ ได้ดำเนินการไป ก็อาจจะถือว่าเป็นการเสียเปล่าใช้ไม่ได้โดยการจะพิจารณาว่าอะไรเป็นสาระสำคัญหรือไม่คงจะเป็นเรื่องยากที่จะกำหนดไว้ได้อย่างแน่นอนจะต้องมีการพิจารณาเป็นราย ๆ ไป เช่น กรณี ก.บช. จะมีคำสั่งลงโทษโดยการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตแล้ว จะต้องมีการไต่สวนโดยให้โอกาสแก่ผู้ลอบบัญชีรับอนุญาตได้ทราบข้อกล่าวหาและยื่นคำชี้แจงแก้ข้อกล่าวหาก่อนตามบทบัญญัติมาตรา 19 วรรคท้าย ซึ่งการกำหนดไว้เช่นนี้น่าจะถือเป็นสาระสำคัญสำหรับวิธีพิจารณาคดีมรยาตจะต้องให้ผู้ถูกกล่าวหาได้แสดงถึงความบริสุทธิ์ของตนเองเสียก่อน ก่อนที่จะมีคำสั่งลงโทษซึ่งถือว่ามีผลกระทบต่อผู้ถูกกล่าวหาโดยตรง

3. การใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการเป็นไปโดยไม่ชอบ ลักษณะเช่นนี้เป็นกรณีที่คณะกรรมการใช้ดุลพินิจไปโดยไม่มีเหตุผลอันควร นั่นก็คือไม่มีเหตุผลที่เหมาะสมมาสนับสนุนการใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการก็น่าจะถือว่า คณะกรรมการใช้อำนาจโดยมิชอบได้ประการหนึ่ง

จากมูลเหตุการกระทำทั้งสามประการ ของคณะกรรมการเมื่อเกิดความเสียหายขึ้นแล้ว ก็มีปัญหาต่อไปว่าคณะกรรมการฯ หรือผู้ที่ทำหน้าที่นั้น ๆ จะต้องมีความรับผิดชอบต่อผู้เสียหายหรือไม่ และหากมีความรับผิดชอบแล้วจะต้องรับผิดชอบเป็นการส่วนตัวหรือไม่ เพียงใด

จากปัญหาดังกล่าว เห็นว่าในเรื่องการพิจารณาความรับผิดชอบของคณะกรรมการนี้ จะต้องมีการพิจารณาเป็นเบื้องต้นก่อนว่า การกระทำนั้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์เรื่องละเมิดหรือไม่ หากพิจารณาแล้วไม่เข้าหลักเกณฑ์ในเรื่องละเมิด คณะกรรมการก็ไม่ต้องรับผิดชอบแต่อย่างใด แต่หากเข้าหลักเกณฑ์ในเรื่องละเมิด สิ่งที่เราจะต้องพิจารณาต่อไปว่า การกระทำนั้นเป็นการปฏิบัติงานภายในขอบอำนาจหน้าที่ที่กฎหมายได้กำหนดไว้หรือไม่ กล่าวคือ พิจารณาดูว่า การกระทำที่เป็นการละเมิดนี้สามารถที่จะแยกออกมาจากการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการได้หรือไม่ หากสามารถแยกออกมาได้ ก็ส่งผลให้กรรมการนั้นต้องรับผิดชอบเป็นการส่วนตัว แต่หากพิจารณาแล้วได้ความว่า กรรมการได้กระทำไปตามอำนาจหน้าที่โดยสุจริตก็ต้องพิจารณาดูว่า กรรมการนั้นได้ทำไปด้วยความประมาทเลินเล่อ เป็นเหตุให้เกิดความเสียหายขึ้นหรือไม่ หากพิจารณาแล้วได้ความว่าคณะกรรมการทำไปด้วยความระมัดระวังตามสมควรที่บุคคลในภาวะเช่นนั้นจำต้องกระทำแล้ว คณะกรรมการนั้นก็ไม่ต้องรับผิดชอบในกรณีละเมิด แต่อย่างใด

เมื่อย้อนกลับมาดูในส่วนของคณะกรรมการฯ ที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาคดี มรรยาท ผู้สอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็น ก.บช. คณะกรรมการฯ และคณะทำงานฯ ไม่ได้มีบทบาทผู้ยุติความรับผิดชอบของคณะกรรมการต่าง ๆ ดังกล่าว ไว้ในกรณีกระทำละเมิดก่อให้เกิดความเสียหายขึ้น แต่ผู้เขียนก็เห็นว่าหากคณะกรรมการฯ ที่เกี่ยวข้องได้ปฏิบัติหน้าที่ของตนเองภายในกรอบของกฎหมาย และเป็นไปโดยสุจริตใจแล้ว หากมีความเสียหายเกิดขึ้นก็ไม่ต้องรับผิดชอบในกรณีละเมิดจากการกระทำดังกล่าว

#### ข. ความเป็นอิสระของคณะกรรมการ

ความเป็นอิสระของผู้ที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท ถือว่าเป็นสิ่งสำคัญ เพราะถือว่าเป็นการให้หลักประกันที่แน่นอนแก่เสรีภาพของบุคคลที่ถูกกล่าวหา ผู้ที่ทำหน้าที่

ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท จะต้องมีความเป็นอิสระในการพิจารณาพิพากษาคดีให้เป็นไปตามกฎหมาย นั่นก็คือ ผู้ที่มีหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทจะต้องมีสิทธิที่จะออกความคิดเห็นของตนได้โดยเสรี ความคิดเห็นของตนจะต้องไม่ถูกรบกวนหรือถูกครอบงำหรือถูกบีบบังคับจากอำนาจภายนอกอื่น ๆ ทั้งหมด <sup>๕๕</sup> และจะต้องมีความเป็นกลาง ปราศจากความลำเอียงใด ๆ ทั้งสิ้น <sup>๕๖</sup> เพื่อให้ผู้ที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยข้อพิพาทจะได้ทำหน้าที่เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ทางฝ่ายผู้เสียหายและทางฝ่ายผู้ถูกกล่าวหา

ปัญหาของความเป็นอิสระ ของผู้ที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทจึงมีความสำคัญอยู่ที่ว่าจะมีการสร้างความเป็นอิสระไปในแนวทางใด และลักษณะใดโดยมีความมุ่งหมายที่จะให้ตัวบุคคลที่ทำหน้าที่ดังกล่าว ต้องหลุดพ้นจากการชักจูงหรือการบังคับบัญชาของฝ่ายบริหารในหน่วยงานที่ตนจะทำหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาด นอกจากนี้จะต้องมีความอิสระจากความกดดันในทางด้านการเมือง ปัจจัยที่มีความสำคัญของหลักความเป็นอิสระนี้ก็จะได้แก่ความเป็นอิสระในการใช้อำนาจหน้าที่และการไม่ให้เกิดความหวาดกลัวเพราะการใช้อำนาจหน้าที่ดังกล่าว

ในส่วนการพิจารณาคดีโดยทั่วไปนั้น ไม่ว่าจะเป็นการพิจารณาคดีของศาลหรือขององค์กรทางปกครองที่มีอำนาจตามกฎหมายที่จะทำหน้าที่ชี้ขาดข้อพิพาทในทางปกครอง

---

<sup>๕๕</sup> อังคารศักดิ์ หงษ์ขุนทด, " บทบาทของฝ่ายตุลาการในประเทศไทย," (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527), หน้า 111.

<sup>๕๖</sup> ชิดา จรรยาทิพย์สกุล, "องค์ประกอบและคุณสมบัตินิติของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางปกครองในประเทศไทย," (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535), หน้า 17.

