



### สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

วิชาชีพสอบบัญชีเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญต่อการพัฒนา และ ส่งเสริมการขยายตัวทางเศรษฐกิจของประเทศ และ มีความสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงินหลายฝ่ายด้วยกัน ไม่ว่าจะภาครัฐบาล หรือ ภาคเอกชน เนื่องจากงบการเงินที่ธุรกิจจัดทำขึ้นเพื่อแสดงถึงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของธุรกิจในแต่ละรอบบัญชีนั้น จะเป็นประโยชน์ต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นผู้ชำนาญการจากภายนอก และมีความเป็นอิสระเข้าตรวจสอบ และให้ความเห็นต่องบการเงินนั้น ทั้งนี้เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินต้องการข้อมูลจากงบการเงิน ซึ่งเสนออย่างถูกต้อง และจัดขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป รวมทั้งมีการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญต่อการตัดสินใจอย่างเพียงพอ ดังนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

ผู้สอบบัญชีได้กำเนิดขึ้นจากบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยได้กำหนดให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่ง หรือ หลายคนตรวจสอบงบดุลแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ของผู้ถือหุ้น วัตถุประสงค์เพื่อเปิดโอกาสให้บุคคลภายนอก ซึ่งเป็นบุคคลที่ผู้บัญญัติกฎหมายเห็นว่าไม่มีส่วนได้เสียในการงานของบริษัท ไม่ว่าจะในฐานะเป็นกรรมการ หรือ ตัวแทน หรือ ลูกจ้างของบริษัทซึ่งเป็นบุคคลอิสระ มีความเที่ยงธรรม และสุจริตในการออกความเห็นต่องบการเงินว่าถูกต้อง หรือไม่ โดยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีไว้ต่อมาในปี 2505 ได้ตราพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ขึ้นมา เพื่อกำหนดคุณสมบัติและพื้นฐานความรู้ของผู้สอบบัญชีให้ได้มาตรฐาน และแต่งตั้งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) เป็นผู้มีอำนาจและหน้าที่ในการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดขึ้น นอกจากกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้สอบบัญชียังกล่าวแล้ว

ยังมีกฎหมายอื่นที่ออกโดยหน่วยงานต่างๆ ที่มีความรับผิดชอบในการควบคุมกิจการเฉพาะอย่าง เช่น กรมสรรพากร ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ธนาคารแห่งประเทศไทย เข้ามามีบทบาทในการกำหนดภาระหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีมากขึ้น ทำให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีหน้าที่และมีความรับผิดชอบต่อประชาชนเป็นส่วนรวมมากขึ้น นอกเหนือจากการดูแลและรักษาผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นและผู้เป็นหุ้นส่วน

### บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามที่กฎหมายกำหนด

องค์การและกฎหมายที่มีบทบาทในการกำหนดบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้แก่

1. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายอาญา พระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างฯ และบริษัทจำกัด

เป็นกฎหมายที่กำหนดให้มีการสอบบัญชีเป็นครั้งแรก ประกาศใช้ตั้งแต่ 1 เมษายน พ.ศ. 2472 กำหนดให้บริษัทจำกัดต้องมีผู้สอบบัญชีทำการสอบบัญชี โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีภาระหน้าที่ที่จะต้องตรวจสอบบัญชีของบริษัท และรายงานเกี่ยวกับงบดุลและงบกำไรขาดทุนต่อที่ประชุมใหญ่สามัญ ผู้สอบบัญชีจะต้องมีบทบาทในการแสดงความเห็นว่างบดุลนั้นได้ทำถูกต้องตามความเป็นจริง หรือไม่

### บทลงโทษผู้สอบบัญชี

มีการกำหนดโทษความผิดทางอาญาของผู้สอบบัญชีไว้ในประมวลกฎหมายอาญามาตรา 323 เกี่ยวกับการเปิดเผยความลับของลูกค้า มีโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

นอกจากนี้ยังกำหนดโทษของผู้สอบบัญชีในมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด ว่า

" ผู้สอบบัญชีที่รับรองงบดุล หรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ "

## 2. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

เป็นสถาบันวิชาชีพการบัญชีสถาบันเดียวในประเทศไทย จัดตั้งขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2491 สมาคมไม่มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมผู้สอบบัญชีโดยตรง แต่เป็นสถาบันที่ช่วยส่งเสริมวิชาชีพสมาคมได้จัดทำแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานการบัญชีขึ้นเผยแพร่ต่อสมาชิกและผู้สนใจ เพื่อให้การปฏิบัติงานทางด้านบัญชีและสอบบัญชีมีมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้มีมติประชุมครั้งที่ 53 (1/2524) ให้ใช้แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี และแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ซึ่งสมาคมนักบัญชีฯ จัดทำขึ้นเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้สอดคล้องกับประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18 ( พ.ศ. 2518 ) และประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 ( พ.ศ. 2518 ) ซึ่งปัจจุบันนี้ทางสมาคมฯ ได้ออกแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีทั้งหมด 31 ฉบับ และแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีจำนวน 16 ฉบับ

## 3. คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เป็นกฎหมายฉบับแรกที่กำหนดคุณสมบัติ และพื้นความรู้ของผู้สอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐาน รวมทั้งกำหนดแนวทางการปฏิบัติงาน และได้กำหนดองค์กรขึ้นคณะหนึ่งคือ " คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี " เรียกโดยย่อว่า " ก.บช. " ทำหน้าที่ควบคุมและส่งเสริมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

คุณสมบัติของผู้ที่จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ดังนี้

1. เป็นผู้ได้รับปริญญาทางการบัญชี หรือ ประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เห็นว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือ เป็นผู้ได้รับปริญญา หรือ ประกาศนียบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เห็นสมควรให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้
2. เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้ว โดย ก.บช. เห็นว่าทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้
3. มีอายุยี่สิบปีบริบูรณ์
4. มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้
5. ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี
6. ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีที่ ก.บช. เห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ
7. ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ
8. ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสม หรือทำให้ขาดความเป็นอิสระ ในหน้าที่ผู้สอบบัญชี

บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ที่มีบทบาทในการส่งเสริมให้มีการจัดทำงบการเงินให้ถูกต้อง และตามกฎหมายได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีบทบาทในการแสดงความเห็นว่างบการเงินของบริษัทที่ผู้สอบบัญชีรับรองมีความถูกต้องตามที่ควร และได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่

ในการที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ ผู้สอบบัญชีจะต้องมีภาระหน้าที่ในการปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์ แนวทางปฏิบัติที่กำหนดในกฎกระทรวง ประกาศ

ก.บช. และแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีดังนี้

1. กฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) เรื่อง มารยาทของผู้สอบบัญชี
2. ประกาศ ก.บช.ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) เรื่อง การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี
3. ประกาศ ก.บช.ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518) เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี
4. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานการบัญชี ซึ่งปัจจุบันทางสมาคมักบัญชีฯ ออกแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีจำนวน 31 ฉบับ และแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีจำนวน 16 ฉบับ

นอกจากนี้แล้วผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีหน้าที่คือ

1. ต้องรักษามารยาทตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ถ้าฝ่าฝืนอาจถูกสั่งพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาต
2. ในกรณีที่มีการย้ายสำนักงาน ต้องแจ้งต่อนายทะเบียนภายในกำหนด 15 วันนับแต่วันย้ายสำนักงาน

**บทลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาต**

ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 กำหนดไว้ในมาตรา 19 พอสรุปได้ดังนี้

การสั่งพัก หรือ เพิกถอนใบอนุญาตจะกระทำได้เมื่อปรากฏว่า

- (1) ขาดลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใด ตามคุณสมบัติของผู้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
  - (2) กระทำการฝ่าฝืนพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 หรือ กฎกระทรวงที่ออกตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505
- การสั่งพักใบอนุญาต ให้สั่งพักได้ครั้งละ ไม่เกินหนึ่งปี

ก่อนพิจารณาสิ่งพัก หรือ เพิกถอนใบอนุญาต ให้มีการไต่สวนโดยให้โอกาสแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นได้ทราบข้อกล่าวหา และ ยืนยันคำชี้แจงแก้ข้อกล่าวหา ในการไต่สวนให้ ก.บช. หรือ คณะอนุกรรมการที่ ก.บช. แต่งตั้งมีอำนาจ เรียกเป็นหนังสือให้บุคคลใดมาให้ถ้อยคำ หรือ ส่งเอกสาร หรือ วัตถุใดเพื่อประกอบการพิจารณาได้

