

อำนาจและหน้าที่ตามกฎหมายของสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี

เนื่องจากว่าในขณะนี้ วิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยยังมีหน่วยงานหรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพนี้มีอยู่หลายสถาบัน แต่เราก็สามารถที่จะจำแนกสถาบันต่าง ๆ เหล่านั้น ออกได้เป็น 2 ลักษณะใหญ่ ๆ คือ สถาบันวิชาชีพสอบบัญชีและสถาบันควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี โดยในระหว่างสถาบันดังกล่าวของเรา ในขณะนี้ปรากฏว่ายังมีบทบาท อำนาจและหน้าที่แตกต่างกันออกไป จึงมีความจำเป็นที่จะต้องทราบถึงบทบาท อำนาจและหน้าที่ของสถาบันต่าง ๆ เหล่านั้นเสียก่อน เพื่อจะเชื่อมโยงไปสู่การวิเคราะห์เนื้อหาในบทต่อ ๆ ไป

3.1 ลักษณะและอำนาจหน้าที่ของสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี

3.1.1 สถาบันวิชาชีพสอบบัญชี

สถาบันวิชาชีพสอบบัญชีของประเทศไทยเรานั้น มีลักษณะเป็นการรวมตัวของผู้ประกอบวิชาชีพทางบัญชีเท่านั้น ไม่ว่าจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือนักบัญชีอื่น ๆ ที่มีใช้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และมีได้มีอำนาจตามกฎหมาย ที่จะเข้าไปมีบทบาทในการควบคุมสมาชิก ในส่วนที่เกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีการแยกหน่วยงานที่ทำหน้าที่เฉพาะออกไปเป็นอีกส่วนหนึ่งต่างหาก ซึ่งเราจะได้กล่าวโดยละเอียดต่อไป (ในหัวข้อที่ 3.1.2)

สถาบันวิชาชีพสอบบัญชีในปัจจุบันนี้ ได้แก่ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (The Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand) หรือใช้ชื่อย่อว่า ICAAT โดยเราถือว่าเป็นสถาบันเอกชนที่เป็นสถาบันวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเพียงแห่งเดียว และแห่งแรกในประเทศไทย โดยสถาบันนี้ได้เกิดขึ้นโดยการริเริ่มของนักบัญชีกลุ่มหนึ่งร่วมมือกันจัดตั้งขึ้น ในวันที่ 13 ตุลาคม พ.ศ. 2491 ซึ่งในขณะนั้นเรียกชื่อว่า "สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย" และก็ใช้ชื่อนี้เรื่อยมา

จนถึงวันที่ 24 พฤษภาคม พ.ศ. 2518 ที่ประชุมสมาชิกของสมาคมมีความเห็นกันว่าสมาชิกของสมาคมที่มีอยู่ในขณะนั้น มีทั้งบุคคลที่ประกอบวิชาชีพด้านการตรวจสอบบัญชีอิสระ หรือที่เรียกว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในกิจการธุรกิจ หรือเป็นนักบัญชี จึงควรจะมีการใช้ชื่อ ให้มีความหมายครอบคลุมผู้ประกอบวิชาชีพทั้งสองให้ครบถ้วน ดังนั้นที่ประชุมใหญ่สามัญของสมาคมในขณะนั้น จึงมีมติให้เปลี่ยนชื่อเป็น "สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย" ตั้งแต่นั้นเป็นต้นมา

ในการจัดตั้งให้มีสมาคมฯ เป็นสถาบันวิชาชีพทางด้านบัญชีแล้ว ปรากฏว่าสมาคมก็ได้มีการจดทะเบียนตามกฎหมายโดยกล่าวถึงวัตถุประสงค์ทั่วไปในการจัดตั้งไว้ดังนี้¹

1. ส่งเสริมความสามัคคีและผดุงเกียรติของสมาชิก
2. ส่งเสริม เผยแพร่และแลกเปลี่ยนความรู้ทางการบัญชี และวิชาการอื่น ๆ
3. ส่งเสริมวิชาชีพทางการบัญชีให้มีมาตรฐาน
4. ให้ความช่วยเหลือและอนุเคราะห์แก่บรรดาสมาชิกของสมาคม
5. ให้ความร่วมมือและส่งเสริมกิจการสาธารณประโยชน์ทั่วไป (ทั้งนี้ไม่

เกี่ยวข้องกับการเมือง)

เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งสมาคมทั้ง 5 ประการแล้ว จะเห็นว่าเป็นเพียงการรวมกลุ่มของผู้ประกอบวิชาชีพทางบัญชีเพื่อทำการส่งเสริมการประกอบวิชาชีพทางบัญชีเท่านั้น หน้าที่หลักได้แก่การออกแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และร่างมรรยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อเสนอต่อคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) เพื่อพิจารณาอนุมัติเป็นการนำไปใช้เป็นแนวทางการทำงานของนักบัญชี

¹ ข้อบังคับ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ข้อ 3.

และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต^๑ ซึ่งไม่มีบทกำหนดโทษให้ทางสมาคมมีอำนาจที่จะเข้าไปควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพในทางบัญชี รวมทั้งไม่มีอำนาจในการกำหนดคุณสมบัติของผู้สมัครเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ไม่มีอำนาจที่จะทำการกำหนดเงื่อนไข และทำการทดสอบสำหรับผู้ที่จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแต่ประการใด โดยอำนาจดังกล่าวกลับตกไปอยู่กับอีกสถาบันหนึ่งซึ่งเราจะได้กล่าวต่อไป ในประเด็นนี้ในเชิงวิชาชีพการบัญชีและวิชาชีพสอบบัญชีจะมีความแตกต่างไปจากการควบคุมการประกอบวิชาชีพอย่างอื่นที่มีการเปิดโอกาสให้สถาบันวิชาชีพนั้นทำการควบคุมบรรดาสมาชิกที่ประกอบวิชาชีพนั้นเอง เช่น สภานายความ ซึ่งถือว่าเป็นสถาบันวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพทนายความ และยังเป็นสถาบันควบคุมการประกอบวิชาชีพทนายความอีกด้วย^๒ หรือกรณีวิชาชีพแพทย์ก็เช่นเดียวกันจะมีแพทยสภาเป็นสถาบันวิชาชีพ และสถาบันควบคุมการประกอบวิชาชีพแพทย์ไปในตัว^๓ ในส่วนของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในต่างประเทศ เช่น ประเทศสหราชอาณาจักรนั้น สิทธิในการทดสอบความรู้และการออกใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นจะขึ้นอยู่กับสถาบันวิชาชีพ^๔

^๑ ในเรื่องของแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการบัญชีนั้น คณะกรรมการการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้มีมติในการประชุมครั้งที่ 53 (1/2524) วันที่ 12 พฤษภาคม พ.ศ. 2524 ให้ใช้แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่ออกโดยสมคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เป็นแนวทางการทำงานของนักบัญชีและผู้สอบบัญชี.

^๒ พระราชบัญญัติสภานายความ พ.ศ. 2528, มาตรา 7 และมาตรา 8.

^๓ พระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2525, มาตรา 7 และมาตรา 8.

^๔ สุวจิตต์ ณ นคร, ปัญหาการสอบบัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 2

(กรุงเทพมหานคร : บริษัทวิคตอรี เพาเวอร์ พอยท์ จำกัด, 2524), หน้า 10.

เมื่อได้พิจารณาถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีแล้วไม่ได้มีการกำหนดเป็นบท บังคับว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะต้องเป็นสมาชิกของสมาคมฯ โดยผู้ประกอบการวิชาชีพเป็น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะเป็นสมาชิกของสมาคมหรือไม่ก็ได้ แต่หากจะเป็นสมาชิกก็จะต้องมี คุณสมบัติตามที่ข้อบังคับของสมาคมฯ กำหนดเรื่องของสมาชิกไว้คือ

1. สมาชิกสามัญ บุคคลผู้ที่จะสมัครเป็นสมาชิกสามัญจะต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติ ดังต่อไปนี้

1.1 เป็นผู้ที่ได้รับปริญญาทางการบัญชีหรือประกาศนียบัตร ซึ่งคณะกรรมการ สมาคมเทียบว่า ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชีหรือเป็นผู้ได้รับปริญญาหรือประกาศนียบัตร ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชี ซึ่งคณะกรรมการสมาคมเห็นสมควรให้เป็น สมาชิกสามัญได้ หรือ

1.2 เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2. สมาชิกกิตติมศักดิ์ สมาชิกประเภทนี้จะได้แก่ บุคคลซึ่งคณะกรรมการสมาคมมี มติเป็นเอกฉันท์ เชิญให้เป็นสมาชิกของสมาคม

แม้ว่าจะมีข้อบังคับของสมาคมในเรื่องการเป็นสมาชิกกำหนดไว้ และตามที่กล่าว มาแล้วว่า การเป็นสมาชิกของสมาคมสามารถเป็นได้โดยสมัครใจ โดยไม่มีกฎหมายหรือ สภาพบังคับอย่างไรเลยที่จะใช้บังคับให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนต้องเป็นสมาชิกในประเด็น ดังกล่าวผู้เขียนมีความเห็นว่าน่าจะมีการกำหนดบังคับ เรื่องการเป็นสมาชิกไว้ เมื่อถือว่า สมาคม เป็นสถาบันวิชาชีพแล้ว ผู้ที่ประกอบวิชาชีพ ควรจะมีส่วนร่วมในสถาบันนั้น ด้วยการ เป็นสมาชิกในอันที่จะช่วยกันยกฐานะหรือทำการพัฒนาสถาบันวิชาชีพ เมื่อไม่มีกฎหมายบังคับ เรื่องการเป็นสมาชิกภาพไว้ จึงมีผลทำให้สมาคมไม่มีความพร้อมในการที่จะทำหน้าที่ควบคุม

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งหมดได้⁵ แม้การเป็นสมาชิกจะขึ้นอยู่กับความสมัครใจของบุคคลนั้นและการมีกฎหมาย หรือข้อบังคับมาบังคับให้เป็นสมาชิกของสมาคมจะเป็นการไปละเมิดสิทธิของบุคคล แต่มีความจำเป็นที่จะต้องมีการบังคับไว้เช่นนั้น เพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ตระหนักถึงการมีส่วนร่วมในสถาบันวิชาชีพอย่างแท้จริง ในบางประเทศ เช่น มาเลเซีย มีข้อบังคับว่าเฉพาะสมาชิกของสมาคมเท่านั้นที่จะสามารถเป็นผู้สอบบัญชีได้⁶ หากเราพิจารณาจากสถิติที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของเราขึ้นทะเบียนไว้จำนวน 4,251 คน แต่เป็นสมาชิกของสมาคมเพียง 1,782 คน ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วยังมี อัตราส่วนที่น้อย

เมื่อเราย้อนกลับมาพิจารณาถึงสถาบันวิชาชีพการบัญชีในต่างประเทศบางประเทศที่มีการจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศนั้นแล้ว ประเทศที่มีการจัดตั้งสถาบันวิชาชีพมานาน เช่น สหราชอาณาจักร จะพบว่า สถาบันวิชาชีพนั้น ๆ จะได้รับพระบรมราชานุญาตให้จัดตั้งขึ้นได้ (Royal Charter) บุคคลผู้ได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่รับผิดชอบของสถาบันวิชาชีพจะเป็นผู้มีอำนาจในการกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี และจะมีอำนาจทำการทดสอบความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตลอดจนมีอำนาจในการออกใบอนุญาตและเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ด้วยในการควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศนั้น ๆ (โดยไม่จำเป็นที่จะต้องมีส่วนราชการหรือสถาบันอื่นของรัฐเข้ามาควบคุม) จึงอยู่ในอำนาจหน้าที่ของบุคคลซึ่งได้รับแต่งตั้งจากสถาบันวิชาชีพ เนื่องจาก ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถที่จะทำการปกครองตนเองได้ในภาคเอกชนด้วยกันหรือกรณี ในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งถือ

⁵ กิตติ บุนนาค, ปัญหาการสอบบัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนโรงพิมพ์อักษรไทย, 2532), หน้า 54.

⁶ Asean Federation of Accountants ,The Auditing Framework In Asean, n.p. ,n.d. ,p.61.

หลักการที่ว่าวิชาชีพสอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระ ดังนั้น ควรจะอยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของกลุ่มผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นเองหรือโดยวิธีการควบคุมตนเอง (self-regulation) แทนที่ทางการหรือส่วนราชการจะเข้ามาเป็นผู้ทำหน้าที่ควบคุมโดยตรง⁷ ซึ่งถือว่าเป็นการถูกต้องตามหลักการของการควบคุมการประกอบวิชาชีพอย่างแท้จริง ที่สถาบันควบคุมเกิดจากการรวมตัวของบุคคลที่ประกอบวิชาชีพนั้นให้มีการปกครองดูแลกันเองในหมู่สมาชิก รัฐหรือส่วนราชการมีหน้าที่เข้าไปเกี่ยวข้องเพียงการควบคุมกำกับดูแลเพื่อรักษาผลประโยชน์ของส่วนรวมเท่านั้น โดยทำการควบคุมมิให้การดำเนินงานของสถาบันวิชาชีพเป็นไปในทางที่ผิดกฎหมาย ส่วนในขั้นตอนรายละเอียดของการดำเนินงานต่าง ๆ ควรจะมีการปล่อยให้ผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นดำเนินการกันไปเอง

ในปัจจุบันนี้การดำเนินงานของสมาคม ฯ มีการดำเนินงานด้านต่าง ๆ ในรูปของคณะกรรมการ โดยคณะกรรมการจะมีวาระในการดำรงตำแหน่งคราวละ 2 ปี แต่เมื่อครบวาระแล้ว คณะกรรมการนั้นก็อาจจะได้รับการเลือกตั้งให้เข้ามาดำรงตำแหน่งอีกได้ โดยคณะกรรมการสมาคมจะมีทั้งสิ้นไม่เกิน 21 คน โดยจะประกอบด้วยนายกสมาคม อุปนายกสมาคม เลขาธิการ เหรัญญิก สาราณียกร นายทะเบียน ปฏิคม ประชาสัมพันธ์ และกรรมการอื่นอีกไม่เกิน 11 คน และการดำเนินการประชุมของคณะกรรมการก็จะต้องมีกรรมการมาร่วมกันประชุมไม่น้อยกว่า 7 คนจึงจะเป็นองค์ประชุม และการตัดสินใจของคณะกรรมการก็ใช้มติเสียงข้างมากของคณะกรรมการ แต่ถ้ามีคะแนนเสียงเท่ากันก็ให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงอีกหนึ่งเสียง เป็นเสียงชี้ขาดการดำเนินงานของคณะกรรมการก็ต้อง

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁷ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ร่วมกับ ก.บ.ช., "การปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี," เอกสารประกอบการสัมมนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ครั้งที่ 1 เสนอที่มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 27 มีนาคม พ.ศ. 2514, หน้า 146.

ดำเนินงานกิจการของสมาคมให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้^๑ ซึ่งเราก็จะเห็นข้อดีในการดำเนินงานในรูปของคณะกรรมการต่อสถาบันวิชาชีพ เนื่องจากมีบุคคลจากหลากหลายสาขาอาชีพมาช่วยกันระดมความคิดในด้านต่าง ๆ ซึ่งก็สามารถนำเอาแนวความคิดที่หลากหลายนั้นมาทำการพัฒนา หรือ ปรับปรุงสถาบันวิชาชีพให้มีความเจริญก้าวหน้า ทันท่องภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจและสังคมที่มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วในขณะนี้

3.1.2 สถาบันควบคุมวิชาชีพลอบบัญชี

จากการที่เราได้ศึกษามา สถาบันวิชาชีพทางการบัญชีไม่มีกฎหมายมารองรับ แต่อย่างไรก็ตามที่จะทำการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพลอบบัญชี แต่มีสถาบันอื่นอีกต่างหากที่เข้ามาเป็นผู้ทำหน้าที่ในการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพลอบบัญชี ดังนั้นจึงควรจะทราบก่อนว่าสถาบันที่เข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ควบคุมนี้ มีสถาบันอะไรบ้าง และแต่ละสถาบันนั้นมีลักษณะและอำนาจหน้าที่ในการควบคุมอย่างไร

ในส่วนของการควบคุม การประกอบวิชาชีพลอบบัญชีมีลักษณะที่แตกต่างกับการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพอื่น ไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพแพทย์ ทนายความ วิศวกรหรือสถาปนิกก็เนื่องจากว่าในทางวิชาชีพต่าง ๆ เหล่านี้ จะมีสถาบันวิชาชีพเพียงสถาบันเดียวที่เข้ามาดำเนินการควบคุม การดำเนินการต่าง ๆ ในสถาบันเหล่านั้นก็เป็นการดำเนินการโดยผู้ประกอบการวิชาชีพนั่นเอง ซึ่งก็เป็นการดีที่ผู้ประกอบการวิชาชีพสามารถจะทราบปัญหาที่เกิดขึ้นได้ดี และลึกซึ้งกว่าบุคคลที่มีได้เป็นผู้ประกอบการวิชาชีพนั้น เมื่อเราย้อนกลับมาดูในส่วนของการประกอบวิชาชีพลอบบัญชี ปรากฏว่ามีสถาบันอยู่หลายสถาบันที่เราถือว่าเข้ามามีบทบาทต่อผู้ประกอบการวิชาชีพลอบบัญชีในทางที่เป็นลักษณะของการควบคุม โดยมีทั้งสถาบันที่เป็นส่วน

^๑ ข้อบังคับสมาคมนักบัญชีและผู้ลอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.

ราชการและสถาบันของเอกชน สถาบันต่าง ๆ เหล่านั้น ก็คือ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ซึ่งในแต่ละสถาบันดังกล่าวก็ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ให้ผู้สอบบัญชีถือปฏิบัติ แต่สำหรับในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะมีการกล่าวถึงในส่วน of คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) เป็นส่วนใหญ่ เนื่องจากถือว่าเป็นสถาบันวิชาชีพที่ควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีโดยตรง ส่วนหน่วยงานอื่น ๆ จะได้มีการกล่าวถึงพอสังเขปดังรายละเอียดของแต่ละหน่วยงาน ดังนี้

ก. คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีหรือเรียกย่อว่า (ก.บช.)

ก.บช. เป็นสถาบันที่มีอำนาจและหน้าที่ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพโดยตรง ได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 โดยให้จัดตั้งสำนักงาน ก.บช. สังกัดกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์^๙ สำนักงาน ก.บช. ถือเป็นหน่วยงานที่รองรับการปฏิบัติงานของ ก.บช. ในเรื่องของการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้ กล่าวคือ สำนักงาน ก.บช. มีความรับผิดชอบในเรื่องของการรักษาทะเบียนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีนายทะเบียนเป็นผู้รับผิดชอบ ซึ่งในขณะนี้ได้มีการแต่งตั้งให้ผู้อำนวยการกองบัญชีธุรกิจกรมทะเบียนการค้าเป็นนายทะเบียน^{๑๐}

ศูนย์วิทยุทรัพยากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

^๙ พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505, มาตรา 7 และประกาศกระทรวงพาณิชย์ เรื่องจัดตั้งสำนักงาน ก.บช. ลงวันที่ 5 กันยายน พ.ศ. 2531.

^{๑๐} ประกาศกระทรวงพาณิชย์ เรื่องแต่งตั้งนายทะเบียนตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2531.

ดังนั้น เราจึงสามารถจะพิจารณาได้ว่า ลักษณะของหน่วยงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบนัญชีนี้มีอยู่ 2 หน่วยงาน คือ

1. ก.บช. เป็นหน่วยงานที่มีอำนาจและหน้าที่ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบนัญชี โดยการออกประกาศ กฎ ข้อบังคับมาใช้กับผู้ประกอบวิชาชีพสอบนัญชี รวมทั้งการควบคุมมรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพด้วย

2. สำนักงาน ก.บช. เป็นหน่วยงานธุรการหรือฝ่ายดำเนินการของ ก.บช. ในการควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพสอบนัญชีหรือมีอำนาจหน้าที่ในการดำเนินการเรื่องอื่น ๆ ตามที่ ก.บช. จะมอบหมายเป็นเรื่อง ๆ ไป โดยสำนักงาน ก.บช. จะมีพนักงานประจำเป็นผู้ปฏิบัติหน้าที่

แม้ว่าโดยหลักการของ 2 หน่วยงานจะแยกกันไปก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติแล้ว ถือเป็นหน่วยงานที่จะต้องพึ่งพาอาศัยซึ่งกันและกัน หากขาดหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งไป การปฏิบัติงานย่อมไม่สัมฤทธิ์ผล ดังนั้นเราจึงสามารถจะพิจารณาถึงลักษณะการดำเนินงานของทั้ง 2 หน่วยงาน ได้เป็น 3 ลักษณะคือ

1. ด้านบริการ ในส่วนนี้สำนักงาน ก.บช. จะปฏิบัติหน้าที่ในการรับขึ้นทะเบียนสำหรับนักบัญชีที่จะมาเป็นผู้สอบนัญชีรับอนุญาต รวมทั้งการออกใบอนุญาต ต่ออายุใบอนุญาต และออกใบแทนใบอนุญาต รวมถึงการให้บริการข้อมูลต่าง ๆ แก่บุคคล และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยอยู่ภายใต้การควบคุมของ ก.บช. จากอำนาจและหน้าที่ของสำนักงาน ก.บช.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

“สำนักงาน ก.บช. , "บทบาทและความรับผิดชอบของ ก.บช. ต่อวิชาชีพบัญชี," ในเอกสารการประชุมนักบัญชี ทั่วประเทศครั้งที่ 9 เรื่อง ปัญหาการควบคุมวิชาชีพบัญชี เสนอที่โรงแรม ไอแอกเซ็นทรัลพลาซ่า วันที่ 22-23 มิถุนายน พ.ศ. 2528, หน้า 8-9.

ดังกล่าว ก.บช. จึงได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่ในส่วนนี้ให้เกิดสัมฤทธิ์ผล เป็น 2 อนุกรรมการคือ

ก. คณะอนุกรรมการพิจารณาคุณสมบัติของผู้ยื่นทะเบียน เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งคณะอนุกรรมการดังกล่าวจะมีอำนาจในการพิจารณาคุณสมบัติของบุคคลที่จะมาขอจดทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตว่ามีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ รวมทั้งมีหน้าที่ในการให้คำปรึกษา แนะนำแก่ ก.บช. เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้วย¹²

ข. คณะอนุกรรมการทดลองการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี โดยอนุกรรมการชุดนี้จะมีหน้าที่ทดสอบความรู้ของผู้ยื่นคำขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายและที่ ก.บช. มีการกำหนดขึ้น

2. ด้านการควบคุม ในส่วนนี้สำนักงาน ก.บช. จะทำหน้าที่ในทางทะเบียนและเอกสารข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ทำการฝ่าฝืนมรรยาทแห่งวิชาชีพที่มีการออกตามกฎหมายหรือกฎกระทรวงต่าง ๆ ที่ออกมาตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี เพื่อนำข้อมูลและข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ได้รับเหล่านั้น เสนอต่อบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะมีผลไปสู่ข้อสรุปตอนท้ายว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทำการฝ่าฝืนมรรยาทหรือกฎหมายที่มีการกำหนดไว้จริงหรือไม่ ถ้าหากมีการกระทำความผิดดังกล่าวจริงก็จะมี การสั่งลงโทษในทางวิชาชีพ โดยสำนักงาน ก.บช. ได้ดำเนินการตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างสม่ำเสมอ โดยมีการตรวจสอบว่าได้มีการจัดทำบัญชี ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ได้มีการกำหนดกันไว้หรือไม่ หากไม่มีการปฏิบัติตามดังกล่าว

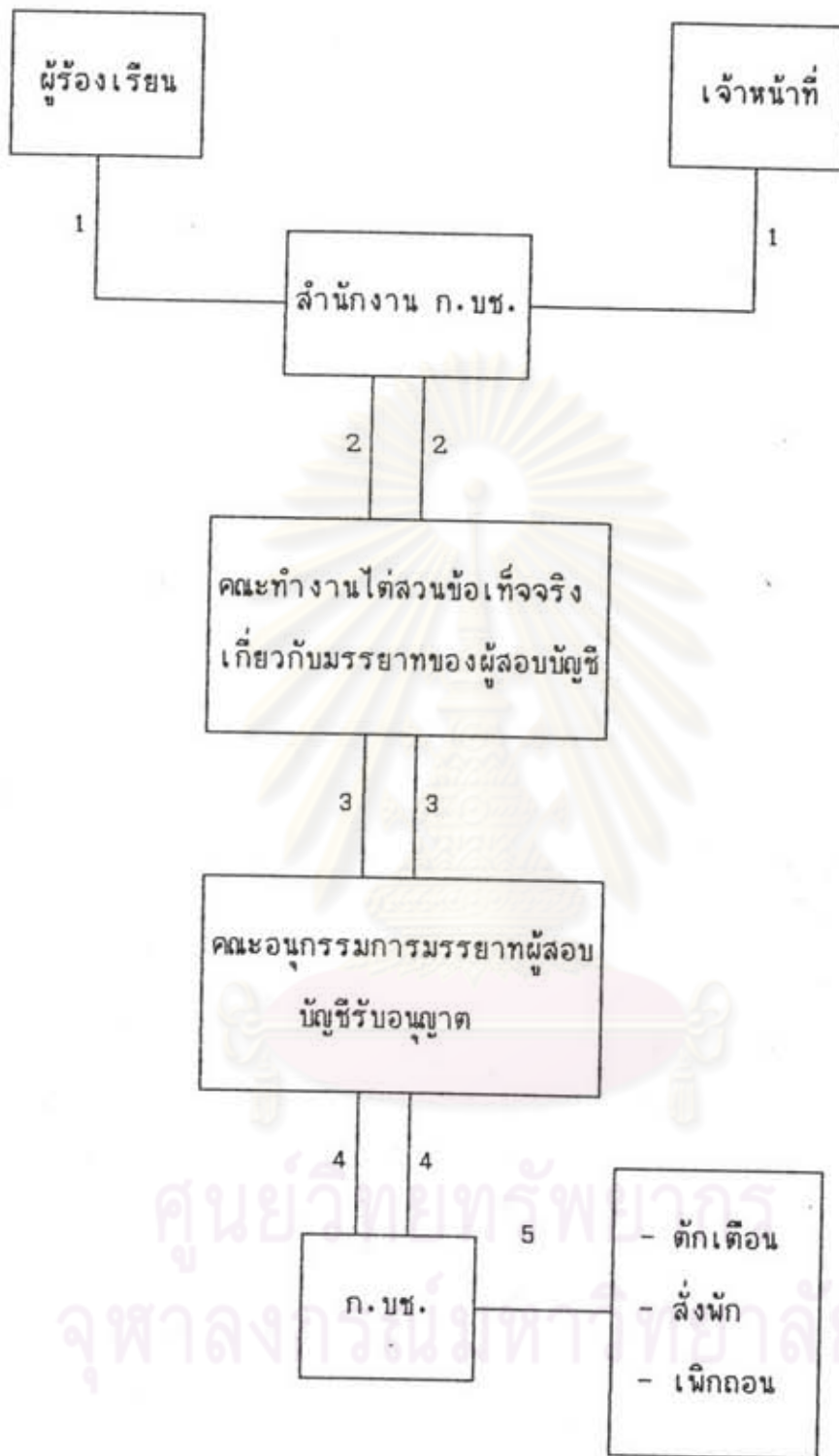
¹² ลุขจิตต์ ณ นคร, ปัญหาการสอบบัญชี, หน้า 42.

ก็คือว่าเป็นการประพาศติผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชี เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานในส่วนนี้ของสำนักงาน ก.บช. ทาง ก.บช. ก็ได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการขึ้นมาเพื่อปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าว ซึ่งคณะกรรมการ ก็คือ คณะกรรมการมรรยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และคณะกรรมการชุดนี้ ก็จะมีการแต่งตั้งคณะทำงานขึ้นมาในรูปของคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริง ทั้งคณะทำงานฯและอนุกรรมการ ฯ มีอำนาจและหน้าที่ดังต่อไปนี้

ก. คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยคณะกรรมการชุดนี้ได้รับการแต่งตั้งจากคณะกรรมการมรรยาท ฯ โดยคณะทำงานมีอำนาจและหน้าที่ในการที่จะทำการพิจารณาข้อมูลและบรรดาข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ทางฝ่ายสำนักงาน ก.บช. เสนอขึ้นมาว่ากรณีมีการกล่าวหาว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทำการฝ่าฝืนต่อกฎหมายหรือกฎกระทรวงนั้น มีมูลความจริงน่าเชื่อถือเพียงใด เพื่อจะได้ทำการสรุปความเห็นเสนอต่อคณะกรรมการมรรยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อพิจารณาลังการต่อไป

ข. คณะกรรมการมรรยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีอำนาจและหน้าที่ในการพิจารณากลับกรองความเห็นของคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯขึ้นหนึ่งก่อนที่จะนำข้อมูลและข้อเท็จจริงนั้นเสนอต่อ ก.บช. เป็นขั้นสุดท้าย เพื่อจะทำการพิจารณาลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นต่อไป นอกจากนั้นคณะกรรมการชุดนี้ ยังมีหน้าที่ในการที่จะให้คำแนะนำแก่ ก.บช. ในเรื่องที่เป็นปัญหาเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอีกด้วย^{๑๓} ซึ่งสามารถที่จะเขียนแผนภาพแสดงการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีได้ดังนี้

^{๑๓} เรื่องเดียวกัน, หน้า 42.



การดำเนินการควบคุมมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดย ก.บช.

หมายเหตุ

1. เมื่อปรากฏว่าเจ้าหน้าที่ตรวจพบว่าการประพาสติดมรรยาทหรือมีผู้ร้องเรียนเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีก็จะทำคำกล่าวโทษหรือคำกล่าวหายื่นต่อสำนักงาน ก.บช.
2. สำนักงาน ก.บช. รวบรวมพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการกระทำผิดนั้น ส่งให้คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมรรยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพิจารณา หากสำนักงาน ก.บช. เห็นว่าการกระทำนั้นเป็นความผิดเพียงเล็กน้อย ก็จะส่งเรื่องให้นายทะเบียนทำการตักเตือน
หากคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ เห็นว่าพยานหลักฐานยังไม่เพียงพอ ก็จะสั่งให้สำนักงาน ก.บช. รวบรวมพยานหลักฐานเพิ่มเติม
3. เมื่อคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ พิจารณาเสร็จแล้วก็จะทำการสรุปพยานหลักฐานทั้งหมดพร้อมความเห็นส่งต่อไปให้คณะอนุกรรมการมรรยาทฯ ทำการพิจารณาต่อไป
หากคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ พิจารณาแล้วเห็นว่าพยานหลักฐานยังไม่เพียงพอก็อาจจะสั่งให้คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ รวบรวมพยานหลักฐานเพิ่มเติม
4. เมื่อคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ พิจารณาเสร็จแล้วก็จะสรุปพยานหลักฐานทั้งหมดพร้อมความเห็นส่งไปยัง ก.บช. เพื่อวินิจฉัยชี้ขาด
หาก ก.บช. เห็นว่าพยานหลักฐานที่มีอยู่ยังไม่เป็นการเพียงพอ ก็อาจจะ มีคำสั่งให้คณะอนุกรรมการมรรยาทฯ ทำการรวบรวมพยานหลักฐานเพิ่มเติมได้
5. หาก ก.บช. ทำการพิจารณาเป็นประการใดแล้ว ก็อาจจะมีคำสั่งลงโทษในสถานใดสถานหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนด (ตามกฎหมายกำหนดโทษที่ ก.บช. ลงไว้เพียงสองสถานคือ การสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตแต่ในทางปฏิบัติ ก.บช. อาจทำการตักเตือนแทนการลงโทษได้)

3. ด้านการส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพในส่วนนี้ทางสำนักงาน ก.บช. ได้ดำเนินการในด้านของการส่งเสริม และพัฒนาวิชาชีพภายใต้การแนะนำและมอบหมายจาก ก.บช. โดยได้มีการจัดทำข้อมูล และเผยแพร่ข่าวสารที่เกี่ยวข้องในด้านวิชาการ ความก้าวหน้าทางด้านวิชาการสอบบัญชี รวมทั้งการจัดอบรมสัมมนาต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์แก่ผู้สอบบัญชี¹⁴ โดยมีการเพิ่มเติมความรู้ใหม่ ๆ ที่มีการเปลี่ยนแปลงไปตามภาวะของเศรษฐกิจและสังคม รวมทั้งการปลูกฝังจริยธรรมในทางวิชาชีพแก่ผู้สอบบัญชี เพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเป็นไปในแนวทางมาตรฐานเดียวกัน และเป็นที่น่าเชื่อถือแก่บุคคลโดยทั่วไป โดยทางสำนักงาน ก.บช. ได้ปฏิบัติงานในลักษณะที่เป็นการให้ความร่วมมือและประสานงานกับสถาบันวิชาชีพ คือ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ในการจัดทำข่าวสาร และเอกสารต่าง ๆ เพื่อจะได้ทำการเผยแพร่แก่บรรดาสมาชิกและบุคคลผู้สนใจโดยทั่ว ๆ ไปอีกด้วย

จากลักษณะอำนาจและหน้าที่ของ ก.บช. และสำนักงาน ก.บช. ที่กล่าวมานั้น ก.บช. จะทำหน้าที่ควบคุมบุคคลผู้เข้ามาประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตั้งแต่นั้นตอนการเริ่มต้นของการเข้ามาประกอบวิชาชีพจนถึงขั้นตอนการควบคุมในระหว่างการปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชี ให้ปฏิบัติตัวให้อยู่ในกรอบและกฎเกณฑ์ต่าง ๆ รวมทั้งการควบคุมมรรยาทของผู้สอบบัญชี ให้ปฏิบัติตามมรรยาทที่มีการกำหนดไว้ ซึ่งมรรยาทในที่นี้ก็คือ หลักเกณฑ์หรือข้อกำหนด เพื่อจะใช้ควบคุมความประพฤติของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เพื่อให้วิชาชีพเป็นที่ยอมรับนับถือจากสาธารณชน โดยมรรยาททางวิชาชีพนี้อาจจะมีการกำหนดไว้เป็นลายลักษณ์อักษร หรือเป็นแนวทางที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติเป็นแบบอย่างกันมา ถ้ามีการประพฤติดิฉินมรรยาทแล้ว ก.บช. ก็ยังเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจตามกฎหมาย ในการที่จะสั่งลงโทษในทางวิชาชีพ

¹⁴ รายงานสำนักงาน ก.บช. ฉบับที่ 5 ปีที่ 15 พฤษภาคม 2535, หน้า 8.