ก็ตาม ความเป็นอิสระในการพิจารณาคดี ถือว่ามีความสำคัญยิ่งในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยคดีเพราะจะเป็นสิ่งที่สร้างและรักษาไว้ ซึ่งความเที่ยงธรรมของกฎหมายและความยุติธรรมที่ประชาชนจะได้รับจากการปฏิบัติหน้าที่นั้น ความสำคัญนี้ได้ถูกยอมรับและมีการบัญญัติไว้ในกฎหมาย โดยจะบัญญัติในลักษณะที่ว่าผู้ทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีย่อมมี ความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ อย่างไรก็ตามการใช้อำนาจหน้าที่ดังกล่าวจะมีความผูกพันอยู่เฉพาะภายใต้ขอบเขตของกฎหมายเท่านั้น และเพื่อเป็นการรับรองการใช้อำนาจโดยอิสระ เมื่อได้มีการพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งคำวินิจฉัยไปแล้วจะมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง คำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นโดยองค์กรอื่นไม่ได้ เว้นแต่องค์กรที่ได้รับอำนาจตามกฎหมายให้ มีอำนาจในการแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำพิพากษา หรือคำสั่งในลักษณะของการอุทธรณ์

ในหัวข้อนี้จะขอพิจารณาถึงความเป็นอิสระของสถาบันที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาคดีมรรยทผู้สอบบัญชีโดยตรง ก็คือ ก.บช. โดยในการพิจารณาก็จะมีการพิจารณาไปถึงหน่วยงานที่เกี่ยวข้องของ ก.บช. ด้วย เช่นคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมรรยทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อนุกรรมการมรรยทผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นต้น โดยในแต่ละหน่วยงานที่มีการจัดตั้งขึ้นก็จะมีการทำงานไปคนละขั้นตอนตามลำดับชั้น

ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีมรรยทผู้สอบบัญชีจะเริ่มจากการทำงานของคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ โดยตามคำสั่งคณะกรรมการมรรยทผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ 1/2532 เรื่อง แต่งตั้งคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมรรยทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้มีการกำหนดอำนาจ หน้าที่ของคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ ไว้คือ "ทำการพิจารณาและไต่สวนข้อเท็จจริงเบื้องต้น ในกรณีที่มีการฝ่าฝืนกฎหมายว่าด้วยการสอบบัญชี หรือกฎกระทรวงที่ออกตามกฎหมายดังกล่าวและรายงานสรุปข้อเท็จจริงและความเห็นให้คณะกรรมการมรรยทผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพิจารณา เสนอความเห็นต่อ ก.บช." นอกจากนี้ ในคำสั่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่ 1/2534 เรื่อง แต่งตั้งอนุกรรมการมรรยทผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของ คณะอนุกรรมการมรรยทไว้คือ "ไต่สวนพิจารณา เรื่องราวต่าง ๆ เกี่ยวกับมรรยทของผู้สอบ

บัญญัติรับอนุญาตและเสนอความเห็นต่อ ก.บช." จากคำสั่งสองคำสั่งดังกล่าว มีข้อที่จะต้องพิจารณาว่า คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและคณะกรรมการมรรยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาไต่สวนและรวบรวมพยานหลักฐาน รวมทั้งทำความเข้าใจเบื้องต้นได้โดยอิสระภายใต้กฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ โดยปราศจากการเข้ามาแทรกแซงของฝ่ายบริหารที่มีอำนาจเหนืออยู่ อย่างไรก็ตามยังมีข้อจำกัดในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ และคณะกรรมการมรรยาทฯ คือ มีอำนาจในการที่จะมีคำสั่งจำหน่ายคดี ยกคำกล่าวหาประนีประนอมยอมความหรือวินิจฉัยคดีเป็นต้น แต่มีหน้าที่สรุปข้อเท็จจริงและเสนอความเห็นต่อ ก.บช. เท่านั้น ลักษณะดังกล่าวนี้ ชี้ให้เห็นถึงความเป็นอิสระของคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ และคณะกรรมการมรรยาทฯ เฉพาะในเรื่องการรวบรวมพยานหลักฐานเท่านั้น

อย่างไรก็ตามในส่วนของ ก.บช. แม้จะมีอำนาจตามกฎหมายในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ที่จะทำการพิจารณา และมีคำสั่งลงโทษแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีที่ประพฤติผิดมรรยาทเมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติของกฎหมายที่ให้อำนาจแก่ ก.บช. แล้วจะเห็นว่า ก.บช. สามารถมีอำนาจทำการพิจารณา และมีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยได้เองโดยปราศจากการแทรกแซงจากหน่วยงานใด ๆ และเมื่อ ก.บช. มีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยออกมาแล้ว คำสั่งหรือ คำวินิจฉัยนั้นก็สิ้นสุดที่ตรงนั้นไม่มีการอุทธรณ์ไปยังระดับสูงกว่าได้อีก ดังนั้นในขั้นของการพิจารณา และวินิจฉัยคดีของ ก.บช. จึงอาจจะกล่าวได้ว่ามีความเป็นอิสระในการพิจารณา และวินิจฉัยคดีแต่ในเรื่องนี้ผู้เขียนก็ยังมีความเห็นแย้งอยู่เล็กน้อยว่า ตามกฎหมายและประกาศ คำสั่งต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง มิได้กำหนดสถานะของผู้ปฏิบัติงานไม่ว่าจะเป็น คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ คณะกรรมการมรรยาทหรือแม้กระทั่ง ก.บช. เอง ว่าเป็นเจ้านักงานตามกฎหมายอาญาแต่ประการใด รวมทั้งไม่มีอำนาจในการจะดำเนินการกับผู้ฝ่าฝืนคำสั่งเลย รวมทั้งไม่มีหลักประกันในการคุ้มครองความรับผิดชอบส่วนตัวในกรณีเป็นการหมิ่นประมาท หรือกรณีละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่ จากปัญหาตรงจุดนี้ ก็อาจจะทำให้ผู้ปฏิบัติหน้าที่เกิดความรู้สึกที่ไม่มั่นใจในการปฏิบัติหน้าที่เท่าที่ควร เพราะเมื่อ

ทำหน้าที่ไปแล้ว ไม่ทราบว่าจะถูกฟ้องร้องดำเนินคดีได้เมื่อใด การปฏิบัติหน้าที่ก็อาจจะไม่เต็มประสิทธิภาพเท่าที่ควร ดังนั้น ในประเด็นปัญหานี้ผู้เขียนเห็นว่าอาจจะทำให้การปฏิบัติหน้าที่ลดความมีอิสระไปในระดับหนึ่ง

#### 4.7.2 ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาคดีมรรยาท ผู้สอบบัญชี

##### ก. ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับการเป็น "ผู้เสียหาย" ในคดีมรรยาท

ประเด็นปัญหาที่สำคัญประการแรกก่อนที่จะเข้าสู่กระบวนการพิจารณาคดีมรรยาทไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพใดก็ตาม ก็จะต้องมีการร้องเรียนหรือทำคำกล่าวหาจากบุคคลที่ได้รับ ความเสียหาย หรือมีคำกล่าวโทษจากเจ้าหน้าที่ของรัฐว่า มีการกระทำผิดมรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพนั้นก่อน และการที่จะจำกัดขอบเขตว่าบุคคลใดที่จะถือว่าเป็นผู้เสียหายจากการประกอบวิชาชีพและมีสิทธิร้องเรียน หรือทำคำกล่าวโทษต่อผู้มีหน้าที่ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้น ก็ค่อนข้างจะเป็นปัญหาอยู่พอสมควร และเมื่อย้อนกลับมาดูในส่วนของ การควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ไม่ได้มีข้อกำหนดไว้ในมาตราใดเลยว่า บุคคลใดบ้างที่จะถือว่าเป็นผู้เสียหาย หากมีการประพฤติที่ถือว่าเป็นการผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชี แต่ถ้าหากเราจะทำการวิเคราะห์ในทางวิชาการก็สามารถจะพิจารณาได้เป็นลำดับไปคือ

เมื่อเราพิจารณาถึงประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้ว จะพบว่าใน มาตรา 2(4) ได้ให้คำนิยามของคำว่า "ผู้เสียหาย หมายความว่าบุคคลผู้ได้รับความเสียหายเนื่องจากการกระทำผิดฐานใดฐานหนึ่ง รวมทั้งบุคคลอื่นที่มีอำนาจจัดการแทนได้" แต่ถึงแม้ประมวลกฎหมายอาญามีคำจำกัดความไว้ชัดเจนดังกล่าวแล้วก็มีปัญหาว่าจะนำคำนิยามดังกล่าวมานั้น มาใช้กับการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีมรรยาทในทางวิชาชีพได้หรือไม่ สิ่งที่เราควรพิจารณาอยู่ประการหนึ่ง ก็คือว่า บทบัญญัติในประมวลกฎหมายอาญาเป็นบทบัญญัติที่คุ้มครองสังคมเป็นส่วนรวม เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับความสงบเรียบร้อย และศีลธรรมอันดีของประชาชน อีกทั้งเป็นบทบัญญัติที่มีลักษณะเกี่ยวกับความผิดในลักษณะอาญา การตีความในความหมายดังกล่าวจึงจะต้องตีความโดยเคร่งครัดตามตัวอักษร ดังนั้นการตีความ



หมายเหตุกฎหมายอาญาในส่วนที่เกี่ยวกับผู้เสียหายนั้นจะต้องประกอบด้วยเกณฑ์ดังต่อไปนี้<sup>๕๗</sup>

