

บทที่ 3

บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบของ บริษัทจดทะเบียนจากรายงานการศึกษาวิจัยของประเทศสหรัฐอเมริกา

บทที่ 3 ของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนมุ่งประสงค์ที่จะศึกษาในบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ จากรายงานการศึกษาวิจัยของประเทศสหรัฐอเมริกา คือ NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committee ว่ามีลักษณะ และ รายละเอียดเป็นเช่นไร หลังจากนั้นก็จะนำผลการศึกษาที่ได้รับมาใช้เป็นหลักในการวิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4 ของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ต่อไปว่า บริษัทจดทะเบียนไทยควรมีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบเป็นอย่างไร ตลอดจนมีคุณสมบัติที่พึงประสงค์เป็นประการใดจึงจะคุ้มครองรักษาผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น ได้อย่างเพียงพอ

โดยทั่วไป คณะกรรมการตรวจสอบคือคณะกรรมการชุดย่อยที่คณะกรรมการบริษัทจัดตั้งขึ้นเพื่อเข้าไปแบ่งเบาภาระหน้าที่ที่เป็นของคณะกรรมการบริษัทในเรื่องปลีกย่อยเพื่อให้คณะกรรมการบริษัทเอาเวลาที่ตนเองมีอยู่ไปใช้พิจารณาในเรื่องสำคัญกว่า ในขณะที่เดียวกันก็ช่วยให้กรรมการบริษัทที่มีความเป็นอิสระได้ใช้ความชำนาญเฉพาะด้านที่ตนมีอยู่ได้มากขึ้น เมื่อได้รับแต่งตั้งให้เป็นกรรมการในคณะกรรมการชุดย่อยของบริษัท¹ อย่างไรก็ตามเมื่อศึกษาลงไปในรายละเอียดจะเห็นได้ว่า วัตถุประสงค์และความจำเป็นในการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นในบริษัทจดทะเบียนจริง ๆ เกิดขึ้นจากคณะกรรมการบริษัทไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าปฏิบัติงานเป็นประจำในบริษัทอย่างแต่ก่อน กล่าวคือในการบริหารจัดการของบริษัทสมัยใหม่นั้นจะพบว่า คณะกรรมการบริษัทจะมาประชุมและกำหนดนโยบายของบริษัทเป็นครั้งคราวเท่านั้น และให้ฝ่ายจัดการของบริษัทเข้ามาทำหน้าที่ปฏิบัติงานเป็นประจำในบริษัทแทนคณะกรรมการบริษัท แต่บ่อยครั้งที่คณะกรรมการบริษัทไม่สามารถเข้าไปควบคุมและติดตามกำกับพฤติกรรมของฝ่ายจัดการของบริษัทได้อย่างเคร่งครัด ประกอบกับ ฝ่ายจัดการของบริษัทก็ต้องการรักษาสถานะและตำแหน่งหน้าที่การงานของตนเองเอาไว้ แม้ว่าบริษัทจะขาดทุนแต่รายงานทางการเงินของบริษัทที่แสดงต่อคณะกรรมการบริษัทและผู้ถือหุ้น จะต้องแสดงให้เห็นว่า บริษัทยังคงมีฐานะทางการเงินที่ดีและบริษัทมีกำไรเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องเพื่อ

¹Deloitte Touche Tohmatsu, Audit Committees : A Practical Guide , p. 8

ให้คณะกรรมการบริษัทไว้วางใจ และ มอบหมายให้ฝ่ายจัดการทำหน้าที่ปฏิบัติงานเป็นประจำในบริษัทต่อไป ดังนั้นเพื่อให้คณะกรรมการบริษัทสามารถเข้าไปกำกับดูแลการทำงานของฝ่ายจัดการของบริษัทได้มากขึ้น และ เพื่อให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินมีคุณภาพที่น่าเชื่อถือเพียงพอที่จะบอกได้ว่า ฝ่ายจัดการของบริษัทมีความสามารถในการปฏิบัติงานเป็นประจำเป็นประจำใด จึงเป็นเหตุให้ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นคณะหนึ่ง โดยมุ่งประสงค์ที่จะให้คณะกรรมการตรวจสอบเข้าไปควบคุมกำกับในรายงานทางการเงินของบริษัทให้มีคุณภาพ

นอกจากนี้ แม้ว่าคณะกรรมการตรวจสอบจะมีหน้าที่หลักคือการเข้าไปควบคุมกำกับรายงานทางการเงินของบริษัทให้มีคุณภาพก็ตาม แต่ก็ไม่ได้หมายความว่า กรรมการตรวจสอบจะต้องเข้าไปจัดทำ หรือ รับรองโดยตรงว่า ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนเป็นตัวเลขที่ถูกต้องเนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบมาประชุมเพียง 3- 4 ครั้งต่อปีเท่านั้น ยิ่งไปกว่านั้นถ้าไปกำหนดกฎเกณฑ์ให้คณะกรรมการตรวจสอบเข้าไปตรวจสอบหรือรับรองโดยตรงอีกครั้งก็จะกลายเป็นว่าในบริษัทหนึ่งๆจะมีแต่การตรวจสอบซ้ำซ้อนโดยบุคคลหลายฝ่ายโดยไม่รู้จบ กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือจะกลายเป็นว่ามีแต่สุนัขเฝ้าบ้านเฝ้าสุนัขเฝ้าบ้านไม่รู้จบเท่านั้น² โดยขาดแคลนบุคคลผู้ซึ่งเป็นจุดรวมของการประสานงาน หรือ ผู้ที่จะเข้าไปเปิดทางให้ผู้สอบบัญชีภายนอกติดต่อกับบริษัท หรือ ผู้ที่จะเข้ามาปกป้องให้ผู้สอบบัญชีเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการ³ รวมถึงผู้ซึ่งสามารถเข้าไปดูแลให้ความเสี่ยงหรือปัญหาต่างๆ ได้ อยู่ในสายตาของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องอื่น ๆ ในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัททั้งหมด⁴

อนึ่ง นอกจากคณะกรรมการตรวจสอบแล้ว บุคคลอื่นๆที่เกี่ยวข้องในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินทั้งหมดนั้นได้แก่ ฝ่ายจัดการ ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีของ

² สังเวียน อินทวิชัย, “คณะอนุกรรมการตรวจสอบ : วัฒนธรรมใหม่ของการจัดการ,” วารสารภาษี บัญชีและกฎหมายธุรกิจ (มิถุนายน 2542) : 19.

³ ทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์, คณะกรรมการตรวจสอบ : ประสพการณ์และทักษะ, เอกสารประกอบการบรรยายในวันพฤหัสบดีที่ 14 มกราคม 2542 ณ ห้องประชุมใหญ่ ชั้น 3 อาคารตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, หน้า 8-10

⁴ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide. (Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998), p. 6

บริษัท โดยฝ่ายจัดการเป็นผู้มีหน้าที่หลักในการจัดทำรายงานทางการเงิน ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายใน และ ผู้สอบบัญชีของบริษัทมีหน้าที่หลักในการตรวจสอบและรับรองในรายงานทางการเงินของฝ่ายจัดการ โดยผู้ตรวจสอบภายในจะทำหน้าที่สอบทาน และ รับรองในรายงานทางการเงินของบริษัททั้งหมดซึ่งจะตรงกันข้ามกับผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ทำหน้าที่สอบทานและรับรองในบางจุด หรือ บางบริเวณที่ตนเห็นว่ามีความสำคัญเท่านั้น⁵

ในบทที่ 3 จะมีเนื้อหาและรายละเอียดโดยสรุปตามลำดับดังนี้

1. หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ

1.1. หน้าที่ของกรรมการตรวจสอบในการเข้าไปสอบทานให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงิน ได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

จากที่กล่าวมาข้างต้นแล้วคงทำให้ทราบกันแล้วว่า คณะกรรมการตรวจสอบไม่ได้มีบทบาทหน้าที่ในการเข้าไปจัดทำดูแลหรือรับรองว่า บริษัทมีรายงานทางการเงินที่มีตัวเลขที่ถูกต้องแต่ประการใด ทั้งนี้เพราะคณะกรรมการตรวจสอบมาประชุมเพียง3-4ครั้งต่อปีเท่านั้น แต่คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ในอันที่จะทำให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปเท่านั้น ประเด็นคือ คณะกรรมการตรวจสอบจะมีกลเม็ด หรือ วิธีการอย่างใดบ้างที่ทำให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินของบริษัทเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รองรับโดยทั่วไป คำตอบในเบื้องต้นก็คือคณะกรรมการตรวจสอบควรใช้วิธีตั้งคำถามที่ลึกซึ้ง และ ขอคำตอบจากผู้ที่เกี่ยวข้องในการจัดทำ และ ตรวจสอบในรายงานทางการเงินของบริษัทเพื่อให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินของบริษัทเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รองรับโดยทั่วไป (ส่วนรูปแบบของคำถามที่คณะกรรมการตรวจสอบจะใช้ถามนั้นผู้เขียนจะกล่าวถึงต่อไปในภายหลัง)

1.2. หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบในการเข้าไปส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีสามารถทำหน้าที่ในการตรวจสอบรายงานทางการเงินของบริษัทได้อย่างเต็มที่

⁵ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best, (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000), pp.10-11.