แก่ผู้สอบบัญชีคนนั้นด้วย

ข. กรมสรรพากร

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

มาตรา 8 ได้มีการบัญญัติให้เพิ่มมาตรา 3 สัตต ไว้ในประมวลรัษฎากร โดยผลจากการเพิ่มบทบัญญัติของมาตรา 3 สัตต ดังกล่าวนี้อาจเป็นจุดเริ่มต้นที่มีการกำหนดให้กรมสรรพากรโดยอธิบดีกรมสรรพากรเข้ามาทำการควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยในมาตราดังกล่าวได้มีการกำหนดไว้ว่า

"เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร การตรวจสอบและรับรองบัญชี จะกระทำได้อีกแต่โดยบุคคลที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดี

บุคคลที่จะขอใบอนุญาตจากอธิบดีตามความในวรรคก่อน ต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติและปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี....."

จากบทบัญญัติของมาตราดังกล่าว เป็นการให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากร ที่จะเข้ามามีบทบาทในการควบคุมผู้สอบบัญชีที่จะทำการตรวจสอบ และรับรองบัญชีที่จะต้องนำมายื่นต่อกรมสรรพากร โดยผู้สอบบัญชีจะต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาต จากอธิบดีกรมสรรพากรก่อนและการที่จะได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร ผู้สอบบัญชานั้นจะต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติ และจะต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดไว้ด้วย นอกจากนั้นแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรยังมีอำนาจตามกฎหมายที่จะสั่ง เพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้อีกด้วย หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กระทำการฝ่าฝืนระเบียบของอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าว โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 สัตต ของประมวลรัษฎากร อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกระเบียบเพื่อที่จะให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่จะตรวจสอบและลงลายมือ

ชื่อในบัญชีที่จะยื่นต่อกรมสรรพากรปฏิบัติ โดยได้ออกเป็นประกาศอธิบดีกรมสรรพากร^{๑๕} และในประกาศฉบับดังกล่าวก็มีสาระสำคัญหลายประการพอสรุปได้ดังนี้^{๑๖}

1. ถือเป็นการยอมรับสถานะของ "ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต" ตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี ว่าเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรโดยอัตโนมัติ^{๑๗}
2. การที่จะทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่จะต้องทำการยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมิน พร้อมกับแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร จะต้องกระทำการโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับการอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรเท่านั้น
3. ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรจะต้องทำการรักษามรรยาทและจะต้องมีการปฏิบัติกรตรวจสอบ และรับรองข้อมูลทางบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่มีการกำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี (พรบ.ผู้สอบบัญชี) หรือเป็นไปตามระเบียบหลักเกณฑ์หรือประกาศของ ก.บช.

^{๑๕} ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่องกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 ลัดด แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 มิถุนายน พ.ศ. 2523.

^{๑๖} สุรใจ ศิริพงษ์, "บทบาทและความรับผิดชอบของกรมสรรพากรต่อวิชาชีพบัญชี," ในเอกสารประกอบการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9 เสนอที่โรงแรมไอแอล เซ็นทรัลพลาซ่า, หน้า 107-108.

^{๑๗} เนื่องจากในวรรคสองของข้อ 2 ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี เป็นผู้ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรเว้นแต่จะมีคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรสั่งเป็นอย่างอื่น

4. ในกรณีเป็นที่น่าสงสัยว่าจะได้มีการจัดทำบัญชีหรือจัดทำเอกสารที่ใช้ประกอบการลงบัญชี ไปในทางที่จะไม่ตรงตามความเป็นจริงหรือทำให้กิจการของห้างร้านนั้นจะต้องเสียหายต่ำกว่าความเป็นจริงแล้ว ผู้สอบบัญชีที่ได้รับใบอนุญาตนั้น มีหน้าที่ที่จะต้องทำการเปิดเผยข้อเท็จจริง ซึ่งถือว่าเป็นสาระสำคัญของบัญชี และจะต้องทำการแจ้งพฤติการณ์ต่าง ๆ ที่เป็นที่น่าสงสัยไว้ในรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีนั้นด้วย

5. ถ้าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทำการฝ่าฝืนต่อประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรนี้ อธิบดีกรมสรรพากรก็มีอำนาจที่จะสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นได้

นอกจากนี้ ยังมีคำสั่งของกรมสรรพากรออกมากำหนดถึงวิธีการในการรายงานพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีที่ประพฤติปฏิบัติผิดมรรยาท และไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือประกาศต่าง ๆ อีกด้วย¹⁷ โดยในคำสั่งนี้ถือเป็นคำสั่งที่ออกมาเพื่อให้ประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรได้ผลยิ่งขึ้น คำสั่งฉบับนี้จะมีปรากฏแน่นอนว่าอย่างไร จึงจะถือว่าเป็นการประพฤติผิดมรรยาทและไม่ปฏิบัติตามการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการกำหนดไว้ รวมถึงการกำหนดขั้นตอนในการรายงานพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีไว้ด้วย

เมื่อเราพิจารณาจากบทมาตราดังกล่าวของประมวลรัษฎากร รวมทั้งประกาศและคำสั่งต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องแล้วจะเห็นว่าเป็นเรื่องที่ถูกกฎหมายให้อำนาจสิทธิขาดในการที่จะมีคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแต่เพียงผู้เดียว ถึงแม้ว่าในทางปฏิบัติแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรจะได้มีการแต่งตั้งคณะทำงานขึ้นมา เรียกว่า คณะกรรมการพิจารณาการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชี หรือ ก.พ.บ. เพื่อจะทำหน้าที่ในการสรุปข้อเท็จจริงในการกระทำของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถือว่าเป็นการฝ่าฝืนต่อ

¹⁷ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.2001/2523 เรื่องการรายงานพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชี ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2523.

ประกาศแล้วทำการสรุปข้อเท็จจริงต่าง ๆ เสนอต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาลี้ภัยการ
ก็ตาม แต่แล้วอำนาจเด็ดขาดในการตัดสินใจขั้นสุดท้าย ก็ยังคงตกอยู่ที่อธิบดีกรมสรรพากร
ตามที่กฎหมายได้ให้อำนาจไว้ ซึ่งประเด็นนี้หากเราเทียบเคียงดูกับ ก.บช. ซึ่งเป็นสถาบัน
ควบคุมผู้สอบบัญชีโดยตรงแล้ว ก.บช. กระทำการควบคุมโดยรูปแบบของคณะกรรมการ ซึ่ง
ประกอบด้วยบุคคลที่เกี่ยวข้องจากหลายฝ่าย คำสั่งหรือการวินิจฉัยสั่งการต่าง ๆ ก็ออกมา
ในนามของคณะกรรมการ แต่ในส่วนของอธิบดีกรมสรรพากรนี้ คำสั่งออกมาในรูปของคำสั่ง
บุคคลเดียว ซึ่งขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจของอธิบดีกรมสรรพากรเป็นสำคัญ จึงอาจจะมีปัญหา
ถกเถียงกันในเรื่องความรอบคอบในการวินิจฉัยชี้ขาดได้

ตั้งแต่มีการประกาศใช้ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรในการควบคุมผู้สอบบัญชี
ดังกล่าว ตั้งแต่วันที่ 19 มิถุนายน พ.ศ. 2523 จนถึงปัจจุบันนี้ อธิบดีกรมสรรพากรเคยใช้
อำนาจตามประกาศดังกล่าว สั่งเพิกถอนใบอนุญาตผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไปเพียง
รายเดียว^{๑๑} ในทางปฏิบัติอธิบดีกรมสรรพากรก็พยายามที่จะหลีกเลี่ยง การใช้อำนาจ
ดังกล่าวโดยไม่จำเป็นและมีการประสานงานกันระหว่างสถาบันที่มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุม
ผู้สอบบัญชีไม่ว่าจะเป็น ก.บช. ธนาคารแห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการ
ก.ล.ต. จึงทำให้เห็นว่าไม่น่าจะมีปัญหาเกิดขึ้นมากนัก แต่เมื่อพิจารณาโดยหลักการแล้ว เป็น
ไปได้หรือไม่ว่า ลักษณะการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี ควรจะมีกฎหมายเพียงฉบับ
เดียวที่ใช้บังคับและมีสถาบันควบคุมกลางเพียงสถาบันเดียวหากสถาบันอื่นใดต้องการคุณสมบัติ
ของผู้สอบบัญชีที่จะนำมาใช้กับสถาบันของตนเองแล้ว การออกประกาศหรือระเบียบต่าง ๆ
ก็ควรจะเป็นการออกในนามของสถาบันกลางนั้น หรืออีกประการหนึ่งที่เราน่าจะพิจารณาได้

^{๑๑} คำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรที่ พ. 1/2532 เรื่องเพิกถอนใบอนุญาตตรวจสอบ
และรับรองบัญชีตามมาตรา 3 ลัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2532.

คือ อธิบดีกรมสรรพากรก็เป็นบุคคลหนึ่งใน ก.บ.ช. หากพบว่ามีกรกระทำผิดเกิดขึ้นแล้วกรมสรรพากรก็อาจจะส่งเรื่องไปให้สำนักงาน ก.บ.ช. เพื่อที่สำนักงาน ก.บ.ช. จะได้ทำการตรวจสอบถึงการกระทำนั้นซึ่งหากพบว่าเป็นความผิด ก็ดำเนินการตามขั้นตอนการพิจารณาลงโทษทางมรรยาทวิชาชีพต่อไป

ค. ธนาคารแห่งประเทศไทย

ในส่วนของธนาคารแห่งประเทศไทย (ธปท.) ซึ่งเราถือว่าเป็นธนาคารกลางของประเทศ มีหน้าที่โดยตรงในการรักษาสถานภาพทางการเงินของประเทศทั้งหมดเป็นผู้มีหน้าที่ควบคุมดูแล กำกับการบริหารงานของธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินต่าง ๆ โดยการเข้าไปควบคุมในหน่วยงานต่าง ๆ ดังกล่าวนั้น ธนาคารแห่งประเทศไทยจะเข้าไปควบคุมดูแลในด้านของการดำเนินงานต่าง ๆ รวมทั้งการสอบบัญชีของหน่วยงานต่าง ๆ ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องอยู่ในความควบคุมของธนาคารแห่งประเทศไทยด้วย^{๑๖} ในส่วนของธนาคารแห่งประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานนั้น ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการสอบบัญชีไว้ว่า ผู้สอบบัญชีที่จะทำการสอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์ สถาบันการเงินต่าง ๆ นอกจากจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชีแล้วยังจะต้องเป็นผู้สอบบัญชี

ศูนย์วิทยุทรัพยากร

^{๑๖} พระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มพระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 พ.ศ. 2518 มาตรา 16 และพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ. 2522 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ. 2522 พ.ศ. 2526, มาตรา 23, มาตรา 49 และ มาตรา 56.

รับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจาก ธนาคารแห่งประเทศไทยในแต่ละรอบปีบัญชีด้วย และต้องไม่ใช่กรรมการ พนักงานหรือลูกจ้างของสถาบันการเงินนั้นๆ โดยธนาคารแห่งประเทศไทย จะมีหลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบโดยการพิจารณาจากด้านคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี และแนวทางการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประกอบกันไป โดยเหตุผลที่ธนาคารแห่งประเทศไทยเข้ามาควบคุมด้านการตรวจสอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์นั้น ก็คงจะเป็นไปตามหลักการทั่วไปที่ธนาคารพาณิชย์จะต้องขึ้นกับธนาคารแห่งประเทศไทยอยู่แล้ว แต่ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้ก้าวเข้ามามีบทบาทในการควบคุมสถาบันการเงินอื่น ๆ ด้วยก็น่าจะมาจากเหตุผลที่ว่าสถาบันการเงินนั้นถือว่าเป็นแหล่งระดมเงินออมจากประชาชน และนำเงินออมนั้นให้กู้ยืมหรือลงทุนในธุรกิจประเภทต่าง ๆ ทั้งในระยะสั้นและระยะยาว ทำให้ธุรกิจเกิดการขยายตัวเพิ่มมากขึ้น และเป็นที่ยอมรับกันในปัจจุบันนี้ว่าธุรกิจไม่ว่าจะเป็นธุรกิจระดับใหญ่หรือระดับเล็ก ล้วนแต่มีบทบาทที่สำคัญต่อการพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศแทบทั้งสิ้นและขณะนี้ประเทศไทยของเราเป็นประเทศที่กำลังพัฒนา ความต้องการเงินทุน เพื่อการพัฒนาในด้านต่าง ๆ มีปริมาณเพิ่มสูงขึ้นเรื่อย ๆ ดังนั้นการที่เราจะไปพึ่งธนาคารพาณิชย์แต่เพียงอย่างเดียวเหมือนในระยะเวลาที่ผ่านมา ดูไม่น่าจะเป็นการเพียงพอต่อการขยายตัวในภาวะเศรษฐกิจอย่างรวดเร็วในขณะนี้และอีกประการหนึ่งก็คือ ในส่วนของธนาคารพาณิชย์ถือว่าเป็นแหล่งเงินทุนในระยะสั้น รัฐบาลจึงได้มีการสนับสนุนให้ภาคเอกชนจัดตั้งธุรกิจที่เกี่ยวกับสถาบันการเงินขึ้นมา ซึ่งผลก็ปรากฏว่าธุรกิจในด้านสถาบันการเงินในระยะไม่กี่ปีที่ผ่านมามีการขยายตัวและเพิ่มมากยิ่งขึ้น การที่จะอำนวยความสะดวกสถาบันการเงินให้มีการดำเนินไปอย่างมีระบบและระเบียบจึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการแก้ไขบางสิ่งบางอย่างมาควบคุม และหนึ่งในกลไกนั้นก็คือ การสอบบัญชี ซึ่งในส่วนนี้ธนาคารแห่งประเทศไทยก็ได้เข้าไปมีบทบาทดูแลเหมือนกับธนาคารพาณิชย์ ดังได้กล่าวมาแล้ว

ปรากฏว่าในขณะนี้ธนาคารแห่งประเทศไทย ก็ได้มีการดำเนินการเกี่ยวกับการควบคุมในด้านของการตรวจสอบบัญชีไว้โดยได้มีการประกาศกำหนดหลักเกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีรับ

อนุญาตจะทำการสอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์²⁰ และกำหนดหลักเกณฑ์ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะสอบบัญชีของสถาบันการเงินต่าง ๆ ไว้เช่นเดียวกัน²¹ ซึ่งผลจากการที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ได้เข้ามามีบทบาททำการควบคุมผู้สอบบัญชี ก็ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องทำการรักษามรรยาทและการปฏิบัติงาน การตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี รวมทั้งมาตรฐานที่ทางธนาคารแห่งประเทศไทยได้กำหนดเพิ่มเติมไว้ด้วย²²

จากหลักเกณฑ์ที่ทางธนาคารแห่งประเทศไทย ได้มีการกำหนดไว้ดังกล่าว หากปรากฏว่าผู้สอบบัญชีคนใดไม่ปฏิบัติตามหรือปฏิบัติไม่ได้ตามมาตรฐานที่มีการกำหนดเอาไว้ ทางธนาคารแห่งประเทศไทยก็อาจมีมติให้เพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นได้ แต่เป็นที่น่าสังเกตว่า หากธนาคารแห่งประเทศไทยใช้อำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่ากับว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นก็ยังคงเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายผู้สอบบัญชีอยู่เพียงแต่จะทำการสอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงิน

²⁰ หนังสือธนาคารแห่งประเทศไทย ที่ สปท.ณว.(ว) 474/2531 เรื่อง หลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์ ลงวันที่ 25 มีนาคม พ.ศ. 2531.

²¹ หนังสือธนาคารแห่งประเทศไทย ที่ สปท.งพ.(ว) 364/2527 เรื่อง หลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ลงวันที่ 21 มีนาคม 2527.

²² ชนิดา สุวรรณจุกะ, "สถาบันควบคุมวิชาชีพการบัญชี," ใน ประสบการณ์วิชาชีพการบัญชี หน่วยที่ 1-7 (นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2534.), หน้า 79.

ต่าง ๆ ไม่ได้เท่านั้น ซึ่งจากหลักเกณฑ์ของธนาคารแห่งประเทศไทยที่มีการกำหนดไว้นั้น จะเห็นได้ว่าไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะทำการควบคุมตัวผู้สอบบัญชีแต่เพียงอย่างเดียว แต่ยังมีวัตถุประสงค์ในการเข้าไปควบคุมการปฏิบัติงานในสำนักงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นด้วย นั่นก็คือ ในหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้มีการกำหนดว่าผู้สอบบัญชี จะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสังกัดสำนักงานที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติงานเต็มเวลาไม่น้อยกว่า 2 คนและมีผู้ช่วยสอบบัญชี ซึ่งมีคุณวุฒิไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชีทำการปฏิบัติงานเต็มเวลาอีกไม่น้อยกว่า 6 คน เหตุผลที่ธนาคารแห่งประเทศไทยเข้าไปทำการควบคุมดังกล่าวนี้ ก็มีวัตถุประสงค์หลักในการที่จะทำการพัฒนาคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้มีมาตรฐานที่สูงขึ้น²³ และเป็นที่น่าเชื่อถือแก่บุคคลโดยทั่วไปด้วย

ง. สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือ สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. โดยเราถือว่าเป็นสถาบันอิสระ ที่มีการจัดตั้งขึ้นใหม่ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เพื่อที่จะทำหน้าที่ในการควบคุมกำกับและดูแลการระดมทุนของนิติบุคคลในประเทศ โดยในส่วนของสำนักงานฯ นี้ จะมีคณะกรรมการ ก.ล.ต. เป็นผู้ดำเนินงาน โดยเป็นผู้กำหนดข้อบังคับต่าง ๆ ที่มีความจำเป็นจะต้องประกาศใช้และทางฝ่ายสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. จะเป็นผู้รับผิดชอบในด้านของการกำกับ และดูแลให้มีการปฏิบัติตามกฎหรือบรรดาข้อบังคับต่าง ๆ โดยมีเลขาธิการเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดในการปฏิบัติงาน มีรองเลขาธิการหนึ่งคน และผู้ช่วย

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²³ ศุภชัย พานิชภักดิ์, "บทบาทและความรับผิดชอบของธนาคารแห่งประเทศไทยต่อวิชาชีพบัญชี," ในเอกสารสัมมนาการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9 เรื่องปัญหาการควบคุมวิชาชีพบัญชี, หน้า 86-87.

เลขาธิการ 2 คน เป็นผู้สนับสนุน ลักษณะงานที่ถือว่าเป็นอำนาจและหน้าที่ของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก็เช่น การพัฒนาตราสารใหม่ ๆ ซึ่งถือว่าเป็นเครื่องมือในการออมเงิน ทั้งในระยะสั้นและระยะยาวอย่างหนึ่ง การจัดตั้งศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ (โอทีซี) เพื่อตั้งเป็นศูนย์กลางในการซื้อขายหลักทรัพย์ที่มีใช้ เป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตลอดจนทำหน้าที่ในการกำกับ ดูแลในการซื้อขายหลักทรัพย์ให้เป็นไปอย่างเป็นธรรม และในสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก็ได้จัดแบ่งฝ่ายเพื่อทำหน้าที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนี้

1. ฝ่ายจดทะเบียนหลักทรัพย์

ฝ่ายนี้ มีส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริษัทหลักทรัพย์ที่จะทำการออกหลักทรัพย์ หรือจะทำการขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ใหม่ต่อประชาชนโดยทั่วไป ซึ่งก็ถือว่าเป็นหน้าที่ของบริษัทที่ทำการเสนอขายหลักทรัพย์นั้นจะต้องจัดทำข้อมูลเกี่ยวกับฐานะทางการเงิน และผลการดำเนินงานของบริษัทที่ผ่านมาและก็มีความจำเป็นที่จะต้องทำการเปิดเผยงบการเงินต่าง ๆ ให้แก่ผู้ลงทุนโดยทั่วไปได้ทราบ โดยฐานะทางการเงินหรืองบการเงินที่จะทำการเปิดเผยนั้น จะต้องมิให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงลายมือชื่อในรายงานการตรวจสอบงบการเงินที่ปรากฏในแบบคำขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ที่ออกใหม่นั้นด้วย โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นจะต้องเป็นผู้ที่ทางสำนักงานฯ ได้ให้ความเห็นชอบไว้ แต่ปรากฏว่าจนถึงขณะนี้ทางสำนักงานฯ ยังไม่ได้มีการเคลื่อนไหวในเรื่องดังกล่าว โดยยังไม่มีการพิจารณาให้ความเห็นชอบแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแต่อย่างใด แต่ทางสำนักงานฯ ก็ได้มีประกาศออกมาเกี่ยวกับเรื่องนี้ว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เคยให้ความเห็นชอบไว้และยังไม่ถูกเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ ให้ถือว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้น เป็นผู้ที่ทางสำนักงานฯ ได้ให้ความเห็นชอบไปโดยอนุโลมจนกว่าสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. จะมีการเปลี่ยนแปลง

เป็นอย่างอื่น²⁴ เหตุที่มีประกาศของสำนักงานออกมดังกล่าว ก็เนื่องจากว่าก่อนจะมีการประกาศใช้พระราชบัญญัตินี้ ทางตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้เคยออกประกาศเรื่องหลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตโดยอาศัยอำนาจตามข้อ 6 แห่งข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่องการกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตปฏิบัติการใด ๆ เพื่อเปิดเผยฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน พ.ศ. 2523 ซึ่งในข้อบังคับดังกล่าวได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ความเห็นชอบจึงได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่จะให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีไว้ซึ่งก็ได้มีการพิจารณาในคุณสมบัติและมาตรฐานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเป็นสำคัญ โดยจะมีหลักเกณฑ์คล้าย ๆ กับหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้มีการกำหนดขึ้น โดยในส่วนของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยขอยกเว้นที่จะกล่าวถึงในรายละเอียดและนับตั้งแต่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 นี้อำนาจการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้โอนมายังสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. แล้ว

2. ฝ่ายกำกับและพัฒนาธุรกิจหลักทรัพย์และตลาดทุน

มีหน้าที่ในการที่จะทำการศึกษา กำหนดมาตรการกำกับและพัฒนาสถาบันที่ทำการประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ ศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์หรือโอทีซีและองค์กรอื่นที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจหลักทรัพย์ รวมทั้งทำหน้าที่ในการควบคุมกำกับดูแลเกี่ยวกับการเข้าถือหลักทรัพย์ เพื่อ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²⁴ ประกาศการให้ความเห็นชอบ เรื่องผู้สอบบัญชีที่ลงลายมือชื่อในรายงานการตรวจสอบงบการเงินที่ปรากฏในคำขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ที่ออกใหม่หรือแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์และร่างหนังสือชี้ชวน ลงวันที่ 10 มิถุนายน พ.ศ. 2535.

ครอบงำกิจการให้อยู่ในขอบเขตแห่งบทบัญญัติของกฎหมาย ประกาศ คำสั่งที่เกี่ยวข้องและหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. กำหนด

ฝ่ายนี้จะทำการควบคุมเกี่ยวกับธุรกิจหลักทรัพย์เป็นด้านหลักซึ่งการจะพิจารณาว่าวิสาหกิจใดดำเนินการอันมีลักษณะเป็นธุรกิจหลักทรัพย์หรือไม่นั้น ก็ต้องเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ²⁵

ดังนั้น บริษัท หรือสถาบันการเงินที่ประกอบกิจการธุรกิจหลักทรัพย์อันมีลักษณะประการหนึ่งประการใด ก็ถือว่าเป็นบริษัทหลักทรัพย์ ซึ่งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ มาตรา 106 ได้กำหนดให้บริษัทหลักทรัพย์จะต้องมีการจัดทำบัญชีและบัญชีกำไรขาดทุนทุกงวดการบัญชีในรอบระยะเวลา 6 เดือน โดยทั้งบุคคลนั้นจะต้องมีการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีที่ทางสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ได้ให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีในรอบปีบัญชีนั้น โดยที่ผู้สอบบัญชีนั้นจะต้องไม่เป็นผู้ที่มีส่วนได้เสียกับบริษัทหลักทรัพย์นั้น นั่นก็คือผู้สอบบัญชีจะต้องมิใช่เป็นกรรมการ พนักงานหรือลูกจ้างของบริษัทหลักทรัพย์นั้น ซึ่งในขณะนี้องานสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก็ได้เข้ามามีบทบาทในการควบคุมผู้สอบบัญชีในส่วนนี้ โดยมีการกำหนดหลักเกณฑ์ของการที่จะให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ไว้ ²⁶ ซึ่งหลักเกณฑ์ที่มีการกำหนดก็กำหนดคุณสมบัติไว้สูงกว่าตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี

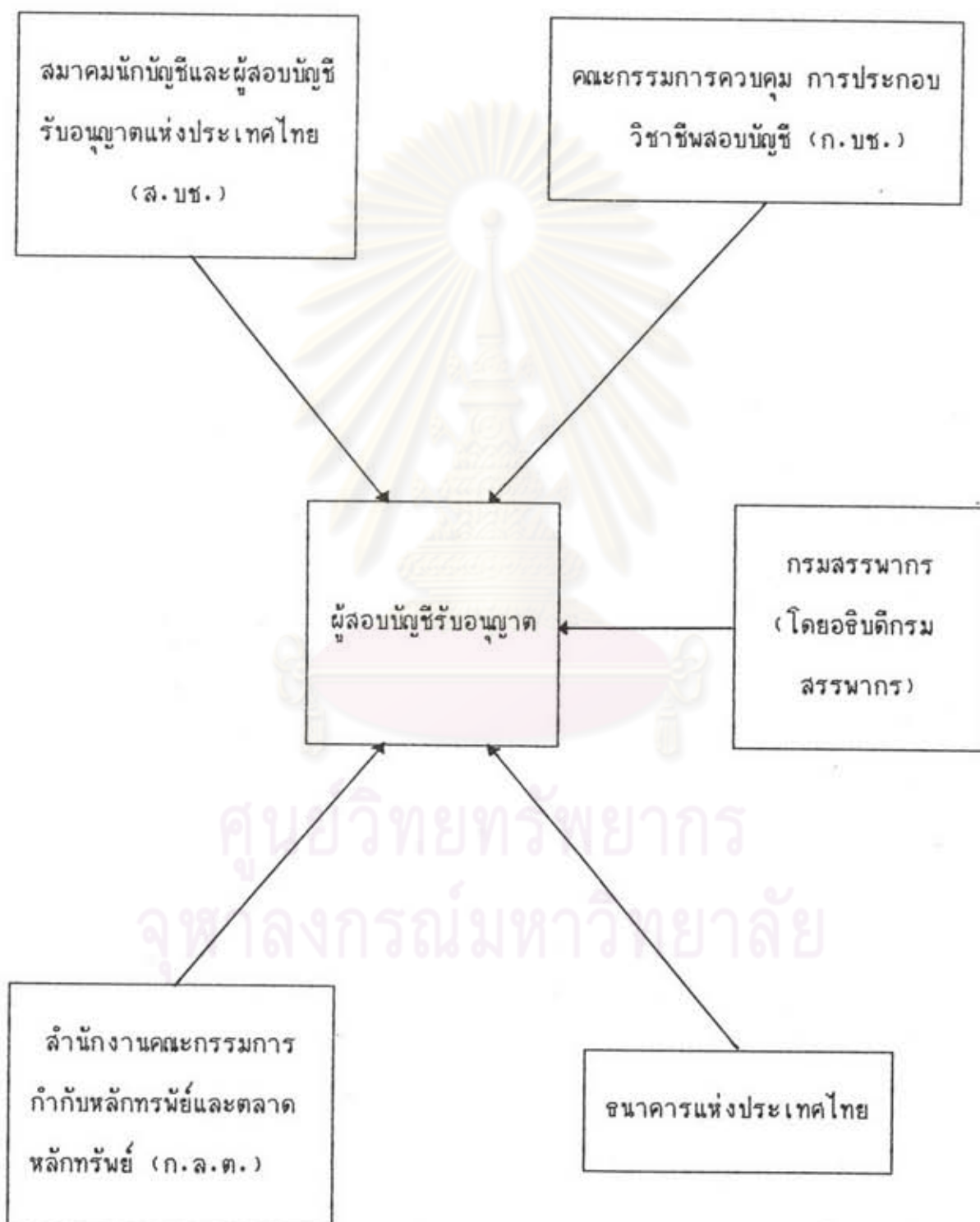
เมื่อเราพิจารณาจากข้อมูลที่ผ่านมา จะเห็นว่าสถาบันที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของเรามีหลายสถาบันทั้งที่เป็นสถาบันของทางราชการและสถาบันของเอกชน

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²⁵ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535, มาตรา 4.

²⁶ ประกาศสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. เรื่อง หลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ ลงวันที่ 18 พฤษภาคม พ.ศ. 2535.

ซึ่งอาจแสดงความเกี่ยวพันเพื่อถ่ายทอดความเข้าใจได้ดังนี้



จากสถาบันต่าง ๆ ที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับผู้นับถือตามแผนภาพข้างต้นนั้นเราสามารถที่จะสรุปความเกี่ยวพันในด้านการควบคุมผู้นับถือได้เป็น 2 กรณี คือ

1. การควบคุมทั่วไป นั่นก็คือ เป็นการควบคุมโดยสถาบันที่มีอำนาจตามกฎหมายในการที่จะมีคำสั่งพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาตของผู้นับถือที่ได้รับอนุญาต ซึ่งสถาบันที่ว่านี้ก็คือ ก.บช. เพราะการสั่งพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาต ก็จะส่งผลให้ผู้นับถือที่ได้รับอนุญาตคนนั้นไม่สามารถที่จะทำการประกอบวิชาชีพผู้นับถือได้เลย

2. การควบคุมเฉพาะด้าน นั่นก็คือ เป็นการควบคุมโดยสถาบันที่มีความสำคัญต่อภาวะเศรษฐกิจของประเทศโดยสถาบันนั้นได้มีบทบาทในการเข้ามากำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ให้ผู้นับถือที่ได้รับอนุญาตที่จะเข้าไปปฏิบัติหน้าที่ในสถาบันนั้น ๆ โดยมีการกำหนดคุณสมบัติเพิ่มเติมเอาไว้มากกว่า การเป็นผู้นับถือที่ได้รับอนุญาตทั่วไป ซึ่งสถาบันในส่วนนี้ คือ กรมสรรพากรธนาคารแห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต.

ข้อสังเกต

จากกรณีที่อยู่คดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการเพิกถอนใบอนุญาตของผู้นับถือที่ได้รับอนุญาตตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรนั้น ถือเป็นการเพิกถอนใบอนุญาตสำหรับผู้นับถือที่ได้รับอนุญาตที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรเท่านั้น และถึงแม้ว่าจะถูกเพิกถอนโดยคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวแล้วก็ตาม ผู้นับถือคนนั้นก็ยังคงเป็นผู้นับถือที่ได้รับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้นับถือ พ.ศ. 2505 อยู่เพียงแต่จะทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อในบัญชีที่จะนำยื่นเสียภาษีต่อกรมสรรพากรไม่ได้เท่านั้น

3.2 คุณสมบัติและองค์ประกอบของผู้ดำรงตำแหน่งของสถาบันควบคุมวิชาชีพ สอบบัญชีในประเทศไทย

ในการควบคุมวิชาชีพโดยทั่วไป ไม่ว่าจะวิชาชีพใดก็ตามต่างมุ่งที่จะทำการคุ้มครอง
สังคมโดยส่วนรวมในการให้บริการจากวิชาชีพนั้น และเป็นการควบคุมตัวบุคคลผู้ประกอบ
วิชาชีพนั้นเอง ด้วยให้กระทำการอยู่ในกรอบหรือในขั้นตอนที่มีการกำหนดไว้ นั่นก็คือสถาบัน
ที่ทำหน้าที่ควบคุมย่อมมีบทบาทสำคัญอย่างยิ่งที่จะปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว
ไม่ว่าจะในรูปของคณะกรรมการ หรือรูปแบบใดก็ตาม เราถือว่าสถาบันควบคุมนั้น ๆ เป็น
องค์กรฝ่ายปกครอง ที่ได้รับมอบอำนาจจากรัฐตามกฎหมายและเมื่อสถาบันควบคุมนั้น
กระทำการควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพไปจนถึงขั้นของการมีคำสั่งลงโทษผู้ประกอบวิชาชีพ ที่
กระทำการฝ่าฝืนต่อมรรยาทแห่งวิชาชีพ หรือฝ่าฝืนต่อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ย่อมต้องถือว่า
สถาบันควบคุมนั้นทำหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทในทางปกครอง การจัดองค์กรของ
สถาบันอันมีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทในทางปกครองจึงถือว่าเป็น เรื่องของการจัด
กลไกในการทำงาน ในส่วนที่เกี่ยวกับการกำหนดบุคคลากรที่จะเข้ามาทำหน้าที่บริหารกลไก
นี้จึงมีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่ากัน ความสำเร็จ หรือความล้มเหลวของสถาบันในช่วง
เริ่มแรกของการปฏิบัติงานอาจจะขึ้นอยู่กับ "พฤติกรรมการใช้อำนาจ" ของตัวบุคคลที่
ประกอบกันเป็นสถาบันควบคุมนั้น ๆ และแนวทางการวินิจฉัยของสถาบันที่มีอำนาจชี้ขาดข้อ
พิพาทในทางปกครองเหล่านี้ จะเป็นสิ่งสะท้อนให้เห็นถึงคุณสมบัติเฉพาะตัวและปรัชญาความ
คิดของบุคคลนั้น ²⁷ และที่สำคัญประการหนึ่ง ในเรื่องของการกำหนดบุคคลที่จะได้รับการ
แต่งตั้งให้มาทำหน้าที่ในสถาบันควบคุม โดยที่มีการกล่าวมาแล้วว่าสถาบันควบคุมเป็นองค์กร

²⁷ อมร จันทรสมบูรณ์, กฎหมายปกครอง (กรุงเทพมหานคร :
ห้างหุ้นส่วนจำกัด ป.สัมพันธ์พาณิชย์, 2529), หน้า 23-29.

