

ปัญหาทางกฎหมายในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย



นายธีรศักดิ์ เสงยวิจิตร

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

ภาควิชานิติศาสตร์

บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พ.ศ. 2537

ISBN 974-583-236-7

ลิขสิทธิ์ของบัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Legal Problems in Controlling Auditor in Thailand



MR. TEERASAK NGEYVIJIT

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement

for the Degree of Master of Laws

Department of Law

Graduate School

Chulalongkorn University

1994

ISBN 974-583-236-7

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ปัญหาทางกฎหมายในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี
ในประเทศไทย

โดย

นายฉัตรศักดิ์ เกยวิจิตร

ภาควิชา

นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษา

ดร. ศุภลักษณ์ นาคิสถิตย์

อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สมคิด เลิศไพฑูรย์



บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยนี้เป็นส่วนหนึ่งของการ
การศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบัณฑิต

.....
(ศาสตราจารย์ ดร. ถาวร วัชรภักย์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ฉัตรศักดิ์ เกยวิจิตร)

.....
(ดร. ศุภลักษณ์ นาคิสถิตย์)

.....
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สมคิด เลิศไพฑูรย์)

.....
(ดร. ฤทัย หงส์ศิริ)

.....
(อาจารย์ปราณี ภาชีผล)



ธีรศักดิ์ เงยวิจิตร : ปัญหาทางกฎหมายในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี
ในประเทศไทย (LEGAL PROBLEMS IN CONTROLLING AUDITOR IN THAILAND)
อ.ที่ปรึกษา : ดร.ศุภลักษณ์ นาคีสถิตย์, ผศ.ดร.สมคิด เลิศไพฑูรย์. 325 หน้า
ISBN 974-583-236-7

การควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เป็นการควบคุมมรรยาทของบรรดาสมาชิกที่
เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีวัตถุประสงค์ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ
หรือข้อบังคับต่าง ๆ โดยกำหนดให้มีสถาบันที่เข้ามาทำหน้าที่ในการควบคุม โดยถือว่าสถาบัน
นั้นได้รับมอบอำนาจมาจากรัฐ รวมทั้งมีการกำหนดวิธีการที่จะพิจารณาลงโทษคดีมรรยาท
เมื่อปรากฏว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ปฏิบัติผิดมรรยาทหรือกฎหมาย ข้อบังคับต่าง ๆ ที่วางไว้

การศึกษาและวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาว่าสถาบันที่กฎหมายบัญญัติให้มีอำนาจ
หน้าที่ในการควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีสถาบันใดบ้าง เพื่อจะวางแนวทางและรูปแบบของ
สถาบันกลางที่จะมาทำหน้าที่ควบคุม นอกจากนั้นยังจำเป็นที่จะต้องศึกษาวิธีพิจารณาคดีมรรยาท
ของผู้สอบบัญชี โดยอาศัยการเปรียบเทียบกับ การควบคุมการประกอบวิชาชีพอื่นในประเทศไทยด้วย

ผลของการศึกษาวิจัยพบว่าในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี
ยังมีข้อบกพร่องหลายประการ เช่น

1. การควบคุมยังกระจุกกระจายอยู่ในหลายหน่วยงาน ซึ่งไม่มีความเป็นเอกภาพ
2. ขั้นตอนวิธีพิจารณาคดีมรรยาทของผู้สอบบัญชีไม่เข้าหลักเกณฑ์การวินิจฉัยชี้ขาดข้อ
พิพาททางปกครองโดยทั่วไป

นอกจากนี้ ในตอนท้ายผู้เขียนได้สรุป และเสนอแนะแนวทางแก้ไขเกี่ยวกับการควบคุม
การประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ทั้งในเรื่องของสถาบันที่ทำหน้าที่ควบคุม รวมทั้งวิธีพิจารณาคดีมรรยาท
เพื่อที่จะพัฒนารูปแบบและวิธีการควบคุมมรรยาทของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามหลักมาตรฐานสากลในการ
ควบคุมการประกอบวิชาชีพและเพื่อให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์และความมุ่งหมายของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
กับการควบคุมการประกอบวิชาชีพให้มากที่สุด

