

บทที่ 4

บทวิเคราะห์เกี่ยวกับบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ
ตามประกาศในเรื่องคุณสมบัติ และ ขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการ
ตรวจสอบ(ฉบับที่1)พ.ศ.2542 ตลอดจนแนวทางในการแก้ไขปัญหาต่างๆ

ตามที่ได้ศึกษามาแล้วข้างต้นเกี่ยวกับเรื่องการทำกับดูแลกิจการที่ดี ศึกษาในบทบาท
หน้าที่และความรับผิดชอบของกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียน ภายใต้ข้อสมมุติ
ฐานที่ได้กำหนดเอาไว้ว่าขณะนี้หลักเกณฑ์ในเรื่องบทบาทหน้าที่ และ ความรับผิดชอบของ
กรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในขณะนี้ยังไม่ชัดเจน จึงเห็นควรที่จะศึกษา
วิเคราะห์ว่าบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของกรรมการตรวจสอบนั้นควรจะมีขอบเขตที่
ชัดเจนเพียงใด และกรรมการตรวจสอบควรมีคุณสมบัติที่พึงประสงค์เป็นประการใดและมีวิธี
กำกับดูแลอย่างไรจึงจะคุ้มครองรักษาผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นอย่างเพียงพอและเพื่อส่งเสริม
และพัฒนาตลาดทุนและภายใต้ที่ศึกษาไว้แล้วในบทที่ 1 2 และ 3 ได้ศึกษาถึงภาพรวมของ
ทฤษฎีการกำกับดูแลที่ดีอยู่ที่การคานอำนาจการบริหาร และ อยู่ที่การปรับปรุงพัฒนาโครงสร้าง
สร้างในระดับกรรมการบริษัทโดยเชื่อว่า ถ้าสามารถปรับปรุงโครงสร้างในระดับคณะกรรมการ
บริษัทได้ก็จะก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดเพราะการแก้ปัญหาในระดับคณะกรรมการบริษัท
มีข้อดีตรงที่ว่า สามารถเห็นแนวโน้มของปัญหาได้ชัดเจนและสามารถป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาที่
เล็กกลายเป็นปัญหาที่ใหญ่ในวันข้างหน้าได้มากกว่าวิธีอื่น ๆ ทั้งหมด ฉะนั้นในประเทศที่ได้
พัฒนาแล้ว และได้มีประสบการณ์ในเรื่องของการบริหารตลาดทุนและในเรื่องของการกำกับ
บริษัทจดทะเบียนจึงได้วางมาตรการและให้ความสำคัญกับการพัฒนา และ เพิ่มประสิทธิภาพ
ของกลไกในระดับคณะกรรมการบริษัทเป็นหลัก โดยจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นคณะ
หนึ่ง คือ คณะบุคคลกลุ่มหนึ่งที่มีความรู้ความสามารถและเป็นผู้มีจริยธรรมเป็นผู้ควบคุม
กำกับและส่งเสริมการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการบริษัทอีกชุดหนึ่งต่างหากโดยเข้าไปให้
ความเห็นที่ตรงไปตรงมาต่อรายงานทางการเงิน และระบบควบคุมภายในตลอดจนเป็นจุด
รวมของการประสานงาน หรือ เป็นผู้เปิดทางให้ผู้สอบบัญชีภายนอกติดต่อกับบริษัท หรือ
เป็นผู้ที่เข้ามาปกป้องให้ผู้สอบบัญชีเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการ หรือ เป็นผู้เข้าไปดูแลให้ปัญหา
ต่างๆ ได้อยู่ในสายตาของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องอื่น ๆ ในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน
ของบริษัททั้งหมด แต่ในทางปฏิบัติปรากฏว่าการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ
นั้นในระยะเวลาที่ผ่านมาทั้งในประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศในยุโรปและในประเทศออสเตรเลีย

เตรเลีย ก็ยังไม่สามารถที่จะบริหารจัดการให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ที่ตั้งเป้าหมายเอาไว้ซึ่งก็คือ การสร้างความมั่นใจให้กับประชาชนผู้ทำการลงทุนในตลาดทุน หรือ ในเรื่องของการซื้อหุ้น ในบริษัทจดทะเบียน

สำหรับประเทศไทยนั้นได้รับบทเรียนในเรื่องของวิกฤตเศรษฐกิจซึ่งได้เริ่มในปี 2540 มาจนถึงปัจจุบันนี้ วิกฤตเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในเมืองไทย ส่วนหนึ่งก็ได้เกิดขึ้นเพราะการขาด ความรับผิดชอบ คุณธรรม และจริยธรรมของผู้บริหารของบริษัทก่อให้เกิดความล้มเหลวใน การบริหารงานและก่อให้เกิดหนี้ที่เรียกว่าหนี้ที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ (NPL) เป็นจำนวนมากศาล ทั้งที่ตลาดหลักทรัพย์ก็ได้พยายามสร้างกฎเกณฑ์และให้นำมาปฏิบัติ เพื่อป้องกันปัญหาดัง กล่าวแต่ก็ไม่ประสบความสำเร็จด้วยเหตุผลและปัจจัยอื่นๆอีกหลายประการจึงจำเป็นที่จะต้อง ศึกษาวิเคราะห์วิจัย เพื่อหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นทั้งทั้งที่มีประกาศ ระเบียบ กฎเกณฑ์ให้นำมาใช้ปฏิบัติอยู่แล้ว

ในบทที่ 4 ผู้เขียนจะทำการศึกษาวิเคราะห์ถึงคุณสมบัติที่พึงประสงค์ บทบาทหน้าที่ และความรับผิดชอบ ตลอดจนวิธีการที่จะเข้าไปกำกับดูแลกรรมการตรวจสอบตามประกาศ ในเรื่องคุณสมบัติ และ ขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (ฉบับที่ 1) พ.ศ. 2542 ต่อไป

1. คุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบ

โดยจากการศึกษาจะพบว่า ตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบเอาไว้ดังนี้

- 1.1. เป็นกรรมการบริษัท
- 1.2. มีความเป็นอิสระในการทำหน้าที่ เช่น กำหนดว่าให้ถือหุ้นได้แต่ไม่เกินร้อยละ 5 โดยนับรวมหุ้นของผู้ที่เกี่ยวข้อง และไม่เป็นลูกจ้าง พนักงาน หรือที่ปรึกษาที่ได้รับ เงินเดือนประจำจากบริษัท ตลอดจนไม่เข้าไปบริหารจัดการงานในบริษัทโดยตรงและที่สำคัญที่สุดก็คือจะต้องสามารถปฏิบัติหน้าที่และแสดงความเห็นได้โดยอิสระ โดยไม่ตกอยู่ภายใต้ การควบคุมของผู้บริหารและผู้ถือหุ้นรายใหญ่¹

¹ ประกาศในเรื่องคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (ฉบับที่1) พ.ศ.2542 ข้อ7

โดยเมื่อไปพิจารณาในรายงานการศึกษาวิจัยของสหรัฐ จะเห็นได้ว่ารายงานการศึกษาวิจัยของสหรัฐ ได้กำหนดคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบดังต่อไปนี้²

- (1). เป็นกรรมการบริษัท
- (2). มีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่

โดยกำหนดว่า (ก). ต้องไม่เป็นลูกจ้างของบริษัทหรือบริษัทลูกในปีปัจจุบัน หรือในช่วง 5 ปีก่อนได้รับแต่งตั้งให้เป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัท (ข). ต้องไม่เป็นผู้ที่เกี่ยวข้องหรือญาติสนิทของผู้บริหารของบริษัท (ค). ต้องไม่เป็นผู้บริหารในกิจการที่ขายสินค้าให้กับบริษัท หรือ มีความสัมพันธ์เชิงธุรกิจกับบริษัท (ง). ต้องไม่รับค่าตอบแทนอื่นใดจากบริษัท เว้นแต่ค่าตอบแทนสำหรับการทำหน้าที่เป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัทเท่านั้น³

Corporations can benefit from having an independent audit committee in a number of ways. The independent director is more likely to perceive with objectivity, to raise questions, and to act with due speed. Independence, while no guarantor of these results, can increase the likelihood that they will occur.⁴

A director will be considered independent if he or she⁵

- (a). has not been an employee of the corporation or any of its subsidiaries within the last five years
- (b). is not a close relative of any management-level employee of the company
- (c). Provides no significant services or goods to the company
- (d). is not employed by any firm providing major services to the company, and
- (e). receives no significant compensation from the company, other than director fees.

² Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide.
(Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , pp.9-12.

³ Ibid ., pp.9-10.

⁴ Ibid ., p.10.

⁵ Ibid ., p.10.

Furthermore , as part of its goal to ensure its independence , the audit committee must also consider conflicts of interest on a case-by-case basis. That is , an individual’s ability to exercise and express objective judgement on any material issue before the committee. There are many situations where an individual may pass the tests of independence set forth by their boards or others , but may have difficulty exercising true independence in a particular area.⁶

(3). มีความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงิน

โดยสหรัฐกำหนดว่า กรรมการตรวจสอบจะต้องมีความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินของบริษัท โดยไม่จำเป็นต้องเรียนจบทางด้านบัญชี ขอให้กรรมการตรวจสอบมีความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินที่ใช้ในบริษัท หรือ อุตสาหกรรมที่ตนเข้าไปเป็นกรรมการตรวจสอบได้ก็เพียงพอแล้ว⁷

Financial Literacy of Audit Committee

Successful service on an audit committee does not necessarily require professional experience in accounting or finance, but it does require *financial literacy* (or, as some Commission members have named it, financial “competence”). At a minimum, this entails the entails the ability to read and understand financial statements.⁸

In addition, as mentions earlier, audit committee members should develop an understanding of financial reporting, risk management (identification and control of key risks), and the audit function, which are all crucial to the audit committee’s role. In a company that operates in a regulated industry (such as energy, financial services, health care) audit committee members need an understanding of regulatory issues in the relevant

⁶ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide.
(Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , p.10.

⁷ Ibid ., p.11.

⁸ Ibid ., p.11.

industry. To strengthen their knowledge of any these areas, audit committee members should receive training – either within the company or outside.⁹

เมื่อนำหลักเกณฑ์ในเรื่องคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบของรายงานการศึกษาวิจัยของประเทศสหรัฐอเมริกาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบตามประกาศของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแล้วจะเห็นได้ว่า รายงานการศึกษาของประเทศสหรัฐได้กำหนดคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบในลักษณะที่เหมือนกับประกาศของตลาดหลักทรัพย์หลายประการ เช่น จะต้องเป็นกรรมการของบริษัทอีกตำแหน่งหนึ่งด้วยเสมอ (ซึ่งการกำหนดเช่นนี้ผู้เขียนเห็นว่า จะเป็นประโยชน์ต่อไปในอนาคตกล่าวคือทำให้แก้ไขปัญหาจากการที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยไม่ได้กำหนดความรับผิดชอบของกรรมการตรวจสอบโดยเฉพาะเจาะจงได้ โดยนำเอาความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการบริษัทมาเป็นความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการตรวจสอบของบริษัท ซึ่งในรายละเอียดนั้นผู้เขียนจะขอกล่าวต่อไป เมื่อถึงหัวข้อที่สามเรื่องความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการตรวจสอบ)

นอกจากนี้ จะเห็นได้ว่า รายงานการศึกษาวิจัยของสหรัฐได้กำหนดคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบในบางประการที่แตกต่างจากหลักเกณฑ์ที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนดเอาไว้ด้วย เช่น

(1). คุณสมบัติความเป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบ ซึ่งเมื่อศึกษาลงไปรายละเอียดจะเห็นได้ว่า รายงานการศึกษาวิจัยของสหรัฐกำหนดคุณสมบัติในเรื่องความเป็นอิสระไว้ โดยมีเนื้อหาและรายละเอียดในบางประการที่กำหนดไว้แตกต่างจากประกาศของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เช่น ในเรื่องการถือหุ้นจะเห็นได้ว่า สหรัฐไม่มีข้อจำกัดในการถือหุ้นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการตรวจสอบจึงสามารถเข้าไปถือหุ้นในบริษัทที่ตนเข้าไปเป็นกรรมการตรวจสอบในจำนวนเท่าไรก็ได้ เพราะสหรัฐมองว่าเป็นการทำให้ผลประโยชน์ของกรรมการตรวจสอบและของผู้ถือหุ้นไปในทิศทางเดียวกัน ซึ่งจะให้กรรมการตรวจสอบมีส่วนได้เสียเช่นเดียวกับผู้ถือหุ้นของบริษัท เพื่อให้กรรมการตรวจสอบของบริษัท

⁹ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide.
(Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998), p.11.

ตั้งใจในการทำงานให้กับบริษัทจดทะเบียนมากยิ่งขึ้น¹⁰ ซึ่งตรงข้ามกับประกาศตลาดหลักทรัพย์ของไทยที่มีความเห็นว่า ถ้าให้กรรมการตรวจสอบถือหุ้นได้โดยไม่จำกัดแล้ว อาจจะทำให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ขึ้น และ อาจกลายเป็นช่องทางให้กรรมการฝ่ายผู้ถือหุ้นรายใหญ่ตั้งกลุ่มของตนเองเข้าไปเป็นกรรมการตรวจสอบ ซึ่งจะส่งผลให้กรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนขาดความเป็นอิสระได้ ดังนั้นเมื่อคุณสมบัติในเรื่องความเป็นอิสระจากรายงานการศึกษาของประเทศสหรัฐ และ จากประกาศของตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดหลักเกณฑ์เอาไว้แตกต่างกันก็จริง แต่เป็นการแตกต่างกันเพราะ ความจำเป็น ความเชื่อและการให้เหตุผลของแต่ละประเทศที่ต่างกัน ดังนั้นในประเด็นนี้ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าประกาศของตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบในเรื่องความเป็นอิสระไว้โดยชัดเจนแล้วในขณะนี้จึงยังไม่ควรแก้ไขเพิ่มเติมได้อีก