ฝ่ายปกครอง โดยเราพิจารณาถึงอำนาจของสถาบันที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท ซึ่งคล้ายเป็นศาลที่มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดคดี แต่ความจริงแล้วสถาบันนั้นมิใช่ศาล แต่เป็นเพียงสถาบันของฝ่ายบริหารที่มีอำนาจสั่งการหรือปฏิบัติการบางอย่างอันเป็นการควบคุมการปฏิบัติงานในหน่วยงานนั่นเอง สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ทำให้สถาบันฯ ที่เป็นองค์กรฝ่ายปกครองนั้นจะต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญในสาขาวิชาต่าง ๆ เพื่อจะนำมาใช้ในการปฏิบัติงานภายในขอบข่ายความรับผิดชอบของตนเอง นั่นก็คือ จะต้องอาศัยความรู้ ความเชี่ยวชาญ รวมทั้งประสบการณ์เฉพาะสาขานั้น จึงจะทำให้การควบคุมนั้นสัมฤทธิ์ผลขึ้นมา เพราะหากเอาบุคคลที่ไม่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านมาทำหน้าที่แล้วปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นตามมาก็คือ บุคคลนั้นจะทราบถึงปัญหาในทางปฏิบัติ หรือแนวทางแก้ไขได้ไม่เต็มที่เท่าบุคคลที่มีความรู้ทางด้านนั้นโดยตรง และนอกจากนั้นแล้วตามหลักการควบคุมการปฏิบัติงานของฝ่ายปกครองไม่ว่าจะโดยศาล หรือโดยการจัดรูปสถาบันขึ้นมาควบคุมโดยลักษณะพิเศษก็ตาม ผู้ที่เข้ามาทำการควบคุมนั้นไม่ว่าจะเป็นตัวผู้พิพากษาหรือ ตัวบุคคลที่เป็นคณะกรรมการ ก็จะต้องมีคุณสมบัติเช่นเดียวกันคือรอบรู้ ในสาขาอาชีพนั้นเป็นผู้ทำหน้าที่ การควบคุมจึงจะเกิดคุณภาพขึ้นมา ²⁰ ดังนั้นคุณสมบัติ และองค์ประกอบของบุคคลที่มาร่วมตัวกันทำหน้าที่เป็นสถาบันควบคุมวิชาชีพนี้ ไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพใดขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งสถาบันฯ นั้นขึ้นมา องค์ประกอบของสถาบันควบคุมจึงเป็นสิ่งที่กฎหมายจะกำหนดขึ้น โดยคำนึงถึงคุณสมบัติเฉพาะตัวของแต่ละบุคคลที่มาประกอบกันเข้าเป็นคณะบุคคลที่ต้องทำงานร่วมกันภายใต้อำนาจหน้าที่ที่กฎหมายได้มอบให้ และในเรื่องการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีนี้ ก็เช่นเดียวกัน มีสถาบันหลายสถาบันเข้ามาเกี่ยวข้อง และแต่ละสถาบันก็กำหนดผู้ที่จะเข้ามาทำ

²⁰ Bernard Schwartz, French Administrative Law and The Common Law World (London : Oxford University Press, 1954), P.317.

หน้าที่ไว้ไม่ว่าจะเป็นไปตามพระราชบัญญัติหรือประกาศต่าง ๆ ที่มีการออกตามพระราชบัญญัตินี้
ดังรายละเอียดในแต่ละสถาบันดังนี้

3.2.1 คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.)

ก.บช. เป็นสถาบันควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีโดยตรงมีอำนาจดำเนินการ
แต่งตั้งกรรมการและอนุกรรมการต่าง ๆ ได้ ตามกฎหมายดังนี้คือ

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 4 ได้มีการกำหนดถึงองค์ประกอบ
และคุณสมบัติของผู้ที่จะมาเป็นกรรมการไว้ว่าจะต้องประกอบด้วยบุคคลดังต่อไปนี้ คือ

ปลัดกระทรวงพาณิชย์	ประธานกรรมการ
อธิบดีกรมทะเบียนการค้า	กรรมการ
อธิบดีกรมบัญชีกลาง	กรรมการ
อธิบดีกรมสรรพากร	กรรมการ
ประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	กรรมการ
คณบดีคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย	กรรมการ
คณบดีคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์	กรรมการ

และให้มีกรรมการอื่น ซึ่งรัฐมนตรีเป็นผู้แต่งตั้งอีก 8 คนโดยในจำนวนนี้จะต้อง
ทำการแต่งตั้งจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่น้อยกว่าครึ่งหนึ่งก็คือ 4 คน

นอกจาก ก.บช. ซึ่งมีอำนาจในการพิจารณา ล้างพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาตของ
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ก.บช. ยังมีอำนาจตาม มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติ ดังกล่าว
ที่จะแต่งตั้งอนุกรรมการขึ้นมา และในขณะนั้น ก.บช. ก็ได้มีการแต่งตั้งอนุกรรมการขึ้นมา
ปฏิบัติหน้าที่ 4 คณะอนุกรรมการ แต่ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีเพียง

คณะอนุกรรมการเดียว คือ คณะอนุกรรมการมรรยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ขึ้นมาทำหน้าที่
 สอบสวนหรือไต่สวนมูลคดีก่อนเสนอต่อ ก.บช. และคณะอนุกรรมการมรรยาทก็มีการแต่งตั้ง
 คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตขึ้นมาทำการพิจารณา
 ไต่สวนข้อเท็จจริงเบื้องต้นก่อนนำเสนอข้อมูลและผลการพิจารณาต่อคณะอนุกรรมการ
 มรรยาทฯ โดยในคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ และคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ ก็จะมี
 บุคคลเป็นคณะอนุกรรมการ หรือคณะทำงานดังนี้

ในส่วนของคณะอนุกรรมการมรรยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนี้ได้มีมติ ก.บช. ครั้งที่
 90 ในวันที่ 25 ธันวาคม พ.ศ. 2533. ให้คณะอนุกรรมการประกอบด้วยบุคคล ดังต่อไปนี้

อธิบดีกรมทะเบียนการค้า	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมการประกันภัย	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย	อนุกรรมการ
ผู้แทนตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	อนุกรรมการ
ผู้แทนสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชี- รับอนุญาตแห่งประเทศไทย	อนุกรรมการ
กรรมการจาก ก.บช. 2 ท่าน	อนุกรรมการ
ผู้ทรงคุณวุฒิทางวิชาชีพ 2 ท่าน (แต่งตั้งจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต)	อนุกรรมการ
ผู้แทนจากสถาบันการศึกษา 1 ท่าน (หมุนเวียนกันไปในแต่ละสถาบันการศึกษา)	อนุกรรมการ
นายทะเบียน ก.บช.	อนุกรรมการและเลขานุการ
หัวหน้าฝ่ายสำนักงาน ก.บช.	ผู้ช่วยเลขานุการ
หัวหน้างานควบคุมมรรยาทผู้สอบบัญชี	ผู้ช่วยเลขานุการ

จะเห็นว่า คณะอนุกรรมการมรรยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะประกอบด้วย คณะกรรมการ 15 ท่าน และนอกจากนั้นเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานคณะอนุกรรมการ ๔ ได้มีการแต่งตั้งคณะทำงานไต่ส่วนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตขึ้น ตามคำสั่งคณะอนุกรรมการมรรยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ 1/2532 เรื่องแต่งตั้งคณะทำงานไต่ส่วนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน 2532 กำหนดให้คณะทำงานประกอบด้วย

ผู้อำนวยการกองบัญชีธุรกิจ	ประธานคณะทำงาน
หัวหน้าฝ่ายสำนักงาน ก.บช.	คณะทำงาน
หัวหน้าฝ่ายวิชาการบัญชีและฝึกอบรม	คณะทำงาน
นักบัญชี 6	คณะทำงาน
หัวหน้างานวิชาการบัญชี	คณะทำงานและเลขานุการ
นักบัญชี 3-5	ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการมรรยาทฯ และคณะทำงานฯ มีวาระในการดำรงตำแหน่งตาม ก.บช. คือ วาระ 2 ปี เมื่อ ก.บช. หมดวาระไปคราวหนึ่ง ก็จะมีคำสั่งแต่งตั้ง คณะอนุกรรมการมรรยาท ๔ และคณะทำงาน ๔ ใหม่ ในล่วนของคณะทำงาน ๔ ที่มีการ กำหนดตัวบุคคล เช่น นักบัญชี 6 นักบัญชี 3-5 นั้นในทางปฏิบัติแล้ว ผู้อำนวยการกองบัญชี ธุรกิจจะมีคำสั่งแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ในกองบัญชีธุรกิจนั่นเองเป็นคณะทำงานหมุนเวียนกันไปและเป็นที่น่าสังเกตว่า การกำหนดคุณสมบัติและองค์ประกอบทั้งของคณะอนุกรรมการมรรยาทฯ และคณะทำงานฯ ไม่ได้มีการกำหนดไว้เป็นที่แน่ชัด แต่จะออกมาเป็นมติของ ก.บช. เป็น คราว ๆ ไปและก็มีการยึดถือปฏิบัติตามนั้น ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า ในการกำหนดคุณสมบัติ และองค์ประกอบดังกล่าวน่าจะมีการกำหนดไว้ให้เป็นที่แน่นอนและชัดเจน

3.2.2 กรมสรรพากร

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ลงวันที่ 19 มิถุนายน 2523 อธิบดีกรมสรรพากร เป็นผู้มีอำนาจควบคุมผู้สอบบัญชี อาจพิจารณาได้ว่าเป็นการใช้อำนาจโดยบุคคลคนเดียว แต่ในทางปฏิบัติการควบคุมผู้สอบบัญชี ได้มีระเบียบภายในของกรมสรรพากร โดยอธิบดีกรมสรรพากร ได้แต่งตั้งคณะกรรมการชุดหนึ่งได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาการปฏิบัติงานตรวจสอบ และรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีหรือ ก.พ.บ. เพื่อทำหน้าที่ในการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีที่เกี่ยวข้องเนื่องกับกรมสรรพากร เพื่อนำเสนอรายงานต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อใช้อำนาจตามกฎหมายสั่งการต่อไป

พิจารณาได้ว่าอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้ใช้อำนาจควบคุมโดยตำแหน่งสำหรับกรณีคุณสมบัติของผู้ดำรงตำแหน่งในคณะกรรมการ ก.พ.บ. นั้น จากการสอบถามเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบงานในหน้าที่นี้โดยตรง²⁹ ได้ความว่าคณะกรรมการ ก.พ.บ. นี้มีการแต่งตั้งโดยอธิบดีกรมสรรพากร และมีรองอธิบดีกรมสรรพากรเป็นประธาน เป็นที่น่าเสียดายว่ารายละเอียดเกี่ยวกับคุณสมบัติและองค์ประกอบของคณะกรรมการ ไม่สามารถจะหาเอกสารที่เกี่ยวข้องได้ในขณะนี้ เนื่องจากเกิดเหตุการณ์ผันแปรทางการเมือง เมื่อเดือน พฤษภาคม พ.ศ. 2535 มีการจุดไฟเผากรมสรรพากร ทำให้เอกสารต่าง ๆ ที่เป็นของทางราชการรวมทั้งเอกสารคำสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการชุดนี้ด้วยถูกไหม้ไปหมด จึงไม่สามารถที่จะหาเอกสารดังกล่าวได้ และจากการค้นคว้าที่ผ่านมายังไม่เคยมีการใช้คณะกรรมการชุดนี้ปฏิบัติงานแต่อย่างใด และในความคิดเห็นของผู้เขียนแล้วเห็นว่า หากจะมีการใช้อำนาจดังกล่าวก็คงจะมีคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร แต่งตั้งคณะกรรมการขึ้นมาใหม่ ซึ่งก็คงจะไม่มีปัญหา

²⁹ ลัมภานันท์ ลัดดา ศุภวิทยา, หัวหน้าฝ่ายประเมินผล กองบริหารงานตรวจภาษีอากร กรมสรรพากร, วันที่ 21 เมษายน 2536.

อะไรมาก่อนเนื่องจากถือเป็นอำนาจโดยตรงตามกฎหมายของอธิบดีกรมสรรพากรที่สามารถจะดำเนินการได้

3.2.3 ธนาคารแห่งประเทศไทย

ในส่วนนี้ของธนาคารแห่งประเทศไทยที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในการที่จะทำการพิจารณาให้ความเห็นชอบ และพิจารณาเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะเข้ามาทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อในบัญชีของธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นบริษัทเงินทุนหรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ก็ตาม ในทางปฏิบัติยังมีได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการหรือคณะทำงานขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ดังกล่าวแต่อย่างใด กล่าวคือ ผู้ที่จะทำหน้าที่ในการพิจารณาให้ความเห็นชอบ หรือพิจารณาเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ จะเป็นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องของธนาคารแห่งประเทศไทย สำหรับหน่วยงานในธนาคารแห่งประเทศไทยที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีอยู่ 2 หน่วยงาน คือ ฝ่ายกำกับและตรวจสอบธนาคารพาณิชย์ และฝ่ายกำกับและตรวจสอบสถาบันการเงิน โดยแต่ละฝ่ายมีอำนาจในการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชี ที่จะทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองบัญชีของธนาคารพาณิชย์ และสถาบันการเงินตามลำดับ รวมทั้งมีอำนาจควบคุมผู้สอบบัญชีด้วย กล่าวคือหากเห็นว่าผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบคนใดประพฤติผิดมรรยาทหรือผิดกฎหมาย ก็มีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นได้

ในส่วนการดำเนินการของทั้งสองหน่วยงานจะเป็นการดำเนินการโดยเจ้าหน้าที่ในแต่ละฝ่าย ถือเป็นไปตามขั้นตอนการบริหาร กล่าวคือ จะเริ่มจากเจ้าหน้าที่ระดับ 4-5 ในแต่ละฝ่ายพิจารณา เมื่อมีการพิจารณาเสร็จแล้วก็จะเสนอไปตามลำดับชั้นการบังคับบัญชา จนถึงผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทยเป็นผู้ลงนาม แต่ในทางปฏิบัติผู้ที่ลงนาม คือ ผู้อำนวยการฝ่ายในแต่ละฝ่ายเนื่องจากในทางปฏิบัติของธนาคารแห่งประเทศไทยนั้น ถือว่าเรื่องใดที่มีใช้เรื่องนโยบาย การเสนอเรื่องต่าง ๆ จะยุติที่ฝ่ายนั้น ผู้ว่าการฯ จะลงนามเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับนโยบายเท่านั้น



3.2.4 สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือ

สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต.

ในลักษณะการดำเนินงานของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ที่เกี่ยวข้องกับ ผู้สอบบัญชี ก็คงจะมีลักษณะเช่นเดียวกับการดำเนินการของธนาคารแห่งประเทศไทยที่ไม่ได้มีการตั้งคณะกรรมการหรือคณะทำงานขึ้นมาทำหน้าที่พิจารณาให้ความเห็นชอบ หรือพิจารณา เฝือก่อนการให้ความเห็นชอบแก่ผู้สอบบัญชีโดยเฉพาะ เนื่องจาก สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. เป็นหน่วยงานที่เพิ่งจะจัดตั้งขึ้นใหม่ ในขณะนี้จึงยังไม่มีมีการพิจารณาให้ความเห็นชอบหรือพิจารณาเฝือก่อนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีแต่อย่างใด ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้ว ในหัวข้อ 3.1.2 ง. แล้วว่า ฝ่ายหรือหน่วยงานภายในสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีจะมีเพียง 2 ฝ่ายเท่านั้น คือ

1. ฝ่ายจดทะเบียนหลักทรัพย์จะเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีที่จะทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อในงบการเงินที่ปรากฏในคำขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ที่ออกใหม่ต่อประชาชน โดยจะเป็นผู้พิจารณาให้ความเห็นชอบหรือเฝือก่อนการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชี ที่จะทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อในงบการเงินดังกล่าว

2. ฝ่ายกำกับและพัฒนาธุรกิจหลักทรัพย์ และตลาดทุน จะเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีที่จะทำการตรวจสอบ และลงลายมือชื่อในบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ต่าง ๆ โดยจะเป็นผู้พิจารณาให้ความเห็นชอบหรือเฝือก่อนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์

ทั้งสองฝ่ายที่เป็นผู้ดำเนินงาน เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีในส่วนของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก็เป็นลักษณะของการดำเนินการ โดยเจ้าหน้าที่ในแต่ละฝ่ายนั้น แล้วก็มีการเสนอตามลำดับชั้นบังคับบัญชา โดยถือว่าเป็นระเบียบของฝ่ายบริหารนั่นเอง

3.3. การควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีในต่างประเทศ

3.3.1. ประเทศสหรัฐอเมริกา

การควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีในสหรัฐอเมริกา ค่อนข้างมีความแตกต่างกับประเทศอื่น ๆ เนื่องจากระบบการปกครองที่แบ่งออกเป็นมลรัฐต่างๆ และแต่ละมลรัฐก็จะมีกฎหมาย และข้อบังคับขึ้นมาใช้กับพลเมืองภายในมลรัฐนั้นๆ ซึ่งการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) ในสหรัฐอเมริกาแต่ละมลรัฐก็จะทำการออกข้อบังคับเพื่อควบคุมการประกอบวิชาชีพ และออกใบอนุญาตให้แก่ CPA เอง ^{๓๐} นอกจากนั้นในเรื่องที่เกี่ยวกับคุณสมบัติของบุคคลที่จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ก็จะแตกต่างกันไปในแต่ละมลรัฐ แต่อย่างไรก็ตาม ในแต่ละมลรัฐ ก็มีสถาบันที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี และถือเป็นสถาบันที่จะต้องมีในทุกมลรัฐ ดังนี้คือ

1. AICPA (The American Institute of Certified Public Accountants) หรือ สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา สมาคมนี้เป็นสถาบันที่เกิดจากการรวมตัวของผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีโดยอิสระ กล่าวคือ สมาคมนี้ มิได้เป็นสถาบันที่สังกัดหน่วยงานของรัฐแต่อย่างใดโดยบุคคลที่จะเป็นสมาชิกของ AICPA นี้ จะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการเป็นสมาชิกสามารถเป็นไปด้วยความสมัครใจ AICPA นี้ จะมีเจ้าหน้าที่ทำงานเต็มเวลาโดยทำหน้าที่ในการศึกษา และออกแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีทำการศึกษาและเผยแพร่ผลงานทางวิชาการ รวมทั้งการจัดอบรมและสัมมนา เพื่อที่จะทำการส่งเสริมความก้าวหน้า และศึกษาต่อเนื่องของวิชาชีพ นอกจากนี้ AICPA ยังมีหน้าที่ ที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ การจัดทำข้อสอบสำหรับบุคคลที่จะเป็นผู้สอบ

^{๓๐} American Institute of Certified Public Accountants, Professional Accounting In 30 Countries. (The American Institute of Certified Public Accountants Inc, 1975), P. 638.

บัญชีรับอนุญาต (The Uniform CPA Examination) โดยคณะกรรมการทดสอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (The Board of Examiners of the CPA) ของ AICPA ซึ่งคณะกรรมการนี้จะมีหน้าที่โดยตรงในการจัดทำข้อสอบฉบับมาตรฐานที่จะสอบเหมือนกันทั่วทั้งประเทศและดำเนินการเกี่ยวกับการตรวจข้อสอบและให้คะแนนด้วย ซึ่งการสอบจะสอบทั้งหมด 4 วิชา คือ ^{๓๑}:

1. หลักการบัญชี
2. กฎหมายธุรกิจ
3. ปัญหาทางการบัญชี
4. การสอบบัญชี

การสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะถูกจัดให้มีขึ้นปีละ 2 ครั้งคือ เดือนพฤษภาคม และเดือนพฤศจิกายน โดยจะกำหนดวัน เวลาสอบ พร้อมกันทั่วประเทศ การดำเนินการออกข้อสอบของคณะกรรมการจะมีการดำเนินการล่วงหน้าก่อน 2 ปี ก่อนจะถึงกำหนดวันเวลาในการทดสอบแต่ละครั้งเหตุผลก็เนื่องมาจากว่า ต้องการให้ข้อสอบได้มีการกลั่นกรองและพิจารณาอย่างรอบคอบ รวมทั้งให้ได้มาตรฐานด้วย ซึ่งวิธีการดำเนินการ ก็คือ เมื่อมีการจัดพิมพ์ข้อสอบเสร็จแล้ว AICPA ก็จะทำการปิดผนึกและจัดส่งให้ Boards of Accountancy ของแต่ละมลรัฐ โดยให้ถือว่าอยู่ในความรับผิดชอบของ Boards of Accountancy ในการที่จะทำการเก็บรักษาข้อสอบให้อยู่ในที่ปลอดภัย สำหรับการสมัครสอบ รวมทั้งการจัดสอบและการประกาศผลสอบนั้น จะดำเนินการโดย Boards of Accountancy ของแต่ละรัฐ โดย AICPA จะได้รับเงินค่าตอบแทนจากการจัดทำข้อสอบ

^{๓๑} Ibid, P. 639.

จาก Boards of Accountancy ซึ่งในจุดนี้ เราอาจจะตั้งเป็นข้อสังเกตว่า AICPA จะไม่ได้มีการดำเนินการที่เป็นลักษณะติดต่อกับผู้เข้าทดสอบโดยตรงแต่ประการใด แต่จะดำเนินการผ่านสถาบันในแต่ละรัฐนั้น

2. Boards of Accountancy ถือเป็นสถาบันควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในแต่ละมลรัฐซึ่งจะรวมทั้งเมืองโคลัมเบียและอาณานิคมต่างๆ ของสหรัฐอเมริกา³² โดยคณะกรรมการอาจจะได้รับการแต่งตั้งจากผู้ว่าการรัฐ (Governor) ซึ่งประกอบด้วยผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงาน และบุคคลผู้ที่ประกอบวิชาชีพอื่น เช่น นักเศรษฐศาสตร์ นักกฎหมาย หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ดังนั้น ในการบริหารงานของคณะกรรมการนี้ จึงถือว่าเป็นหน่วยงานหนึ่งของรัฐ ซึ่งจะมีหน้าที่ในการที่จะกำหนดคุณสมบัติ และออกใบอนุญาต การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับบุคคลที่สอบผ่านข้อสอบของ AICPA แล้ว นอกจากนั้น คณะกรรมการนี้ยังมีหน้าที่ดำเนินการด้านการสมัครสอบและจัดการทดสอบ รับฟังข้อร้องเรียนและตรวจสอบเพื่อพิจารณาตามรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรวมทั้งสั่งลงโทษ โดยการตักเตือน ภาคทัณฑ์ สั่งพักและเพิกถอนใบอนุญาตในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ด้วย ดังนั้นจึงถือว่า Boards of Accountancy นี้มีอำนาจเหนือสมาชิกที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในแต่ละมลรัฐนั้น³³

3. State Societies of Certified Public Accountants สถาบันนี้เป็นหน่วยงานอิสระในระดับมลรัฐ โดยจะมีในแต่ละมลรัฐและอาณานิคมของสหรัฐอเมริกา และใน District of Columbia โดย ในแต่ละมลรัฐก็จะทำการพัฒนาสถาบันนี้ของตน

³² Hermanson, Loab and Strawser, Auditing Theory And Practice, 3 rd ed. (Illinois : Richard D Irwin, 1976) P. 14.

³³ Ibid, P.15

และดำเนินการตามแผนของตนเอง แม้แต่ AICPA ก็ไม่เคยมีการใช้อำนาจในการควบคุมสถาบันนี้ของแต่ละมลรัฐ³⁴

สถาบันนี้เกิดขึ้นจากการรวมตัวกันด้วยความสมัครใจ ของผู้ที่ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ในแต่ละมลรัฐ เพื่อที่จะดำเนินกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับทางวิชาชีพ ในระดับมลรัฐ ซึ่งหากเปรียบเทียบกับ AICPA แล้วจะพบว่า AICPA เป็นองค์การระดับประเทศ นอกจากนั้น State Societies of Certified Public Accountants ยังแตกต่างกับ Boards of Accountancy ที่กล่าวมาแล้ว คือ Boards of Accountants ถือเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารงานของมลรัฐในแต่ละมลรัฐแต่ในขณะที่ State Societies of Certified Public Accountants นี้ถือเป็นสถาบันอิสระในแต่ละมลรัฐ

4. NASBA (National Association of State Boards of Accountancy) สถาบันนี้จะทำหน้าที่ ในการประสานงานกิจกรรมของ State Boards of Accountancy ทั้งหมดในสหรัฐอเมริกา (ซึ่งขณะนี้มีทั้งหมด 54 แห่งประกอบด้วย 50 มลรัฐ และ 4 อาณาเขต) โดยสถาบันนี้ถือว่าเป็นสถาบันอิสระนอกจากนั้นยังมีหน้าที่ในการที่จะทำการสนับสนุนในการออกกฎหมาย และข้อกำหนดของ Boards of Accountancy ของในแต่ละมลรัฐ ให้มีความสอดคล้องเป็นไปในแนวทางเดียวกัน เช่น ในปี พ.ศ. 2534 ปรากฏว่า NASBA และ AICPA ก็ได้มีการออกแนวทาง และข้อเสนอนี้จะให้มีการกำหนดคุณสมบัติในด้านการศึกษาของผู้สอบบัญชีในทุกมลรัฐให้เหมือนกันในปลายปี พ.ศ. 2535 โดยให้ Boards of Accountancy ทุกแห่งกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีว่าจะต้องสำเร็จการศึกษาปริญญาตรีทางบัญชี เหล่านี้ เป็นต้น

³⁴ American Institute of Certified Public Accountants.

จากที่กล่าวมาถึงสถาบันต่าง ๆ ที่ถือว่าทุกมลรัฐจะต้องเกี่ยวข้องแล้ว ใน
 วิทยานันต์ฉบับนี้ผู้เขียนก็คงจะยกตัวอย่าง การควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในมลรัฐ
 คือ มลรัฐ California เพียง 1 มลรัฐ เนื่องจากว่าคงจะไม่สามารถกล่าวถึงได้ในทุก
 มลรัฐและแต่ละมลรัฐก็จะมีลักษณะกฎหมายข้อบังคับเป็นของตนเอง ซึ่งการศึกษาผู้เขียน
 ได้ข้อมูลมาจากการที่ คณะผู้แทนของกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ได้ไปศึกษาดูงาน
 ของมลรัฐดังกล่าว^{๓๓} ซึ่งในรายละเอียดของการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีใน
 มลรัฐ California คือ California State Board of Accountancy ซึ่งถือว่าเป็น
 เป็นหน่วยงานของมลรัฐที่ตั้งกักอยู่ใน Department of Consumer Affairs ซึ่งหาก
 จะเปรียบเทียบแล้ว ก็คือ หน่วยงานคุ้มครองผู้บริโภค เนื่องจากว่าหน่วยงานดังกล่าว ใน
 มลรัฐจะรับผิดชอบเกี่ยวกับ ด้านสุขภาพอนามัย ความปลอดภัยและการดำเนินการต่าง ๆ
 เพื่อความสงบเรียบร้อย รวมทั้งเกี่ยวกับความผาสุกของประชาชนทั้งหมด

ในส่วนโครงสร้างของ Department of Consumer Affairs จะมี
 คณะกรรมการที่เข้ามารับผิดชอบดูแลธุรกิจ หรือผู้ประกอบการวิชาชีพระหว่าง ๆ ของมลรัฐ
 California หรือจะกล่าวได้อีกนัยหนึ่งก็คือ การดำเนินธุรกิจ หรือการประกอบวิชาชีพ
 จะต้องอยู่ภายใต้การดูแลของหน่วยงานเดียวกัน ก็คือ Department of Consumer
 Affairs ซึ่งจะแบ่งการควบคุมออกเป็น 4 ด้าน คือ

1. ด้านการประกอบโรคศิลป์ ประกอบด้วย คณะกรรมการในแขนงต่างๆ ได้แก่
 แพทย์ ทันตแพทย์ จักษุแพทย์ จิตแพทย์ เภสัชกร พยาบาล ลัทธิแพทย์ เป็นต้น
2. ด้านการออกแบบและก่อสร้าง ประกอบด้วยคณะกรรมการแขนงต่างๆ ได้แก่

^{๓๓} รายงานสำนักงาน ก.บช. ฉบับที่ 2 ปีที่ 15 เดือนกุมภาพันธ์ 2535,

วิศวกร สถาปนิก นักธรณีวิทยา นักสำรวจ ผู้รับเหมา เป็นต้น

3. ด้านความเชื่อถือและไว้วางใจ ประกอบด้วยคณะกรรมการแขนงต่าง ๆ ได้แก่ การสอบบัญชี หน่วยงานให้บริการเก็บเงิน และ ตรวจสอบ เป็นต้น

4. ด้านธุรกิจ และการสุขาภิบาล ประกอบด้วยคณะกรรมการแขนงต่างๆ ได้แก่ การกีฬา การซ่อมแซมเครื่องยนต์ การตัดผม การเสริมสวย การจ้างงาน การตกแต่งที่อยู่อาศัย การซ่อมแซมเครื่องไฟฟ้า ชวเลข เป็นต้น

โดย Department of Consumer Affairs ถือว่าเป็นหน่วยงานในภาครัฐบาลที่จะทำการกำหนดคุณสมบัติ พื้นฐานระดับความรู้ ความสามารถ รวมทั้ง ความรับผิดชอบของบุคคลผู้ประกอบวิชาชีพในแขนงต่าง ๆ เพื่อให้มีประสิทธิภาพและเป็นที่ยอมรับต่อสาธารณชน นอกจากนี้ ยังมีการกำหนดมาตรฐาน มรรยาท และ การตรวจสอบให้มีการปฏิบัติตามกฎหมาย และ ข้อบังคับด้วย

เมื่อพิจารณาถึง California State Board of Accountancy แล้วจะเห็นว่า เป็นสถาบันวิชาชีพที่เกี่ยวข้องในด้านของความเชื่อถือและไว้วางใจ (Fiduciary) ซึ่งจะประกอบไปด้วยคณะกรรมการ 12 คน โดย 6 คน ต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant หรือ C.P.A.) 2 คน ต้องเป็นนักบัญชีสาธารณะ (Public Accountant หรือ P.A.) นอกจากนี้ยังประกอบไปด้วย คณะกรรมการและคณะทำงานด้านต่าง ๆ และการบริหารงานประจำของ California State Board of Accountancy จะดำเนินงานโดยเจ้าหน้าที่ ที่ปฏิบัติงานประจำ ซึ่งจะมีจำนวนประมาณ 60 คน โดย 50 คน จะปฏิบัติงานเต็มเวลาและจะทำการประสานงานกับคณะกรรมการ คณะอนุกรรมการและคณะทำงานซึ่งจะมี Executive officer ซึ่งทำหน้าที่คล้าย ๆ กับ นายทะเบียนเป็นผู้กำกับดูแลเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานประจำและการบริหารงานจะแยกออกเป็นแผนกต่างๆ เช่น แผนกออกใบอนุญาต แผนกจัดเตรียมการทดสอบ แผนกการศึกษาต่อเนื่อง แผนกควบคุม และรับข้อร้องเรียนเกี่ยวกับการสอบบัญชี แผนกการเงิน งบประมาณ และบุคลากร เป็นต้น

ข้อกำหนดเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของมลรัฐ California

ในมลรัฐ California จะมีการออกใบอนุญาตให้ผู้สอบบัญชี ซึ่งในที่นี้ก็หมายถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant หรือ C.P.A.) ที่ต้องผ่านการทดสอบของ AICPA และมีการกำหนดเกี่ยวกับการศึกษาและคุณสมบัติ นอกจากนี้ยังมีการขึ้นทะเบียนนักบัญชีสาธารณะ (Public Accountant หรือ P.A.) ซึ่งนักบัญชีสาธารณะนี้ ไม่ต้องผ่านการทดสอบเหมือนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและบุคคลที่จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในมลรัฐ California จะต้องมียุติบัตร ดังต่อไปนี้

1. การศึกษาต้องสำเร็จการศึกษาจากวิทยาลัย หรือ มหาวิทยาลัยที่มีการศึกษาเกี่ยวกับวิชาการบัญชี กรณีที่ไม่สำเร็จการศึกษาด้านการบัญชีอาจจะต้องเข้ารับการทดสอบให้เทียบเท่าว่ามีความรู้ขั้นต่ำเกี่ยวกับวิชาการบัญชี ดังกล่าว

2. การทดสอบ ต้องผ่านการทดสอบ The Uniform CPA Examination ซึ่งออกและตรวจข้อสอบโดย AICPA แต่การสมัครสอบและการประกาศผลสอบจะดำเนินการโดย State Board of Accountancy ในแต่ละมลรัฐที่กล่าวมาแล้ว

3. การฝึกหัดงานสอบบัญชี จะต้องมียุติบัตรเกี่ยวกับงานด้านการสอบบัญชีในกรณีใดกรณีหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) 36 เดือน (3 ปี) โดยต้องปฏิบัติงานเป็นพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี 2 ปี

(2) 42 เดือน (3 ปีครึ่ง) โดยต้องปฏิบัติงานเป็นพนักงานในสำนักงานสอบบัญชี 1 ปี

(3) 48 เดือน (4 ปี) สำหรับกรณีที่มิได้ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชี

(4) การฝึกหัดงาน หรือ ประสบการณ์เทียบเท่าโดยอาจมีประสบการณ์ในด้านบัญชีมลรัฐ หรือ งานสอบบัญชีในระยะเวลาที่ Board of Accountancy เห็นว่าเพียงพอและเหมาะสม แต่จะให้ฝึกงานได้อย่างมากไม่เกิน 4 ปี