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาควิชา นิติศาสตร์
สาขาวิชา นิติศาสตร์
ปีการศึกษา 2536

ลายมือชื่อนิสิต
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

C270717 : MAJOR Law

KEY WORD: : Auditor / Controlling / Profession

TEERASAK NGEYVIJIT : LEGAL PROBLEMS IN CONTROLLING AUDITOR IN THAILAND. THESIS ADVISOR : DR. SUPALAK NAKESATHIT, ASST. PROF. DR. SOMKIT LERTPAITHOON. 325 pp. ISBN 974-583-236-7

Control of auditing profession is the control of the ethics of the members who are licensed auditors, by having the object that the licensed auditors must act according to the law, rules or regulations, by establishing an institute to perform the function of control with public authority granted by the state, and by prescribing the method of penalty when the licensed auditor has committed a breach of ethics or the law, rules and regulations.

This study and reseach aimed to study that which institute should be prescribed by law to have authority and responsibility in controlling the licensed auditor. This is in order to lay down the guideline and from of the central controlling institute. Furthermore it is necessary to study the procedure of Licensed Auditors' Ethics Cases, by comparing with the control of other professions in Thailand.

The result of the study is that, in part concerning the control of the auditing institute, there are some defects for example :

1. The control is still dispersed among many organizations, not united.

2. The procedure of Licensed Auditors' Ethics Cases is not consistent with the procedure of the administrative law cases in general.

Finally, the writer has concluded and recommended the guideline for remedy on the control of auditing profession, both in the matter of the controlling institute and the procedure of Licensed Auditors' Ethics Cases. This is in order to develop the form and criteria for the control of ethics of the auditor, so as to be in accordance with international standard on the control of the profession and to conform with the intention and purpose of the law concerning the control of profession as much as possible.

ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาควิชา.....นิติศาสตร์
สาขาวิชา.....นิติศาสตร์
ปีการศึกษา.....2536

ลายมือชื่อนิสิต.....
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม.....



กิตติกรรมประกาศ

ในการศึกษาวิจัยเพื่อทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนได้รับความร่วมมือจากหลายฝ่าย ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ท่านอาจารย์ ดร. คุณลักษณะ นาคิสถิตย์ และท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สมคิด เลิศไพฑูรย์ เป็นอย่างสูงที่กรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาและให้คำปรึกษา แนะนำในด้านเอกสารและการค้นคว้า ตลอดจนได้ตรวจร่างแก้ไขวิทยานิพนธ์จนทำให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ขอกราบขอบพระคุณท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ฉัตรพันธ์ เชื้อบุญชัย ที่รับเป็นประธานกรรมการ รวมทั้งท่านอาจารย์ ดร. ฤทัย หงส์ลลิตี และท่านอาจารย์ปราณี ภาษิมผล ที่ได้เป็นกรรมการสอบ รวมทั้งได้ให้คำแนะนำและข้อคิดต่าง ๆ ในการทำวิทยานิพนธ์แก่ผู้เขียนตลอดมา

ขอขอบคุณ คุณพนทพันธ์ สกนฺธิ หัวหน้าฝ่ายสำนักงาน ก.บช. กองบัญชาการกิจกรรมทะเบียนการค้า รวมทั้งเจ้าหน้าที่ในสำนักงาน ก.บช. ทุกท่านที่ได้มีส่วนสนับสนุนด้านเอกสารในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางด้านผู้สอบบัญชีและมติที่ประชุม ก.บช. ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับคดีมรยาทผู้สอบบัญชี รวมทั้งขอขอบคุณทุก ๆ ท่านที่ได้มีส่วนให้การสนับสนุนและให้กำลังใจกับผู้เขียนในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ตลอดมา

ทั้งนี้ ขอขอบคุณ คุณชราภรณ์ สนิทวงศ์ ณ อยุธยา และคุณไอน๊ะ มะระระ ที่มีส่วนช่วยในการจัดพิมพ์และตรวจทาน จนทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลงด้วยดี