(2). ในเรื่องความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินนั้น จะเห็นได้ว่า สหรัฐได้กำหนดว่า กรรมการตรวจสอบจะต้องมีความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินของบริษัท โดยไม่จำเป็นต้องเรียนจบทางด้านบัญชี ถ้ากรรมการตรวจสอบมีความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินที่ใช้ในบริษัท หรือ อุตสาหกรรมที่ตนเข้าไปเป็นกรรมการตรวจสอบได้ก็เพียงพอแล้ว ในขณะที่ประกาศของตลาดหลักทรัพย์กำหนดคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบไว้แคบ คือ คำนึงถึงคุณสมบัติในด้านความเป็นอิสระ แต่ไม่คำนึงถึงมีความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินของบริษัท จึงส่งผลให้คณะกรรมการบริษัทจดทะเบียนไทยบางบริษัทใจแต่ตั้งกรรมการตรวจสอบ โดยไม่พิจารณาถึงมีความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินของกรรมการตรวจสอบ ซึ่งจะส่งผลให้กรรมการตรวจสอบเข้าไปเซ็นชื่อรับรองรายงานทางการเงินว่ามีความน่าเชื่อถือและมีข้อมูลที่ถูกต้อง ทั้งทั้งที่ในความเป็นจริงแล้วกรรมการตรวจสอบก็ไม่ทราบข้อมูลที่นั้นน่าเชื่อถือ หรือ ไม่เพียงใดเพราะกรรมการตรวจสอบไม่มีความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินของบริษัท พอที่จะเข้าไปซักถามจากผู้มีหน้าที่ตรวจสอบรายงานทางการเงินได้ ซึ่งจะส่งผลให้การมีกรรมการตรวจสอบขึ้นของบริษัทจดทะเบียนไทยกลายเป็นไม่มีประโยชน์ และ ร้ายแรงกว่าการที่ไม่มีกรรมการตรวจสอบขึ้นในบริษัทจดทะเบียนด้วยเพราะเท่ากับเป็นการหลอกลวงและให้ข้อมูลที่เท็จแก่บริษัทและผู้ถือหุ้น นอกจากนี้ผู้เขียนยังมีความเห็นต่อไปว่า การที่คณะกรรมการตรวจสอบจะทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่นั้นก็ไม่ได้ขึ้นอยู่กับความเป็นอิสระ และ ความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินเท่า

¹⁰ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide.

นั้น แต่ขึ้นอยู่กับกรรมการตรวจสอบว่าจะมีเวลาเพียงพอที่จะอุทิสให้กับบริษัทหรือไม่ด้วย ดังนั้นเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ควรกำหนดคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบเพิ่มเติม โดยนำแนวทางของสหรัฐฯมาใช้โดยกำหนดว่ากรรมการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนทุกคน จะต้องมีเวลาเพียงพอในการปฏิบัติหน้าที่เป็นกรรมการตรวจสอบ และจะต้องมีความรู้ความเข้าใจในรายงานทางการเงินของบริษัทด้วย

2. ผู้มีอำนาจพิจารณาอนุมัติให้เป็นกรรมการตรวจสอบ

ในปัจจุบัน ประกาศของตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดให้คณะกรรมการบริษัทเป็นผู้พิจารณาอนุมัติให้เป็นกรรมการตรวจสอบก็ได้ หรือ ที่ประชุมผู้ถือหุ้นเป็นผู้พิจารณาอนุมัติให้เป็นกรรมการตรวจสอบก็ได้¹¹ จึงกลายเป็นช่องทางให้กรรมการบริษัทฝ่ายผู้ถือหุ้นรายใหญ่เลือกที่จะเป็นผู้พิจารณาแต่งตั้งกรรมการตรวจสอบโดยตรงเสียเอง โดยการแต่งตั้งกลุ่มของตนเข้าไปเป็นกรรมการตรวจสอบ ซึ่งจะส่งผลให้บริษัทจดทะเบียนไทยมีกรรมการตรวจสอบที่ยังไม่มีความเป็นอิสระอย่างแท้จริงอยู่จำนวนมาก ดังนั้นเพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการที่กรรมการฝ่ายผู้ถือหุ้นรายใหญ่แต่งตั้งกลุ่มของตนเข้าไปเป็นกรรมการตรวจสอบ นักกฎหมายหลายท่านจึงเสนอแนวทางเพื่อนำไปแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นดังนี้

นักกฎหมายฝ่ายแรกมีความเห็นว่า

ควรให้กรรมการบริษัทเป็นผู้พิจารณาอนุมัติให้เป็นกรรมการตรวจสอบเช่นเดิมเพราะ ถ้าคณะกรรมการบริษัทแต่งตั้งกรรมการตรวจสอบที่ไม่มีคุณภาพ เมื่อรายงานทางการเงินมีข้อความอันเป็นเท็จ หรือ ปกปิดข้อความจริงที่ควรบอกแจ้งเกี่ยวกับฐานะทางการเงินของบริษัท กรรมการบริษัทก็必将มีความรับผิดชอบตามกฎหมายต่อบริษัท และ ต่อผู้ถือหุ้นของบริษัทอยู่แล้ว อย่างไรก็ตามผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับความเห็นของนักกฎหมายฝ่ายแรกนี้เนื่องจากไม่ได้เป็นความเห็นที่นำเสนอขึ้นมาเพื่อป้องกันมิให้เกิดปัญหาขึ้น แต่เป็นการกำหนดบทลงโทษแก่กรรมการบริษัทเมื่อมีความเสียหายเกิดขึ้นแก่กับบริษัทและผู้ถือหุ้นของบริษัทแล้ว

¹¹ ประกาศในเรื่องคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (ฉบับที่ 1) พ.ศ.2542 ข้อ 4

นักกฎหมายฝ่ายที่สองมีความเห็นว่า

ควรที่จะให้ที่ประชุมผู้ถือหุ้นเป็นผู้พิจารณาอนุมัติให้เป็นกรรมการตรวจสอบ โดยนำ การเลือกตั้งโดยวิธีลงคะแนนเสียงแบบสะสมเข้าไปใช้บังคับ เพื่อให้ผู้ถือหุ้นฝ่ายข้างน้อยมี โอกาสที่จะเลือกกรรมการอิสระซึ่งจะเข้าไปเป็นกรรมการตรวจสอบได้ต่อไป แต่อย่างไรก็ ตามผู้เขียนมีความเห็นว่า ความเห็นของนักกฎหมายฝ่ายที่สองนี้ยังเป็นการแก้ไขปัญหาที่ไม่ ถูกจุด เพราะโครงสร้างการถือหุ้นของบริษัทจดทะเบียนไทยไม่ได้ประกอบไปด้วยผู้ถือหุ้น รายใหญ่และผู้ถือหุ้นรายย่อยที่ถือหุ้นในสัดส่วนที่ใกล้เคียงกัน แต่เป็นโครงสร้างการถือหุ้น ที่ประกอบด้วยผู้ถือหุ้นรายใหญ่ที่ถือหุ้นในบริษัทจดทะเบียนในสัดส่วนค่อนข้างมากและผู้ถือ หุ้นรายย่อยถือหุ้นรวมกันในสัดส่วนที่ค่อนข้างน้อย เมื่อเทียบกับจำนวนหุ้นทั้งหมดที่บริษัท จดทะเบียนไทยมีอยู่ นอกจากนี้ผู้ถือหุ้นรายย่อยของบริษัทจดทะเบียนไทยยังคงมีปัญหาใน เรื่องการรวมตัวในการใช้สิทธิออกเสียงด้วย ดังนั้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ยังไม่ควรที่จะนำ ความเห็นของนักกฎหมายฝ่ายที่สองนี้มาใช้ในทางปฏิบัติเนื่องจากแม้จะนำการเลือกตั้งโดยลง คะแนนเสียงสะสมเข้ามาใช้บังคับก็ตามก็ไม่อาจทำให้ผู้ถือหุ้นรายย่อยเลือกบุคคลที่ตนมีความ เห็นว่ามีความเหมาะสมเข้าไปเป็นกรรมการอิสระซึ่งจะเข้าเป็นกรรมการตรวจสอบต่อไปได้ อยู่ดี

นักกฎหมายฝ่ายที่สามมีความเห็นว่า

ควรให้คณะกรรมการบริษัทเป็นผู้พิจารณาอนุมัติให้เป็นคณะกรรมการตรวจสอบภาย ใต้คำแนะนำและด้วยความเห็นชอบของตลาดหลักทรัพย์