ในลักษณะของการฝึกหัดงานหรือประสบการณ์ดังกล่าวจะต้องเป็นปัจจุบัน กล่าวคือ นับย้อนหลังไปไม่เกิน 5 ปี หากเกินกว่า 5 ปี ผู้สมัครเป็น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องทำการแสดงหลักฐานเพิ่มเติมว่า ตนยังมีความรู้ความสามารถในมาตรฐานของวิชาชีพเป็นปัจจุบันอยู่ ซึ่งการฝึกหัดงานนั้นอาจจะกระทำก่อน หรือหลังจากที่ผ่านการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้วก็ได้ แต่ Board of Accountancy จะยังไม่ออกใบอนุญาตให้ จนกว่าผู้สมัครเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะมีคุณสมบัติครบถ้วนตามที่กำหนดไว้แล้ว

4. โครงการศึกษาอบรมต่อเนื่องทางวิชาชีพ (Continuing Professional Education หรือ CPE) ซึ่งถือเป็นหน้าที่ของ State Board of Accountancy ที่จะต้องดำเนินการเพื่อส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพในมลรัฐนั้นได้ทำการติดตามความก้าวหน้าของวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง และถือเป็นการเพิ่มพูนความรู้ ความสามารถทางด้านวิชาชีพแก่สมาชิก ซึ่งสมาชิกจะต้องรักษาระดับมาตรฐานวิชาชีพโดยการเลือกโครงการศึกษาอบรมต่อเนื่องเพื่อให้เป็นไปตามข้อบังคับที่มีการกำหนดไว้ในแต่ละมลรัฐ การศึกษาตามโครงการศึกษาอบรมต่อเนื่องทางวิชาชีพนี้ถือว่ามีผลสำคัญ เนื่องจากว่าหากสมาชิกผู้ใดไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด CPE นี้แล้ว อาจจะทำให้สมาชิกผู้นั้นหมดสมาชิกภาพของสมาคมวิชาชีพนั้นได้ ในประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีกฎหมายบังคับว่า ในงบการเงินต่างๆ จะต้องมีผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจและลงลายมือชื่อในงบการเงินนั้น กล่าวคือการจัดทำบัญชีหรืองบการเงินของกิจการต่างๆ จะมีผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อหรือไม่ก็ได้ เว้นแต่กิจการ ดังต่อไปนี้ ที่จะต้องมีผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบและรับรองการสอบบัญชี ได้แก่

1. กิจการที่มีการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากว่างบการเงินมีผลกระทบต่อบุคคลหลายฝ่ายและผู้ใช้งบการเงินจะต้องอาศัยข้อมูลในงบการเงินเพื่อประโยชน์ในการลงทุนและตัดสินใจดำเนินงานต่าง ๆ อย่างกว้างขวาง

2. กิจการที่ได้รับเงินสนับสนุนจากหน่วยงานของรัฐ (Tax Dollar) ทั้งนี้เพื่อก่อให้เกิดความมั่นใจในความถูกต้องของการจ่ายเงิน

แต่จะปรากฏว่า ผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกาจะปฏิบัติงานด้านการยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากรเป็นส่วนมากซึ่งเทียบได้กับว่าเป็นการปฏิบัติงานในด้านการสอบบัญชีนั่นเอง

ผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกาถือว่าเป็นผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีเกียรติในสังคมและเป็นที่ไว้วางใจแก่สาธารณชนโดยทั่วไป ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความสำนึกที่จะดำรงมาตรฐานในการประกอบวิชาชีพ จะต้องมีความอิสระ ทางความคิดและการกระทำต่าง ๆ จะต้องทำการรักษาความลับของลูกค้าอย่างเข้มงวด จะต้องใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับทั่วไป ส่งเสริมให้มีการรายงานฐานะทางการเงินที่มีคุณภาพและให้ข้อมูลที่โปร่งใส ส่งเสริมเกียรติภูมิและชื่อเสียงของวิชาชีพสอบบัญชีและจะต้องมีความประพฤติตามมาตรฐานของสถาบันวิชาชีพ และกฎข้อบังคับที่เกี่ยวข้องด้วย หากมีการประพฤติปฏิบัติอันถือเป็นการฝ่าฝืนต่อกฎข้อบังคับแล้วย่อมจะต้องมีการสั่งลงโทษในทางวิชาชีพโดยคณะกรรมการในแต่ละมลรัฐ ซึ่งการลงโทษก็จะมีผลการพิจารณาจากความหนัก เบาของการประพฤติปฏิบัตินั้น โดยกำหนดเกณฑ์ของการสั่งลงโทษเป็น 4 ระดับ คือ

1. เตือน
2. ภาคทัณฑ์
3. สั่งพักใบอนุญาต
4. เพิกถอนใบอนุญาต

การดำเนินการสั่งลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของคณะกรรมการนั้นอาจจะเริ่มต้นจากการได้รับข้อร้องเรียนจากบุคคลภายนอกหรืออาจจะตรวจสอบหรือสอบสวนเองโดยคณะกรรมการไม่จำเป็นต้องได้รับคำร้องเรียน ซึ่งการสอบสวนจะดำเนินการโดยอนุกรรมการ (Administrative Committee) แล้วจะส่งเรื่องให้กับนักกฎหมาย เพื่อทำการพิจารณาถึงข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น กับข้อกฎหมาย ก่อนจะส่งให้ คณะกรรมการพิจารณาตัดสินสั่งลงโทษต่อไป

จากลักษณะการดำเนินการควบคุม การประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ในประเทศ สหรัฐอเมริกา ที่มี Boards of Accountancy ในแต่ละรัฐเป็นผู้ดำเนินการควบคุมจะ พบว่ามีลักษณะคล้ายคลึงกับของประเทศไทย กล่าวคือ การออกใบอนุญาต และการควบคุม การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะดำเนินการ โดย ก.บช. ซึ่งบริหารงานโดยคณะกรรมการซึ่งเป็นผู้ทรงคุณวุฒิในรูปของการประชุม โดยมีสำนักงาน ก.บช. ซึ่งมีเจ้าหน้าที่ ปฏิบัติงานประจำในความดูแลของนายทะเบียนเป็นผู้ดำเนินงาน นอกจากนั้นยังมีส่วนคล้าย คลึงกันอีกก็คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพหรือไม่ก็ได้ โดยไม่มีกฎ ข้อบังคับวางไว้แต่ประการใด แต่ก็ยังมีข้อที่แตกต่างกันกล่าวคือ ในประเทศไทยสถาบันของ ผู้ประกอบวิชาชีพ ในที่นี้ คือ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยไม่ได้มี บทบาทในการออกข้อสอบ และตรวจข้อสอบสำหรับบุคคล ที่จะสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่จะดำเนินการโดยผ่าน ก.บช. เป็นหลักโดยมีการประสานงานกับสมาคมนักประกอบวิชาชีพ ให้จัดตั้งผู้แทนมาร่วมเป็นกรรมการหรืออนุกรรมการ

3.3.2 ประเทศอังกฤษ

การควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศอังกฤษนั้น จะดำเนินการโดยสถาบัน วิชาชีพของผู้สอบบัญชีนั่นเอง สถาบันวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศอังกฤษนี้ มีอยู่หลายสถาบัน แต่ละสถาบันก็จะต้องได้รับการรับรอง จากรัฐซึ่งในที่นี้ก็คือ จะต้องได้รับการรับรองจาก กระทรวงพาณิชย์ และอุตสาหกรรม (Department of Trade and Industry) หรือ DTI ซึ่งสถาบันวิชาชีพที่ได้รับการรับรองจากรัฐมีการรวมตัวกันเป็นสมาคม คือ

1. สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งอังกฤษและเวลล์ (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales)
2. สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสก๊อตแลนด์ (The Institute of Chartered Accountants in Scotland)
3. สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งไอร์แลนด์ (The Institute of Chartered Accountants in Ireland)

4. สมาคมผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (The Chartered Association of Certified Accountants)

5. สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของรัฐ (The Association of Authorised Public Accountants)

บุคคลที่จะเป็น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องเป็นสมาชิก ของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสมาคมใดสมาคมหนึ่งทีกล่าวมาแล้ว และถือว่าสมาคมวิชาชีพนี้มีบทบาทในการที่จะทำการควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นอย่างมาก โดยในแต่ละสมาคมจะเป็นผู้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รวมทั้งในการออกกฎระเบียบ ข้อบังคับ มาตรฐานการสอบบัญชีมรรยาทที่ผู้สอบบัญชีจะพึงปฏิบัติรวมทั้งการควบคุมในการออกใบอนุญาต พัก หรือเพิกถอนใบอนุญาตด้วย โดยในแต่ละสมาคมก็จะมีการกำหนดในรายละเอียดปลีกย่อยแตกต่างกันออกไป และถึงแม้ว่าทางสมาคมวิชาชีพจะมีอำนาจในการออกกฎระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ ก็ตาม แต่การออกกฎระเบียบก็ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของ DTI ด้วย นอกจากนี้ ในบางครั้ง DTI ได้มีการออกเป็นลักษณะของข้อแนะนำ กฎ ระเบียบต่าง ๆ เพื่อเป็นแนวทางให้แต่ละสมาคมยึดถือปฏิบัติตามแต่ข้อแนะนำของ DTI นั้น มิได้เป็นข้อบังคับว่าสมาคมจะต้องยึดถือปฏิบัติตาม แต่ในทางปฏิบัติโดยทั่วไปแล้วสมาคมก็มักจะยึดถือตามข้อแนะนำนั้นเสมอ

จากที่กล่าวมาว่า สถาบันวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศอังกฤษมีอยู่หลายสถาบัน แต่ผู้เขียนจะขอยกตัวอย่างถึงรูปแบบการทำงานเพียงสถาบันเดียวคือ สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งอังกฤษและเวลล์ เนื่องจากถือว่าเป็นสถาบันวิชาชีพสอบบัญชีที่ใหญ่ที่สุดในทวีปยุโรป ดังนี้ :

สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งอังกฤษและเวลล์ได้ตั้งขึ้นโดยพระบรมราชานุญาต (Royal Charter) ในปี 1880 โดยขณะเริ่มต้นนี้มีจำนวนสมาชิกเพียง 587 คน ในสี่เมืองของประเทศอังกฤษ และในขณะปัจจุบันนี้ มีจำนวนสมาชิกทั่วโลกเพิ่มขึ้นถึง 97,000 คน เนื่องจากว่าประเทศอังกฤษเปิดโอกาสให้คนต่างชาติเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ โดยมี

หลักเกณฑ์เหมือนกับพลเมืองของประเทศอังกฤษ แต่ทั้งนี้จะต้องมีใบอนุญาตการทำงาน (Work Permitted) ในฐานะคนต่างชาติเหมือนกับการขออนุญาตประกอบวิชาชีพอื่น^{๓๖} นอกจากนั้นแล้ว สมาคมฯ ยังมีอำนาจในการที่จะดำเนินการต่าง ๆ เพื่อสมาชิกในสมาคมฯ อาทิเช่น

1. ให้การฝึกหัดแก่ผู้สอบบัญชีในระดับสูง ในการตรวจสอบบัญชี การจัดการด้านการเงินและการให้คำปรึกษาในด้านภาษีอากร
2. จัดการศึกษาและฝึกหัดแก่สมาชิกให้มีความชำนาญในวิชาชีพ
3. ทำการรักษาความเป็นอิสระของวิชาชีพผู้สอบบัญชีให้มากที่สุด เพื่อเป็นที่ยอมรับแก่ประชาชนโดยทั่วไป
4. รักษามาตรฐานในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรวมทั้งจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามหลักสากล
5. กระทำการใด ๆ เพื่อส่งเสริมวิชาชีพสอบบัญชี ให้มีความสัมพันธ์กับทางด้านอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม รวมทั้งการให้บริการแก่สาธารณชนโดยทั่วไป

ผู้ที่จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากจะต้องเป็นสมาชิกของสมาคมฯ ดังกล่าวแล้วจะต้องผ่านการฝึกงานและการทดสอบตามที่สมาคมกำหนดด้วย กล่าวคือ จะต้องทำการฝึกงานเป็นระยะเวลาอย่างน้อย 3 ปี สำหรับผู้ที่จบปริญญาตรี จากมหาวิทยาลัยในสหราชอาณาจักร หรือจะต้องทำการฝึกงานเป็นระยะเวลาอย่างน้อย 4 ปี สำหรับบุคคลที่ไม่จบปริญญาตรี ทั้งนี้ไม่นับรวมระยะเวลาที่ทำการศึกษาอยู่ในสถานศึกษา และการฝึกงานของสมาชิกนี้จะต้องฝึกงานทางด้านการบัญชีการตรวจสอบบัญชี และการภาษีอากร การฝึกงานนี้จะต้องทำการฝึกงานในสำนักงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการฝึกงานนี้ ก็จะต้องขึ้นอยู่กับ

^{๓๖} รายงานสำนักงาน ก.บช. ปีที่ 14 ฉบับที่ 8 สิงหาคม 2534, หน้า 8.

สัญญาของการฝึกงาน ซึ่งข้อสัญญาของการฝึกงานนี้ ก็จะขึ้นกับกฎของสมาคมอีกชั้นหนึ่งและการฝึกงานก็ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของสมาคมด้วย

ในการฝึกงานดังกล่าว ผู้ที่ทำการฝึกงานจะต้องมีอายุครบ 17 ปี และจบการศึกษาตามข้อกำหนดของสมาคมแล้ว นั่นก็คือ จบมหาวิทยาลัยหรือถ้าไม่จบมหาวิทยาลัยก็ต้องทำการศึกษาเพิ่มเติมในชั้นประกาศนียบัตรชั้นสูงอีก 2 ปี หรืออาจจะทำการศึกษาต่ออีก 1 ปี ในสถาบันที่เป็นที่ยอมรับและผ่านข้อทดสอบขั้นมูลฐานของสมาคม

ผู้ที่ผ่านการฝึกงานตามข้อกำหนดของสมาคมแล้ว จะต้องทำการทดสอบข้อสอบขั้นมูลฐานทางด้านวิชาชีพซึ่งจะมีอยู่ 2 ชุด คือ ข้อสอบทางด้านวิชาชีพ 1 และข้อสอบทางด้านวิชาชีพ 2 แต่มีบางกรณีที่ไม่ต้องทำการทดสอบขั้นมูลฐานโดยพิจารณาจาก ³⁷

1. สถาบันที่ผู้ฝึกงานได้ผ่านการอบรมตามหลักสูตรขั้นมูลฐาน 1 ปี
2. สถาบันที่ผู้ที่ไม่ได้สำเร็จการศึกษาทางด้านบัญชี ได้ผ่านการอบรมหลักสูตรวิชาการบัญชี 4 เดือนครึ่ง
3. สถาบันที่ผู้ฝึกงานสำเร็จการศึกษาทางด้านการบัญชีหรือเทียบเท่า

สำหรับวิชาที่ใช้ในการทดสอบก็คือ การบันทึกบัญชี การบัญชี (รวมการบัญชีบริหารและการตัดสินใจทางการเงิน) การตรวจสอบ การภาษีอากร การจัดการมรดก และการนิเทศทรัพย์สิน การบัญชีต้นทุน กฎหมาย เศรษฐศาสตร์ สถิติและความรู้ในทางการเงินทั่วไป

ศูนย์วิทยุโทรพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

³⁷ American Institute of Certified Public Accountants, Professional Accounting In 30 Countries, P.603.

เมื่อสมาชิกที่ผ่านการฝึกหัดงานและผ่านการทดสอบจากสมาคมแล้ว ก็จะมีสิทธิใช้คำว่า ACA (Associate Chartered Accountants) และหาก ACA คนใดที่ทำงานให้สาธารณชนเป็นเวลาอย่างน้อยที่สุด 5 ปี หรือเป็นสมาชิกของสมาคมมาครบ 10 ปี และผ่านการอบรมต่อเนื่องทางวิชาชีพ (Continuing Professional Education) แล้ว ก็จะมีสิทธิใช้คำว่า FCA (Fellow Chartered Accountants)

นอกจากบทบาทของสมาคมที่ทำการควบคุมบรรดาสมาชิกดังกล่าวแล้ว สมาคมยังมีบทบาทต่อสาธารณชนอีก กล่าวคือ ได้มีการตีพิมพ์สิ่งพิมพ์หลายอย่างเพื่อใช้ในการประกอบวิชาชีพ อาทิเช่น

1. แดลงการณ์การจัดทำบัญชีมาตรฐาน (เป็นแดลงการณ์ใหม่ที่จะทำเพิ่มเติม เพื่อให้สมาชิกของสมาคมจะได้ทำการยึดถือเป็นแนวปฏิบัติโดยทั่ว ๆ ไป)
2. ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับหลักในการปฏิบัติทางบัญชีทั่วไป
3. แดลงการณ์เกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชี
4. คำชี้แจงเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชี
5. นิตยสารรายเดือนชื่อ "Accountancy"
6. ทำการวิจัยเรื่องราวต่าง ๆ ที่พิมพ์ออกมาแล้ว เช่น สรุปรายงานของ บริษัทต่าง ๆ ในรอบปีที่ผ่านมา

บุคคลที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและเป็นสมาชิกของสมาคมมีหน้าที่จะต้องประพฤติปฏิบัติตามมรรยาทหรือจรรยาบรรณ ข้อบังคับต่าง ๆ ที่ออกโดยสมาคม และ พระบรมราชานุญาต เป็นหน้าที่ของสมาคมที่จะต้องทำการบังคับให้สมาชิกปฏิบัติตามกฎระเบียบโดยเคร่งครัด หากสมาชิกปฏิบัติผิดกฎข้อบังคับดังกล่าวแล้ว อาจจะถูกลงโทษในทางวิชาชีพโดยคณะกรรมการผู้ตรวจสอบบัญชีของสมาคมโดยอาจจะถูกยึดใบอนุญาตชั่วคราว หรืออาจจะถูกเพิกถอนใบอนุญาตได้ และพระบรมราชานุญาตที่ออกในปี 1880 ก็ได้มีการระบุด้วยว่าหาก

สมาชิกที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติ ดังต่อไปนี้ อาจจะต้องถูกลงโทษคือ ^{๓๓}

1. กระทำการละเมิดกฎข้อบังคับเบื้องต้นของสถาบัน
2. กระทำการในลักษณะที่เป็นความผิดในทางอาญา ไม่ว่าจะเป็ความผิดที่มีโทษรุนแรงหรือโทษเบาก็ตาม หรือเป็นการกระทำที่มีลักษณะเป็นการฉ้อโกง
3. ได้มีการพบว่าผู้สอบบัญชีได้กระทำการใด ๆ หรือได้มีการเพิกเฉยต่อหน้าที่ ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนอื่น ๆ หรือแก่สถาบัน
4. ผู้สอบบัญชีที่ได้ถูกคำพิพากษาของศาลให้ เป็นคนล้มละลายและเมื่อปรากฏว่าไม่สามารถจะกระทำการใด ๆ ที่อาจจะเป็นประโยชน์ต่อลูกหนี้ได้
5. ได้มีการจงใจที่จะทำให้เกิดความเสื่อมเสียแก่สถาบัน

นอกจากนั้นแล้วตามพระบรมราชานุญาตฉบับเดียวกันก็ได้มีการให้ข้อสรุปถึงกฎข้อบังคับเบื้องต้นที่ผู้เป็นสมาชิกของสมาคมจะต้องปฏิบัติไว้ ซึ่งหากไม่ปฏิบัติตามแล้วก็อาจจะถูกลงโทษในทางวิชาชีพดังกล่าวมาแล้ว คือ

1. สมาชิกของสมาคมจะต้องไม่ให้บุคคลอื่นที่มีได้เป็นสมาชิกด้วยการแอบอ้างชื่อของผู้เป็นสมาชิกในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี
2. สมาชิกที่ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี จะต้องไม่แบ่งรายได้จากการสอบบัญชีกับบุคคลอื่นนอกเหนือไปจากบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วน ลูกจ้างหรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนอื่น โดยที่ไม่ได้รับความยินยอมจากผู้เป็นลูกค้าของสมาชิกที่ประกอบวิชาชีพนั้นก่อน

^{๓๓} Ibid., p.605 - 606.

3. สมาชิกจะต้องไม่รับค่าจ้างหรือผลกำไรจากบุคคลอื่น นอกจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือจากลูกค้าโดยมิได้รับความยินยอมจากผู้เป็นลูกค้าของสมาชิคนั้นก่อน
4. สมาชิกที่ถูกว่าจ้างให้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบในส่วนของงานบัญชีที่ได้กระทำลงในนามของบุคคลที่เป็นนายจ้าง
5. สมาชิกไม่มีหน้าที่ในการปฏิบัติงานอื่นที่ไม่สอดคล้องกับงานบัญชี

ในส่วนของการควบคุมผู้สอบบัญชีนั้น คณะกรรมการแห่งชาติอังกฤษ (The Council of the English Institute) ได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการผู้ตรวจสอบบัญชี (The Audit Registration Committee) หรือ ARC ขึ้นมาเพื่อที่จะทำหน้าที่ในการควบคุมผู้สอบบัญชี (Auditor) โดยคณะกรรมการชุดนี้จะมีจำนวน 16 คนและ 4 คน จะต้องมิใช่กับบัญชีนั้น เหตุผลก็เนื่องมาจากว่าต้องการให้มีการคานอำนาจกัน นั่นก็คือการทำงานของคณะกรรมการ จะต้องมีการคำนึงถึงผลประโยชน์ของสาธารณะ (Public Interest) บ้าง แทนที่จะคำนึงถึงผลประโยชน์ของสมาชิกที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่เพียงฝ่ายเดียว

ARC มีอำนาจในการที่จะรับหรือปฏิเสธไม่รับ การขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและมีอำนาจในการที่จะสั่งลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กระทำการฝ่าฝืนข้อบังคับหรือกฎระเบียบต่าง ๆ โดยการสั่งพักใบอนุญาตหรือเพิกถอนใบอนุญาตหรือวางเงื่อนไขข้อจำกัดในการขึ้นทะเบียนสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ นอกจากนี้ ARC ยังมีหน้าที่ในการพิจารณาข้อร้องเรียนเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้วย ว่ามีการประพฤติอันเป็นการละเมิดกฎข้อบังคับต่าง ๆ ซึ่งการได้รับการร้องเรียนของ ARC อาจจะมาจกหลาย ๆ แห่ง ดังนี้

1. ข้อร้องเรียนจากบุคคลภายนอกที่มีส่วนได้เสียจากการประพฤติปฏิบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น
2. ข้อร้องเรียนจากภายในโดยสมาชิกที่พบเห็นการกระทำนั้น หรือบุคคลที่เป็นสมาชิกของกิจการ เช่น ผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร หรือกรณีเป็นข่าวเกิดขึ้นในทางสื่อมวลชนแล้ว

ผู้เป็นกรรมการนั่นเอง อาจจะทำกรกล่าวหาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้น แล้วดำเนินการต่อไป

3. ข้อร้องเรียนจากหน่วยงานหรือบุคคลอื่น ๆ ตามกฎหมาย เช่น พนักงานอัยการที่ถือว่าเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐ DTI เป็นต้น

ข้อร้องเรียนที่ ARC ได้รับส่วนมากจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับการที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติงานโดยขาดความเป็นอิสระหรือได้มีการกระทำการไม่ได้ตามมาตรฐานของการตรวจสอบตามที่ได้มีการกำหนดไว้

เมื่อมีการร้องเรียนว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใด ประพฤติผิดมรรยาทหรือกฎข้อบังคับแล้ว จะมีการสอบสวนโดยคณะกรรมการสอบสวน (Investigation Committee) โดยคณะกรรมการสอบสวนจะทำการสอบสวนถึงข้อเท็จจริงเบื้องต้น ถึงการกระทำของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่คณะกรรมการสอบสวนนี้ไม่มีอำนาจในการที่จะทำการวินิจฉัยชี้ขาดใด ๆ ได้เลย เมื่อคณะกรรมการสอบสวนทำการสอบสวนเสร็จแล้ว ก็จะส่งเรื่องให้คณะกรรมการทางวินัย (Disciplinary Committee) พิจารณาอีกชั้นหนึ่งเพื่อความรอบคอบก่อนจัดส่งเรื่องให้ ARC พิจารณาตัดสิน และหาก ARC ได้มีการตัดสินเป็นประการใดออกมาแล้ว ผู้ไม่พอใจกับการตัดสิน ของ ARC แล้ว ก็สามารถยื่นเรื่องไปให้ผู้พิจารณาร้องทุกข์ (Reviewer of Complaints) พิจารณาอีกชั้นหนึ่งได้

จากลักษณะการควบคุม การประกอบวิชาชีพสอบบัญชีของประเทศอังกฤษดังกล่าว จะเห็นว่ามีความแตกต่างกับของประเทศไทย กล่าวคือ ในประเทศอังกฤษได้ให้ความสำคัญกับสถาบันวิชาชีพในการควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพไม่ว่าจะเป็นการพิจารณาการออกใบอนุญาต และการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากนั้น ผู้ที่จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้จะต้องเป็นสมาชิกของสมาคมใดสมาคมหนึ่งที่ทางรัฐได้รับรอง มิฉะนั้น จะไม่สามารถเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ แต่ของประเทศไทยเราหาได้มีลักษณะเช่นนั้นไม่ และจากปัญหานี้ก็อาจจะเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้สมาคมวิชาชีพของเรา ไม่สามารถที่จะทำการ

ควบคุมตนเองได้ในปัจจุบันนี้ เพราะการเป็นสมาชิกของสมาคมยังมีอัตราส่วนที่น้อยมากหากเทียบกับจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งหมด

นอกจากนั้น ลักษณะการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีของประเทศอังกฤษยังถือว่า มีขั้นตอนที่จะต้องกลั่นกรองหลายขั้นตอน กล่าวคือ จะต้องผ่านการสอบสวนโดยคณะกรรมการสอบสวน คณะกรรมการทางวินัยแล้วจึงจะส่งเรื่องให้คณะกรรมการผู้ตรวจสอบบัญชีพิจารณาตัดสินชี้ขาดอีกชั้นหนึ่ง หากผู้ถูกลงโทษไม่พอใจกับการตัดสินก็ยังสามารถที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์ไปยังผู้พิจารณารองทุกข์ เพื่อพิจารณาอีกชั้นหนึ่งได้ แต่ของไทยเราหาก ก.บช. มีคำตัดสินออกมาเป็นประการใดแล้ว ผู้ถูกลงโทษไม่สามารถที่จะอุทธรณ์ไปยังหน่วยงานใดได้เลย

3.4 ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นจากสถาบันควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย

3.4.1 ความซ้ำซ้อนของสถาบันที่เข้ามาควบคุม

เนื่องจากมีหลายสถาบันที่มีบทบาทเกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชีมีทั้งสถาบันวิชาชีพสอบบัญชีซึ่งเป็นสถาบันของผู้สอบบัญชีโดยตรง ที่เกิดจากการรวมตัวกันของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยทั่วไปนั้น แต่กลับไม่มีอำนาจดำเนินการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีตามกฎหมาย จึงดูเหมือนว่าจะกลายเป็นเพียงสถาบันการรวมตัวกันเพื่อกระทำกิจกรรมร่วมกันมากกว่า นั่นก็คือ เรามีสถาบันควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีอีกส่วนหนึ่ง ซึ่งสถาบันควบคุมก็มีหลายสถาบัน ซึ่งก็มีทั้งสถาบันที่ควบคุมโดยทั่วไปในลักษณะให้คุณให้โทษ แก่ผู้สอบบัญชีหรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ควบคุมตั้งแต่การพิจารณาออกใบอนุญาต เพื่อประกอบวิชาชีพสอบบัญชีไปจนถึงการพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาตทำให้ไม่สามารถจะประกอบวิชาชีพสอบบัญชีต่อไปได้ หรือกรณีควบคุมเฉพาะด้าน ในลักษณะของการให้ความเห็นชอบ ในการตรวจสอบบัญชีของกิจการบางประเภทและการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ โดยการควบคุมในลักษณะนี้ เป็นการควบคุมในลักษณะขั้นที่ไม่ถึงกับสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาต ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ จากสถาบันดังกล่าวก็ยังเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ทำการสอบบัญชี

ของสถาบันอื่นได้นอกจากสถาบันที่สั่งเพิกถอนการให้ความเห็นชอบนั้น ซึ่งเมื่อทำการเปรียบเทียบกับวิชาชีพอย่างอื่นแล้ว จะมีสถาบันเพียงสถาบันเดียว ที่เข้ามามีบทบาทในการควบคุมวิชาชีพนั้น ๆ *

* สถาบันหรือคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพต่าง ๆ ในประเทศไทยเรามี 8 ประเภท คือ

1. คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพวิศวกรรมหรือ ก.ว. ตั้งขึ้นโดย พระราชบัญญัติวิชาชีพวิศวกรรม พ.ศ. 2505, มาตรา 7.
2. คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมหรือ ก.ส. ตั้งขึ้นโดย พระราชบัญญัติวิชาชีพสถาปัตยกรรม พ.ศ. 2508, มาตรา 7.
3. คณะกรรมการควบคุมการประกอบโรคศิลปะ ตั้งขึ้นโดย พระราชบัญญัติควบคุมการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2479, มาตรา 6.
4. คณะกรรมการแพทยสภา ตั้งขึ้นโดย พระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2525, มาตรา 14.
5. คณะกรรมการสภาการพยาบาล ตั้งขึ้นโดย พระราชบัญญัติวิชาชีพการพยาบาลและผดุงครรภ์ พ.ศ. 2528, มาตรา 14.
6. คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี หรือ ก.บช. ตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505, มาตรา 4.
7. คณะกรรมการสภาพนายความ ตั้งขึ้นโดย พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528, มาตรา 14.
8. คณะกรรมการควบคุมการนำบัตรโรคสัตว์ ตั้งขึ้นโดย พระราชบัญญัติควบคุมการนำบัตรโรคสัตว์ พ.ศ. 2505, มาตรา 6.

จากปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าว หากเรามาทำการวิเคราะห์ดูจะเห็นได้ว่า นับตั้งแต่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตั้งแต่วันที่ 2 พฤศจิกายน พ.ศ. 2505 ซึ่งเป็นระยะเวลากว่า 30 ปี แล้วนั้น โดยผลจากการที่เรามีพระราชบัญญัติดังกล่าวขึ้นมาใช้ ก็จะสามารถจะพิจารณาได้ว่าการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายฉบับดังกล่าว เพื่อจะทำการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีได้ผลในระดับหนึ่งโดยมี ก.บช. เป็นผู้ปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้ ถึงแม้ในปัจจุบันนี้จะมีข้อบกพร่องจากกฎหมายอยู่บ้าง ก็เป็นไปตามภาวะเศรษฐกิจ และสังคมที่มีการแปรเปลี่ยนไป แต่ปัญหาที่เราน่าจะพิจารณาก็คือสถาบันควบคุมของรัฐ จำนวนหลายสถาบันได้เข้ามามีบทบาทในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีนี้นี้ ซึ่งในสถาบันที่กล่าวถึงในที่นี้ก็คือ กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ทำให้เราพิจารณาได้ว่า ปัญหาในการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีในเรื่องสถาบันที่เข้ามาควบคุมได้ปรากฏขึ้น ปัญหาต่าง ๆ นี้ก็ได้เกิดขึ้นมาเป็นเวลานาน และก็มีการพูดถึงกันบ่อยครั้งพอสมควรแต่ก็ปรากฏว่าปัญหานั้นกลับมิได้มีการแก้ไขให้ดีขึ้น แต่กลับมีการขมวดเกลียวของปัญหาแน่นขึ้นทุกที^{๓๓}

จากการที่มีหลายสถาบัน เข้ามาทำการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีนี้นี้ ผลที่เกิดติดตามมาก็มีหลายประการ การออกกฎเกณฑ์หรือหลักการเพื่อให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติก็ย่อมจะเกิดตามมาไม่ว่าจะเป็นเรื่องการออกใบอนุญาตและการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี หรือหลักเกณฑ์ในการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาต รวมทั้งการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี เนื่องจากว่ามีการใช้กฎหมายหลายฉบับที่แตกต่างกันออกไป และต่างสถาบันก็มีการกระทำการตามที่กฎหมายได้กำหนดให้อำนาจไว้โดยเอกเทศซึ่งเป็นจุดที่น่าพิจารณาต่อไปว่าถ้าหาก

^{๓๓} จำรัส ปิงคลาคัย, "ปัญหาวิชาชีพบัญชีและแนวทางแก้ไข," วารสารนักบัญชี 36 (สิงหาคม-พฤศจิกายน 2532) : 59.

ในแต่ละสถาบัน ใช้อำนาจตามที่ตนเองมีอยู่ตามกฎหมายโดย ขาดการประสานงานกันในแต่ละสถาบันแล้วการควบคุมการประกอบวิชาชีพก็จะเป็นเอกภาพและผู้ที่ได้รับผลกระทบจากเหตุการณ์นั้นก็คือ ผู้ประกอบวิชาชีพลอบบัญชีนั่นเอง

การที่ในแต่ละสถาบันมีบทบาทในการควบคุมโดยมีหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่แตกต่างกันออกไปเช่นนี้ ไม่น่าจะมีความถูกต้องตามหลักการในการควบคุมการประกอบวิชาชีพไม่ว่าจะเป็นวิชาชีพใดก็ตาม เช่น ในเรื่องของการสั่งพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาตผู้สอบบัญชีซึ่งถือเป็นการลงโทษในทางวิชาชีพตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 11(2) กำหนดให้เป็นอำนาจและหน้าที่ของ ก.บช. ที่จะดำเนินการดังกล่าว ซึ่งถือว่าถูกต้องตามหลักการแล้วเพราะ ก.บช. มีอำนาจและหน้าที่ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพนี้โดยตรงแต่ในขณะเดียวกัน ที่มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 ลัดต แห่งประมวลรัษฎากร ในข้อ 5 ที่มีการกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการพิจารณาสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีได้ด้วย หากมีการตรวจพบว่าผู้สอบบัญชี มิได้ทำการรักษามรรยาท และมีได้มีการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐาน ที่ได้กำหนดไว้ ตามกฎหมายผู้สอบบัญชี หรือประกาศ ก.บช. หรือมีการตรวจพบว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เจ้าของบัญชีนั้น ได้มีการจัดทำเอกสารประกอบการลงบัญชี และทำการลงบัญชีโดยที่เห็นว่าจะไม่ตรงตามความเป็นจริงซึ่งเป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมิต้องเสียภาษีหรือต้องเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเสียโดยผู้ลงลายมือชื่อรับรองบัญชินั้นจะต้องใช้ความรู้และความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยทั่วไปจะพึงปฏิบัติจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาหากปรากฏว่าผู้สอบบัญชี ผู้ลงลายมือชื่อรับรองบัญชินั้นมิได้ปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวแล้วอธิบดีกรมสรรพากรก็ย่อมจะมีอำนาจ ในการสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชินั้นได้ตามประกาศฉบับดังกล่าว อาจทำให้พิจารณาได้ว่าการใช้อำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรนั้นเป็นการใช้อำนาจในการควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพลอบบัญชีในทางหนึ่ง

จากปัญหาตัวอย่างที่ยกมานี้ อาจจะมีผู้มีความเห็นแตกต่างออกไปว่า กรมสรรพากร มีอำนาจหน้าที่โดยตรงในการจัดเก็บภาษีอากรเข้ารัฐ ซึ่งถ้าในทางปฏิบัติแล้ว กรมสรรพากร มีการตรวจสอบพบว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดการทำบัญชี และได้จัดทำเอกสารประกอบการลงบัญชีหรือทำการลงบัญชี โดยที่เห็นว่าน่าจะไม่ตรงตามความเป็นจริง ซึ่งส่งผลให้นิติบุคคลดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควร จะต้องเสียโดยเอกสารประกอบการลงบัญชีนั้น มีผู้ลงบัญชีเป็นผู้รับรองและตรวจสอบบัญชีดังกล่าว มาตรการทางอาญาอย่างหนึ่งที่น่าจะนำมาใช้ได้คือ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 269 ได้กำหนดเป็นความผิดสำหรับผู้ลงบัญชีคนนั้นอยู่แล้ว ในฐานะทำคำรับรองเอกสาร และแสดงเอกสารอันเป็นที่จ่อกรมสรรพากร ดังนั้น กรมสรรพากรจึงน่าจะอยู่ในฐานะเป็นผู้เสียหายแทนรัฐ ในการที่จะดำเนินคดีทางอาญากับผู้ลงบัญชีคนนั้นได้ หรือหากทางกรมสรรพากรต้องการให้ผู้ประกอบวิชาชีพที่ปฏิบัติดังกล่าว อันถือเป็นการปฏิบัติผิดมรรยาท หรือกฎหมายนั้นได้รับการลงโทษในทางวิชาชีพ ก็น่าจะมีทางแก้ปัญหามา โดยการรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่มีการตรวจพบว่าผู้ลงบัญชีปฏิบัติผิดแล้วก็จัดส่งให้แก่สำนักงาน ก.บช. ทำการพิจารณาสั่งลงโทษตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ ผู้เขียนมีความเห็นเป็นการส่วนตัวว่าน่าจะเป็นการแก้ปัญหามาได้วิธีหนึ่ง อีกทั้งตามพระราชบัญญัติผู้ลงบัญชี พ.ศ. 2505 ก็กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรโดยตำแหน่งเป็นกรรมการใน ก.บช. อยู่ด้วย การประสานงานกับ ก.บช. ในทางปฏิบัติไม่น่าจะมีปัญหายุ่งยากแต่อย่างใด

ในกรณีของสถาบันควบคุมที่มีมาตรการเขาลงมา ในลักษณะที่ไม่ถึงกับการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตของผู้ประกอบวิชาชีพแต่เป็นลักษณะของการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบเท่านั้นก็ตาม ก็มีอยู่สองหน่วยงานที่ตามกฎหมาย ได้ให้อำนาจดังกล่าวเพื่อใช้กับผู้ลงบัญชีที่จะเข้าไปลงบัญชีของสถาบันการเงินต่าง ๆ เช่น กรณีผู้ลงบัญชีจะทำการลงบัญชีของธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินต่าง ๆ ผู้ลงบัญชีนั้นจะต้องได้รับความเห็นชอบจากธนาคารแห่งประเทศไทยเสียก่อน มิฉะนั้นจะทำการลงบัญชีของกิจการต่าง ๆ เหล่านั้นมิได้ ทั้ง ๆ ที่ผู้ลงบัญชีนั้นได้ผ่านการทดสอบและ ก.บช. ก็ออกใบอนุญาตให้เป็นผู้ลงบัญชี

รับอนุญาตแล้วหรือกรณีสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ก็มีหน้าที่ให้ความเห็นชอบแก่ผู้สอบบัญชีที่จะทำการสอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทที่จะออกหลักทรัพย์ใหม่ เพื่อนำเสนอขายแก่ประชาชนทั่วไปนี้ถ้าเกิดกรณีธนาคารแห่งประเทศไทย หรือสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีบางคน และเพิกถอนการให้ความเห็นชอบแก่ผู้สอบบัญชีบางคน ก็ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีบางคนสอบบัญชีของบางกิจการได้ แต่ผู้สอบบัญชีอีกคนทำการสอบบัญชีไม่ได้ ทั้ง ๆ ที่ เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเหมือนกัน ก็เกิดปัญหาหลักกันกันก็เนื่องจากไม่ได้มีการกำหนดไว้ชัดเจนในกฎหมาย ดังนั้น เป็นไปได้หรือไม่ว่าให้มีการกำหนดไว้โดยชัดเจนในกฎหมายว่าผู้สอบบัญชีที่จะทำการสอบบัญชีของกิจการต่าง ๆ ที่มีความสำคัญต่อเศรษฐกิจ และความมั่นคงของประเทศ จะต้องมีการสอบการันตีบ้าง และก่อนจะเลื่อนขั้นไปสอบบัญชีในกิจการที่สำคัญก็จะต้องมีการทดสอบก่อนโดยสถาบันควบคุมนี้เหมือนกับที่วิชาชีพวิศวกรรมและสถาปัตยกรรมกำหนดไว้อย่างแน่ชัด และในขณะนี้อาจจะเห็นว่าปัญหาต่าง ๆ ยังเกิดขึ้นไม่มากนัก ก็อาจจะเนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า มีการประสานงานกันในแต่ละสถาบัน แต่หากเมื่อใดการทำงานไม่มีการประสานกัน แต่ละสถาบันก็ใช้อำนาจตามที่มีอยู่ ก็จะเกิดปัญหาตามมา เนื่องจากในแต่ละสถาบันก็จะมีมาตรฐานในการบังคับใช้กฎหมายที่แตกต่างกัน เพราะเป็นนโยบายของผู้บริหารในแต่ละยุคแต่ละสมัย แม้ว่าในทางปฏิบัติจะมีความจำเป็นที่สถาบันใดสถาบันหนึ่งจะต้องทำการคัดเลือกตัวบุคคลที่จะเข้าทำงานเฉพาะในหน่วยงานของตนก็ตาม ในความเห็นส่วนตัวของผู้เขียนแล้วการใช้อำนาจของสถาบันควบคุมไม่น่าจะกระจายกันอยู่เช่นนี้ ควรจะมีการกำหนดรวมกันไว้เป็นศูนย์กลางในที่แห่งเดียวแล้ว แต่ละสถาบันที่เกี่ยวข้อง ก็ส่งตัวแทนจากสถาบันของตนเอง เข้ามาในสถาบันที่เป็นศูนย์กลางนั้น การออกหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ก็ออกในนามของสถาบันนั้นเพียงแห่งเดียว ไม่ว่าสถาบันใดต้องการกฎเกณฑ์อย่างไร ก็เสนอในสถาบันศูนย์กลางนั้นเท่านั้น แทนที่ต่างสถาบันก็ออกหลักเกณฑ์ในนามตนเองเหมือนปัจจุบันนี้

3.4.2 ความไม่เหมาะสมในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ประกอบของ

คณะกรรมการ

ก่อนที่จะทำการวิเคราะห์ คุณสมบัติและองค์ประกอบของคณะกรรมการที่ดำรงตำแหน่งในสถาบันควบคุมการประกอบวิชาชีพสมควรถueจะทำความเข้าใจในเบื้องต้นถึงอำนาจหน้าที่ของสถาบันนั้น เพื่อนำไปพิจารณาคุณสมบัติและองค์ประกอบของบุคคลที่รวมตัวกันมาเป็นสถาบันควบคุมมีความเหมาะสมหรือไม่เพียงใด

องค์กรหรือสถาบันที่เข้ามาทำหน้าที่ควบคุมการประกอบวิชาชีพ เราถือว่าสถาบันนั้น เป็นผู้ได้รับมอบอำนาจจากรัฐในการที่จะควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพ เพื่อเป็นการคุ้มครองประโยชน์ของสังคมและประชาชนที่ใช้บริการจากวิชาชีพนั้น ดังนั้น เราจึงถือว่าสถาบันวิชาชีพนั้นเป็นองค์กรทางปกครอง (authorities admimistratives) และหากสถาบันวิชาชีพทำหน้าที่ในการควบคุมมรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพ และมีอำนาจในการลงโทษทางมรรยาทแก่สมาชิกผู้ประกอบการวิชาชีพนั้น เราจะเห็นว่าเป็นการใช้อำนาจคล้ายกับอำนาจทางศาล เราก็ถือว่าสถาบันวิชาชีพนั้นอยู่ในฐานะเสมือนเป็นองค์กรทางศาล (jurisdiction administratives)⁴⁰ โดยสามารถพิจารณาถึงการทำหน้าที่ของแต่ละองค์กรได้ คือ

1. การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะที่ถือว่าเป็นองค์กรทางปกครองเมื่อมีคำสั่งอย่างหนึ่งอย่างใดออกมาจากการทำหน้าที่ขององค์กรทางปกครอง เราก็เรียกว่า คำวินิจฉัยทางปกครองหรือนิติกรรมทางปกครอง เช่น การที่สถาบันควบคุมวิชาชีพ ออกข้อบังคับต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพ เพื่อที่จะให้สมาชิกผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นปฏิบัติตาม หรือ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁴⁰ จิตดา จรรยาพิชัยสกุล, "องค์ประกอบและคุณสมบัติของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางปกครองในประเทศไทย," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535), หน้า 77-78.

กรณีสถาบันควบคุมวิชาชีพนั้น มีสิทธิจะพิจารณาให้ใบอนุญาตแก่บุคคลผู้จะประกอบวิชาชีพต่าง ๆ เหล่านี้ ถือว่าเป็นการทำนิติกรรมทางปกครองของสถาบันนั้น โดยถือว่าสถาบันควบคุมวิชาชีพมีอำนาจเหนือบุคคลผู้ประกอบวิชาชีพนั้นแต่ฝ่ายเดียว ผู้มีความต้องการจะประกอบวิชาชีพนั้น จะต้องปฏิบัติตาม ข้อบังคับของสถาบันนั้น ที่ออกมาถูกต้องตามกฎหมาย

2. การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะที่ถือว่าเป็นองค์การทางศาลหรือ องค์การทางตุลาการ เราเรียกคำสั่งขององค์การทางศาล หรือทางตุลาการนี้ว่า คำวินิจฉัยในทางตุลาการ (Les decision juridictionnelle) หรือนิติกรรมทางตุลาการเช่น มีการสั่งลงโทษในทางมรรยาทแก่ผู้ประกอบวิชาชีพ ไม่ว่าจะเป็นการสั่งพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาตของผู้ประกอบวิชาชีพนั้น ก็ส่งผลให้บุคคลนั้นไม่สามารถจะประกอบวิชาชีพนั้นได้ต่อไป เหตุที่ถือว่าเป็นคำวินิจฉัยทางตุลาการ เนื่องจากว่ามีการดำเนินกระบวนการสอบสวนโดยนำบทบัญญัติของกฎหมายหรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับทางวิชาชีพนั้นมาปรับบทความผิดและรูปแบบการพิจารณาของสถาบันที่ทำหน้าที่ควบคุมนี้จะมีลักษณะคล้ายการดำเนินงานของศาล เช่น มีการโต้แย้งคัดค้านข้อกล่าวหาของอีกฝ่ายหนึ่งเป็นต้น ซึ่งในรายละเอียดของนิติกรรมทางปกครองและนิติกรรมทางตุลาการ จะกล่าวถึง ในหัวข้อที่ 3.5

โดยทั่วไปแล้ว การดำเนินงานของฝ่ายปกครองไม่จะเป็นการทำนิติกรรมทางปกครองหรือนิติกรรมทางตุลาการที่ได้กล่าวมานั้น จะมีอยู่หลายลักษณะแยกไปตามลักษณะงานที่กฎหมายได้มีการกำหนดให้อำนาจไว้ ดังนั้นระดับความสำคัญและบทบาทของฝ่ายปกครองที่ได้รับมอบอำนาจตามกฎหมาย ก็จะเป็นสิ่งสะท้อนให้เห็นถึงคุณสมบัติของฝ่ายปกครอง ⁴¹

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁴¹ ก่อศักดิ์ เจนสมุทรสินธุ์, "การสอบสวนและพิจารณาคดีมรรยาททนายความ," (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535), หน้า 172.

ซึ่งก็สามารถที่จะแยกแยะออกไปในเรื่องของคุณสมบัติของฝ่ายที่ทำนิติกรรมทางปกครองและคุณสมบัติของฝ่าย ที่ทำหน้าที่นิติกรรมทางตุลาการ แต่เนื่องจากคุณสมบัติของฝ่ายทำนิติกรรมทางตุลาการมีความสัมพันธ์โดยตรงกับการควบคุมผู้สอบบัญชี จึงจำเป็นต้องพิจารณาทำความเข้าใจ

หน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางปกครอง หรือหน้าที่ในการทำนิติกรรมทางตุลาการนั้น เป็นหน้าที่ที่มีความสำคัญเพราะผู้ได้รับผลจากคำสั่ง หรือคำวินิจฉัยนั้น จะถูกกระทบถึงสิทธิต่าง ๆ โดยเฉพาะคำวินิจฉัยชี้ขาดในทางวิชาชีพนั้นอาจมีผลให้ผู้ถูกลงโทษถึงต้องถูกตัดสิทธิ ในการประกอบวิชาชีพนั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่บุคคลผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทจะต้องเป็นบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญ ในสาขาวิชาชีพที่กำลังทำหน้าที่นั้นอยู่ เช่น แพทย์ นักกฎหมาย นักบัญชี เป็นต้น เนื่องจากอำนาจหน้าที่ขององค์กรทางปกครองเหล่านั้น ต่างมีลักษณะของอำนาจหน้าที่เฉพาะด้านแตกต่างกันออกไป ⁴² ซึ่งลักษณะของการเป็นผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านนั้น จะทำให้สามารถทราบปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นอย่างจริงจังโดยเราถือว่าการกำหนดคุณสมบัติและองค์ประกอบของบุคคลที่จะมาทำหน้าที่ ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางปกครองนี้ มีความสำคัญมาก ดังนั้นจึงเห็นว่าควรจะมีการกำหนดคุณสมบัติของคณะกรรมการให้มีความเหมาะสมกับกรณีที่อยู่ใน อำนาจหน้าที่ของกรรมการนั้น ⁴³ นอกจากนี้ในเรื่องของการกำหนดคุณสมบัติ ของผู้มาทำหน้าที่ดังกล่าวแล้ว ในเรื่องของการ

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁴² ดิชา จรรยาทิพย์สกุล, "องค์ประกอบและคุณสมบัติของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางปกครองในประเทศไทย," , หน้า 58.

⁴³ บันทึกของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องแนวทางพัฒนาคณะกรรมการกฤษฎีกาและการพัฒนา "ระบบกระบวนการยุติธรรมทางปกครอง" ของไทย, วารสารกฎหมายปกครอง 4(เมษายน พ.ศ. 2528) : 29.

กำหนดองค์ประกอบของผู้เข้ามาทำหน้าที่เป็นคณะกรรมการ ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทที่มีความสำคัญ เช่น เดียวกันว่าผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดนั้น จะต้องมาจากบุคคล หรือมาจากที่ใดบ้าง จึงจะมีความเหมาะสมที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับบุคคลผู้จะถูกกระทบจากคำสั่งนั้น โดยในเรื่ององค์ประกอบของบุคคลที่มาร่วมกันเป็นคณะกรรมการที่มีหน้าที่ในการชี้ขาดข้อพิพาทนี้สามารถจะมาจากที่มาต่าง ๆ ได้ 3 ทางคือ ⁴⁴

ก. กรรมการโดยตำแหน่ง

คณะกรรมการในทางปกครองเกือบทั้งหมด จะได้รับการกำหนดองค์ประกอบของคณะกรรมการให้มาจากเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากเป็นผู้ที่ทำหน้าที่ในทางปกครองนั้น ๆ โดยตรง แต่ส่วนในรายละเอียดที่ว่าจะเป็นผู้ทำหน้าที่ของรัฐในระดับใดนั้นก็ขึ้นอยู่กับระดับของคณะกรรมการแต่ละคณะและเรื่องที่เป็นกรรมการอยู่นั้น

ข. กรรมการโดยการแต่งตั้ง

คุณลักษณะที่สำคัญประการหนึ่งของระบบคณะกรรมการก็คือเป็นการระดมความคิดของผู้มีความรู้ความสามารถ เพื่อเข้าร่วมวินิจฉัยปัญหาต่าง ๆ ฉะนั้นนอกจากกรรมการโดยตำแหน่งดังกล่าวแล้ว ก็อาจมีความจำเป็นที่จะต้องเพิ่มกรรมการที่เป็นบุคคลภายนอก หรือบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านนั้น เพื่อจะทำให้การพิจารณาของคณะกรรมการเป็นไปอย่างรอบคอบ และมีความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁴⁴ สิริพันธ์ พลรบ, "คณะกรรมการในทางปกครองตามพระราชบัญญัติในประเทศไทย." (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารศึกษาศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2532) หน้า 73-75.

ค. กรรมการโดยการเลือกตั้ง

คณะกรรมการบางประเภทที่มีลักษณะพิเศษ เช่น คณะกรรมการประเภทควบคุมวิชาชีพอิสระ ซึ่งมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการควบคุมดูแลบุคคลในกลุ่มนั้น ๆ จะมีกรรมการส่วนหนึ่งมาจากการเลือกตั้งเพื่อเข้ามาเป็นตัวแทนของกลุ่มบุคคลนั้น เช่น ผู้ประกอบวิชาชีพนั้น ๆ

ในขณะเดียวกัน คุณสมบัติของกรรมการที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยคดีในระบบคณะกรรมการ (Tribunal) เป็นองค์กรที่มีลักษณะของผู้เชี่ยวชาญ ดังนั้นคุณสมบัติของกรรมการจึงจะต้องมีความรู้ในทางวิชาชีพหรือมีประสบการณ์ ในส่วนที่ตนจะพิจารณา เช่น แพทย์ นักเศรษฐศาสตร์ หรือนักบัญชี หรือบางกรณีอาจจะกำหนดให้บุคคลภายนอก ที่เป็นประชาชนธรรมดา (Layman) เข้าร่วมพิจารณาด้วย เพราะการพิจารณา ในรูปของคณะกรรมการนี้ ต้องการให้มีการพิจารณาคดี ที่เป็นอิสระ⁴⁵ โดยประชาชนธรรมดาคจะทำให้รู้สึกมีความเป็นธรรมมากขึ้นและสอดคล้องกับแนวความคิดที่ว่า ไม่จำเป็นจะต้องมีนักกฎหมายเป็นผู้ผูกขาดในการพิจารณาคดีเท่านั้น

หากเราพิจารณาถึงคุณสมบัติและองค์ประกอบของคณะกรรมการที่มีอำนาจในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในด้านการทำนิติกรรมทางตุลาการ ซึ่งอยู่ในหน้าที่ของ ก.บช. อันมีอำนาจในการที่จะทำการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ดังที่ได้กล่าวไว้ในตอนต้นว่า การทำนิติกรรมของกรมสรรพากรกระทำในนามของอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งถือว่าเป็นการทำนิติกรรมโดยบุคคลคนเดียว ดังนั้นที่เรากล่าวถึง

⁴⁵ จิตา จรรยาพิชญ์สกุล, "องค์ประกอบและคุณสมบัติของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางปกครองในประเทศไทย," , หน้า 89

คณะกรรมการ ในที่นี้ก็จะมีความหมายถึง ก.บช. เพราะเป็นการรวมกันของบุคคลเป็น คณะกรรมการ โดยเราสามารถจะทำการวิเคราะห์ ในเรื่องคุณสมบัติและองค์ประกอบของ คณะกรรมการที่เห็นว่า เป็นปัญหาในการปฏิบัติงานในขณะนี้ได้ คือ

1. กฎเกณฑ์ในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ประกอบของคณะกรรมการขาดความ ชัดเจนแน่นอนโดยเฉพาะการแต่งตั้งคณะกรรมการ กฎหมายกำหนดไว้เพียงแค่จำนวน การ แต่งตั้งจึงขึ้นอยู่กับดุลพินิจของรัฐมนตรีผู้มีอำนาจแต่งตั้ง อาจก่อให้เกิดปัญหาการพิจารณา ความเหมาะสมในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทในทางปกครองที่ต้องอาศัยผู้มีความเชี่ยวชาญ เฉพาะด้านมาเป็นผู้วินิจฉัย ตามพระราชบัญญัติผู้ลอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 4 ได้มีการ กำหนดคุณสมบัติและองค์ประกอบของบุคคลที่จะมาเป็น ก.บช. โดยเมื่อพิจารณาดูจะเห็นว่า เป็นข้าราชการประจำเสียเป็นส่วนใหญ่ โดยเป็นกรรมการที่มาจากกรรมการแต่งตั้งทั้งสิ้น ไม่มี กรรมการแม้แต่คนเดียวที่มาจาก การเลือกตั้งของสมาชิกผู้ประกอบวิชาชีพลอบบัญชี ซึ่งน่าจะ ถือว่าเป็นบุคคลที่มีความรู้ในทางบัญชีและน่าจะทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจริงได้ดีพอและแทบจะ เป็นวิชาชีพเดียว ที่ผู้ทำการควบคุมเป็นข้าราชการประจำเกือบจะทั้งหมดซึ่งน่าจะไม่ต้อง อยู่ในหลักการของการควบคุมวิชาชีพอิสระและในจำนวนคณะกรรมการดังกล่าว กฎหมายได้มีการ กำหนดให้มีการแต่งตั้งผู้ลอบบัญชีรับอนุญาตเข้ามาเป็นกรรมการไม่น้อยกว่าครึ่งหนึ่งจาก กรรมการที่กำหนดให้รัฐมนตรีแต่งตั้ง ซึ่งก็คือ 4 คนนั่นเอง จึงเห็นว่าการที่กฎหมายกำหนด คุณสมบัติและองค์ประกอบของคณะกรรมการในลักษณะดังกล่าว ถือว่ายังไม่มีความเหมาะสม และยังไม่ได้สัดส่วนกัน ระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพกับบุคคลของทางราชการ ซึ่งถือว่าเป็น ตัวแทนของรัฐ

นอกจากนั้นตามพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว ในมาตรา 12 ยังกำหนดให้ ก.บช. มีอำนาจ ที่จะทำการแต่งตั้งคณะกรรมการ เพื่อทำการหรือทำการได้ส่วนพิจารณาเรื่อง ต่าง ๆ ที่อยู่ในขอบเขตอำนาจของ ก.บช. ปัจจุบัน ก.บช. ได้อาศัยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ดังกล่าว ทำการแต่งตั้งคณะกรรมการทำหน้าที่ควบคุมผู้ลอบบัญชีนี้อันได้แก่ คณะอนุ กรรมการมรรยาทผู้ลอบบัญชีรับอนุญาต และคณะอนุกรรมการดังกล่าว ได้แต่งตั้งคณะทำงาน

ได้ส่วนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมรรยาทผู้ลอบบัญชีรับอนุญาตขึ้นมา แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าการแต่งตั้งคณะกรรมการมรรยาทฯ และคณะทำงานได้ส่วนข้อเท็จจริงฯ นั้นไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้เป็นลายลักษณ์อักษร ถึงคุณสมบัติและองค์ประกอบของคณะกรรมการฯ และคณะทำงานฯ ไว้โดยเฉพาะ ในทางปฏิบัติของ ก.บช. จะเป็นสาระสำคัญในการกำหนดแต่งตั้งเท่านั้น กล่าวคือมติ ก.บช. จะกำหนดแต่งตั้งบุคคลเป็นอนุกรรมการหากพิจารณามติ ก.บช. ดังกล่าว จะเห็นว่าเป็นระเบียบภายในหน่วยงาน หากใช้บทบัญญัติกฎหมายที่จะนำมาใช้บังคับได้ทั่วไป และมติของ ก.บช. ก็อาจจะมีการเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ผู้เขียนมีความเห็นส่วนตัวว่า เมื่อไม่มีหลักเกณฑ์แน่นอน การแต่งตั้งอาจเป็นเพียงดุลินิจของผู้มีอำนาจ ซึ่งการตรวจสอบดุลินิจค่อนข้างกระทำได้ยาก เนื่องจากขาดกฎหมายที่แน่นอนตายตัวที่มีการกำหนดเป็นลายลักษณ์อักษร

2. จากหลักที่กล่าวมาในส่วนของ การควบคุมมรรยาทในการประกอบวิชาชีพ กรณีการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตจะต้องใช้วิธีดำเนินการหรือกระบวนการพิจารณาที่เป็นระบบ เป็นการให้หลักประกันในด้านความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพที่ถูกกล่าวหา คณะกรรมการมีหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท บุคคลผู้เป็นคณะกรรมการควรจะต้องประกอบด้วยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านและนักกฎหมาย เนื่องจากการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทจำเป็นจะต้องมีการตีความปรับบทกฎหมายให้เข้ากับข้อเท็จจริง หรือดำเนินการกระบวนการได้ส่วน สอบสวน พยานหลักฐานต่าง ๆ อาจจะเป็นผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายโดยตรงได้แก่ทนายความ หรือ พนักงานอัยการ หรืออาจจะเป็นอาจารย์สอนกฎหมายในมหาวิทยาลัยต่าง ๆ แต่สมควรมีการกำหนดคุณสมบัติพื้นฐานของนักกฎหมาย หากแต่เป็นที่น่าเสียดายที่ยังไม่มีกำหนดเป็นลายลักษณ์อักษรให้ให้นักกฎหมายเข้ามาร่วมเป็นกรรมการหรืออนุกรรมการฯ ถึงแม้ว่าในการประชุมของ คณะกรรมการใน ก.บช. หรือคณะกรรมการ หรือคณะทำงานฯ อาจจะมีมติกรของหน่วยงานนั้น ๆ เข้าร่วมประชุมในฐานะเลขานุการหรือฐานะใดก็ตาม แต่ประเด็นนี้อาจจะพิจารณาต่อไปได้ว่า นิติกรได้ทำหน้าที่ทางกฎหมายที่แท้จริงหรือไม่ เนื่องจากนิติกรเป็นเพียงเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานที่เข้าร่วมประชุมด้วยเท่านั้น การแสดงความคิดเห็นในทางกฎหมายก็อาจจะไม่

สามารถกระทำได้อย่างเต็มที่เหมือนกับการกำหนดให้นักกฎหมายเข้าร่วมเป็นคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดโดยชัดเจน

3.4.3 การไม่มีหน่วยงานเข้ามาควบคุมการดำเนินการของสถาบันควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี

จากที่ได้ศึกษามา การควบคุมการประกอบวิชาชีพโดยสถาบันควบคุมวิชาชีพนั้นพบว่าสถาบันควบคุมวิชาชีพเป็นองค์กรทางปกครองที่กระทำหน้าที่แทนรัฐ ในการควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพให้ปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับต่าง ๆ รวมทั้งถือเป็นการปกป้องคุ้มครองประชาชนและสังคมที่จะต้องเกี่ยวข้องกับวิชาชีพนั้น ลักษณะอำนาจและหน้าที่ที่สำคัญของสถาบันควบคุมวิชาชีพก็คือ การควบคุมมรรยาทหรือจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพนั้นโดยขั้นตอนของการควบคุม ควรจะได้เป็นไปตามวิธีการที่เป็นหลักสากลหรือถือว่าเป็นธรรมที่สุด เมื่อมีการประพฤตินิคมรรยาทและมีการลงโทษทางวิชาชีพแล้ว ก็ควรจะมีการถ่วงดุลย์หรือมีการตรวจสอบการดำเนินงานของผู้มีอำนาจหน้าที่ดังกล่าวว่า กระทำไปถูกต้องตามหลักการของกฎหมายหรือระเบียบที่มีการกำหนดไว้หรือไม่ ให้ความเป็นธรรมกับคู่กรณีอย่างน้อยเพียงใดซึ่งเราสามารถจะเปรียบเทียบกับองค์กรศาลโดยถือว่าเป็นสถาบันควบคุมสังคมเป็นสถาบันที่มีอำนาจในการสั่งลงโทษบุคคลผู้ละเมิดกฎของสังคมในสถาบันเวลานั้น เมื่อผ่านการพิจารณาและศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาออกมาแล้ว กฎหมายยังเปิดโอกาสให้มีการอุทธรณ์ และฎีกาต่อศาลสูงได้เพื่อเป็นการถ่วงดุลและให้หลักประกันแก่ประชาชนว่าจะได้รับการตรวจสอบจากหลายขั้นตอนจากศาลหลายชั้น ในเรื่องของสถาบันที่มีหน้าที่ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพก็เช่นเดียวกันที่เราถือเป็นองค์กร ที่มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทในทางปกครอง แต่ก็ได้หมายความว่าคณะกรรมการจะสามารถใช้อำนาจนั้นไปได้โดยอิสระปราศจากการควบคุม การใช้อำนาจนั้นจะต้องอยู่ภายใต้กระบวนการหรือวิธีพิจารณาความ (procedure) โดยเราถือว่ากฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความนี้เป็นกฎหมายที่มีความสำคัญสำหรับในคดีทุกประเภทและในคดีแต่ละประเภทก็ย่อมที่จะมีกระบวนการ หรือวิธีพิจารณาที่แตกต่างกันออกไป นั่นก็แสดงว่ากฎเกณฑ์ต่าง ๆ ของขั้นตอนพิจารณาได้มีการกำหนดขึ้นเพื่อ

วัตถุประสงค์ที่จะใช้เป็นมาตรการสำหรับการตรวจสอบ ทบทวนการใช้อำนาจของผู้มีอำนาจในแต่ละขั้นตอน รวมทั้งถือเป็นระบบที่ใช้ในการควบคุมการใช้อำนาจของกรรมการในสถาบันที่มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทในทางกฎหมายด้วย ⁴⁶

อำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทในทางปกครองดังกล่าว นั้น ก็จำเป็นจะต้องมีวิธีพิจารณาซึ่งจะต้องเป็นวิธีพิจารณาในทางปกครองโดยเฉพาะเป็นวิธีพิจารณาที่แยกออกมาจากวิธีพิจารณาความอาญาและวิธีพิจารณาความแพ่ง ตามที่เราเคยใช้กันอยู่ นั่นก็คือวิธีพิจารณาคดีในทางปกครองจะต้องมีมาตรการป้องกันการบิดเบือนการใช้อำนาจ (abuse of power) ของผู้มีอำนาจชี้ขาดข้อพิพาทนั้น นอกจากนั้น องค์กรฝ่ายปกครองที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทนั้นก็ได้มีการแยกตนเองออกมาเป็นอิสระแต่หากจะต้องอยู่ในสายการบังคับบัญชาของฝ่ายบริหาร ⁴⁷ ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการตรวจสอบหรือควบคุมการทำหน้าที่ขององค์กรชี้ขาดนั้นว่า ได้มีการกระทำไปตามขั้นตอนของกฎหมายหรือได้มีการกระทำไปโดยความบริสุทธิ์ยุติธรรมหรือไม่ ในเรื่องของการควบคุมการดำเนินการขององค์กรที่ทำหน้าที่ในการชี้ขาดนั้นก็มีวัตถุประสงค์หลักก็คือ การควบคุมการใช้อำนาจขององค์กรชี้ขาดข้อพิพาทนั้นโดยลักษณะของการควบคุมน่าจะมี 2 ลักษณะ คือ

1. ควบคุมก่อนองค์กรที่ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดนั้น จะมีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยออกมาหรือเป็นขั้นตอนในระหว่างการพิจารณา จะมีคณะกรรมการหรือที่นักกฎหมายมหาชน

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁴⁶ บันทึกของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องแนวทางพัฒนาคณะกรรมการกฤษฎีกาและการพัฒนา "ระบบกระบวนการยุติธรรมทางปกครอง" ของไทย, วารสารกฎหมายปกครอง 3 (ธันวาคม 2527) : 603.

⁴⁷ จิรนิติ หะวานนท์, "การตรวจสอบการกระทำทางปกครองโดยศาลยุติธรรม," บทบัญญัติ 42 (พ.ศ. 2529) : 27.

เรียกว่า "พนักงานผู้รับผิดชอบสำนวน" * ขึ้นมาโดยจะเป็นผู้ทำหน้าที่กลั่นกรองพยานหลักฐานและข้อเท็จจริงขั้นหนึ่งก่อน แล้วก็สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องทั้งหมด รวมทั้งมีการเสนอความคิดเห็นของตนไปพร้อมๆ มีความคิดเห็นเป็นอย่างไร ในคดีนั้นซึ่งเราถือว่าเป็นความเห็นชี้ขาดเบื้องต้น (previous judgement) แล้วทำการเสนอไปยังคณะกรรมการที่มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทเมื่อคณะกรรมการที่มีอำนาจชี้ขาดข้อพิพาท พิจารณาแล้วไม่จำเป็นที่จะต้องมีความเห็นตามกับที่พนักงานผู้รับผิดชอบสำนวนมีความเห็นเบื้องต้นไว้ คณะกรรมการอาจจะมีความเห็นและทำการชี้ขาดเป็นอย่างอื่นได้ แต่จะต้องมีการแสดงถึงเหตุผลที่เป็นการเพียงพอที่จะทำการหักล้างเหตุผลของผู้ที่ทำการชี้ขาดเบื้องต้นไว้ถือว่าเป็นการควบคุมการทำงานของคณะกรรมการที่มีหน้าที่ในการชี้ขาดข้อพิพาทได้ในระดับหนึ่ง การมีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการจะต้องมีความระมัดระวังทำให้

* พนักงานผู้รับผิดชอบสำนวนมีปรากฏในคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ซึ่งถือเป็นคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางปกครองโดยทั่วไป ซึ่งตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 มาตรา 36 บัญญัติไว้ว่า "ในการพิจารณาเรื่องร้องทุกข์ให้มีเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบสำนวนคนหนึ่ง เป็นผู้รับผิดชอบการสอบสวนแต่ละเรื่องมีหน้าที่สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย พร้อมทั้งความคิดเห็นของตนต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ เพื่อประกอบการพิจารณา"

ระบบของการนำพนักงานผู้รับผิดชอบสำนวนมาใช้นี้ถือว่าเป็นวิธีพิจารณาคดีปกครองตามมาตรฐาน ของต่างประเทศ เป็นการให้อิสระในความเห็นของพนักงานผู้รับผิดชอบสำนวนควบคู่ไปกับความเป็นอิสระของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ เพื่อป้องกันการบิดเบือนการใช้อำนาจ หรือป้องกันการใช้อำนาจตามอำเภอใจ (arbitrary) ของคณะกรรมการผู้มีอำนาจชี้ขาดข้อพิพาท

การเขียนคำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการ ไม่สามารถที่จะเขียนขึ้นได้โดยการให้เหตุผลเพียงด้านเดียว ตามที่ตนต้องการได้ เพราะมีข้อเปรียบเทียบการทำความเข้าใจของผู้มีหน้าที่ชี้ขาดเป็นเบื้องต้นอยู่แล้ว

2. ควบคุมภายหลังที่องค์กรที่ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทนั้น มีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยออกมาแล้ว ลักษณะการควบคุมเช่นนี้ควรจะมีหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งขึ้นมา เพื่อทำหน้าที่ตรวจสอบหรือทบทวนคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นว่าได้กระทำไปถูกต้องตามขั้นตอน หรือมีเหตุผลที่เพียงพอในการสนับสนุนคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นหรือไม่การควบคุมโดยลักษณะเช่นนี้อาจจะตั้งหน่วยงานหนึ่งขึ้นมาโดยเฉพาะ หรือกรณีวิชาชีพอthers ที่มีการกำหนดให้มีสภานายกพิเศษเป็นผู้มีอำนาจที่จะทำการทบทวนบทบาท และการดำเนินการของคณะกรรมการ ที่ทำการชี้ขาดข้อพิพาทได้ *

เมื่อพิจารณาถึง การประกอบวิชาชีพสอบบัญชีพบว่าไม่มีสถาบันควบคุมใดเลยที่กำหนดให้บุคคล หรือองค์กรเข้ามามีบทบาทในการควบคุมการออกคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ ที่มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทเหล่านั้น ก็แสดงว่าหากทางสถาบันควบคุมมีคำวินิจฉัย ซึ่งเป็นลักษณะของการลงโทษในทางวิชาชีพแก่บุคคลผู้ประกอบวิชาชีพนั้นแล้วคำสั่งหรือคำวินิจฉัยชี้ขาดนั้นก็ เป็นที่สุดผู้ถูกกระทบถึงสิทธิซึ่งในที่นี้ก็คือ ผู้ประกอบวิชาชีพนั้นไม่มีสิทธิอุทธรณ์ไปยังหน่วยงานที่เหนือกว่าได้ ต่างกับการควบคุมวิชาชีพอthers ที่มีการ

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

* สภานายกพิเศษคือรัฐมนตรีที่รักษาการตามพระราชบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพนั้น ๆ และให้มีอำนาจในการดำเนินการต่าง ๆ ที่พระราชบัญญัติให้อำนาจไว้

กำหนดให้รัฐมนตรีที่รับผิดชอบสถาบันนั้น ๆ เป็นสภานายกพิเศษ ⁴⁸ ซึ่งมีการกำหนดให้คำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นจะต้องได้รับความเห็นชอบจากสภานายกพิเศษนั้นก่อน ถึงแม้ว่าการให้ความเห็นชอบหรือการโต้แย้งคำสั่งของสภานายกพิเศษจะไม่เป็นที่เด็ดขาด คือหากสภานายกพิเศษไม่เห็นพ้องกับคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการแล้วก็ตามหากคณะกรรมการมีการประชุมกันใหม่ และยืนยันในมติเดิมด้วยคะแนนเสียง 2 ใน 3 ของคณะกรรมการทั้งหมด ก็จะต้องมีการปฏิบัติไปตามคำสั่ง หรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการนั้น แต่ก็ยังถือว่าคำโต้แย้งของสภานายกพิเศษ เป็นการทบทวนการดำเนินการของคณะกรรมการในระดับหนึ่ง เมื่อมีการโต้แย้งจากสภานายกพิเศษก็จะต้องมีการพิจารณาทบทวนคำสั่ง หรือคำวินิจฉัยอีกรอบหนึ่งและในทางปฏิบัติของ ก.บช. ขณะนี้ได้มีการแต่งตั้งคณะทำงานและอนุกรรมการมรรยาทฯ ขึ้นมาทำการไต่สวนข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น และทำการรวบรวมพยานหลักฐานพิจารณาข้อเท็จจริงต่าง ๆ ก่อนจะมีการนำเสนอต่อ ก.บช. เพื่อพิจารณาล้างการก็ตาม แต่ก็ถือว่าเป็นการแต่งตั้งภายในของ ก.บช. และผู้ทำงานก็เป็นข้าราชการซึ่งอยู่ใต้บังคับบัญชาของหน่วยราชการนั้นเองผู้เขียนมีความเห็นเป็นการส่วนตัวว่า ยังไม่น่าจะเป็นการทบทวนหรือควบคุมการดำเนินการของ ก.บช. เหมือนพนักงานผู้รับผิดชอบสำนวนของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ในสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เพราะในเรื่องของพนักงานผู้รับผิดชอบสำนวนมีการกำหนดไว้ในกฎหมาย ⁴⁹ เป็นที่แน่นอนมากกว่าที่เป็นระเบียบภายในของสถาบัน

⁴⁸ พระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2525, มาตรา 25.

พระราชบัญญัติควบคุมการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2479, มาตรา 19.

พระราชบัญญัติวิชาชีพการพยาบาลและการผดุงครรภ์ พ.ศ. 2528,

มาตรา 26.

พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528, มาตรา 68,

⁴⁹ ดูรายละเอียดในเชิงอรรถหน้า 113

3.5 อำนาจหน้าที่ของสถาบันควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี

ในการทำหน้าที่ของสถาบันควบคุมวิชาชีพต่าง ๆ นั้น เราสามารถที่จะแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ได้เป็น 2 ส่วนคือการทำหน้าที่ในทางปกครองและการทำหน้าที่ในทางตุลาการ หรือเราอาจจะเรียกว่านิติกรรมทางปกครองและนิติกรรมทางตุลาการตามลำดับโดยเหตุผลที่เรานำมาวิเคราะห์นี้จะถือตามแนวหลักกฎหมายปกครองฝรั่งเศส เนื่องจากในระยะเวลาที่ผ่านมาในประเทศไทยเรายังไม่มีการแบ่งแยกหลักเกณฑ์ในการดำเนินการในทางปกครองอย่างชัดเจน ดังนั้น ในขณะนี้การนำเอาหลักกฎหมายปกครองของต่างประเทศที่มีการพัฒนาแล้วมากล่าวถึงจึงมีความจำเป็นและเหตุผลที่เราจะต้องแยกพิจารณานิติกรรมทางปกครองและนิติกรรมทางตุลาการของแต่ละสถาบัน ก็เพื่อจะพิจารณาว่ามีการควบคุมหรือตรวจสอบการทำนิติกรรมของสถาบันนั้นหรือไม่อย่างไรกล่าวคือ หากเป็นนิติกรรมทางปกครองจะถูกตรวจสอบโดยองค์การตุลาการได้เสมอโดยเฉพาะองค์การตุลาการชั้นต้นและสามารถถูกตรวจสอบได้ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแต่หากเป็นนิติกรรมทางตุลาการแล้วถือเสมือนเป็นการวินิจฉัยของศาลปกครองชั้นแล้วดังนั้นการตรวจสอบจึงมักจะถูกตรวจสอบโดยองค์การตุลาการชั้นสูงขึ้นไปโดยไม่ต้องผ่านองค์การตุลาการชั้นต้นอีก และจะถูกตรวจสอบเฉพาะปัญหาในข้อกฎหมายเท่านั้น เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ส่วนต่อไปเราจึงควรจะทราบและทำความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ของนิติกรรมทางปกครองและนิติกรรมทางตุลาการก่อนว่า มีอะไรบ้างและใช้อะไรเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาแบ่งแยก

3.5.1 การทำนิติกรรมทางปกครอง

ในความหมายของคำว่า "นิติกรรมทางปกครอง" นั้น ในภาษาอังกฤษใช้คำว่า "administrative act" หรือในภาษาฝรั่งเศสใช้คำว่า "acte administratif"

ซึ่งความหมายของคำนี้แต่เดิมเคยแปลตรงตัวว่า "การกระทำในการปกครอง" ^{๕๐} แต่ศาสตราจารย์ ดร. อมร จันทรสมบูรณ์ อดีตเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา มีความเห็นว่าการแปลถ้อยคำดังกล่าวเป็นภาษาไทยเช่นนั้น อาจก่อให้เกิดความไขว้เขวเกี่ยวกับทฤษฎีนิติกรรมทางปกครอง ในวงการศึกษากฎหมายของไทยโดยท่านมีความเห็นว่า ควรจะมีการแปลคำดังกล่าวว่า "นิติกรรมทางปกครอง" ในลักษณะเดียวกับการแปลคำว่า "juristic act" ในกฎหมายแพ่งว่า "นิติกรรม" ไม่ใช่แปลว่าการกระทำ ^{๕๑} ซึ่งในเรื่องนี้ศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรสมบูรณ์ ได้ให้คำอธิบายต่อไปว่า ^{๕๒} "นิติกรรมทางปกครอง" ในกฎหมายปกครองสามารถเทียบได้กับ "นิติกรรม (ทางแพ่ง)" ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั่นเอง แต่ก็มีข้อแตกต่างในขั้นพื้นฐานระหว่าง "นิติกรรมทางปกครอง" กับ "นิติกรรม(ทางแพ่ง)" ก็คือ

นิติกรรมทางแพ่งมีคำนิยามกำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 112 ว่า "อันว่านิติกรรมนั้นได้แก่ การใดๆ อันทำลงโดยชอบด้วยกฎหมายและด้วยใจสมัครมุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลเพื่อจะก่อเปลี่ยนแปลงโอน สงวนหรือระงับ

^{๕๐} ประยูร กาญจนดุล, คำบรรยายกฎหมายปกครองเปรียบเทียบ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2524. หน้า 22-23.

^{๕๑} ข้อสังเกตของเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา ในหนังสือของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร.0501/ร.1757 ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2527 ถึง นายกรัฐมนตรีแจ้งผลการวินิจฉัยร้องทุกข์กรณี นายสมนึก เรืองพริ้ม, วารสารกฎหมายปกครอง 3 (สิงหาคม 2527) : 531.

^{๕๒} อมร จันทรสมบูรณ์, "บทบรรณาธิการ," วารสารกฎหมายปกครอง 3(สิงหาคม 2527) : 8-9.

ซึ่งสิทธิ" แต่นิติกรรมทางปกครองนั้นไม่มีตัวบทกฎหมายให้คำนิยามไว้หากแต่เกิดจาก case law ดังนั้นคำนิยามของนิติกรรมทางปกครอง จึงเกิดขึ้นและพัฒนาโดยสถาบันฝ่ายกฎหมายปกครองนอกจากนั้นท่านยังสรุปว่านิติกรรมทางปกครองได้แก่การสั่งการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่ก่อให้เกิดเปลี่ยนแปลง ฯลฯ ซึ่งสิทธิและหน้าที่แก่เอกชนคนหนึ่ง หรือหลายคน และเห็นว่านิติกรรมทางปกครองมีหลักเกณฑ์ไม่เหมือนกับหลักเกณฑ์ "นิติกรรมทางแพ่ง"

ในความเห็นที่ว่านิติกรรมทางปกครองที่แตกต่างกับนิติกรรม(ทางแพ่ง) ซึ่งถือเป็นนิติกรรมตามกฎหมายเอกชนนั้น ศาสตราจารย์สตาซซีโนปูลอส (Stassinopoulos)^{๕๓} ก็ได้มีความคิดเห็นที่สอดคล้องกับศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรสมบุรณ์ ที่ว่าข้อแตกต่างในชั้นมูลฐานระหว่างนิติกรรมทั้งสองประเภทอยู่ที่ว่า "นิติกรรมทางปกครอง" เป็นการใช้อำนาจมหาชน (la puissance publique) ซึ่งจะไม่มีการพบในนิติกรรมตามกฎหมายเอกชนหรือนิติกรรม(ทางแพ่ง) และนอกจากนั้นระหว่างนิติกรรมทั้งสองยังมีข้อแตกต่างกันอีกหลายประการ คือ

1. นิติกรรมตามกฎหมายเอกชนตกอยู่ภายใต้หลักอิสระ ในทางแพ่งหรือหลักเสรีภาพในการทำสัญญา (le principe de l' autonomie de la volonte) ที่ประชาชนมีเสรีภาพในการแสดงเจตนาทำสัญญาต่าง ๆ ที่ไม่เป็นการขัดต่อกฎหมาย ส่วนนิติกรรมทางปกครองนั้น จะอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายเสมอและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองหรือฝ่ายบริหารจะกระทำการใดได้เฉพาะตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้เท่านั้นจะกระทำตาม

^{๕๓} Michel Stassinopoulos, Traite des actes administratifs, Athenes. 1954, P. 32-35 อ้างถึงใน ชาญชัย แสงศักดิ์, "ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับนิติกรรมทางปกครองและสัญญาทางปกครองตามแนวความคิดของฝรั่งเศส,"วารสารกฎหมายปกครอง 9 (เมษายน 2533) : 171-172.

อำเภอใจโดยตนเองไม่ได้

2. การแสดงเจตนาของเอกชนมีข้อจำกัดที่ตัวเอกชนบุคคลนั้นเองเท่านั้น เว้นแต่กรณีมีข้อยกเว้นที่จะถือว่ามิใช่ข้อจำกัดโดยเจตนาของบุคคลอื่น* ส่วนนิติกรรมทางปกครองจะเป็นการออกคำสั่งให้ประชาชนทั่วไปปฏิบัติตามและทางฝ่ายปกครองก็สามารถยกเลิกนิติกรรมของตนเองในภายหลังได้** เนื่องจากถือว่าฝ่ายปกครองมีอำนาจมหาชนเหนือประชาชนโดยทั่วไป สามารถกระทำการได้ภายในขอบของกฎหมายเพื่อประโยชน์สาธารณะโดยทั่วไป

3. นิติกรรมทางแพ่ง ไม่สามารถขัดแย้งต่อกฎหมายได้ หากนิติกรรมนั้นขัดแย้งกับกฎหมายแล้ว นิติกรรมนั้นก็ไม่สามารถจะก่อให้เกิดผลในทางกฎหมายใด ๆ ได้เลย แต่หากเป็นนิติกรรมทางปกครองนั้นขัดแย้งต่อกฎหมายแล้ว นิติกรรมนั้นยังคงสามารถมีผลบังคับใช้ได้ จนกว่าฝ่ายปกครองหรือหน่วยงานที่มีอำนาจเหนือกว่าจะมีคำสั่งเพิกถอนนิติกรรมนั้น เว้นแต่ว่านิติกรรมทางปกครองที่ขัดแย้งต่อกฎหมายนั้นเป็นการขัดแย้งอย่างร้ายแรง

4. นิติกรรมทางแพ่ง เอกชนสามารถบังคับคดีให้ปฏิบัติตามนิติกรรมนั้น ได้ก็ต่อเมื่อมีคำพิพากษาของศาลรับรองสิทธิของตน แต่ถ้าหากเป็นนิติกรรมทางปกครองแล้ว สามารถมีสภาพบังคับต่อเอกชน หรือประชาชนโดยทั่วไปได้ทันที โดยที่ฝ่ายปกครองไม่ต้องไปร้องขอต่อศาลให้มีคำสั่งบังคับให้ประชาชนปฏิบัติตามคำสั่งนั้นก่อน ส่วนประเด็นปัญหาว่านิติกรรมทางปกครองที่ฝ่ายปกครองกระทำหรือสั่งการนั้นเป็นการชอบด้วยกฎหมายหรือไม่นั้น จะมีการตรวจสอบกันในภายหลัง (le controle a' posterior)

* การแสดงเจตนาของเอกชน โดยหลักการแล้วจะผูกพันเฉพาะบุคคลที่เป็นคู่กรณีเท่านั้น เว้นแต่คู่กรณีจะมีข้อตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น

** การยกเลิกนิติกรรมทางปกครองนั้นมิใช่ว่าจะยกเลิกได้ทุกกรณี การจะยกเลิกได้หรือไม่จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่มีการกำหนดไว้

จากที่ได้ศึกษามา ก็พอจะวิเคราะห์ได้ว่า การทำนิติกรรมทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองนั้น เป็นการกระทำโดยอาศัยอำนาจมหาชน (les puissance publique) ซึ่งถือว่าเป็นเอกสิทธิแห่งอำนาจมหาชน (les prerogatives de puissance publique) มีอำนาจเหนือประชาชนโดยทั่ว ๆ ไปภายใต้กรอบของกฎหมาย ถือเป็น การกระทำเพื่อประโยชน์ของส่วนรวม

นอกจากนั้น รองศาสตราจารย์ ดร.พูนศักดิ์ ไวสำรวจ ยังได้ให้ความหมายของคำว่า " นิติกรรมทางปกครอง " ว่าหมายถึงการแสดงเจตนาที่มาจากฝ่ายปกครองที่มีวัตถุประสงค์ที่จะก่อให้เกิดผลทางกฎหมาย ^{๕๔}

ในส่วนของการที่จะทำการพิจารณาว่า นิติกรรมใดเป็นนิติกรรมทางปกครองหรือไม่นั้น หากมีการบัญญัติไว้ในกฎหมายโดยชัดแจ้ง ก็จะไม่มีปัญหาในการพิจารณามากนัก ^{๕๕} แต่หากไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดเจนก็จำเป็นที่จะต้องมีหลักในทางทฤษฎีมาพิจารณาซึ่งก็มีหลักเกณฑ์ที่จะใช้ในการพิจารณาว่าเป็นนิติกรรมทางปกครองหรือไม่อยู่ ๓ หลักเกณฑ์ คือ

^{๕๔} พูนศักดิ์ ไวสำรวจ, "นิติกรรมฝ่ายเดียวทางปกครองในกฎหมายฝรั่งเศส," วารสารกฎหมายปกครอง 4 (สิงหาคม 2528) : 278.

^{๕๕} ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันได้มีประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ค.ศ. 1976 มาตรา 35 วรรคแรก โดยนิยามคำว่า "นิติกรรมทางปกครอง" มีความหมายว่า คำสั่ง คำวินิจฉัย หรือมาตรการฝ่ายปกครองใด ๆ ที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในการกำหนดกฎเกณฑ์เฉพาะเรื่องภายในขอบเขตของกฎหมายมหาชน ซึ่งมีผลโดยตรงไปสู่ภายนอก

1. หลักเกณฑ์เกี่ยวกับองค์กร

การใช้องค์กรผู้ก่อให้เกิดนิติกรรมเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาก็คือการพิจารณาจากลักษณะขององค์กรผู้ก่อให้เกิดนิติกรรมนั้น หากองค์กรใดเป็นองค์กรทางปกครอง (organe administratif) นิติกรรมต่าง ๆ ที่กระทำโดยองค์กรนั้นก็จะเป็น "นิติกรรมทางปกครอง" ด้วย แต่มีองค์กรบางองค์กรที่เป็นองค์กรทางปกครอง แต่อาจจะดำเนินการในฐานะเป็นองค์กรอื่น เช่น องค์กรทางนิติบัญญัติและองค์กรทางตุลาการควบคู่กันไปด้วย^{๕๕} ดังนั้น การใช้เกณฑ์องค์กรในการพิจารณาอย่างเดียวน่าจะไม่เป็นการเพียงพอ จะต้องพิจารณาจากเนื้อหาสาระของนิติกรรมที่องค์กรนั้นกระทำประกอบด้วย

2. หลักเกณฑ์เกี่ยวกับกระบวนการทางกฎหมายหรือการจัดการ

จากหลักเกณฑ์นี้ เป็นเรื่องเกี่ยวกับการจัดทำบริการสาธารณะของรัฐที่มอบให้สถาบันเป็นผู้จัดทำเพื่อประโยชน์ของส่วนรวม ซึ่งจะต้องเป็นลักษณะการกระทำของรัฐฝ่ายเดียว การจัดทำหรือการกระทำฝ่ายเดียวจะเป็นนิติกรรมทางปกครอง และอาจถูกฟ้องร้องเพิกถอนได้นั้นจะต้องเกิดจากการจัดทำแบบมหาชนทั้งสิ้น ซึ่งหากใช้เกณฑ์นี้เป็นหลักพิจารณาแล้วไม่ต้องคำนึงถึงว่าองค์กรที่กระทำนั้นเป็นองค์กรทางปกครองหรือไม่

3. หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเนื้อหาของการกระทำ

ในเรื่องหลักเกณฑ์ทางเนื้อหาที่มีความสำคัญรองลงมา และการพิจารณาเกี่ยวกับเนื้อหาของการกระทำจะเป็นประโยชน์ในแง่ที่ว่า องค์กรบางองค์กรได้รับมอบหมายให้ทำหน้าที่ทั้งทางปกครองและทางศาล จึงจำเป็นต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของการกระทำนั้นว่า

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

^{๕๕} ชาญชัย แสงศักดิ์, "ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับนิติกรรมทางปกครองและสัญญาทางปกครองตามแนวความคิดของฝรั่งเศส," : 166.

จะเป็นการกระทำอยู่ในประเภทใด ^{๕๖}

3.5.2 การทำนิติกรรมทางตุลาการ

จากการที่ได้ศึกษามาแล้วว่านิติกรรมทางปกครองมีความหมายและมีหลักเกณฑ์ในการแบ่งแยกอย่างไร และมีการทำนิติกรรมอีกอย่างหนึ่งที่มีการกล่าวถึงควบคู่ไปกับนิติกรรมทางปกครอง ก็คือ นิติกรรมทางตุลาการ ซึ่งในการทำนิติกรรมดังกล่าวทั้งสองประเภทในวงการนักนิติศาสตร์ของไทย ยังมีความสับสนในการนำมาใช้พอสมควร ^{๕๗} จึงควรจะมีการกล่าวถึงลักษณะของนิติกรรมตุลาการ ว่าจะมีลักษณะอย่างไรบ้าง

คำว่า "นิติกรรมทางตุลาการ" เป็นคำแปลมาจากภาษาฝรั่งเศสที่ว่า "acte juridictionnel" หมายถึง นิติกรรมที่รัฐกระทำไปในการวินิจฉัยชี้ขาด ซึ่งในประเทศฝรั่งเศสการที่จะพิจารณาว่านิติกรรมใดเป็นนิติกรรมทางตุลาการหรือไม่นั้นศาลจะใช้หลักว่า นิติกรรมนั้นเป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทโดยอาศัยกฎเกณฑ์ทางกฎหมายหรือไม่เป็นสำคัญ ^{๕๘}

^{๕๖} ผู้รู้ รัฐมฤต, "แพทยสภา : ศึกษาในแง่กฎหมายเกี่ยวกับการจัดองค์กรและการควบคุมการประกอบวิชาชีพเวชกรรม," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิตศึกษานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2534), หน้า 91.

^{๕๗} รายละเอียดโปรดดูในบันทึกของคณะกรรมการร่างกฎหมาย (ที่ประชุมใหญ่) เรื่องคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็น "คณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายอื่น" ตามมาตรา 7(2)(ค) แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 หรือไม่ วารสารกฎหมายปกครอง 7(สิงหาคม 2531) : 687-706.

^{๕๘} Andre de laubadere Traite Elementaire de Droit Administratif Tome I, L.G.D.J., P. 27-28. อ้างถึงใน ชาญชัย แสงวงศ์ดี, "ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับนิติกรรมทางปกครองและสัญญาทางปกครอง," : 170.

ปัญหาที่เกิดขึ้นในขณะนี้สำหรับนักกฎหมายมหาชนก็คือ การวินิจฉัยว่านิติกรรมใดมีลักษณะเป็นนิติกรรมทางตุลาการหรือเป็นการวินิจฉัยชี้ขาด ซึ่งปัญหาเหล่านี้ก็ยังไม่สามารถที่จะหาคำตอบได้เป็นการชัดเจนและแน่นอน แต่ก็มีหลักเกณฑ์ที่น่าจะนำมาเป็นแนวทางในการพิจารณาได้ 2 แนวทางคือ ^{๕๑}

1. การใช้เนื้อหาของนิติกรรมเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา โดยหลักเกณฑ์ในทางเนื้อหาดังกล่าวนี้นี้ มีความมุ่งหมายที่จะชี้ให้เห็นว่า นิติกรรมใดมุ่งหมายที่จะเป็นการชี้ขาดข้อพิพาทโดยอาศัยกฎเกณฑ์ทางกฎหมายเป็นหลักแต่นอกจากหลักการดังกล่าวแล้ว ยังจะต้องมีการพิจารณาในส่วนต่าง ๆ ของนิติกรรมนั้นด้วย คือ

1.1 พิจารณาจากเนื้อหา ในการพิจารณาจะมีการใช้หลักว่า นิติกรรมทางตุลาการนั้นมีเนื้อหาของกรกระทำเป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทโดยอาศัย กฎเกณฑ์ทางกฎหมายหรือไม่เป็นสำคัญ ซึ่งข้อพิจารณานี้แม้ว่าจะมีความคล้ายคลึงกับนิติกรรมทางปกครองที่กล่าวมาแล้วก็ตาม แต่ว่าก็ยังมิข้อพิจารณาในเรื่องวัตถุประสงค์ ของนิติกรรมที่จะมาแบ่งแยกให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างนิติกรรมทั้งสอง

1.2 พิจารณาจากวัตถุประสงค์ นิติกรรมทางตุลาการมีวัตถุประสงค์คือ การคุ้มครองกฎหมาย และนอกจากนั้น ยังมีวัตถุประสงค์ในการรักษาความสงบเรียบร้อยของบ้านเมือง โดยการวินิจฉัยชี้ขาดปัญหาข้อพิพาทระหว่างคู่ความ หรือการลงโทษผู้กระทำผิดต่อกฎหมาย ส่วนในด้านของนิติกรรมทางปกครองนั้น มีวัตถุประสงค์ที่จะเป็นการคุ้มครองผลประโยชน์ของรัฐ เพื่อความเจริญก้าวหน้าในด้านต่าง ๆ และเพื่อตอบสนองความต้องการหรือความจำเป็นต่าง ๆ ของสาธารณชน จากความแตกต่างในด้านวัตถุประสงค์ ระหว่าง

^{๕๑} สมคิด เลิศไพฑูรย์, "นิติกรรมทางตุลาการ," "วารสารกฎหมายปกครอง 9(เมษายน, 2533) : 145-151.

นิติกรรมทั้งสองประเภทผลที่ตามมาคือ ความแตกต่างกันในด้านของสถานะทางกฎหมายของนิติกรรม นั่นก็คือ นิติกรรมทางตุลาการนั้นต้องการความแน่นอน เมื่อมีการวินิจฉัยชี้ขาดไปแล้วก็ต้องถือว่ายุติตามคำวินิจฉัยนั้น ส่วนลักษณะของนิติกรรมทางปกครองนั้นจะมีสถานะภาพที่มีความยืดหยุ่นหรือความอ่อนตัวมากกว่า สามารถที่จะทำการเปลี่ยนแปลงแก้ไขให้มีความเหมาะสม และทันกับสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนไปได้ตลอดเวลา

1.3 นิจารณาจากโครงสร้าง ในส่วนนี้เห็นว่านิติกรรมทางตุลาการนั้นจะต้องมีองค์ประกอบ 3 ประการด้วยกันเสมอ คือ ^{๕๐}

ก. มีปัญหากฎหมายเสนอต่อเจ้าหน้าที่มหาชน (preemption) หมายความว่า ในกรณีนั้น มีข้อพิพาทในประเด็นใดประเด็นหนึ่งเกิดขึ้น ซึ่งกฎหมายบัญญัติให้นำข้อพิพาทนั้นขึ้นสู่การพิจารณาของศาลหรือเจ้าหน้าที่มหาชนอื่น ซึ่งมีอำนาจเช่นเดียวกับศาล

ข. มีการให้ทางออกสำหรับปัญหากฎหมายนั้น ๆ (Constatation) หมายความว่า ข้อพิพาทดังกล่าวในข้อ ก. นั้น สามารถแก้ไขได้อย่างไรบ้าง มีกฎหมายใดที่จะปรับใช้กับข้อพิพาทเช่นนั้น

ค. มีคำตัดสินซึ่งมาจากทางออกสำหรับปัญหาดังกล่าว (Decision) และคำตัดสินนั้นมีลักษณะที่เด็ดขาดจะนำมาฟ้องร้องกันอีกไม่ได้ หมายความว่า เมื่อพิจารณาจาก ข้อ ก. และข้อ ข. ประกอบกันจะต้องมีการตัดสินใจเลือกทางออกใดทางออกหนึ่ง ที่สอดคล้องกับข้อเท็จจริง และข้อกฎหมายที่นำมาสู่การพิจารณานั้น

2. การใช้รูปแบบของนิติกรรมเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา ในหลักเกณฑ์นี้สามารถจะแยกพิจารณาได้เป็น 3 ประการคือ

^{๕๐} ไกคิน พลกุล, เอกสารประกอบคำบรรยายวิชาหลักกฎหมายมหาชน, (คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525), หน้า 117.

2.1 พิจารณาจากรูปแบบขององค์กร (L'organization) ที่เป็นผู้ก่อให้เกิดนิติกรรมทางตุลาการ ในเรื่องดังกล่าวการที่จะแยกว่าอะไรเป็นนิติกรรมทางปกครองและนิติกรรมทางตุลาการ หากว่าในระบบกฎหมายประเทศใดได้มีการกำหนดไว้ในกฎหมายให้เห็นถึงความแตกต่าง หรือกำหนดรูปแบบไว้อย่างชัดเจน ก็จะไม่มีปัญหาเกิดขึ้นมากนักแต่หากไม่มีกฎหมายฉบับใด ระบุไว้อย่างชัดเจนแล้ว การที่เราจะพิจารณาว่าองค์กรใดเป็นองค์กรทางปกครองหรือเป็นองค์กรทางตุลาการก็ย่อมจะมีความสำคัญ เนื่องจากระบบกฎหมาย หรือหลักเกณฑ์ที่เราใช้บังคับกับนิติกรรมขององค์กรนั้น มีความแตกต่างกันไม่ว่าจะเป็นเรื่องรูปแบบของวิधिพิจารณา หรือผลของคำวินิจฉัยหรือคำสั่งขององค์กรนั้น หรือในทางปฏิบัติแล้ว องค์กรเดียวกันนั้นเองอาจจะปฏิบัติหน้าที่ 2 ฐานะซ้อนกันอยู่ คือ เป็นทั้งองค์กรทางปกครองและองค์กรทางตุลาการไปในขณะเดียวกัน เช่น กรณีของคณะกรรมการบริหารของวิชาชีพ (Conscile des orders Professionnels) ต่าง ๆ⁶¹ ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องอาศัยหลักเกณฑ์ในทางรูปแบบข้ออื่น ๆ มาพิจารณาประกอบกันไปด้วย

2.2 พิจารณาจากรูปแบบวิधिพิจารณาความ หรือการปฏิบัติงาน ขององค์กรนั้น ๆ หลักพิจารณาข้อนี้มีความเห็นกันว่า "วิधिพิจารณาความ" นั้น สามารถที่จะใช้เป็นหลักการพิจารณาว่านิติกรรมใดเป็นนิติกรรมทางตุลาการได้ เนื่องจากรูปแบบวิधिพิจารณาหรือการปฏิบัติงานขององค์กร ที่มีหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท จะมีลักษณะที่แตกต่างจากองค์กรอื่น เช่นมีการเปิดโอกาสให้คู่ความชี้แจงข้ออ้างข้อเถียงของตน มีการนำพยานหลักฐานเข้าสนับสนุนข้ออ้าง ข้อเถียงตลอดจนมีคำวินิจฉัยและมีการให้เหตุผลในคำวินิจฉัยนั้นด้วยโดยองค์กรซึ่งมีวิधिพิจารณาหรือวิधिปฏิบัติงานเช่นนี้ มักจะได้รับการพิจารณาว่าเป็น

⁶¹ ก่อศักดิ์ เจนสมุทรสินธุ์, "การสอบสวนและพิจารณาคดีมรรยาททนายความ,"

องค์การทางตุลาการ และนิติกรรมที่องค์การนั้นกระทำก็ย่อมจะเป็นนิติกรรมทางตุลาการด้วย

2.3 พิจารณาจากผลสุดท้ายของนิติกรรมนั้นเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา จากหลักเกณฑ์ข้อนี้ ก็มีหลักมาจากว่า นิติกรรมทางตุลาการหรือคำวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทนั้นจะมีลักษณะเด็ดขาด จะนำมาฟ้องร้องกันอีกไม่ได้ (L' autorite de la chose jugée) แต่อาจจะมียุทธวิธีฎีกาไปยังศาลสูงได้ ภายในกำหนดระยะเวลาที่ได้มีการกำหนดไว้

นอกจากนั้น ศาสตราจารย์ Georges Vedel และ Pierre Delvolle ยังได้แยกแยะให้เห็นข้อแตกต่างระหว่างนิติกรรมทางปกครองและนิติกรรมทางตุลาการว่ามีข้อแตกต่างกันดังนี้ ^{๕๒}

1. นิติกรรมทางตุลาการนั้น จะต้องกระทำขึ้นภายใต้แบบและวิธีพิจารณาความในการจัดทำคำพิพากษา ซึ่งจะถูกกำหนดโดยกฎหมายเฉพาะหรือโดยหลักกฎหมายทั่วไป เช่น การพิจารณาจะต้องมีการฟังความสองฝ่าย คำพิพากษานั้นจะต้องกระทำโดยลับ คำพิพากษาจะต้องมีการชี้แจงเหตุผล ฯลฯ ในขณะที่นิติกรรมทางปกครองนั้น มีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างออกไปเช่น โดยหลักแล้วไม่จำเป็นต้องมีการให้เหตุผลประกอบนิติกรรมทางปกครอง ยกเว้นจะมีกฎหมายกำหนดไว้โดยชัดแจ้ง

2. นิติกรรมทางตุลาการ มีลักษณะที่เด็ดขาดถึงที่สุด^{*} ในขณะที่นิติกรรมทางปกครองนั้นสามารถนำมาฟ้องศาลได้

3. การโต้แย้งนิติกรรมทางตุลาการนั้นจะกระทำโดยการอุทธรณ์หรือฎีกาต่อศาลสูง ในขณะที่การโต้แย้งนิติกรรมทางปกครองจะกระทำโดยการฟ้องร้องต่อศาลชั้นต้น

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

^{๕๒}: สมคิด เลิศไพฑูรย์, "นิติกรรมทางตุลาการ," : 144.