กล่าวคือ นอกจากคณะกรรมการตรวจสอบจะมีหน้าที่ในการสอบทานเพื่อให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินของบริษัทเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รองรับโดยทั่วไปแล้ว การส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีได้ทำหน้าที่อย่างเต็มที่ ก็เป็นอีกหนทางหนึ่งที่จะทำให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ประเด็นคือ คณะกรรมการตรวจสอบจะมีวิธีการอย่างใดบ้างที่ทำให้ผู้สอบบัญชีได้ทำหน้าที่อย่างเต็มที่ คำตอบในเบื้องต้นก็คือคณะกรรมการตรวจสอบควรที่จะเข้าไปทำหน้าที่ดูแลในเรื่องของการแต่งตั้ง การคำนวณค่าตอบแทนในการทำงานหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้เพื่อให้สอบบัญชีเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการตลอดจนมีความกล้าที่จะเข้าไปสอบทานรายงานทางการเงินที่จัดทำโดยฝ่ายจัดการของบริษัทได้อย่างเต็มที่

1.3. หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบเข้าไปสอบทานให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ

กล่าวคือ นอกจากคณะกรรมการตรวจสอบจะมีหน้าที่ตามที่กล่าวมาข้างต้น ในปัจจุบันได้มีความคาดหวังต่อคณะกรรมการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นว่า คณะกรรมการตรวจสอบจะสามารถเข้าไปดูแลระบบควบคุมภายในของบริษัท เพื่อให้ระบบควบคุมภายในที่ดีเข้าไปทำให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น และทรัพย์สินของบริษัทได้รับการปกป้องรักษารอดพ้นจากการขโมยหรือโกงของบุคคลในบริษัทมากยิ่งขึ้น ดังนั้นด้วยเหตุผลดังกล่าวจึงเป็นเหตุให้รายงานการศึกษาของประเทศสหรัฐได้แนะนำว่า ควรที่กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ในการสอบทาน หรือ ดูแลให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่ดีเพิ่มขึ้นมาด้วย (ส่วนวิธีการที่คณะกรรมการตรวจสอบจะเข้าไปเกี่ยวข้องเพื่อให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่ดีนั้น ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงต่อไปในภายหลัง)

2. กลไกทางด้านอื่นๆที่เข้าไปสนับสนุนเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

การที่คณะกรรมการตรวจสอบจะทำหน้าที่ได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ได้นั้น คณะกรรมการตรวจสอบจำเป็นต้องตั้งคำถามอย่างลึกซึ้ง เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบมีความมั่นใจได้ว่า ปัญหาต่างๆได้อยู่ในสายตาของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องอื่นๆในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทแล้ว อย่างไรก็ตามการตั้งคำถามที่ลึกซึ้ง(Checklist Approach)

ไม่ได้เป็นหลักประกันร้อยเปอร์เซ็นต์แก่คณะกรรมการตรวจสอบได้เสมอไปว่า กรรมการตรวจสอบได้บรรลุถึงหน้าที่และความรับผิดชอบอย่างมีอาชีพแล้ว ดังนั้นเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบได้บรรลุถึงหน้าที่และความรับผิดชอบที่ตนมี กลไกทางด้านอื่นๆที่เข้าไปสนับสนุนให้คณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพจึงเป็นสิ่งจำเป็น โดยเราอาจแบ่งพิจารณากลไกทางด้านอื่น ๆ ที่เข้าไปสนับสนุนเพื่อทำให้คณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพออกเป็น 4 ประการดังนี้คือ 2.1. คุณสมบัติของบุคคลที่เข้ามาเป็นกรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบ 2.2. การฝึกอบรมให้แก่คณะกรรมการตรวจสอบ 2.3. การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ 2.4. การจัดทำกฎบัตรหรือข้อกำหนดอ้างอิงของคณะกรรมการตรวจสอบ

3. ข้อพึงระวัง

กล่าวคือ นอกจากจะทราบว่าคุณสมบัติกรรมการตรวจสอบควรมีหน้าที่เป็นประการใด รวมถึง กลไกทางด้านอื่นๆที่เข้าไปสนับสนุนเพื่อทำให้คณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นว่ามีหลักเกณฑ์เป็นประการใดบ้างแล้ว จากการศึกษาที่พบว่าข้อพึงระวังก็มีความสำคัญไม่แพ้หัวข้ออื่นๆที่กล่าวมาข้างต้นทั้งสิ้นเพราะข้อพึงระวังเป็นตัวอย่างและข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการทำหน้าที่เป็นกรรมการตรวจสอบ ซึ่งกรรมการตรวจสอบในบริษัทจดทะเบียนไทยสามารถใช้เป็นตัวอย่างเพื่อปรับปรุงหน้าที่ที่ดียิ่งขึ้นต่อไปได้ จึงเป็นเหตุให้ผู้เขียนเสนอข้อพึงระวังเป็นหัวข้อที่สาม โดยจะกล่าวในรายละเอียดต่อไปภายหลัง

1. บทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

ในหัวข้อนี้แบ่งออกเป็น 3 หัวข้อย่อยๆดังนี้คือ 1.1. หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบในการสอบทานให้บริษัทมีกระบวนการจัดทำงบการเงินที่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป 1.2. หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบในการเข้าไปส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีที่มีหน้าที่หลักในการตรวจสอบรายงานทางการเงินของบริษัท ได้ทำหน้าที่ตนมีอยู่อย่างเต็มที่ 1.3. หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบในการสอบทานให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ

1.1. หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบในการสอบทานให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

จากที่กล่าวมาข้างต้นแล้วคงทำให้ทราบกันแล้วว่า คณะกรรมการตรวจสอบไม่ได้มีบทบาทหน้าที่ในการเข้าไปจัดทำดูแลหรือรับรองว่า บริษัทมีรายงานทางการเงินที่มีตัวเลขที่ถูกต้องแต่ประการใด ทั้งนี้เพราะคณะกรรมการตรวจสอบมาประชุมเพียง 3-4 ครั้งต่อปี เท่านั้น และ คณะกรรมการตรวจสอบไม่ได้เป็นบุคคลผู้มีหน้าที่หลักในการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทแต่ประการใด แต่คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ในอันที่จะทำให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปเท่านั้น ประเด็นคือ คณะกรรมการตรวจสอบจะมีกลเม็ด หรือ วิธีการอย่างใดบ้างที่ทำให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินของบริษัทเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รองรับโดยทั่วไป คำตอบในเบื้องต้นก็คือคณะกรรมการตรวจสอบควรใช้วิธีตั้งคำถามที่ลึกซึ้ง และ ขอคำตอบจากผู้ที่เกี่ยวข้องในการจัดทำ และ รับรองในรายงานทางการเงินของบริษัทเพื่อให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินของบริษัทเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รองรับโดยทั่วไป

โดยคำถามในแนวคิดที่คณะกรรมการตรวจสอบจะใช้ถามในเรื่องหลักการบัญชีมีดังนี้⁶

- (1). ทำไมจึงบริษัทจึงควรเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีเดิมที่ใช้และหันไปใช้อีกหลักการบัญชีอันใหม่แทน
- (2). ถ้าเห็นว่าหลักการบัญชีอันใหม่ดีกว่าโดยอ้างว่าเพื่อให้สอดคล้องกับแนวปฏิบัติซึ่งใช้กับอุตสาหกรรมประเภทนั้นๆอยู่แล้ว ประเด็นคือทำไมถึงไม่ใช้หลักการบัญชีดังกล่าวในปีก่อนๆของบริษัท ทำไมเพิ่งนำมาใช้ในปีนี้
- (3). เมื่อนำหลักการบัญชีอันใหม่มาใช้แล้ว ประเด็นคือ หลักการบัญชีอันใหม่ที่น่ามาใช้มีผลกระทบต่อรายได้ หรือ กำไรสุทธิในรอบบัญชีในปัจจุบันหรือรอบบัญชีในอนาคตของบริษัทหรือไม่

⁶ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best, (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2000), pp.2-3.

- (4). หลักการบัญชีที่นำมาใช้ใหม่กระทบต่อรายได้ หรือ โบนัสที่คณะกรรมการบริษัทและฝ่ายจัดการของบริษัทที่จะได้รับหรือไม่
- (5). หลักการบัญชีที่คู่แข่งในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกับเราใช้ตอนนั้น เขาได้ใช้หลักการบัญชีแบบใดเหมือนกับที่บริษัทเราใช้อยู่ในตอนนี้หรือไม่
- (6). ถ้าบริษัทจะหันไปใช้หลักการบัญชีเดิมโดยไม่เปลี่ยนไปใช้หลักการบัญชีอันใหม่ที่ฝ่ายจัดการเสนอมาจะมีผลกระทบอะไรเกิดขึ้นหรือไม่ เพราะเมื่อพิจารณาแล้ว คณะกรรมการตรวจสอบพบว่า หลักการบัญชีอันใหม่ได้มีขึ้นเพียงเพื่อให้บริษัทมีกำไรเกิดขึ้นตามเป้าหมายที่วางไว้เท่านั้น (Meet Earning Target)
- (7). ได้มีการปรึกษาเรื่องการเปลี่ยนแปลงในหลักการบัญชีต่อผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีของบริษัทแล้วหรือไม่ และ ผู้ตรวจสอบภายในผู้สอบบัญชีของบริษัทได้ให้ความเห็นในเรื่องการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีดังกล่าวนี้อย่างไร

คำถามในแนวกว้างที่คณะกรรมการตรวจสอบควรใช้ถามในเรื่องหลักการบัญชีมีดังนี้⁷

(1). หลักการบัญชีที่ใช้เพื่อนำมาตีราคา และ ประเมินในทรัพย์สินที่ชำระครบถ้วนหรือเลิกใช้แล้ว หนี้เงินกู้หรือหนี้ค่าสินค้าที่บริษัทขายไปแล้วยังเรียกเก็บจากลูกหนี้ของบริษัทไม่ได้ และ ค่าใช้จ่ายในการบริหารงานในบริษัทได้แก่หลักการใดบ้างทั้งนี้เพราะการตีราคาทรัพย์สินและหนี้สินที่เพิ่มขึ้นและลดลงดังกล่าวมีผลกระทบต่อกำไรสุทธิของบริษัท

1.2. หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบในการเข้าไปส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีสามารถทำหน้าที่ในการตรวจสอบรายงานทางการเงินของบริษัทได้อย่างเต็มที่

นอกจาก คณะกรรมการตรวจสอบจะมีหน้าที่ในการสอบทานเพื่อให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินของบริษัทเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รองรับโดยทั่วไปแล้ว การส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีได้ทำหน้าที่อย่างเต็มที่ ก็เป็นอีกหนทางหนึ่งที่จะทำให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ประเด็นคือ คณะกรรมการตรวจสอบจะมีวิธีการ

⁷ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best. (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000), p.3.