ซึ่งเมื่อพิจารณาความเห็นของนักกฎหมายฝ่ายที่สามแล้ว จะเห็นว่า ความเห็นของนัก กฎหมายฝ่ายที่สามเป็นแนวทางที่เข้าไปป้องกันปัญหาจากการที่คณะกรรมการบริษัทตั้งกลุ่ม ของตนเข้าไปเป็นกรรมการตรวจสอบได้มากที่สุด ในขณะที่ เนื่องจากการให้ตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทยเข้าไปทำหน้าที่ให้คำแนะนำ และ ให้ความเห็นชอบแก่คณะกรรมการบริษัท เมื่อคณะกรรมการบริษัทต้องการแต่งตั้งกรรมการตรวจสอบขึ้นในบริษัท จะมีข้อดีคือ ทำให้ ป้องกันปัญหาจากการที่คณะกรรมการบริษัทตั้งกลุ่มของตนเข้าไปเป็นกรรมการตรวจสอบได้ มากที่สุด ในขณะที่เดียวกันก็ยังคงเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับหลักกฎหมายบริษัทที่ปรากฏใน พระราชบัญญัติบริษัทจำกัด พ.ศ.2535 ซึ่งกำหนดให้คณะกรรมการบริษัทเป็นผู้เข้าไปมีอำนาจ

บริหารจัดการในบริษัทแต่คณะกรรมการบริษัทก็สามารถมอบหมายให้กรรมการคนหนึ่งหรือหลายคน หรือ บุคคลอื่นใดปฏิบัติกรอย่างหนึ่งอย่างใดแทนคณะกรรมการบริษัทก็ได้เป็นต้น

3. หน้าที่ของกรรมการตรวจสอบ

3.1. หน้าที่ของกรรมการตรวจสอบในการสอบทานให้บริษัทมีรายงานทางการเงินที่ถูกต้องและเพียงพอ

ประกาศของตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ต้องสอบทานให้บริษัทมีรายงานทางการเงินที่ถูกต้องและเพียงพอ¹² ซึ่งเมื่อนำไปพิจารณาเปรียบเทียบกับรายงานการศึกษาของประเทศสหรัฐอเมริกาจะเห็นได้ว่า รายงานการศึกษาวิจัยของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ที่เด่นชัดกว่าประกาศของตลาดหลักทรัพย์ โดยรายงานการศึกษาวิจัยของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่พิจารณาหลักการบัญชีที่ใช้ในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทเป็นหลักเท่านั้น เช่น เข้าไปพิจารณาสอบถามฝ่ายจัดการผู้มีหน้าที่จัดทำรายงานทางการเงินว่า ทำไมจึงควรเปลี่ยนแปลงหลักการเดิมที่ใช้และหันไปใช้หลักการอันใหม่และเมื่อใช้หลักการบัญชีอันใหม่แล้ว หลักการบัญชีอันใหม่ที่นำมาใช้มีผลกระทบต่อรายได้ หรือ กำไรสุทธิในรอบบัญชีในปัจจุบันหรือรอบบัญชีในอนาคตของบริษัท หรือ กระทบต่อโบนัสที่คณะกรรมการและฝ่ายจัดการของบริษัทจะได้รับ ตลอดจนสอดคล้องกับหลักการบัญชีซึ่งใช้อยู่ในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกันนั้น หรือ ไม่¹³ เป็นต้น

ผังรูป

¹² ประกาศในเรื่องคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (ฉบับที่1) พ.ศ.2542 ข้อ 9 (1).

¹³ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best. (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000),pp.2 –3.

<p>หน้าที่ของกรรมการตรวจสอบของ ไทย</p> <p>พบว่า กำหนดหน้าที่ในการสอบ ทานให้บริษัทมีรายงานทางการเงินที่ ถูกต้องและเพียงพอ</p>	<p>หน้าที่ของกรรมการตรวจสอบของ สหรัฐ</p> <p>พบว่า กำหนดให้กรรมการตรวจสอบ มีหน้าที่พิจารณาหลักการบัญชีที่ใช้ใน กระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน ของบริษัทเป็นหลักเท่านั้น</p> <p>ประโยชน์ที่จะได้รับจากการกำหนดให้ กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่พิจารณาใน หลักการบัญชีที่ใช้ในกระบวนการจัดทำ รายงานทางการเงินของบริษัทเป็นหลัก เท่านั้น ก็คือจะทำให้กรรมการตรวจสอบ ทราบว่ากรรมการตรวจสอบจะเข้าไปดู แลในคุณภาพของรายงานทางการเงินใน ระดับที่มากหรือน้อยเพียงใด</p>
--	--

ดังนั้น เพื่อให้กรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนไทยสามารถเข้าไปดูแลใน
คุณภาพของรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนให้ได้มาตรฐานในระดับหนึ่ง เพื่อคุ้ม
ครองผลประโยชน์ของนักลงทุน โดยการให้นักลงทุนได้ตัดสินใจลงทุนโดยพิจารณาจากข้อ
มูลพื้นฐานของบริษัทที่ถูกต้อง ตลอดจนสอดคล้องกับทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน คือ เวลา
ในการสอบทานรายงานทางการเงินของกรรมการตรวจสอบจะสั้น โดยเหตุที่สั้นเพราะตลาด
หลักทรัพย์ไม่ต้องการให้มีช่องว่างระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบ กับ คณะกรรมการบริษัท
และช่องว่างระหว่างกรรมการบริษัทกับนักลงทุน กล่าวคือ เมื่อรายงานทางการเงินได้เข้ามาสู่
การพิจารณาของกรรมการตรวจสอบ กรรมการตรวจสอบจะมีเวลาในการพิจารณารายงาน
ทางการเงินเพียง 3-4 ชั่วโมงเท่านั้นจากนั้นก็ส่งให้กรรมการบริษัทพิจารณาแล้ว และ ในวัน
รุ่งขึ้น กรรมการบริษัทจะต้องรับรายงานผลการพิจารณาพร้อมรายงานทางการเงินแก่ตลาด

หลักทรัพย์ทันทีเพื่อป้องกันการรั่วไหลของข้อมูลทางการเงิน'¹⁴ ดังนั้นเพื่อให้กรรมการตรวจสอบสามารถเข้าไปดูแลบริษัทจดทะเบียนมีรายงานทางการเงินให้ได้มาตรฐาน เพื่อคุ้มครองผลประโยชน์ของนักลงทุนและสอดคล้องกับทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน คือ เวลาในการสอบทานรายงานทางการเงินของกรรมการตรวจสอบจะสั้นดังที่กล่าวมาข้างต้น ตลอดจนเพื่อให้สอดคล้องกับหลักในการเป็นตลาดหลักทรัพย์ที่ดีที่กำหนดว่า จะต้องมีความเป็นธรรม (Fairness) คือผู้ซื้อและผู้ขายทุกคนจะได้รับข้อมูลที่เท่าเทียมกันโดยไม่มีผู้ใดเอาเปรียบผู้ใดได้¹⁵ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรนำผลจากการศึกษาจากรายงานการศึกษาของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้ด้วย โดยกำหนดลงไปว่าให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่พิจารณาหลักการบัญชีที่ใช้ในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทเป็นหลักเท่านั้นว่า มีความถูกต้อง ไม่ใช่นำมาใช้เพื่อสร้างตัวเลขรายได้ หรือกำไรสะสมทั้งที่ไม่ได้เป็นจริงตามนั้นและสอดคล้องกับหลักการบัญชีซึ่งใช้อยู่ในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกันนั้น ด้วย

3.2. หน้าที่ของกรรมการตรวจสอบในการพิจารณา คัดเลือก เสนอแต่งตั้งและเสนอค่าตอบแทนให้กับผู้สอบบัญชีของบริษัท

ประกาศของตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่พิจารณา คัดเลือกเสนอแต่งตั้งและเสนอค่าตอบแทนให้กับผู้สอบบัญชีของบริษัท¹⁶ โดยมีวัตถุประสงค์สำคัญที่ต้องการให้ผู้สอบบัญชีเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการและได้บุคคลที่มีทัศนคติตลอดจนคุณสมบัติที่เหมาะสมที่จะเข้ามาเป็นผู้สอบบัญชีและทำงานร่วมกับคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทได้¹⁷ ซึ่งจากการศึกษาผู้เขียนมีความเห็นว่าตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดหน้าที่ในเรื่องนี้ไว้ได้อย่างเหมาะสมแล้ว ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรที่จะคงหน้าที่ในเรื่องนี้เอาไว้ต่อไป

¹⁴ สุชาติ ธรรมพิทักษ์กุล , ให้ความเห็นเมื่อวันที่ 13 ตุลาคม 2544

¹⁵ พิเศษ เสตเสถียร, กฎหมายหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (กรุงเทพมหานคร : นิติธรรม, 2539),หน้า 141-142

¹⁶ ประกาศในเรื่องคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (ฉบับที่1) พ.ศ.2542 ข้อ 9 (4)

¹⁷ Report of The NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees : A practical Guide. (Washington, DC : The national Association of Corporate Director, 1998) , p.27.

3.3. หน้าที่ของกรรมการตรวจสอบในการเข้าไปคัดค้านในการปลดผู้สอบบัญชีของบริษัทออกจากตำแหน่ง

จากการศึกษาพบว่า ประการของตลาดหลักทรัพย์ไม่ได้กำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่เข้าไปคัดค้านในการปลดผู้สอบบัญชีออกจากตำแหน่ง ซึ่งจะตรงกันข้ามกับรายงานการศึกษาของประเทศสหรัฐที่กำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่เข้าไปคัดค้านไม่ให้มีการปลดผู้สอบบัญชีออกจากตำแหน่งเพื่อให้แน่ใจว่าการปลดออกนั้นไม่ได้เกิดขึ้นจากการที่ผู้มีหน้าที่หลักในการจัดทำรายงานทางการเงิน หรือที่เรียกกันว่าฝ่ายจัดการของบริษัทต้องการปิดบังความจริงที่ผู้สอบบัญชีค้นพบต่อกรรมการตรวจสอบ โดยประโยชน์ที่จะเกิดขึ้นจากการที่กรรมการตรวจสอบเข้าไปเกี่ยวข้องในลักษณะดังกล่าวนี้ก็คือ จะทำให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการ ตลอดจนทำให้กรรมการตรวจสอบได้ประเด็นที่จะใช้ในการตรวจสอบต่อไปในอนาคตด้วย¹⁸

ผังรูป

<p>หน้าที่ของกรรมการตรวจสอบของไทยพบว่า ไม่ได้กำหนดหน้าที่ของกรรมการตรวจสอบในการเข้าไปคัดค้านในการปลดผู้สอบบัญชีออกจากตำแหน่ง</p>	<p>หน้าที่ของกรรมการตรวจสอบของสหรัฐกำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ในการเข้าไปคัดค้านในการปลดผู้สอบบัญชีของบริษัทออกจากตำแหน่ง</p> <p>ประโยชน์ที่ได้รับจากการกำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่เข้าไปคัดค้านไม่ให้ปลดผู้สอบบัญชีออกจากตำแหน่งคือ จะทำให้ผู้สอบบัญชี เป็นอิสระจากฝ่ายจัดการ ตลอดจนทำให้กรรมการตรวจสอบได้ประเด็นที่จะตรวจสอบต่อไปในอนาคต</p>
--	--

¹⁸ PriceWaterHouseCooper, Audit Committees Effectiveness – What Work Best. (Florida : Institute of Internal Auditors Research Foundation,2000),pp.20-24.

เมื่อกรรมการตรวจสอบไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่โดยลำพังแต่ผู้เดียว แต่เป็นการทำงานร่วมกันกับผู้สอบบัญชีของบริษัท ดังนั้นการที่กรรมการตรวจสอบเข้าไปส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนไทยมีหลักประกันในหน้าที่การงานที่เพียงพอและเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการของบริษัทอย่างแท้จริงจึงเป็นเรื่องสำคัญ และด้วยเหตุผลดังกล่าวผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าการมีการกำหนดหน้าที่ของกรรมการตรวจสอบเพิ่มเติมตามแนวทางของสหรัฐครั้งนี้

(1). กำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ในการเข้าไปคัดค้านไม่ให้ปลดผู้สอบบัญชีของบริษัทออกจากตำแหน่งด้วย เพื่อให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการ และกล่าที่จะให้ความเห็นอย่างตรงไปตรงมาแก่กรรมการตรวจสอบ ซึ่งจะทำการตรวจสอบได้ประเด็นที่จะใช้ในการตรวจสอบต่อไปในอนาคตด้วย

(2). ในกรณีที่ผู้สอบบัญชียืนยันในความตั้งใจของตนว่า ต้องการจะลาออกผู้เขียนขอเสนอแนะเพิ่มเติมว่าควรให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้แจ้งเรื่องลาออกของตน พร้อมทั้งเหตุผลในการลาออกจากตำแหน่งต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อให้กรรมการตรวจสอบสามารถใช้ประโยชน์จากการบังคับให้ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งต่อตลาดหลักทรัพย์มาเป็นแนวทางในการเข้าไปแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นและมีอยู่ในบริษัทจดทะเบียนได้ต่อไป

(3). เมื่อพิจารณาในโครงสร้างของบริษัทจดทะเบียนไทยที่มีคณะกรรมการบริษัทและผู้ถือหุ้นรายใหญ่เป็นบุคคลกลุ่มเดียวกัน และ ภายใต้วัฒนธรรมไทยที่เลือกที่จะหลีกเลี่ยงปัญหามากกว่าจะเข้าไปเผชิญกับปัญหาและเข้าไปแก้ไขปัญหาโดยตรงจึงอาจส่งผลให้ทุกครั้งที่เกิดปัญหา ผู้สอบบัญชีอาจจะเลือกลาออกโดยไม่ยอมแจ้งถึงเหตุผลที่แท้จริงก็ได้ ดังนั้นผู้เขียนจึงขอเสนอแนะว่า ควรที่จะให้สิทธิแก่คณะกรรมการตรวจสอบที่จะเข้าไปสอบสวนและหาข้อมูลเพิ่มเติมในบริษัท โดยวิธีการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีจากภายนอกบริษัทโดยค่าใช้จ่ายของบริษัทเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบได้รับข้อมูลเพิ่มเติมในรูปของความเห็นที่สองได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบมีข้อมูลเพียงพอที่จะใช้ในการปฏิบัติหน้าที่และภารกิจต่าง ๆ ที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการบริษัทได้อย่างลุล่วงต่อไป

3.4. หน้าที่ของกรรมการตรวจสอบในการสอบทานให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในและตรวจสอบภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิผล

ประกาศตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่เข้าไปสอบทานให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่ดี¹⁹ โดยมีวัตถุประสงค์สำคัญคือเพื่อให้ระบบควบคุมภายในที่ดีเป็นกลไกอีกอันหนึ่งที่เข้าไปทำให้ทรัพย์สินของบริษัทได้รับการรักษา และ รอดพ้นจากการขโมยออกนอกระบบของบุคคลในบริษัทมากยิ่งขึ้น ตลอดจน ทำให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือมากขึ้นด้วย ส่วนวิธีการที่จะทำให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่ดีมีประสิทธิภาพนั้น จะเห็นได้ว่ามีวิธีการอยู่มากมายตั้งแต่การให้คณะกรรมการตรวจสอบเข้าไปสอบทานว่า บริษัทได้สร้างสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีให้เกิดขึ้นในบริษัทเพื่อให้บุคคลในบริษัทได้ตระหนักถึงความจำเป็นของระบบควบคุมภายใน และ ไม่กล้าล้วงละเมิด หรือ การคอยดูว่าบริษัทมีระบบหรือวิธีการตรวจนับสินค้าคงเหลือที่ดี เพื่อให้ทราบแน่ชัดว่าบริษัทได้รับเงินสดจากการขายในจำนวนที่ตรงกันกับจำนวนสินค้าที่ได้ขายออกไป เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบทราบถึงสภาพของสินค้า และ มั่นใจในตัวเลขผลของกำไรที่เกิดขึ้น และ ใช้ผลกำไรที่เกิดขึ้นนี้มาใช้ทดสอบว่า ข้อมูลทางบัญชีของบริษัทถูกต้องหรือไม่ในอีกทางหนึ่งด้วย หรือ การเข้าไปดูแล้วว่าบริษัทได้แบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบออกเป็น 3 ด้านคือ (ก). หน้าที่การอนุมัติ (ข). หน้าที่ในการบันทึกรายการบัญชีและข้อมูลสารสนเทศ (ค). หน้าที่ในการดูแลจัดเก็บทรัพย์สินเพื่อเป็นการตรวจสอบซึ่งกันและกันหรือไม่เพียงใด²⁰ ทั้งนี้ เพราะเมื่อกรรมการตรวจสอบได้เข้าไปดูแล้วให้บริษัทแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบออกเป็น 3 ด้านแล้วก็จะทำให้เงินสดของบริษัทได้รับการปกป้องรักษาอดพ้นจากการขโมยออกนอกระบบของบุคคลในบริษัทได้มากขึ้น ตลอดจนทำให้กรรมการตรวจสอบของบริษัทสามารถมั่นใจได้มากขึ้นว่าตัวเลขทางบัญชีที่เกิดขึ้นนั้นมีความถูกต้องและน่าเชื่อถือ

อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันนี้จะพบว่ากรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่จะไม่ให้ความสนใจ ตลอดจนเห็นถึงความจำเป็นของการเข้าไปสอบทานให้บริษัทมีระบบควบคุมที่ดี ทั้งทั้งที่ประกาศของตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทยได้กำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ในการเข้าไปดูแล้วให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่ดีอยู่แล้ว และ เมื่อ

¹⁹ ประกาศในเรื่องคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (ฉบับที่ 1) พ.ศ. 2542 ข้อ 9 (2)

²⁰ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย , แนวทางสำหรับคณะกรรมการบริษัทเกี่ยวกับระบบควบคุมภายใน , (กรุงเทพมหานคร : ฝ่ายบริษัทจดทะเบียน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย , 2543), หน้า 21-25

ระบบควบคุมภายในที่ดีมีประโยชน์ คือ ทำให้ทรัพย์สินของบริษัทได้รับการปกป้องรักษา รอดพ้นจากการลักขโมกหรือ โกงของบุคคลในบริษัทมากยิ่งขึ้น ตลอดจนทำให้ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจะคงหน้าที่ของกรรมการตรวจสอบในเรื่องการดูแลให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่ดีเอาไว้ต่อไปและมีความเห็นว่า กรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนไทยควรที่จะให้ความสำคัญในการเข้าไปดูแลให้บริษัทจดทะเบียนมีการจัดตั้งระบบควบคุมภายในที่ดีในบริษัทให้มากขึ้นด้วย

ส่วนหน้าที่อื่น ๆ ที่กำหนดให้เป็นหน้าที่ของกรรมการตรวจสอบของบริษัทนั้นผู้เขียนมีความเห็นว่าไม่ควรกำหนดเข้าไปอีก ทั้งนี้เพราะตามระเบียบและกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในปัจจุบันนั้นมีลักษณะที่ค่อนข้างกว้างขวางจนเกินไป และทำให้กรรมการตรวจสอบไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่มุ่งหวังได้อย่างแท้จริง เพราะเกินขีดความสามารถในเงื่อนไขเวลาที่กรรมการตรวจสอบจะอำนวยให้และทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของกรรมการตรวจสอบขาดความละเอียดรอบคอบในประเด็นที่มุ่งประสงค์ เช่น การที่ประกาศของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดให้กรรมการตรวจสอบเข้าไปสอบทานให้บริษัทปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นการกำหนดหน้าที่ซึ่งเป็นภาระแก่กรรมการตรวจสอบที่มากเกินไปเนื่องจากเป็นไปได้ที่กรรมการตรวจสอบจะรู้ว่ามิได้มีกฎหมายทั้งหมดที่เกี่ยวกับและไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัทเป็นต้น²¹ ดังนั้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า เพื่อให้กรรมการตรวจสอบทำหน้าที่ได้โดยมีประสิทธิภาพมากขึ้น ผู้เขียนจึงเสนอแนะว่า ให้แก้ไขประกาศของตลาดหลักทรัพย์โดยกำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่เด่นชัดและเท่าที่จำเป็นเท่านั้น คือ (1). กำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่พิจารณาหลักการบัญชีที่ใช้ในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทเป็นหลักเท่านั้น (2). กำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่จะเข้าไปพิจารณาคัดเลือกเสนอแต่งตั้งและเสนอคำตอบแทน ตลอดจนเข้าไปคัดค้านไม่ให้ปลดผู้สอบบัญชีของบริษัทออกจากตำแหน่ง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการและกล้าที่จะให้ความเห็นอย่างตรงไปตรงมาแก่กรรมการตรวจสอบซึ่งจะทำให้กรรมการตรวจสอบได้ประเด็นที่จะใช้ในการตรวจ

²¹ ประกาศในเรื่องคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (ฉบับที่ 1) พ.ศ. 2542 ข้อ 9 (3)

สอบต่อไปในอนาคต (3). เมื่อพิจารณาในโครงสร้างของบริษัทจดทะเบียนไทยที่มีคณะกรรมการบริษัทและผู้ถือหุ้นรายใหญ่เป็นบุคคลกลุ่มเดียวกันและภายใต้วัฒนธรรมไทยที่เลือกที่จะหลีกเลี่ยงปัญหามากกว่าจะเข้าไปเผชิญกับปัญหาโดยตรง จึงอาจส่งผลให้ทุกครั้งที่เกิดปัญหา ผู้สอบบัญชีอาจจะเลือกถอยออกโดยไม่ยอมแจ้งถึงเหตุผลที่แท้จริงก็ได้ ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะว่าควรที่จะให้สิทธิแก่คณะกรรมการตรวจสอบที่จะเข้าไปสอบสวน และหาข้อมูลเพิ่มเติมในบริษัท โดยวิธีการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีจากภายนอกบริษัทโดยค่าใช้จ่ายของบริษัท เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบได้รับข้อมูลเพิ่มเติมในรูปของความเห็นที่สองได้ (4). เมื่อประกาศของตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดให้กรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ในการเข้าไปดูแลให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่ดีอยู่แล้วและเมื่อระบบควบคุมภายในที่ดีมีประโยชน์ คือ ทำให้ทรัพย์สินของบริษัทได้รับการปกป้องรักษา รอดพ้นจากการยักยอกฉ้อโกงของบุคคลในบริษัทได้มากยิ่งขึ้น ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจะคงหน้าที่ของกรรมการตรวจสอบในเรื่องการดูแลให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่ดีเอาไว้ต่อไป