1. มีการกระทำความผิดทางอาญาเกิดขึ้น
2. บุคคลนั้นได้รับความเสียหายเนื่องจากการกระทำผิดนั้น
3. บุคคลนั้นต้องเป็น "ผู้เสียหายตามกฎหมาย" หรือที่เรียกว่าผู้เสียหายโดยนิตินัย

สำหรับในความหมายของผู้เสียหายโดยนิตินัย ซึ่งถือเป็นหลักความสำคัญในการเป็นผู้เสียหายนั้น หมายถึง ผู้เสียหายในทางความเป็นจริงหรือพฤตินัย คือได้รับความเสียหายเกิดขึ้นจริง ๆ จากการกระทำความผิดในทางอาญานั้น และไม่มีส่วนร่วมในการกระทำความผิด<sup>๕๘</sup> นั่นก็คือ มิได้เป็นผู้ร่วมหรือเป็นผู้ที่มีส่วนในการก่อให้เกิดการกระทำความผิดทางอาญานั้นด้วย และถ้าเป็นคดีอาญาโดยทั่วไปผู้เสียหายที่มีสิทธิจะนำคดีขึ้นฟ้องยังศาลได้จะต้องเป็นผู้เสียหายโดยนิตินัยเท่านั้น

หากย้อนกลับมาพิจารณาถึง ทางด้านการร้องเรียนหรือกล่าวหาของผู้ได้รับความเสียหายน่าจะไม่ใช่ความหมายเหมือนกับในคดีอาญาที่กล่าวมา ซึ่งถือเป็นการตีความอย่างแคบ การเป็นผู้เสียหายในคดีมรยาทผู้สอบบัญชีน่าจะมีการขยายความไปถึงผู้เสียหายโดยพฤตินัยด้วย ก็ด้วยเหตุผลที่ว่าแม้ผู้เสียหายจะมีส่วนร่วมในการกระทำผิดด้วยก็ตาม กฎหมายก็ได้มีการจำกัดสิทธิในการฟ้องคดีอาญาไว้แล้ว แต่ในทางคดีมรยาทแล้วน่าจะมีพื้นฐานที่

<sup>๕๗</sup> กุศล บุญยืน, คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: บริษัทประยูรวงศ์ จำกัด), หน้า 1.

<sup>๕๘</sup> สมชัย ทรัพย์วณิช, คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา (กรุงเทพมหานคร: กรุงเทพมหานครการพิมพ์), หน้า 1.

แตกต่างกับในคดีอาญา กล่าวคือ ลักษณะเฉพาะของคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีนี้ มิได้มีวัตถุประสงค์หลักในการที่จะลงโทษผู้กระทำความผิด แต่ถือว่ามีวัตถุประสงค์หลักในทางวินัยหรือจรรยาบรรณทางวิชาชีพ เป็นการพัฒนาวิชาชีพสอบบัญชี รวมทั้งการควบคุมมรรยาทของผู้สอบบัญชี โดยพยายามที่จะขัดขวางผู้ที่ประพฤติผิดมรรยาทมิให้เข้ามาประกอบวิชาชีพที่ถือว่ามีความค่าและเกี่ยวข้องกับความมั่นคงในทางด้านเศรษฐกิจ อีกทั้งเพื่อเป็นการรักษาสถาบันวิชาชีพสอบบัญชีไว้ด้วย ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า แม้ผู้ได้รับความเสียหายจากการประพฤติผิดมรรยาทนั้นจะมีส่วนร่วมหรือรับรู้ในการกระทำผิดนั้นก็ตาม ก็น่าจะมีสิทธิกล่าวหาหรือร้องเรียนเป็นคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีได้ เพราะมิฉะนั้นแล้ว การจำกัดมิให้บุคคลผู้ได้รับความเสียหาย ซึ่งมีผู้เสียหายในทางนิตินัยมีสิทธิกล่าวหาได้แล้ว บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว ก็จะไม่สามารถบรรลุตามวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ที่จะคุ้มครองสังคมได้ โดยในเรื่องนี้ เราสามารถจะทำการเทียบเคียงกับวิชาชีพทนายความซึ่งถือว่าเป็นวิชาชีพอิสระอย่างหนึ่ง นั่นก็คือ "บุคคลผู้ได้รับความเสียหาย" ตามพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 64 นั้น มีความแตกต่างและความหมายกว้างกว่า คำว่า "ผู้เสียหาย" ตามมาตรา 2(4) ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

ดังนั้น ตรงจุดนี้จึงสามารถหาข้อยุติได้ว่าบุคคลผู้ได้รับความเสียหายจากการประพฤติผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชี แม้จะมีส่วนร่วมในการกระทำผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชีคนนั้นด้วย ก็มีสิทธิที่จะนำเรื่องขึ้นร้องเรียน หรือกล่าวหาต่อสถาบันที่มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้ได้เลย

#### ข. การไม่มีแบบของคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษ

เมื่อมีการกระทำผิดคดีมรรยาททางวิชาชีพเกิดขึ้น จำเป็นที่ผู้เสียหายจะต้องนำเรื่องขึ้นร้องเรียนต่อคณะกรรมการควบคุมวิชาชีพ เพื่อให้ดำเนินการทางมรรยาทแห่งวิชาชีพ โดยผู้เสียหายจากการกระทำนั้นจะต้องจัดทำคำกล่าวหาขึ้นมา นอกจากนั้นแล้ว คณะกรรมการที่ทำหน้าที่ในการควบคุมวิชาชีพนั้นเองก็มีสิทธิที่จะทำคำกล่าวโทษขึ้นมาหากพบว่ามีการกระทำผิดมรรยาทเพื่อจะให้มีการดำเนินการกับผู้ประพฤติผิดมรรยาททางวิชาชีพได้

ด้วย <sup>๑๑</sup> โดยในส่วนของ การควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเท่าที่ผ่านมา นั้น การตรวจพบว่าการประพฤติผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชี มักจะเป็นการตรวจพบโดยเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพนี้ เนื่องจากว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐมีหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชีของบริษัท หรือกิจการต่าง ๆ อยู่แล้ว ถือว่าเป็นการกระทำการเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของรัฐ ในส่วนของผู้เสียหายที่เป็นเอกชนโดยทั่วไปค่อนข้างจะน้อย เพราะการกระทำที่ถือว่า เป็นการผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชานั้น มักจะเป็นการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วผลประโยชน์ของเจ้าของกิจการซึ่งจ้างผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองบัญชี เช่น ทำให้กิจการไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเสียเหล่านี้ เป็นต้น ซึ่งก็คงจะไม่มีเจ้าของกิจการคนใดที่มีการกระทำผลประโยชน์ของตนเองแล้วจะมาร้องเรียนว่าผู้สอบบัญชีคนนั้นทำการประพฤติผิดมรรยาท ดังนั้น การตรวจพบการกระทำผิดส่วนมากก็เป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐ ถึงแม้จะไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกับตัวผู้สอบบัญชีคนนั้นก็ตาม เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในการทำคำกล่าวโทษต่อผู้สอบบัญชี เพื่อจะส่งเรื่องไปสู่คณะกรรมการที่มีอำนาจควบคุมมรรยาททางวิชาชีพเพื่อส่งลงโทษต่อไป ซึ่งปัญหาในเรื่องการทำคำกล่าวโทษของเจ้าหน้าที่ที่มีการตรวจพบการกระทำผิดดังกล่าว ก็คงจะไม่มีปัญหาที่ยุ่งยากในทางปฏิบัติมากมายนัก เพราะย่อมจะทราบถึงวิธีการในการดำเนินการอยู่แล้ว เพราะตนเองมีหน้าที่ในการตรวจสอบการกระทำของผู้สอบบัญชีโดยตรง ซึ่งในที่นี้ก็คือเจ้าหน้าที่ในสำนักงาน ก.บช. ในการค้นพบของเจ้าหน้าที่ดังกล่าว อาจจะพบโดยวิธีใดก็ได้ เช่น พบจากการตรวจสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองมาหรือ มีการปรากฏข่าวทางหน้าหนังสือพิมพ์หรือสื่อมวลชนต่าง ๆ เช่น มีข่าวว่า

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>๑๑</sup> สมศักดิ์ อินทรพันธ์, "วิธินิยามความของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางปกครองในประเทศไทย," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535), หน้า 193.

กิจการใดกิจการหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับประชาชนจำนวนมากต้องล้มไป เนื่องจากความบกพร่องของผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบบัญชีของกิจการนั้น เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องก็อาจจะตรวจสอบการทำงานของผู้สอบบัญชีคนนั้นได้เลยว่าใช้ความระมัดระวังเพียงพอหรือไม่ และการกระทำจะถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชีหรือไม่

ถึงแม้ว่าในทางปฏิบัติแล้ว การทำคำกล่าวหาของผู้ได้รับความเสียหายจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจะไม่ค่อยจะเกิดขึ้น หรือเกิดขึ้นได้ยากก็ตาม ผู้เขียนก็เห็นว่าเราควรจะทำความเข้าใจในส่วนนี้ด้วย เพราะกฎหมายไม่ได้ห้ามบุคคลทั่วไปไว้ว่า ห้ามกล่าวหาผู้สอบบัญชีที่ทำผิดมรรยาทและเราก็ยังไม่สามารถจะทราบได้ว่าบุคคลที่เป็นเอกชนโดยทั่วไปจะยื่นคำกล่าวหาเข้ามาเมื่อใด จึงควรจะทราบปัญหาในเรื่องนี้ เพื่อจะหาทางแก้ไขไว้ และในส่วนนี้ก็คงจะพูดถึงในส่วนของ ก.บช. เท่านั้นคงจะไม่ก้าวเข้าไปพิจารณาในส่วนของกรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. เพราะส่วนดำเนินงานต่างๆของสถาบันเหล่านั้นถือว่าการดำเนินงานของฝ่ายบริหารเท่านั้น ซึ่งได้มีการกล่าวถึงกันมาแล้ว

ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มิได้มีการกำหนดถึงตัวบุคคลที่จะเป็นผู้เสียหายไว้โดยชัดแจ้งแต่ประการใด ดังได้วิเคราะห์มาแล้วในหัวข้อ 4.7.2.ก. รวมทั้งมิได้มีการกำหนดถึงลักษณะของการทำคำกล่าวหาไว้ด้วย แต่ในทางปฏิบัติตามหลักทั่วไปแล้ว ผู้จะมีสิทธิกล่าวหาจะได้แก่บุคคลผู้ได้รับความเสียหายจากการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้เอง ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ บุคคลผู้ได้รับความเสียหายจะเขียนคำกล่าวหาเพื่อเสนอต่อ ก.บช. ได้อย่างไร เนื่องจากไม่มีข้อบังคับหรือหลักเกณฑ์ที่มีความชัดเจนแน่นอนเกี่ยวกับรายละเอียดที่ถือว่าเป็นสาระสำคัญที่จะต้องมิในคำกล่าวหา ซึ่งก็อาจจะเกิดปัญหาหรือความยุ่งยากกับผู้เสียหายที่จะยื่นคำกล่าวหาพอสมควร ในประเด็นปัญหานี้เมื่อมีการยื่นคำกล่าวหาของผู้ได้รับความเสียหายเพื่อให้ ก.บช. ทำการพิจารณาในลักษณะเช่นนี้ ผู้เขียนเห็นว่ามึลักษณะกระบวนการคล้ายกับการดำเนินคดีทางศาล หากเราจะเปรียบเทียบ

คำกล่าวหานี้กับคำฟ้องในคดีแพ่งและคดีอาญา ซึ่งมีรายละเอียดของคำฟ้องกำหนดไว้ในกฎหมาย<sup>70</sup> เราก็สามารถที่จะเปรียบเทียบได้ ในสาระสำคัญที่จะต้องมีในคำกล่าวหาดังต่อไปนี้

1. วัน เดือน ปี
2. ชื่อ สกุล และภูมิลำเนาของผู้กล่าวหา
3. ชื่อ สกุล ของผู้ถูกกล่าวหา
4. รายละเอียดที่เกี่ยวกับการกระทำทั้งหลายที่อ้างว่ามีการประทุษร้ายผิดมรรยาทผู้สอบบัญชี รายละเอียดเกี่ยวกับสถานที่และเวลาที่มีการประทุษร้ายผิดมรรยาทนั้น อีกทั้งบุคคลหรือสิ่งของที่เกี่ยวข้องพอสมควร
5. ลายมือชื่อผู้กล่าวหา



เมื่อเราถือว่าการเขียนคำกล่าวหาน่าจะมีการอนุโลมในสาระสำคัญเหมือนกับคำฟ้องในคดีแพ่งและคดีอาญาแล้ว ปัญหาที่ติดตามมาในเรื่องนี้ ก็คือ ว่าผู้เสียหายที่จะเป็นผู้กล่าวหา นั้น อาจจะไม่มีความรู้ในทางกฎหมายที่จะเขียนรายละเอียดในคำกล่าวหาได้ดี เหมือนกับบุคคลที่อยู่ในแวดวงของกฎหมายโดยทั่วไปและก็จะส่งผลให้การบันทึกรายละเอียดต่าง ๆ ที่ถือว่ามีควมจำเป็นที่จะใช้ประกอบในการพิจารณาไม่มีความครบถ้วนตามสมควร ซึ่งจะก่อให้เกิดความเสียหายขึ้นมาได้ ซึ่งปัญหาต่าง ๆ ดังกล่าวมานี้ก็ถือว่าเป็นผลพวงมาจากการไม่มีบทบัญญัติและข้อบังคับที่ชัดเจน แน่นนอนตายตัวนั่นเอง

<sup>70</sup> ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 67 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 158.

ผู้เขียนมีความเห็นว่าปัญหาในเรื่องของการทำคำกล่าวหาของผู้เสียหายนี้หากยังไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ หรือข้อบังคับให้เป็นที่แน่นอนและชัดเจนเป็นแบบแผนเดียวกันไว้ แล้วหากมีกรณีผู้เสียหายยื่นคำกล่าวหาเข้ามาอาจจะมีการขาดตกบกพร่อง ในรายละเอียด บางประการก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้กล่าวหา เมื่อผลเกิดเช่นนี้แล้ว ก็อาจจะส่งผลให้บุคคลที่ได้รับความเสียหายที่เป็นผู้กล่าวหา นั้น ขาดศรัทธาในระบบวิธีพิจารณาคดีมรณาท ผู้สอบบัญชีของ ก.บ.ช. ได้ ทางเยียวยาประการหนึ่งที่ผู้เขียนเห็นว่าน่าจะได้รับผลดีก็คือ การจัดให้ผู้ที่มีความรู้ทางด้านกฎหมาย ซึ่งในกรณีนี้อาจจะเป็นนิติกรเป็นผู้คอยให้คำแนะนำ และชี้แนะหรือให้คำปรึกษาในการเขียนคำกล่าวหา แก่บุคคลผู้ได้รับความเสียหาย ก็น่าจะถือเป็นทางแก้ปัญหาได้ในระดับหนึ่ง

#### ค. การไม่มีการกำหนดอายุความในการเสนอคำกล่าวหา

เมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็ความผิดในประเภทใดก็ตาม หากมีการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของสถาบัน ที่มีหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาคดีในทันทีก็จะไม่มีปัญหาอะไร การดำเนินการในขั้นตอนต่าง ๆ ก็ดำเนินการไปตามลำดับที่กฎหมายได้กำหนดไว้ แต่หากไม่มีการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาในขณะนั้นอาจจะเป็น เพราะยังหาตัวบุคคล ผู้กระทำความผิดนั้นยังไม่ได้ หรือยังรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ไม่ครบหรือด้วยเหตุผล ประการใดก็ตามที่ยังไม่มีการฟ้องคดี ปัญหาที่เกิดขึ้นมาว่าเมื่อมีการกระทำที่ ถือว่าเป็น ความผิดแล้ว จะถือว่าเป็นสิทธิของบุคคลที่ได้รับความเสียหายจากการกระทำความผิดนั้น เต็มที่หรือไม่ที่จะนำคดีขึ้นฟ้องได้ในทุกเวลา และสมควรที่จะมีการกำหนดระยะเวลาในการ นำคดีขึ้นฟ้องไว้หรือไม่ นั่นก็แสดงว่าหากมีการกำหนดระยะเวลาไว้แล้ว ถ้าเกินระยะเวลา ที่มีการกำหนดไว้แล้ว ก็ถือว่าคดีขาดอายุความ ผู้ได้รับความเสียหายไม่มีสิทธินำคดีนั้นมา ฟ้องยังศาลได้

หากเราย้อนกลับมาดูในคดีแง่และคดีอาญา ซึ่งถือว่าเป็นคดีที่มีการพบในชีวิต ประจำวันของเรานั้น จะเห็นว่าในเรื่องการกำหนดอายุความในการฟ้องร้องคดีก็มีการ