อย่างไรบ้างที่ทำให้ผู้สอบบัญชีได้ทำหน้าที่อย่างเต็มที่ คำตอบในเบื้องต้นก็คือคณะกรรมการตรวจสอบควรเข้าไปดูแลในเรื่องของการแต่งตั้ง การคำนวณค่าตอบแทนในการทำงานหน้าที่ของผู้สอบบัญชีของบริษัท ทั้งนี้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการของบริษัท ตลอดจนมีความกล้าที่จะเข้าไปสอบทานรายงานทางการเงินที่จัดทำโดยฝ่ายจัดการของบริษัทได้อย่างเต็มที่

ประเด็นที่คณะกรรมการตรวจสอบควรให้ความสนใจในเรื่องการเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชีของบริษัทมีดังนี้

(1). ก่อนที่จะเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชีของบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบควรที่จะได้รับโอกาสในการพบปะพูดคุยกับบุคคลผู้ที่ได้รับการเสนอชื่อให้เป็นผู้สอบบัญชีก่อน เพื่อพิจารณาว่า บุคคลเหล่านี้มีทัศนคติเป็นอย่างไรและมีคุณสมบัติที่เหมาะสมที่จะเข้ามาเป็นผู้สอบบัญชีหรือไม่⁸

(2). การแต่งตั้งผู้สอบบัญชีทุกครั้งจะเกิดขึ้นพร้อมกับการปลดผู้สอบบัญชีชุดเดิมออกไป ดังนั้น คณะกรรมการตรวจสอบควรเข้าไปเกี่ยวข้องโดยทำให้แน่ใจว่าการปลดออกไม่ได้เกิดขึ้นจากการที่ผู้มีหน้าที่หลักในการจัดทำรายงานทางการเงิน หรือ ที่เรียกกันว่าฝ่ายจัดการต้องการปิดบังความจริงที่ผู้สอบบัญชีค้นพบต่อคณะกรรมการตรวจสอบ เช่น ถ้าคณะกรรมการตรวจสอบเห็นว่า การปลดออกจากตำแหน่งเกิดขึ้นจากการที่ต้องการปิดบังความจริงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบต่อคณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการตรวจสอบก็ควรที่จะใช้สิทธิที่ตนมีอยู่โดยการเข้าไปคัดค้านไม่ให้ปลดผู้สอบบัญชีออกจากตำแหน่ง โดยประโยชน์ที่จะเกิดขึ้นจากการที่คณะกรรมการตรวจสอบเข้าไปเกี่ยวข้องในลักษณะดังกล่าวนี้ก็คือ จะทำให้ผู้สอบบัญชีเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการ ตลอดจนทำให้คณะกรรมการตรวจสอบได้ประเด็นที่จะใช้ในการตรวจสอบต่อในอนาคตด้วย

นอกจากนี้ จะเห็นได้ว่ากฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้ความสำคัญกับการปลดผู้สอบบัญชีของบริษัทออกจากตำแหน่งด้วยเช่นกัน โดยกำหนดเป็นหลักเกณฑ์ขึ้นมาว่า เมื่อใดก็ตามที่มีการปลด หรือ การลาออกจากตำแหน่งของผู้สอบบัญชี ให้ฝ่ายสอบบัญชีแจ้งเรื่อง

⁸ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide.
(Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , p. 27.

การปลดหรือการลาออกพร้อมทั้งเหตุผลต่อตลาดหลักทรัพย์ทุกครั้ง ทั้งนี้เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบสามารถใช้ประโยชน์จากการบังคับให้ต้องแจ้งต่อตลาดหลักทรัพย์ดังกล่าวนี้มาเป็นแนวทางต่อการแก้ไขปัญหาที่มีอยู่ในบริษัทได้ต่อไป⁹

ข้อพิจารณาอื่นๆ

(1). คณะกรรมการตรวจสอบควรเข้าไปสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีของบริษัทร่วมมือกัน ทั้งนี้เพราะเมื่อทั้ง 2 ฝ่ายต่างซึ่งมีหน้าที่ต่างกันได้เข้ามาาร่วมกันแล้วก็จะทำให้ช่วยให้การทำหน้าที่สอบทานของทั้ง 2 ฝ่ายสอดคล้องกันและครอบคลุมถึงประเด็นต่างๆที่เกี่ยวข้องได้ทั้งหมด¹⁰ (Efficient Audit Coverage By Coordinating)

(2). คณะกรรมการตรวจสอบจึงควรทำให้แน่ใจว่าผู้สอบบัญชีได้ทำหน้าที่ตรวจสอบในบางจุด หรือ บางบริเวณได้อย่างมีประสิทธิภาพพอโดยการตั้งคำถามที่ลึกซึ้ง เช่น วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีคราวนี้คืออะไร ในคราวนี้ผู้สอบบัญชีของบริษัทได้ให้ความสนใจเป็นพิเศษในประเด็นใดและเพราะเหตุใด¹¹ ข้อผิดพลาดประเภทใดบ้างที่ใดบ้างที่การสอบทานนี้ถูกออกแบบมาเพื่อให้ตรวจพบและเมื่อนำไปใช้แล้วเมื่อนำไปใช้แล้วผลลัพธ์เป็นอย่างไร (พบข้อผิดพลาดตามที่คิดไว้หรือไม่)¹² นอกจากนี้เมื่อผู้สอบบัญชีของบริษัทต้องทำงานร่วมกับผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทแล้ว ผู้สอบบัญชีของบริษัทมีปัญหาหรือ อุปสรรคในประการใดเกิดขึ้นจากการทำงานร่วมกับผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทบ้างหรือไม่อย่างไร

1.3. หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบในการเข้าไปสอบทานให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ

⁹ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best, (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000), pp.20 – 24.

¹⁰ Ibid ., p. 20.

¹¹ Ibid ., p. 27

¹² The Audit Committee : Major Component of Corporate Governance , KPMG ,1995 , Appendix 3 –.Common Questions Audit Committee Ask , P 3

กล่าวคือ นอกจากคณะกรรมการตรวจสอบจะมีหน้าที่ตามที่กล่าวมาข้างต้น ในปัจจุบันได้มีความคาดหวังต่อคณะกรรมการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นว่า คณะกรรมการตรวจสอบจะสามารถเข้าไปดูแลระบบควบคุมภายในของบริษัท เพื่อให้ระบบควบคุมภายในที่ดีเข้าไปทำให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น และทรัพย์สินของบริษัทได้รับการปกป้องรักษารอดพ้นจากการรั่วไหลออกนอกวงของบุคคลในบริษัทมากยิ่งขึ้น ดังนั้นด้วยเหตุผลดังกล่าวจึงเป็นเหตุให้รายงานการศึกษาของประเทศสหรัฐได้แนะนำว่า ควรที่กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ในการสอบทาน หรือ ดูแลให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่ดีเพิ่มขึ้นมาด้วย ส่วนวิธีการที่คณะกรรมการตรวจสอบจะเข้าไปเกี่ยวข้องเพื่อให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่ดีนั้น ผู้เขียนพบว่ามีวิธีการต่างๆมากมายเช่น การสร้างสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีให้เกิดขึ้นในบริษัท หรือ การเข้าไปดูแลว่าบริษัทได้มีการระบุความเสี่ยงและมีมาตรการเพื่อลดความเสี่ยงที่ตรวจพบ

โดยบริษัทได้รับประโยชน์จากแต่ละวิธีดังนี้คือ

(1). ในกรณีที่บริษัทได้สร้างสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีให้เกิดขึ้นแล้วประโยชน์ที่จะได้รับก็คือ จะช่วยให้บุคคลในบริษัทได้ตระหนักถึงความจำเป็นของระบบควบคุมภายในและไม่กล้าล่วงละเมิด¹³

(2). ในกรณีที่บริษัทได้มีการระบุความเสี่ยงและมีมาตรการเพื่อลดความเสี่ยงที่พบประโยชน์ที่บริษัทจะได้รับก็จะเป็นไปได้หลักปรัชญาตามที่ว่า ธุรกิจมีความเสี่ยงและไม่อาจหนีความเสี่ยงพ้นแต่ธุรกิจสามารถที่จะหลีกเลี่ยงความเสี่ยงได้¹⁴

เมื่อทราบว่าบริษัทได้ประโยชน์จากแต่ละวิธีอย่างไรแล้ว ในประเด็นต่อไปจะมาพิจารณากันว่าแต่ละวิธีมีเนื้อหาและรายละเอียดมีเนื้อหาและรายละเอียดเป็นอย่างไร