#### 4. กรมสรรพากร

กรมสรรพากรต้องอาศัยผู้สอบบัญชี เป็นผู้ดูแลความถูกต้องในการบันทึกรายการทางบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ดังนั้นกรมสรรพากรจึงมีความจำเป็นต้องเข้ามาเกี่ยวข้องในการควบคุมเกี่ยวกับการปฏิบัติทางการบัญชี และการสอบบัญชีของธุรกิจ โดยอาศัยความในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับใบอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการสอบบัญชี เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ซึ่งบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องทำ และยื่นต่อเจ้าพนักงานพร้อมกับแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

#### บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายของกรมสรรพากร

กรมสรรพากรเห็นว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้มีบทบาทต่อความถูกต้องในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กรมสรรพากรจึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะต้องมีการหน้าที่ดังนี้คือ

1. ผู้สอบบัญชีต้องรักษามารยาท และปฏิบัติตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี หรือตามประกาศของคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.)
2. ต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และแจ้งพฤติการณ์ที่สงสัยไว้ในรายงานการสอบบัญชีที่ตนลงลายมือชื่อรับรอง ในกรณีที่มีข้อสงสัยว่าบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้ทำเอกสารประกอบการลงบัญชี หรือลงบัญชีโดยไม่ตรงกับความเป็นจริงอันเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเสีย

3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องทำการทดสอบรายการในแบบแจ้งข้อความของกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ

#### บทลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตฝ่าฝืนตามประกาศเรื่อง " กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร " ลงวันที่ 19 มิถุนายน พ.ศ. 2523 อธิบดีกรมสรรพากรอาจสั่งเพิกถอนใบอนุญาตนั้นได้

#### 5. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับบริษัทเป็นข้อมูลที่สำคัญอย่างหนึ่งที่ผู้ลงทุนใช้ประกอบการตัดสินใจ เพื่อให้การซื้อขายหุ้นได้ดำเนินไปอย่างมีเหตุผลและเสมอภาคกัน จึงจำเป็นต้องมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอเพื่อมิให้ผู้ลงทุนหลงผิด ตลาดหลักทรัพย์เห็นว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้มีบทบาทสำคัญเกี่ยวกับความเพียงพอ และความเชื่อถือได้ของข้อมูลในงบการเงิน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจึงกำหนดว่าผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน และ บริษัทรับอนุญาตจะต้องเป็นผู้ที่ตลาดหลักทรัพย์ให้ความเห็นชอบ ซึ่งหลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน และบริษัทรับอนุญาต ได้กำหนดไว้ในประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ลงวันที่ 6 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2530

#### บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ตลาดหลักทรัพย์เห็นว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้มีบทบาทสำคัญเกี่ยวกับความเพียงพอ และความเชื่อถือได้ของข้อมูลในงบการเงิน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จึงได้กำหนดภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน และบริษัทรับอนุญาตจะต้องเป็นผู้ที่ได้รับการเห็นชอบจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรับรองงบการเงินประจำปี และงบการเงินรวมประจำปี (ถ้ามี)
3. ผู้สอบบัญชีต้องสอบทานงบการเงินรายไตรมาสของบริษัทจดทะเบียน และบริษัทรับอนุญาต การสอบทานงบการเงินรายไตรมาสต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
4. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรับรองความถูกต้องของรายงาน รายละเอียด หรือเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเพิ่มทุน และประมาณการงบการเงิน 5 ปี พร้อมรายละเอียดของข้อสมมติฐานประกอบการจัดทำประมาณการ
5. ผู้สอบบัญชีต้องรับรองความถูกต้องของการนำข้อมูลของผู้สอบบัญชีรับรองปีก่อนๆ มาเปรียบเทียบกับย้อนหลังสามปี และหมายเหตุประกอบงบการเงิน กรณีที่บริษัทจดทะเบียน และบริษัทรับอนุญาตเสนอขายหุ้นใหม่ต่อประชาชน

#### บทกำหนดโทษของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้กำหนดโทษของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้ในมาตรา 42 ทวิ ในพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผู้ใดของบริษัทจดทะเบียน บริษัทรับอนุญาต หรือ บริษัทหลักทรัพย์ผู้ประกอบกิจการจัดการลงทุนของโครงการลงทุนที่จดทะเบียนกับบริษัทหลักทรัพย์รับรองบุคคล หรือบัญชีอื่นอันใดไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

#### 6. ธนาคารแห่งประเทศไทย

เป็นหน่วยงานที่ควบคุมสถาบันการเงินซึ่งได้แก่ ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ธนาคารแห่งประเทศไทยเห็นว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้ที่ให้การรับรองงบดุลของสถาบันการเงิน และเพื่อให้การรับรองงบดุลโดยผู้สอบบัญชีเป็น



ไปอย่างเชื่อถือได้มากที่สุด ผู้สอบบัญชีของสถาบันการเงินจึงต้องเป็นผู้ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยเห็นชอบด้วย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดหลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธนาคารพาณิชย์ไว้ ตามหนังสือของธนาคารแห่งประเทศไทยที่ ธปท.ณว.(ว) 474/2531 ลงวันที่ 25 มีนาคม พ.ศ. 2531 และกำหนดหลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ไว้ตามหนังสือของธนาคารแห่งประเทศไทยที่ ธปท.งพ.(จ) 364/2527 ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2527

บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายของธนาคารแห่งประเทศไทย

ธนาคารแห่งประเทศไทยเห็นว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสถาบันการเงินเป็นผู้มีบทบาทสำคัญต่อความเชื่อถือได้มากที่สุดของงบการเงิน ธนาคารแห่งประเทศไทยจึงกำหนดภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องรักษามารยาท และปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนด โดยกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี และต้องปฏิบัติตามมาตรฐานที่กำหนดโดยธนาคารแห่งประเทศไทย
2. ในกรณีที่บริษัทเงินทอนฯ ได้ทำเอกสารประกอบการลงบัญชี หรือลงบัญชีไม่ตรงกับความเป็นจริงให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานของการสอบบัญชีที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อรับรอง พร้อมทั้งรายงานพฤติการณ์นั้นให้ธนาคารแห่งประเทศไทยทราบด้วย
3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบสถาบันการเงิน ต้องส่งแนวการตรวจสอบบัญชีให้ธนาคารแห่งประเทศไทย
4. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบธนาคาร จะต้องจัดทำรายงานส่งธนาคารแห่งประเทศไทยเป็นกรณีพิเศษตามที่ระบุไว้ตามหนังสือ ธปท.ณว.(จ) 2023/2532

### บทลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

บทลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้ถูกกำหนดไว้ตามมาตรา 75 นว. ในพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุนฯ พ.ศ. 2522 ดังนี้

" ผู้สอบบัญชีใดของบริษัทรับรองบุคคล หรือ บัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือ ทำรายงานเท็จ หรือ ฝ่าฝืนมาตรา 23 วรรคสี่ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงสามปี และ ปรับตั้งแต่สามหมื่นบาทถึงสามแสนบาท "

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นว่า มีหน่วยงานอื่นของรัฐที่นอกเหนือจาก ก.บ.ช. เข้ามาควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีภาระหน้าที่เพิ่มขึ้นจากกฎหมายการสอบบัญชี และข้อกำหนดบางอย่างของหน่วยงานบางแห่งที่ออกมาควบคุม หรือ ให้ผู้สอบบัญชีถือปฏิบัตินั้น มิได้คำนึงถึงข้อจำกัดของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงาน เพียงแต่ถือหลักว่าผู้สอบบัญชีต้องเป็นหูเป็นตาให้แก่หน่วยงานของตน เช่น การที่หน่วยงานออกข้อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรายงานพฤติการณ์ของกิจการให้หน่วยงานที่ควบคุมทราบ จะถือเป็นการให้ถ้อยคำตามกฎหมายอื่นดังที่มารยาทของผู้สอบบัญชีระบุไว้หรือไม่ เพราะถ้าไม่ใช่ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถรายงานพฤติการณ์โดยตรงของกิจการต่อหน่วยงานนั้นได้ เนื่องจากขัดกับมารยาทของผู้สอบบัญชี นอกเสียจากว่าหน่วยงานนั้นๆ ได้อาศัยอำนาจตามกฎหมายที่มีอยู่ เรียกผู้สอบบัญชีไปให้ถ้อยคำโดยตรง