4. การแก้ไขปัญหาคำขัดแย้งระหว่างกรรมการตรวจสอบด้วยกันเองหรือความขัดแย้งระหว่างกรรมการตรวจสอบกับคณะกรรมการของบริษัท

ในปัจจุบัน ประกาศของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยไม่ได้กำหนดว่า ในกรณีที่กรรมการตรวจสอบมีความเห็นขัดแย้งกับกรรมการตรวจสอบด้วยกัน หรือ กรรมการตรวจสอบมีความเห็นขัดแย้งกับคณะกรรมการของบริษัทแล้วจะแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นอย่างไร และจะให้ใครเข้าไปชี้ขาดปัญหา²²

ในเรื่องนี้ รายงานการศึกษาวิจัยของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ได้กำหนดแนวทางไว้ แต่ในความเห็นของผู้เขียนนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าในกรณีที่กรรมการตรวจสอบมีความเห็นขัดแย้งกับกรรมการตรวจสอบด้วยกัน หรือ กรรมการตรวจสอบมีความเห็นขัดแย้งกับคณะกรรมการของบริษัท กรรมการตรวจสอบควรที่จะมีหน้าที่ที่จะต้องแจ้งให้องค์กรที่มีอำนาจในการออกกฎเกณฑ์ ซึ่งก็คือตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทราบ เพื่อให้ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นผู้ชี้ขาดในปัญหาคำขัดแย้งที่เกิดขึ้นและเมื่อชี้ขาดไปในทิศทางใดแล้ว

²² สัมภาษณ์ ประสิทธิ์ โฆวิไลกุล, 21 กันยายน 2544

คณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการบริษัทจะต้องมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามคำชี้ขาดนั้นด้วย

5. ความรับผิดชอบตามกฎหมายของกรรมการตรวจสอบ

จากการศึกษาจะเห็นได้ว่า ประกาศของตลาดหลักทรัพย์ไม่ได้กำหนดถึงความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการตรวจสอบไว้โดยเฉพาะจง แต่เมื่อประกาศของตลาดหลักทรัพย์ไปกำหนดว่า กรรมการตรวจสอบจะต้องมาจากกรรมการของบริษัทเท่านั้น²³ จึงมีนักกฎหมายบางท่านในปัจจุบันให้ความเห็นว่า สามารถอาศัยประโยชน์จากการที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนดว่า กรรมการตรวจสอบต้องมาจากกรรมการของบริษัทเท่านั้นได้ โดยการนำเอาความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการบริษัทที่กำหนดไว้ในกฎหมายฉบับต่าง ๆ เช่นในพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.2535 มาเป็นความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการตรวจสอบได้โดยตรง ดังนั้น ในกรณีที่กรรมการตรวจสอบเข้าไปเซ็นชื่อรับรองว่าตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินนั้นถูกต้องเพียงพอ โดยไม่ได้สอบถามว่าตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินนั้นเป็นจริงอย่างที่ผู้สอบบัญชีได้อ้างถึงหรือไม่ และการกระทำของกรรมการตรวจสอบดังกล่าวได้ทำให้บริษัท และ ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะซื้อหุ้นของบริษัทจดทะเบียนได้รับความเสียหายทางด้านทรัพย์สินจากข้อมูลที่เป็นเท็จ - บริษัทและผู้ถือหุ้นเหล่านั้นจึงสามารถฟ้องร้องให้กรรมการตรวจสอบรับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดขึ้นได้

โดยในกรณีที่กรรมการตรวจสอบทำให้บริษัทจดทะเบียนเสียหาย กรรมการบริษัทในฐานะผู้แทนของบริษัท ก็สามารถฟ้องร้องให้กรรมการตรวจสอบรับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดขึ้นกับบริษัทได้โดยอาศัยมาตรา 85 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.2535 ส่วนผู้ถือหุ้นก็สามารถฟ้องกรรมการตรวจสอบให้รับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่ตนได้เช่นกันโดยอาศัยมาตรา 94 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.2535 ซึ่งบัญญัติว่าให้กรรมการบริษัทรับผิดชอบร่วมกันเพื่อความเสียหายใดๆอันเกิดขึ้นกับผู้ถือหุ้น ในกรณีที่ปรากฏว่า การแจ้งข้อความอันเป็นเท็จหรือปกปิดข้อความจริงซึ่งควรบอกแจ้งเกี่ยวกับฐานะ

²³ ประกาศในเรื่องคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (ฉบับที่ 1) พ.ศ.2542 ข้อ 4 และ ข้อ 7

ทางการเงิน และ ผลการดำเนินการของบริษัทในการเสนอขายหุ้น หุ้นกู้ และตราสารทางการเงิน

นอกจากนี้บริษัทและผู้ถือหุ้นของบริษัทยังคงสามารถฟ้องร้องให้กรรมการตรวจสอบรับผิดชอบในทางอาญาตามมาตรา 341 ในเรื่องข้อโกงที่ปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายอาญาได้อีกด้วย กล่าวคือ การที่กรรมการตรวจสอบเข้าไปเซ็นชื่อรับรองว่า ตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินนั้นถูกต้องเพียงพอ โดยไม่ได้สอบทานว่าตัวเลขที่ปรากฏในรายงานทางการเงินนั้นเป็นจริงอย่างที่ผู้สอบบัญชีได้อ้างถึงหรือไม่นั้น สามารถนำไปตีความได้ว่า การกระทำของกรรมการตรวจสอบดังกล่าวเป็นการหลอกลวงบริษัท และผู้ถือหุ้นด้วยการแสดงข้อความอันเป็นเท็จหรือปกปิดข้อความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้ง โดยการหลอกลวงดังกล่าวนี้ ได้ไปซึ่งทรัพย์สินจากบริษัทหรือทรัพย์สินจากผู้ถือหุ้น บริษัทและผู้ถือหุ้นก็สามารถฟ้องกรรมการตรวจสอบในความผิดอาญาฐานข้อโกงได้ นอกจากนี้แม้ว่าบริษัทและผู้ถือหุ้นจะไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่า การกระทำของกรรมการตรวจสอบดังกล่าวครบองค์ประกอบความผิดในเรื่องข้อโกงได้ทั้งหมดเพราะขาดพยานหลักฐานก็ตาม แต่บริษัทและผู้ถือหุ้นก็สามารถฟ้องร้องกรรมการตรวจสอบในฐานะที่กรรมการตรวจสอบเป็นตัวการร่วมกับคณะกรรมการบริษัทก็ได้ โดยอาศัยมาตรา 341 เรื่องข้อโกงประกอบกับมาตรา 83 เรื่องตัวการตามประมวลกฎหมายอาญา และนำสืบพยานหลักฐานว่า การกระทำความผิดฐานข้อโกงนั้นเกิดขึ้น โดยการกระทำความผิดของบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปคือ คณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการบริษัท โดยทั้งกรรมการตรวจสอบและกรรมการบริษัทได้ร่วมมือกันกระทำความผิด โดยการแบ่งหน้าที่กันกระทำ (เช่นให้กรรมการตรวจสอบปกปิดข้อมูลไม่ให้บริษัทและผู้ถือหุ้นทราบ ส่วนคณะกรรมการบริษัทเป็นผู้ได้ไปซึ่งทรัพย์สินของบริษัทหรือผู้ถือหุ้นแล้วแต่กรณีได้) ดังนั้นกรรมการตรวจสอบจึงอยู่ในฐานะที่เป็นตัวการผู้ซึ่งได้ร่วมกันกระทำความผิดฐานข้อโกงกับคณะกรรมการของบริษัท กรรมการตรวจสอบจึงจะต้องระวางโทษในทางอาญาเช่นเดียวกับที่กรรมการบริษัทด้วยโดยต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับสำหรับความผิดอาญาฐานข้อโกง

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนก็มีความเห็นต่อไปว่าการนำเอาความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการบริษัท มาเป็นความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการตรวจสอบตามแนวทางที่กล่าวมาข้างต้นนั้น จะก่อให้เกิดปัญหาดังนี้

(1). การนำเอาความรับผิดชอบของกรรมการบริษัทโดยเฉพาะในมาตรา94 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.2535 มาเป็นความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการตรวจสอบนั้น จะก่อปัญหาตามมาเนื่องจากมาตรา 94 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัดพ.ศ. 2535 นั้นไม่ได้กำหนดให้กรรมการบริษัทคนหนึ่งคนใดจะต้องมีความรับผิดชอบทางกฎหมายต่อผู้ถือหุ้นแต่เพียงลำพังเท่านั้น แต่มาตรา94ของพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัดพ.ศ.2535 ได้กำหนดให้กรรมการทุกคนของบริษัทจะต้องรับผิดชอบทางกฎหมายร่วมกันต่อผู้ถือหุ้น (เมื่อปรากฏว่ามีการแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ หรือ ปกปิดข้อความอันควรต้องแจ้งเกี่ยวกับฐานะทางการเงินของบริษัท) ซึ่งทำให้ตีความได้ว่า ผู้ถือหุ้นสามารถฟ้องกรรมการบริษัทเป็นรายบุคคล หรือ จะฟ้องเฉพาะกรรมการตรวจสอบผู้ซึ่งก่อความเสียหายให้เกิดขึ้นแก่ตน หรือ จะฟ้องกรรมการบริษัททั้งคณะก็ได้ โดยในกรณีที่ผู้ถือหุ้นเลือกที่จะฟ้องกรรมการบริษัททั้งคณะและคณะคดี หลังจากนั้นก็จะมีความตามมาว่าคณะกรรมการบริษัททั้งคณะจะไปฟ้องร้องกรรมการตรวจสอบผู้ซึ่งเป็นต้นเหตุแห่งความเสียหายได้หรือไม่เพียงใด หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือจะถือได้หรือไม่ว่าความรับผิดชอบร่วมกันของคณะกรรมการบริษัทเป็นเรื่องของลูกหนี้ร่วม ดังนั้นเมื่อคณะกรรมการบริษัทได้ชดใช้ค่าเสียหายให้กับผู้ถือหุ้นไปแล้ว คณะกรรมการบริษัทก็สามารถไล่เบี้ยเอาค่ากรรมการตรวจสอบผู้ซึ่งเป็นต้นเหตุแห่งความเสียหายได้

(2). การนำเอาความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการบริษัทมาเป็นความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการตรวจสอบนั้นจะก่อปัญหาตามมาเนื่องจากจะทำให้คณะกรรมการของบริษัท หรือ ที่ประชุมผู้ถือหุ้นไม่สามารถพิจารณาอนุมัติให้บุคคลภายนอกเข้ามาเป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัทได้เว้นแต่จะแต่งตั้งบุคคลภายนอกท่านนั้นเข้ามาเป็นกรรมการของบริษัทก่อน จากนั้นจึงจะแต่งตั้งบุคคลภายนอกท่านนั้นเข้ามาเป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัทได้ต่อไป ซึ่งถ้านำวิธีการนี้มาใช้ในทางปฏิบัติ ก็จะเป็นผลร้ายต่อบริษัทจดทะเบียนขนาดเล็กที่มีเงินทุนประกอบการไม่มาก เนื่องจากบริษัทจดทะเบียนขนาดเล็กจะต้องจ้างและจ่ายค่าตอบแทนให้บุคคลภายนอกท่านนั้นในจำนวนมาก โดยจะต้องจ้างและจ่ายค่าตอบแทนให้แก่บุคคลภายนอกท่านนั้นในฐานะที่ท่านเป็นกรรมการบริษัท และจะต้องจ่ายค่าตอบแทนซ้ำซ้อนอีกครั้งเมื่อบุคคลภายนอกท่านนั้นเข้าไปเป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัท และจะต้องจ่ายค่าตอบแทนในรูปแบบนี้ไปเรื่อย ๆ จนกว่าจะปลด หรือ ไล่กรรมการตรวจสอบท่านนั้นออกจากตำแหน่ง

(3). การนำเอาความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการบริษัทมาเป็นความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการตรวจสอบนั้นจะก่อให้เกิดปัญหาตามมาเนื่องจากจะส่งผลให้กรรมการตรวจสอบมีความรับผิดชอบทางกฎหมายต่อหน้าที่ต่าง ๆ กฎหมายกำหนดให้กรรมการบริษัทมีหน้าที่ที่ต้องทำด้วย เช่น จะต้องปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปตามกฎหมาย วัตถุประสงค์และข้อบังคับของบริษัทตลอดจนมติที่ประชุมผู้ถือหุ้นด้วยความซื่อสัตย์สุจริต และ ด้วยความระมัดระวังเพื่อรักษาประโยชน์ของบริษัทด้วย²⁴ ซึ่งจะก่อให้เกิดปัญหาตามมาคือ กรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ ความสามารถจะปฏิเสธที่จะเข้าไปทำหน้าที่เป็นกรรมการตรวจสอบในอนาคตอันใกล้ก็ได้ เนื่องจากกลัวความรับผิดชอบทางกฎหมายที่จะตามเข้ามาในฐานะที่เป็นกรรมการของบริษัท ยิ่งไปกว่านั้น เมื่อกรรมการตรวจสอบปฏิเสธที่จะเข้าไปทำหน้าที่เป็นกรรมการตรวจสอบต่อไปในอนาคตแล้ว ก็จะต้องส่งผลกระทบต่อผู้ถือหุ้นของบริษัทจดทะเบียนเนื่องจากจะขาดกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพในการเข้าไปดูแลให้รายงานทางการเงินของบริษัทที่มีคุณภาพ ดังนั้นเพื่อให้การปฏิบัติหน้าที่ของกรรมการตรวจสอบสัมฤทธิ์ผลเพื่อส่งเสริม และ พัฒนาตลาดทุนและป้องกันรักษาผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นได้อย่างยุติธรรม จึงเห็นสมควรว่า จะต้องมีการกำหนดความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการตรวจสอบในกรณีที่กรรมการตรวจสอบไม่ปฏิบัติหน้าที่หรือละทิ้งหน้าที่ หรือ ใจจะก่อให้เกิดความเสียหายให้เกิดขึ้นแก่บริษัทและผู้ถือหุ้นขึ้นมาโดยเฉพาะ ส่วนการกำหนดประเภทของโทษและความผิดของกรรมการตรวจสอบนั้น ก็ให้องค์กรที่มีหน้าที่กำกับดูแลซึ่งเป็นฝ่ายเสนอออกกฎหมายในเรื่องดังกล่าวเป็นผู้พิจารณาตามความเหมาะสมอีกครั้งหนึ่ง

²⁴ มาตรา 85 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัดพ.ศ. 2535