ที่ขาดเสียมิได้ก็คือ พระคุณของบิดาและมารดาของผู้เขียนที่เป็นผู้ให้กำลังใจและสนับสนุนผู้เขียนตลอดมา คุณค่าและความดีของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ขอมอบแต่บิดาและมารดาของผู้เขียนที่เป็นผู้ให้พลัง และแสงสว่างในชีวิตแก่ผู้เขียนจนทำให้ประสบความสำเร็จในระดับมหาดบัณฑิตตามที่มุ่งหวังไว้



สารบัญ

หน้า

| | |
|--|----|
| บทคัดย่อภาษาไทย | ง |
| บทคัดย่อภาษาอังกฤษ | จ |
| กิตติกรรมประกาศ | ฉ |
| สารบัญ | ช |
| | |
| บทที่ 1 บทนำ | |
| ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา | 1 |
| สมมุติฐานของการวิจัย | 8 |
| วัตถุประสงค์ของการวิจัย | 9 |
| ขอบเขตของการวิจัย | 9 |
| วิธีดำเนินการวิจัย | 10 |
| ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย | 10 |
| | |
| บทที่ 2 ความทั่วไป | |
| 2.1 ความหมายของคำว่า "ผู้สอบบัญชี" | 12 |
| 2.2 สิทธิและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี | 16 |
| 2.3 พัฒนาการของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย | 27 |
| 2.4 แนวความคิดและเหตุผลในการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี | 37 |
| | |
| บทที่ 3 อำนาจและหน้าที่ตามกฎหมายของสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี | |
| 3.1 ลักษณะและอำนาจหน้าที่ของสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี . | 46 |
| 3.1.1 สถาบันวิชาชีพสอบบัญชี | 46 |
| 3.1.2 สถาบันควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี | 52 |
| ก. คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ... | 53 |
| ข. กรมสรรพากร | 60 |

| | |
|--|-----|
| ค. ธนาคารแห่งประเทศไทย | 64 |
| ง. สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ | 67 |
| 3.2 คุณสมบัติและองค์ประกอบของผู้ดำรงตำแหน่งของสถาบันควบคุมวิชาชีพ สอบบัญชีในประเทศไทย | 73 |
| 3.2.1 คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี | 75 |
| 3.2.2 กรมสรรพากร | 78 |
| 3.2.3 ธนาคารแห่งประเทศไทย | 79 |
| 3.2.4 สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ | 80 |
| 3.3 การควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีในต่างประเทศ | 81 |
| 3.3.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา | 81 |
| 3.3.2 ประเทศอังกฤษ | 90 |
| 3.4 ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นจากสถาบันควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี ในประเทศไทย | 98 |
| 3.4.1 ความซ้ำซ้อนของสถาบันที่เข้ามาควบคุม | 98 |
| 3.4.2 ความไม่เหมาะสมในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ประกอบ ของคณะกรรมการ | 104 |
| 3.4.3 การไม่มีหน่วยงานเข้ามาควบคุมการดำเนินการของสถาบัน ควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี | 111 |
| 3.5 อำนาจหน้าที่ของสถาบันควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี | 116 |
| 3.5.1 การทำนิติกรรมทางปกครอง | 116 |
| 3.5.2 การทำนิติกรรมทางตุลาการ | 122 |
| 3.5.3 วิเคราะห์การทำนิติกรรมของสถาบันควบคุมวิชาชีพ สอบบัญชีแต่ละสถาบัน | 127 |
| ก. การทำนิติกรรมของคณะกรรมการควบคุม การประกอบวิชาชีพสอบบัญชี | 127 |
| ข. การทำนิติกรรมของกรมสรรพากร | 139 |