นอกจากนี้หน่วยงานต่างๆ บางแห่งไม่ได้อยู่ในวงการวิชาชีพโดยตรง และข้อกำหนดบางข้อในการพิจารณาลงโทษผู้สอบบัญชีที่กำหนดขึ้นมานั้น ได้ให้อำนาจควบคุมไว้กว้างเกินไปจนเป็นที่เกรงว่า ผู้สอบบัญชีจะ ไม่มีโอกาสได้ชี้แจงข้อเท็จจริง หรือ ข้อเท็จจริงนั้นอาจไม่เป็นที่ยอมรับโดยหน่วยงานนั้นๆ ได้

การที่หน่วยงานต่างๆ พิจารณาให้ความเห็นชอบให้ผู้สอบบัญชีบางท่าน เป็นผู้สอบบัญชีในกิจการเฉพาะอย่างก็ต้านต่อกฎหมายตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ซึ่งอนุญาตให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 สามารถตรวจสอบบัญชีกิจการทุก

## ประเภทได้

จากการศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในทางปฏิบัติมีปัญหาที่พอสรุปได้ดังนี้

1. ปัญหาผู้ใช้งบการเงิน ผู้จัดทำบัญชี และหน่วยงานอื่นที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เข้าใจไม่ถูกต้องในบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. ปัญหาเรื่องมีหลายหน่วยงานของรัฐควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
3. ปัญหาเรื่องผู้ใช้งบการเงิน และหน่วยงานอื่นของรัฐที่ควบคุมผู้สอบบัญชียังมีความไม่เชื่อถืองบการเงินที่ผ่านการรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
4. ปัญหาเรื่องการปฏิบัติงานตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) เรื่อง มารยาทของผู้สอบบัญชี
5. ปัญหาเรื่องการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
6. ปัญหาเรื่องผู้สอบบัญชีต้องลงลายมือชื่อรับรองใน " แบบแจ้งข้อความของกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ " ตามที่กรมสรรพากรกำหนด
7. ปัญหาเรื่องจำนวนผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลามีจำนวนน้อย และผู้ผ่านการทดสอบ และขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในแต่ละปีมีจำนวนน้อยมาก
8. ปัญหาเกี่ยวกับเอกสารบัญชีที่ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบไม่ได้มาตรฐาน
9. ปัญหาเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตยังมีได้ เป็นสมาชิกของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยทุกคน ทำให้ขาดการรวมตัวกันของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการแก้ไขปัญหาต่างๆ
10. ปัญหาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบธนาคารพาณิชย์ จะต้องจัดทำรายงานเสนอธนาคารเป็นกรณีพิเศษ นอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชีปกติ เพื่อแสดงความเห็นต่อธนาคาร

เงิน

ปัญหาผู้ใช้งบการเงิน ผู้จัดทำบัญชี และหน่วยงานอื่นที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เข้าใจไม่ถูกต้อง  
 ต้องในบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากการศึกษาบทที่ 3 ได้กล่าวถึงบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งจะเห็นได้ว่า หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีที่มีความรับผิดชอบในการควบคุม  
 กิจการเฉพาะอย่าง และหน่วยงานที่มีความรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษี เช่น กรมสรรพากร  
 ตลาดหลักทรัพย์ และธนาคารแห่งประเทศไทย ได้ใช้วิธีการทางกฎหมาย และกฎข้อบังคับต่างๆ  
 สลักดันให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีภาระหน้าที่มากขึ้นกว่าที่กฎหมายการสอบบัญชีกำหนด เมื่อผู้สอบ  
 บัญชีรับอนุญาตมีภาระหน้าที่มากขึ้นนี้หมายถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีความรับผิดชอบมากขึ้นเป็น  
 เงาตามตัว หน่วยงานอื่นที่ควบคุมผู้สอบบัญชีมีความคาดหวังที่จะให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแบ่งเบา  
 ภาระหน้าที่ของตนโดยผลภาระดังกล่าวให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรับผิดชอบ ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าว  
 เป็นเรื่องที่มีได้อยู่ในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามมาตรฐานของการสอบบัญชีที่รับ  
 รongทั่วไป

จากการศึกษาในบทที่ 4 เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินบางคนมีความเข้าใจว่างบการเงิน  
 และหมายเหตุประกอบงบการเงินนั้นจัดทำโดยผู้สอบบัญชี แม้ผู้สอบบัญชีจะได้เขียนไว้ในรายงาน  
 อย่างชัดเจนว่าตนเพียงแต่ตรวจสอบงบการเงิน นอกจากนี้เมื่อมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นในงบการเงิน  
 ไม่ว่าจะเป็นเรื่องที่มีสาระสำคัญ หรืออยู่ในขอบเขตของการตรวจสอบหรือไม่ ผู้ใช้งบการเงินมัก  
 จะตั้งข้อสงสัยว่าผู้สอบบัญชีตรวจสอบอย่างไรจึงไม่พบข้อผิดพลาดดังกล่าว ทั้งๆ ที่ในเรื่องนี้ผู้สอบ  
 บัญชีได้ระบุไว้ในรายงานว่า ตนตรวจสอบโดยการทดสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรongทั่ว  
 ไป และแสดงความเห็นต่องบการเงินแต่เพียงว่าได้แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน  
 โดยถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรongทั่วไปหรือไม่เท่านั้น ความเข้าใจคลาดเคลื่อนนี้  
 ทำให้เกิดความสับสนเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่ตรวจสอบ

ตามที่กล่าวมาจะเห็นว่า ทั้งหน่วยงานของรัฐที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้  
 ใช้งบการเงินมีความเข้าใจไม่ถูกต้องเกี่ยวกับบทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต  
 ซึ่งสาเหตุความไม่เข้าใจนี้ จากการศึกษพบว่า ส่วนหนึ่งมาจากข้อความในรายงานของผู้สอบ

บัญชี กล่าวคือ การสื่อความหมายในรายงานผู้สอบบัญชียังไม่ชัดเจน ทำให้ผู้อ่านรายงานของผู้สอบบัญชีไม่เข้าใจขอบเขตของการปฏิบัติงานการตรวจสอบ และขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี และอีกสาเหตุหนึ่งเนื่องจากการขาดการประชาสัมพันธ์จากหน่วยงานควบคุมผู้สอบบัญชีที่จะให้ผู้เกี่ยวข้องเข้าถึงความสำคัญของวิชาชีพ บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

รายงานของผู้สอบบัญชีที่ใช้อยู่ปัจจุบันสื่อความหมายยังไม่ชัดเจนในเรื่องต่อไปนี้

1. ลักษณะของการสอบบัญชี
2. ความรับผิดชอบในการสอบบัญชี
3. ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับงบการเงิน

#### การสื่อความหมายเกี่ยวกับลักษณะของการสอบบัญชี

ในรายงานของผู้สอบบัญชีมีข้อความที่กล่าวว่า " รวมทั้งการทดสอบรายการบัญชี และวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็นแล้ว " เป็นข้อความที่แสดงว่า ผู้สอบบัญชีใช้วิจารณญาณของตน ในการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ และรายการที่จะเลือกมาทดสอบให้เป็นเพียงเรื่องหนึ่งในอีกหลายเรื่อง ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณของตน ผู้ใช้งบการเงินบางคนไม่เข้าใจว่าผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบอะไร และขอบเขตการตรวจสอบรวมถึงเรื่องอะไรบ้าง

#### การสื่อความหมายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

วรรคความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีกล่าวว่า " ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนั้นแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ ----- ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ----- โดยถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน " ผู้อ่านรายงานของผู้สอบบัญชีไม่เข้าใจว่า " ถูกต้องตามที่ควร " มีความหมายอย่างไร และแค่ไหนผู้ใช้งบการเงินไม่เข้าใจว่าผู้สอบบัญชีมีความเห็นว่างบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบ และรับรอง

โดยผู้สอบบัญชีมีความถูกต้องมากน้อยแค่ไหน

การสื่อความหมายเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีกับงบการเงิน

เพื่อให้ผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้ ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเป็นอิสระจากงบการเงินที่ตรวจ หลักการพื้นฐานเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เป็นหลักการพื้นฐานหนึ่งที่มีความสำคัญมาก ผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้จัดทำงบการเงินที่จะต้องตรวจสอบและแสดงความเห็นด้วยไม่ได้ เพราะจะทำให้ขาดความเป็นอิสระ แต่ก็ยังมีความเข้าใจผิดในหมู่ผู้ที่ใช้งบการเงินว่าผู้สอบบัญชีเป็นผู้จัดทำงบการเงิน ดังนั้นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจอย่างถูกต้องว่าผู้บริหารมีความรับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน และผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบงบการเงิน นั้นมีความเป็นอิสระ ข้อความในรายงานควรสื่อบทบาทของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินอย่างชัดเจน และควรมีข้อความที่บ่งบอกว่าการจัดทำ และนำเสนองบการเงินเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร

ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาดังกล่าวเห็นว่าควรจะมีการแก้ไขปัญหาโดย

1. หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีโดยตรงควรส่งเสริมให้ธุรกิจ และสาธารณชนทั่วไปเกิดความเข้าใจ และมองเห็นความสำคัญของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เพื่อลดอุปสรรคในการให้บริการของผู้สอบบัญชี และขณะเดียวกันประชาสัมพันธ์ให้ธุรกิจ และสาธารณชนทั่วไปได้เข้าใจบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชี เมื่อสาธารณชนเข้าใจบทบาทและการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีแล้วจะทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับการยกย่องอย่างสมฐานะ และมีส่วนในการส่งเสริมให้วิชาชีพสอบบัญชีเจริญก้าวหน้า

2. หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีโดยตรงควรพิจารณาปรับปรุงข้อความในรายงานผู้สอบบัญชีให้ชัดเจนกว่านี้ เพื่อลดปัญหาความไม่เข้าใจเกี่ยวกับบทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีของประเทศไทย ได้นำรูปแบบมาจากประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งรูปแบบดังกล่าวในสหรัฐอเมริกาได้ใช้มาตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2471 โดยไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเลย ตั้งแต่วันที่ในเดือนเมษายน พ.ศ. 2531 สมาคมผู้สอบบัญชีของสหรัฐอเมริกา (AICPA-AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS) ได้ออกแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 58 ซึ่งกำหนดรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีใหม่ (ภาคผนวก จ) โดยให้มีผลใช้บังคับกับรายงานที่ผู้สอบบัญชีจะออกใน หรือ หลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2532 เป็นต้นไป สาเหตุที่มีการเปลี่ยนแปลงเนื่องจาก ในสหรัฐอเมริกาได้มีการวิพากษ์วิจารณ์ในวงการธุรกิจว่า วิชาชีพสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงตนให้สังคมเข้าใจอย่างจริงจังเกี่ยวกับบทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ในขณะที่วิชาชีพหรือผู้สอบบัญชีคิดว่าสังคมควรเข้าใจบทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีได้อย่างถูกต้อง แต่ความเป็นจริงมิได้เป็นเช่นนั้น ในปี พ.ศ. 2520 คณะกรรมการชุดนาย COHEN (COHEN COMMISSION) ได้ศึกษาเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีสื่อความหมายให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจได้ดีเพียงไร และได้สรุปผลการศึกษาคือการติดต่อบทบาทระหว่างผู้สอบบัญชี กับผู้ใช้งบการเงินโดยอาศัยรายงานของผู้สอบบัญชีนั้น อยู่ในเกณฑ์ไม่เป็นที่พอใจ มีผู้ใช้งบการเงินจำนวนมากไม่เข้าใจบทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชี (ฉบับเดิม) ได้ทำให้ผู้ใช้เกิดความเข้าใจผิดยิ่งขึ้นเกี่ยวกับบทบาทและความรับผิดชอบ นอกจากนี้ผลการศึกษาที่ออกมาในปี พ.ศ. 2529 เกี่ยวกับความคิดเห็นของคนทั่วไปที่มีต่อผู้สอบบัญชี ซึ่งจัดทำขึ้นเพื่อเสนอสมาคมผู้สอบบัญชีของสหรัฐอเมริกาชี้ให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ ซึ่งรวมถึงผู้ที่มีความคุ้นเคยเกี่ยวกับการสอบบัญชี และผู้ที่เป็นักลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ไม่เข้าใจความหมายที่แท้จริงของรายงานอย่างไม่มีเงื่อนไข อีกทั้งผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่แสดงความเห็นว่า วิชาชีพสอบบัญชีควรทำให้เป็นที่รู้จักในสังคมมากยิ่งขึ้นซึ่งจากผลการศึกษาต่างๆ อาจสรุปได้ว่า มีช่องว่างอยู่มากในความเข้าใจระหว่างสังคมกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับบทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

จากสถานการณ์ดังกล่าวข้างต้น เป็นเหตุผลสนับสนุนให้ประเทศสหรัฐอเมริกามีการพิจารณาปรับปรุงเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีเสียใหม่ เพื่อลดช่องว่างดังกล่าว และตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน ( 14: 196)

รูปแบบรายงานใหม่มีความแตกต่างจากรายงานเดิมดังนี้

1. รายงานรูปแบบใหม่ระบุโดยแจ้งชัดว่า ความรับผิดชอบในงบการเงิน เป็นของผู้บริหาร ส่วนผู้สอบบัญชีนั้นมีความรับผิดชอบเฉพาะการเสนอความเห็นต่องบการเงินตามผลการสอบบัญชีเท่านั้น การระบุดังกล่าว จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจในหน้าที่และความรับผิดชอบของแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินได้ถูกต้องขึ้น
2. ผู้สอบบัญชีอธิบายถึง งานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปโดยละเอียดกว่าเดิมในรายงานรูปแบบใหม่ เพื่อให้ผู้ใช้ประโยชน์จากรายงานการสอบบัญชีได้ทราบขอบเขต และวิธีการตรวจสอบที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีเสนอความเห็นต่องบการเงินได้
3. สำหรับความเห็นในรายงานการสอบบัญชีโดยทั่ว ๆ ไป ไม่แตกต่างไปจากเดิม ยกเว้นในเรื่องของความสม่ำเสมอของการใช้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป รายงานรูปแบบใหม่ไม่จำเป็นต้องกล่าวถึง หากมิได้มีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่กระทบความสม่ำเสมอดังกล่าว

การเปลี่ยนแปลงรูปแบบของรายงานในสหรัฐอเมริกา นั้น ส่วนใหญ่มีวัตถุประสงค์ที่จะช่วยให้ผู้อ่านรายงานได้เข้าใจถึงหน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีชัดเจนยิ่งขึ้น

( 13 : 118 )

จะเห็นว่าประเทศสหรัฐอเมริกามีปัญหาเกี่ยวกับ เรื่องความไม่เข้าใจในบทบาท และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเช่นกัน ซึ่งประเทศสหรัฐได้ปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวแล้ว โดยการเปลี่ยนรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีใหม่ ดังนี้จึงเห็นว่าประเทศไทยซึ่งมีปัญหาดังกล่าวเช่นกัน จึงควรจะพิจารณาหาทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยควรจะให้คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีเร่งศึกษาให้ละเอียดในเรื่องนี้ เพื่อจะได้นำมาใช้ให้เป็นประโยชน์กว่ารายงานปัจจุบันที่ใช้อยู่



## ปัญหาเรื่องมีหลายหน่วยงานของรัฐควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

นอกจากมีการควบคุมโดยตรงโดย ก.บช.แล้ว ยังมีหน่วยงานราชการอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เข้ามามีบทบาทในการควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีอำนาจตามกฎหมายควบคุมในเรื่องต่อไปนี้

1. ให้ความเห็นชอบการเป็นผู้สอบบัญชีของนิติบุคคลบางประเภท
2. กำหนดมาตรฐานและขอบเขตการปฏิบัติงานสอบบัญชี
3. เพิกถอนใบอนุญาตผู้สอบบัญชี
4. ส่งเรื่องพิจารณาดำเนินคดีผู้สอบบัญชี โดยมีโทษปรับ หรือจำคุกที่รุนแรง

หากหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องดังกล่าว มีความจำเป็นจะต้องใช้มาตรการควบคุมตามที่กฎหมายเฉพาะ ให้อำนาจไว้ ออกกฎหมาย ข้อบังคับ ตลอดจนกำหนดโทษผู้สอบบัญชีโดยลำพัง และไม่ได้ประสานงานกับหน่วยงานควบคุมโดยตรง หรือสถาบันวิชาชีพแล้ว ย่อมเกิดปัญหาในทางปฏิบัติ และเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นอย่างยิ่ง และจากการศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเรื่องดังกล่าว พบว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยในการถูกควบคุมจากหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากทำให้ผู้สอบบัญชียุ่งยากสับสนในการปฏิบัติงาน เพราะองค์กรของรัฐแต่ละแห่งมีข้อกำหนด และมาตรฐานที่แตกต่างกัน จึงเห็นว่าควรจะต้องดำเนินการแก้ปัญหาให้หมดสิ้นไป เพื่อเลี่ยงการทำงานซ้ำซ้อนของหน่วยงานรัฐบาลด้วยกัน ตลอดจนเพื่อให้ความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี

### ข้อเสนอแนะ

1. เพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีไม่สับสน และเป็นมาตรฐานเดียวกัน จึงควรให้มีเพียงหน่วยงานเดียวที่ทำหน้าที่ในการส่งเสริม ควบคุมดูแล และลงโทษผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี โดยหน่วยงานดังกล่าวประกอบด้วยตัวแทนจากส่วนราชการ หรือ องค์กรต่างๆ ที่เกี่ยวข้องรวมตัวอยู่ในกลุ่มเดียวกัน และเป็นจุดศูนย์กลางที่จะควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบ

บัญชีตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 โดยให้หน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องมีส่วนสำคัญในการพิจารณาควบคุมดูแลธุรกิจเฉพาะที่หน่วยงานนั้นรับผิดชอบ และที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานอยู่ กล่าวคือ บทบาทต่างๆ ที่หน่วยงานเหล่านั้นได้กระทำอยู่ในปัจจุบันให้กระทำในนามของ ก.บช. โดยให้แก้ไขพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และ กฎเกณฑ์ต่างๆ เพื่อรับหน่วยงานเหล่านั้นเข้ามาเป็นผู้ควบคุมด้วย และให้ยกเลิกกฎหมายอื่น ๆ ที่กล่าวถึงบทบาทของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้เพื่อมิให้มีความรู้สึกว่าการตรวจสอบรายควบคุมผู้สอบบัญชี และแสดงความร่วมมืออันดีในหมู่ราชการที่จะควบคุมดูแลในขอบข่ายที่เข้าใจกันถึงภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชี เพื่อให้มีประสิทธิภาพที่ดี ( 15: 27 )

2. รัฐบาลควรสนับสนุนให้มีการจัดตั้งสำนักบัญชีขึ้น เพื่อเป็นองค์กรกลางของนักบัญชีทั่วประเทศไทยอย่างแท้จริงเพียงองค์กรเดียว ซึ่งจะช่วยให้มีการส่งเสริมวิชาชีพ โดยการเผยแพร่ความรู้ทางวิชาการบัญชี และการควบคุมดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพ ให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เช่นเดียวกับวิชาชีพอื่น ( 16: 3 )

ปัญหาเรื่องผู้ใช้งบการเงิน และหน่วยงานอื่นของรัฐที่ควบคุมผู้สอบบัญชียังมีความไม่เชื่อถือองบการเงินที่ผ่านการรับรอง โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากการศึกษาเห็นว่าสาเหตุที่ผู้ใช้งบการเงิน และหน่วยงานอื่นของรัฐที่ควบคุมผู้สอบบัญชีไม่เชื่อถือองบการเงินที่ผ่านการรับรอง โดยผู้สอบบัญชีเพราะ

1. ความไม่เป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ธุรกิจส่วนใหญ่จะเลือกผู้สอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับผู้จัดการ หรือผู้เลือกผู้สอบบัญชี ทั้งนี้เพื่อให้การเซ็นรับรองงบการเงินเป็นไปอย่างราบรื่น เพราะสามารถตกลงกันได้ระหว่างผู้สอบบัญชีกับธุรกิจ โดยเฉพาะธุรกิจที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

2. ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีงานประจำด้านอื่น ทำงานสอบบัญชีเป็นบางเวลา ทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี

3. ค่าตอบแทนสำหรับการสอบบัญชีโดยเฉลี่ยแล้วอยู่ในระดับต่ำ ไม่คุ้มกับการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

4. ธุรกิจส่วนใหญ่มีวัตถุประสงค์ให้ผู้สอบบัญชีเซ็นรับรองงบการเงินตามกฎหมายเท่านั้น จึงมักจะเลือกผู้สอบบัญชีที่ตกลงกันได้ โดยที่ไม่ต้องตรวจสอบรายการบัญชีเลย

5. ผู้สอบบัญชีบางคน มิได้ปฏิบัติตามการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ดังจะเห็นได้จากการลงโทษของสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ได้ลงโทษผู้สอบบัญชี โดยสั่งพัก หรือ เพิกถอนใบอนุญาตตามสถิติดังนี้

ปี	สั่งพัก ใบอนุญาต	ถอน ใบอนุญาต	รวม
2515-2527	23	10	33
2528	1	-	1
2529	3	4	7
2530	1	3	4
2531	-	7	7
2532	5	8	13
2533	3	18	21
รวม	36	60	96

6. หน่วยงานของรัฐที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เช่น กรมสรรพากร เห็นว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ยังมีได้ตรวจสอบและรับรองว่าบริษัท เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ถูกต้อง ธนาคารแห่งประเทศไทยเห็นว่าการสอบบัญชียังมีได้ประเมินคุณภาพ สินทรัพย์ หนี้สิน และการจัดการของบริษัท จึงทำให้หน่วยงานดังกล่าวไม่เชื่อถืองบการเงินที่ผ่านการรับรองโดยผู้สอบบัญชี ซึ่งเหตุผลดังกล่าวเห็นว่าเป็นเรื่องที่หน่วยงานของรัฐควรจะให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจัดทำโดยถือเป็นการ

ตรวจสอบพิเศษตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงานของรัฐแต่ละแห่ง ไม่ควรถือเป็นภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินตามกฎหมายการสอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี

#### ข้อเสนอแนะ

1. หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยตรง หรือสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรกำหนดหลักเกณฑ์ในการติดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เพื่อเป็นการจูงใจให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลามากขึ้น และปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีมากขึ้น
2. ควรเปิดเผย หรือแจ้งค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีแก่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เพื่อแสดงให้เห็นถึงความเหมาะสมของค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีกับขอบเขตการตรวจสอบบัญชี และขนาดของธุรกิจ
3. คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีควรเพิ่มการตรวจสอบ และติดตามการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี และเพิ่มการลงโทษทางกฎหมาย สำหรับผู้สอบบัญชีที่ไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี และควรระบุนความรับผิดชอบในความเสียหายที่อาจมีขึ้น เนื่องจากผลของการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีด้วย เพื่อลดจำนวนผู้สอบบัญชีที่มีได้ปฏิบัติตามมาตรฐาน และรักษาคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นที่น่าเชื่อถือ
4. หน่วยงานที่ควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีโดยตรง ควรจะเพิ่มจำนวนบุคคลากร ในด้านการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้มากขึ้น เพื่อที่จะได้จัดผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีให้หมดไป เพื่อเป็นการสร้างภาพพจน์การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีไปในทางที่ดีขึ้น ผู้ใช้งบการเงินและหน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีจะได้เชื่อถือการทำงานของผู้สอบบัญชี และเมื่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่ยอมรับ และเชื่อถือของทุกคน หน่วยงานอื่นของรัฐที่ควบคุมผู้สอบบัญชีก็จะไม่มาควบคุมผู้สอบบัญชีเหมือนปัจจุบันนี้
5. หน่วยงานของรัฐที่ควบคุมผู้สอบบัญชี เช่น กรมสรรพากร และธนาคารแห่งประเทศไทย หากต้องการให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบ เพื่อรับรองการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทว่าถูกต้อง และทำการประเมินคุณภาพสินทรัพย์ หนี้สิน และการจัดการของบริษัท ตามลำดับ หน่วยงานของรัฐดังกล่าวควรจะให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษนอกเหนือจากการ

ตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยกรมสรรพากรและธนาคารแห่งประเทศไทยควร กำหนดขอบเขตและแนวทางการตรวจสอบที่แน่ชัด เพื่อให้ผู้สอบบัญชีถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของแต่ละหน่วยงานได้ ทั้งนี้การตรวจสอบพิเศษดังกล่าวควรจะ คิดค่าธรรมเนียมวิชาชีพพิเศษจากการตรวจสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน

**ปัญหาเรื่องการปฏิบัติงานตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) เรื่อง มารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต**

จากการศึกษาเห็นว่า ข้อกำหนดเรื่องมารยาทของผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่แต่ละหัวข้อมีความเหมาะสมแล้ว แต่มีบางข้อที่มีความหมายไม่ชัดเจน ทำให้มีปัญหาในการปฏิบัติตามมารยาทของผู้สอบบัญชี และเห็นว่าควรเพิ่มข้อกำหนดเรื่องมารยาทของผู้สอบบัญชีด้วย

#### ข้อเสนอแนะ

1. ควรมีคำอธิบายเกี่ยวกับมารยาทของผู้สอบบัญชีไว้ทุกข้ออย่างละเอียด และควร จะยกตัวอย่างประกอบในแต่ละข้อ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีถือเป็นแนวทางปฏิบัติได้
2. ควรจะจัดข้อกำหนดมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ให้เป็นหมวดหมู่ตามมารยาทสากลที่วิชาชีพในประเทศอื่นใช้อยู่ ซึ่งขณะนี้ทางคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพ สอบบัญชี ได้แก้ไขและปรับปรุงมารยาทของผู้สอบบัญชีแล้ว (ภาคผนวก ก.)
3. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย หรือคณะกรรมการ ควบคุมการประกอบวิชาชีพ ควรจัดให้มีเจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญเป็นผู้ชี้แจง เมื่อผู้สอบบัญชีมี ปัญหาในการปฏิบัติงานตามมารยาทของผู้สอบบัญชี
4. ควรเพิ่มข้อกำหนดเรื่องมารยาทของผู้สอบบัญชี เช่น
  - เรื่องควรห้ามรับงานสอบบัญชี โดยเสนอค่าธรรมเนียมที่ต่ำกว่าเดิม (ยกเว้น กรณีปริมาณงานต่างกัน)
  - เรื่องผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 13 เรื่อง "การติดต่อกับผู้สอบบัญชีเดิมในการรับงานสอบบัญชี" ซึ่งถ้าหากผู้สอบบัญชีเดิม ไม่ตอบในเวลาอันสมควร เช่น

3 สัปดาห์ หรือ 1 เดือน อาจถือว่าผิดมารยาทคือไม่รับผิดชอบต่อวิชาชีพ หรือเพื่อนร่วมวิชาชีพ สามารถเอาโทษได้ ฉะนั้นจึงควรรวมเรื่องนี้ไว้ในภาคคำชี้แจงของมารยาทฉบับใหม่ ( ภาคผนวก ก.)

**ปัญหาเรื่องการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต**

จากการศึกษาพบว่า แลกเปลี่ยนมาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานการบัญชีที่ออกโดยสมาคมนักบัญชีฯ บางฉบับ เข้าใจยาก ทำให้ปฏิบัติไม่ถูกต้อง และบางฉบับใช้ไม่ได้กับธุรกิจขนาดเล็ก

**ข้อเสนอแนะ**

1. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรจัดเจ้าหน้าที่ประจำไว้คอยตอบปัญหา และชี้แจงเกี่ยวกับแลกเปลี่ยนมาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานการบัญชีสำหรับผู้สอบบัญชีที่ไม่เข้าใจ
2. ควรยกเว้นมาตรฐานการสอบบัญชีบางอย่างสำหรับธุรกิจขนาดเล็ก
3. ผู้ใช้มาตรฐานการบัญชีควรกำหนดแนวทางการใช้มาตรฐานการบัญชีให้เหมาะสมกับธุรกิจ โดยผู้ใช้สามารถเลือกใช้มาตรฐานการบัญชีได้ตามสถานการณ์ และต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีและปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีโดยสม่ำเสมอ

**ปัญหาเรื่องผู้สอบบัญชีต้องลงลายมือชื่อรับรองใน " แบบแจ้งข้อความของกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ " ตามที่กรมสรรพากรกำหนด**

จากการศึกษาพบว่า เรื่องนี้เป็นปัญหาต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมาก กล่าวคือ รายการ 5 ข้อในแบบแจ้งข้อความนี้มีความไม่ชัดเจนอยู่มากคือ

1. ราคาตลาดหมายถึงราคาใด

2. ราคาเกินปกติได้แก่ราคาใด
3. เรื่องการตั้งลูกหนี้ เจ้าหนี้ไม่มีตัวตน งานของผู้สอบบัญชีกระทำโดยการมีหนังสือยืนยันยอด ซึ่งไม่ใช่การพิสูจน์เรื่องมีตัวตน หรือ ไม่มีตัวตน
4. การที่จะให้ความเห็นเกี่ยวกับรายการเงินเดือน ค่าจ้าง และประโยชน์อื่นๆ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40, (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ว่าได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้ว ข้อนี้เป็นไปไม่ได้ที่ผู้สอบบัญชีซึ่งตรวจสอบโดยการทดสอบรายการเท่านั้นจะให้ความเห็นต่อรายการได้

#### ข้อเสนอแนะ

1. สมาคมนักบัญชีฯ และคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ควรจะร่วมมือกันในการทำความเข้าใจกับกรมสรรพากรถึงปัญหาดังกล่าวอีกครั้งหนึ่ง เพื่อให้กรมสรรพากรยกเลิกเรื่องดังกล่าว

2. สมาคมนักบัญชีฯ และคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ควรชี้แจงให้กรมสรรพากรเข้าใจเกี่ยวกับ บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีคืออะไรบ้าง และถ้าหากกรมสรรพากรต้องการให้ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองในแบบแจ้งข้อความฯ นั้น ก็ควรจะมีชี้แจงว่าควรจะเป็นการตรวจสอบ และรายงานพิเศษนอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยกรมสรรพากรควรที่จะกำหนดแนวทางการตรวจสอบและขอบเขตการตรวจสอบที่แน่ชัด เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานได้ตามวัตถุประสงค์ของกรมสรรพากร

ปัญหาเรื่องจำนวนผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีแบบเต็มเวลามีจำนวนน้อย และผู้ที่ผ่านการทดสอบ และขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในแต่ละปีมีจำนวนน้อยมาก

จากการศึกษาพบว่า มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีแบบเต็มเวลามีจำนวนน้อย และ จากข้อมูลที่ได้รับจากสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีพบว่า ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2533 มีผู้สอบบัญชีที่สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ทั้งสิ้น 2,825 คน แต่จากสถิติจากกองบัญชีธุรกิจ พบว่ามีผู้ยื่นงบการเงินตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2533 ถึง

31 ธันวาคม พ.ศ. 2533 จำนวน 102,482 ราย มีจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งได้รับรองงบการเงินทั้งสิ้น 1,745 คน คิดเป็น 61 % ของผู้สอบบัญชีที่สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ ซึ่งจากสถิติที่กล่าวมานี้แสดงให้เห็นว่า ยังมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอีกจำนวนมากที่ไม่ปฏิบัติงานด้านสอบบัญชี จึงทำให้การพัฒนาวิชาชีพทางการสอบบัญชีไม่ดีเท่าที่ควร สาเหตุผู้ที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่ทำงานด้านสอบบัญชีเพราะว่า

1. มีหน่วยงานของรัฐ คอยควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหลายหน่วยงาน ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความสับสนในการปฏิบัติงาน และมีภาระหน้าที่และความรับผิดชอบมากเกินไปที่กฎหมายการสอบบัญชีกำหนด
2. ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีต่ำมาก ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีได้ 100%
3. เจ้าของกิจการไม่เห็นคุณค่า หรือ ความสำคัญของผู้สอบบัญชี มีความคิดเพียงว่าให้ผู้สอบบัญชีเซ็นรับรองงบการเงิน เพื่อยื่นต่อกรมสรรพากรเท่านั้น โดยไม่เห็นความสำคัญในผลงานของผู้สอบบัญชี

จากการศึกษาข้อมูลจากสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี พบว่าในแต่ละปีมีจำนวนผู้ผ่านการทดสอบและขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีจำนวนน้อยมาก ดังสถิติดังนี้

ปี	ผู้ยื่นคำขอเข้าทดสอบ	ผ่านการทดสอบ	คิดเป็น (%)
2529	498	39	7
2530	603	74	12
2531	587	40	6
2532	606	162	26
2533	818	79	9



จากสถิติดังกล่าวพบว่า จำนวนผู้ที่ผ่านการทดสอบ เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีจำนวนน้อยมาก ซึ่งอาจจะมีสาเหตุมาจาก

1. ผู้ที่เข้าทดสอบมีความรู้ และประสบการณ์ยังในระดับต่ำกว่ามาตรฐานที่วิชาชีพต้องการ
2. ผู้ที่เข้าทดสอบขาดการเตรียมตัวสอบที่ดี