กำหนดไว้ในกฎหมายอย่างชัดเจน<sup>74</sup> แสดงว่าหากมีการกระทำการละเมิดหรือก่อให้เกิดการโต้แย้งสิทธิของบุคคลในคดีแพ่ง ซึ่งผู้เสียหายมีสิทธินำคดีมาฟ้องยังศาล ผู้เสียหายก็ต้องนำคดีมาฟ้องยังศาลแพ่ง ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ซึ่งแล้วแต่ประเภทของคดีที่เกิดขึ้น เพราะระยะเวลาในการกำหนดอายุความไม่เท่ากัน หรือหากมีการกระทำความผิดในทางอาญาเกิดขึ้น การจะนำตัวผู้กระทำความผิดมาขึ้นฟ้องต่อศาลอาญาก็จะต้องนำผู้กระทำความผิดมาฟ้องภายในกำหนดระยะเวลา ซึ่งแล้วแต่ลักษณะความผิดที่บุคคลนั้นได้กระทำลงไป หากเลยกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว ก็จะนำบุคคลนั้นมาฟ้องยังศาลอีกไม่ได้ ซึ่งก็น่าจะเป็นการถูกต้องตามหลักการวินิจฉัยความโดยทั่วไป เพราะเมื่อบุคคลหนึ่งกระทำความผิดใดความผิดหนึ่งขึ้น ก็น่าจะมีขอบเขตจำกัดไว้ว่า เขาจะต้องมีความรับผิดชอบภายในกำหนดระยะเวลาเท่าใด มิใช่ว่าเมื่อเขากระทำความผิดเกิดขึ้นครั้งหนึ่งแล้วเขาจะต้องมีความรับผิดชอบในผลที่ทำลงไปนั้นตลอดไป กรณีเช่นนี้ อาจจะมีผลให้บุคคลผู้ได้รับความเสียหายทำการประวิงเวลาในการดำเนินคดีกับบุคคลผู้กระทำความผิดไปได้เรื่อย ๆ และผลสุดท้ายก็อาจจะไปเรียกร้องเอาประโยชน์หรือทรัพย์สินจากบุคคลผู้กระทำความผิด เพื่อจะทำให้คดีนั้นเสร็จสิ้นไปและผู้กระทำความผิดก็จำเป็นจะต้องยอมเพื่อมิให้คดียืดเยื้อไปเรื่อย ๆ เช่นนี้ ความเป็นธรรมก็จะไม่เกิดขึ้นในสังคมแต่หากมีกำหนดระยะเวลาหรืออายุความไว้แล้ว ถือว่าเป็นกรอบหรือเป็นสิ่งที่จำกัดบุคคลผู้ได้รับความเสียหายให้ดำเนินการภายในกำหนดระยะเวลาไม่สามารถจะประวิงเวลาหรือทำการยืดเยื้อออกไปได้ ซึ่งหากผู้เสียหายจะประวิงเวลาออกไป ก็จะเกิดความเสียหายกับผู้ที่ได้รับความเสียหายเอง และถือว่าเป็นการคุ้มครองบุคคลผู้กระทำความผิดด้วยทางหนึ่ง และเหตุผลอีกประการหนึ่ง

<sup>74</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 163-193 และประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 95-101.

ของการที่มีการกำหนดระยะเวลาในการดำเนินคดีไว้ด้วยก็คือ พยานหลักฐานที่เกิดขึ้นจากการกระทำความผิดของบุคคลนั้น หากมีการปล่อยไว้เป็นระยะเวลานานการพิสูจน์พยานหลักฐานเพื่อจะนำมาใช้ยืนยันและมัดตัวบุคคลผู้กระทำความผิดอาจจะถูกทำลาย หรืออาจจะสูญหายไป การนำมาพิสูจน์ถึงความผิดของบุคคลผู้กระทำความผิดก็อาจจะเป็นเรื่องยาก

เมื่อพิจารณาดูในส่วนของ การประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ประกอบกับพิจารณาตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 จะเห็นว่าเมื่อมีการกระทำผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชีขึ้นแล้ว กฎหมายไม่ได้มีการกำหนดระยะเวลาให้เป็นที่น่าเชื่อว่าจะต้องนำคดีขึ้นร้องเรียนหรือกล่าวหาต่อสถาบันควบคุมภายในระยะเวลาเท่าใด หรือกรณีเจ้าหน้าที่ตรวจพบการกระทำผิดมรรยาทเองก็ไม่มีอายุความกำหนดว่า จะต้องกล่าวโทษถึงการกระทำผิดนั้นภายในระยะเวลาเท่าใด กรณีเช่นนี้ก็แสดงว่าหากบุคคลผู้ได้รับความเสียหายจากผู้สอบบัญชี หรือกรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐตรวจพบว่าการกระทำผิดเมื่อใดก็สามารถนำคดีขึ้นกล่าวหาหรือกล่าวโทษได้ตลอดเวลา ไม่ว่าจะการกระทำผิดของผู้สอบบัญชานั้น จะเกิดขึ้นมาเป็นระยะเวลานาน หรือเกิดขึ้นย้อนหลังมาเพียงใดก็ตาม ในเรื่องของการกำหนดอายุความนี้ ผู้เขียนเห็นว่ามีความสำคัญพอสมควรเพราะเกี่ยวข้องกับสิทธิเสรีภาพของบุคคลผู้ถูกกล่าวหาในระดับหนึ่ง ซึ่งในเรื่องนี้หากเปรียบเทียบกับ การประนบัติผิดวิชาชีพอย่างอื่น ก็จะมีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษไว้ เช่น ในการประกอบวิชาชีพทนายความ วิชาชีพเวชกรรม วิชาชีพการพยาบาลและผดุงครรภ์ กำหนดให้ยื่นคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษภายในระยะหนึ่งปี นับแต่วันที่ผู้ได้รับความเสียหายหรือผู้กล่าวโทษ รู้เรื่อง การประนบัติผิดมรรยาทแห่งวิชาชีพดังกล่าวและ เมื่อรู้ตัวผู้กระทำความผิด แต่ทั้งนี้จะต้องไม่



เกินสามปีนับแต่วันที่มีการประพจน์คดีมรณาทแห่งวิชาชีพนั้น ๗<sup>๗๒</sup>

จากระยะเวลาที่ผ่านมา นับตั้งแต่เริ่มมีการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี และเริ่มมีการพิจารณาลงโทษผู้สอบบัญชียังไม่เคยมีปัญหาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับ เรื่องกำหนดอายุความ เนื่องจากผู้เขียนได้กล่าวในหัวข้อก่อน ๆ มาแล้วว่า การพิจารณาคดีมรณาทของผู้สอบบัญชีนี้ค่อนข้างจะมีความแตกต่างกับวิชาชีพอย่างอื่นเพราะหากเป็นวิชาชีพอย่างอื่นแล้ว เมื่อมีการประพจน์คดีมรณาทแล้วมักจะเป็นการเสียหายโดยตรงต่อคู่กรณีและผู้ได้รับความเสียหายนั้น ก็นำคดีขึ้นมาร้องเรียนหรือกล่าวหาได้ แต่ในวิชาชีพสอบบัญชีนี้ นอกจากจะมีความเกี่ยวพันกับเจ้าของกิจการโดยตรงแล้ว ยังจะต้องมีความเกี่ยวพันกับบุคคลภายนอกอีกเป็นจำนวนมาก ดังนั้น เจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีหน้าที่ในการควบคุมจึงเข้ามาตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเองด้วย เมื่อตรวจพบการกระทำผิดมรณาทแล้วก็จะนำเรื่องขึ้นกล่าวโทษต่อ ก.บช. โดยในทางปฏิบัติขณะนี้ การตรวจของเจ้าหน้าที่จะตรวจจากงบดุล หรืองบกำไรขาดทุนที่มีการตรวจและลงลายมือชื่อรับรองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยเจ้าของกิจการจะต้องนำยื่นต่อกองบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้าเป็นประจำทุกปีในจุดนี้เจ้าหน้าที่ก็จะตรวจงบดุล หรืองบกำไรขาดทุนที่ยื่นมาหากพบว่า มีการกระทำความผิดแล้ว ผู้สอบบัญชียังตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้องมาและน่าจะเป็นการประพจน์คดีมรณาท เจ้าหน้าที่ก็จะกล่าวโทษผู้สอบบัญชีคนนั้น ในคดีมรณาทผู้สอบบัญชีเลย หากพิจารณากันเพียงเท่านั้น ในเรื่องการกำหนดอายุความเอาไว้อาจจะไม่มีความจำเป็นแต่อย่างไรก็ตาม เมื่อถือว่าการพิจารณาคดีมรณาทของวิชาชีพเป็นการวินิจฉัยชี้ขาด

## จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>๗๒</sup> พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. ๒๕๒๘, มาตรา ๖๔.

พระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. ๒๕๒๕, มาตรา ๓๒.

พระราชบัญญัติวิชาชีพพยาบาลและการผดุงครรภ์ พ.ศ. ๒๕๒๘, มาตรา ๓๓.

ข้อพิพาทในทางปกครองอย่างหนึ่ง ก็ควรจะมีการกำหนดให้เป็นไปตามหลักสากลของการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท โดยการกำหนดระยะเวลาให้แน่นอนในกฎหมายว่าหากมีการประทุติพิตรรยาทของผู้สอบบัญชีแล้ว ผู้ได้รับความเสียหายจะยื่นคำกล่าวหา หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ตรวจพบการกระทำความผิดของผู้สอบบัญชีจะยื่นคำกล่าวโทษผู้สอบบัญชีคนนั้นได้ ภายในกำหนดระยะเวลาเท่าใด ผู้กระทำความผิดจะได้ทราบขอบเขตหรือระยะเวลาที่เขาจะต้องรับผิดชอบ

#### ง. การไม่มีการให้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ

ในการทำคำพิพากษาหรือคำวินิจฉัยต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็คดีแพ่ง คดีอาญา คดีปกครอง หรือการกระทำของฝ่ายปกครองที่มีลักษณะ เป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท (Adjudication) ถือเป็นหลักทั่วไปที่สำคัญว่าจะต้องมีการให้เหตุผลในคำวินิจฉัยชี้ขาดเสมอและเป็นหน้าที่ของฝ่ายปกครองที่จะต้องมีการให้เหตุผลในคำสั่ง หรือคำวินิจฉัยของตน และถือกันว่า การให้เหตุผลของการวินิจฉัยนี้เป็นการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของบุคคลผู้ถูกกระทบกับคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครองนั้นเป็นอันมาก ซึ่งการให้เหตุผลในคำวินิจฉัยนี้จะต้องมีการคำนึงถึงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเป็นหลักโดยแสดงเหตุผลออกมาด้วยภาษาที่มีความแจ่มชัดและรัดกุม ถ้อยคำที่ใช้ในการแสดงเหตุผลควรจะเป็นถ้อยคำธรรมดา ไม่ใช่ถ้อยคำทางวิชาการเพราะผู้จะถูกกระทบถึงสิทธิและเกี่ยวข้องกับคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นอาจจะไม่มีความรู้เพียงพอที่จะเข้าใจความหมายถ้อยคำในทางวิชาการนั้นได้

การให้เหตุผล ในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการดังกล่าวนี้ ถือว่าเป็นขั้นตอนหนึ่งของการทำคำวินิจฉัยภายใต้กฎเกณฑ์วิธีพิจารณาความ ทั้งนี้เพื่อเป็นการควบคุมดุลพินิจของคณะกรรมการก่อนจะทำคำวินิจฉัย เป็นการควบคุมการใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการว่าจะต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ที่มีการกำหนดไว้จะใช่ดุลพินิจไปโดยอิสระตามอำเภอใจของตนเองไม่ได้ ดังนั้น การให้เหตุผลในคำวินิจฉัยถือว่าเป็นหน้าที่ที่มีความสำคัญสำหรับคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท จนถึงกับมีคำกล่าวที่ว่า วิธีพิจารณาความของคณะกรรมการจะเกิดความเป็ธรรมแก่ประชาชนได้ด้วยการแสดงเหตุผลแห่ง

คำวินิจฉัย<sup>73</sup> โดยถือว่าเรื่อง que ที่เข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการจะได้รับการพิจารณาอย่างรอบคอบ นอกจากนั้นแล้ว การให้เหตุผลในคำวินิจฉัยก็ถือว่าเป็นการยกระดับการทำงานของคณะกรรมการไปในตัว เพราะคณะกรรมการจะต้องแสดงความรู้ความสามารถของตนเองออกมาอย่างเต็มที่ เนื่องจาก จะต้องมีการให้เหตุผลที่ถูกต้องหากให้เหตุผลไม่ถูกต้องแล้วคำวินิจฉัยนั้น ก็อาจจะไม่เป็นการชอบด้วยกฎหมายหรือหากคำวินิจฉัยได้มีการแพร่หลายออกไป แล้วไม่มีเหตุผลประกอบก็อาจจะขาดความศรัทธาและเชื่อถือจากประชาชนโดยทั่วไป

ดังกล่าวมาแล้วว่า หน้าที่ในการให้เหตุผลในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการถือว่าเป็นเรื่องสำคัญถึงขนาดในบางประเทศได้มีการตรากฎหมายออกมาเป็นลักษณะบังคับให้ฝ่ายปกครองหรือฝ่ายบริหารต้องกระทำเลย เช่น ในประเทศอังกฤษได้มีการตรากฎหมาย Tribunals and Inquiries Act 1971. ในกฎหมายฉบับนี้ได้บังคับให้ ศาลฝ่ายบริหาร (Tribunals) ทั้งหลายที่อยู่ภายใต้กฎหมายฉบับดังกล่าว เมื่อจะทำคำสั่งหรือคำวินิจฉัยออกไปก็จะต้องแสดงเหตุผลไว้ด้วย<sup>74</sup> ไม่ว่าจะการทำคำสั่งนั้น จะเป็นการกระทำด้วยวาจาหรือลายลักษณ์อักษรก็ตาม หรือในกรณีประเทศฝรั่งเศสได้มีการตรากฎหมายขึ้นมาฉบับหนึ่ง ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 1979 ได้มีการกำหนดให้การกระทำของฝ่ายปกครอง ซึ่งได้

## ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>73</sup> Schwartz and Wade, Legal control of Government

(Clarendon Press Oxford 1972) ; P.152.

<sup>74</sup> เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, "องค์กรและวิธีการคุ้มครองประชาชนและควบคุมฝ่ายปกครองภายในฝ่ายปกครองประเทศไทย," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทนิติศาสตรบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531), หน้า 151.

ระบุไว้ในกฎหมายฉบับดังกล่าวนี้ จะต้องมีการแสดงเหตุผลประกอบด้วย <sup>75</sup> โดยผลของกฎหมายฉบับนี้คำสั่งหรือคำวินิจฉัย ที่จะต้องมีการให้เหตุผลจะต้องเป็นคำสั่งที่ก่อให้เกิดผลเสียหายต่อประชาชน และต้องเป็นคำสั่งที่มีผลเป็น

1. การจำกัดการใช้เสรีภาพ หรือโดยทั่วไป รวมทั้งมาตรการเกี่ยวกับการรักษาความสงบเรียบร้อย
2. การลงโทษ
3. การยกเลิกหรือเพิกถอน คำสั่งที่ก่อให้เกิดสิทธิ
4. การยกอายุความขึ้นอ้าง
5. คำสั่งที่เป็นการเพิ่มเงื่อนไขในการให้คำอนุญาตหรือเป็นการกำหนดหน้าที่เพิ่มเติม
6. การปฏิเสธประโยชน์ที่บุคคลมีสิทธิได้รับ เนื่องจากได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของกฎหมายครบถ้วนแล้ว
7. คำสั่งที่มีผลเฉพาะบุคคลซึ่งมีผลเป็นการยกเว้นกฎเกณฑ์ทั่วไปที่กำหนดไว้โดยรัฐบัญญัติ

ที่กล่าวมาจะเห็นว่า การให้เหตุผลในคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นมีความสำคัญพอสมควรสำหรับสาเหตุที่กฎหมายมีการบังคับว่าจะต้องมีเหตุผลในคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้น

ศูนย์วิทยุทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>75</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 150.

ก็เนื่องมาจากสาเหตุที่ว่า <sup>76</sup>

1. การให้เหตุผลถือว่าเป็นประโยชน์แห่งความถูกต้องและความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้น
2. การให้เหตุผลจะทำให้บุคคลผู้ถูกกระทบถึงสิทธิหรือส่วนได้เสียจากคำสั่งหรือคำวินิจฉัยเกิดความเชื่อมั่นและศรัทธาในคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้น
3. การให้เหตุผลจะทำให้บุคคลซึ่งมีสิทธิที่จะเรียกร้อง สามารถที่จะพิจารณาได้ว่าเขามีเหตุผลที่เพียงพอที่จะทำการอุทธรณ์ และเขาจะรู้ว่าเขามีเหตุผลที่เพียงพอหรือไม่ที่เขาจะทำคำอุทธรณ์ คำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้น
4. การให้เหตุผล ถือเป็นการยกระดับการทำงานของฝ่ายปกครองเพราะการให้เหตุผลถือว่าเป็นการบังคับฝ่ายปกครองไปในตัวว่าจะต้องใช้ความรู้ความสามารถของตนเองอย่างเต็มที่ ถือว่าเป็นการตรวจสอบการใช้ดุลพินิจและความเชี่ยวชาญและจะเป็นหลักประกันที่ดีว่าฝ่ายปกครองได้กระทำหน้าที่ในการวิเคราะห์ องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องและจะเป็นเครื่องป้องกันการกระทำที่ไร้กฎเกณฑ์ของฝ่ายปกครองได้ด้วย
5. การให้เหตุผลจะเป็นประโยชน์ในการใช้อ้างเป็นบรรทัดฐานแห่งคำวินิจฉัยในทำนองเดียวกันได้อีกด้วย แต่กรณีเช่นนี้ก็มิได้หมายความว่าฝ่ายปกครองหรือฝ่ายบริหารที่ดำเนินการในครั้งหลังจะต้องผูกพันกับคำวินิจฉัยในตอนแรก เพียงแต่ถือเป็นเหตุผลหนึ่งประกอบการพิจารณาเท่านั้น

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>76</sup> A Flick Geoffrey, "Administrative Adjudication and data to give reasons a search for criteria," Public Law, 1987. P.17 อ้างถึงใน สมศักดิ์ อินทรพันธุ์, "วิธีพิจารณาความของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางปกครองในประเทศไทย," หน้า 89-90.

จากที่กล่าวมาจึงน่าจะเห็นว่า การให้เหตุผลในคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นมีความสำคัญเป็นอันมาก แต่ก็มีบางลักษณะที่ถือเป็นข้อยกเว้นว่าไม่จำเป็นที่จะต้องให้เหตุผลในคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นก็ได้ เช่น ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความลับ หรือความมั่นคงของประเทศ ความจำเป็นเร่งด่วน ซึ่งก็ต้องแล้วแต่สภาวะการณ์ในขณะนั้น เหล่านี้เห็นว่าไม่จำเป็นต้องแสดงเหตุผลในคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นก็ได้

สำหรับการพิจารณาคดีมรณาทผู้ลอบบัญชี ตามพระราชบัญญัติผู้ลอบบัญชี พ.ศ. 2505 อันเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการควบคุมมรณาทของผู้ลอบบัญชีนั้นปรากฏว่าไม่ได้มีบทบัญญัติมาตราใดเลยที่กำหนดถึง รายละเอียดวิธีพิจารณาและการทำคำวินิจฉัยคดีมรณาทผู้ลอบบัญชีไว้โดยเฉพาะ หากแต่มีกล่าวในบทบัญญัติมาตรา 11(2) ที่ให้ ก.บช. มีอำนาจในการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้ลอบบัญชีรับอนุญาตและตามมาตรา 19 วรรค 3 ก็กำหนดเพียงว่าก่อนพิจารณาสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาต ให้มีการไต่สวนโดยให้โอกาสแก่ผู้ลอบบัญชีรับอนุญาตนั้นได้ทราบข้อกล่าวหาและยื่นคำชี้แจงข้อกล่าวหาเท่านั้น ซึ่งจะเห็นว่าในบทบัญญัติของมาตราที่กล่าวมา เป็นกรณีที่กฎหมายให้อำนาจแก่คณะกรรมการ ในการใช้ดุลพินิจวินิจฉัยสั่งการซึ่งจะมีผลกระทบต่อผู้ลอบบัญชีที่เป็นผู้ถูกกล่าวหาหรือถูกกล่าวโทษ ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าสมควรจะได้มีการบัญญัติหลักเกณฑ์ในการทำคำวินิจฉัยดังกล่าว ซึ่งจะต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการให้เหตุผล ตั้งแต่คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ และคณะอนุกรรมการมรณาทฯ ด้วย ซึ่งถือว่าเป็นการตรวจสอบซึ่งกันและกันด้วย อย่างไรก็ตาม เห็นว่าคำสั่งหรือคำวินิจฉัยในคดีมรณาทผู้ลอบบัญชีนี้นั้น เป็นการจำกัดถึงสิทธิ เสรีภาพในการประกอบวิชาชีพของบุคคลผู้ถูกกล่าวหาหรือถูกกล่าวโทษ อีกทั้งยังถือว่าเป็นการลงโทษผู้ถูกกล่าวหา รวมถึงเป็นการพักหรือยกเลิกสิทธิในการประกอบวิชาชีพที่ผู้ลอบบัญชีคนนั้นเคยมีอยู่ จึงเป็นการสมควรที่การทำคำสั่ง หรือคำวินิจฉัยควรจะอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์ของการให้เหตุผลในคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นเป็นอย่างยิ่ง โดยการให้เหตุผลในคำวินิจฉัยนั้นจะต้องเป็นการให้เหตุผลที่มีความเหมาะสมและพอเพียง แต่ก็เป็นการยากที่จะกำหนดว่าอะไรเป็นเหตุผลที่เหมาะสมและพอเพียง แต่ก็พอจะกำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณา

เป็นเบื้องต้นได้ดังนี้ ๗๗

1. ต้องไม่เป็นการใช้คำที่ซ้ำแบบคำต่อคำตามบทบัญญัติของกฎหมาย
2. ไม่จำเป็นที่จะต้องมีการเปิดเผยกระบวนการให้เหตุผลทั้งหมดแต่ต้องให้เหตุผลในประเด็นที่ถือว่ามีความสำคัญ
3. ในกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับพยานหลักฐานที่มีการนำมาอ้างจะต้องมีการอธิบายด้วยว่ามีเหตุผลสนับสนุนอย่างไรบ้างที่ไม่เห็นด้วย
4. เหตุผลที่ให้จะต้องไม่เป็นการเคลือบคลุม
5. การให้เหตุผลจะต้องเป็นเหตุผลที่ประชาชนโดยทั่วไปที่ไม่ใช่ผู้รู้กฎหมายอ่านแล้วสามารถที่จะเข้าใจได้โดยง่าย
6. ในเรื่องที่มีความเกี่ยวข้องกับสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลจะต้องมีการให้เหตุผลที่มีความชัดเจนและแน่นอนมากกว่าในเรื่องอื่น ๆ

ในขณะนี้ ที่มีการพิจารณาและวินิจฉัยชี้ขาดคดีมรยาทผู้สอบบัญชี ในคดีที่ได้มีคำวินิจฉัยแล้ว จะมีการประกาศให้บุคคลทั่วไปรวมทั้งผู้ถูกกล่าวหาทราบผลของคำสั่งชี้ขาด โดยออกเป็นประกาศสำนักงาน ก.บช. เรื่องการไม่รักษามรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยในประกาศ ก.บช. ดังกล่าวจะมีรายละเอียดแต่เพียงผลของคำสั่งชี้ขาดของ ก.บช. เท่านั้น ไม่มีการแสดงถึงรายละเอียดที่เกี่ยวกับข้อเท็จจริงและเหตุผลที่จะนำมาใช้สนับสนุน คำวินิจฉัยชี้ขาดคดีแต่อย่างใด โดยในประกาศจะบอกเพียงว่าการกระทำของผู้สอบบัญชีเป็นการกระทำที่ผิดมรยาทข้อใด ตามกฎหมายฉบับใด เท่านั้น ตัวอย่างเช่น "ด้วยที่ประชุมคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ครั้งที่ 96(2/2535)

เมื่อวันที่ 13 พฤษภาคม 2535 ได้มีมติให้ลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่รักษามรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) ข้อ (13) (14) และ (17) ประกอบกับกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ข้อ 2(2)(ข)(ง)และ(ฉ) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 โดยให้พักใบอนุญาตการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นเวลา 1 ปี" เป็นต้น ซึ่งจากลักษณะดังกล่าวนี้ ทำให้ผู้ถูกกล่าวหาหรือถูกกล่าวโทษ ไม่สามารถที่จะเข้าใจถึงรายละเอียดและลักษณะความผิด ตลอดจนเหตุผลข้อสนับสนุนประกอบคำวินิจฉัยชี้ขาดของ ก.บช. ได้ ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าเพื่อความเป็นธรรมกับบุคคลทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นบุคคลผู้ได้รับความเสียหายหรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกลงโทษในการประกาศคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นสมควรจะมีการแจ้งรายละเอียดที่เกี่ยวกับข้อเท็จจริง ข้อสรุป ข้อกฎหมาย และที่สำคัญคือเหตุผลประกอบคำวินิจฉัยของ ก.บช. เพื่อความถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวมา

#### 4.7.3 ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการภายหลังพิจารณาคดีมรรยาท

ผู้สอบบัญชี : การไม่ให้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยแก่บุคคลผู้ถูกระทบ  
จากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ

เมื่อคณะกรรมการที่มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทได้มีคำวินิจฉัยลงโทษบุคคล ซึ่งในกรณีทางวิชาชีพนี้ก็คือ การสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาต ก็ย่อมจะส่งผลก่อให้เกิดความเสียหายขึ้นกับผู้ประกอบวิชาชีพคนนั้น เพราะไม่สามารถจะประกอบวิชาชีพนั้นต่อไปได้เมื่อถือว่าการวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการดังกล่าวเป็นการกระทบถึงสิทธิของบุคคลก็ควรจะมีการเปิดโอกาสให้ผู้ได้รับความเสียหายจากคำวินิจฉัยนั้นได้อุทธรณ์ไปยังหน่วยงานหรือบุคคลผู้มีอำนาจเหนือกว่าคณะกรรมการที่มีอำนาจดังกล่าว โดยหากเราจะทำการเปรียบเทียบการดำเนินคดีแพ่งหรือคดีอาญาในศาลจะเห็นว่า กฎหมายยังเปิดโอกาสให้คู่



ความที่ไม่พอใจกับคำพิพากษาของศาลชั้นต้นอาจจะยื่นอุทธรณ์ต่อไปยังศาลอุทธรณ์ได้<sup>78</sup> หรือหากคู่ความยังไม่พอใจกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ก็อาจจะฎีกาไปยังศาลฎีกาได้ ภายในขอบเขตของกฎหมาย<sup>79</sup> เหตุผลที่กฎหมายกำหนดให้มีการอุทธรณ์คำพิพากษาไปยังศาลชั้นที่สูงกว่าก็อาจจะเนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า เมื่อมีคำพิพากษาออกมาก็อาจจะไปกระทบถึงสิทธิขั้นพื้นฐานของบุคคล กล่าวคือหากเป็นคดีแพ่งก็อาจจะไปกระทบเกี่ยวกับสิทธิในทรัพย์สินหรือหากเป็นคดีอาญาก็อาจจะไปกระทบถึงสิทธิเสรีภาพในร่างกายและชีวิต ดังนั้น การพิจารณาหรือวินิจฉัยออกมาจะต้องมีความรอบคอบ และจะต้องมีความมั่นใจว่าได้ทำการพิจารณาอย่างถูกต้อง และเที่ยงธรรมตามกฎหมาย แล้วจึงมีการกำหนดให้ตรวจสอบกันเป็นลำดับชั้น และถือว่าเป็นการถ่วงดุลย์การใช้อำนาจกันไปในตัวด้วยเช่นกัน โดยศาลสูงกว่าหากไม่มีความเห็นตามศาลชั้นล่างก็ต้องมีการให้เหตุผลใหม่ที่มีน้ำหนักดีกว่าศาลล่าง และในล้นของการประกอบวิชาชีพนี้ ก็เช่นเดียวกัน การอุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการในคดีมรยาท ก็ถือเป็นการควบคุมและตรวจสอบการทำนิติกรรมทางตุลาการของคณะกรรมการที่ถือว่าเป็นผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางปกครองประการหนึ่ง ในลักษณะของการกำหนดให้มีการอุทธรณ์นี้ อาจจะมีการกำหนดให้อุทธรณ์ไปยังระดับสูงกว่าภายในหน่วยงานนั่นเอง เช่น ให้อุทธรณ์ไปยังสภานายกพิเศษ ซึ่งเป็นรัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัติที่มีการแต่งตั้งกรรมการขึ้นมา โดยในส่วนที่มีการกำหนดให้อุทธรณ์ไปยังสภานายกพิเศษนั้น ก็จะมีข้อดีอยู่อีกประการหนึ่งก็คือ เพื่อให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการ

<sup>78</sup> ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 223 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาตรา 193.

<sup>79</sup> ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 247 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 216.

ควบคุมวิชาชีพ อยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหารที่จะต้องมีความรับผิดชอบต่อรัฐสภาหรือ อาจจะมีการกำหนดให้มีการอุทธรณ์ไปยังหน่วยงานอื่นที่มีอำนาจ ซึ่งในที่นี้ก็จะอาจจะเป็น คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ตามบทบัญญัติของ มาตรา 7(2)(ค) แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 แต่จะต้องมี พระราชกฤษฎีการะบุให้สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการ ทางวิชาชีพไปยัง คณะกรรมการกฤษฎีกาได้ เป็นต้น

ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพลอบบัญชีนี้ก็เช่นเดียวกัน จะเห็นว่า พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของ ก.บช. ในการที่จะมี คำวินิจฉัยลงโทษผู้สอบบัญชีที่ประพฤติผิดมรรยาท แต่เมื่อ ก.บช. ได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดเป็น ประการใดแล้ว ไม่มีกฎหมายในมาตราใดเลย ที่กำหนดให้บุคคลผู้ได้รับความเสียหายจาก คำวินิจฉัย ซึ่งในที่นี้ก็คือผู้สอบบัญชีใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งวินิจฉัยชี้ขาดคดีมรรยาทของ ก.บช. ได้ เมื่อ ก.บช. มีคำวินิจฉัยออกมาเป็นอย่างไรก็ต้องมีการบังคับตามคำวินิจฉัยนั้นเลย โดยไม่มีการเปิดโอกาสให้มีการเข้ามาตรวจสอบโดยหน่วยงานที่สูงกว่า ซึ่งในที่นี้ก็คือ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์ ซึ่งเป็นผู้รักษาการตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 หรือมิได้มีการกำหนดให้มีการอุทธรณ์ไปยังหน่วยงานใด ซึ่งผลจากการที่ กฎหมายไม่ได้กำหนดว่าจะอุทธรณ์ ไปยังหน่วยงานใดนั้นก็ป็นอันตัดสิทธิของผู้ได้รับความเสียหายโดยปริยายเลย

จุดที่เป็นปัญหาต่อไป ก็คือว่า กรณีตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ไม่ได้กำหนดสิทธิในการอุทธรณ์ให้แก่บุคคลผู้ได้รับความเสียหายไว้ หากผู้ได้รับความเสียหายเห็นว่า การดำเนินการของคณะกรรมการน่าจะเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมายจะ สามารถ อุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นไปยังศาลยุติธรรมให้เพิกถอนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการได้ หรือไม่ ในปัญหานี้แม้ว่าจะไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ว่า บุคคลที่ได้รับความเสียหายมีสิทธินำคดี ขึ้นฟ้องยังศาลได้ก็ตาม แต่ในแนวทางปฏิบัติศาลฎีกาก็ได้วางหลักไว้ว่า ถ้าเป็นเรื่องที่ คณะกรรมการปฏิบัติหน้าที่หรือปฏิบัติไม่ตรงตามที่กฎหมายกำหนด บุคคลผู้ได้รับความเสียหาย

อาจจะนำคดีไปฟ้องยังศาลได้ แต่กรณีเช่นนี้ศาลก็ได้จำกัดตนเองว่าจะไม่เข้าไปควบคุมในส่วนการใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการว่า มีความเหมาะสมแล้วหรือไม่สำหรับการลงโทษสถานนั้น เนื่องจากศาลถือว่าการที่กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการควบคุมวิชาชีพมีอำนาจในการสั่งลงโทษคดีมรรยาท ให้ถือว่าเป็นสิทธิและอำนาจหน้าที่โดยเด็ดขาด ของคณะกรรมการควบคุมวิชาชีพนั้น ๆ ศาลจะไม่เข้าไปทำการวินิจฉัยซ้อนกับการวินิจฉัยของคณะกรรมการควบคุมวิชาชีพนั้นแต่อย่างใด <sup>๑๐</sup>

ดังนั้นจากปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าว ผู้เขียนมีความเห็นว่า เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับบุคคลผู้ถูกลงโทษในทางวิชาชีพ ควรจะมีการเปิดโอกาสให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการนั้นได้ เพื่อเป็นหลักประกันที่ดี ในระดับหนึ่งว่าการพิจารณาคดีมรรยาทของผู้สอบบัญชีนั้น ได้ผ่านการพิจารณากลับกรองมาด้วยความรอบคอบแล้ว โดยในขั้นแรกอาจจะมีการกำหนดให้มีการอุทธรณ์โดยหน่วยงานภายในฝ่ายบริหารนั้นก่อน ซึ่งอาจจะเป็นรัฐมนตรีผู้รับผิดชอบในคณะกรรมการนั้นเหมือนดังเช่นในกรณีวิชาชีพอื่น ๆ

## ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>๑๐</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 43/2503 และโปรดดูรายละเอียดในหัวข้อที่ 3.6.2 ในเรื่องการควบคุมการทำนิติกรรมโดยศาลยุติธรรม.