จากการศึกษา ผู้เขียนพบว่าแต่ละวิธีมีเนื้อหาและรายละเอียดดังนี้¹⁵

¹³ ทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์, “คณะกรรมการตรวจสอบ.....ความคาดหวังและความรับผิดชอบที่ขยาย”, บรรยายในวันอังคารที่ 13 มีนาคม 2544 ณ ห้องประชุมใหญ่ชั้น 3 อาคารตลาดหลักทรัพย์จัดโดยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

¹⁴ ทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์, กรรมการบริษัทกับการควบคุมภายใน, เอกสารประกอบสัมมนาเรื่องคณะกรรมการตรวจสอบ.....ความคาดหวังและความรับผิดชอบที่ขยาย, บรรยายในวันอังคารที่ 13 มีนาคม 2544 ณ ห้องประชุมใหญ่ชั้น 3 อาคารตลาดหลักทรัพย์จัดโดยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

1.3.1. ในเรื่องการเข้าไปสอบทานว่าบริษัทมีสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี

คณะกรรมการตรวจสอบควรแน่ใจว่าบริษัทที่ตนเข้าไปเป็นกรรมการใน คณะกรรมการตรวจสอบมีสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี ดังนี้

(1). บริษัทมีข้อกำหนดเกี่ยวกับจริยธรรม และ ข้อกำหนดห้ามฝ่ายบริหาร และพนักงานปฏิบัติตนในลักษณะที่อาจก่อความขัดแย้งทางผลประโยชน์กับกิจการ รวมทั้ง บทลงโทษหากมีการฝ่าฝืน หรือไม่¹⁶

(2). ฝ่ายบริหารของบริษัทได้ปฏิบัติตนให้เป็นตัวอย่างที่ดีให้แก่ผู้ได้บังคับบัญชาของตน หรือไม่¹⁷

(3). บริษัทได้กำหนดให้มีระบบหมุนเวียนเปลี่ยนหน้าทำงานเป็นครั้งคราว ตลอดจนบังคับให้มีการลาหยุดประจำปีสำหรับตำแหน่งงานที่เสี่ยงหรือหมิ่นเหม่ต่อการทุจริต และประพฤติมิชอบเพื่อให้พนักงานอื่นเข้ามาทำหน้าที่แทนหรือไม่¹⁸

1.3.2. ในเรื่องการระบุความเสี่ยงและมีมาตรการเพื่อลดความเสี่ยงที่ตรวจพบ

คณะกรรมการตรวจสอบควรแน่ใจว่า บริษัทมีในเรื่องการระบุความเสี่ยง และมีมาตรการเพื่อลดความเสี่ยงที่ตรวจพบมีดังนี้

(1). ในด้านเงินสด บริษัทได้แบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบใน 3 ด้านคือ (ก). หน้าที่การอนุมัติ (ข). หน้าที่ในการบันทึกรายการบัญชีและข้อมูลสารสนเทศ (ค). หน้าที่ในการดูแลจัดเก็บทรัพย์สินเพื่อเป็นการตรวจสอบซึ่งกันและกันหรือไม่เพียงใด

¹⁵ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide. (Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , pp. 19 – 21.

¹⁶ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย , แนวทางสำหรับคณะกรรมการบริษัทเกี่ยวกับระบบควบคุมภายใน , (กรุงเทพมหานคร : ฝ่ายบริษัทจดทะเบียน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย , 2543) , หน้า 21.

¹⁷ เรื่องเดียวกัน , หน้า 21

¹⁸ เรื่องเดียวกัน , หน้า 23

(2). ในด้านสินค้า บริษัทมีวิธีการตรวจนับสินค้าคงเหลือที่ดีเพียงใด เพราะการนับสินค้าคงเหลือที่ถูกต้องแม่นยำ จะทำให้คณะกรรมการตรวจสอบทราบถึงสภาพของสินค้า มั่นใจในตัวเลขผลของกำไรที่เกิดขึ้น ตลอดจนสามารถใช้ทดสอบในความถูกต้องของข้อมูลทางบัญชีของบริษัทได้ด้วย¹⁹

2. กลไกทางด้านอื่นๆที่เข้าไปสนับสนุนเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

การที่คณะกรรมการตรวจสอบจะทำหน้าที่ได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์นั้น คณะกรรมการตรวจสอบจำเป็นต้องตั้งคำถามอย่างลึกซึ้งเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบมีความมั่นใจได้ว่าความเสี่ยงหรือปัญหาต่างๆ ได้อยู่ในสายตาของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องอื่น ๆ ในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทแล้ว²⁰ อย่างไรก็ตามการตั้งคำถามที่ลึกซึ้ง (Checklist Approach) ไม่ได้เป็นหลักประกันร้อยเปอร์เซ็นต์แก่คณะกรรมการตรวจสอบได้เสมอไปว่าได้บรรลุถึงความรับผิดชอบอย่างมืออาชีพแล้ว ดังนั้นเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบได้บรรลุถึงความรับผิดชอบที่ตนมี กลไกทางด้านอื่นๆที่เข้าไปสนับสนุนเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพจึงเป็นสิ่งจำเป็นที่ขาดเสียไม่ได้²¹ โดยเราอาจแบ่งพิจารณากลไกทางด้านอื่น ๆ ที่เข้าไปสนับสนุนเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพออกเป็น 4 ประการดังนี้คือ 2.1. คุณสมบัติของบุคคลที่เข้ามาเป็นกรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบ 2.2. การฝึกอบรมให้แก่คณะกรรมการตรวจสอบ 2.3. การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ 2.4. การจัดทำกฎบัตรหรือข้อกำหนดอ้างอิงของคณะกรรมการตรวจสอบ

¹⁹ ทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์, กรรมการบริษัทกับการควบคุมภายใน, เอกสารประกอบสัมมนาเรื่องคณะกรรมการตรวจสอบ....ความคาดหวังและความรับผิดชอบต่อที่ขยาย , บรรยายในวันอังคารที่ 13 มีนาคม 2544 ณ ห้องประชุมใหญ่ ชั้น 3 อาคารตลาดหลักทรัพย์จัดโดยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย , หน้า 11.

²⁰ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide, (Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998), p. 6

²¹ Ibid ., p.13

2.1. คุณสมบัติของบุคคลที่เข้ามาเป็นกรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบ

โดยคุณสมบัติที่สำคัญคือ จะต้องเป็นกรรมการบริษัทในขณะนั้นและต้องมีคุณสมบัติอื่น ๆ ดังนี้ 2.1.1. ความเป็นอิสระ 2.1.2. ความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินของบริษัท 2.1.3. ประสบการณ์และความเชี่ยวชาญของกรรมการตรวจสอบแต่ละท่าน 2.1.4. เวลาที่จะอุทิศให้กับภารกิจและความรับผิดชอบในฐานะที่เป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัท

2.1.1. ความเป็นอิสระ

การที่คณะกรรมการตรวจสอบจะทำหน้าที่ได้มีประสิทธิภาพได้ หรือ ไม่ความเป็นอิสระเป็นคุณสมบัติประการแรกที่คณะกรรมการตรวจสอบต้องมี ทั้งนี้เพราะความเป็นอิสระจะช่วยให้คณะกรรมการตรวจสอบสามารถสังเกตเห็นมอมเห็น และ เข้าถึงประเด็นปัญหาและมีความกล้าหาญที่จะถามคำถามที่ลึกซึ้งต่อฝ่ายจัดการของบริษัทด้วยความรวดเร็วทันต่อความจำเป็นที่บริษัทต้องการ²² โดยความเป็นอิสระมีความหมายดังนี้²³

- (1). ไม่เป็นลูกจ้างของบริษัทหรือบริษัทลูกในปีปัจจุบันหรือในช่วง 5 ปีก่อนได้รับแต่งตั้งให้เป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัท
- (2). ไม่เป็นผู้ที่เกี่ยวข้องหรือญาติสนิทของผู้บริหารของบริษัท
- (3). ไม่ได้เป็นผู้บริหารในกิจการที่ขายสินค้าให้กับบริษัท หรือมีความสัมพันธ์เชิงธุรกิจกับบริษัท
- (4). ไม่รับค่าตอบแทนอื่นใดจากบริษัท เว้นแต่ค่าตอบแทนสำหรับการทำหน้าที่เป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัทเท่านั้น

ข้อพิจารณา

- (1). เมื่อคณะกรรมการบริษัทเป็นผู้พิจารณาอนุมัติให้เป็นกรรมการตรวจสอบจึงมีข้อแนะนำว่า คณะกรรมการบริษัทควรนำกฎเกณฑ์ในเรื่องความเป็นอิสระดังที่กล่าวมาข้างต้นนี้

²² Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide. (Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , p. 9

²³ Ibid., p. 10

มาพิจารณาตั้งแต่ตอนแต่งตั้งให้เป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัท และ ตลอดเวลาที่ดำรงตำแหน่งเป็นรายบุคคลจนกว่าจะลาออกหรือถูกปลดออกจากบริษัท ไม่ใช่ดูแต่เพียงตอนที่แต่งตั้งบุคคลใดเข้ามาเป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัทเท่านั้น²⁴

(2). กฎเกณฑ์ในเรื่องความเป็นอิสระตามที่กล่าวมาข้างต้นนี้ เป็นเพียงแนวทางที่เข้ามาช่วยเหลือให้กรรมการบริษัทในการคัดเลือกกรรมการตรวจสอบที่เป็นอิสระเท่านั้น แต่มีอยู่หลายสถานการณ์ที่ผู้ซึ่งได้รับการเสนอชื่อให้เป็นกรรมการตรวจสอบได้สอบผ่านหลักเกณฑ์ตามที่กล่าวข้างต้นแต่บุคคลดังกล่าวไม่สามารถแสดงความเห็น หรือ รายงานตามที่พึงจะเป็นได้โดยอิสระตามภารกิจที่ได้รับมอบหมายได้ ดังนั้นเพื่อให้มั่นใจได้ว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีความเป็นอิสระอย่างแท้จริง คณะกรรมการบริษัทจึงควรพิจารณาแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบโดยพิจารณาถึงความขัดแย้งทางผลประโยชน์ตลอดจนภาระหน้าที่มอบหมายให้คณะกรรมการตรวจสอบทำเป็นรายกรณีด้วย²⁵

ประเด็นต่อไปคือ การที่คณะกรรมการตรวจสอบได้เข้ามาถือหุ้นในบริษัทที่ตนเข้าไปเป็นกรรมการตรวจสอบจะถือว่ากรรมการผู้นั้นได้ขาดความเป็นอิสระทันทีหรือไม่

คำตอบคือ กรณีปัญหาดังกล่าวข้างต้นควรจะแปลความว่าการที่คณะกรรมการตรวจสอบเข้าไปถือหุ้นไม่ได้กระทบต่อความเป็นอิสระแต่ประการใด เพราะตามหลักการในเรื่องการกำกับดูแลที่ดีได้อธิบายว่า การเข้าไปถือหุ้นไม่ได้ไปกระทบความเป็นอิสระแต่การเข้าไปถือหุ้นได้เข้าไปทำให้ผลประโยชน์ของกรรมการตรวจสอบและผู้ถือหุ้นของบริษัทเป็นไปในแนวทางเดียวกันซึ่งจะเป็นแรงจูงใจให้กรรมการตรวจสอบของบริษัทยังทำหน้าที่ด้วยความตั้งใจมากขึ้นมากกว่า²⁶

²⁴ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best, (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000), p. 39.

²⁵ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide, (Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998), p. 10

²⁶ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best. (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000), p.39.

2.1.2. ความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินของบริษัท

เมื่อหน้าที่ประการสำคัญที่สุดของการเป็นคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทคือการของการตั้งคำถามที่ลึกซึ้ง การขอคำตอบจากผู้ที่เกี่ยวข้องในการจัดทำและตรวจสอบในรายงานทางการเงินของบริษัท เพื่อที่จะทำให้เลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินของบริษัทเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รองรับโดยทั่วไป ดังนั้นคนที่เข้าไปทำหน้าที่เป็นกรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบจึงควรมีความรู้ทางบัญชี และการเงินเพื่อที่จะได้สามารถซักถามในประเด็นที่เกี่ยวข้องและประเมินในคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามได้²⁷ อย่างไรก็ตามในรายงานการศึกษาได้ให้คำแนะนำว่า ในการทำหน้าที่เป็นกรรมการตรวจสอบได้ดีและประสบความสำเร็จนั้น ไม่จำเป็นต้องได้นักบัญชีที่เป็นมืออาชีพแต่เพียงอย่างเดียว อย่างน้อยที่สุดขอเพียงแต่มีความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินของบริษัท หรือ อุตสาหกรรมที่ตนเข้าไปเป็นกรรมการตรวจสอบได้ก็ถือว่าเพียงพอแล้ว แต่ที่สำคัญซึ่งจะพลาดไม่ได้ก็คือเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงทางหลักการบัญชีใหม่ๆที่เกิดขึ้น บริษัทควรจัดให้มีการจัดอบรมแก่คณะกรรมการตรวจสอบสม่ำเสมอด้วย²⁸ (รายละเอียดในเรื่องการฝึกอบรมขอให้ดูในหัวข้อที่ 2.2. เรื่องการฝึกอบรมให้แก่คณะกรรมการตรวจสอบต่อไป)

2.1.3. ประสบการณ์และความเชี่ยวชาญของกรรมการตรวจสอบแต่ละท่าน

ประสบการณ์และความเชี่ยวชาญของกรรมการตรวจสอบแต่ละท่านเป็นสิ่งสำคัญในอันที่จะทำให้คณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการบริษัทได้อย่างครบถ้วนเช่นเดียวกับความเป็นอิสระ และ ความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินของบริษัท ดังนั้นจึงมีประเด็นขึ้นมาว่าบริษัทควรจะทำอะไรและพิจารณาในเรื่องใดบ้างเพื่อให้บริษัทได้ประโยชน์จากประสบการณ์ และความเชี่ยวชาญของกรรมการตรวจสอบแต่ละท่านได้สูงสุด

²⁷ The Audit Committee : Major Component of Corporate Governance , KPMG ,1995 , Membership : What experience and skill are required , P 12

²⁸ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide. (Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , p. 11.

คำตอบคือ กรณีปัญหาดังกล่าวข้างต้นผู้เขียนมีความเห็นว่ามีด้วยกัน 3 เรื่องด้วยกัน ที่จะทำให้บริษัทได้ประโยชน์จากประสบการณ์ และ ความเชี่ยวชาญของกรรมการตรวจสอบแต่ละท่านได้สูงสุด โดยแต่ละเรื่องมีเนื้อหาและรายละเอียดตามลำดับดังนี้

(1). ในเรื่องของจำนวนกรรมการทั้งหมดในคณะกรรมการตรวจสอบ ได้มีการให้ความเห็นกันว่า บริษัทควรมีคณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 3 คนแต่ไม่เกิน 6 คนเนื่องจากว่า ถ้าบริษัทมีจำนวนกรรมการทั้งหมดในคณะกรรมการตรวจสอบที่มากเกินไปก็อาจจะทำให้กรรมการตรวจสอบแต่ละท่านทำงานด้วยประสิทธิภาพลงก็ได้เนื่องจากไปคิดว่า ปัญหาที่เกิดได้รับการดูแลโดยกรรมการตรวจสอบท่านอื่นแล้วทุกอย่างที่ความจริงแล้วยังไม่มีกรรมการตรวจสอบท่านใดเข้าไปดูแลในปัญหาที่เกิดขึ้นเลย ซึ่งทำให้ปัญหาที่เกิดขึ้นแล้วยังคงมีอยู่ต่อไป²⁹ นอกจากนี้ในกรณีที่บริษัทไม่สามารถนำเอากรรมการที่มีอยู่มาดำรงตำแหน่งเป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัทได้จนครบ เช่น ในบริษัทจดทะเบียนขนาดเล็กซึ่งมีกรรมการอิสระเพียง 2 คนไม่สามารถหากรรมการตรวจสอบให้ครบ 3 คนได้บริษัทก็อาจนำเอาคนนอกที่ไม่ได้เป็นกรรมการบริษัทอยู่แล้วในขณะนั้นเข้ามาเป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัทก่อนก็ได้ เพื่อให้บริษัทมีกรรมการตรวจสอบในจำนวนที่มากพอที่จะใช้ประสบการณ์ที่กรรมการตรวจสอบแต่ละท่านมีให้เกิดประโยชน์กับบริษัทได้สูงสุด³⁰

(2). ในเรื่องการประเมินผลงานของกรรมการตรวจสอบแต่ละท่าน ได้มีการให้ความเห็นกันว่า บริษัทควรใช้วิธีประเมินผลงานของกรรมการตรวจสอบแต่ละท่านผ่านแบบประเมินผล (Self – Assessment) มากกว่าการกำหนดระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งที่แน่นอนลงไป เพื่อเป็นการกระตุ้นให้กรรมการตรวจสอบทำงานกันอย่างเต็มที่เพื่อให้บริษัทได้ประโยชน์จากประสบการณ์ และ ความเชี่ยวชาญของกรรมการตรวจสอบแต่ละท่านสูงสุด³¹

(3). ความเก่าที่มีความชำนาญการกับความใหม่ที่มุมมองที่สดใหม่ กล่าวคือทุกครั้ง ที่บริษัทได้แต่งตั้งบุคคลให้เข้ามาเป็นกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการบริษัทจึงควรแต่งตั้ง

²⁹ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best. (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000), p.40.

³⁰ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide. (Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , p. 12.

³¹ Ibid ., p. 12.

บุคคลที่เคยเป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัทอยู่แล้วมาส่วนหนึ่ง และ อีกส่วนหนึ่งมาจากคนนอก เพื่อให้บริษัทได้ประโยชน์จากประสบการณ์และความเชี่ยวชาญของกรรมการตรวจสอบแต่ละท่านได้สูงสุด โดยประโยชน์ที่บริษัทจะได้รับจากการที่คณะกรรมการบริษัทแต่งตั้งบุคคลที่เป็นหรือเคยเป็นกรรมการตรวจสอบอยู่แล้ว คือ ความชำนาญและความสามารถที่จะสานงานเก่าและริเริ่มงานใหม่หรือความต่อเนื่อง(Continuity) รวมไปถึงความสามารถที่จะสอนงานให้กับคนที่เข้ามาใหม่เพื่อให้คนที่เข้ามาใหม่รู้แนวทาง และสามารถที่จะปรับตัวให้เข้ากับงานที่ได้รับมอบหมายได้เร็วยิ่งขึ้น ส่วนประโยชน์ที่บริษัทจะได้รับจากการที่คณะกรรมการบริษัทแต่งตั้งบุคคลที่ไม่เคยเป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัทมาก่อนก็คือมุมมองที่สดใหม่ (Fresh perspective)³²

2.1.4. เวลาที่จะอุทิศให้กับภารกิจและความรับผิดชอบในฐานะที่เป็นกรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบ

เมื่อหน้าที่การงานในฐานะที่เป็นกรรมการตรวจสอบมากขึ้นทุกวัน ดังนั้นเวลาที่กรรมการตรวจสอบจะอุทิศให้กับภารกิจและความรับผิดชอบที่ตนมีอยู่ จึงมีความสำคัญและเป็นเหตุผลให้รายงานการศึกษาบางฉบับได้ถือว่า “ เวลาที่คณะกรรมการตรวจสอบสามารถอุทิศให้กับงานเป็นคุณสมบัติสำคัญที่สุดที่กรรมการตรวจสอบจะขาดเสียไม่ได้” และเพื่อให้แน่ใจว่า บุคคลที่เข้ามาเป็นกรรมการตรวจสอบมีเวลาที่จะอุทิศให้กับงานอย่างเต็มที่จึงควรกำหนดเป็นหลักเกณฑ์ลงไปว่า คณะกรรมการตรวจสอบสามารถเข้าไปทำหน้าที่เป็นกรรมการหรือ กรรมการตรวจสอบในบริษัทอื่นๆได้อีกไม่เกินอีกกี่บริษัททั้งนี้ เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบมีเวลามากพอที่จะอุทิศให้กับการเป็นคณะกรรมการตรวจสอบได้อย่างเต็มที่³³

2.2. การฝึกอบรมให้แก่คณะกรรมการตรวจสอบ

³² PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best. (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000), p.40

³³ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide. (Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , p.34.