* การถึงที่สุดของนิติกรรมทางตุลาการหมายถึง การที่ไม่สามารถที่จะยกเลิกนิติกรรมนั้นได้โดยองค์การอื่น เว้นแต่เป็นองค์การตุลาการที่มีอำนาจเหนือกว่าขึ้นไป

3.5.3 วิเคราะห์การทำนิติกรรมของสถาบันควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีแต่ละสถาบัน

จากการศึกษาถึงหลักเกณฑ์ของนิติกรรมทางปกครอง และนิติกรรมทางตุลาการที่ผ่านมานพบว่าสถาบันควบคุมวิชาชีพต่าง ๆ สามารถทำนิติกรรมได้ 2 ประเภท คือ นิติกรรมทางปกครอง และนิติกรรมทางตุลาการ แต่ในเรื่องวิชาชีพสอบบัญชีนี้ น่าจะพิจารณาได้ว่ามีสถาบันที่เข้ามาควบคุมหลายสถาบัน จึงมีความจำเป็นที่จะต้องวิเคราะห์ถึงการทำนิติกรรมของแต่ละสถาบัน แต่ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเน้นวิเคราะห์การทำนิติกรรมของ ก.บช. เป็นหลักเพราะเป็นสถาบันที่มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมโดยตรงส่วนสถาบันอื่นไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. จะกล่าวถึงพอเข้าใจเท่านั้น ดังนี้

ก. การทำนิติกรรมของคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี(ก.บช.)

ตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 ได้กำหนดไว้ว่า "ให้ ก.บช. มีอำนาจและหน้าที่ดังต่อไปนี้

- (1) รับขึ้นทะเบียนและออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
- (2) ล้างพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
- (3) ออกข้อบังคับ วางหลักเกณฑ์ และวิธีการเกี่ยวกับการขอ การออก การต่ออายุ และการออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
- (4) ให้คำปรึกษาและคำแนะนำแก่มหาวิทยาลัยหรือสถานศึกษาอื่นในการศึกษาวิชาชีพสอบบัญชี"

จากลักษณะอำนาจหน้าที่ของ ก.บช. ตามบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวเราสามารถจำแนกอำนาจ หน้าที่ออกได้เป็น 3 กลุ่มใหญ่ด้วยกันคือ

กลุ่มแรก ได้แก่ อำนาจ หน้าที่เกี่ยวกับการรับขึ้นทะเบียนและออกใบอนุญาตให้แก่ผู้ขอเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามมาตรา 11(1)

กลุ่มที่ 2 ได้แก่ อำนาจหน้าที่ในการควบคุมมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยการสั่งพักใช้ใบอนุญาตหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามมาตรา 11(2)

กลุ่มที่ 3 ได้แก่ อำนาจหน้าที่ในการออกข้อบังคับ วางหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการขอ การออก การต่ออายุ และการออกใบแทนใบอนุญาต เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รวมทั้งการให้คำแนะนำปรึกษาแก่สถาบันการศึกษา และมหาวิทยาลัยในการศึกษาเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี ตามมาตรา 11(3), (4)

อย่างไรก็ตาม เมื่อเราพิจารณาถึงอำนาจ หน้าที่ทั้ง 3 ประการดังกล่าวข้างต้น ของ ก.บช. แล้วจะพบว่า อำนาจหน้าที่ในกลุ่มที่สองเท่านั้น ที่เป็นอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมทางตุลาการ ส่วนอำนาจอื่น ๆ ยกเว้นตามมาตรา 11(4) นั้น เป็นอำนาจที่เกี่ยวข้องกับนิติกรรมทางปกครอง ซึ่งจะอธิบายในรายละเอียดเรียงลำดับหัวข้อถัดไป ดังนี้

1. การทำนิติกรรมทางปกครองของ ก.บช.

เหตุผลที่เราวิเคราะห์และพิจารณาว่า นิติกรรมในกลุ่มแรกและกลุ่มที่สาม ของ ก.บช. เป็นนิติกรรมทางปกครองก็เพราะว่า

ประการแรก นิติกรรมดังกล่าวข้างต้น เท่ากับว่าเป็นนิติกรรมที่เกิดขึ้นมาจากองค์กรทางปกครอง ซึ่งในที่นี้ก็คือ ก.บช. นั่นเอง

ประการที่สอง การทำนิติกรรมตามมาตรา 11(1) และ (3) ของ ก.บช. นั้น ต่างก็มีลักษณะเป็นการใช้อำนาจมหาชนทั้งสิ้น ตัวอย่างเช่น การรับขึ้นทะเบียนและออกใบอนุญาตให้แก่ผู้ขออนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามมาตรา 11(1) นั้น เห็นว่าเป็น

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เหตุผลที่เราถือว่า ก.บช. เป็นองค์กรทางปกครองก็เนื่องมาจากเป็น สถาบันวิชาชีพที่ได้รับมอบอำนาจตามกฎหมายมาจากรัฐ ที่จะควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีอันเป็นการปกป้องสังคมอย่างหนึ่ง ถือว่าเป็นการกระทำแทนรัฐ

อำนาจหน้าที่ที่พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มอบให้ ก.บช. เป็นผู้ดำเนินการแต่ฝ่ายเดียว ก.บช. สามารถที่จะใช้ดุลพินิจ และมีอำนาจตัดสินใจในการที่จะรับขึ้นทะเบียนหรือไม่รับขึ้นทะเบียน หรือมีดุลพินิจที่จะออกใบอนุญาตหรือไม่ออกใบอนุญาตให้แก่บุคคลผู้ขอเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ ในกรณีเช่นนี้หากเราพิจารณากันต่อไปแล้ว จะพบว่า การรับขึ้นทะเบียนหรือไม่รับขึ้นทะเบียนและการออกใบอนุญาตหรือไม่ออกใบอนุญาตนั้น ก็ส่งผลให้ผู้ยื่นขอประกอบวิชาชีพสอบบัญชานั้น สามารถหรือไม่สามารถเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้เลย นั่นก็แสดงว่า หากทาง ก.บช. ไม่รับขึ้นทะเบียนและออกใบอนุญาตให้แล้ว บุคคลนั้นไม่มีหนทางใดที่จะประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้เลย

ประการที่สาม นิติกรรมของ ก.บช. ตามมาตรา 11(1) และ (3) นั้น เป็นนิติกรรมที่มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการคุ้มครองผลประโยชน์ของส่วนรวม การที่พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 11(3) ที่บัญญัติให้ ก.บช. ออกข้อบังคับ วางหลักเกณฑ์ และวิธีการเกี่ยวกับการ ขอรอกออก การต่ออายุและการออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จากอำนาจหน้าที่ของ ก.บช. นี้จะเห็นว่ากฎหมายมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ ก.บช. ทำหน้าที่แทนรัฐในการควบคุมมาตรฐาน ของวิชาชีพสอบบัญชี หากไม่มีการบัญญัติกฎหมายไว้ในลักษณะเช่นนี้แล้ว วิชาชีพสอบบัญชีก็จะไม่ได้มาตรฐานสากลทั่ว ๆ ไปและผลกระทบที่ตามมา ก็ย่อมจะตกกับสาธารณชนโดยส่วนรวมที่เป็นผู้ใช้บริการจากวิชาชีพสอบบัญชีนี้นั้น จึงอาจจะกล่าวได้ว่านิติกรรมต่าง ๆ ดังกล่าวของ ก.บช. เป็นนิติกรรมที่เกิดขึ้นจากองค์การที่ได้รับมอบหมายอำนาจหน้าที่มาจากรัฐ ในเรื่องเกี่ยวกับ การบริการสาธารณะโดยมีการใช้อำนาจมหาชนและมีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน

ในเรื่องของการวางข้อบังคับ หรือการวางหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ของ ก.บช. ตามบทบัญญัติของมาตรา 11(3) นั้น เราถือว่าเป็นการทำนิติกรรมทางปกครองทั่วไป (Mesures reglementaires) ^{๖๖} เนื่องจากว่า การออกข้อบังคับทั่วไปนั้น เป็นนิติกรรมที่สร้างกฎเกณฑ์ ก่อให้เกิดผลทางกฎหมายในการใช้บังคับกับบุคคลที่จะเข้ามาประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

ส่วนการรับขึ้นทะเบียน และออกใบอนุญาตให้แก่ผู้ขออนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามบทบัญญัติมาตรา 11(1) นั้นเราถือว่าเป็นการทำนิติกรรมทางปกครองเป็นการเฉพาะราย เนื่องจากว่าเป็นการก่อให้เกิดผลทางกฎหมายเป็นการอนุญาต เฉพาะบุคคลนั้น เท่านั้น ห้ามมีผลกระทบถึงบุคคลอื่นไม่ โดยในเรื่องเกี่ยวกับการทำนิติกรรมทางปกครองเป็นการเฉพาะรายในการรับขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2506 - ปี พ.ศ. 2536 จะเห็นว่าจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการเพิ่มจำนวนมากขึ้นทุกปี เมื่อมีคนจำนวนมากการควบคุมในการประกอบวิชาชีพก็ย่อมจะมีความจำเป็นมากขึ้นโดยจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะปรากฏตามตารางในแต่ละปีดังต่อไปนี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

^{๖๖} อุดม รัฐอมฤต, "สภาวิชาชีพ," วารสารนิติศาสตร์ 19 (มิถุนายน 2532):



ผู้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

พ.ศ.	จำนวนทั้งสิ้น (ราย)	จำนวนเพิ่มในแต่ละปี	
		ราย	อัตราร้อยละ
2506	489	489	-
2507	908	419	86
2508	1,203	295	32
2509	1,478	275	23
2510	1,754	276	19
2511	2,160	406	23
2512	2,286	126	6
2513	2,399	113	5
2514	2,529	130	5
2515	2,667	138	5
2516	2,761	94	4
2517	2,822	61	2
2518	2,901	79	3
2519	2,948	47	2
2520	3,049	101	3

พ.ศ.	จำนวนทั้งสิ้น (ราย)	จำนวนเพิ่มในแต่ละปี	
		ราย	อัตราร้อยละ
2521	3,106	57	2
2522	3,157	51	2
2523	3,193	36	1
2524	3,231	38	1
2525	3,268	37	1
2526	3,348	80	2
2527	3,437	89	3
2528	3,474	37	1
2529	3,542	68	2
2530	3,623	81	2
2531	3,662	39	1
2532	3,737	75	2
2533	3,886	149	4
2534	4,112	226	5
2535	4,245	43	1
2536 ณ 31มี.ค.36	4,251		-

ที่มา : สำนักงาน ก.บช. กองบัญชาการตำรวจนครบาล กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์

2. การทำนิติกรรมทางตุลาการของ ก.บช.

นอกจากอำนาจ ในการทำนิติกรรมทางปกครอง ดังกล่าวมาแล้ว ก.บช. ยังมีอำนาจในการทำนิติกรรมทางตุลาการอีกด้วย แม้ว่า ก.บช. จะได้รับการพิจารณาว่าเป็นองค์กรฝ่ายปกครอง แต่มิได้หมายความว่า องค์กรนี้จะทำนิติกรรมทางปกครองแต่อย่าง เดียวดังจะเห็นได้ จากกรณีที่ ก.บช. มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาด ในเรื่องมรรยาทของผู้ สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งตามกฎหมายได้มีการให้อำนาจแก่ ก.บช. ที่จะลงโทษโดยการสั่งพัก หรือ เพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ (มาตรา 11(2)) เราถือเป็นการทำ นิติกรรมทางตุลาการ และการแบ่งแยกดังกล่าวก็เป็นแนวคิดที่สอดคล้องกับกฎหมายปกครอง ฝรั่งเศส ซึ่งได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์มาแล้ว และก็เป็นเหตุผลประการหนึ่ง ที่เราจะต้องแยก นิติกรรมทั้งสองออกมา เพื่อจะเป็นประโยชน์ในการพิจารณาหรือวิเคราะห์การทำงานของ แต่ละสถาบัน

ในกรณีที่ ก.บช. มีอำนาจตามกฎหมาย ในการทำนิติกรรมทางตุลาการ กรณีมี การประพฤติผิดมรรยาทแห่งวิชาชีพสอบบัญชีหรือทำการฝ่าฝืนกฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งกฎหมาย ได้ให้อำนาจแก่ ก.บช. ที่จะลงโทษโดยการสั่งพักใบอนุญาต มีกำหนดครั้งละไม่เกิน 1 ปี และมีอำนาจในการสั่งเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้^{๕๔}

เหตุผลที่เราพิจารณาว่า การพิจารณาหรือลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ประพฤติ ผิดมรรยาทตามกฎหมาย เป็นนิติกรรมทางตุลาการนั้นเราสามารถจะอธิบายโดยปรับเข้ากับ หลักเกณฑ์ที่มีการกล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ผ่านมาได้ดังนี้

ประการแรก พิจารณาจากหลักเกณฑ์ในทางเนื้อหา การพิจารณาคดีเกี่ยวกับ มรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีเนื้อหาอยู่ที่การพิจารณาว่าผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีที่

^{๕๔} พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505, มาตรา 19.

ถูกกล่าวหา (ไม่ว่าจะถูกกล่าวหาโดยผู้เสียหายโดยตรงหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ตรวจพบการกระทำผิดนั้นก็ตาม) นั้นได้กระทำผิดมรรยาตตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือกฎกระทรวง ที่ออกตามกฎหมายนั้น จริงหรือไม่ โดยที่เมื่อเราพิจารณาจากโครงสร้างของคดีเกี่ยวกับมรรยาตของผู้สอบบัญชีแล้ว จะพบว่าโครงสร้างของคดีประเภทนี้มียอดประกอบครบตามเงื่อนไขของหลักเกณฑ์ในทางเนื้อหาของนิติกรรมในทางตุลาการ 3 ประการคือ

ก. เป็นปัญหากฎหมายที่มีการเสนอต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจมหาชนตามกฎหมายในกรณีนี้เราจะเห็นได้ว่าจากกรณีที่มีปัญหานำเสนอว่าผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี ที่ถูกกล่าวหาว่ามีการประพฤติผิดมรรยาตของผู้สอบบัญชีจริงหรือไม่ และมีเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจมหาชนตามกฎหมายอันได้แก่ ก.บช. เป็นผู้ทำการสอบสวนและพิจารณา

ข. มีการให้ทางออกสำหรับปัญหาข้อกฎหมายนั้น คือ เมื่อ ก.บช. ได้รับรายงานและความเห็นของคณะอนุกรรมการมรรยาตผู้สอบบัญชีแล้ว ก.บช. อาจจะมีคำวินิจฉัยยกข้อกล่าวหา หรือข้อกล่าวโทษ ในกรณีที่ข้อเท็จจริงปรากฏว่าคำกล่าวหา หรือคำกล่าวโทษนั้นรับฟังไม่ได้ว่ามีการประพฤติผิดมรรยาต หรือเมื่อ ก.บช. เห็นว่าคดีมีมูล และมีการกระทำผิดมรรยาตตามที่มีคำกล่าวหา หรือกล่าวโทษจริง ก.บช. ก็อาจจะมีคำสั่งลงโทษผู้ถูกกล่าวหาอย่างใดอย่างหนึ่งตามกฎหมาย

ค. มีคำตัดสิน ซึ่งมาจากทางออกสำหรับปัญหาในข้อ 2 ก.บช. มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดอย่างหนึ่งอย่างใดดังนี้

1. สั่งพักใช้ใบอนุญาตได้ครั้งละไม่เกิน 1 ปี

2. สั่งเพิกถอนใบอนุญาต

ประการที่สอง หลักเกณฑ์ในทางรูปแบบ การพิจารณาคดีมรรยาตของผู้สอบบัญชี จะพบว่าหลักเกณฑ์ในทางรูปแบบของการทำนิติกรรมทางตุลาการ 3 ประการ คือ

1. รูปแบบของ ก.บช. มีความเป็นอิสระในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทโดยการ

ใช้รูปแบบของคณะกรรมการในการพิจารณาวินิจฉัยคดีมรรยาท^{๕๕} มติของที่ประชุมของคณะกรรมการให้ถือเสียงข้างมากเป็นเกณฑ์ โดยกรรมการหนึ่งคนมีหนึ่งเสียงในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มอีกหนึ่งเสียงเป็นเสียงชี้ขาด^{๕๖} ยกเว้นแต่กรณีจะลงมติรับผู้ลอบบัญชี ที่ถูกเพิกถอนใบอนุญาตแล้วให้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้ลอบบัญชีรับอนุญาตใหม่เช่นนี้ มติของที่ประชุมจะต้องประกอบด้วยเสียงไม่น้อยกว่าสองในสามของกรรมการทั้งหมด^{๕๗}

2. มีรูปแบบวิธีพิจารณาความคล้ายคลึง ในกรณีที่ บุคคลใดได้รับความเสียหาย เพราะการประพฤติผิดมรรยาทของผู้ลอบบัญชี หรือกรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้ลอบบัญชี ตรวจพบการกระทำผิดมรรยาทของผู้ลอบบัญชีก็มีสิทธิกล่าวหาผู้ลอบบัญชีคนนั้น * โดยทำเรื่องยื่นต่อสำนักงาน ก.บช. ให้มีการดำเนินคดีมรรยาทกับผู้ลอบบัญชีแล้วสำนักงาน ก.บช. ก็จะส่งเรื่องให้คณะกรรมการที่เกี่ยวข้องคือ คณะทำงานได้สอบสวนข้อเท็จจริงฯซึ่งจะทำหน้าที่พิจารณาข้อเท็จจริงตามที่สำนักงาน ก.บช. เสนอและสรุปเรื่อง

^{๕๕} คุณสมบัติและองค์ประกอบของ ก.บช. ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.2.1

^{๕๖} พระราชบัญญัติผู้ลอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 9 วรรค 2

^{๕๗} พระราชบัญญัติผู้ลอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 10.

* เนื่องจากวิชาชีพลอบบัญชีเป็นวิชาชีพที่ต่างกับวิชาชีพอื่นคือเมื่อมีการกระทำผิดเกิดขึ้นแล้ว ผู้รับประโยชน์มักจะเป็นเจ้าของกิจการ หรือผู้ต้องการจะหลีกเลี่ยงกฎหมายอย่างใดอย่างหนึ่ง แต่บุคคลที่เสียหายจริง ๆ คือ บุคคลภายนอก หรือประชาชนที่มีความจำเป็นที่จะต้องใช้งบการเงินของกิจการนั้น ๆ จึงกำหนดว่าผู้เสียหายใดก็ตามที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ผู้ลอบบัญชีนั้นรับผิดชอบ หรือกรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐตรวจพบก็อาจยื่นกล่าวโทษได้ ถือว่าเป็นการปกป้องสาธารณชน

เสนอต่อคณะกรรมการมรรยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและเมื่อคณะกรรมการมรรยาทฯ ได้รับข้อเท็จจริงและความเห็นมาจากคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ แล้ว ก็จะทำหน้าที่ในการพิจารณากลับกรองอีกครั้งหนึ่ง โดยในชั้นของคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ นี้ จะมีการเชิญผู้สอบบัญชีมาชี้แจง แล้วคณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงฯ ก็จะสรุปเข้าที่ประชุมคณะทำงานฯ เพื่อสรุปเสนอคณะกรรมการมรรยาทฯ และ ก.บช. ตามลำดับเพื่อพิจารณามีคำสั่งต่อไป

3. คำวินิจฉัยชี้ขาดคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีของ ก.บช. ถือเป็นที่สุด กล่าวคือมีลักษณะเด็ดขาดจะนำมาฟ้องร้องอีกไม่ได้ (L'autorite de la chose jugée) ยกเว้นแต่การอุทธรณ์ไปในชั้นที่สูงกว่า แต่เท่าที่ผ่านมาจนถึงปัจจุบันนี้ ศาลยุติธรรมของเรายังไม่ถึงว่าคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทนั้นเป็นที่สุด ศาลยังมีอำนาจที่จะเข้าไปตรวจสอบดูได้ว่า คำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้น ถูกต้องตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่^{๑๑} แต่ศาลจะไม่เข้าไปควบคุมลักษณะที่ว่า การใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการนั้นถูกต้องหรือดีที่สุดในหรือไม่

จากการพิจารณาการดำเนินการทางตุลาการของ ก.บช. โดยอาศัยหลักเกณฑ์ 2 หลัก ดังกล่าวมาพิจารณา ผู้เขียนเห็นว่าหลักเกณฑ์ในทางเนื้อหาของจะเป็นตัวชี้ให้เห็นถึงการดำเนินการทางตุลาการ ได้เด่นชัดกว่าอาศัยหลักเกณฑ์ในทางรูปแบบ เนื่องจากที่ได้ศึกษามาแล้วว่า นิติกรรมทางตุลาการมีเนื้อหาอยู่ที่การวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจะรักษาความสงบเรียบร้อยของสังคมเป็นส่วนรวม และจากผลการดำเนินงานที่ผ่านมาของ ก.บช. ในการลงโทษทางมรรยาทวิชาชีพสอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาต เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตั้งแต่ปี พ.ศ. 2515-พ.ศ. 2536 ปรากฏตามตารางดังต่อไปนี้

^{๑๑} คำพิพากษาฎีกาที่ 646-647/2510 และ 2323/2525.

จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกลงโทษ

(ตั้งแต่ พ.ศ. 2515 - ปัจจุบัน)

ปี	เพิกถอน (ราย)	สั่งพัก (ราย)	รวม (ราย)	หมายเหตุ
2515	1	1	2	
2517	2	-	2	
2518	1	1	2	
2519	-	9	9	
2521	1	3	4	
2522	-	3	3	
2523	2	-	2	
2524	-	1	1	
2525	1	1	2	
2526	2	2	4	
2528	-	3	3	
2529	3	3	6	
2530	4	1	5	
2531	7	-	7	
2532	8	5	13	

ปี	เบิกถอน (ราย)	สั่งพัก (ราย)	รวม (ราย)	หมายเหตุ
2533	14	2	16	
2534	11	5	16	
2535	14	4	18	
2536 ณ 8 เม.ย. 36	5	-	5	
รวม	76	44	120	

ที่มา : สำนักงาน ก.บช. กองบัญชาการตำรวจนครบาล กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ข. การทำนิติกรรมของกรมสรรพากร

กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานของรัฐ ที่มีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลผู้มีรายได้อันไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ตาม การยื่นชำระภาษีของบรรดานิติบุคคล ก็จำเป็นจะต้องจัดทำบัญชีขึ้นมาและการจัดทำบัญชีก็จะต้องมีผู้รับรองว่าบัญชีนั้นได้ทำถูกต้องตามขั้นตอนและตามหลักการทั่วไปโดยผู้รับรองบัญชีก็คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กรมสรรพากร จึงได้มีบทบาทเข้ามาควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตดังกล่าว โดยมีอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้ใช้อำนาจนั้น

มาตรา 3 ลัทธิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า

"เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร การตรวจสอบและรับรองบัญชี จะกระทำได้ก็แต่โดยบุคคลที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดี

บุคคลที่จะขอใบอนุญาตจากอธิบดีตามความในวรรคก่อนต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติและปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

บุคคลใดได้รับใบอนุญาตดังกล่าวแล้ว ถ้าฝ่าฝืนระเบียบที่อธิบดีกำหนด อธิบดีอาจพิจารณาสั่งเพิกถอนใบอนุญาตเสียได้..."

จากบทมาตราดังกล่าว อธิบดีกรมสรรพากรก็ได้มีการออกประกาศ เกี่ยวกับการตรวจสอบ และรับรองบัญชีไว้เรื่องระเบียบ เกี่ยวกับการตรวจสอบ และรับรองบัญชีตาม มาตรา 3 ลัทธิ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 มิถุนายน พ.ศ. 2523 เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะตรวจสอบ และรับรองบัญชีซึ่งบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องจัดทำ และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินในการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรโดยมีการกำหนดไว้ว่า

"ข้อ 2 ต้องเป็นบุคคลที่มีคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี

ให้บุคคลที่มีคุณสมบัติดังกล่าวในวรรคหนึ่ง เป็นผู้ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร ตามประกาศนี้ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากร จะสั่งเป็นอย่างอื่น

ข้อ 5 ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตตามข้อ 2 ไม่ปฏิบัติให้เป็นไปตามประกาศนี้ อธิบดีกรมสรรพากรอาจสั่งเพิกถอนใบอนุญาตนั้นได้...

เมื่อเราพิจารณา ถึงอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร โดยอธิบดีกรมสรรพากร จากประมวลรัษฎากร และจากประกาศฉบับดังกล่าว เราสามารถที่จะแยกอำนาจ หน้าที่ของอธิบดีกรมสรรพากรได้เป็น 2 ประการคือ

1. อำนาจหน้าที่ในการออกระเบียบต่าง ๆ และการออกใบอนุญาตให้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าว เป็นการอนุโลมว่าผู้ได้รับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจาก ก.บช. แล้วถือว่าได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร (ข้อ 2)

2. อำนาจหน้าที่ในการควบคุม มรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยการสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ข้อ 5)

เมื่อเราพิจารณาถึงอำนาจหน้าที่ทั้ง 2 ประการดังกล่าวแล้วผู้เขียนมีความเห็นว่าน่าจะเป็นการทำนิติกรรมทางปกครองของกรมสรรพากรทั้ง 2 ประการ ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

ประการแรก การออกระเบียบต่าง ๆ และการออกใบอนุญาตให้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รวมทั้งการเพิกถอนใบอนุญาตนั้น เท่ากับว่าเป็นนิติกรรมที่เกิดขึ้นจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งในที่นี้ผู้ใช้อำนาจก็คือ อธิบดีกรมสรรพากรนั่นเอง

ประการที่สอง การทำนิติกรรมตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ลงวันที่ 19 มิถุนายน พ.ศ. 2523 ดังกล่าวนั้น มีลักษณะเป็นการใช้อำนาจมหาชนนั่นก็คือ การให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรแต่ฝ่ายเดียวที่จะเป็นผู้พิจารณาอนุญาตว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใดที่จะทำการตรวจสอบและรับรองบัญชี ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่จะยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินในการเสียภาษีเงินได้บ้าง หรือจะมีคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีคนใด นั่นก็แสดงว่า หากอธิบดีกรมสรรพากรไม่อนุญาตโดยไม่ยอมออกใบอนุญาตให้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น ก็ไม่สามารถจะรับรองบัญชีที่จะยื่นต่อ

เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรได้ หรือหากเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใดแล้วผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนนั้นก็ไม่สามารถจะทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ยื่นเสียภาษีต่อกรมสรรพากรได้

ประการที่สาม การทำนิติกรรมของอธิบดีกรมสรรพากรในประกาศฉบับดังกล่าว ถือว่า เป็นนิติกรรมที่มีวัตถุประสงค์ เพื่อคุ้มครองประโยชน์ของรัฐ ซึ่งจะเป็ประโยชน์กับประชาชนทุกคน และในที่นี้กรมสรรพากรก็มีอำนาจหน้าที่โดยตรงในการจัดเก็บภาษี เพื่อผลประโยชน์โดยรวมอยู่แล้ว และการทำหน้าที่ของอธิบดีกรมสรรพากรก็ถือว่าเป็นการกระทำโดยเจ้าพนักงานของรัฐด้วย

ดังนั้น จากที่เราพิจารณาทั้งหมด จึงเห็นว่าการทำนิติกรรม ของอธิบดีกรมสรรพากรเป็นนิติกรรมทางปกครองนั่นเอง

ข้อสังเกต

อำนาจหน้าที่ในประกาศที่ 2 กรณีที่ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หากพิจารณาแล้วอาจคล้ายกับเป็นการทำนิติกรรมทางตุลาการเพราะเป็นการลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประการหนึ่ง แต่เหตุผลที่ไม่ถือว่าเป็นนิติกรรมทางตุลาการ ก็เนื่องมาจาก การดำเนินการเพิกถอนใบอนุญาตของอธิบดีกรมสรรพากรไม่มีลักษณะเป็นการดำเนินการกระบวนทางศาลกล่าวคือ

1. การวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรไม่เป็นที่สุด ผู้ได้รับผลกระทบจากคำสั่งนั้นยังอาจนำคดีขึ้นฟ้องยังศาลยุติธรรมได้
2. การมีคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร ไม่ได้จัดทำขึ้นภายใต้แบบ และวิธีพิจารณาความในการจัดทำคำพิพากษา อันถือเป็นลักษณะที่สำคัญของการทำนิติกรรมทางตุลาการ เช่น ก่อนจะมีคำสั่งไม่ได้เรียกบุคคลที่ถูกกล่าวหามาชี้แจงซึ่งถือเป็นหลักฟังความสองฝ่าย ที่จะต้องเปิดโอกาสให้ผู้ถูกกล่าวหาได้นำพยานหลักฐานเข้าชี้แจงแก้ข้อกล่าวหา
3. การวินิจฉัยที่จะถือว่าเป็นนิติกรรมทางตุลาการ จะต้องมืองค์คณะในการวินิจฉัยคดี แต่ปรากฏว่า การที่อธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาต เป็นลักษณะ

การวินิจฉัยโดยบุคคลคนเดียว

ดังนั้น จากเหตุผลดังกล่าว เราจึงไม่ถือว่าการสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของอธิบดีกรมสรรพากรเป็นนิติกรรมทางตุลาการแต่ถือเป็นนิติกรรมทางปกครองเท่านั้น

ค. การทำนิติกรรมของธนาคารแห่งประเทศไทย

ในส่วนของธนาคารแห่งประเทศไทยนี้ หากเรามองในด้านของการเงินการธนาคารแล้ว ธนาคารแห่งประเทศไทย มีหน้าที่หลักในการควบคุมดูแลการบริหารงานของธนาคารพาณิชย์ สถาบันการเงินต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ แต่ในส่วนของผู้สอบบัญชีที่จะสอบบัญชีของสถาบันดังกล่าว ธนาคารแห่งประเทศไทยก็เข้ามามีบทบาทในการกำหนดหลักเกณฑ์ หรือคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมเข้ามา^{๑๑} ซึ่ง เมื่อเรามองวัตถุประสงค์หลักของธนาคารแห่งประเทศไทยแล้วไม่ได้มีหน้าที่โดยตรงในการควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเหมือนกับ ก.บข. และกรมสรรพากรที่มีอำนาจ ในการลงโทษโดยการสั่งพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีได้เลย แต่กรณีของธนาคารแห่งประเทศไทยมิใช่เป็นการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่เป็นกรณีการให้ความเห็นชอบหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น นั่นก็คือ แม้ว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะถูกเพิกถอนการให้ความเห็นชอบจากธนาคารแห่งประเทศไทยแล้ว ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นก็ยังสามารถทำการตรวจสอบบัญชีของกิจการอื่นได้ นอกจากธนาคารพาณิชย์ และสถาบันการเงินดังกล่าวเท่านั้น ดังนั้นการพิจารณาการทำนิติกรรมของธนาคารแห่งประเทศไทย ผู้เขียนจะขอกล่าวรวมกันไปแล้วจึงจะชี้ให้เห็นว่าการกระทำดังกล่าวของธนาคารแห่งประเทศไทย เป็นนิติกรรมทางปกครอง หรือ

^{๑๑} ชนิดา สุวรรณจุกะ, "วิชาชีพการบัญชี," ใน ประสบการณ์วิชาชีพการบัญชี หน้าที่ 1-7, หน้า 77.

นิติกรรมทางตุลาการหรือไม่

ในขณะนั้นธนาคารแห่งประเทศไทย ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ของผู้สอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์ และสถาบันการเงินไว้ * โดยมีหลักเกณฑ์พื้นฐานว่าจะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 หรือได้รับใบอนุญาตจาก ก.บช. ก่อนนั่นเอง นอกจากนั้นก็เพิ่มเติมนักเกณฑ์เพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมี นั่นก็แสดงว่า หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีคุณสมบัติครบตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดแล้ว ก็อาจจะได้รับความเห็นชอบจากธนาคารแห่งประเทศไทย และหากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตขาดคุณสมบัติข้อใดข้อหนึ่งไปก็อาจจะถูกเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ จากธนาคารแห่งประเทศไทยได้เช่นกัน

เมื่อเราพิจารณา ถึงอำนาจหน้าที่ของธนาคารแห่งประเทศไทย ที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีแล้ว สามารถที่จะจำแนกได้เป็น 2 กลุ่มสำคัญ คือ

กลุ่มที่ 1 การออกระเบียบและกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีจะทำการสอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินต่าง ๆ ซึ่งก็รวมทั้งการพิจารณาให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นด้วย

กลุ่มที่ 2 อำนาจในการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ไม่ปฏิบัติตามมรรยาทที่กำหนดไว้ รวมทั้งมาตรฐานที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้กำหนดเพิ่มขึ้น

หากเราพิจารณาถึงอำนาจหน้าที่ของธนาคารแห่งประเทศไทยระหว่าง กลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 2 ผู้เขียนเห็นว่าน่าจะเป็นการทำนิติกรรมทางปกครองของธนาคารแห่งประเทศไทย

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

* หลักเกณฑ์และคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะได้รับความเห็นชอบจากธนาคารแห่งประเทศไทย ที่จะตรวจสอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์ และสถาบันการเงินต่าง ๆ โปรดดูรายละเอียดในภาคผนวก หน้า 312-320.

ไทยทั้งสองกลุ่มด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

ประการแรก การทำนิติกรรมดังกล่าวของธนาคารแห่งประเทศไทย ถือว่าเป็นนิติกรรมที่เกิดขึ้นจากนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน ซึ่งในที่นี้ก็คือ ธนาคารแห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นสถาบันที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย

ประการที่สอง การทำนิติกรรมของธนาคารแห่งประเทศไทยนั้นต่างเป็นลักษณะของการใช้อำนาจมหาชนทั้งสิ้น นั่นก็คือเป็นอำนาจของธนาคารแห่งประเทศไทย ที่จะออกกฎเกณฑ์ต่าง ๆ มาบังคับใช้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะมาตรวจสอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์ และสถาบันการเงินต่าง ๆ

ประการที่สาม นิติกรรมของธนาคารแห่งประเทศไทย ดังกล่าวนั้นก็ถือว่าเป็นนิติกรรมที่มีวัตถุประสงค์ ในการคุ้มครองประโยชน์ของส่วนรวม เนื่องจากธนาคารพาณิชย์ และสถาบันการเงินต่าง ๆ มีผลกระทบหรือเกี่ยวพันกับประชาชนเป็นจำนวนมาก รวมทั้งความเกี่ยวพันกับความมั่นคงทางด้านเศรษฐกิจของประเทศด้วย

ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาแล้ว การออกระเบียบ กฎเกณฑ์ต่าง ๆ รวมทั้งการให้ความเห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ถือเป็นนิติกรรมทางปกครองของธนาคารแห่งประเทศไทย และเป็นองค์การที่ได้รับมอบอำนาจจากรัฐ ในการคุ้มครองประโยชน์ของสาธารณชน

การทำนิติกรรมในกลุ่มที่ 2 ของธนาคารแห่งประเทศไทย หากพิจารณาแล้ว การเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คล้ายกับเป็นการทำนิติกรรมทางตุลาการของธนาคารแห่งประเทศไทย เพราะดูเหมือนเป็นการลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่ผู้เขียนเห็นว่า การเพิกถอนการให้ความเห็นชอบดังกล่าว น่าจะเป็นเพียงนิติกรรมทางปกครองเท่านั้น น่าจะมีใช้เป็นการทำนิติกรรมทางตุลาการ เนื่องจากว่าการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบดังกล่าว มิใช่เป็นลักษณะของการควบคุม ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยตรงและธนาคารแห่งประเทศไทย ก็ได้มีวัตถุประสงค์หลักในการควบคุมผู้สอบบัญชีเหมือน ก.บ.ช. ที่กฎหมายให้อำนาจในการสั่งพักใบอนุญาตหรือเพิกถอนใบอนุญาตเลยและหากทาง ธนาคารแห่งประเทศไทย เพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนใดแล้ว ผู้สอบบัญชี

คนนั้น ยังเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 สามารถทำการตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองบัญชีของกิจการอื่น ๆ ได้ยกเว้นธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินต่าง ๆ เท่านั้น การเพิกถอนการให้ความเห็นชอบของธนาคารแห่งประเทศไทยดังกล่าว จึงเป็นอำนาจดำเนินการของฝ่ายบริหาร ซึ่งการทำนิติกรรมของธนาคารแห่งประเทศไทยทั้ง 2 กลุ่ม จึงเป็นเพียงการทำนิติกรรมทางปกครองเท่านั้น

ง. การทำนิติกรรมของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ถือว่าเป็นหน่วยงานที่เพิ่งจะเกิดขึ้นใหม่ การเคลื่อนไหวในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชียังมีอยู่น้อยมาก และก็เช่นเดียวกับธนาคารแห่งประเทศไทยที่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. มิได้มีวัตถุประสงค์โดยตรงในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ดังนั้น การพิจารณาการทำนิติกรรมของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. จึงมีความคล้ายคลึงกับการทำนิติกรรมของ ธนาคารแห่งประเทศไทย เนื่องจากเป็นลักษณะของการให้ความเห็นชอบหรือการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น

ในส่วนของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ของผู้สอบบัญชี ที่จะทำการตรวจสอบ และแสดงความเห็นในบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ และแสดงความเห็นในงบการเงินในแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์ใหม่และหนังสือชี้ชวนไว้

หลักเกณฑ์และคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ที่จะตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทหลักทรัพย์ และแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์ใหม่ โปรดดูรายละเอียดในภาคผนวก หน้า 321-324.

ซึ่งจากลักษณะอำนาจหน้าที่ของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ดังกล่าว ที่เกี่ยวข้องกับ ผู้สอบบัญชีแล้ว สามารถจะจำแนกได้เป็น 2 กลุ่ม ที่สำคัญคือ

กลุ่มที่ 1 การออกระเบียบและกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี รวมทั้ง การพิจารณาให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นด้วย

กลุ่มที่ 2 อำนาจในการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบรับอนุญาต ที่ไม่ปฏิบัติตามมรรยาท ที่กำหนดไว้ รวมทั้งข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ทางสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ได้กำหนดเพิ่มขึ้น ด้วย

เราสามารถจะทำการวิเคราะห์ถึงการทำนิติกรรมในกลุ่มที่ 1 และ 2 ดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าน่าจะเป็นการทำนิติกรรมทางปกครองทั้งสองกลุ่มเหมือนกับกรณีของธนาคาร แห่งประเทศไทย ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

ประการแรก การทำนิติกรรมดังกล่าวของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. เป็นนิติกรรมที่เกิดขึ้นจากนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน ซึ่งในที่นี้ก็คือสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ซึ่งเป็นสถาบันที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย

ประการที่สอง การทำนิติกรรมของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. นั้นต่าง เป็นลักษณะของการใช้อำนาจมหาชนทั้งสิ้น นั่นก็คือ เป็นอำนาจของสำนักงานฯ ที่จะทำการ ออกกฎเกณฑ์ต่าง ๆ มาบังคับใช้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่จะมาตรวจสอบบัญชี ของบริษัท หลักทรัพย์ และแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์ใหม่และหนังสือชี้ชวน

ประการที่สาม นิติกรรมของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ดังกล่าวนั้น ถือว่าเป็นนิติกรรมที่มีวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองประโยชน์ของส่วนรวมเพราะเป็นที่แน่นอนว่า บริษัทหลักทรัพย์หรือการออกหนังสือชี้ชวนในการเสนอขายหลักทรัพย์ใหม่ ย่อมจะต้องมีความ เกี่ยวพันกับบุคคลภายนอกเป็นส่วนรวม

เมื่อพิจารณาแล้วจึงเห็นว่า การออกระเบียบ กฎเกณฑ์ต่าง ๆ รวมทั้งการให้ความ เห็นชอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นนิติกรรมทางปกครองของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต.

โดยถือว่าเป็นองค์กรที่ได้รับมอบอำนาจจากรัฐ ในการคุ้มครองผลประโยชน์ของสาธารณชน การทำนิติกรรมในกลุ่มที่ 2 ของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. หากพิจารณา ดูแล้วจะเหมือนกับ การทำนิติกรรมทางตุลาการของสำนักงานฯ แต่ผู้เขียนก็ยังมีความเห็น เหมือนกับในส่วนของธนาคารแห่งประเทศไทยที่ได้วิเคราะห์มาแล้วว่า การเพิกถอนการให้ ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสำนักงานฯ เป็นเพียงนิติกรรมทางปกครองเพราะถือ เป็นอำนาจดำเนินการของฝ่ายบริหาร ซึ่งในที่นี้ก็คือสำนักงานฯ นั่นเอง นอกจากนั้นหาก สำนักงานฯ เพิกถอนการให้ความเห็นชอบ แล้วผู้สอบบัญชีนั้นก็ยังคงเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 อยู่นั่นเอง ดังนั้น การทำนิติกรรมทั้งสองกลุ่ม ถือเป็นการทำนิติกรรมทางปกครองของสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ทั้งสิ้น

3.6 องค์กรในการควบคุมการทำนิติกรรมของสถาบันควบคุมวิชาชีพต่าง ๆ

เป็นที่ยอมรับกันในปัจจุบันนี้ว่า รัฐธรรมนูญตามระบอบประชาธิปไตย ของเราไม่ ว่าจะเป็นรัฐธรรมนูญฉบับใดก็ตาม จะมีการแบ่งแยกอำนาจอธิปไตยออกเป็น 3 ส่วน คือ อำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหาร และอำนาจตุลาการ แต่ในทางปฏิบัติในขณะนี้เราไม่ได้มี เพียงองค์กร 3 องค์กรที่ใช้อำนาจทั้งสามนั้นโดยตรง แต่เรามีลักษณะองค์กรอีกองค์กรหนึ่ง ขึ้นมาใช้อำนาจที่เราเรียกว่าองค์กรฝ่ายปกครอง ซึ่งเป็นองค์กรของรัฐหรือฝ่ายบริหาร ⁷⁰ ซึ่งมีอำนาจทั้งทางนิติบัญญัติและตุลาการอยู่ในตัว เพื่อการออกข้อบังคับหรือการวินิจฉัยสั่งการ บางอย่างที่อยู่ในอำนาจขององค์กรนั้น โดยมีกฎหมายรองรับอำนาจ แต่แม้ว่าองค์กรฝ่าย ปกครองดังกล่าวจะมีอำนาจตามกฎหมายก็ตามแต่จะกระทำการใด ๆ ที่จะมีผลกระทบต่อสิทธิ

⁷⁰ จิรนิติ หะวานนท์, "การตรวจสอบการกระทำทางปกครองในศาล

เสรีภาพ ซึ่งรัฐธรรมนูญของรัฐบัญญัติรองรับ และให้ความคุ้มครองประชาชนได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจและจะต้องกระทำการดังกล่าวโดยไม่เป็นการขัดหรือแย้งกับกฎหมาย⁷⁴ และสถาบันที่เข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องในการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็น ก.บช. กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทยหรือสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต ล้วนแต่ถือว่าเป็นองค์กรฝ่ายปกครองโดยได้รับมอบหมายอำนาจจากรัฐดังนั้นการทำนิติกรรมต่าง ๆ ของสถาบันดังกล่าว ก็ควรจะมีการควบคุมโดยองค์กรหรือหน่วยงานอื่นเพื่อป้องกันการใช้อำนาจหรือการกระทำการของสถาบันเหล่านั้น เป็นไปโดยอำเภอใจหรือปราศจากเหตุผลเพราะการควบคุมการทำการของสถาบันดังกล่าว ถือเป็น การคุ้มครองประชาชนและถือเป็น การให้ความยุติธรรมกับประชาชนได้ในระดับหนึ่งนั้นก็แสดงว่า สถาบันที่ทำนิติกรรมต่าง ๆ จะต้องมี การกระทำโดยรอบคอบ มีเหตุผล เพราะมิฉะนั้นอาจจะถูกตรวจสอบจากหน่วยงานอื่น ซึ่งในหัวข้อนี้ ก็จะกล่าวถึงลักษณะของการควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายบริหารเอง และการควบคุมโดยองค์กรภายนอกซึ่งในที่นี้ก็จะคงจะเป็นศาลยุติธรรม โดยจะมีการกล่าวถึงหลักการควบคุมโดยทั่วไปก่อนแล้วจึงจะทำการวิเคราะห์ถึงการควบคุมในสถาบันวิชาชีพสอบบัญชีนี้ว่า เป็นไปตามหลักทั่วไป หรือไม่

3.6.1 การควบคุมการทำนิติกรรมโดยองค์กรภายใน

ในส่วนของการควบคุมในที่นี้ก็คือ การควบคุมโดยสายงานการบังคับบัญชาที่เหนือกว่าโดยถือว่า เป็นการควบคุมที่ดำเนินการโดยฝ่ายปกครอง หรือ ฝ่ายบริหารนั่นเองไม่มีองค์กรภายนอกเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย ซึ่งการควบคุมโดยองค์กรภายในเช่นนี้เป็นที่โต้แย้งกัน

⁷⁴ วรพจน์ วิศรุตนิพนธ์, " การควบคุมการใช้ดุลพินิจทางปกครองโดยองค์กรตุลาการ," รวมบทความในโอกาสเกษียณอายุราชการ 60 ปี ดร. ปรีดี เกษมทรัพย์ (กรุงเทพมหานคร :พี.เค. พรินติ้งเฮาส์, 2531), หน้า 195.

ว่าจะให้หลักประกันหรือการคุ้มครองแก่ประชาชน หรือผู้ถูกระทบสิทธินั้นได้น้อย เพราะโดยทั่วไปนั้น เจ้าหน้าที่ในระดับล่างถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่ปฏิบัติการนั้นมักจะปฏิบัติตามนโยบายของเจ้าหน้าที่เบื้องบน ดังนั้นจึงมีโอกาสน้อยมากที่ผู้บังคับบัญชาระดับสูงจะยกเลิกหรือแก้ไขคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ในระดับล่าง แต่การควบคุมภายในนี้ก็มีประโยชน์ที่เห็นได้ชัดคือ องค์กรที่เป็นผู้บังคับบัญชานั้น สามารถที่จะทำการควบคุมการใช้ดุลพินิจ ขององค์กรในระดับล่างซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติงานได้อย่างสมบูรณ์⁷² โดยการควบคุมเช่นนี้จะมีการควบคุมโดยองค์กรภายใน ส่วนมากจะพบในประเทศที่มีการปกครองแบบรวมอำนาจ และมีสายงานการบังคับบัญชามาก โดยการตัดสินใจสุดท้าย จะอยู่ที่องค์กรสูงสุด ถ้าเป็นประเทศไทย ก็ขึ้นอยู่กับนายกรัฐมนตรีหรือรัฐมนตรีผู้รับผิดชอบขององค์กรทางปกครองนั้น ๆ และในการควบคุมการประกอบวิชาชีพต่าง ๆ ของประเทศไทย ได้มีการกำหนดให้รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินั้น ๆ เป็นสภานายกพิเศษ ที่จะเป็นผู้ทบทวนการดำเนินการต่าง ๆ ของคณะกรรมการควบคุมวิชาชีพนั้น ๆ ถึงแม้ตามกฎหมายที่เกี่ยวกับวิชาชีพต่าง ๆ มักจะมีการกำหนดให้อำนาจแก่สภานายกพิเศษไม่เป็นการเด็ดขาดก็ตาม มีการกำหนดให้สภานายกพิเศษมีสิทธิเพียงการให้ความเห็นชอบ หรือไม่ให้ความเห็นชอบแก่มติของที่ประชุมคณะกรรมการเท่านั้น ถึงแม้สภานายกพิเศษจะไม่ให้ความเห็นชอบหรือยับยั้งมตินั้นก็ตาม แต่หากคณะกรรมการฯ มีความเห็นยืนยันมติด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่า 2 ใน 3 ของจำนวนกรรมการทั้งหมด ก็ถือว่ามตินั้น เป็นอันใช้ได้ ในลักษณะการควบคุมเช่นนี้ ก็น่าจะถือเป็นการควบคุมกำกับในระดับหนึ่ง โดยเปิดโอกาสให้รัฐมนตรีผู้รักษาการตามกฎหมายนั้น เข้ามารับทราบหรือเข้ามาทำการตรวจสอบการดำเนินการของคณะกรรมการต่าง ๆ เหล่านั้นได้

⁷² โภคิน พลกุล, "รูปแบบและวิธีการควบคุมฝ่ายปกครอง," วารสารนิติศาสตร์ 12 (พ.ศ.2524), : 50-56.

เมื่อย้อนกลับมาพิจารณาในเรื่อง ของการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี สถาบันที่ถือว่าเข้ามาเกี่ยวข้องทั้ง 4 สถาบันไม่ว่าจะเป็น ก.บ.ช. กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามกฎหมายของสถาบันนั้น ๆ ปรากฏว่า ไม่มีกฎหมายมาตราใดที่มีการกำหนดให้มีการควบคุมการทำนิติกรรม ของสถาบันนั้น ๆ เหมือนกับวิชาชีพอื่น ๆ หรือกำหนดให้มีหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งโดยเฉพาะเข้ามาเป็นหน่วยงานในการทำหน้าที่ควบคุม สะท้อนให้เห็นถึงจุดบกพร่องในการควบคุมการทำนิติกรรมโดยองค์กรภายในซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า น่าจะเกิดปัญหาตามมา คือ เมื่อไม่มีกฎหมายกำหนดให้มีการควบคุมภายใน โดยหน่วยงานที่มีอำนาจเหนือกว่า แสดงว่าการดำเนินการของสถาบันควบคุมปราศจากการตรวจสอบจากหน่วยงานใด ๆ ทั้งสิ้น ดังนั้นไม่ว่าสถาบันฯ จะออกข้อบังคับ ระเบียบใด ๆ ก็ตาม เพื่อให้สมาชิกปฏิบัติหรือมีการวินิจฉัยสั่งการลงโทษผู้ประกอบการวิชาชีพแล้วคำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นก็เป็อันล้นสุดไม่เหมือนกับวิชาชีพอื่น เช่น ทนายความ เมื่อสภาพทนายความมีคำสั่งลงโทษแล้ว ผู้ถูกกระทบทลิตินั้นสามารถที่จะทำการอุทธรณ์ต่อสภานายกพิเศษได้⁷³ ก็ถือเป็นการทบทวนการดำเนินการได้ในระดับหนึ่ง

3.6.2 การควบคุมการทำนิติกรรมโดยศาลยุติธรรม

ในประเทศไทยเราขณะนี้ระบบศาลเป็นศาลเดี่ยว มิใช่ศาลคู่ที่มีศาลปกครอง ขึ้นมาทำหน้าที่ควบคุมนิติกรรมของฝ่ายปกครอง ในปัจจุบันนี้ ศาลยุติธรรมจึงเป็นศาลที่มีอำนาจในการควบคุมการทำนิติกรรมของฝ่ายปกครองด้วย แต่ผลจากการค้นคว้าจนถึงปัจจุบันนี้ ยังไม่มีการพบว่ามีกรฟ้องคดีเกี่ยวกับการทำนิติกรรมของสถาบันควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีแต่อย่างใด แต่ผู้เขียนเห็นว่าในทางทฤษฎีแล้วยังมีความจำเป็นที่จะมีการกล่าวถึง

⁷³ พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528., มาตรา 68.

ในการควบคุมโดยศาลยุติธรรม ว่ากรณีใดบ้างและมีขอบเขตจำกัดหรือไม่ เพียงใดที่ศาลยุติธรรมจะก้าวล่วงเข้าไปควบคุมการทำนิติกรรมของสถาบันฯ นั้น โดยจะมีการเทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกา ที่มีการตัดสินไว้ เกี่ยวกับองค์กรในทางปกครองอื่น ๆ เพื่อนำมาเปรียบเทียบวิเคราะห์กับสถาบันทางวิชาชีพ ว่าจะมีความเป็นไปได้มากน้อยเพียงใด หากมีคดีตัวอย่างเกิดขึ้นกับสถาบันควบคุมวิชาชีพลอนันท์นี้

อาจจะมีผู้ตั้งข้อสงสัยว่า การพิจารณาว่าศาลยุติธรรมมีอำนาจที่จะเข้ามาทำการควบคุม การทำนิติกรรมของฝ่ายปกครองได้นั้น ศาลยุติธรรมจะอาศัยตัวบทกฎหมายใด มาเป็นหลักเกณฑ์ในการเข้ามาควบคุมดังกล่าว เพราะในส่วนของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพนี้ ไม่ได้มีการกำหนดไว้ในที่ใดเลย ว่า ให้นำคดีขึ้นฟ้องร้องยังศาลยุติธรรมได้สำหรับคำตอบของปัญหานี้ก็คือว่า ศาลยุติธรรมอาศัยอำนาจ ตามหลักกฎหมายทั่วไปที่ว่า อำนาจอธิปไตยแบ่งออกเป็น 3 อำนาจ คืออำนาจนิติบัญญัติในการออกกฎหมาย อำนาจบริหารในการบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายและอำนาจตุลาการในการวินิจฉัยบรรดคดีให้เป็นไปตามกฎหมาย โดยมีการมอบอำนาจให้แก่องค์กร 3 ฝ่ายคือ รัฐสภา รัฐบาล และศาลตามลำดับ และในทางปฏิบัติแล้ว องค์กรทั้งสามฝ่าย มีการกำหนดถึงความสัมพันธ์กันทั้งในด้านบวกและด้านลบ นั่นก็คือ ความมีอิสระต่างหากจากกัน แต่ไม่เด็ดขาด ต่างก็มีการตรวจสอบคานอำนาจซึ่งกันและกันอยู่ และเมื่อปรากฏว่า มีองค์กรทางปกครองเกิดขึ้นโดยองค์กรทางปกครองมีลักษณะที่สำคัญคือ สามารถจะออกกฎ ระเบียบ และข้อบังคับโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติ สามารถจะบังคับให้กฎ ระเบียบและข้อบังคับนั้นเกิดผลในทางปฏิบัติและสามารถที่จะทำการวินิจฉัยข้อพิพาทอันเกี่ยวเนื่องกับกฎ ระเบียบและข้อบังคับนั้นด้วย ⁷⁴ จะเห็นว่าอำนาจ

⁷⁴ จิรนิติ หะวานนท์, "การตรวจสอบการกระทำทางปกครองโดยศาลยุติธรรม," : 35.

อธิปไตยทั้งสามล้วนถูกรวมอยู่ในองค์กรเดียวกัน ซึ่งน่าจะไม่ต้องถูกระงับโดย
จึงได้มีการกำหนดให้ศาลยุติธรรม ซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจตุลาการเข้าไปตรวจสอบการกระทำ
ทางปกครองขององค์กรทางปกครองนั้น ดังนั้น นิติกรรมที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายจึงอาจถูก
เพิกถอนโดยศาลยุติธรรมได้

นอกจากนั้น หลักเกณฑ์ที่สนับสนุนว่าศาลยุติธรรม มีอำนาจเข้าไปควบคุมการทำ
นิติกรรมขององค์กรทางปกครอง ก็มาจากหลักความถูกต้องตามกฎหมาย (Concept of
legality) ซึ่งถือว่าการกระทำทางปกครองจะสมบูรณ์ก็ต่อเมื่อชอบด้วยกฎหมาย และการ
ที่จะบังคับให้เป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายได้ก็แต่โดยศาล ซึ่งประกอบด้วยผู้พิพากษาที่มีอิสระ
เท่านั้น ⁷⁵

เมื่อทราบแล้วว่า ศาลยุติธรรมมีอำนาจที่จะเข้าไปทำการตรวจสอบการทำ
นิติกรรมของฝ่ายปกครอง หรือในที่นี้ก็คือ สถาบันควบคุมการประกอบวิชาชีพได้ แต่ในทาง
ปฏิบัติแล้ว มิใช่ว่าศาลยุติธรรมจะเข้าไปทำการตรวจสอบในทุกกรณี ศาลยุติธรรมจะมีขอบ
เขตที่จะเข้าไปทำการตรวจสอบนั้นก็คือ ปัญหาใดที่ศาลเห็นว่า เป็นปัญหาที่เฉพาะผู้เชี่ยวชาญ
หรือผู้มีประสบการณ์ในด้านนั้นเท่านั้น จึงจะทำการพิจารณาได้ ศาลก็จะไม่เข้าไปทำการ
ตรวจสอบในประเด็นนี้ ศาลจะเข้าไปตรวจสอบแต่เฉพาะในปัญหา ที่บุคคลทั่วไปเท่านั้นที่
จะทำการวิเคราะห์ได้ ⁷⁶ ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรจะแยกพิจารณาถึงการควบคุมของ
ศาลยุติธรรมเป็น 2 ประเด็นคือ

1. การควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการทำนิติกรรม ซึ่งปัญหานี้เราสามารถที่

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁷⁵ วิชัย วิวิตเสวี, "อำนาจศาลในการวินิจฉัยข้อพิพาททางปกครอง," คณา
26 (มกราคม-กุมภาพันธ์ 2522), : 49 และโปรดดูคำพิพากษาฎีกาที่ 910/2510.

⁷⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 61.

จะแยกพิจารณาได้ 2 ประการคือ

- ก. ปัญหาว่าฝ่ายปกครองกระทำการนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่
- ข. ปัญหาว่าฝ่ายปกครองมีการปฏิบัติตามกระบวนการหรือขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่

ประการแรก ปัญหาว่าฝ่ายปกครองกระทำการนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ นั้นในปัญหาเช่นนี้ ศาลยุติธรรมของไทยเราจะเข้าไปทำการควบคุมเสมอ เนื่องจากเหตุผลที่ว่า เป็นการรักษาลักษณะของเอกชน จากการใช้อำนาจเกินขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ (ultra vires) ของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง⁷⁷ นั่นก็คือจะต้องดูว่าตามกฎหมายนั้น ๆ ได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานฝ่ายปกครองไว้อย่างไรและเจ้าพนักงานกระทำการนอกเหนืออำนาจตามกฎหมายนั้นหรือไม่ แต่อย่างไรก็ตามศาลยุติธรรมจะไม่ก้าวล่วงเข้าไปควบคุมในจุดที่ว่าฝ่ายปกครองได้กระทำการถูกต้องตามสมควรหรือไม่ หรือฝ่ายปกครองได้กระทำไปแล้วเหมาะสมหรือไม่ เนื่องจากถือว่าเป็นดุลพินิจของฝ่ายปกครองที่สามารถจะใช้ดุลพินิจได้โดยอิสระไม่ต้องมีใครเข้ามาควบคุม

จากเหตุผลนี้ หากเรานำมาปรับใช้กับสถาบันที่ทำหน้าที่ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีก็จะพบว่า หากทางสถาบันควบคุมฯ สถาบันใดสถาบันหนึ่งให้อำนาจเกินขอบเขตที่กฎหมายกำหนดโดยไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ เช่น มีการสั่งพักใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 2 ปี ทั้ง ๆ ที่กฎหมายให้อำนาจในการสั่งพักได้ไม่เกินครึ่งละ 1 ปี เช่นนี้ เห็นว่าเป็นการกระทำเกินขอบอำนาจที่กฎหมายให้อำนาจไว้ บุคคลผู้ได้รับความเสียหายจากการให้อำนาจเกินขอบเขตดังกล่าว ก็สามารถที่จะนำคดีมาฟ้องยังศาลยุติธรรมได้ นั้น

⁷⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1206/2509.

ก็แสดงว่า จะต้องดูกฎหมายที่ให้อำนาจ แต่ละสถาบันว่ามีการกำหนดไว้อย่างไรบ้าง

ประการที่สอง ปัญหาว่าฝ่ายปกครองปฏิบัติตามกระบวนการหรือขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ ในปัญหานี้ศาลยุติธรรมได้มีการวางหลักไว้ว่า หากมีกฎหมายหรือระเบียบที่องค์กรฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติตามกระบวนการหรือขั้นตอนแล้ว หากฝ่ายปกครองได้มีการกระทำไปโดยไม่มี การปฏิบัติตามกระบวนการแล้ว ศาลยุติธรรมก็ถือว่าการกระทำนั้น เป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมายเช่นเดียวกัน⁷⁸ ซึ่งกระบวนการหรือขั้นตอนต่าง ๆ ก็มักจะมีการกำหนดไว้ในกฎหมายที่ก่อตั้งองค์กรฝ่ายปกครองนั่นเอง จากหลักเกณฑ์และคำพิพากษาของศาลฎีกาที่วางไว้จะนำมาใช้กับสถาบันควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีได้ เช่น ข้อบังคับ ก.บช. ว่าด้วยหลักเกณฑ์ และวิธีการเกี่ยวกับการขอ การออก การต่ออายุและการออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2534 หมวด 1 ข้อ 5(2) ได้มีการกำหนดให้ผู้จะขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะต้องผ่านการทดสอบจากคณะกรรมการทดสอบ การปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี ในกรณีมีข้อเท็จจริงเกิดขึ้นปรากฏว่า ก.บช. ออกใบอนุญาต ให้แก่ผู้ยื่นคำขอโดยมิได้ผ่านการทดสอบแต่อย่างใดเช่นนี้ ย่อมถือได้ว่าขัดแย้งกับหลักเกณฑ์ที่กล่าวมาข้างต้นอันจะเป็นเหตุให้ศาลยุติธรรมมีอำนาจเพิกถอนการออกใบอนุญาตนั้นได้หรือกรณีการทำนิติกรรมทางตุลาการ เช่น ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 19 ได้กำหนดว่า การจะสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้จะต้องมีการไต่สวน และให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นได้ทราบข้อกล่าวหา และยื่นคำชี้แจงแก้ข้อกล่าวหาก่อน หากปรากฏข้อเท็จจริงว่า ก.บช. ได้มีคำสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาต ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยไม่มีการไต่สวน หรือให้โอกาสแก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตชี้แจง เช่นนี้ ถือว่าขัดแย้งกับที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้ถูกกระทบจากคำสั่งนั้นอาจนำคดีมาฟ้องศาลยุติธรรม

⁷⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 557/2510 และ 43/2503.

ให้มีคำสั่งเพิกถอนคำสั่งของ ก.บช. นั้นได้

2. การควบคุมดุลพินิจของฝ่ายปกครอง

ในเรื่องดุลพินิจของฝ่ายปกครองนี้ เราสามารถแยกได้เป็น 2 ประการคือ ⁷⁹

ก. ดุลพินิจวินิจฉัย คือการที่ฝ่ายปกครองสามารถใช้ดุลพินิจของตนเอง ตัดสินอะไรบางอย่างได้ ในกรณีที่กฎหมายใช้ถ้อยคำที่ไม่อาจจะกำหนดความหมายไว้อย่างแน่นอนตายตัว เช่น คำว่า "ไม่เป็นบุคคลวิกลจริต หรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ" เช่นนี้ ฝ่ายปกครองสามารถใช้ดุลพินิจไปได้ว่าขนาดไหน เพียงใดจึงจะถือว่าวิกลจริต หรือจิตฟั่นเฟือน ไม่สมประกอบ ซึ่งไม่สามารถที่จะหาคำตอบได้อย่างแน่นอนตายตัว

ข. ดุลพินิจตัดสินใจ คือ การที่กฎหมายได้กำหนดให้ฝ่ายปกครองเลือกตัดสินใจอย่างใดอย่างหนึ่ง ตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้

ในเรื่องการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองนี้ เท่าที่ผ่านมาศาลยุติธรรมได้มีการจำกัดขอบเขตในการเข้าไปควบคุมเพียงว่าคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครองนั้น วินิจฉัยกฎหมายในเรื่องนั้น ถูกต้องหรือไม่เท่านั้น แต่ศาลจะไม่ก้าวล่วงเข้าไปควบคุมถึงว่าการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองนั้นถูกต้องหรือดีที่สุดแล้ว หรือไม่โดยจะทำการตรวจสอบเฉพาะในปัญหาที่ว่าการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองนั้น มีพยานหลักฐานหรือมีเหตุผลสนับสนุนเพียงพอ หรือมิได้เป็นไปโดยสุจริตหรือไม่ ⁸⁰ เนื่องจากเหตุผลที่ศาลยุติธรรมของเราถือว่า การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองถือเป็นปัญหาข้อเท็จจริงประการหนึ่ง ⁸¹

⁷⁹ วรพจน์ วิศรุตนิษฐ์, "การควบคุมการใช้ดุลพินิจทางปกครองโดยองค์กรตุลาการ," หน้า 202.

⁸⁰ วิชัย วิวิตเลวี, "อำนาจศาลในการวินิจฉัยข้อพิพาททางปกครอง," หน้า 72

⁸¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 646-647/2510.

ในการควบคุมดุลพินิจ จากหลักเกณฑ์ที่วางไว้ข้างต้นสามารถจะนำมาปรับกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้ เช่น ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 19 ที่กำหนดให้ ก.บช. มีอำนาจสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาต ตามมาตรา 11(2) ให้กระทำได้เมื่อปรากฏว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ...

(2) กระทำการฝ่าฝืนพระราชบัญญัตินี้ หรือ กฎกระทรวงที่ออกตามพระราชบัญญัตินี้ ..."

กรณีเช่นนี้แสดงว่า หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทำการฝ่าฝืนกฎหมาย หรือ กฎกระทรวงแล้ว หาก ก.บช. พิจารณาแล้วเห็นควรจะสั่งลงโทษในชั้นใดซึ่งอาจจะเป็นการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาต ดังนี้ถือว่า ก.บช. มีดุลพินิจในการตัดสินใจที่จะเลือกกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้ ซึ่งก็เช่นเดียวกัน ถ้าหาก ก.บช. ใช้อำนาจในการสั่งลงโทษไปอย่างหนึ่งอย่างใด ศาลยุติธรรมก็คงจะไม่ก้าวล่วงเข้าไปพิจารณาว่าการใช้ดุลพินิจตัดสินใจของ ก.บช. นั้นดีที่สุด หรือเหมาะสมที่สุดแล้วหรือไม่ เพราะถือว่าเป็นอำนาจโดยเฉพาะของฝ่ายบริหารและศาลก็จะไม่ก้าวล่วงเข้าไปพิจารณาว่าการลงโทษของ ก.บช. นั้นสอดคล้องกับความผิดที่บุคคลนั้นได้กระทำลงไปหรือไม่^{๒๒} โดยศาลจะเข้าไปตรวจสอบแต่เพียงว่า การสั่งการหรือ การวินิจฉัยนั้นมีหลักฐาน หรือมีเหตุผลสนับสนุนที่เพียงพอหรือไม่

อนึ่ง ในความคิดเห็นส่วนตัวของผู้เขียนมีความเห็นว่า การควบคุมโดยองค์กรภายนอก ซึ่งในที่นี้ก็คือศาลยุติธรรม ควรจะเข้ามามีบทบาทในการควบคุมเฉพาะปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น ไม่ควรจะไปควบคุมในปัญหาข้อเท็จจริงเนื่องจากว่าปัญหาข้อเท็จจริงต่าง ๆ ได้ผ่านการพิจารณาจากองค์กรผู้เชี่ยวชาญจากงานที่ทำนั้นแล้ว

^{๒๒} คำพิพากษาฎีกาที่ 2531/2522.