#### ข้อเสนอแนะ

1. พิจารณากำหนดหลักเกณฑ์ในการคิดค่าสอบบัญชี โดยคำนึงถึงมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นหลัก
2. ควรประชาสัมพันธ์ให้ผู้ประกอบการและสังคมทั่วไป เข้าใจลักษณะและสภาพของงานสอบบัญชี เพื่อให้ผู้ประกอบการเห็นความสำคัญ และให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงาน
3. เพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีไม่สับสน และเป็นมาตรฐานเดียวกันควรวางให้มีเพียงหน่วยงานเดียวทำหน้าที่ในการส่งเสริม ควบคุมดูแล และลงโทษผู้ประกอบการวิชาชีพ
4. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยควรร่วมมือกับคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี จัดหลักสูตรอบรมสำหรับผู้ที่จะเข้าทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้ผู้เข้าทดสอบมีความรู้และความสามารถมากยิ่งขึ้น โดยคิดค่าธรรมเนียมในการอบรมที่ไม่แพงมากนัก และผู้เข้าทดสอบควรติดตาม " รายงาน ก.บช. " เพื่อทราบคำวิจารณ์ของคณะกรรมการทดสอบว่า ข้อบกพร่องของผู้เข้ารับการทดสอบมีอะไรบ้าง เพื่อจะได้นำไปปรับปรุงตัวเองในการเตรียมตัวเข้าทดสอบ

ปัญหาเกี่ยวกับเอกสารบัญชีที่ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบไม่ได้มาตรฐาน

เนื่องจากในปัจจุบันนี้ยังไม่มีกฎหมาย หรือข้อกำหนดใดควบคุมผู้จัดทำบัญชี ทั้งๆที่เป็น

งานสำคัญ และมีขอบข่ายกว้างขวาง ซึ่งผู้ปฏิบัติจำเป็นต้องมีความรู้ความสามารถ และมีความรับผิดชอบสูง เพื่อก่อให้เกิดความเชื่อถือ แต่ปรากฏว่าธุรกิจบางแห่งไม่มีการกำหนดคุณวุฒิของผู้จัดทำบัญชี และผู้ประกอบการไม่เห็นความสำคัญของการจัดทำบัญชีให้ได้มาตรฐาน เนื่องจากยังไม่เข้าใจถึงการนำข้อมูลทางบัญชีไปใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารงาน ดังนั้นเอกสารบัญชีของบริษัทส่วนใหญ่จึงไม่ได้มาตรฐานเท่าที่ควร ทำให้ผู้สอบบัญชีมีปัญหาในการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

#### ข้อเสนอแนะ

เพื่อยกระดับมาตรฐานการบัญชีให้ดีขึ้น อันจะนำไปสู่การควบคุมการสอบบัญชีให้ได้มาตรฐานให้เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 จึงควรให้มีข้อกำหนดบังคับให้ผู้ประกอบการขนาดกลางขึ้นไป จนถึงขนาดใหญ่ต้องมีนักบัญชีที่มีวุฒิทางการศึกษาอย่างน้อยปริญญาตรีทางการบัญชี และหรือมีประสบการณ์ตามขนาดของกิจการที่ต้องรับผิดชอบเป็นหัวหน้างาน

ปัญหาเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตยังมีได้ เป็นสมาชิกของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยทุกคน ทำให้ขาดการรวมตัวกันของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

#### ข้อเสนอแนะ

เพื่อสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนสมัครเป็นสมาชิกของสมาคมนักบัญชีฯ สมาคมนักบัญชีฯ ควรมีแนวทางจูงใจให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนเป็นสมาชิกของสมาคมนักบัญชีฯ โดย

1. ประชาสัมพันธ์ให้นักบัญชีและผู้สอบบัญชีทราบถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากการเป็นสมาชิก
2. ให้บริการข่าวสารทางด้านการศึกษาอย่างรวดเร็ว และสม่ำเสมอ เผยแพร่ความรู้ทางวิชาการในรูปแบบเอกสาร วีดีโอ โดยจำหน่ายในราคาย่อมเยา

3. จัดสัมมนาบ่อยครั้งขึ้นและจัดในส่วนภูมิภาคด้วย โดยคิดค่าธรรมเนียมในอัตราพอสมควร
4. ประชาสัมพันธ์เพิ่มขึ้นโดยผ่านวารสารนักบัญชีของสมาคมฯ เพื่อให้สมาชิกที่สนใจจะร่วมทำงานให้สมาคมฯ ได้มีที่ติดต่อที่แน่นอน เพื่อแจ้งความจำนง
5. สมาคมฯ ควรจัดกิจกรรมอื่นเพิ่มเติม นอกเหนือจากกิจกรรมทางวิชาการให้มากขึ้น
6. สำหรับผู้ที่ เป็นสมาชิกของสมาคมฯ และเข้าอบรมสัมมนาของสมาคมฯ อาจพิจารณาลดจำนวนชั่วโมงการฝึกงานสอบบัญชี เพื่อเข้าทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

**ปัญหา** เรื่องผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบธนาคารจะต้องจัดทำรายงานเสนอธนาคารเป็นกรณีพิเศษ นอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน

จากการศึกษาเห็นว่า การที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบธนาคารพาณิชย์ต้องจัดทำรายงานเสนอเป็นกรณีพิเศษตามหนังสือที่ ธปท.ณว.(จ) 2023/2532 (ภาคผนวก ง.) นั้นเป็นงานที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถปฏิบัติได้ แต่จะต้องถือเป็นการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ นอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งทางธนาคารแห่งประเทศไทยจะต้องกำหนดขอบเขตและแนวทางการตรวจสอบที่แน่ชัด เพื่อให้ผู้สอบบัญชีถือเป็นแนวทางการปฏิบัติได้ถูกต้อง และเนื่องจากเป็นการตรวจสอบพิเศษผู้สอบบัญชีจึงควรคิดค่าธรรมเนียมวิชาชีพต่างหากจากค่าสอบบัญชีปกติ

#### ข้อเสนอแนะ

1. ธนาคารแห่งประเทศไทยควรกำหนดขอบเขตและแนวทางการตรวจสอบที่แน่ชัดให้แก่ผู้สอบบัญชี เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานให้เป็นที่ไปตามวัตถุประสงค์ของธนาคารแห่งประเทศไทย
2. ธนาคารแห่งประเทศไทยควรกำหนดให้ธุรกิจจ่ายค่าธรรมเนียมวิชาชีพพิเศษแก่ผู้สอบบัญชี สำหรับการตรวจสอบพิเศษ

จากปัญหาและข้อเสนอแนะในเรื่องดังกล่าวมาแล้ว ผลการศึกษาจะใช้ เป็นแนวทาง หรือข้อพิจารณาสำหรับผู้ที่เกี่ยวข้องในวิชาชีพสอบบัญชี เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ควรจะเป็น ในอนาคต

จากผลการศึกษา สามารถสรุปความคิดเห็นเกี่ยวกับบทบาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ควรจะเป็นในอนาคตได้ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมีบทบาทในการควบคุมกันเอง โดยผลักดันให้รัฐบาลสนับสนุนให้มีการจัดตั้ง " สภานักบัญชี " เพื่อเป็นจุดศูนย์กลางของวิชาชีพ และเป็นผู้ออกกฎบังคับต่างๆ ของการบัญชีแต่ผู้เดียว

2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมีบทบาทในการให้บริการทางด้านอื่น นอกเหนือจากการแสดงความเห็นต่องบการเงิน เช่น

- 2.1 ให้บริการเกี่ยวกับด้านการวางระบบบัญชี
- 2.2 ให้บริการด้านภาษีอากร
- 2.3 ให้บริการตรวจสอบเพื่อยืนยันข้อมูลต่อตลาดหลักทรัพย์
- 2.4 ให้บริการตรวจสอบเพื่อเข้าซื้อกิจการ
- 2.5 ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับด้านการจัดทำบัญชี
- 2.6 ให้บริการตรวจสอบเพื่อประโยชน์ในการขอกู้ยืมเงิน
- 2.7 ให้บริการเกี่ยวกับการจดทะเบียนพาณิชย์ตามกฎหมายธุรกิจ
- 2.8 ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับด้านการบริหารธุรกิจ
- 2.9 ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับโครงการลงทุน
- 2.10 ให้บริการเกี่ยวกับการจัดหาบุคคลากร

3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ควรจะมีบทบาทในการช่วยแก้ปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนควรเป็นสมาชิกของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เพื่อเป็นการรวมกลุ่มของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการช่วยกันระดมความคิด ความรู้ และความสามารถแก้ไขปัญหาดังกล่าวที่เกิดขึ้น

4. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรให้บทบาทในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน และแก้ไขนโยบายที่ไม่รัดกุม รวมทั้งวิธีปฏิบัติอันไม่สมควรต่างๆ ของพนักงานในบริษัท (มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 20)

จากการศึกษา สามารถสรุปความคิดเห็นเกี่ยวกับการกระทำที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ควรจะเป็นในอนาคตสรุปได้ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนควรสมัครเป็นสมาชิกของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรจะปฏิบัติงานสอบบัญชีแบบเต็มเวลา เพื่อเป็นการส่งเสริมวิชาชีพสอบบัญชีให้ดีขึ้น และมีมาตรฐานมากขึ้น
3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตบางคนที่ยังขาดความสำนึกในการรับผิดชอบต่อสังคม เช่น ไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานหรือมารยาทของผู้สอบบัญชี โดยการลงลายมือชื่อ โดยมีได้ทำการตรวจสอบควรมีสำนึกในการรับผิดชอบต่อสังคมมากขึ้น และจะได้ไม่ทำให้ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ต้องพลอยมีภาพมองไปด้วย

เพื่อให้สอดคล้องกับบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในอนาคต ผู้สอบบัญชีควรจะพัฒนาตนเอง ในเรื่องต่อไปนี้

1. ปรับปรุงความรู้ความสามารถในการตรวจสอบธุรกิจที่ใช้คอมพิวเตอร์
2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตบางคนที่ยังมิได้ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีควรปรับปรุงการตรวจสอบ และปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี
3. ติดตามข่าวสารทางวิชาการจากสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และจาก

แหล่งอื่น

4. เข้ารับการศึกษาต่อเนื่อง และสัมมนาทางวิชาชีพอย่างสม่ำเสมอ
5. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตบางคนก็ยังมิได้ปฏิบัติงานด้วยความ เป็นอิสระและเที่ยงธรรม ควรจะปฏิบัติงานด้วยความ เป็นอิสระ และเที่ยงธรรม
6. สัมครเป็นสมาชิกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

นอกจากนี้ ผลของการศึกษามีข้อเสนอแนะที่ได้จากการศึกษา เพื่อพัฒนาวิชาชีพดังนี้

1. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ควรเร่งดำเนินการให้ผู้ประกอบการวิชาชีพเข้ามาเป็นสมาชิก และจัดให้มีกิจกรรมร่วมกัน ซึ่งอาจจะได้แก่ การจัดอบรมสัมมนา หรือ พัฒนาความรู้ใหม่ที่เกี่ยวกับวิชาชีพ การแลกเปลี่ยนความคิดเห็น การให้สมาชิกมีส่วนร่วมในโครงการ หรือแผนงานของสมาคมฯ รวมทั้งการเผยแพร่ข่าวสารที่เกี่ยวกับวิชาชีพแก่สมาชิก เป็นต้น เพื่อส่งเสริมให้วิชาชีพมีความเป็นปึกแผ่น และสามารถเพิ่มบทบาทของวิชาชีพในสังคมมากขึ้น
2. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ควรส่งเสริมให้วงการธุรกิจและภาครัฐบาลเข้าใจ และ มองเห็นความสำคัญของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี โดยเผยแพร่บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีต่อวงการธุรกิจทั่วไป และเน้นความสำคัญที่มีต่อการดำเนินธุรกิจ รวมทั้งเน้นความสำคัญและเพิ่มบทบาทในส่วนที่เกี่ยวข้องกับทางราชการด้วย
3. รัฐบาลควรสนับสนุนให้มีการจัดตั้งสถานักบัญชีขึ้น เพื่อเป็นองค์กรกลางของนักบัญชีทั่วประเทศไทยอย่างแท้จริงเพียงองค์กรเดียว ซึ่งจะช่วยให้มีการส่งเสริมวิชาชีพโดยการเผยแพร่ความรู้ทางวิชาการบัญชี และการควบคุมดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพ ให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เช่นเดียวกับวิชาชีพอื่น
4. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง และ สถานศึกษาต่าง ๆ ควรร่วมมือกันจัดให้มีสัมมนาหรือศูนย์เผยแพร่ความรู้ เพื่อเป็นการเพิ่มความรู้ให้แก่นักบัญชีและผู้สอบบัญชีอย่างจริงจังและต่อเนื่อง
5. ควรให้กฎหมายรับรองการแต่งตั้งสำนักงานเป็นผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมจากการแต่งตั้ง

ตั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นบุคคลธรรมดา โดยกำหนดให้สำนักงานจัดตั้งขึ้นในลักษณะห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จำกัดความรับผิด และผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั้งนี้ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีมีการรวมตัวกันมากขึ้น ช่วยกันระดมความคิด ความรู้ ความสามารถ เพื่อพัฒนา และปรับปรุงมาตรฐานการปฏิบัติงาน การให้บริการที่ดี และได้มาตรฐาน โดยจะต้องแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่เกี่ยวข้องด้วย

6. สภาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยควรร่วมมือกับคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพ กำหนดหลักเกณฑ์ในการคิดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีแนวทางในการคิดค่าธรรมเนียมที่เป็นมาตรฐาน และเหมาะสมในการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี

7. คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ควรพิจารณาถึงความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของข้าราชการในหน่วยงานต่างๆ เช่น กรมสรรพากร กองบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า สำนักงาน ก.บช. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริต เจ้าหน้าที่ธนาคารแห่งประเทศไทย เจ้าหน้าที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและข้าราชการการเมือง เพื่อหาข้อสรุปว่าการปฏิบัติงานสอบบัญชี และจัดทำบัญชีของข้าราชการในหน่วยงานต่างๆ เหล่านี้จะทำให้ขาดความเป็นอิสระในการทำงานหรือไม่ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการพัฒนาวิชาชีพการสอบบัญชีให้เป็นที่น่าเชื่อถือของผู้ใช้งบการเงิน

8. ควรมีการปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เนื่องจากพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มีอายุเกือบ 30 ปีแล้ว จึงน่าที่จะพิจารณาถึงกรรมการ ก.บช. โดยตำแหน่งว่ามีความเหมาะสมและควรเปลี่ยนแปลงอย่างไรหรือไม่ เช่น ควรรวมตัวแทนจากหน่วยงานอื่นที่มีส่วนในการควบคุมผู้สอบบัญชีในปัจจุบันนี้ ซึ่งได้แก่ ธนาคารแห่งประเทศไทย ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นต้น ซึ่งเป็นผู้พิจารณาคคุณสมบัติผู้สอบบัญชีของสถาบันการเงิน บริษัทจดทะเบียน และบริษัทรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติที่เกี่ยวข้องตามลำดับ หรือการมีตัวแทนจากสถาบันการศึกษา เช่น คณะพาณิชย์ศาสตร์และการบัญชีจากมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ซึ่งเมื่อ 30 ปีที่แล้วมีเพียง 2 สถาบันใหญ่ที่ให้การศึกษาวิชาชีพบัญชีชั้นสูงเท่านั้น แต่ในปัจจุบันนี้มีหลายแห่งจึงควรพิจารณาเพิ่มจำนวนตัวแทนจากสถาบันการศึกษา อีกทั้งตัวแทนจากสถาบันการศึกษาควรเป็นผู้ที่มีความรู้ ความชำนาญ ในด้านสาขาวิชาบัญชี และสอบบัญชี นอกจากนี้ที่น่าที่จะพิจารณาถึงความเหมาะสมของอธิบดีกรมบัญชีกลาง โดยตำแหน่งว่า

การบัญชีงบประมาณแผ่นดินเกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีสำหรับธุรกิจภาคเอกชนเพียงใด

การนิยามดังกล่าวข้างต้น จะทำให้กรรมการ ก.บช. โดยตำแหน่งเป็นตัวแทนมาจากหน่วยงานต่าง ๆ ทั้งภาครัฐบาลและเอกชน ทั้งนี้เพื่อมิให้เกิดปัญหาต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและสอบบัญชีในเรื่องที่มีหลายหน่วยงานควบคุมการปฏิบัติงาน โดยการควบคุมการปฏิบัติของวิชาชีพบัญชีให้ผ่านตัวแทนของหน่วยงานนั้น ๆ ในคณะกรรมการ ก.บช. เพียงแห่งเดียว