ในหัวข้อที่ 2.1. ได้อธิบายว่าคุณสมบัติของบุคคลที่เข้ามาเป็นกรรมการตรวจสอบเป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยให้คณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม ถ้าพิจารณากันอย่างรอบคอบแล้วก็จะเห็นได้ว่า การพิจารณาแต่ในเรื่องของคุณสมบัติของบุคคลที่เข้ามาเป็นกรรมการตรวจสอบแต่เพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอ เพราะคุณสมบัติบางอย่างของคุณสมบัติที่อยู่ติดตัวของคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทมาตั้งแต่ต้นอยู่แล้ว แต่คุณสมบัติบางประการไม่ได้เป็นคุณสมบัติที่ติดตัวแก่คณะกรรมการตรวจสอบมาตั้งแต่ต้น ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่บริษัทจัดให้มีการอบรมแก่คณะกรรมการตรวจสอบเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบได้ทันต่อความเปลี่ยนแปลงและได้นำความรู้ใหม่ๆ ที่ได้รับเพิ่มขึ้นมาใช้เพื่อให้บริการลูกค้าด้วยความรับผิดชอบซึ่งได้มอบหมายมาอย่างดีที่สุด³⁴

บริษัทควรจัดฝึกอบรมให้แก่กรรมการตรวจสอบในประเด็นดังต่อไปนี้³⁵

- (1). ความรู้ที่จะใช้ในการอ่านและเข้าใจในรายงานทางการเงินของบริษัท เพื่อให้มั่นใจได้มากขึ้นว่า บุคคลที่เข้าไปทำหน้าที่เป็นกรรมการตรวจสอบมีความรู้ทางบัญชีมากพอที่จะไปอ่านและทำความเข้าใจในรายงานทางการเงินของบริษัท
- (2). หลักการและมาตรฐานทางบัญชีที่บริษัทเลือกใช้ในปัจจุบัน เพื่อให้บุคคลที่เพิ่งเข้ามาเป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัทได้เรียนรู้แนวทางตลอดจนทราบถึงเหตุผลที่บริษัทมีในการเลือกหลักการบัญชีแต่ละหลักมาใช้กับบริษัท ทั้งนี้เพื่อให้สามารถปรับตัวให้เข้ากับงานที่ได้รับมอบหมายได้เร็วยิ่งขึ้น
- (3). หลักการและมาตรฐานทางบัญชีที่ใหม่ที่เพิ่งเกิดขึ้น เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบได้ทันต่อความเปลี่ยนแปลงและได้นำความรู้ใหม่ ๆ ที่ได้รับมาใช้เพื่อบรรลุถึงความรับผิดชอบซึ่งตน ได้มีอยู่ได้อย่างเต็มที่
- (4). ความรู้ความเข้าใจในกฎบัตรของคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อให้มั่นใจได้ว่ากรรมการทุกคนในคณะกรรมการตรวจสอบได้ทราบถึงขอบเขตหน้าที่ของคณะกรรมการ

³⁴ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best, (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000), pp .42-43.

³⁵ Ibid ., pp.42-43.

ตรวจสอบได้เริ่มขึ้นและสิ้นสุดลงที่จุดใด และ ความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัทได้เริ่มขึ้นเมื่อใดเพื่อให้บริษัทได้ประโยชน์สูงสุดจากการที่ทั้ง 2 ฝ่ายสอดรับกันและครอบคลุมถึงประเด็นต่างๆที่เกี่ยวข้องได้ทั้งหมด (ส่วนในประเด็นที่ว่าเรื่องใดบ้างควรระบุไว้ในกฎบัตรนั้น ผู้เขียนขอให้ให้ศึกษาเพิ่มเติมได้ในหัวข้อ 2.4.เรื่องการจัดทำกฎบัตรหรือข้อกำหนดอ้างอิงของคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัท)

2.3. การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบเป็นเรื่องที่สำคัญ เพราะหลักเกณฑ์เกี่ยวกับประชุมที่ดีจะช่วยส่งเสริมให้คณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น³⁶

โดยจากการศึกษา จะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประชุมที่ดีจะมีเนื้อหาและรายละเอียดดังนี้

2.3.1. ความถี่ในการประชุม

คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทควรจัดประชุมบ่อยๆ หรือ มีความถี่ตามความจำเป็นที่เกิดขึ้นกับบริษัท³⁷

2.3.2. ระยะเวลาที่ใช้ในการประชุมแต่ละครั้ง

คณะกรรมการตรวจสอบควรใช้ระยะเวลาสำหรับการประชุมในแต่ละครั้งไม่น้อยกว่าครึ่งวันเพื่อให้แน่ใจว่า มีเวลาที่เหลือมากพอที่จะใช้ในการพูดคุยถึงประเด็นต่างๆที่เกิดขึ้นทั้งหมด³⁸

2.3.3. บทบาทของประธานในคณะกรรมการตรวจสอบ

³⁶ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best, (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000), p. 53.

³⁷ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide, (Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , p. 15

³⁸ Ibid ., p. 15.

ประธานในคณะกรรมการตรวจสอบควรได้รับการพัฒนาให้มีบทบาทมากขึ้น โดยให้ประธานในคณะกรรมการตรวจสอบเป็นผู้ที่เข้าไปมีอำนาจ หรือ เป็นผู้กำหนดด้วยตนเองได้

ในช่วงใดจะประชุมในเรื่องใดประเด็นใดและเรื่องใดประเด็นใดควรแจ้งให้กรรมการตรวจสอบท่านอื่น ๆ ทราบก่อนที่การประชุมจะมีขึ้นเพื่อให้กรรมการตรวจสอบท่านอื่น ๆ มีเวลาในการเตรียมตัวก่อนเข้าประชุม และ ประชุมได้ตรงประเด็นกับปัญหาที่เกิดขึ้นในแต่ละช่วงเวลารวมทั้งใช้เวลาทั้งหมดที่มีในการประชุมในครั้งหนึ่งๆ ได้อย่างคุ้มค่าที่สุด นอกจากนี้ประธานในคณะกรรมการตรวจสอบควรมีบทบาทในการเรียกประชุมเป็นกรณีพิเศษ และทำให้การประชุมมีบรรยากาศที่มีความเป็นกันเอง (Frank Communications) เพื่อให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องมีความกล้าที่จะพูดในประเด็นที่คิดว่าสำคัญได้อย่างเต็มที่³⁹

2.3.4. ผู้เข้าร่วมประชุมกับคณะกรรมการตรวจสอบ

ถ้าในการประชุมที่มีขึ้นครั้งใดจำเป็นต้องให้บุคคลอื่น ๆ ที่ไม่ใช่กรรมการตรวจสอบเข้าประชุม ในรายงานการศึกษาได้ให้คำแนะนำว่าบางครั้งควรให้ทุกคนที่เกี่ยวข้องมาประชุมร่วมกัน เพื่อให้เกิดการสอดรับกันและครอบคลุมถึงประเด็นต่างๆที่เกี่ยวข้องได้ทั้งหมดและในบางครั้งก็ไม่ควรให้มีการประชุมร่วมกัน กล่าวคือให้เข้าประชุมเฉพาะผู้ที่เกี่ยวข้องจริงๆ เป็นรายบุคคล (Private Meetings) เพื่อให้ผู้ที่ได้รับการเชิญให้เข้าร่วมประชุมมีความกล้าที่จะพูดในประเด็นที่คิดว่าสำคัญได้อย่างเต็มที่ และ เพื่อให้ไม่มีปัญหาในการทำลายพยานหลักฐาน หรือ เป็นอันตรายต่อบุคคลที่เข้ามาให้ความเห็นแก่คณะกรรมการตรวจสอบหรือถูกข่มขู่เสียก่อนโดยบุคคลซึ่งยกยอกน้อโกงและมีอิทธิพลในบริษัท รายงานการศึกษาจึงให้คำแนะนำแก่คณะกรรมการตรวจสอบว่า เพื่อลดปัญหาที่อาจเกิดขึ้นตามที่ได้กล่าวมาในข้างต้น คณะกรรมการตรวจสอบควรจัดประชุมที่ให้เข้าประชุมเฉพาะผู้ที่เกี่ยวข้องเกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอ ไม่ว่าในขณะนั้นจะมีปัญหาหรือไม่มีปัญหาเกิดขึ้นกับบริษัทก็ตาม หรืออย่างน้อยที่สุดปีละ 1 ครั้งและเรียกประชุมเพิ่มเติมได้ตามความจำเป็นที่บริษัทมีขึ้นเป็นต้น นอกจากนี้ในบางครั้ง คณะกรรมการตรวจสอบควรใช้วิธีตั้งคำถามที่ให้อิสระแก่ผู้ตอบในการให้ความเห็น เพื่อให้ผู้ที่ได้รับเชิญให้มาร่วมประชุมมีความกล้าและมีความสบายใจที่จะให้ความเห็น เช่น ถามว่าแม้ว่าท่านจะเห็นว่าทุกอย่างปกติดี และ ไม่ตรวจพบอะไรที่ผิดปกติที่น่าจะยกขึ้นมาพูด

³⁹ Ibid ., pp.15-16.

ในที่ประชุมแห่งนี้ แต่ท่านคิดว่ามีเรื่องใดบ้าง หรือ ประเด็นใดบ้างที่ท่านให้ความสนใจมากที่สุด ในขณะนี้ ในความเห็นของท่าน ⁴⁰

2.4. การจัดทำกฎบัตรของคณะกรรมการตรวจสอบ

การที่จะต้องจัดทำกฎบัตรขึ้นก็เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทได้ทราบว่าจะขอบเขตและหน้าที่ของตน ได้เริ่มขึ้นที่จุดใดและสิ้นสุดลงที่จุดใด และ จุดใดบ้างที่คณะกรรมการตรวจสอบต้องระวังและปฏิบัติให้ถูกต้องครบถ้วน

นอกจากนี้ กฎบัตรของคณะกรรมการตรวจสอบยังมีประโยชน์ในด้านอื่นๆอีกมากมาย เช่น

- (1). ทำให้คณะกรรมการบริษัททราบว่าหน้าที่ของตน ได้เริ่มขึ้น ณ จุดใด
- (2). เป็นแนวทางที่เข้าไปช่วยเหลือบุคคลที่พึ่งเข้ามาเป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัทใหม่ๆ ในเบื้องต้นเพื่อให้สามารถปรับตัวให้เข้ากับงานที่ได้รับมอบหมายได้เร็วยิ่งขึ้น
- (3). เป็นแนวทางที่คณะกรรมการตรวจสอบสามารถใช้กฎบัตรดังกล่าวเป็นตัวอ้างอิงได้ว่า ตนได้ปฏิบัติงานครบถ้วนด้วยความระมัดระวังแล้วดังนั้นไม่ต้องไปรับผิดชอบตามกฎหมายอีก โดยมีเหตุผลสนับสนุนก็คือถ้าให้คณะกรรมการตรวจสอบเข้าไปมีความรับผิดชอบตามกฎหมาย โดยไม่มีบทกเว้นเลยก็จะกลายเป็นตัวขัดขวางหรือเป็นผลร้ายต่อตัวบริษัท เนื่องจาก จะทำให้กรรมการตรวจสอบบริษัทมีคุณสมบัติครบถ้วนปฏิเสธที่จะเข้าไปเป็นกรรมการตรวจสอบเพราะกลัวความรับผิดชอบที่อาจเกิดขึ้นตามมาในภายหลังนั่นเอง ⁴¹

ประเด็นและรายละเอียดต่างๆที่ควรระบุไว้ในกฎบัตรของคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทมีดังนี้

2.4.1. เป้าหมายและวัตถุประสงค์ของการมีคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นในบริษัท

⁴⁰ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best. (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000), p.32.

⁴¹ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide. (Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , pp. 27-30.

คือ เข้าไปช่วยเหลือให้คณะกรรมการของบริษัทปฏิบัติหน้าที่ได้ถูกต้องครบถ้วนมากขึ้นเท่านั้น โดยการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทไม่ได้ถ่ายโอนหน้าที่ หรือเปลี่ยนผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีความรับผิดชอบ เช่น จากกรรมการบริษัทมาเป็นคณะกรรมการตรวจสอบแต่อย่างใด คณะกรรมการตรวจสอบมีฐานะเป็นเสมือนคณะที่ปรึกษาของคณะกรรมการบริษัทเท่านั้น⁴²

โดยกรรมการตรวจสอบของบริษัทมีหน้าที่และความรับผิดชอบดังนี้

- (1). เข้าไปดูแลในหลักการบัญชีที่ใช้ในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัท
- (2). เข้าไปดูแลในเรื่องการเสนอชื่อเพื่อให้แต่งตั้งต่อไปและการถอดถอนและการคำนวณค่าตอบแทนรวมถึงขอบเขตในการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีของบริษัท
- (3). เข้าไปดูแลในระบบควบคุมภายในของบริษัท

ทั้งนี้ เพื่อให้ตัวเลขที่ปรากฏอยู่ในรายงานทางการเงินของบริษัทดังกล่าวมีความน่าเชื่อถือและเป็นประโยชน์สูงสุดต่อผู้ที่ใช้ข้อมูลซึ่งก็คือคณะกรรมการบริษัทและผู้ถือหุ้น⁴³

2.4.2. คุณสมบัติของบุคคลที่เข้ามาเป็นกรรมการตรวจสอบในบริษัท

เช่น มีความเป็นอิสระและมีความสามารถที่จะอ่านและเข้าใจในรายงานทางการเงินของบริษัทได้

2.4.3. จำนวนกรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบ

เช่น กำหนดลงไปว่า ในบริษัทควรประกอบไปด้วยกรรมการตรวจสอบในจำนวนที่มีไม่น้อยกว่า 3 คนแต่ไม่ควรเกิน 6 คน เป็นต้น

2.4.4. ความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ

⁴² Deloitte Touche Tohmatsu , Audit Committees : A Practical Guide , P. 8

⁴³ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide.

(Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , p. 18.

เช่น กำหนดลงไปว่า คณะกรรมการตรวจสอบควรประชุมปีละ 4 ครั้ง โดยประธานในคณะกรรมการตรวจสอบ หรือ กรรมการตรวจสอบของบริษัทท่านใดท่านหนึ่งมีอำนาจที่จะเรียกประชุมเพิ่มขึ้นได้ตามความจำเป็นที่เกิดขึ้น นอกจากนี้ถ้าต้องการให้การประชุมในระหว่างกรรมการตรวจสอบด้วยกันมีประสิทธิภาพมากขึ้น ประธานในคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทควรหารือกับฝ่ายจัดการผู้ตรวจสอบภายใน และ ผู้สอบบัญชีถึงประเด็นปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในบริษัทก่อนจะจัดให้มีการประชุมในระหว่างกรรมการตรวจสอบด้วยกันขึ้น เพื่อให้ประเด็นปัญหาที่กรรมการตรวจสอบมาประชุมกันตรงกับปัญหาที่เกิดขึ้นในบริษัท หรือตรงกับปัญหาที่บริษัทต้องการแนวทางในการแก้ไข จากนั้นก็แจ้งประเด็นดังกล่าวและเอกสารที่เกี่ยวข้องพร้อมทั้งใช้เวลาแก่กรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 สัปดาห์ในการศึกษา และ เตรียมตัวเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบสามารถใช้เวลาที่มีอยู่อย่างจำกัดในการประชุมแต่ละครั้งได้อย่างคุ้มค่าที่สุด⁴⁴

2.4.5. สิทธิที่จะเข้าไปสอบสวนและเข้าไปค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมในบริษัท

เช่น กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทมีสิทธิที่จะเข้าไปสอบสวนและหาข้อมูลเพิ่มเติมในบริษัทโดยวิธีการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีจากภายนอกบริษัทโดยค่าใช้จ่ายของบริษัทเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบได้รับข้อมูลเพิ่มเติมในรูปของความเห็นที่สองได้ทั้งนี้เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบมีข้อมูลเพียงพอที่จะใช้ในการปฏิบัติหน้าที่และภาระกิจต่างๆ ที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการบริษัทให้ลุล่วง⁴⁵

2.4.6. สิทธิที่จะเข้าไปยับยั้งมิให้มีการปลดผู้สอบบัญชีออกจากตำแหน่งได้

เช่น กำหนดลงไปว่า ถ้าคณะกรรมการตรวจสอบเห็นว่าการปลดออกจากตำแหน่งเกิดขึ้นจากการที่ฝ่ายจัดการต้องการปิดบังความจริงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบต่อคณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการตรวจสอบก็มีสิทธิที่จะเข้าไปคัดค้านไม่ให้ปลดผู้สอบบัญชีออก

⁴⁴ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide. (Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , p. 33.

⁴⁵ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best. (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000), p. 81.

จากตำแหน่งได้ โดยประโยชน์ที่จะเกิดขึ้นจากการที่คณะกรรมการตรวจสอบเข้าไปเกี่ยวข้องกับ
ในลักษณะนี้ก็คือจะทำให้ผู้สอบบัญชีเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการ ตลอดจนทำให้คณะกรรมการ
ตรวจสอบได้ประเด็นที่จะใช้ในการตรวจสอบต่อในอนาคตด้วย

2.4.7. เนื้อหาและรายละเอียดของรายงานที่คณะกรรมการตรวจสอบจะต้องรายงานให้คณะกรรมการของบริษัททราบ

เมื่อคณะกรรมการบริษัทเป็นผู้แต่งตั้ง และ มอบหมายให้คณะกรรมการตรวจสอบเข้ามา
ทำหน้าที่แทนคณะกรรมการบริษัทแล้ว ดังนั้นคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจึงมี
หน้าที่โดยตรงที่จะต้องรายงานในปัญหาที่ตนตรวจพบ พร้อมทั้งเสนอแนวทางในการแก้ไข
ให้คณะกรรมการของบริษัททราบ โดยเรื่องที่คณะกรรมการตรวจสอบจะต้องรายงานให้
คณะกรรมการบริษัททราบนั้นมีเนื้อหาและรายละเอียดดังนี้

- (1). มีเหตุการณ์ดังต่อไปนี้เกิดขึ้น หรือ ไม่ในช่วงเวลาที่คณะกรรมการตรวจสอบ
เข้ามาทำหน้าที่ ทั้งนี้เพื่อเป็นสัญญาณเตือนภัยให้แก่คณะกรรมการของบริษัทได้ทราบว่า ใน
ขณะนี้ ได้มีปัญหาเกิดขึ้นแล้วโดยเหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นถึงอันตรายที่เกิดขึ้นแล้วได้แก่⁴⁶
 - การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีเนื่องมาจากความเห็นไม่ตรงกัน ในทางบัญชี โดย
ผู้สอบบัญชีคนใหม่เห็นด้วยกับเห็นด้วยกับฝ่ายจัดการ ในขณะที่ผู้สอบบัญชี
คนเดิมไม่เห็นด้วยกับฝ่ายจัดการของบริษัท
 - ผลการดำเนินการของบริษัทว่าดีเกินจริงหรือไม่ ทั้งที่ลักษณะหรือแนวทาง
ในการประกอบธุรกิจไม่ต่างกับบริษัทอื่น ๆ ที่ประกอบธุรกิจในลักษณะที่
เดียวกัน หรือ ใกล้เคียงกัน
 - ฝ่ายจัดการของบริษัทได้อยู่ในการประชุมระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบ
กับผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้สอบบัญชีของบริษัททุกครั้งหรือไม่
 - ผลการดำเนินงานที่รายงานกับที่วางแผนไว้ใกล้เคียงกันมาก หรือ เท่ากันพอดี
หรือไม่

⁴⁶ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide.
(Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , p. 44.

- ฝ่ายจัดการหรือผู้สอบบัญชีตอบคำถามในเรื่องรายงานทางการเงินด้วยความ
 ลังเล คลุมเครือ และไม่ชัดเจนหรือไม่
- มีการตั้งสำรองเพื่อให้ตัวเลขที่เป็นกำไรของบริษัทเกิดขึ้นอย่างสม่าเสมอหรือไม่
 เพียงใด
- มีการไม่เต็มใจของฝ่ายจัดการในอันที่จะเปลี่ยนแปลงระบบและกระบวนการ
 ตามข้อเสนอของผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้สอบบัญชีภายนอกหรือไม่

(2). ข้อเสนอแนะของคณะกรรมการตรวจสอบ รวมทั้งข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบ
 ภายใน และ ผู้สอบบัญชีของบริษัท พร้อมกันนี้คณะกรรมการตรวจสอบจะต้องแจ้งให้คณะ
 กรรมการของบริษัททราบว่าตนเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วย หรือ ไม่กับข้อเสนอแนะของผู้ตรวจ
 สอบภายในและผู้สอบบัญชีของบริษัท⁴⁷

3. ข้อพึงระวัง

จากการศึกษา จะพบว่า ข้อพึงระวังมีความสำคัญอย่างมากไม่แพ้หัวข้ออื่นๆที่กล่าวมา
 ข้างต้นทั้งสิ้นเพราะข้อพึงระวังเป็นตัวอย่างและข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการทำหน้าที่
 เป็นกรรมการตรวจสอบในต่างประเทศ ซึ่งกรรมการตรวจสอบในบริษัทจดทะเบียนไทย
 สามารถใช้เป็นตัวอย่างเพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่และความรับผิดชอบ ได้ดียิ่งขึ้นต่อไปได้ ดังนั้น
 ด้วยความสำคัญดังกล่าวจึงเสนอข้อพึงระวังเป็นหัวข้อที่สาม

ข้อพึงระวังมีเนื้อหาและรายละเอียดดังนี้

3.1. ความเชื่อว่าตนสามารถทำสิ่งที่แตกต่างได้

คณะกรรมการตรวจสอบไม่ควรฝ่าฝืนข้อเสนอแนะและแนวทางในการปฏิบัติที่ดีโดยไม่
 จำเป็นโดยมีความเชื่อว่าตนสามารถทำสิ่งที่แตกต่างได้ เพราะความเชื่อเช่นนั้นอาจส่งผลร้าย

⁴⁷ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best. (Florida :
 Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000), p. 50

อย่างรุนแรงตามมาได้ เช่น มีความเชื่อว่าสามารถไว้วางใจในฝ่ายจัดการของบริษัทได้เต็มที่ หรือ มีความเชื่อว่าสามารถไว้วางใจผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีของบริษัทได้เต็มที่ เป็นต้น

3.2. วัตถุประสงค์และความคาดหวังที่คณะกรรมการบริษัทมีต่อคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบควรมีความเข้าใจอย่างถ่องแท้ว่าวัตถุประสงค์และความคาดหวังที่คณะกรรมการบริษัทมีต่อคณะกรรมการตรวจสอบคืออะไร เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบไม่พลาดที่จะเข้าไปดูแลในประเด็นที่คณะกรรมการบริษัทคาดหวังให้ครบถ้วน โดยวิธีการที่จะทำให้คณะกรรมการตรวจสอบทราบถึงวัตถุประสงค์และความคาดหวังที่คณะกรรมการบริษัทมีต่อคณะกรรมการตรวจสอบก็คือการจัดให้คณะกรรมการตรวจสอบได้เข้าประชุมร่วมกันกับคณะกรรมการบริษัทในช่วงต้นปีของแต่ละปีเพื่อให้มีการพูดคุยแลกเปลี่ยนทัศนคติ ตลอดจนร่วมกันร่างหรือทบทวนในเนื้อหา และ รายละเอียดในกฎบัตรของคณะกรรมการตรวจสอบ⁴⁸

3.3. เรื่องของงานซึ่งมากเกินไป

ในกรณีที่กำหนดให้กรรมการตรวจสอบเข้าไปมีหน้าที่ในด้านอื่นๆเพิ่มขึ้น เช่น ให้คณะกรรมการตรวจสอบเข้าไปสอบถามว่า บริษัทตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกักรูกิจของบริษัทก็ต้องระมัดระวังว่าการกำหนดดังกล่าว จะไม่ทำให้กรรมการตรวจสอบของบริษัทมีงานที่มากเกินไปจนทำให้คณะกรรมการตรวจสอบมีเวลาไม่เพียงพอที่จะเข้าไปดูแลให้รายงานทางการเงินของบริษัท ซึ่งเป็นหน้าที่หลักของคณะกรรมการตรวจสอบได้อย่างมีคุณภาพ⁴⁹

3.4. เรื่องประธานในคณะกรรมการตรวจสอบที่ไม่มีประสิทธิภาพ

โดยในกรณีที่เจอปัญหาเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการทำหน้าที่ของประธานในคณะกรรมการตรวจสอบนั้นก็ถือได้ว่า เป็นอันตรายร้ายแรงเพราะประธานในคณะกรรมการตรวจสอบ

⁴⁸ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide. (Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , p. 23.

⁴⁹ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best. (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000), pp. 15-16.

ของบริษัทเป็นคนกำหนดประเด็นและทิศทางในการประชุม ถ้าประธานในคณะกรรมการตรวจสอบกำหนดประเด็นและทิศทางในการประชุมไม่ตรงกับปัญหาที่เกิดขึ้น ก็จะทำให้ปัญหาที่เกิดขึ้นไม่ได้รับการแก้ไขเยียวยาแก้ไข แนวทางการแก้ไขก็คือ ให้ปลดประธานในคณะกรรมการตรวจสอบออกและเปลี่ยนเอาคนใหม่เข้าไปแทน⁵⁰

3.5. เรื่องความเข้าใจผิดของผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี

การที่ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีเข้าใจผิดโดยไปเข้าใจว่า ผู้ที่ตนต้องคอยดูแลผลประโยชน์ให้เป็นอันดับหนึ่งคือ ฝ่ายจัดการของบริษัท (Auditor's client) จะก่อให้เกิดปัญหาในการปกปิดข้อเท็จจริงที่ควรต้องบอกแก่คณะกรรมการตรวจสอบ ดังนั้นคณะกรรมการตรวจสอบควรเข้าไปแก้ไขความเข้าใจผิดของผู้ตรวจสอบภายในและความเข้าใจผิดของผู้สอบบัญชีเสียให้ถูกต้องเพื่อป้องกันไม่ให้ปัญหาตามมาในภายหลัง⁵¹

นอกจากนี้ ถ้าคณะกรรมการตรวจสอบสามารถยึดถือข้อพึงระวังเป็นตัวบ่งชี้ถึงปัญหาและเข้าไปจัดการแก้ไขให้ถูกต้องแล้วก็จะเชื่อได้ว่า ข้อพึงระวังจะช่วยให้กรรมการตรวจสอบทำหน้าที่โดยมีประสิทธิภาพมากขึ้นได้ ยิ่งไปกว่านั้นถ้ากรรมการตรวจสอบได้ใช้ข้อพึงระวังในการเข้าถึงปัญหาและจัดการกับปัญหาที่พบ ก็อาจถือได้ว่ากรรมการตรวจสอบได้ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความระมัดระวังตามที่กฎหมายบริษัทกำหนดไว้อย่างครบถ้วนแล้วได้อีกส่วนหนึ่งด้วย

⁵⁰ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide.
(Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , p. 26.

⁵¹ Ibid ., p. 26 .