| | | |
|---------|---|-----|
| | ค. การทำนิติกรรมของธนาคารแห่งประเทศไทย | 142 |
| | ง. การทำนิติกรรมของสำนักงานคณะกรรมการกำกับ หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ | 145 |
| 3.6 | องค์กรในการควบคุมการทำนิติกรรมของสถาบัน ควบคุมวิชาชีพต่าง ๆ | 147 |
| | 3.6.1 การควบคุมการทำนิติกรรมโดยองค์กรภายใน | 148 |
| | 3.6.2 การควบคุมการทำนิติกรรมโดยศาลยุติธรรม | 150 |
| บทที่ 4 | กระบวนการและวิธีพิจารณาในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี | |
| 4.1 | หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี | 157 |
| | 4.1.1 มรรยาทของผู้สอบบัญชี | 158 |
| | 4.1.2 มาตรฐานการสอบบัญชี | 160 |
| | 4.1.3 กฎหมายและคำวินิจฉัยของศาล | 165 |
| | 4.1.4 มติของคณะกรรมการควบคุมการประกอบ วิชาชีพสอบบัญชี | 170 |
| 4.2 | ความหมายและขอบเขตของคำว่า "คดีมรรยาทผู้สอบบัญชี" | 172 |
| 4.3 | ลักษณะการกระทำที่จะเข้าข่ายเป็น "คดีมรรยาทผู้สอบบัญชี" | 174 |
| | 4.3.1 การประณัติผิดมรรยาทในการปฏิบัติงาน ของผู้สอบบัญชี | 181 |
| | 4.3.2 การประณัติผิดมรรยาทต่อลูกค้า | 192 |
| | 4.3.3 การประณัติผิดมรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ | 195 |
| | 4.3.4 การประณัติผิดมรรยาททั่วไป | 196 |
| 4.4 | หลักในการควบคุมมรรยาทผู้สอบบัญชี | 202 |
| | 4.4.1 การควบคุมมรรยาทผู้สอบบัญชีโดยคณะกรรมการ | 202 |
| | 4.4.2 การควบคุมมรรยาทผู้สอบบัญชีโดยบุคคลคนเดียว | 204 |
| | 4.4.3 ข้อดี ข้อเสียของการควบคุมโดยคณะกรรมการ และการควบคุมโดยบุคคลคนเดียว | 206 |

| | | |
|-------|---|-----|
| 4.5 | วิธีพิจารณาคดีมรรยาทผู้สอบบัญชีของสถาบันควบคุม | 210 |
| 4.5.1 | วิธีการของคณะกรรมการควบคุมการประกอบ วิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) | 210 |
| 4.5.2 | วิธีการของสถาบันควบคุมอื่น | 216 |
| | ก. กรมสรรพากร | 216 |
| | ข. ธนาคารแห่งประเทศไทย | 218 |
| | ค. สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ | 220 |
| 4.6 | การเปรียบเทียบระหว่างวิธีพิจารณาของการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี กับวิธีพิจารณาของการควบคุมวิชาชีพอื่นในประเทศไทย | 222 |
| 4.6.1 | ขั้นตอนการเริ่มคดี | 223 |
| 4.6.2 | ขั้นตอนการพิจารณา | 229 |
| 4.6.3 | ขั้นตอนภายหลังการพิจารณาคดี | 234 |
| 4.7 | ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับกระบวนการและวิธีพิจารณาคดี มรรยาทผู้สอบบัญชีในประเทศไทย | 236 |
| 4.7.1 | ปัญหาการจ้องคั่งครที่ทำหน้าที่ในการพิจารณา คดีมรรยาทผู้สอบบัญชี | 237 |
| | ก. อำนาจ หน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการ ในกรณีละเมิด | 237 |
| | ข. ความเป็นอิสระของคณะกรรมการ | 240 |
| 4.7.2 | ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาคดีมรรยาทผู้สอบบัญชี | 244 |
| | ก. ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับการเป็น "ผู้เสียหาย" ในคดีมรรยาท | 244 |
| | ข. การไม่มีแบบของคำกล่าวหาหรือคำกล่าวโทษ | 246 |
| | ค. การไม่มีการกำหนดอายุความในการเสนอ คำกล่าวหา | 250 |
| | ง. การไม่มีการให้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัย ของคณะกรรมการ | 254 |

4.7.3 ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการภายหลังพิจารณาคดีมรยาท
 ผู้สอบบัญชี: การไม่ให้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยแก่บุคคลผู้
 ถูกกระทบจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ 260

บทที่ 5 สรุปและข้อเสนอแนะ 264
 บรรณานุกรม 281
 ภาคผนวก 292
 ประวัติผู้เขียน 325



ศูนย์วิทยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย