

การเพิ่มประสิทธิภาพของการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

(Strengthening the efficiency and effectiveness of  
whistleblowing system by Accounting Professionals)

(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาว จิณณ์นิภา ดีทองกลาง

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2564

หัวข้อเอกัตศึกษา      การเพิ่มประสิทธิภาพของการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี  
(Strengthening the efficiency and effectiveness of  
whistleblowing system by Accounting Professionals)

โดย      นางสาวจิณณ์นิภา ดีทองกลาง

รหัสประจำตัว      638 00052 34

หลักสูตร      ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย


หมวดวิชา      กฎหมายธุรกิจทั่วไป

อาจารย์ที่ปรึกษา      ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ณัชพล จิตติรัตน์

ปีการศึกษา      2564

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา ตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ณัชพล จิตติรัตน์)

หัวข้อเอกัตศึกษา การเพิ่มประสิทธิภาพของการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี  
นิสิต นางสาวจิณณ์นิภา ดีทองกลาง  
สาขาวิชา ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
อาจารย์ที่ปรึกษา ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ณัชพล จิตติรัตน์

### บทคัดย่อ

เอกัตศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาบทบัญญัติตามกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ที่มีอิทธิพลรวมทั้งข้อจำกัดต่าง ๆ ที่มีผลต่อการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย เพื่อให้ทราบและเป็นแนวทางในการช่วยขจัดปัญหาหรือลดอุปสรรคในการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ รวมทั้งการนำเสนอแนวทางหรือมาตรการอื่น ๆ เพิ่มเติมเพื่อส่งเสริมให้เกิดกระบวนการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นไปโดยสัมฤทธิ์ผลตามเจตนารมณ์และความคาดหวังของสังคมโดยรวม

จากการศึกษาพบว่าปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีมาตรการทางกฎหมายในการสนับสนุนและส่งเสริมในการแจ้งเบาะแสดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่งมาตรการทางกฎหมายในการให้ความคุ้มครองเยียวยาผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสดังกล่าวอย่างชัดเจนเป็นรูปธรรม ประกอบกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันยังขาดความชัดเจนในส่วนของการกำหนดกรอบข้อบังคับและแนวทางของการแจ้งเบาะแสดังกล่าวเพื่อประโยชน์สาธารณะ

ดังนั้นบทสรุปของการศึกษานี้ในการเพิ่มประสิทธิภาพในการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ผู้ศึกษาวิจัยจึงเสนอแนะให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี มาตรการภายในองค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานในการกำกับดูแลกิจการ การแก้ไขปรับปรุงมาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองเยียวยาให้มีความครอบคลุมและสอดคล้องเชื่อมโยงกันกับแนวทางการประกอบวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมทั้งการเพิ่มเติมมาตรการในด้านการให้รางวัลจูงใจเพื่อส่งเสริมให้เกิดการแจ้งเบาะแสดังกล่าวการกระทำผิดเป็นอีกวิธีหนึ่งที่สามารถช่วยส่งเสริมให้เกิดความร่วมมือในการแจ้งเบาะแสดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพ

.....อาจารย์ที่ปรึกษา

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ณัชพล จิตติรัตน์)

.....นิสิต

(นางสาวจิณณ์นิภา ดีทองกลาง)

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงด้วยดีโดยความกรุณาเป็นอย่างยิ่งจากท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ณัชพล จิตติรัตน์ ซึ่งได้สละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษา พร้อมทั้งชี้แนะแนวทางในการศึกษาค้นคว้าวิเคราะห์ และให้ความเห็นเพื่อให้เอกัตศึกษามีเนื้อหาครบถ้วน ผู้เขียนขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้

ทั้งนี้เอกัตศึกษานับนี้ไม่อาจสำเร็จลุล่วงได้ หากผู้เขียนไม่ได้รับการสนับสนุนและกำลังใจที่ดีจากคุณพ่อวิมาน ดีทองกลาง คุณแม่ราวณีย์ ดีทองกลาง ผู้อยู่เบื้องหลังทุกความสำเร็จในชีวิต ให้กำลังใจ คำปรึกษาแนะนำและการสนับสนุนมาโดยตลอด ขอบคุณพี่ชาย คุณพงศกร ดีทองกลางที่เป็นกำลังใจให้ผู้เขียนมาโดยตลอด และคุณน้า คุณเพ็ญศรี แสงสุวรรณ ที่คอยให้กำลังใจระหว่างการศึกาและจัดทำเอกัตศึกษานับนี้

ขอขอบคุณรุ่นพี่ คุณณฐพร ด้านพิชญพันธุ์ และคุณคริม โฆษานันตชัย ที่ให้ความช่วยเหลือและคำแนะนำตั้งแต่เข้าศึกษาจนสำเร็จการศึกษา

ขอขอบคุณเพื่อน ๆ คุณพิจิตรี เลิศลักษณะพร คุณปิยวรา ภูวพิทยานนท์ คุณสุทธาสินี เจนวิชชวงศ์ คุณกิตติพงศ์ มะลิเลื้อย คุณธีรารภรณ์ พาณิชยน์ววิธ คุณวิริยา ภัคดิธรรม คุณเรืองเดช เจริญมหาดไทย และเพื่อน ๆ ปริญญาโท ที่ไม่ได้กล่าวถึง ณ ที่นี้ ที่ให้ความช่วยเหลือและให้กำลังใจตั้งแต่เข้าศึกษาจนสำเร็จการศึกษา หากไม่มีบุคคลเหล่านี้เอกัตศึกษานับนี้ไม่อาจเสร็จสมบูรณ์ได้

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจจะศึกษาและต่อการแจ้งเบาะแสข้อมูลแก่ผู้ใด ผู้เขียนขอมอบคุณความดีนั้นแด่ผู้มีพระคุณต่อผู้เขียนทุกท่าน แต่หากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้เพียงผู้เดียวและขออภัยไว้ ณ ที่นี้

## สารบัญ

| บทที่   | หน้า |
|---|------|
| บทคัดย่อ.....   | ก    |
| กิตติกรรมประกาศ.....  | ข    |
| สารบัญ.....   | ค    |
| <br>  |      |
| บทที่ 1 บทนำ.....   | 1    |
| 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....   | 1    |
| 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....   | 5    |
| 1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย.....   | 6    |
| 1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....   | 6    |
| 1.5 วิธีการดำเนินการศึกษาวิจัย.....   | 7    |
| 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....  | 7    |
| <br>  |      |
| บทที่ 2 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสและความสัมพันธ์ระหว่าง<br>ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกับการแจ้งเบาะแส..... | 8    |
| 2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแส.....  | 8    |
| 2.1.1 นิยามของการแจ้งเบาะแส.....  | 8    |
| 2.1.2 ประเภทของการแจ้งเบาะแส.....   | 10   |
| 2.1.3 ปัจจัยที่ส่งผลต่อการแจ้งเบาะแส.....   | 10   |
| 2.2 การแจ้งเบาะแสในภาคเอกชนของประเทศไทย.....  | 11   |
| 2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกับการแจ้งเบาะแส.....   | 12   |
| 2.3.1 นิยามของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี.....  | 12   |
| 2.3.2 หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี.....   | 13   |

|  |    |
|--|----|
| 2.3.3 หลักการทางนิติศาสตร์ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแส.....  | 16 |
| 2.2.3.1 หลักการทางนิติศาสตร์เกี่ยวกับหน้าที่ในการรักษาความลับ.....   | 18 |
| 2.2.3.2 หลักการทางนิติศาสตร์ที่เกี่ยวกับสิทธิเสรีภาพในการเปิดเผยข้อมูลการกระทำความผิด.....   | 19 |
| 2.4 ความสมดุลระหว่างการรักษาระบบตามวิชาชีพบัญชีและการแจ้งเบาะแสในบริบทของการเสริมสร้างให้เกิดความโปร่งใสในสังคมอย่างสัมฤทธิ์ผล.....          | 20 |
| 2.3.1 ความสมดุลระหว่างประโยชน์ต่อสาธารณะและประโยชน์ต่อผู้ว่าจ้าง.....  | 21 |
| 2.3.2 ผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสีย.....  | 22 |
| บทที่ 3 กฎหมาย หลักเกณฑ์ และระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสของประเทศไทยและต่างประเทศ.....                 | 27 |
| 3.1 ภาพรวมของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสในประเทศไทย.....  | 28 |
| 3.1.1 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรงในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพ.....  | 29 |
| 3.1.1.1 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543.....   | 29 |
| 3.1.1.2 พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561.....               | 31 |
| 3.1.1.3 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหุ้นส่วนและบริษัทจำกัด.....  | 33 |
| 3.1.1.4 พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535.....   | 34 |
| 3.1.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีบทบัญญัติโดยตรงเกี่ยวกับการแจ้งเบาะแสตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ..... | 35 |
| 3.2 ภาพรวมของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสในต่างประเทศ....   | 44 |
| 3.2.1 สหรัฐอเมริกา.....  | 45 |
| 3.2.2 สหราชอาณาจักร.....   | 50 |

|   |    |
|---|----|
| บทที่ 4 บทวิเคราะห์การเพิ่มประสิทธิภาพในการจ้างเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี<br>ในประเทศไทย.....   | 56 |
| 4.1 มาตรการทางวิชาชีพและแนวทางปฏิบัติในการส่งเสริมการจ้างเบาะแสโดย<br>ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการสร้างความสมดุลระหว่างการรักษาความลับตามมาตรฐานทาง<br>วิชาชีพและประโยชน์สาธารณะ..... | 56 |
| 4.2 มาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการจ้างเบาะแส<br>ให้เกิดประสิทธิภาพ.....   | 59 |
| 4.2.1 มาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการจ้าง<br>เบาะแส.....  | 59 |
| 4.2.2 มาตรการทางกฎหมายในการเยียวยาผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการจ้าง<br>เบาะแส.....   | 61 |
| 4.2.3 มาตรการส่งเสริมและสนับสนุนในการจ้างเบาะแสโดยการให้เงินรางวัล.....   | 63 |
| บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....  | 65 |
| 5.1 บทสรุป.....   | 65 |
| 5.2 ข้อเสนอแนะ.....   | 67 |
| รายการอ้างอิง.....  | 70 |
| ประวัติผู้เขียน.....  | 77 |

## บทที่ 1 บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบันแนวคิดทฤษฎีหรือหลักการที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสการกระทำทุจริตได้รับความสนใจจากหลากหลายภาคส่วนทั้งในภาครัฐกิจ หน่วยงานกำกับดูแลของภาครัฐ รวมทั้งการองค์กรอิสระต่าง ๆ เนื่องจากการแจ้งเบาะแสหรือลักษณะของการกระทำทุจริตหรือมิชอบได้รับการยอมรับจากหลายภาคส่วนและนานาชาติว่าเป็นแนวทางหรือวิธีการในทางปฏิบัติที่สามารถส่งเสริมให้เกิดการตรวจสอบและเกิดความโปร่งใสในองค์กรธุรกิจได้ดียิ่งขึ้น

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นวิชาชีพศาสตร์หนึ่งที่มีความเกี่ยวข้องกับการจัดการหรือระบบระเบียบการบริหารงานของทุกภาคส่วนในองค์กร ไม่ว่าจะ เป็นกระบวนการควบคุมการทำงานภายในองค์กรหรือการกระบวนกรวางแผนงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนอข้อมูลหรือการตัดสินใจ ทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเป็นบุคคลที่มีความใกล้ชิดหรือสามารถเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ ภายในองค์กรได้หลากหลายด้าน ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีจึงเป็นบุคคลหนึ่งที่สามารถพบเห็นเบาะแสหรือการกระทำทุจริตขององค์กรได้

สังคมโดยรวมส่วนใหญ่จึงมีความคาดหวังว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีไม่ว่าจะเป็นผู้ทำบัญชีหรือผู้มีหน้าที่ในการปฏิบัติงานในสายงานบัญชีซึ่งเป็นพนักงานภายในองค์กร หรือการประกอบวิชาชีพอิสระที่ไม่ได้เป็นพนักงานภายในองค์กร แต่ได้รับมอบหมายหรือการว่าจ้างจากองค์กรในการปฏิบัติงานก็ตามจะสามารถเป็นบุคคลที่มีส่วนช่วยในการส่งเสริมให้เกิดความโปร่งใสทั้งในภาครัฐและเอกชน รวมทั้งการเป็นผู้แจ้งเบาะแสเมื่อพบเห็นการกระทำทุจริตหรือพฤติกรรมที่เข้าข่ายทุจริต<sup>1</sup> ดังจะเห็นได้จากการออกกฎหมาย ระเบียบ และวิธีการต่าง ๆ ที่มีความคาดหวังว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีจะต้องเป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการรายงานพฤติกรรมทุจริตหรือคอร์รัปชันที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นภายนอกหรือภายในองค์กรที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีได้ตรวจพบหรือรับทราบมา การออกมาตรการต่าง ๆ เพื่อกระตุ้นให้เกิดการคุ้มครองหรือการเยียวยาผู้แจ้งเบาะแส รวมไปถึงหลักเกณฑ์หรือกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีทั้งในด้านของจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพหรือกฎหมายอื่น ๆ ที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกี่ยวข้องหรือต้องปฏิบัติตาม เช่น หลักการความเป็น

---

<sup>1</sup> สกล หาญสุทธิวารินทร์, “ผู้สอบบัญชีกับการต้านทุจริต”, คอลัมน์ค้าๆ ขายๆ กับกฎหมายธุรกิจ:กรุงเทพฯ ธุรกิจ 19 เมษายน 2564, แหล่งที่มา <https://www.bangkokbiznews.com/news/detail/933042>, 19 สิงหาคม 2564



อิสระและความขัดแย้งทางผลประโยชน์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรตระหนักและให้ความสำคัญ<sup>2</sup> หลักการหรือข้อกำหนดทางจรรยาบรรณและมาตรฐานว่าด้วยเรื่องการควบคุมคุณภาพของผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี<sup>3</sup> ข้อกำหนดบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่ต้องมีการรายงานพฤติกรรมการทุจริตหรือคอร์รัปชันที่เกิดขึ้นตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535<sup>4</sup> รวมทั้งการกำหนดมาตรการคุ้มครองแก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่ว่าจะอยู่ในสถานะของการเป็นผู้ปฏิบัติหน้าที่ภายในองค์กรหรือการเป็นผู้ให้บริการสาธารณะแก่องค์กรก็ตาม

ในปัจจุบันกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสหรือการตอบสนองต่อการกระทำทุจริตที่เกิดขึ้นในสังคมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยนั้น มีเฉพาะเจาะจงอยู่ในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ในส่วนของการกำหนดข้อกำหนดที่ทำให้การคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแส ในขณะที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาคธุรกิจและเอกชนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหุ้นส่วนและบริษัทจำกัด และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ไม่มีบทบัญญัติที่ชัดเจนโดยตรงเกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแส<sup>5</sup>

อย่างไรก็ตามแม้จะมีการออกกฎหมายเพื่อคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสตามมาตรา 89/2 ของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เพื่อเป็นการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสทั้งพนักงานในองค์กรรวมไปถึงบุคคลที่รับจ้างทำงานให้แก่องค์กรธุรกิจ รวมถึงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี บทบัญญัติที่ให้การคุ้มครองดังกล่าวยังมีข้อจำกัดในการให้ความคุ้มครองเฉพาะส่วนที่ผู้แจ้งเบาะแสได้ให้ข้อมูลหรือให้ความร่วมมือต่อตลาดหลักทรัพย์ซึ่งถือเป็นแนวทางในการคุ้มครองการให้เบาะแสแก่บุคคลภายนอก (External Whistleblowing)<sup>6</sup>

<sup>2</sup> ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริต

<sup>4</sup> พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มาตรา 89/25

<sup>5</sup> ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์ ดร.ปิติ เอี่ยมจำรูญลาภ ดร.ณัชพล จิตติรัตน์และวิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, “การประเมินประสิทธิภาพของการแจ้งเบาะแส”, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย โดยทุนสนับสนุนการวิจัยจากสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ, ธันวาคม 2560, หน้า 123-129.

<sup>6</sup> พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มาตรา 89/2 บัญญัติไว้ว่า “ห้ามมิให้บริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทกระทำการใดอันเป็นการปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมต่อพนักงาน ลูกจ้าง หรือบุคคลอื่นใดที่รับจ้างทำงานให้แก่บริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ไม่ว่าจะโดยการเปลี่ยนแปลงตำแหน่งงาน ลักษณะงาน หรือสถานที่ทำงาน สิ่งพักงาน ชมเชย รบรวนการปฏิบัติงาน เลิกจ้าง หรือกระทำการอื่นใดที่มีลักษณะเป็นการปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมต่อบุคคลดังกล่าว ด้วยเหตุที่บุคคลนั้น

ในขณะที่ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักการรักษาความลับ (Confidentiality objective) ซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ดำเนินการในการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับซึ่งได้มาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพและทางธุรกิจออกไปนอกสำนักงานหรือองค์กรผู้ว่าจ้าง โดยไม่ได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจอย่างถูกต้องและเฉพาะเจาะจง เว้นแต่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิทางกฎหมายหรือสิทธิทางวิชาชีพหรือเป็นหน้าที่ที่ต้องเปิดเผย<sup>7</sup> หลักการดังกล่าวนี้สนับสนุนให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพิจารณาการแจ้งเบาะแสภายในองค์กร (Internal Whistleblowing) เป็นลำดับต้น ๆ<sup>8</sup> ประกอบกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันที่ยังมีปัญหาและอุปสรรคจากการตีความและขอบเขตที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถกระทำภายใต้หลักการของการรักษาความลับและการเสริมสร้างความโปร่งใสต่อสังคมโดยรวมโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในการตอบสนองต่อการกระทำทุจริตที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ประสบพบเห็น<sup>9</sup>

กรณีที่เป็นตัวอย่างการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เป็นที่รู้จักโดยทั่วไป คือ กรณีคุณ Tony Menendez ซึ่งเป็นพนักงานบัญชีในบริษัทพลังงานยักษ์ใหญ่ระดับโลกมีการแจ้งเบาะแสเกี่ยวกับการรั่วรัยได้ของบริษัทที่ไม่ถูกต้องหรือเป็นไปตามหลักการบัญชีผ่านช่องทางต่าง ๆ ทั้งการแจ้งเบาะแสภายในองค์กรและนอกองค์กรคือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลตลาดทุนของสหรัฐอเมริกาเมื่อการ

---

(1) ให้ข้อมูล ให้ความร่วมมือ หรือให้ความช่วยเหลือไม่ว่าด้วยประการใด ๆ แก่คณะกรรมการ ก.ล.ต. คณะกรรมการกำกับตลาดทุน หรือสำนักงาน อันเกี่ยวข้องกับกรณีที่พนักงาน ลูกจ้างหรือบุคคลอื่นใด นั้นเชื่อหรือมีเหตุอันควรเชื่อโดยสุจริตว่ามีการฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้

(2) ให้ถ้อยคำ ยื่นเอกสารหลักฐาน หรือให้ความช่วยเหลือไม่ว่าด้วยประการใด ๆ แก่คณะกรรมการ ก.ล.ต. คณะกรรมการกำกับตลาดทุน หรือสำนักงาน เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาหรือตรวจสอบกรณีที่มีเหตุสงสัยว่ามีการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ไม่ว่าจะกระทำไปโดยที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. คณะกรรมการกำกับตลาดทุน หรือสำนักงานมีคำสั่งให้ปฏิบัติหรือไม่”

<sup>7</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, ข้อบังคับสภาวิชาชีพว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561

<sup>8</sup> The International Ethics Standards Board for Accountants, Handbook Code of Ethics 2018 Section 260 and 360 RESPONDING TO NON-COMPLIANCE WITH LAWS AND REGULATIONS

<sup>9</sup> Paul Thompson, “Confidentiality versus Whistleblowing in the Public Interest —Debating the Responsibility of Professional Accountants” April 2014, [Online] available from <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/confidentiality-versus-whistleblowing-public-interest-debating-responsibility-professional>, 20 August 2021

แจ้งเบาะแสภายในองค์กรไม่เกิดประสิทธิผลในปี 2005<sup>10</sup> จากการแจ้งเบาะแสดังกล่าวนั้นทำให้ Tony Menendez ต้องออกจากงานและตกอยู่ภายใต้การฟ้องร้องการดำเนินคดีว่าเข้าปิ่นพินิจจนให้สาธารณชนได้ประจักษ์ถึงข้อเท็จจริงดังกล่าวในที่สุด<sup>11</sup>

ตัวอย่างกรณีในประเทศไทยที่มีข่าวข้อสังเกตการทุจริตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยรายใหญ่แห่งหนึ่ง ในกรณีที่มีการเปิดเผยว่าคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทดังกล่าวได้รับเอกสารจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีส่งมาในฐานะผู้แจ้งเบาะแสดการทุจริต (Whistle blower) ที่ไม่ต้องการเปิดเผยชื่อและขอรับความคุ้มครองตามนโยบายแจ้งเบาะแสดการทุจริต<sup>12</sup> ซึ่งเป็นไปตามนโยบายการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Corporate Governance) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์<sup>13</sup> ทำให้เกิดประเด็นคำถามว่าหกระบบการแจ้งเบาะแสดหรือคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสดภายในองค์กรหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีความเปราะบางหรือไม่เข้มแข็งมากพอที่อาจส่งผลให้กระบวนการแจ้งเบาะแสดไม่เกิดสัมฤทธิ์ผลและไม่มีประสิทธิภาพ

จากประเด็นปัญหาดังกล่าวและข้อจำกัดทางกฎหมาย กฎเกณฑ์ต่าง ๆ ที่มีอยู่ในปัจจุบัน มีผลต่อการแจ้งเบาะแสดโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย รวมถึงการขาดบทบัญญัติทางกฎหมายที่จะเป็นเครื่องมือที่สำคัญของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสดการกระทำ ความผิดเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ดังนั้นจึงควรศึกษาบทบัญญัติตามกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ที่มีอิทธิพล รวมทั้งข้อจำกัดต่าง ๆ ที่มีผลต่อการแจ้งเบาะแสดของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย รวมถึงการศึกษาเปรียบเทียบกับ

<sup>10</sup> Dick Carozza, "He fought Halliburton and won", Fraud Magazine May/June 2016, [Online], available from <https://www.fraud-magazine.com/article.aspx?id=4294992668>, 23 August 2021.

<sup>11</sup> David S. Christensen and Gerald Calvasina, Halliburton Whistleblower Tony Menendez - An Accountant with Moral Courage June 2020, [Online], available from <https://openspaces.unk.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1118&context=mpjbt>, 24 August 2021.

<sup>12</sup> "หลังมีการ ร้อง ก.ล.ต.ตรวจสอบ บริษัทรૂปีส จํากัด (มหาชน) หรือ "GL" และบริษัทย่อยในกัมพูชา ล่าสุดมีการเปิดผลสอบรૂปีส พบเส้นทางการเงินปริศนาเพียง". หนังสือพิมพ์ฐานเศรษฐกิจ (27 เมษายน 2564), [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.thansettakij.com/general-news/477480>, 23 สิงหาคม 2564

<sup>13</sup> ศูนย์พัฒนาธุรกิจเพื่อความยั่งยืน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวปฏิบัติด้านการกำกับดูแลกิจการที่ดี เรื่อง แนวทางการจัดทำนโยบายและวิธีปฏิบัติกรแจ้งเบาะแสด (Whistle Blowing)

กฎเกณฑ์หรือระเบียบปฏิบัติของต่างประเทศ เพื่อให้ทราบและเป็นแนวทางในการช่วยขจัดปัญหาหรือลดอุปสรรคในการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเกิดประสิทธิภาพ รวมทั้งการนำเสนอแนวทางหรือกฎระเบียบ แนวทางปฏิบัติ หรือมาตรการอื่น ๆ เพิ่มเติมที่จะมีส่วนช่วยส่งเสริมให้เกิดกระบวนการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นไปโดยสัมฤทธิ์ผลตามเจตนารมณ์และความคาดหวังของสังคมโดยรวม

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

- 1.2.1 เพื่อศึกษาแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับหลักการการแจ้งเบาะแส กฎเกณฑ์ ข้อบังคับ หรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย
- 1.2.2 เพื่อศึกษาวิเคราะห์แนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับหลักการการแจ้งเบาะแส กฎเกณฑ์ ข้อบังคับหรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยศึกษาเปรียบเทียบกับมาตรการและหลักเกณฑ์การแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในต่างประเทศ
- 1.2.3 เพื่อวิเคราะห์ประเด็นปัญหา อุปสรรค หรือข้อจำกัดทางกฎหมาย กฎเกณฑ์ ข้อบังคับ และระเบียบต่าง ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย
- 1.2.4 เพื่อศึกษาและเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงกฎเกณฑ์ ข้อบังคับ ระเบียบหรือแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยให้สอดคล้องและเหมาะสมในการช่วยส่งเสริมการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

กฎเกณฑ์ ระเบียบหรือวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันยังไม่สามารถสนับสนุนหรือส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในภาคเอกชนที่พบเห็นหรือรับทราบการกระทำความผิดในทางทุจริตในการแจ้งเบาะแส เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีส่วนช่วยในการ

ส่งเสริมให้เกิดความโปร่งใสตามความคาดหวังของสังคมโดยรวม ดังนั้นจึงควรมีการกำหนดกฎเกณฑ์ ข้อบังคับ ระเบียบหรือแนวทางในการปฏิบัติเพื่อลดหรือขจัดอุปสรรคปัญหา รวมทั้งมาตรการอื่น ๆ เพิ่มเติมในการสนับสนุนหรือเป็นแรงจูงใจให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีการแจ้งเบาะแสหรือรายงานการกระทำผิดที่เกิดขึ้นเพื่อเสริมสร้างให้สังคมไทยโดยรวมมีความโปร่งใส

#### 1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

การศึกษานี้เป็นการศึกษาวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาข้อมูลจากเอกสารทางวิชาการ โดยศึกษาจากตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หนังสือเกี่ยวกับกฎหมาย ข้อหาหรือกฎหมายของหน่วยงานต่าง ๆ เอกสารเผยแพร่ของหน่วยงานต่าง ๆ และบทความทางอินเทอร์เน็ต และนำข้อมูลมาวิเคราะห์เพื่อสรุปตามสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้ โดยมีขอบเขตการศึกษา กฎหมายหรือหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในภาคเอกชนดังต่อไปนี้

1.4.1 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรงในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพ ประกอบไปด้วย พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และ ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วย จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ในส่วนของหุ้นส่วนและบริษัทจำกัด และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการแจ้งเบาะแสโดยตรงตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

1.4.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสของประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรโดยเน้นเฉพาะกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี Securities Exchange Act of 1934 (SEA) Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) and Dodd Frank Act of 2010 (Dodd Frank) ของสหรัฐอเมริกา และ The Public Interest Disclosure Act 1998 ของสหราชอาณาจักร

## 1.5 วิธีการดำเนินการศึกษาวิจัย

การศึกษาวิจัยนี้ศึกษาโดยการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) และการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากเอกสารทางวิชาการ ตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หนังสือเกี่ยวกับกฎหมาย ข้อหาหรือกฎหมายของหน่วยงานต่าง ๆ เอกสารเผยแพร่ของหน่วยงานราชการและหน่วยงานเอกชน วิทยานิพนธ์ และบทความทางอินเทอร์เน็ต พร้อมทั้งการใช้ข้อมูลทุติยภูมิที่เกี่ยวข้องกับสถิติต่าง ๆ ในการนำข้อมูลมาวิเคราะห์เพื่อสรุปตามสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 เพื่อให้ทราบถึงแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับหลักการการแจ้งเบาะแส กฎเกณฑ์ ข้อบังคับ หรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย

1.6.2 เพื่อให้ทราบถึงแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับหลักการการแจ้งเบาะแส กฎเกณฑ์ ข้อบังคับหรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี มาตรการ หลักเกณฑ์และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในต่างประเทศ

1.6.3 เพื่อให้ทราบถึงประเด็นปัญหา อุปสรรค หรือข้อจำกัดทางกฎหมาย กฎเกณฑ์ ข้อบังคับ และระเบียบต่าง ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย

1.6.4 เพื่อให้สามารถเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุง กฎเกณฑ์ ข้อบังคับ ระเบียบหรือแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย ให้สอดคล้องและเหมาะสมในการช่วยส่งเสริมการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ

## บทที่ 2

### แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสและความสัมพันธ์ระหว่าง ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีกับการแจ้งเบาะแส

ในปัจจุบันแนวคิดทฤษฎีหรือหลักการที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสดังกล่าวได้รับการกระทำทุจริตได้รับความสนใจจากหลากหลายภาคส่วนทั้งในภาครัฐกิจ หน่วยงานกำกับดูแลของภาครัฐ รวมทั้งองค์กรอิสระต่าง ๆ เนื่องจากการแจ้งเบาะแสดังกล่าวเกี่ยวกับการกระทำทุจริตหรือมิชอบได้รับการยอมรับจากหลายภาคส่วนและนานาประเทศว่าเป็นแนวทางหรือวิธีการในทางปฏิบัติที่สามารถส่งเสริมให้เกิดการตรวจสอบและเกิดความโปร่งใสในองค์กรธุรกิจหรือรัฐได้ดียิ่งขึ้น การศึกษาหลักการแจ้งเบาะแสดโดยผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีนั้นจึงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องศึกษาหลักการ แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสดังกล่าวในภาพรวมทั้งหมดเป็นพื้นฐานเบื้องต้น ตลอดจนการศึกษาริบทของการประกอบวิชาชีพของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเพื่อทำความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์และข้อจำกัดของการแจ้งเบาะแสดโดยผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแส

การแจ้งเบาะแสดังกล่าวมีจุดเริ่มต้นมายาวนานนับครึ่งศตวรรษ โดยมีจุดกำเนิดเริ่มต้นมาจากสหรัฐอเมริกา ในขณะที่ประเทศไทยนั้นบทบัญญัติทางกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสดังกล่าวเริ่มต้นมาจากขอบเขตของวงการราชการหรือภาครัฐก่อนการขยายขอบเขตการแจ้งเบาะแสดูภาคเอกชน

##### 2.1.1 นิยามของการแจ้งเบาะแสด

การแจ้งเบาะแสดังกล่าวเป็นแนวคิดที่เกิดขึ้นในประเทศแถบตะวันตก มีที่มาจากกรณีที่ตำรวจในประเทศอังกฤษมีการ “เป่านกหวีด” เมื่อเห็นเหตุการณ์ที่ผิดปกติก่อหรือการฝ่าฝืนกฎหมาย เพื่อเป็นสัญญาณเตือนให้ผู้ที่อยู่ในบริเวณนั้นรับรู้เพื่อที่จะได้ระวังและเตรียมพร้อมรับมือกับสถานการณ์ที่จะเกิดขึ้น จึงถูกนำมาใช้เรียก “ผู้ที่กล้าจะเปิดเผยความจริงหรือความลับ” ที่จะเป็นประโยชน์ต่อ

ส่วนรวมให้ตระหนักถึงความจริงที่ได้รับการเปิดเผย จึงเป็นที่มาของคำว่า “การแจ้งเบาะแส”<sup>14</sup> หรือ “การเป่านกหวีด” หรือ “Whistleblowing”<sup>15</sup>

การแจ้งเบาะแสคือกระบวนการที่ประกอบไปด้วยองค์ประกอบหลัก 4 ประการคือ ผู้แจ้งเบาะแส ข้อร้องเรียนหรือพฤติการณ์ที่ร้องเรียน ผู้ถูกร้องเรียน และองค์กรหรือหน่วยงานที่รับแจ้งพฤติการณ์ดังกล่าว<sup>16</sup> โดยการเปิดเผยดังกล่าวมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าจะมีการกระทำความผิดจริงดังที่ได้แจ้งไว้<sup>17</sup> หรือเป็นการเปิดเผยข้อมูลที่ลูกจ้างเชื่ออย่างมีเหตุผลว่ามีการกระทำความผิดต่อกฎหมาย กฎเกณฑ์หรือกรณีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ไม่ถูกต้อง การทุจริต การใช้อำนาจโดยไม่ถูกต้อง การกระทำที่เป็นอันตรายต่อสาธารณะ ความปลอดภัยและสุขภาพอนามัยของคนงาน<sup>18</sup>

อีกนัยหนึ่งคือเป็นการเปิดเผยข้อมูลโดยสุจริตด้วยเหตุอันควรเชื่อได้ว่าจะมีการกระทำความผิด และข้อมูลที่เปิดเผยนั้นเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับประโยชน์สาธารณะและไม่มีบทบัญญัติใดห้ามเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว<sup>19</sup>

---

<sup>14</sup> สุรโชติ ชุมตริณอก, “ความเห็นของนักบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต่อมาตรการแจ้งเบาะแส การคุ้มครอง และการให้ความเป็นธรรมต่อพนักงานผู้แจ้งเบาะแสการทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายกฎระเบียบ และจรรยาบรรณขององค์กรตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี”, (วิทยานิพนธ์บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2552), หน้า 22

<sup>15</sup> ผ.ศ.ดร.วิษณุพงษ์ โพธิพิรุฬห์ และ ดร.อังศุธร ศรีสุทธิสอาด, “รายงานวิจัย ราชการไทยไร้คอร์รัปชัน: การสำรวจความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่รัฐต่อการแจ้งเบาะแสการทุจริต”, (การศึกษาค้นคว้าอิสระ, 2552), หน้า 19

<sup>16</sup> Jenet P.Near and Marcia P/ Miceli, Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing February 1985, P.3, available from [https://www.researchgate.net/publication/256132631\\_Organizational\\_Dissidence\\_The\\_Case\\_of\\_Whistle-Blowing](https://www.researchgate.net/publication/256132631_Organizational_Dissidence_The_Case_of_Whistle-Blowing), 24 August 2021.

<sup>17</sup> ผ.ศ.ดร.วิษณุพงษ์ โพธิพิรุฬห์ และ ดร.อังศุธร ศรีสุทธิสอาด, “รายงานวิจัย ราชการไทยไร้คอร์รัปชัน: การสำรวจความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่รัฐต่อการแจ้งเบาะแสการทุจริต”

<sup>18</sup> Vinten, G., Whistleblowing: corporate help or hindrance? Management Decision, (1992), p. 30.

<sup>19</sup> J.G.Starke QC, Submission no.119, The Protection of Public Service Whistleblowers: Parts I and II, Australian Law Journal Offprint, pp207-213.



### 2.1.2 ประเภทของการแจ้งเบาะแส

การแจ้งเบาะแสของบุคคลในองค์กรมี 2 ลักษณะ คือ การแจ้งเบาะแสด้านภายใน (Internal Whistleblowing) และ การแจ้งเบาะแสด้านภายนอก (External Whistleblowing)<sup>20</sup> โดยการแจ้งเบาะแสด้านภายใน หมายถึง การรายงานการกระทำความผิดที่เกิดขึ้นในหน่วยงาน บริษัทหรือองค์กรให้ผู้บริหารระดับสูงภายในหน่วยงานหรือองค์กรนั้น ๆ ทราบ ในขณะที่การแจ้งเบาะแสด้านภายนอกนั้น หมายถึง การรายงานการกระทำความผิดที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานหรือองค์กรให้กับบุคคลภายนอกทราบ<sup>21</sup>

อย่างไรก็ตามการแจ้งเบาะแสนั้นไม่ได้จำกัดเฉพาะการแจ้งเบาะแสด้านจากคนในองค์กรเท่านั้น แต่ยังหมายรวมถึงการที่บุคคลที่รู้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกระทำผิดภายในองค์กรได้แจ้งข้อมูลดังกล่าวไปยังหน่วยงานที่สามารถจะดำเนินการให้เกิดการแก้ไขได้ โดยผู้แจ้งเบาะแสด้านส่วนใหญ่จะเป็นพนักงานขององค์กรเพราะเป็นบุคคลที่สามารถล่วงรู้ข้อมูลได้ง่าย แต่บุคคลภายนอกก็สามารถเป็นผู้แจ้งเบาะแสด้านได้เช่นกัน<sup>22</sup>

### 2.1.3 ปัจจัยที่ส่งผลต่อการแจ้งเบาะแส

การแจ้งเบาะแสด้านเป็นมาตรการที่อยู่บนพื้นฐานของหลักเสรีภาพในการแสดงความคิดเห็นภายใต้กรอบของกฎหมายและหลักจริยธรรม<sup>23</sup> จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสด้านในหลากหลายประเทศรวมถึงงานวิจัยในประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาพฤติกรรมหรือหลักหรือแนวความคิด

<sup>20</sup> The Economic times, Definition of whistle blower, [online], available from

<https://economictimes.indiatimes.com/definition/whistleblower>, 27 September 2021

<sup>21</sup> สุรโชติ ชุมตรินอก, “ความเห็นของนักบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต่อมาตรการแจ้งเบาะแส การคุ้มครอง และการให้ความเป็นธรรมต่อพนักงานผู้แจ้งเบาะแสด้านการทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายกฎระเบียบ และจรรยาบรรณขององค์กรตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี”

<sup>22</sup> ศูนย์พัฒนาการกำกับดูแลกิจการบริษัทจดทะเบียน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. มาตรการในการแจ้งเบาะแสด้าน (WHISTLEBLOWING) สำคัญอย่างไร. วารสารตลาดหลักทรัพย์ ปีที่ 10 ฉบับที่ 9 เดือนกุมภาพันธ์ 2550, หน้า 10.

<sup>23</sup> ศุภศิษย์ ทวีแจ่มทรัพย์ ดร.ปิติ เอี่ยมจำรูญลาภ ดร.ณัฏพล จิตติรัตน์และวิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, การประเมินประสิทธิภาพของการแจ้งเบาะแสด้าน, วารสารกฎหมาย คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีที่ 39 ฉบับที่ 1 เดือนมีนาคม 2564, หน้า 166.

ที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสของบุคคล<sup>24</sup> รวมถึงหลักทฤษฎีที่อธิบายถึงแนวโน้มของการแจ้งเบาะแสระยะยาวที่มีหลากหลายปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแส ได้แก่ ปัจจัยทางปัจเจกบุคคลในด้านทัศนคติหรือจริยธรรม ปัจจัยระดับองค์กรที่เกี่ยวข้องกับนโยบายการแจ้งเบาะแสหรือการคุ้มครอง<sup>25</sup> รวมทั้งปัจจัยในระดับรัฐหรือประเทศเกี่ยวกับบทบัญญัติทางกฎหมายในการคุ้มครองเยียวหาหรือแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแส<sup>26</sup>

## 2.2 การแจ้งเบาะแสในภาครัฐกิจและเอกชนของประเทศไทย

บทบาทหน้าที่ในการกำกับดูแล ควบคุมให้เกิดความโปร่งใสในสังคมโดยรวมเป็นอำนาจหน้าที่ของรัฐ อย่างไรก็ตามเมื่อรัฐมีอำนาจในการบริหารจัดการหรือกำกับดูแลที่จำกัดจึงมีแนวคิดในการกระจายหรือเปิดกว้างให้ภาคเอกชน สังคมและประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการแจ้งเบาะแสหรือเปิดเผยข้อมูลการกระทำความผิดแก่รัฐหรือองค์กรธุรกิจ โดยการกำหนดให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการแจ้งเบาะแสหรือเปิดเผยข้อมูลการกระทำความผิดสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะด้วยกัน ลักษณะที่หนึ่ง คือ การกำกับดูแลโดยการสร้างบทบัญญัติทางกฎหมายในเชิงบังคับในการกำหนดหน้าที่ในการรายงานการกระทำความผิด (Impose Duty) ซึ่งมีต้นทุนในการปฏิบัติงานหรือหน้าที่ดังกล่าวเพิ่มขึ้นจากภาระหน้าที่ที่ต้องรับผิดชอบ ลักษณะที่สอง คือ การเสริมสร้างเครื่องมือและแรงจูงใจการกระตุ้นให้เกิดการแจ้งเบาะแสโดยสมัครใจ (Voluntary Disclosure)

วิวัฒนาการของบทบัญญัติทางกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสของประเทศไทยมีจุดเริ่มต้นมาจากขอบเขตของวงการราชการหรือภาครัฐเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่รัฐและผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง รวมถึงบทบัญญัติความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสเฉพาะการเปิดเผยข้อมูลของภาครัฐตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ

<sup>24</sup> Chang, Y., Wilding, M., & Shin, M. C. Determinants of whistleblowing intention: evidence from the South Korean government. *Public Performance & Management Review*, (2017), 40(4) pp 676-700.; Cho, Y. J., & Song, H. J. Determinants of whistleblowing within government agencies. *Public Personnel Management*, (2015), 44(4) pp 450-472.

<sup>25</sup> สุรโชติ ชุมตรินอก, “ความเห็นของนักบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต่อมาตรการแจ้งเบาะแส การคุ้มครอง และการให้ความเป็นธรรมต่อพนักงานผู้แจ้งเบาะแสการทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายกฎระเบียบ และจรรยาบรรณขององค์กรตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี”

<sup>26</sup> ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์และณัชพล จิตติรัตน์และคณะ, การประเมินประสิทธิภาพของการแจ้งเบาะแส, หน้า 166.

พ.ศ. 2540<sup>27</sup> ต่อมาในภายหลังจึงมีการขยายขอบเขตการแจ้งเบาะแสสู่ภาคเอกชนในการเข้ามามีส่วนร่วมในกรณีเปิดเผยข้อมูลของหน่วยงานหรือองค์กรธุรกิจในภาคเอกชน โดยมีการกำหนดบทบัญญัติที่มีความเกี่ยวข้องในการคุ้มครองการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ไว้ในมาตรา 89/2 รวมถึงบทบัญญัติที่มีความเกี่ยวข้องกับการกำหนดบทบาทหน้าที่ในการแจ้งเบาะแสดำเนินการตามตรา 89/25 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2562

## 2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีกับการแจ้งเบาะแสด

การศึกษาภาพรวมของการแจ้งเบาะแสดโดยผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องมีการศึกษาทำความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี บริบทของการประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึงการทำความเข้าใจสถานะของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการรักษาความสมดุลทั้งในแง่ของกฎหมายและจริยธรรม เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงภาพรวมที่อาจเป็นอุปสรรค ปัญหา หรือข้อจำกัดในการส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพในการแจ้งเบาะแสดโดยผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

### 2.3.1 นิยามของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่คนส่วนใหญ่คุ้นเคยและรู้จักกันดีคือผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ<sup>28</sup> อย่างไรก็ตามผู้ประกอบการวิชาชีพตามข้อกำหนดของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์และพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ยังหมายรวมถึงผู้ที่ปฏิบัติหน้าที่ในองค์กรด้วย

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีตามนิยามของ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้ให้นิยามความหมายไว้ว่า “วิชาชีพบัญชี หมายถึง วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี ทั้งนี้ ในภายหน้าหากเห็นว่ามีบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านใดที่มีความสำคัญ รัฐมนตรีว่าการกระทรวง

<sup>27</sup> สุรโชติ ชุมตริ่นอก, “ความเห็นของนักบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ต่อมาตรการแจ้งเบาะแสด การคุ้มครอง และการให้ความเป็นธรรมต่อพนักงานผู้แจ้งเบาะแสดการทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายกฎระเบียบ และจรรยาบรรณขององค์กรตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี”, หน้า 28 - 30

<sup>28</sup> Byington, J. Ralph, Blowing the whistle: accountants in industry, [online], available from <http://archives.cpajournal.com/old/16641852.htm>, 27 September 2021

พาณิชย์อาจออกกฎกระทรวงกำหนดบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านนั้นเพิ่มเติมขึ้นในคำนิยามวิชาชีพบัญชีก็ได้ เช่น การตรวจสอบภายใน เป็นต้น”

“ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี” หมายความว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี ด้านการสอบ บัญชีด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นวิชาชีพบัญชี รวมทั้งผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี และให้หมายรวมผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีและให้หมายรวมถึงหัวหน้าคณะบุคคล หรือหัวหน้าสำนักงาน หรือผู้มีอำนาจกระทำแทนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีหรือด้านการทำบัญชีตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ด้วย<sup>29</sup> ซึ่งผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีประกอบไปด้วยผู้ประกอบการวิชาชีพที่อยู่ในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพแก่สาธารณชนและผู้ประกอบวิชาชีพที่ได้รับว่าจ้างในหน่วยงานด้านต่าง ๆ<sup>30</sup>

ดังนั้นผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีแบ่งเป็น 2 ประเภทหลักใหญ่ๆ คือ 1) ผู้ประกอบวิชาชีพที่ให้บริการสาธารณะ เช่น ผู้ทำบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ปรึกษาทางวิชาชีพบัญชี ทั้งในรูปแบบของสำนักงานหรือบุคคลธรรมดา 2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ ซึ่งเป็นผู้ประกอบการวิชาชีพทั้ง 5 ด้านยกเว้นผู้สอบบัญชีที่อยู่ในหน่วยงานธุรกิจที่ได้รับการว่าจ้างในกิจการ<sup>31</sup> ไม่ว่าจะเป็นผู้บริหารสายงานบัญชี ผู้อยู่ในสายงานบัญชี หรือผู้ที่มีตำแหน่งหน้าที่ในสายงานบัญชีและการเงินของกิจการ<sup>32</sup>

### 2.3.2 หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

วิชาชีพบัญชี คือ วิชาชีพแขนงหนึ่งที่มีการดำเนินงานหรือบทบาทหน้าที่เกี่ยวข้องกับสังคมโดยรวมเช่นเดียวกับวิชาชีพศาสตร์อื่น ๆ ดังนั้นจึงมีการกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ควบคุมโดยสภาวิชาชีพ เพื่อให้การดำเนินงานหรือการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพมีระบบระเบียบและเสริมสร้างความน่าเชื่อถือแก่สังคม<sup>33</sup>

<sup>29</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, ข้อบังคับสภาวิชาชีพว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561

<sup>30</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 17

<sup>31</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>32</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>33</sup> สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561

ภายใต้ข้อกำหนดดังกล่าวผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีจะต้องปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวเพื่อประโยชน์ของสาธารณะ โดยหลักใจความสำคัญที่เป็นหลักการพื้นฐานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติประกอบไปด้วยหลักการ 6 ด้าน คือ หลักความซื่อสัตย์สุจริต (integrity) หลักความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ (Objectivity and Independence) หลักความรู้ความสามารถความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Professional Competence and Due of care) หลักการรักษาความลับ (Confidentiality) หลักพฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior) และหลักความโปร่งใส (Transparency)<sup>34</sup>

#### 2.3.2.1 หลักความซื่อสัตย์สุจริต (integrity)

ตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องประพฤติปฏิบัติตนอย่างตรงไปตรงมา ยึดมั่นในความสัตย์จริงและในสิ่งที่ถูกต้องดีงาม ซื่อตรงจริงใจในหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติทั้งต่อตนเองและผู้อื่นที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นผู้ร่วมวิชาชีพ หรือความสัมพันธ์ทางธุรกิจที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานให้

#### 2.3.2.2 หลักความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ (Objectivity and Independence)

ความเที่ยงธรรม หมายถึง *การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยปราศจากความลำเอียงอคติ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์และอิทธิพลของบุคคลอื่น*<sup>35</sup> ในขณะที่ความเป็นอิสระ หมายถึง การปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่น ที่ทำให้เกิดความสงสัยความเป็นกลางหรือความเที่ยงธรรม ดังนั้นหลักการดังกล่าวจึงครอบคลุมความเป็นอิสระทั้งทางด้านจิตใจและความเป็นอิสระในเชิงประจักษ์ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่จะปฏิบัติหน้าที่หรือมีการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้โดยปราศจากอิทธิพลและการครอบงำจากบุคคลอื่น

#### 2.3.2.3 หลักความรู้ความสามารถความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Professional Competence and Due of care)

ความสำคัญของหลักการนี้ คือ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องมีการรักษามาตรฐาน พัฒนาความรู้ความสามารถและความชำนาญในวิชาชีพอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ผู้ว่าจ้างหรือผู้ที่ได้รับบริการทางวิชาชีพมีความมั่นใจในคุณภาพของงานที่ได้รับจากผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องเป็นรายชั่วโมงขั้นต่ำในแต่ละปี 40 ชั่วโมง เป็นต้น

<sup>34</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>35</sup> เรื่องเดียวกัน

#### 2.3.2.4 หลักการรักษาความลับ (Confidentiality)

หลักการรักษาความลับเป็นหลักทางจริยธรรมที่ผู้ประกอบวิชาชีพพึงปฏิบัติเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่เป็นความลับทางการค้าหรือความลับทางธุรกิจที่ไม่ได้เปิดเผยเป็นการทั่วไปซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับทราบหรือได้รับข้อมูลดังกล่าวมาจากการปฏิบัติหน้าที่ให้แก่องค์กรหรือนายจ้าง โดยหลักการดังกล่าวกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเก็บรักษาข้อมูลดังกล่าวไว้ภายในองค์กรหรือสำนักงาน เพื่อไม่ให้ความลับทางธุรกิจหรือข้อมูลดังกล่าวรั่วไหลและเกิดความเสียหายแก่ผู้ว่าจ้าง รวมถึงข้อกำหนดที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ใช้ข้อมูลความลับดังกล่าวเพื่อประโยชน์ของตนเองหรือผู้อื่น

ดังนั้นตามหลักการดังกล่าวผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ที่จะต้องเก็บรักษาข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้รับมาจากการปฏิบัติหน้าที่ไว้เสมอไม่ว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกับผู้ว่าจ้างจะสิ้นสุดลงไปแล้วก็ตาม แม้ว่าจะสามารถนำประสบการณ์ไปประยุกต์ใช้ได้ก็ตามผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีก็ต้องไม่ใช้หรือไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับทั้งที่ได้มาจากการแสวงหาหรือรับมาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพหรือทางธุรกิจนั้น ยกเว้นการเปิดเผยดังกล่าวเป็นไปตามสิทธิทางกฎหมาย สิทธิทางวิชาชีพ หรือได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจอย่างถูกต้องและเฉพาะเจาะจง เช่น *การจัดทำเอกสารหรือการจัดหา หลักฐานในการดำเนินการทางกฎหมาย การเปิดเผยเรื่องการละเมิดกฎหมายต่อหน่วยราชการที่เหมาะสมเพื่อความชัดเจน*<sup>36</sup>

#### 2.3.2.5 หลักพฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior)

พฤติกรรมทางวิชาชีพ หมายถึง การปฏิบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งมีหน้าที่และความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการหรือผู้ที่ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ ไม่ว่าจะเป็นผู้ถือหุ้น นิติบุคคล สำนักงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพสังกัด ลูกค้า นายจ้าง รวมถึงผู้ใช้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการวิเคราะห์หรืออ้างอิง ให้เป็นไปตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และหลีกเลี่ยงการกระทำที่อาจทำให้เกิดความเสื่อมเสียต่อความน่าเชื่อถือของวิชาชีพ

#### 2.3.2.6 หลักความโปร่งใส (Transparency)

ความโปร่งใส หมายถึง การกระทำใด ๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ผู้อื่นสามารถมองเห็นได้ คาดเดาได้ หรือเข้าใจได้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบต่าง ๆ

<sup>36</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 19

และมาตรฐานทางวิชาชีพอย่างเป็นที่ประจักษ์ตามข้อเท็จจริง ไม่บิดเบือนความจริงอันสามารถติดตามตรวจสอบได้<sup>37</sup>

### 2.3.3 หลักการทางนิติศาสตร์ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแส

วิชาชีพบัญชีคือวิชาชีพแขนงหนึ่งที่มีการดำเนินงานหรือบทบาทหน้าที่เกี่ยวข้องกับสังคม โดยรวมเฉกเช่นเดียวกับวิชาชีพศาสตร์อื่น ๆ ดังนั้นจึงมีการกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ควบคุมโดยสภาวิชาชีพ เพื่อให้การดำเนินงานหรือการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพมีระบบระเบียบและเสริมสร้างความน่าเชื่อถือแก่สังคม ดังนั้นบทบาทของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสจึงมีความเกี่ยวข้องกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

ตามข้อกำหนดของจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพบัญชี มีหลักใจความสำคัญประการหนึ่งเกี่ยวกับการรักษาความลับ ซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ดำเนินการในการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับซึ่งได้มาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพบัญชีและทางธุรกิจออกไปนอกสำนักงานหรือองค์กรผู้ว่าจ้าง โดยไม่ได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจอย่างถูกต้องและเฉพาะเจาะจง เว้นแต่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิทางกฎหมายหรือสิทธิทางวิชาชีพ หรือเป็นหน้าที่ที่ต้องเปิดเผย<sup>38</sup> หลักการพื้นฐานเรื่องการรักษาความลับเป็นสิ่งจำเป็นที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติอยู่เสมอ แม้ว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและลูกค้าหรือผู้ว่าจ้างได้สิ้นสุดลงแล้วก็ตาม เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเปลี่ยนได้รับลูกค้ารายใหม่หรือเปลี่ยนผู้ว่าจ้าง แม้ว่าจะสามารถนำประสบการณ์ไปประยุกต์ใช้ได้ก็ตาม ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ใช้หรือไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับทั้งที่ได้มาจากการแสวงหาหรือรับมาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพหรือทางธุรกิจนั้น

อย่างไรก็ตามเพื่อให้เป็นแนวทางการปฏิบัติที่เหมาะสมเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีส่วนร่วมในการเสริมสร้างความโปร่งใสแก่สาธารณะ ได้มีการกำหนดข้อยกเว้นไว้ว่าในเหตุการณ์แวดล้อมที่เหมาะสมผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องเปิดเผยหรืออาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับ หรือควรต้องเปิดเผยในจังหวะที่เหมาะสม โดยสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งมีขอบเขตตัวอย่างกรณีดังต่อไปนี้

- (ก) การเปิดเผยที่ได้รับอนุญาตโดยกฎหมาย หรือได้รับการอนุมัติจากลูกค้าหรือผู้ว่าจ้าง
- (ข) การเปิดเผยที่เป็นข้อกำหนดตามกฎหมาย เช่น

<sup>37</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 20

<sup>38</sup> สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, ประกาศสภาวิชาชีพ ที่ 7/2562 เรื่องคู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หน้า 21, [ออนไลน์], แหล่งที่มา

- (1) การจัดทำเอกสารหรือการจัดหาหลักฐานในการดำเนินการทางกฎหมาย หรือ
- (2) การเปิดเผยเรื่องการละเมิดกฎหมายต่อหน่วยราชการที่เหมาะสมเพื่อความชัดเจน และ
- (ค) ในกรณีต่อไปนี้เป็นหน้าที่และสิทธิทางวิชาชีพในการเปิดเผย ซึ่งไม่เป็นข้อห้ามทางกฎหมาย
  - (1) เพื่อให้เป็นไปตามกระบวนการสอบสวนคุณภาพงานขององค์กรที่เป็นสมาชิกหรือองค์กรวิชาชีพ
  - (2) เพื่อตอบข้อซักถาม หรือการไต่สวนโดยองค์กรที่เป็นสมาชิก หรือองค์กรกำกับดูแล
  - (3) เพื่อปกป้องผลประโยชน์ทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพในกระบวนการทางกฎหมาย หรือ
  - (4) เพื่อเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาการและข้อกำหนดของจรรยาบรรณ

ในการเปิดเผยข้อมูลตามหลักจรรยาบรรณดังกล่าวนี้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องพิจารณาถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการเปิดเผยข้อมูลด้านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- 1) จะต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ของทุกฝ่ายว่าเสียหายหรือไม่ ทั้งนี้รวมถึงบุคคลที่สามที่อาจได้รับผลกระทบจากการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับดังกล่าว แม้ว่าลูกค้าหรือผู้ว่าจ้างจะยินยอมให้เปิดเผยก็ตาม
- 2) จะต้องพิจารณาว่ามีข้อมูลที่เกี่ยวข้องอย่างครบถ้วนและสามารถแสดงหลักฐานพิสูจน์ได้หรือไม่ ในกรณีที่อยู่ในสถานการณ์ซึ่งไม่มีหลักฐานที่เป็นจริงสนับสนุน หรือข้อมูลไม่สมบูรณ์ หรือข้อสรุปที่ไม่สามารถแสดงหลักฐานสนับสนุนได้ ผู้ประกอบวิชาชีพควรใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพในการตัดสินใจว่าจะใช้การเปิดเผยประเภทใดจึงจะเหมาะสม
- 3) รูปแบบการสื่อสารที่คาดว่าจะใช้และบุคคลที่จะเป็นผู้รับข้อมูล
- 4) บุคคลที่จะเป็นผู้รับข้อมูล เป็นบุคคลที่เหมาะสมหรือไม่<sup>39</sup>

เมื่อพิจารณาหลักการทางจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กล่าวไปในเบื้องต้นโดยรวมแล้วจะพบว่า การแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนั้นให้ความสำคัญกับความน่าเชื่อถือของผู้รับแจ้งเบาะแส ช่องทางในการแจ้งเบาะแส และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นเพื่อให้เกิดการตรวจสอบและเกิดความโปร่งใสที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ผู้มีส่วนได้เสีย (stakeholder) โดยรวม ดังนั้นกลไกที่สำคัญที่จะทำให้การแจ้งเบาะแสเกิดสัมฤทธิ์ผลและมีประสิทธิภาพและสังคมโดยรวมเกิด

<sup>39</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 21 - 23



ความโปร่งใสโดยการมีส่วนร่วมจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ควรมีแนวทางในการดำเนินการในด้านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. มาตรการทางกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ที่ข้อกำหนดเชิงนโยบายที่จะเป็นเครื่องมือในการกำหนดกรอบเพื่อช่วยส่งเสริมให้เกิดความโปร่งใสในภาคส่วนธุรกิจ องค์กร หรือในหน่วยงาน
2. ช่องทางในการแจ้งเบาะแสที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถเข้าถึงได้และไม่เป็นอุปสรรคต่อการแจ้งข้อร้องเรียนหรือเบาะแส
3. กระบวนการในการรับเรื่องหรือเบาะแสและการดำเนินการที่มีความน่าเชื่อถือ ติดตาม และตรวจสอบได้ให้เห็นเป็นที่ประจักษ์
4. ระบบคุ้มครองและเยียวยาแก่ผู้ประกอบวิชาชีพในการแจ้งเบาะแส

### 2.3.3.1 หลักการทางนิติศาสตร์เกี่ยวกับหน้าที่ในการรักษาความลับ (Duty of Confidentiality)

เมื่อพิจารณาบทบาทหน้าที่ในการรักษาความลับตามหลักการทางนิติศาสตร์ที่มีหลักพื้นฐานมาจากหลัก Fiduciary Duty หรือ “หลักความไว้วางใจ” ตามแนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการที่บุคคลนั้นได้รับความไว้วางใจจากบุคคลหนึ่งในการปฏิบัติงานหรือให้บริการ ภายใต้กรอบหน้าที่ที่พึงกระทำโดยสุจริตเพื่อประโยชน์สูงสุดต่อผู้ว่าจ้างหรือผู้รับบริการ<sup>40</sup> ซึ่งเป็นความสัมพันธ์ทางกฎหมายที่เกิดขึ้นเมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับความไว้วางใจให้ปฏิบัติหน้าที่ตามขอบเขตความรับผิดชอบ ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ได้รับความไว้วางใจในการปฏิบัติงานมีสิทธิและอำนาจในการเข้าถึงข้อมูลมากกว่าบุคคลอื่น ๆ ที่ไม่ได้อยู่ในสถานะเทียบเท่ากัน ดังนั้นสภาวิชาชีพบัญชีจึงได้มีการกำหนดกรอบหน้าที่ในการรักษาความลับของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเพื่อใช้ในการควบคุมและกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพของนักบัญชีเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ ปกป้องคุ้มครองและให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้รับบริการจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในการนำความลับหรือข้อมูลขององค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานไปแสวงหาประโยชน์ หรือนำไปใช้ในทางที่ไม่ถูกต้องสมควร รวมไปถึงการสร้างความได้เปรียบจากการได้รับข้อมูลดังกล่าวซึ่งเป็นการได้รับข้อมูลมาโดยวิธีการไม่ถูกต้องและเหมาะสม ที่อาจก่อให้เกิดผลเสียหายแก่องค์กรธุรกิจรวมถึงชื่อเสียงอันเนื่องมาจากข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานที่มีความสำคัญถูกเผยแพร่ออกไป

<sup>40</sup> นิภาพวัฒน์ วงศ์วัฒนเดชะ, วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย ปีที่ 7 ฉบับที่ 1 เดือนมิถุนายน 2558, หน้า 100 - 104

นอกเหนือจากหลัก Fiduciary Duty ในการเก็บรักษาความลับยังมีหน้าที่ตามหลักการทางนิติศาสตร์ที่เกี่ยวข้องอีก 2 ประการ คือ หน้าที่ในการใช้ความซื่อสัตย์สุจริต (Duty of Loyalty) และ หน้าที่ในการใช้ความระมัดระวัง (Duty of Care)

หน้าที่ในการใช้ความซื่อสัตย์สุจริต (Duty of Loyalty) ตามหลักการทางนิติศาสตร์ภายใต้กรอบของการรักษาความลับ คือ ผู้ที่ได้รับความไว้วางใจให้ปฏิบัติหน้าที่จะต้องปฏิบัติหน้าที่อย่างตรงไปตรงมาตามเงื่อนไขข้อตกลงและห้ามกระทำการอื่นใดที่จะก่อให้เกิดการขัดแย้งต่อผลประโยชน์ของผู้รับบริการ สอดคล้องกับหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักความซื่อสัตย์สุจริต (integrity)

หน้าที่ในการใช้ความระมัดระวัง (Duty of Care) ตามหลักการทางนิติศาสตร์ คือ การปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายด้วยความระมัดระวัง เอาใจใส่บนพื้นฐานของความสามารถและความชำนาญที่พึงปฏิบัติ สอดคล้องกับหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักความรู้ความสามารถความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Professional Competence and Due of care)

โดยสรุปแล้วไม่ว่าจะเป็นหลักทางจริยธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือตามหลักการทางนิติศาสตร์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับการว่าจ้างหรือมอบหมายให้ปฏิบัติงานไม่ว่าจะในฐานะของลูกจ้างภายในองค์กรหรือคู่สัญญาขององค์กรธุรกิจ มีฐานะเป็นผู้ได้รับความไว้วางใจให้ปฏิบัติหน้าที่ตามข้อกำหนดหรือข้อตกลงตามสัญญาให้ลุล่วง มีหน้าที่ที่จะต้องเก็บรักษาความลับขององค์กรธุรกิจหรือผู้รับบริการเช่นเดียวกัน

### 2.3.2.3 หลักการทางนิติศาสตร์ที่เกี่ยวกับสิทธิเสรีภาพในการเปิดเผยข้อมูลการกระทำความผิด

สิทธิและเสรีภาพของบุคคลมีการกล่าวถึงและตราไว้เป็นกฎหมายภายใต้ระบอบรัฐธรรมนูญ ที่ได้รับการคุ้มครองว่า บุคคลทุกคนมีสิทธิและเสรีภาพในการกระทำการใด ๆ ได้โดยอิสระ<sup>41</sup> เมื่อไม่เป็นปฏิปักษ์ต่อหน้าที่ของพลเมืองและไม่เป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมของประชาชน ภายในบังคับแห่งกฎหมาย บุคคลย่อมมีเสรีภาพบริบูรณ์ในร่างกาย เคหสถาน ทรัพย์สิน การพูด การเขียน การโฆษณา การศึกษาอบรม การประชุมโดยเปิดเผย การตั้งสมาคม การอาชีพ<sup>42</sup>

ภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ได้มีการบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิและเสรีภาพไว้หลายมาตรา โดยเฉพาะมาตรา 32 สิทธิส่วนบุคคล บัญญัติใจความสำคัญภายใต้

<sup>41</sup> พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525

<sup>42</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรสยาม พ.ศ. 2535

หลักของสิทธิและเสรีภาพที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลของบุคคลไว้ว่า “การเปิดเผยข้อมูลจะกระทำมิได้ เนื่องจากบุคคลมีสิทธิเสรีภาพในร่างกาย ความเป็นอยู่และความเป็นส่วนตัวในการดำรงชีวิต ที่ไม่อยู่ภายใต้การสังเกตรู้เห็น การสืบ การติดตาม หรือการรบกวนต่าง ๆ เว้นแต่ โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ตราขึ้นเพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์สาธารณะ”

เมื่อพิจารณาจากสิทธิและเสรีภาพตามหลักรัฐธรรมนูญดังกล่าวแล้วจะพบว่า บุคคลใดก็ตามไม่สามารถทำการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบุคคลอื่นได้ ยกเว้นในกรณีที่มีกฎหมายให้อำนาจไว้เท่าที่จำเป็นในการเปิดเผยข้อมูลและการเปิดเผยข้อมูลนั้นก่อให้เกิดประโยชน์แก่สาธารณะ

ดังนั้นในส่วนของการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ประสบพบเห็นมาจะต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้เท่าที่จำเป็นและการแจ้งเบาะแสดังกล่าวจะต้องก่อให้เกิดประโยชน์แก่สาธารณะ

เช่นเดียวกับหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนของข้อยกเว้นในการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีส่วนร่วมในการเสริมสร้างความโปร่งใสแก่สาธารณะ ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับ หรือควรต้องเปิดเผยในจังหวะที่เหมาะสม เมื่อการเปิดเผยดังกล่าวได้รับอนุญาตโดยกฎหมาย การเปิดเผยตามข้อกำหนดทางกฎหมายในการจัดจัดทำเอกสารหรือการจัดหาหลักฐานในการดำเนินการทางกฎหมาย หรือการเปิดเผยในเรื่องที่เกี่ยวกับการละเมิดกฎหมาย

จากหลักการดังกล่าวจะพบว่า การแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดจะต้องเข้าเงื่อนไของค์ประกอบพื้นฐานทั้งสองส่วนดังกล่าว ดังนั้นเครื่องมือที่สำคัญในการช่วยส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องอาศัยมาตรการในการสร้างสมดุลระหว่างการให้สิทธิในการเปิดเผยข้อมูลและการรักษาความลับเช่นเดียวกัน

## 2.4 ความสมดุลระหว่างการรักษาจรรยาบรรณตามวิชาชีพบัญชีและการแจ้งเบาะแสในบริบทของการเสริมสร้างให้เกิดความโปร่งใสในสังคมอย่างมีประสิทธิภาพ

ในบางบริบทผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจจะต้องเผชิญความยากลำบากในการตัดสินใจที่จะปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณหรือการแจ้งเบาะแสการกระทำทุจริตที่ได้ประสบพบเห็นหรือรับทราบมา สืบเนื่องมาจากข้อกำหนดและบทบาทหน้าที่ที่จะต้องเก็บรักษาข้อมูลที่เป็นความลับภายใต้กรอบของจรรยาบรรณวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายอื่น ๆ ดังนั้นการแจ้งเบาะแสของผู้

ประกอบวิชาชีพบัญชีมีข้อสำคัญที่จะต้องพิจารณาในส่วนของความสมดุลของการรักษาจรรยาบรรณตามวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นข้อกำหนดทางจริยธรรมในการควบคุมความประพฤติหรือการปฏิบัติตนของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เหมาะสม ทั่วโลกที่จะช่วยเสริมสร้างความโปร่งใสในสังคมมีข้อพิจารณาในประเด็นต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

#### 2.4.1. ความสมดุลระหว่างประโยชน์ต่อสาธารณะและประโยชน์ต่อผู้ว่าจ้าง

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั้งในฐานะผู้ให้บริการสาธารณะหรือผู้ให้บริการในหน่วยธุรกิจมีโอกาสที่จะเผชิญกับสถานการณ์ที่มีความสับสนเสี่ยงต่อการขัดกันแห่งผลประโยชน์ของผู้ว่าจ้างและประโยชน์ของสาธารณะ อันอาจส่งผลต่อการตัดสินใจ ทำให้เกิดความไม่เที่ยงธรรมในการตัดสินใจหรือกระทำการใด ๆ เนื่องจากมีผลประโยชน์ทับซ้อนหรือมีจุดมุ่งหมายที่แตกต่างกัน<sup>43</sup>

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ถูกว่าจ้างจากองค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานต่าง ๆ ไม่ว่าจะในฐานะเป็นลูกจ้าง พนักงาน หรือผู้ปฏิบัติงานภายในองค์กร หรือผู้ประกอบวิชาชีพที่ให้บริการงานให้ความเชื่อมั่นอย่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือบริการทางวิชาชีพบัญชีแขนงอื่น ๆ เช่น การรับทำบัญชี วางระบบบัญชี หรือการให้คำปรึกษาทางบัญชีหรือภาษี มีบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบต่อผู้ว่าจ้าง นอกเหนือไปจากการปฏิบัติหน้าที่ตามสัญญาหรือข้อตกลงการจ้างแล้ว ยังมีบทบาทและความรับผิดชอบในการเก็บรักษาข้อมูลหรือความลับขององค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานต่าง ๆ ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับทราบมาจากการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าว หากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ประสบพบเห็นการกระทำความผิดของผู้ว่าจ้าง ผู้บริหาร กรรมการและบุคคลในระดับสูงในองค์กรดังกล่าวในการสร้างกำไรหรือรายได้ที่สูงเกินกว่าความเป็นจริงเพื่อให้องค์กรธุรกิจมีภาพลักษณ์ที่ดี หรือการจ่ายสินบนเพื่อให้ได้งานจากการประมูล หรือของตอบแทนอื่นใดเพื่อเอื้อประโยชน์ให้กับธุรกิจ ทำให้เกิดผลเสียต่อสาธารณะโดยรวม

ในกรณีดังกล่าวเมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีบทบาทหน้าที่ในการเก็บรักษาความลับขององค์กรธุรกิจ และบทบาทหน้าที่ในการเป็นพลเมืองที่ดีเพื่อประโยชน์สาธารณะไปพร้อม ๆ กัน ซึ่งเป็นบทบาทหน้าที่ที่ไม่สอดคล้องและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน โดยธรรมชาติของปฏิกชนที่ต้องตัดสินใจเลือกที่จะกระทำหรือไม่กระทำการใด ๆ จะต้องมีการพิจารณาถึงคุณค่าของปัจจัยต่าง ๆ และเมื่อมีการพิจารณาข้อดีและข้อเสียในการเปิดเผยการกระทำความผิดของผู้บริหารระดับสูงที่อาจส่งผลกระทบต่อจากการถูกบอกเลิกว่าจ้างตามมา

<sup>43</sup> ดร. อัฐวุฒิ ปภังกร, ทฤษฎีบรรษัทภิบาล 3 ธันวาคม 2546, [ออนไลน์], แหล่งที่มา <https://thaicg.wordpress.com/tag/conflict-of-interest/> , 29 กันยายน 2564

เมื่อพิจารณาจากผลประโยชน์ที่มีความทับซ้อนกันในลักษณะดังกล่าวจะเห็นภาพในเชิงลึกว่าการพิจารณาผลประโยชน์ของผู้ว่าจ้างมักมีความเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ส่วนตนเกี่ยวเนื่องรวมอยู่ด้วย ซึ่งการขัดแย้งกันของผลประโยชน์ดังกล่าวมักเป็นบ่อเกิดแห่งการกระทำที่ผิดหลักจริยธรรม และนำไปสู่การกระทำทุจริตได้ในภายหลัง ตามหลักทฤษฎีการขัดกันแห่งผลประโยชน์ (Conflict of interest)

ดังนั้นหากองค์กรมีการกำกับดูแลที่ดี เหมาะสม และมีหลักธรรมาภิบาลในการบริหารองค์กร ธุรกิจที่ดี มีมาตรการรองรับการแจ้งเบาะแสที่ผู้ประกอบวิชาชีพฯ สามารถเข้าถึงได้ มีมาตรการคุ้มครองและเยียวยา ก็จะสามารถช่วยลดหรือขจัดปัญหาช่องว่างดังกล่าว และเพิ่มคุณค่าของปัจจัยในการเลือกได้

#### 2.4.2 ผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสีย (stakeholder)

ผู้มีส่วนได้เสีย (stakeholder) โดยความหมายทั่วไป คือ ผู้ที่ได้รับผลกระทบจากการปฏิบัติหรือตัดสินใจขององค์กรไม่ว่าจะเป็นทั้งผลกระทบในแง่ลบหรือผลกระทบในเชิงบวกทั้งในทางตรงและทางอ้อม<sup>44</sup>

ในการพิจารณาการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี จะต้องมีการคำนึงถึงผู้มีส่วนได้เสียเช่นเดียวกัน เมื่อพิจารณาผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีแทนที่คำว่าองค์กรธุรกิจ ผู้มีส่วนได้เสียจากการตัดสินใจของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแส มีทั้งผู้รับแจ้งเบาะแส ผู้ถูกร้องเรียน องค์กรผู้ว่าจ้าง สังคม และประเทศชาติ เป็นต้น ดังนั้นในการพิจารณาผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสียในกรณีดังกล่าวมีมิติที่จะต้องพิจารณาในการแจ้งเบาะแสและข้อร้องเรียนคือ จะแจ้งเบาะแสนั้นแก่ใครอย่างไรจึงจะเหมาะสม

ดังนั้นข้อควรพิจารณาดังกล่าวมีประเด็นคำถามที่สำคัญและเกี่ยวข้อง 3 ประการด้วยกัน ประการแรก คือ เบาะแสหรือการกระทำความผิดที่ผู้ประกอบวิชาชีพประสบพบเห็นในลักษณะใดที่ควรแจ้งหรือร้องเรียน ประการที่สอง คือ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรแจ้งเบาะแสนั้นแก่ใคร และประการสุดท้าย คือ ลักษณะเก็บรวบรวมข้อมูลหรือเบาะแสนั้นอย่างไร

ประการแรกคือเบาะแสหรือการกระทำความผิดที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ประสบพบเจอตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนานาชาติระบุว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควร

<sup>44</sup> ศูนย์พัฒนาการกำกับดูแลกิจการบริษัทจดทะเบียน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.STAKEHOLDER ENGAGEMENT & MATERIALITY ANALYSIS. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา

[https://www.setsustainability.com/page/stakeholder-engagement.](https://www.setsustainability.com/page/stakeholder-engagement) , 29 กันยายน 2564

พิจารณาและทำความเข้าใจกฎกติกา หรือข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด รวมทั้งการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับในเบื้องต้น โดยผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีจะต้องทำความเข้าใจถึงลักษณะ สถานการณ์ และเหตุอันควรเชื่ออย่างสมเหตุสมผลว่ามีการกระทำความผิดที่ทำให้เกิดผลกระทบอันเสียหาย และผลกระทบจากการกระทำความผิดดังกล่าวก่อให้เกิดความเสียหายโดยรวมอย่างมีวิจาร์ญาณเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ<sup>45</sup>

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีควรพึงตระหนักว่าการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดคือการกล่าวโทษที่เป็นการกระทบสิทธิของผู้ถูกร้องเรียนอันอาจส่งผลให้เกิดความเสียหายต่อชื่อเสียง ทรัพย์สินหรือการหยุดชะงักในการดำเนินธุรกิจ<sup>46</sup>

ในแง่ของหลักการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาเบาะแสหรือการกระทำความผิดที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีได้ประสบพบเจอก่อนการดำเนินการแจ้งเบาะแส คือ เหตุอันควรเชื่อหรือเหตุอันควรสงสัย และหลักสุจริต

#### 1.1) เหตุอันควรเชื่อหรือเหตุอันควรสงสัยตามกฎหมาย

เหตุอันควรเชื่อ (Probable cause) คือ ความเชื่ออย่างสมเหตุสมผลอันเนื่องมาจากมีข้อมูลหรือหลักฐานที่มีความน่าเชื่อถืออย่างชัดเจนว่ามีการกระทำความผิดเกิดขึ้น<sup>47</sup> เช่น ผู้ก่อการใช้อาวุธทำร้ายบุคคลอื่นจนถึงแก่ความตาย โดยเหตุการณ์ดังกล่าวได้ถูกบันทึกไว้โดยกล้องวงจรปิดซึ่งบันทึกภาพการกระทำดังกล่าวไว้ได้อย่างชัดเจน ศาลอนุมัติออกหมายจับให้แก่เจ้าพนักงานเนื่องจากมีเหตุอันควรเชื่อที่ผู้ก่อการกระทำความผิดตามกฎหมาย<sup>48</sup>

ในขณะที่เหตุอันควรสงสัย (Reasonable suspicion) มีศักดิ์ต่ำกว่าเหตุอันควรเชื่อ กล่าวคือ มีความเชื่ออย่างบริสุทธิ์ใจหรือโดยสามัญสำนึกเยี่ยงวิญญูชน พร้อมทั้งมีเหตุการณ์ ข้อมูล หรือ

<sup>45</sup> The International Ethics Standards Board for Accountants, Handbook Code of Ethics 2018 Section 260 and 360 RESPONDING TO NON-COMPLIANCE WITH LAWS AND REGULATIONS

<sup>46</sup> ศุภศิษย์ ทวีแจ่มทรัพย์และณัชพล จิตติรัตน์และคณะ, “การประเมินประสิทธิภาพของการแจ้งเบาะแส”, หน้า 43-45.

<sup>47</sup> MARICOPA COUNTY, PROBABLE CAUSE VERSUS REASONABLE SUSPICION, [Online], available from <https://www.maricopa.gov/919/Probable-Cause-Versus-Reasonable-Suspici>, 30 September 2021

<sup>48</sup> ดร. วีรรัฐ บุณนาค, “ตำรวจเรียกตรวจค้น... ดุร้าย..ศาลออกหมายค้น.. ดูตรงไหน” 4 สิงหาคม 2561, [ออนไลน์], แหล่งที่มา <https://web.facebook.com/EakararTkn/posts/1702007243258501/>, 30 กันยายน 2564

สิ่งแวดล้อมที่ทำให้เชื่อได้ว่าการกระทำความผิดเกิดขึ้น<sup>49</sup> เช่น มีบุคคลนิรนามสวมหมวกปิดคลุมใบหน้า สะพายกระเป๋าที่มีรูปร่างคล้ายมีวัดุมีคมอยู่ภายใน เข้าไปในบ้านของผู้เสียหายคดีลักทรัพย์ที่เคยเกิดขึ้นในยามวิกาล เจ้าหน้าที่งานสายตรวจที่เคยได้รับแจ้งเหตุดังกล่าวพบเห็นพฤติการณ์ดังกล่าวโดยบังเอิญ เจ้าหน้าที่งานดังกล่าวมีสิทธิเรียกบุคคลดังกล่าวเพื่อขอตรวจค้นได้เนื่องจากเหตุอันควรสงสัย<sup>50</sup>

ข้อสังเกตของการพิจารณาเหตุอันควรเชื่อหรือเหตุอันควรสงสัยตามกฎหมายมีประเด็นสำคัญร่วมกัน คือ การมีข้อมูลหรือหลักฐานแวดล้อมที่น่าเชื่อถือเป็นองค์ประกอบหลัก ดังนั้นในการพิจารณาการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิด ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องพิจารณาถึงความน่าเชื่อถือของข้อมูลและสถานการณ์แวดล้อมอย่างรอบรอบและระมัดระวัง

## 1.2) หลักสุจริต

หลักสุจริต (Good Faith) ตามหลักกฎหมายพิจารณาเป็นปัจจัยหนึ่งที่สำคัญในการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดตามกฎหมายบางประเทศ เนื่องจากการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดด้วยเจตนาอื่นแอบแฝง หรือการมุ่งร้ายในการกลั่นแกล้ง และใส่ความผู้ถูกกล่าวหาอาจก่อให้เกิดผลเสียหาย กระทบต่อสิทธิ และผลกระทบในทางลบแก่ผู้อื่น มากกว่าเพื่อประโยชน์สาธารณะ อันเป็นจุดประสงค์หลักของระบบการแจ้งเบาะแส จึงมีบางประเทศที่มีบทบัญญัติการลงโทษในการแจ้งเบาะแสที่ไม่สุจริตหรือมีจุดประสงค์อื่นแอบแฝง ในขณะที่มีบางประเทศให้ความสำคัญของการแจ้งเบาะแสเหนือหลักสุจริตหากเบาะแสดังกล่าวสามารถนำมาใช้ให้เกิดประโยชน์แก่สาธารณะมากกว่า<sup>51</sup>

ดังนั้นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องพิจารณาเกี่ยวกับเบาะแสการกระทำความผิด การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ประสบพบเห็น หรือเหตุอันควรให้เชื่อหรือสงสัยในการกระทำดังกล่าวของผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกับองค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานอย่างรอบคอบและระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงการพิจารณาผลกระทบหรือผลเสียหายแก่ผู้มีส่วนได้เสียโดยรวมก่อนการแจ้งเบาะแสหรือร้องเรียนตามช่องทางต่าง ๆ ในลำดับถัดไป

การพิจารณาการแจ้งเบาะแสโดยปกติทั่วไปของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามหลักจรรยาบรรณ คือ การแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดภายในองค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานให้ในลำดับแรก เมื่อไม่มีการตอบสนองหรือการดำเนินการใด ๆ จากหน่วยงานหรือ

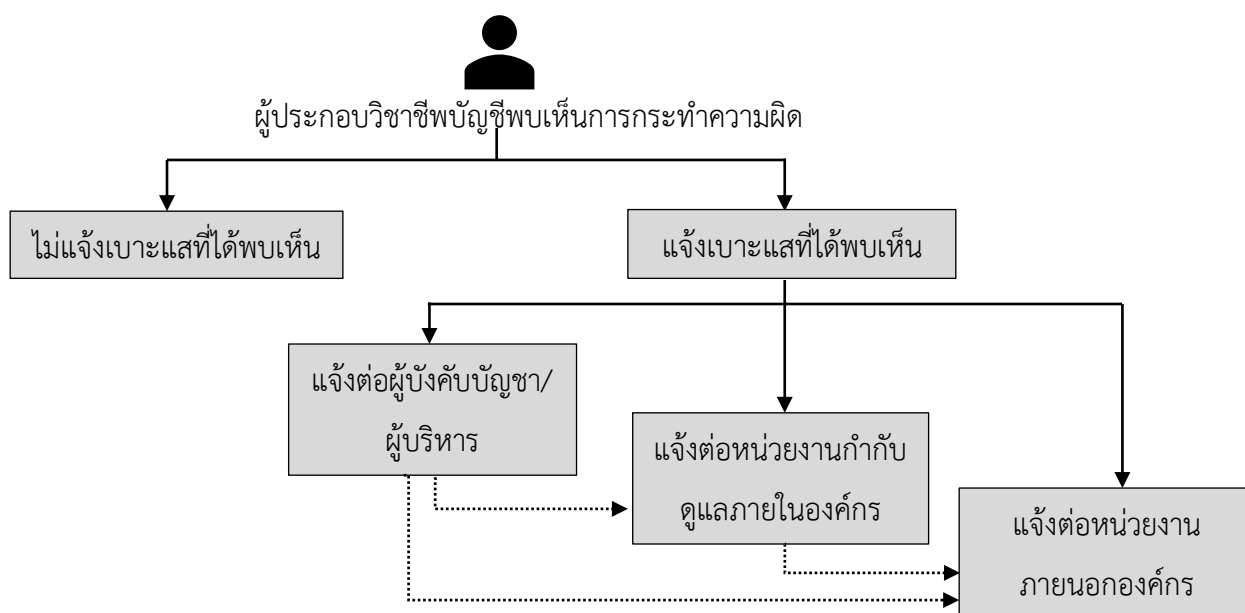
<sup>49</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>50</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>51</sup> ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์และณัชพล จิตติรัตน์และคณะ, “การประเมินประสิทธิภาพของการแจ้งเบาะแส”, หน้า 43-45.

ผู้บังคับบัญชาภายในองค์กร รวมถึงการพิจารณาแล้วว่าการแจ้งเบาะแสภายในองค์กรนั้นไม่เหมาะสม มีประเด็นในด้านความซื่อสัตย์สุจริตหรือความเชื่อมั่นในสายงานบังคับบัญชา ผู้บริหารระดับสูงอื่น ๆ รวมถึงหน่วยงานตรวจสอบ หรือผู้รับแจ้งร้องเรียนภายในองค์กร ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรพิจารณา แจ้งเบาะแสดต่อหน่วยงานภายนอกที่เหมาะสม หากพิจารณาแล้วว่าการกระทำความผิดดังกล่าวสำคัญ และส่งผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ อย่างมีสาระสำคัญ อาทิเช่น องค์กร ผู้ลงทุน เจ้าหน้าที่พนักงาน และสาธารณชนโดยรวม<sup>52</sup>

แนวทางการแจ้งเบาะแสดหรือตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนานาชาติเป็นแนวทางที่สอดคล้องกันกับหลักการแจ้งเบาะแสดการกระทำความผิดทั่วไป ดังแสดงแผนภาพลำดับขั้นตอนดังต่อไปนี้



แผนภาพที่ 1 แผนภาพแสดงช่องทางในการแจ้งเบาะแสดตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนานาชาติ<sup>53</sup>

นอกเหนือจากการตัดสินใจเกี่ยวกับช่องทางในการแจ้งเบาะแสดแล้ว ประการสุดท้ายที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรมีการดำเนินการที่เหมาะสมเกี่ยวกับการแจ้งเบาะแสด ไม่ว่าจะเป็นการ

<sup>52</sup> The International Ethics Standards Board for Accountants, Handbook Code of Ethics 2018 Section 260 and 360 RESPONDING TO NON-COMPLIANCE WITH LAWS AND REGULATIONS

<sup>53</sup> เรื่องเดียวกัน



จัดเตรียมเอกสารหลักฐานที่มีความน่าเชื่อถือเกี่ยวกับเบาะแส การดำเนินการตรวจสอบและ  
ตอบสนองของผู้รับแจ้งเบาะแสแต่ละช่องทางซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหาร หน่วยงานที่กำกับดูแลทั้งภายใน  
และภายนอกองค์กรสามารถเข้าใจประเด็นปัญหาดังกล่าวที่เกิดขึ้นและดำเนินการได้อย่างทันที่

### บทที่ 3

#### กฎหมาย หลักเกณฑ์ และระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสของประเทศไทยและต่างประเทศ

กลไกหรือเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการช่วยส่งเสริมให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการแจ้งเบาะแสการกระทำผิดโดยสมัครใจ (voluntary disclose) จำเป็นจะต้องมีเครื่องมือหรือกลไกที่มีประสิทธิภาพในการกำหนดโครงสร้างและบทบัญญัติทางกฎหมายในการช่วยส่งเสริมการป้องกันปราบปรามเพื่อให้เกิดผลเสียหรือต้นทุนในเชิงปฏิบัติแก่ผู้แจ้งเบาะแสน้อยที่สุด<sup>54</sup>

การศึกษาบทบัญญัติทางกฎหมายหลักเกณฑ์ และระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสรวมถึงการพิจารณาโครงสร้างทางกฎหมายในการกำหนดพฤติกรรมทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยเพื่อให้เห็นภาพรวมของการปฏิบัติงานและกรอบโครงสร้างทางกฎหมายซึ่งเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจแจ้งเบาะแสการกระทำผิด รวมถึงการทำความเข้าใจ วิเคราะห์ประเด็นปัญหาหรืออุปสรรคในการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยในมิติต่าง ๆ ทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรงในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการแจ้งเบาะแสโดยตรงซึ่งจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงประเด็นปัญหาและอุปสรรคในที่มีต่อการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยอันจะนำไปสู่การแก้ไขปรับปรุงและพัฒนาเพื่อให้เกิดการแจ้งเบาะแสอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

นอกจากนี้การศึกษาวเคราะห์จากบทเรียนของต่างประเทศที่ได้มีแนวทางการปฏิบัติในการใช้มาตรการการแจ้งเบาะแสเป็นเครื่องมือสำหรับการตรวจสอบและสอดส่องดูแลเพื่อให้สังคมโดยรวมเกิดความโปร่งใสในมิติต่าง ๆ ก็จะเป็นประโยชน์ต่อประเทศไทยในการนำบทบัญญัติทางกฎหมายดังกล่าวมาศึกษา พัฒนา และปรับปรุงให้สอดคล้องกับโครงสร้างและบริบทของสังคมไทยโดยรวม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในมิติของการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย

<sup>54</sup> ว่าที่ร้อยเอกปิติกุณ นิลถนอม, “Whistleblowing: การเปิดโปงการทุจริตกับราคาที่ต้องจ่าย จะทำอย่างไรให้คนกล้าทำในสิ่งที่ถูกต้อง”, ThaiPublica 31 พฤษภาคม 2563, [ออนไลน์], สืบค้นจาก <https://thaipublica.org/2020/05/pitikhun-nilthanom-09/>, 9 มกราคม 2565

### 3.1 กฎหมาย หลักเกณฑ์ และระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสของประเทศไทย

บทบัญญัติทางกฎหมาย หลักเกณฑ์และระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนั้นไม่ได้มีจำกัดไว้เฉพาะในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่มีข้อกำหนดหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีบทบัญญัติทางกฎหมาย โดยเฉพาะเจาะจงให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีแขนงหนึ่งมีหน้าที่ต้องรายงานพฤติกรรมอันควรสงสัยเกี่ยวกับการกระทำทุจริตของกรรมการ ผู้บริหาร หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับบริษัทที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้ให้บริการทางวิชาชีพแก่บริษัทดังกล่าว รวมถึงการมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการให้ความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสเพื่อลดอุปสรรคในการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงหลักเกณฑ์และระเบียบปฏิบัติอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั้งที่เป็นผู้ให้บริการสาธารณะและการเป็นผู้ประกอบวิชาชีพในหน่วยธุรกิจยังมีบทบัญญัติหรือหลักเกณฑ์ตามกฎหมายอื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดพฤติกรรมทางวิชาชีพหรือมีส่วนเกี่ยวข้องในการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอีกหลากหลายฉบับ แม้จะไม่ได้มีบทบัญญัติที่ระบุเฉพาะเจาะจงให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีหน้าที่ในการรายงานหรือแจ้งเบาะแสการกระทำทุจริตเช่นพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2543 ก็ตาม ตัวอย่างเช่น จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีหลักการขอยกเว้นสำหรับการรักษาความลับหากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ปฏิบัติตามสิทธิทางกฎหมายหรือสิทธิทางวิชาชีพหรือเป็นหน้าที่ที่ต้องเปิดเผย ดังนั้นขอบเขตของการศึกษาวิเคราะห์บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในแง่มุมของกฎหมายที่ส่งผลให้เกิดแรงจูงใจในการแจ้งเบาะแส และการแจ้งเบาะแสที่มีประโยชน์อันนำไปสู่การดำเนินการเพื่อตอบสนองต่อการกระทำทุจริตนอกเหนือไปจากการศึกษาบทบัญญัติทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชีและพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีที่มีบทบัญญัติโดยตรงและเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ยังมีกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในการศึกษาวิเคราะห์ ดังนั้นขอบเขตของบทบัญญัติตามกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยในการศึกษามีดังต่อไปนี้

#### 1. กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรงในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพ

##### 1.1 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

##### 1.2 พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561

1.3 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ในส่วนของหุ้นส่วนและบริษัท  
จำกัด และ

1.4 พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

2. กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการแจ้งเบาะแสด  
โดยตรง

2.1 พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ว่าด้วยเรื่องของการ  
การแจ้งเบาะแสดและการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสด

### 3.1.1 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรงในการปฏิบัติงานตาม วิชาชีพ

การปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ  
บัญชีในหลากหลายด้าน ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายที่บัญญัติหลักเกณฑ์และข้อกำหนดในการจัดทำบัญชี  
บทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากร บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการทำกิจกรรมและประกอบกิจการ  
บทบัญญัติเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึงบทบัญญัติกฎหมายอื่น ๆ ที่มี  
ความเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้นในการศึกษาบทบัญญัติและ  
หลักเกณฑ์ในการแจ้งเบาะแสดโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้เกิดประสิทธิภาพจึงมีความจำเป็นที่  
จะต้องศึกษาบทบัญญัติทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเหล่านี้  
ด้วยเช่นกัน เพื่อให้เข้าใจถึงหลักการพื้นฐาน จุดประสงค์และกรอบกฎเกณฑ์ในการกำหนดพฤติกรรม  
ทางวิชาชีพที่มีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตามวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยรวม

#### 3.1.1.1 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 คือกฎหมายบัญญัติเกี่ยวข้องกับหลักการจัดทำบัญชี  
ของผู้ประกอบธุรกิจ ในราชอาณาจักรไทย เพื่อให้มีการจัดทำบัญชีและงบการเงินของกิจการมี  
มาตรฐานสากล ให้สามารถเปรียบเทียบ และใช้ข้อมูลทางบัญชีได้โดยทั่วไปในการตัดสินใจเชิงธุรกิจ  
หลักการที่เป็นสาระสำคัญของกฎหมายฉบับนี้คือการควบคุมให้ผู้ประกอบการธุรกิจมีหน้าที่ในการ  
จัดทำบัญชี กำหนดให้ผู้ทำบัญชีต้องเข้ามามีส่วนรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีของธุรกิจโดยแบ่งแยก

หน้าที่และความรับผิดชอบระหว่างผู้ทำบัญชีและผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีอย่างชัดเจน รวมทั้งการกำหนด บทลงโทษที่เกี่ยวข้อง<sup>55</sup>

บทบัญญัติที่สำคัญในการกำหนดกรอบพฤติกรรมทางวิชาชีพของพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 คือ การกำหนดหน้าที่ให้นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีการเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศ กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร และบุคคลธรรมดาหรือห้างหุ้นส่วนที่ไม่ได้จดทะเบียนประกอบธุรกิจตามประกาศกระทรวงพาณิชย์ ตามมาตรา 8 วรรค 4 หรือมาตรา 8 วรรค 6 เป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดทำบัญชีและงบการเงินใน ดำเนินกิจการและประกอบธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือมาตรฐานการบัญชีที่กำหนด นับตั้งแต่วันที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย เริ่มต้นประกอบธุรกิจในประเทศไทย หรือเริ่มประกอบกิจการ<sup>56</sup> อาจกล่าวได้ว่าผู้มีหน้าที่ในการทำบัญชีตามกฎหมายฉบับนี้คือผู้มีอำนาจหน้าที่กระทำการแทนนิติบุคคลหรือกิจการดังกล่าวตามที่กำหนด ได้แก่ กรรมการ หุ้นส่วนผู้จัดการ ผู้อำนวยการ หรือผู้แทนดำเนินกิจการของนิติบุคคล รวมถึงเจ้าของกิจการในบางกรณี เป็นต้น

การจัดทำบัญชีหรืองบการเงินของกิจการที่ประกอบธุรกิจตามบทบัญญัติทางกฎหมาย คือ การจัดทำบัญชีรายวัน บัญชีแยกประเภท บัญชีสินค้า บัญชีรายวัน หรือแยกประเภทอื่นตามความจำเป็นให้ถูกต้องครบถ้วนตามลักษณะของรายการประกอบธุรกิจในการดำเนินกิจการ โดยทั่วไป คือ รายการซื้อ รายการขาย รายการจ่าย และรายการรับเงิน โดยการจัดทำบัญชี บันทึกรายการการประกอบธุรกิจเพื่อจัดทำงบการเงินตามบทบัญญัติทางกฎหมายนั้นจะต้องมีผู้ทำบัญชีในการ รับผิดชอบและควบคุมการจัดทำและบันทึกบัญชีดังกล่าว และต้องมีคุณสมบัติและคุณลักษณะของ ผู้ทำบัญชีตามกำหนดตามพระราชบัญญัติการบัญชีฉบับนี้ ไม่ว่าจะประกอบวิชาชีพบัญชีนั้นจะกระทำใน ฐานะลูกจ้างหรือพนักงานในหน่วยงานธุรกิจ<sup>57</sup> หรือผู้ให้บริการทางวิชาชีพ

บทบาทและหน้าที่สำคัญของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในฐานะผู้ทำบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ หรือองค์กร คือ การจัดทำบัญชีและบันทึกรายการประกอบธุรกิจเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงผลการ ดำเนินงาน ฐานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงในฐานะการเงินของหน่วยงานหรือองค์กรธุรกิจให้ ถูกต้องตามความเป็นจริงตามมาตรฐานการบัญชีให้ถูกต้องและครบถ้วน ในการจัดทำบัญชีและบันทึก รายการตามกฎหมายจะต้องมีเอกสารหลักฐานประกอบการลงบันทึกบัญชีทุกครั้ง

<sup>55</sup> พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

<sup>56</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>57</sup> เรื่องเดียวกัน

จากหลักเกณฑ์ตามข้อกำหนดในการลงบันทึกบัญชีหรือรายการการดำเนินงานกิจกรรมของธุรกิจ ที่ต้องมีเอกสารหลักฐานประกอบการลงบันทึกทุกครั้งและการลงรายการจะต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาหรือเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ คือ หากมีรายการที่เป็นการกระทำทุจริต เช่น การให้สินบนแก่ข้าราชการเพื่ออำนวยความสะดวกในการประกอบธุรกิจ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพบเห็นการกระทำดังกล่าวควรแจ้งเบาะแสการกระทำผิดนั้นได้อย่างไร

### 3.1.1.2 พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561

ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ไม่ได้มีบทบัญญัติทางกฎหมายโดยตรงที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสหรือการคุ้มครองผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในฐานะที่เป็นผู้แจ้งเบาะแส โดยเฉพาะ แต่มีการกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องดำรงและผดุงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี และการให้อำนาจแก่สภาวิชาชีพบัญชีในการกำหนดระเบียบ หน้าที่และการปฏิบัติตนของผู้ประกอบวิชาชีพ ที่มีความเกี่ยวข้องกับหน้าที่ในการแจ้งเบาะแสตามกฎหมายระเบียบข้อบังคับและกฎหมายอื่นเท่านั้น อย่างไรก็ตามบทบัญญัติดังกล่าวมีการอ้างอิงถึงหลักการที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการประกอบวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปตามการกำกับดูแลโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (“สภาวิชาชีพบัญชี”) โดยการกำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีภายใต้สภาวิชาชีพบัญชียังมีบทบัญญัติตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 ที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพเฉกเช่นเดียวกันกับวิชาชีพอื่น ๆ โดยหลักใจความสำคัญของจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพบัญชีประกอบไปด้วยหลักการพื้นฐาน 6 ด้าน คือ หลักความซื่อสัตย์สุจริต (integrity) หลักความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ (Objectivity and Independence) หลักความรู้ความสามารถความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Professional Competence and Due of care) หลักการรักษาความลับ (Confidentiality) หลักพฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior) และหลักความโปร่งใส (Transparency)

จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชียังเป็นหลักการพื้นฐานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามเพื่อการดำรงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชียังมีความเกี่ยวข้องกับการประพฤติปฏิบัติตนของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั้งในส่วนของกรให้บริการแก่สาธารณะหรือการปฏิบัติงานในหน่วยงาน โดยบทบัญญัติที่มีความเกี่ยวข้องกับการการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี คือ หลักการรักษาความลับ (Confidentiality)

ตามหลักการรักษาความลับซึ่งเป็นหลักการทางด้านจริยธรรมของการปฏิบัติหน้าที่โดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นหลักการสากลที่ได้รับการยอมรับและปฏิบัติกันอย่างเคร่งครัดต่อเนื่องมาช้านาน โดยหลักการดังกล่าวนี้เป็นที่ยอมรับในระดับสากลทั้งในเวทีโลกและการเป็นต้นแบบจริยธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่นานาประเทศนำไปปฏิบัติใช้เป็นข้อกำหนดพื้นฐาน โดยนัยสำคัญของการรักษาความลับที่ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องปฏิบัติตามคือการที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับข้อมูลหรือการทราบข้อมูลที่เป็นข้อมูลภายในที่ไม่ได้มีการเปิดเผยโดยทั่วไปแก่สาธารณชนไม่ว่าข้อมูลนั้นจะได้มาจากการที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์โดยตรงในเชิงธุรกิจหรือทางวิชาชีพ อาทิเช่น การที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งให้บริการปฏิบัติงานสอบบัญชีของกิจการที่รับบริการ โดยมีสิทธิเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ ของกิจการหรือองค์กรที่รับบริการนั้นตามกฎหมาย ทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับทราบหรือล่วงรู้ข้อมูลภายในของกิจการนั้น ๆ ซึ่งไม่เป็นข้อมูลที่เปิดเผยโดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่ทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแก่บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องที่นอกกิจการนั้น ดังข้อกำหนดของสภาวิชาชีพ เรื่องการรักษาความลับที่กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ดำเนินการในเรื่องต่อไปนี้

1) เปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับซึ่งได้มาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพบัญชีและทางธุรกิจ ออกไปนอกสำนักงาน หรือองค์กรผู้ว่าจ้าง โดยไม่ได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจอย่างถูกต้องและเฉพาะเจาะจง เว้นแต่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิทางกฎหมายหรือสิทธิทางวิชาชีพ หรือเป็นหน้าที่ที่ต้องเปิดเผย และ

2) ใช้ข้อมูลที่เป็นความลับซึ่งได้มาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพหรือทางธุรกิจ เพื่อประโยชน์ของตนหรือบุคคลที่สาม<sup>58</sup>

หลักการรักษาความลับมีข้อกำหนดไม่เฉพาะแต่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรงเท่านั้น แต่ยังมีครอบคลุมถึงผู้ช่วยอื่น ๆ หรือผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในทั้งในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่ หรือหลังจากการปฏิบัติหน้าที่เสร็จสิ้นแล้วก็ตาม

ดังนั้นในการพิจารณาสิทธิในการเปิดเผยข้อมูลของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วย จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 จะต้องอาศัยกฎหมายอื่นในการให้อำนาจหรือสิทธิดังกล่าวในการพิจารณาการแจ้งเบาะแสการกระทำผิดแก่บุคคลภายนอกองค์กร

<sup>58</sup> สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, ประกาศสภาวิชาชีพ ที่ 7/2562 เรื่องคู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี, หน้า 21

ในการพิจารณาตามหลักของการรักษาความลับตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามบทบัญญัติดังกล่าว มีประเด็นคำถามสำคัญประการหนึ่งที่เกี่ยวข้องว่า หากผู้ประกอบวิชาชีพจะแจ้งเบาะแสการกระทำทุจริตที่ได้ประสบพบเห็นออกไปภายนอกองค์กรธุรกิจ อาทิเช่น การแจ้งต่อหน่วยงานราชการที่มีหน้าที่กำกับดูแลในเรื่องดังกล่าวโดยเฉพาะผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นจะต้องมีการขออนุญาตและได้รับความยินยอมจากผู้มีอำนาจในองค์กรธุรกิจที่เกี่ยวข้องโดยตรงนั้นก่อนหรือไม่ หากไม่ได้มีกฎหมายหรือบทบัญญัติโดยเฉพาะเจาะจงให้ผู้ประกอบวิชาชีพเป็นผู้ทำการเปิดเผยข้อมูลโดยตรง รวมทั้งกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขออนุญาตในการเปิดเผยข้อมูลและได้รับความยินยอมอย่างเฉพาะเจาะจงตามหน้าที่ในการเก็บรักษาความลับดังกล่าวแล้วควรแจ้งเบาะแสการกระทำผิดดังกล่าวออกไปภายนอกองค์กรหรือไม่ หรือมีวิธีปฏิบัติอย่างไรจึงจะเหมาะสม

### 3.1.1.3 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ในส่วนของหุ้นส่วนและบริษัทจำกัด

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ในส่วนของหุ้นส่วนและบริษัทจำกัด ไม่ได้มีบทบัญญัติที่เฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับการแจ้งเบาะแสหรือการคุ้มครองเหยี่ยวผู้แจ้งเบาะแส<sup>59</sup> โดยบทบัญญัติในส่วนของหุ้นส่วนและบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นมิมีบทบัญญัติหลักเกี่ยวข้องกับการกำหนดหลักเกณฑ์ สิทธิและหน้าที่ในการเข้าทำสัญญาอันระหว่างคู่สัญญาในการจัดตั้งและประกอบธุรกิจเพื่อการค้าหรือหากำไร<sup>60</sup>

ตามบทบัญญัติในการจัดตั้งบริษัทหรือเข้าร่วมประกอบธุรกิจในลักษณะหุ้นส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นมีหลักใจความสำคัญวางไว้ว่า การประกอบธุรกิจหรือกิจการนั้นจะต้องมีการตกลงข้อบังคับต่าง ๆ ของกิจการ การกำหนดแต่งตั้งกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหลักในการจัดการงานของกิจการในการกำหนดนโยบาย กฎระเบียบข้อบังคับของบริษัทและทิศทางในการดำเนินกิจการ รวมไปถึงการกำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการดังกล่าว ดังนั้นการแจ้งเบาะแสในหุ้นส่วนและบริษัทจำกัดนั้นไม่ได้อยู่ภายใต้ข้อกำหนดหรือข้อบังคับทางกฎหมายดังกล่าว ผู้ประกอบกิจการสามารถกำหนดให้มีช่องทางหรือกระบวนการแจ้งเบาะแสให้เกิดขึ้นภายในองค์กรหรือไม่ก็ได้ รวมถึงการกำหนดขอบเขตความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสขององค์กรธุรกิจดังกล่าวไม่ได้มีบทบัญญัติตามกฎหมายที่ตราไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง ขึ้นอยู่กับนโยบาย

<sup>59</sup> ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์และคณะ, “การประเมินประสิทธิภาพของการแจ้งเบาะแส”, หน้า 125-131

<sup>60</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ ๓ ลักษณะ ๒๒ หุ้นส่วนและบริษัท



กฎระเบียบ และข้อบังคับของบริษัทในการกำหนด โดยอาศัยกลไกของกฎหมายแรงงานเข้ามาช่วยในการกำหนดหลักการคุ้มครองตามข้อตกลงเกี่ยวกับสภาพการจ้างงาน<sup>61</sup>

กล่าวโดยสรุปคือการแจ้งเบาะแสหรือกระบวนการรับแจ้งเบาะแสภายในองค์กรธุรกิจที่มีการประกอบกิจการในรูปแบบห้างหุ้นส่วนและบริษัทจำกัดตามกฎหมายไทยขึ้นอยู่กับให้ความสำคัญในหลักธรรมาภิบาล<sup>62</sup>ของผู้บริหารหรือผู้นำในองค์กร (Tone at the top) ในการนำนโยบายการต่อต้านการทุจริตหรือส่งเสริมให้เกิดธรรมาภิบาลในการประกอบกิจการ

### 3.1.1.4 พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

ตามพระราชบัญญัติมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 นั้นไม่ได้มีบทบัญญัติเฉพาะกาลที่เกี่ยวข้องโดยตรงเกี่ยวกับการแจ้งเบาะแสหรือการคุ้มครองเหยี่ยวผู้แจ้งเบาะแสเช่นเดียวกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในส่วนของหุ้นส่วนและบริษัทจำกัด อย่างไรก็ตามด้วยลักษณะของขนาดของกิจการ โครงสร้างและการดำเนินกิจการของบริษัทมหาชนมีความซับซ้อนมากกว่าการประกอบธุรกิจรูปแบบอื่น ๆ จึงมีพระราชบัญญัติเป็นการกำหนดกรอบกติกาสำหรับการดำเนินธุรกิจประเภทนี้ โดยเฉพาะ รวมถึงการกำหนดให้มีกระบวนการแจ้งเบาะแสและคุ้มครองเหยี่ยวผู้แจ้งเบาะแสโดยอ้อมผ่านทาง การกำหนดโครงสร้างขององค์กรธุรกิจ การกำหนดข้อบังคับและนโยบายของบริษัทตามกฎหมายฉบับนี้ ดังนั้นประเด็นในการพิจารณากระบวนการแจ้งเบาะแสและคุ้มครองเหยี่ยวตามกฎหมายฉบับนี้สามารถแยกออกเป็นประเด็นที่สำคัญได้ 2 ประการ คือ ประเด็นการของกำหนดโครงสร้างองค์กรธุรกิจและประเด็นของการกำหนดข้อบังคับและนโยบายขององค์กร

#### 1.) โครงสร้างองค์กรธุรกิจของบริษัทมหาชนจำกัด

โครงสร้างองค์กรธุรกิจของบริษัทมหาชนจำกัดภายใต้ข้อกำหนดตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มีหลักการดำเนินการหรือการบริหารงานภายใต้คณะกรรมการบริษัท (Board of Directors) ซึ่งอาจจะเป็นผู้ถือหุ้นหรือไม่ก็ได้ โดยคณะกรรมการในการบริหารงานของกิจการจะต้องมีคณะกรรมการของบริษัทขั้นต่ำ 5 คน และมีอำนาจหน้าที่ในการจัดการบริษัทให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ข้อบังคับและมติของที่ประชุมผู้ถือหุ้น

จากบทบัญญัติตามกฎหมายดังกล่าวพบว่าโครงสร้างองค์กรธุรกิจของบริษัทมหาชนจำกัดมีข้อจำกัดในการกำหนดคณะกรรมการบริษัทขึ้นมาบริหารงานของกิจการให้เป็นไปตามข้อบังคับและมติของที่ประชุมผู้ถือหุ้นเท่านั้น แต่ไม่ได้มีการกำหนดขอบเขตหรือบทบัญญัติโดยตรงในการกำหนด

<sup>61</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>62</sup> เรื่องเดียวกัน

โครงสร้างองค์กรธุรกิจให้มีการกระบวนกรจ้างเหมาและคุ้มครองผู้จ้างเหมาภายในองค์กร ดังนั้นการสร้างกระบวนการในการจ้างเหมา ช่องทางในการรับจ้างเหมา และการให้ความสำคัญ คุ้มครองผู้จ้างเหมาในบริษัทมหาชนจำกัดก็ขึ้นอยู่กับนโยบายในการบริหารงานและกำกับดูแลของ คณะกรรมการบริษัทของแต่ละบริษัท

อย่างไรก็ตามในบริบทของการพิจารณาการกำกับดูแลของบริษัทมหาชนจำกัดนั้นมีความ เกี่ยวเนื่องกับการกำหนดโครงสร้างองค์กรธุรกิจตามหลักการของบริษัทหลักทรัพย์ที่มีการระดมทุน หรือนำเสนอขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีการกำหนดให้มีกรรมการอิสระ และคณะกรรมการตรวจสอบตามหลักการกำกับดูแลกิจการและการควบคุมภายใน<sup>63</sup> ในการถ่วงดุล อำนาจระหว่างฝ่ายบริหารและฝ่ายกำกับดูแลตรวจสอบ เนื่องด้วยข้อกำหนดหนึ่งที่กำหนดให้บริษัท หลักทรัพย์ดังกล่าวจะต้องมีสถานภาพทางกฎหมายเป็นบริษัทมหาชนจำกัดภายใต้พระราชบัญญัติ ฉบับนี้ ซึ่งจะถูกล่ามถึงในส่วนของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

## 2.) ข้อบังคับและนโยบายของบริษัทมหาชนจำกัด

ข้อบังคับและนโยบายของบริษัท คือ แนวทางที่เป็นแบบแผนในการกำหนดทิศทางในการ ดำเนินกิจการและประกอบธุรกิจให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งบริษัท ข้อบังคับและนโยบาย ของบริษัทดังกล่าวจึงเปรียบเสมือนกฎเกณฑ์และกติกาที่ถูกสร้างขึ้นมากในการควบคุมและกำกับดูแล บุคคลในองค์กร ดังนั้นในการกำกับดูแลและสอดส่องกิจการขององค์กรธุรกิจในรูปแบบบริษัทมหาชน จำกัดจึงสามารถสอดแทรกมาตรการเกี่ยวกับการจ้างเหมาและการคุ้มครองผู้จ้างเหมาไว้ใน ข้อบังคับและนโยบายของบริษัทเพื่อให้เกิดพันธกรณี (Commitment) ที่ผู้บริหารและกรรมการของ บริษัทต้องปฏิบัติตามโดยอ้อมได้ แม้ไม่ได้มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยตรง

### 3.1.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจ้างเหมาโดยตรง

กฎหมายในปัจจุบันของประเทศไทยที่มีบทบัญญัติเฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับการจ้างเหมา การคุ้มครองและการกำหนดบทบาทหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการจ้างเหมาการกระทำ ความผิดโดยตรงในปัจจุบันมีอยู่ 2 ฉบับ คือ กฎหมายพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

<sup>63</sup> ข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง การรับหุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียน พ.ศ. 2558

พ.ศ. 2535 และร่างพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน (ฉบับที่..) พ.ศ. ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลที่ให้บริการด้านการทำบัญชีหรือด้านการสอบบัญชีที่มีหน้าที่มีหน้าที่ในการตรวจสอบเกี่ยวกับการฟอกเงินและรายงานให้กับสำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน<sup>64</sup> ซึ่งอยู่นอกเหนือขอบเขตการศึกษาวิจัยฉบับนี้

### **พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสและการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแส**

บริษัทมหาชนจำกัดที่มีความต้องการในการระดมทุนจากภาคประชาชนในการพัฒนาและขยายธุรกิจให้เติบโตมากยิ่งขึ้นมักจะวางแผนและเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อนำเสนอขายหุ้นหรือหลักทรัพย์นั้นแก่ประชาชน โดยบริษัทที่ประสงค์จะเสนอขายหลักทรัพย์ดังกล่าวจะต้องได้รับอนุมัติและรับจดทะเบียนหลักทรัพย์จากคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ (คณะกรรมการ ก.ล.ต.) โดยมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขข้อบังคับที่บริษัทดังกล่าวจะต้องปฏิบัติตามก่อนการนำเสนอขายหลักทรัพย์แก่ประชาชนทั่วไป เช่น ทุนและการกระจายหุ้น ผลการดำเนินงานของกิจการในรอบระยะเวลาที่กำหนด การกำกับดูแลกิจการและระบบควบคุมภายใน เป็นต้น<sup>65</sup> บริษัทมหาชนจำกัดดังกล่าวที่ได้รับการอนุมัติในการนำหลักทรัพย์เข้าจดทะเบียนและซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจึงถูกเรียกโดยทั่วไปว่าเป็นบริษัทจดทะเบียน (Listed Company)

การซื้อขายหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ถือเป็นตลาดทุนขนาดใหญ่ที่จำเป็นต้องมีการกำกับดูแลการดำเนินธุรกิจกรรมของผู้มีส่วนร่วมในตลาดไม่ว่าจะเป็น บริษัทจดทะเบียน บริษัทหลักทรัพย์ ผู้ประกอบวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์และบริษัทจดทะเบียน รวมถึงผู้ลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ เพื่อให้เกิดการระดมทุนและการพัฒนาตลาดทุนให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและมีเสถียรภาพมั่นคง ดังนั้นในการกำกับดูแลตลาดทุนของประเทศไทยโดยคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ฯ จึงได้มีการกำหนดกรอบนโยบาย กฎเกณฑ์ข้อบังคับในการกำกับดูแลเพื่อสร้างความสมดุลในการคุ้มครองนักลงทุนและกับการระดมทุนของบริษัทหลักทรัพย์จดทะเบียน

<sup>64</sup> “หายนะมาเยือน"นักบัญชี" เผย ปปง. เตรียมชงกม.เพิ่มหน้าที่ตรวจสอบฟอกเงิน”. หนังสือพิมพ์ คมชัดลึก (12 กันยายน 2564), [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.komchadluek.net/news/483333>, 6 ตุลาคม 2564

<sup>65</sup> ข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง การรับหุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียน พ.ศ. 2558

มาตรการทางกฎหมายที่มีบทบัญญัติเกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสและการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามหลักการพื้นฐานจรรยาบรรณในการศึกษาวิเคราะห์ประกอบไปด้วย 2 ส่วนดังต่อไปนี้

1. มาตรการทางด้านการกำกับดูแลกิจการตามหลักธรรมาภิบาลของบริษัทจดทะเบียน
2. มาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสแก่หน่วยงานกำกับดูแล

นอกจากนี้ยังรวมถึงบทบัญญัติตามกฎหมายฉบับนี้ที่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับหน้าที่ของผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีแขนงหนึ่งในการแจ้งเบาะแสการกระทำการทุจริตหรือประพฤติมิชอบแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องเช่นเดียวกัน

### 3.1.2.1 มาตรการทางด้านการกำกับดูแลกิจการตามหลักธรรมาภิบาลของบริษัทจดทะเบียน

ในการพิจารณามาตรการทางกฎหมายตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ทางด้านการกำกับดูแลกิจการนั้นมีมิติที่ต้องพิจารณาเป็นองค์ประกอบแต่ละส่วนคือ โครงสร้างขององค์กรธุรกิจที่จะช่วยส่งเสริมให้เกิดการตรวจสอบและแจ้งเบาะแสภายในองค์กร และการกำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่ของกรรมการและผู้บริหารของบริษัท

ประการแรก คือ การกำหนดโครงสร้างขององค์กรธุรกิจของบริษัทจดทะเบียนซึ่งไม่ได้มีการกำหนดเฉพาะเจาะจงตามบทบัญญัติว่าโครงสร้างขององค์กรธุรกิจของบริษัทจดทะเบียนจะต้องเป็นแบบใด แต่มีบทบัญญัติที่กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องมีกรรมการอิสระอย่างน้อย 1 ใน 3 ของกรรมการทั้งหมด ซึ่งต้องไม่ต่ำกว่า 3 คน และกำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบตามหลักการกำกับดูแลกิจการและการควบคุมภายในอย่างน้อย 3 คน<sup>66</sup> ในการถ่วงดุลอำนาจระหว่างฝ่ายบริหารและฝ่ายกำกับดูแลตรวจสอบ ดังนั้นหากพิจารณาตามโครงสร้างตามพระราชบัญญัติมหาชนจำกัด ประกอบกับหลักเกณฑ์ตามกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ฯ คณะกรรมการของบริษัทจดทะเบียนจะประกอบไปด้วย กรรมการอิสระ กรรมการตรวจสอบและกรรมการบริหาร

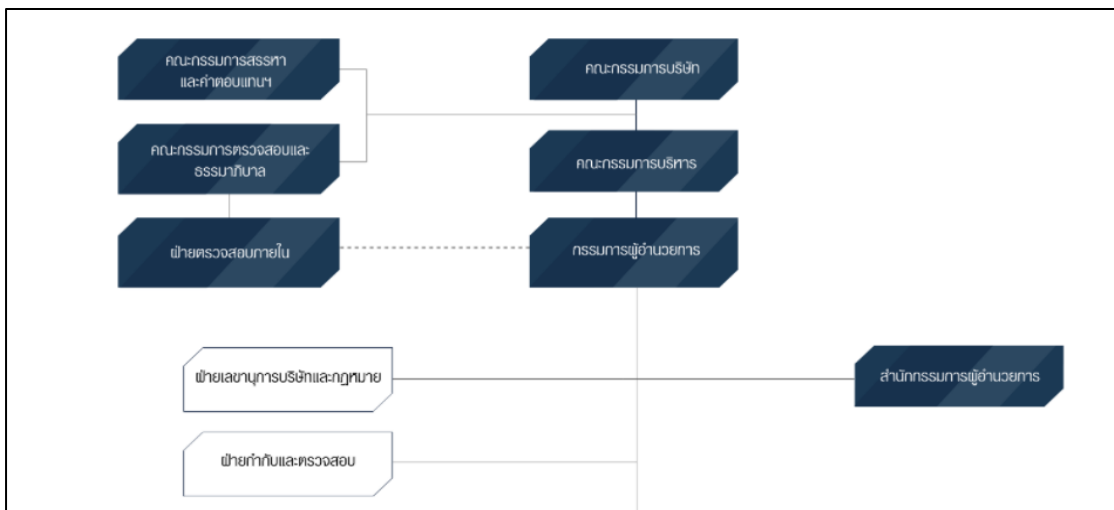
ภายใต้หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียนนี้เองที่มีการสร้างกลไกในการบริหารความเสี่ยงและควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแส<sup>67</sup> ซึ่งแม้จะไม่ได้เป็นกฎเกณฑ์

<sup>66</sup> กฎเกณฑ์ข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง กรรมการอิสระและกรรมการตรวจสอบ

<sup>67</sup> สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เรื่อง หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี 2560

ข้อบังคับทางกฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษรกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนจะต้องมีมาตรการดังกล่าว แต่ในทางปฏิบัติหลักการดังกล่าวเปรียบเสมือนจารีตประเพณีที่บริษัทจดทะเบียนยึดถือปฏิบัติในการกำกับดูแลและให้ความสำคัญ ดังนั้นกระบวนการแจ้งเบาะแส ช่องทางการแจ้งเบาะแส และการให้ความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสด้านในองค์กรธุรกิจจึงเป็นเรื่องของบริษัทที่بلมีความเฉพาะเจาะจงของแต่ละองค์กรธุรกิจที่กำหนดไว้เป็นข้อบังคับหรือนโยบายของบริษัท

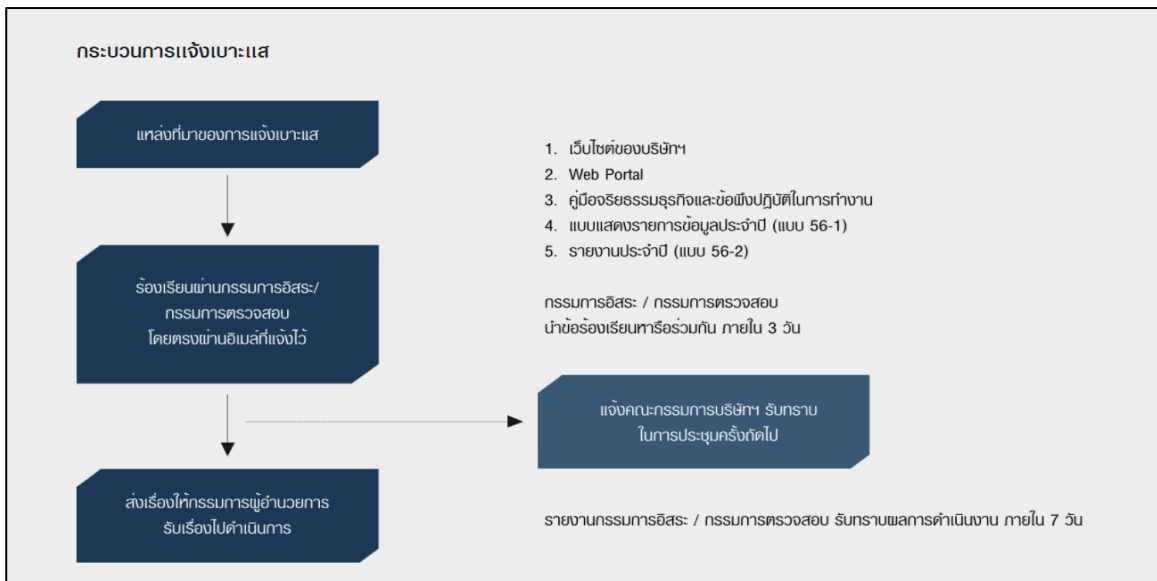
ตัวอย่างกรณีศึกษาโครงสร้างของบริษัทจดทะเบียนในการประกอบธุรกิจยานยนต์ที่มีการกำหนดโครงสร้างขององค์กรธุรกิจในการถ่วงดุลอำนาจระหว่างฝ่ายบริหารและฝ่ายกำกับดูแล ตรวจสอบ การแจ้งเบาะแส และการดำเนินการเกี่ยวกับข้อร้องเรียนอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการตรวจสอบและธรรมาภิบาลซึ่งขึ้นตรงกับคณะกรรมการบริษัท โดยมีช่องทางการแจ้งข้อร้องเรียนผ่านอีเมลโดยตรงต่อกรรมการอิสระ กรรมการตรวจสอบหรือเลขานุการบริษัท<sup>68</sup> ดังแผนภาพดังนี้



แผนภาพที่ 2 แผนภาพแสดงการกำหนดโครงสร้างองค์กรในการกำกับดูแลขององค์กร<sup>69</sup>

<sup>68</sup> บริษัทจดทะเบียนขนาดใหญ่ที่ประกอบธุรกิจยานยนต์

<sup>69</sup> เรื่องเดียวกัน



แผนภาพที่ 3 แผนภาพแสดงกระบวนการแจ้งเบาะแสของบริษัทจดทะเบียน<sup>70</sup>

### 3.1.2.2 มาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสแก่หน่วยงานกำกับดูแล

ตามบทบัญญัติทางกฎหมายของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ตามมาตรา 89/2 บัญญัติไว้ว่า “ห้ามมิให้บริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทกระทำการใด อันเป็นการปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมต่อพนักงาน ลูกจ้าง หรือ บุคคลอื่นใดที่รับจ้างทำงานให้แก่บริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ไม่ว่าจะโดยการเปลี่ยนแปลงตำแหน่งงาน ลักษณะงาน หรือสถานที่ทำงาน สักพักงาน ช่มชู้ รบกวนการปฏิบัติงาน เลิกจ้าง หรือกระทำการอื่นใดที่มีลักษณะเป็นการปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมต่อบุคคลดังกล่าว ด้วยเหตุที่บุคคลนั้น

(1) ให้ข้อมูล ให้ความร่วมมือ หรือให้ความช่วยเหลือไม่ว่าด้วยประการใด ๆ แก่คณะกรรมการ ก.ล.ต. คณะกรรมการกำกับตลาดทุน หรือสำนักงาน อันเกี่ยวข้องกับกรณีพิพาทพนักงาน ลูกจ้าง หรือ บุคคลอื่นใดนั้นเชื่อหรือมีเหตุอันควรเชื่อโดยสุจริตว่ามีการฝ่าฝืนหรือไม่เป็นไปตาม พ.ร.บ. นี้

(2) ให้ถ้อยคำ ยื่นเอกสารหลักฐาน หรือให้ความช่วยเหลือไม่ว่าด้วยประการใด ๆ แก่ คณะกรรมการ ก.ล.ต. คณะกรรมการกำกับตลาดทุน หรือสำนักงาน เพื่อประโยชน์ในการพิจารณา

<sup>70</sup> เรื่องเดียวกัน

หรือตรวจสอบกรณีที่มีเหตุสงสัยว่ามีการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่ว่าจะกระทำไป โดยที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. คณะกรรมการกำกับตลาดทุน หรือสำนักงานมีคำสั่งให้ปฏิบัติหรือไม่”<sup>71</sup>

ตามบทบัญญัติทางกฎหมายข้างต้นจะพบว่าการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสดังกล่าวครอบคลุม เฉพาะส่วนของการแจ้งเบาะแสดแก่หน่วยงานกำกับดูแลในเฉพาะการกระทำความผิดในเรื่องที่กำหนด ไว้ในพระราชบัญญัตินี้ และการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสดังกล่าวครอบคลุมเฉพาะบุคคลที่มีความ ผูกพันตามสัญญา กับบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทที่ออกหลักทรัพย์เท่านั้น<sup>72</sup>

### 1). การกระทำความผิดหรือฝ่าฝืนตามที่กฎหมายกำหนด

การกระทำความผิดหรือฝ่าฝืนกฎหมายที่ผู้แจ้งเบาะแสดได้รับความคุ้มครองในการแจ้ง เบาะแสดังกล่าว มาตรา 89/2 นั้นเป็นการกระทำความผิดหรือฝ่าฝืนตามที่กฎหมายฉบับนี้กำหนดไว้ โดย หากพิจารณาการกระทำความผิดหรือฝ่าฝืนตามที่กฎหมายฉบับนี้กำหนด ก็จำเป็นที่จะต้องพิจารณา บทบาทหน้าที่ของกรรมการและผู้บริหารตามข้อกำหนดของกฎหมายฉบับนี้เช่นเดียวกัน

ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ได้มีการวาง หลักเกณฑ์เกี่ยวกับหน้าที่และความรับผิดชอบของกรรมการและผู้บริหาร ตามมาตรา 89/7 ซึ่งวาง หลักไว้ว่า ในการบริหารงานและดำเนินกิจการของบริษัทนั้น กรรมการและผู้บริหารของบริษัทจะต้อง ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความรับผิดชอบ ความระมัดระวัง และความซื่อสัตย์สุจริต รวมถึงการปฏิบัติให้ เป็นไปตามกฎหมาย วัตถุประสงค์ของบริษัท และมติคณะกรรมการ ตลอดจนมติที่ประชุมผู้ถือหุ้น<sup>73</sup>

เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติทางกฎหมายดังกล่าวแล้วจะพบว่ากฎหมายได้วางกรอบ หลักเกณฑ์ที่ผู้บริหารและกรรมการของบริษัทมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติงานด้วยความรับผิดชอบและ ระมัดระวังไว้เป็นกรอบเบื้องต้นให้ผู้บริหารและกรรมการได้ตระหนักถึงภาระความรับผิดชอบตาม บทบาทหน้าที่ที่เหมาะสมเพื่อประโยชน์สูงสุดขององค์กรธุรกิจ รวมทั้งการใช้อำนาจหน้าที่ในการ ตัดสินใจโดยปราศจากความขัดแย้งของผลประโยชน์และปราศจากส่วนได้เสียแก่ตนหรือบุคคลที่มี ความเกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อม

<sup>71</sup> พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

<sup>72</sup> ธรรมสาร ทิพรังสี, “มาตรการทางกฎหมายการให้ความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสดในบริษัทจดทะเบียน”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2555), หน้า 53-83.

<sup>73</sup> พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551, ส่วนที่ 2 หน้าที่และความ รับผิดชอบของกรรมการและผู้บริหาร

ดังนั้นการกระทำใด ๆ ก็ตามที่ส่งผลกระทบหรือก่อให้เกิดผลประโยชน์ทับซ้อนอันอาจส่งผลเสียหายแก่บริษัทหรือองค์กรธุรกิจจากการบริหารงานหรือตัดสินใจของกรรมการหรือผู้บริหารของบริษัทก็จะเข้าเงื่อนไขการกระทำที่กฎหมายฉบับนี้กำหนดไว้

อย่างไรก็ตามประเด็นที่เป็นข้อสังเกตจากการศึกษาวิเคราะห์ของผู้ศึกษาวิจัยเกี่ยวกับการกระทำผิดของกฎหมายฉบับนี้ คือ การกระทำผิดตามกฎหมายอื่นที่อาจจะไม่ได้ส่งผลกระทบต่อโดยตรงในการสร้างความเสียหายหรือการพิจารณาผลประโยชน์สูงสุดของบริษัทจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายของกรรมการหรือผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกบัญชีจากการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ไม่เหมาะสม เป็นต้น จะได้รับความคุ้มครองตามมาตรการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสหรือไม่ ซึ่งต้องพิจารณาในลำดับถัดไป

## 2.) ผู้ที่ได้รับการคุ้มครองและลักษณะการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสดำเนินการตามกฎหมายกำหนด

หากพิจารณาจากบทบัญญัติตามมาตรา 89/2 ในการกำหนดความคุ้มครองและผู้ที่ได้รับการคุ้มครองตามที่กฎหมายกำหนดนั้นจะพบว่า การคุ้มครองตามกรณียาตรา 89/2 ให้ความคุ้มครองแก่พนักงาน ลูกจ้าง หรือบุคคลที่รับจ้างทำงานให้ซึ่งเป็นการคุ้มครองบุคคลที่มีสัมพันธ์และผูกพันตามสัญญาเกี่ยวกับบริษัทจดทะเบียน ในกรณีนี้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เข้าทำสัญญาและมีผลผูกพันตามสัญญาไม่ว่าจะในฐานะลูกจ้างหรือพนักงานที่ให้บริการภายในองค์กรอย่างผู้จัดทำบัญชีหรือผู้สอบบัญชีที่มีสัญญาว่าจ้างในการให้บริการตรวจสอบบัญชี รวมถึงที่ปรึกษาทางบัญชีที่มีสัญญาว่าจ้างกับบริษัทอยู่ภายใต้ขอบเขตการให้ความคุ้มครองตามบทบัญญัตินี้เช่นเดียวกัน

ข้อสังเกตจากบทบัญญัติตามกฎหมายดังกล่าวคือผู้ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายฉบับนี้จะต้องเข้าเงื่อนไข 2 ประการ คือ เงื่อนไขข้อแรก คือ ผู้แจ้งเบาะแสดังกล่าวต้องเป็นผู้ที่มีความสัมพันธ์ในลักษณะการจ้างงานตามสัญญาจ้างกับบริษัทจดทะเบียน เงื่อนไขข้อที่สองคือเป็นผู้ที่แจ้งเบาะแสดังกล่าวแก่คณะกรรมการ ก.ล.ต หรือคณะกรรมการกำกับตลาดทุน หรือสำนักงาน ด้วยการให้ข้อมูล การให้ถ้อยคำ การยื่นเอกสารหลักฐาน การให้ความร่วมมือ การให้ความช่วยเหลือ

### 2.1) การพิจารณาการแจ้งเบาะแสดและความคุ้มครองตามสัญญาจ้าง

โดยปกติแล้วผู้แจ้งเบาะแสดังกล่าวที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทจดทะเบียนในลักษณะการจ้างงานหรือมีสัญญาจ้างการให้บริการซึ่งขอบเขตของข้อกำหนดตามสัญญาดังกล่าวอาจจะมีข้อกำหนดในการเก็บรักษาความลับ (Non-Disclosure Agreement) เป็นเงื่อนไขหนึ่งตามสัญญา เมื่อต้องพิจารณา



ข้อกำหนดในการเก็บรักษาความลับดังกล่าวจะต้องพิจารณาถึงความครอบคลุมของข้อกำหนดตามสัญญาดังกล่าวในส่วนของการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดด้วยหรือไม่

ข้อมูลที่เป็นความลับทางการค้าตามพระราชบัญญัติทางการค้า พ.ศ.2545 ที่ได้รับความคุ้มครอง คือ ข้อมูลที่ไม่เป็นที่เปิดเผยโดยทั่วไปและเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์หรือมีผลต่อการดำรงคงอยู่ของการประกอบกิจการหรือแผนการปฏิบัติงานในอนาคต การเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับทางการค้าที่ได้รับการคุ้มครองตามพระราชบัญญัติดังกล่าวจะต้องกระทำการโดยเจ้าหน้าที่รัฐหรือหน่วยงานของรัฐในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความปลอดภัยในชีวิตของสาธารณชนหรือเพื่อประโยชน์สาธารณะที่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อการค้าเท่านั้น<sup>74</sup> ดังนั้นหากพิจารณาจากข้อกำหนดทางกฎหมายตามพระราชบัญญัติทางการค้า พ.ศ. 2545 ในปัจจุบัน ยังมีช่องว่างทางกฎหมายที่ไม่ครอบคลุมถึงกรณีที่มีการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดโดยผู้ที่มีความสัมพันธ์ตามสัญญาจ้างดังกล่าว รวมถึงผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่มีความสัมพันธ์ภายใต้สัญญาจ้างกับบริษัท แม้จะกระทำด้วยเจตนาอันดีเพื่อประโยชน์สาธารณะก็ตาม

## 2.2) การพิจารณาการแจ้งเบาะแสดและความคุ้มครองตามมาตรา 89/2

การแจ้งเบาะแสดที่ได้รับการคุ้มครองตามกรอบกฎหมายที่กำหนดไว้คือการให้ข้อมูลไม่ว่าจะด้วยถ้อยคำหรือลายลักษณ์อักษร การให้ความร่วมมือ หรือการให้ความช่วยเหลือไม่ว่าจะกระทำการด้วยลักษณะประการใด ๆ ก็ตามนั้นมีความครอบคลุมและไม่จำกัดลักษณะการแจ้งเบาะแสดให้อยู่ในรูปของแบบเป็นหลักสำคัญเท่านั้น<sup>75</sup>

อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสดตามมาตรา 89/2 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 แล้วจะพบว่า การแจ้งเบาะแสดที่ได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติดังกล่าวคือการแจ้งเบาะแสดโดยตรงต่อคณะกรรมการหรือสำนักงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลตลาดทุนโดยตรงเท่านั้น การแจ้งเบาะแสดดังกล่าวคือลักษณะของการแจ้งเบาะแสดต่อบุคคลภายนอก (External Whistleblowing) ประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาคือการแจ้งเบาะแสดการกระทำความผิดผ่านช่องทางภายในองค์กรธุรกิจ (Internal Whistleblowing) นั้นผู้แจ้งเบาะแสดจะได้รับความคุ้มครองในทางปฏิบัติหรือไม่ หากการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสดไม่ครอบคลุมและมีช่องว่างอยู่

<sup>74</sup> ศิวัญจร ลือขานิมิตจิต, “การคุ้มครองลูกจ้างผู้แจ้งเบาะแสดที่เกี่ยวข้องกับความลับทางการค้าของนายจ้าง”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง ปีการศึกษา 2562), หน้า 34 -39

<sup>75</sup> ธรรมสาร ทิพรังสี, “มาตรการทางกฎหมายการให้ความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสดในบริษัทจดทะเบียน”

ก็อาจส่งผลเสียให้การแจ้งเบาะแสไม่เกิดประสิทธิภาพ เพราะความเกรงกลัวต่อผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวด้วยเจตนาอันสุจริต

### 3.) บทบัญญัติตามกฎหมายที่กำหนดหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการแจ้งเบาะแสการกระทำการทุจริตหรือประพฤติมิชอบ

นอกเหนือไปจากการพิจารณาหลักการแจ้งเบาะแสและบทบัญญัติตามมาตรา 89/2 แล้ว ยังมีบทบัญญัติทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่สำคัญตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 และพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2562 อีกประการหนึ่งคือบทบัญญัติทางกฎหมายที่มีการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีหน้าที่ที่ต้องรายงานการกระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวแก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยบทบัญญัติทางกฎหมายได้วางหลักไว้ว่า “ในการสอบบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทตามมาตรฐานการสอบบัญชีไม่ว่า จะกระทำในฐานะเป็นผู้สอบบัญชีของนิติบุคคลดังกล่าวหรือในฐานะอื่น ซึ่งนิติบุคคลดังกล่าวยินยอมให้สอบบัญชีก็ตาม ถ้าผู้สอบบัญชีพบพฤติการณ์อันควรสงสัยว่า กรรมการผู้จัดการ หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลดังกล่าวได้กระทำความผิดตามมาตรา 281/2 วรรคสองมาตรา 305 มาตรา 306 มาตรา 308 มาตรา 309 มาตรา 310 มาตรา 311 มาตรา 312 หรือมาตรา 313 ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ดังกล่าวให้คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทนั้นทราบเพื่อดำเนินการตรวจสอบต่อไปโดยไม่ชักช้าและให้คณะกรรมการตรวจสอบรายงานผลการตรวจสอบในเบื้องต้นให้แก่สำนักงานและผู้สอบบัญชีทราบภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากผู้สอบบัญชี”<sup>76</sup>

การกระทำความผิดตามมาตราที่กำหนดไว้ตามบทบัญญัติดังกล่าว คือ การกระทำความผิดของกรรมการและผู้บริหารของบริษัทในการปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากความรับผิดชอบ ขาดความระมัดระวัง และไม่ซื่อสัตย์สุจริตต่อหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติงานอันส่งผลเสียหายต่อบริษัท เจ้าหน้าที่ รวมถึงการแสดงข้อมูลอันเป็นเท็จหรือปกปิดข้อมูลที่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อประชาชนหรือบุคคลอื่น ๆ และการกระทำที่เป็นการขัดขวางโดยการทำลาย ซ่อนเร้น หรือทำให้สูญหายต่อทรัพย์สินและพยานหลักฐานในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่<sup>77</sup> คือ กรอบการกระทำความผิดตามกฎหมายฉบับนี้ที่ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ที่ต้องรายงาน

<sup>76</sup> พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 และพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2562

<sup>77</sup> พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

ประเด็นที่เป็นข้อสังเกตการกระทำคามผิดตามข้อกำหนดนั้นคือประเด็นเดียวกันกับบทบัญญัติตามกฎหมายมาตรา 89/2 ซึ่งมีช่องว่างจากการที่กฎหมายไม่มีข้อกำหนดครอบคลุมถึงการกระทำคามผิดตามกฎหมายอื่นที่อาจจะไม่ได้ส่งผลกระทบต่อโดยตรงในการสร้างความเสียหายหรือการพิจารณาผลประโยชน์สูงสุดของบริษัทจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายของกรรมการหรือผู้บริหารที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอาจตรวจพบจากการปฏิบัติงานและวางแผนการตรวจสอบตามปกติ

ลักษณะข้อกำหนดทางกฎหมายที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานพฤติการณ์อันควรสงสัยดังกล่าวต่อคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบดำเนินการภายในระยะเวลาที่กำหนดก่อนเป็นลำดับแรกมีความสอดคล้องกับหลักปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตรฐานทางวิชาชีพในส่วนของการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและจะได้รับความคุ้มครองตามบทบัญญัติมาตรา 89/2 เช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตามความคุ้มครองดังกล่าวนี้มีประเด็นในการพิจารณาแยกเช่นเดียวกันกับข้อสังเกตที่พิจารณาไปแล้วในส่วนของมาตรา 89/2 ที่คุ้มครองในส่วนของการแจ้งเบาะแสภายนอกองค์กรเท่านั้น แต่ไม่ได้เริ่มต้นคุ้มครองผู้สอบบัญชีตั้งแต่การแจ้งเบาะแสร้องแรกที่เกิดขึ้น

ความสำคัญในการพิจารณาประเด็นทางกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการประกอบวิชาชีพเข้ากับหลักการแจ้งเบาะแสร้องหรือการกระทำคามผิดตามกฎหมายที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีได้ประสบพบเห็นนั้น คือ การเชื่อมโยงทั้งหลักการในการปฏิบัติหน้าที่และมาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้มีเอกภาพเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีมีส่วนร่วมในการแจ้งเบาะแสร้องการกระทำคามผิดอย่างมีประสิทธิภาพและก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อสังคมโดยรวม

### 3.2 กฎหมาย หลักเกณฑ์ และระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสร้องของต่างประเทศ

การศึกษาบทบัญญัติทางกฎหมายหลักเกณฑ์ และระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสร้องของต่างประเทศที่ได้รับการยอมรับในระดับสากล เป็นต้นแบบในการพัฒนา รวมถึงการมีประวัติศาสตร์หรือบทเรียนที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสร้องอย่างต่อเนื่องมาอย่างยาวนานคือ สหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร ด้วยเหตุนี้เองจึงควรศึกษาโครงสร้างทางกฎหมายหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติของประเทศดังกล่าวมาเป็นบทเรียนในการปรับปรุงพัฒนาการแจ้งเบาะแสร้องในประเทศไทย

### 3.2.1 กฎหมาย หลักเกณฑ์ และระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสของสหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีการพัฒนากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสมายาวนาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการปรับปรุงระเบียบ กฎเกณฑ์ที่มีความเกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสม การทุจริตฉ้อฉลที่เกี่ยวกับการรายงานทางการเงินหรือข้อมูลทางการเงินซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรง

ด้วยพื้นฐานของกฎหมายสหรัฐอเมริกาเป็นระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณี (common law system) และการปกครองของสหรัฐอเมริกาแบ่งออกเป็นรัฐ ในแต่ละรัฐจึงมีกฎหมายควบคุมการประกอบกิจการหรือการดำเนินธุรกิจ การเงินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีแตกต่างกัน แต่โดยทั่วไปแล้วการจัดทำรายงานทางการเงินหรือข้อมูลทางการเงินของสหรัฐอเมริกานั้นจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือที่เรียกว่า Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)<sup>78</sup> ซึ่งมีหลักการที่เป็นสากลทั่วไปคล้ายคลึงกันกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการบัญชีของไทยและนานาชาติ ในขณะที่การจัดทำข้อมูลหรือรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ในการเสียภาษีโดยเฉพาะจะมีความแตกต่างจาก US GAAP และหลักการโดยทั่วไปของประเทศอื่น ๆ รวมทั้งประเทศไทยซึ่งคิดกำไรทางภาษีจากการปรับปรุงกำไรทางบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) การจัดทำบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์ในการเสียภาษีโดยเฉพาะตามข้อกำหนดของหน่วยงานสรรพากรของสหรัฐอเมริกา หรือ Internal Revenue Service (IRS) ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับภาษี ผู้ประกอบกิจการสามารถเลือกจัดทำโดยใช้เกณฑ์เงินสด (Cash basis) หรือเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis)

ดังนั้นโดยทั่วไปแล้วผู้ประกอบกิจการหรือบริษัทที่จัดตั้งภายใต้กฎหมายสหรัฐอเมริกาจะต้องมีการปฏิบัติตามกฎหมายของแต่ละมลรัฐในการกำกับดูแลกิจการ การรายงานทางการเงิน และขอบเขตอำนาจหน้าที่ อย่างไรก็ตามการประกอบธุรกิจสำหรับกิจการหรือบริษัทที่มีการเสนอขายหุ้นในสหรัฐอเมริกาก็จะต้องมีการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานโดยทั่วไปตามกฎหมายในระดับสหพันธรัฐที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ การกำกับดูแลกิจการ ขอบเขตอำนาจหน้าที่ และการรายงานทางการเงินตามกฎหมาย Securities Act of 1933 ที่ถูกพัฒนาเป็น Securities Exchange Act of

<sup>78</sup> Raj Gnanarajah, “Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International”, [Online] available from <https://sgp.fas.org/crs/misc/R44894.pdf>, [10 December 2021]

1934<sup>79</sup> ในภายหลัง กฎหมายฉบับดังกล่าวนี้เองมีบทบัญญัติเกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรง

นอกจากนั้นกฎหมาย หลักเกณฑ์ และระเบียบปฏิบัติที่มีความสำคัญและเกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสของสหรัฐอเมริกาประกอบไปด้วย จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามข้อกำหนดของ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) รวมถึงกฎหมายในการควบคุมและกำกับดูแลตลาดทุนที่นอกเหนือจาก Securities Exchange Act of 1934 (SEA) ยังมีกฎหมายเกี่ยวกับการกำกับดูแลและการรายงานทางการเงินอย่าง Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) และ Dodd Frank Act of 2010 (Dodd Frank)

### 3.2.1.1 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ประเทศไทยมีการกำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ซึ่งเป็นองค์กรอิสระในการกำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในสหรัฐอเมริกาผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและออกกฎเกณฑ์หรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีและกำกับดูแลและผู้ประกอบวิชาชีพทั้งในหน่วยงานและผู้ให้บริการสาธารณะ คือหน่วยงานที่เรียกว่า AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) และตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณทางวิชาชีพในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับ (Client Confidentiality) เป็นไปในทิศทางเดียวกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณวิชาชีพของประเทศไทย กล่าวคือ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับข้อมูลหรือการทราบข้อมูลที่เป็นข้อมูลภายในที่ไม่ได้มีการเปิดเผยโดยทั่วไปแก่สาธารณชนไม่ว่าข้อมูลนั้นจะได้อาจมาจากการที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์โดยตรงในเชิงธุรกิจหรือทางวิชาชีพ อาทิเช่น การที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งให้บริการปฏิบัติงานสอบบัญชีของกิจการที่รับบริการ โดยมีสิทธิเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ ของกิจการหรือองค์กรที่รับบริการนั้นตามกฎหมาย ทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับทราบหรือล่วงรู้ข้อมูลภายในของกิจการนั้น ๆ ซึ่งไม่เป็นข้อมูลที่เปิดเผยโดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่ทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแก่บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องที่นอกกิจการนั้น ดังข้อกำหนดของสภาวิชาชีพเรื่องการรักษาความลับที่กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ดำเนินการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับหรือใช้ประโยชน์จากข้อมูลดังกล่าวเพื่อตนเองหรือบุคคลอื่นทั้งในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่หรือหลังจากการปฏิบัติหน้าที่เสร็จสิ้นแล้วก็ตาม<sup>80</sup>

<sup>79</sup> Sebastian Niles, “USA Corporate Governance”, [Online] available from <https://iclq.com/practice-areas/corporate-governance-laws-and-regulations/usa>, [10 December 2021]

<sup>80</sup> AICPA Code of Professional Conduct December 15, 2014.

อย่างไรก็ตามข้อกำหนดดังกล่าวมีข้อยกเว้นในการปฏิบัติตามหลักการรักษาความลับที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องเปิดเผยหรือควรเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในกรณีดังต่อไปนี้

- 1) เมื่อเป็นการเปิดเผยที่ได้รับอนุญาตโดยกฎหมายและได้รับความยินยอมจากผู้ว่าจ้าง
- 2) เมื่อเป็นการเปิดเผยที่เป็นข้อกำหนดตามกฎหมาย เช่น การจัดทำเอกสารหรือจัดทำหลักฐานในการดำเนินการทางกฎหมาย หรือการเปิดเผยเรื่องการละเมิดกฎหมายต่อหน่วยงานที่เหมาะสม
- 3) เมื่อเป็นการเปิดเผยตามสิทธิและหน้าที่ในการเปิดเผยข้อมูลตามวิชาชีพ รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อสังเกตทางบัญชี สอบบัญชีหรือเรื่องอื่น ๆ แก่หน่วยงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับข้อร้องเรียนดังกล่าวขององค์กรหรือหน่วยงานกำกับดูแลภายในองค์กร
- 4) เมื่อเป็นการเปิดเผยที่เข้าลักษณะเป็นการกระทำแทนหรือเป็นตัวแทนของผู้ว่าจ้างในกรณีการจัดหาเงินทุนจากแหล่งเงินทุน การสื่อสารต่อคู่ค้าต่าง ๆ ทั้งเจ้าหนี้และลูกค้า รวมทั้งการสื่อสารกับหน่วยงานของรัฐ ที่ปรึกษาทางกฎหมายและที่ปรึกษาด้านอื่น ๆ<sup>81</sup>

กล่าวโดยสรุปคือลักษณะข้อกำหนดทางจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสหรัฐอเมริกามีความคล้ายคลึงกันกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทยในส่วนของ การรักษาความลับ อย่างไรก็ตามข้อกำหนดดังกล่าวของสหรัฐอเมริกามีความชัดเจนในส่วนของข้อกำหนดข้อยกเว้นเกี่ยวกับการแจ้งเบาะแสหรือข้อสังเกตอื่น ๆ แก่หน่วยงานที่รับผิดชอบขององค์กรธุรกิจซึ่งถือเป็นการแจ้งเบาะแสภายในองค์กร (Internal Whistleblowing) ทั้งนี้เนื่องจากระบบกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ของสหรัฐอเมริกามีการออกแบบให้องค์กรธุรกิจต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในตาม Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) หลังกรณีล่มสลายของธุรกิจยักษ์ใหญ่อย่าง Enron และบริษัทตรวจสอบบัญชีอย่าง Arthur Anderson ที่นับเป็นบริษัทยักษ์ใหญ่หนึ่งในห้าของวงการสอบบัญชีในขณะนั้น

### 3.2.1.2 กฎหมายเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการแจ้งเบาะแสและการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสโดยตรง

กฎหมายของสหรัฐอเมริกาที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการแจ้งเบาะแสและการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสในภาคธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคือ Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) ซึ่งเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นมาเพื่อสร้างความเชื่อมั่นในการจัดทำบัญชีและการรายงานข้อมูล

<sup>81</sup> เรื่องเดียวกัน

ทางการเงินขององค์กรธุรกิจ ในขณะที่ Securities Exchange Act of 1934 (SEA) เป็นบทบัญญัติทางกฎหมายในการควบคุมและกำกับดูแลตลาดทุน และ Dodd Frank Act of 2010 (Dodd Frank) เป็นบทบัญญัติทางกฎหมายที่เกิดขึ้นในการควบคุมตลาดการเงินหลังเกิดวิกฤติเศรษฐกิจทางการเงินในสหรัฐอเมริกา

### 1) Securities Exchange Act of 1934 (SEA)

มาตรการทางกฎหมายภายใต้ SEA ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสและการคุ้มครองผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสของบริษัทจดทะเบียนอยู่ภายใต้ Section 21F ซึ่งมีบทบัญญัติทางกฎหมายที่มีเนื้อหาสาระครอบคลุมเกี่ยวกับการให้รางวัล (Incentive) แก่ผู้แจ้งเบาะแสและมาตรการคุ้มครอง (Protection) ผู้แจ้งเบาะแส<sup>82</sup>

การให้รางวัลแก่ผู้แจ้งเบาะแสในการให้ข้อมูลภายใต้ข้อกำหนดตาม Section 21F คือ การแจ้งเบาะแสดด้วยความสมัครใจ ก่อนกระบวนการเริ่มต้นสืบสวนหรือสอบสวนต่าง ๆ ซึ่งข้อมูลหรือเบาะแสดดังกล่าวจะต้องเป็นข้อมูลต้นตอที่ผู้แจ้งเบาะแสดได้รู้หรือมาจากการวิเคราะห์ด้วยตนเองโดยอิสระและไม่เคยปรากฏหรือรับทราบจากบุคคลอื่นใดหรือแหล่งอื่นใดมาก่อน<sup>83</sup> โดยมีรายละเอียดเงื่อนไขเพิ่มเติมตามข้อกำหนดของตัวบทกฎหมาย รวมถึงการคำนวณรางวัล<sup>84</sup> ข้อกำหนดในการพิจารณาเงินรางวัล<sup>85</sup> เพื่อเป็นแรงกระตุ้นและจูงใจให้เกิดการแจ้งเบาะแสดการกระทำความผิดนอกเหนือจากมาตรการในการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสเพิ่มเติม ซึ่งผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่มีการแจ้งเบาะแสดตามข้อกำหนดดังกล่าวมีสิทธิที่จะได้รับเงินรางวัลตอบแทนตามมาตรการดังกล่าวด้วย

มาตรการคุ้มครองภายใต้กฎหมาย SEA นั้นให้ความคุ้มครองครอบคลุมถึงการกระทำอันไม่เป็นธรรมหรือกลั่นแกล้งต่อผู้แจ้งเบาะแสดที่เป็นผู้ที่เตรียมข้อมูล นำเสนอ หรือเป็นพยานในการกระทำความผิดตามกฎหมาย SEA ต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของอเมริกา (Commission) รวมถึงคุ้มครองในกรณีที่ผู้แจ้งเบาะแสดได้ทำการเปิดเผยข้อมูลหรือแจ้งเบาะแสดตามกฎหมาย SOX<sup>86</sup> ซึ่งมีความครอบคลุมลักษณะการแจ้งเบาะแสดทั้งภายในองค์กร (Internal Whistleblowing) และภายนอกองค์กร (External Whistleblowing) ต่อหน่วยงานกำกับดูแล โดยที่บทบัญญัติความคุ้มครองนั้นไม่เฉพาะเจาะจงแต่เพียงแต่พนักงานบริษัทจดทะเบียนเท่านั้นแต่ยัง

<sup>82</sup> Securities Exchange Act of 1934 Section 21F

<sup>83</sup> Securities Exchange Act of 1934 Section 21F § 240.21F-4

<sup>84</sup> Securities Exchange Act of 1934 Section 21F § 240.21F-5

<sup>85</sup> Securities Exchange Act of 1934 Section 21F § 240.21F-6

<sup>86</sup> Securities Exchange Act of 1934 Section 21F(h)(1)(A)

ครอบคลุมถึงบริษัทคู่ค้า คู่สัญญาเช่าช่วง และตัวแทนของบริษัทที่อยู่ภายใต้การควบคุมหรือการจัดการโดยบริษัทจดทะเบียน<sup>87</sup> ซึ่งครอบคลุมถึงบริษัทอื่น ๆ นอกตลาดหลักทรัพย์ฯ ในกรณีนี้ด้วย

## 2) Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) and Dodd Frank Act of 2010 (Dodd Frank)

SOX คือกฎหมายที่ถูกพัฒนาขึ้นมาจากกรณีทุจริตของบริษัท Enron และความล้มเหลวในการตรวจพบการกระทำทุจริตของผู้สอบบัญชี ซึ่งถูกบัญญัติและตราขึ้นเป็นกฎหมายที่ผู้ประกอบการหรือองค์กรธุรกิจจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งอเมริกาต้องปฏิบัติตามในปี 2002 เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุนในตลาดทุน<sup>88</sup> บทบัญญัติทางกฎหมายดังกล่าวที่สำคัญประการหนึ่งคือมาตรา 806 ในการให้ความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสแก่พนักงานของบริษัทจดทะเบียนในการแจ้งเบาะแสดการกระทำผิด

ความคุ้มครองภายใต้บทบัญญัติตามมาตรา 806 ดังกล่าวครอบคลุมทั้งเจ้าหน้าที่ พนักงานหรือลูกจ้างขององค์กร ผู้รับจ้าง ผู้รับจ้างช่วง คู่สัญญาหรือนายหน้า<sup>89</sup>ของบริษัทจดทะเบียน บริษัทลูกและบริษัทในเครือของบริษัทจดทะเบียนดังกล่าวด้วยการกระทำที่ไม่เป็นธรรมหรือการกลั่นแกล้ง (Retaliation) เมื่อบุคคลดังกล่าวมีการแจ้งเบาะแสดการกระทำผิดตามกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ของ Securities and Exchange Commission (SEC) รวมทั้งกฎหมายในระดับสหพันธรัฐ (Federal law) ที่มีผลบังคับใช้ทั่วประเทศในส่วนของการกระทำผิดและทุจริตต่อผู้ถือหุ้น<sup>90</sup>

มาตรการตามบทบัญญัติของ SOX คือ การที่บริษัทจดทะเบียนจะต้องจัดให้มีระบบควบคุมภายในซึ่งรวมถึงการแจ้งเบาะแสดและการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสดในการรับเรื่องร้องเรียน การกำหนดช่องทางในการรับเรื่องร้องเรียนหรือวิธีการดำเนินการตรวจสอบโดยคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งผู้แจ้งเบาะแสดการกระทำผิดภายใต้ขอบเขตดังกล่าวไม่ว่าจะทำการแจ้งเบาะแสดผ่านช่องทางแจ้งเบาะแสดภายในองค์กร (Internal Whistleblowing) หรือแจ้งเบาะแสดต่อหน่วยงานภายนอกในการรับ

<sup>87</sup> Sarbanes-Oxley Act of 2002 Section 806: 29 C.F.R. § 1980.101 (2010).

<sup>88</sup> Gregory J. Krivacek, “Whistleblowing by the CPA: Legality vs. Ethics”, Journal of Finance and Accountancy, Robert Morris University May 2021, Page 3 – 9.

<sup>89</sup> แวนด้า นิลยา คาโล, “มาตรการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลของผู้แจ้งเบาะแสด ฯ (Whistleblower) ภายใต้กฎหมายหลักทรัพย์, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2561), หน้า 87-90

<sup>90</sup> Sarbanes-Oxley Act of 2002 Section 806: Sarbanes Oxley Whistleblower



เรื่องร้องเรียนอย่างคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของอเมริกา (Commission) ก็จะได้รับควบคุมครองตามมาตรา SOX Section 806<sup>91</sup>

ในขณะที่ Dodd Frank Act เกิดขึ้นหลังการเกิดวิกฤติเศรษฐกิจทางการเงินของสหรัฐอเมริกาในปี 2008 จากวิกฤติการณ์ซับไพร์ม จึงได้มีการออกกฎหมายที่เข้มงวดและควบคุมการธุรกรรมทางการเงิน<sup>92</sup> รวมถึงข้อกำหนดตามมาตรา 922 ในการกำหนดการให้รางวัลและมาตรการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสตามกฎหมาย SEA Section 21F เพิ่มเติม

### 3.2.2 กฎหมาย หลักเกณฑ์ และระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสของสหราชอาณาจักร

การศึกษากฎหมาย หลักเกณฑ์ และระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสของสหราชอาณาจักรประกอบไปด้วย จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามข้อกำหนดของ Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAW) รวมถึงกฎหมายหลักในการกำกับดูแลการเปิดเผยข้อมูลเพื่อประโยชน์สาธารณะตาม The Public Interest Disclosure Act 1998 (PIDA)

#### 3.2.2.1 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

หน่วยงานกำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของสหราชอาณาจักรคือ Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAW) ซึ่งมีหน้าที่ในการกำกับดูแลและออกกฎหมายหรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพทั้งในหน่วยงานและผู้ให้บริการสาธารณะ รวมถึงข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เรียกว่า The ICAEW Code of Ethics

ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตาม ICAW ได้พัฒนาตามแนวทางหลักการพื้นฐานประมวลจรรยาบรรณนานาชาติ<sup>93</sup>ของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานจรรยาบรรณระหว่างประเทศ (International Ethics Standards Board for Accountants : IESBA) ฉบับปี

<sup>91</sup> Securities Exchange Act of 1934 Section 21F

<sup>92</sup> เกรียงกานต์ กาญจนะโกคิน, กฎหมายดอตต์-แฟรงค์ จุดเปลี่ยนอนุพันธ์นอกตลาด : กรุงเทพธุรกิจ [ออนไลน์], สิงหาคม 2555 แหล่งที่มา

<https://www.bangkokbiznews.com/blogs/columnist/100243>, 6 ตุลาคม 2564

<sup>93</sup> Chartered Accountants in England and Wales: The Code of Ethics

2018 ซึ่งหลักการพื้นฐานที่เป็นข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบบัญชีประกอบไปด้วย หลักการ 6 ด้าน คือ หลักความซื่อสัตย์สุจริต (integrity) หลักความเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ (Objectivity and Independence) หลักความรู้ความสามารถความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐาน ในการปฏิบัติงาน (Professional Competence and Due of care) หลักการรักษาความลับ (Confidentiality) หลักพฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior) และหลักความโปร่งใส (Transparency) ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั้งในหน่วยงานและผู้ให้บริการสาธารณะพึงปฏิบัติอย่าง สม่่าเสมอในการประกอบวิชาชีพ<sup>94</sup>

ตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรักษาความลับที่มีความเกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสมี ข้อยกเว้นไว้ว่าในเหตุการณ์แวดล้อมที่เหมาะสมผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องเปิดเผย หรืออาจ จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับ หรือควรต้องเปิดเผยในจังหวะที่เหมาะสมที่คล้ายคลึงกันกับ ของประเทศไทยในสถานการณ์ต่อไปนี้

(a) การเปิดเผยที่เป็นข้อกำหนดตามกฎหมาย เช่น

(i) การจัดทำเอกสารหรือการจัดหาหลักฐานในการดำเนินการทางกฎหมาย หรือ

(ii) การเปิดเผยเรื่องการละเมิดกฎหมายต่อหน่วยราชการที่เหมาะสมเพื่อความ ชัดเจน

(b) การเปิดเผยที่ได้รับอนุญาตโดยกฎหมาย หรือได้รับการอนุมัติจากลูกค้าหรือผู้ว่าจ้าง

(c) การเปิดเผยตามหน้าที่และสิทธิทางวิชาชีพในการเปิดเผยซึ่งไม่เป็นข้อห้ามทางกฎหมาย

(i) เพื่อให้เป็นไปตามกระบวนการสอบทานคุณภาพงานขององค์กรที่เป็นสมาชิก หรือองค์กรวิชาชีพ

(ii) เพื่อตอบข้อซักถามหรือการไต่สวนโดยองค์กรที่เป็นสมาชิก หรือองค์กรกำกับ ดูแล

(iii) เพื่อปกป้องผลประโยชน์ทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพในกระบวนการทาง กฎหมาย หรือ

---

<sup>94</sup> เรื่องเดียวกัน

(iv) เพื่อเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาการและข้อกำหนดของจรรยาบรรณ<sup>95</sup>

รวมถึงข้อกำหนดตาม 114.1 A2 ซึ่งระบุข้อกำหนดในการพิจารณาถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการเปิดเผยข้อมูลซึ่งรวมถึงการคำนึงถึงผลประโยชน์ของทุกฝ่ายและบุคคลที่สามในการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว การพิจารณาถึงข้อมูลและหลักฐานที่เกี่ยวข้องและการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพประกอบการเปิดเผยที่เหมาะสมในกรณีที่ไม่มีหลักฐานที่เป็นจริงสนับสนุน ข้อมูลไม่สมบูรณ์ หรือข้อสรุปที่ไม่สามารถแสดงหลักฐานสนับสนุนได้ การคำนึงถึงรูปแบบการสื่อสารและบุคคลที่จะเป็นผู้รับข้อมูล<sup>96</sup>

นอกจากนั้นข้อกำหนดตามจรรยาบรรณวิชาชีพดังกล่าวยังมีข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยธุรกิจสำหรับ การตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ<sup>97</sup> ที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ประสบพบเห็นไว้ใน ส่วนของ section 260 และ section 360

---

<sup>95</sup> Chartered Accountants in England and Wales: The Code of Ethics Subsection 114 - confidentiality

<sup>96</sup> Chartered Accountants in England and Wales: The Code of Ethics Subsection 114.1 A2  
*“In deciding whether to disclose confidential information, factors to consider, depending on the circumstances, include:*

- *Whether the interests of any parties, including third parties whose interests might be affected, could be harmed if the client or employing organisation consents to the disclosure of information by the professional accountant*

- *Whether all the relevant information is known and substantiated, to the extent practicable. Factors affecting the decision to disclose include:*

- o *Unsubstantiated facts.*
- o *Incomplete information.*
- o *Unsubstantiated conclusions.*

- *The proposed type of communication, and to whom it is addressed.*
- *Whether the parties to whom the communication is addressed are appropriate recipients.”*

<sup>97</sup> Chartered Accountants in England and Wales: The Code of Ethics Subsection 260 and 360 *Responding to non-compliance with laws and regulations (NOCLAR)*

ตามแนวทางการปฏิบัติดังกล่าวเป็นการพัฒนาเพื่อให้ผู้ประกอบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับในการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดหรือทุจริตดังกล่าวได้อย่างเหมาะสม รวมถึงการเพิกเฉยในส่วนของหลักการพื้นฐานเรื่องการรักษาความลับ<sup>98</sup>

หลักการสำคัญตามบทบัญญัติดังกล่าวคือการกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพิจารณาและทำความเข้าใจกฎ กติกา หรือข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด รวมทั้งการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับในเบื้องต้น<sup>99</sup> โดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องทำความเข้าใจถึง ลักษณะ สถานการณ์ และเหตุอันควรเชื่ออย่างสมเหตุสมผลว่ามี การกระทำความผิดที่ทำให้เกิดผล กระทบอันเสียหายและผลกระทบจากการกระทำความผิดดังกล่าวก่อให้เกิดความเสียหายโดยรวม อย่างมีวิจาร์ญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงการพิจารณาช่องทางการแจ้งเบาะแสการกระทำ ความผิดภายในองค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานให้ในลำดับแรก เมื่อไม่ มีการตอบสนองหรือการดำเนินการใด ๆ จากหน่วยงานหรือผู้บังคับบัญชาภายในองค์กร รวมถึงการ พิจารณาแล้วว่าการแจ้งเบาะแสด้านในองค์กรนั้นไม่เหมาะสมมีประเด็นในด้านความซื่อสัตย์สุจริต หรือความเชื่อมั่นในสายงานบังคับบัญชา ผู้บริหารระดับสูงอื่น ๆ รวมถึงหน่วยงานตรวจสอบ หรือผู้รับ แจ้งร้องเรียนภายในองค์กร ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรพิจารณาแจ้งเบาะแสดต่อหน่วยงานภายนอกที่ เหมาะสม หากพิจารณาแล้วว่าการกระทำความผิดดังกล่าวสำคัญและส่งผลกระทบในเชิงลบต่อผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ อย่างมีสาระสำคัญ อาทิเช่น องค์กร ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ พนักงาน และสาธารณชน โดยรวม<sup>100</sup>

### 3.2.2.2 กฎหมายเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการแจ้งเบาะแสด และการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสดโดยตรง

มาตรการทางกฎหมายของสหราชอาณาจักรที่มีบทบัญญัติเกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสดและการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสดอย่างผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสดไม่ได้มีบทบัญญัติแยกไว้ใน บทบัญญัติทางกฎหมายในการกำกับดูแลตลาดทุนหรือตลาดหลักทรัพย์อย่าง SEA หรือ SOX ของ สหรัฐอเมริกา แต่ได้มีการบัญญัติกฎหมายรวมไว้ใน PIDA (The Public Interest Disclosure Act 1998) ซึ่งเป็นกฎหมายหลักในการกำกับดูแลการเปิดเผยข้อมูลเพื่อประโยชน์สาธารณะ

<sup>98</sup> International Federation of Accountants (IFAC): *Responding to non-compliance with laws and regulations Fact Sheet*, July 2016.

<sup>99</sup> The International Ethics Standards Board for Accountants, *Handbook Code of Ethics 2018* Section 260 and 360 RESPONDING TO NON-COMPLIANCE WITH LAWS AND REGULATIONS

<sup>100</sup> เรื่องเดียวกัน

สาระสำคัญของกฎหมาย PIDA คือ บทบัญญัติและมาตรการคุ้มครองคนปฏิบัติงาน (Worker) ซึ่งเป็นบุคคลภายใต้สัญญาจ้างงานไม่ว่าจะมีสัญญาจ้างงานเป็นลายลักษณ์อักษรชัดเจนหรือตามนัยจากการบอกกล่าวโดยวาจากก็ตาม รวมถึงผู้อยู่ภายใต้สัญญาการให้บริการทางวิชาชีพหรือธุรกิจที่ไม่ได้เฉพาะเจาะจงเป็นบุคคลเท่านั้น<sup>101</sup> ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวมีความครอบคลุมและเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสไม่ว่าจะเป็นบุคคลที่ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือนิติบุคคลที่ให้บริการทางบัญชีด้วย

การแจ้งเบาะแสที่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายฉบับนี้ คือ การคุ้มครองคนปฏิบัติงานหรือลูกจ้างที่ทำการเปิดเผยข้อมูลการกระทำความผิดบนพื้นฐานของความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล (reasonably believes) ว่ามีการกระทำความผิดเกิดขึ้นแล้ว กำลังจะเกิดขึ้น หรือมีแนวโน้มว่าจะเกิดขึ้น รวมทั้งการไม่ปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายที่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตาม<sup>102</sup> และไม่ได้ถูกจำกัดไว้แต่เฉพาะการกระทำความผิดตามกฎหมายหรืออยู่ในสหราชอาณาจักรเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการกระทำความผิดนอกสหราชอาณาจักรที่เกี่ยวข้องกับการการกระทำความผิดภายในสหราชอาณาจักรด้วย<sup>103</sup>

อย่างไรก็ตามการแจ้งเบาะแสหรือการเปิดเผยการกระทำความผิดที่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายฉบับนี้จะต้องเป็นการเปิดเผยภายใต้ข้อกำหนดว่า เป็นการเปิดเผยหรือแจ้งเบาะแสต่อผู้รับเบาะแสหรือช่องทางการแจ้งเบาะแสภายใน 4 ประเภท คือ นายจ้างหรือบุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการรับแจ้งเบาะแส<sup>104</sup> บุคคลที่มีหน้าที่กำกับดูแลตามที่กฎหมายกำหนด<sup>105</sup> รัฐมนตรี<sup>106</sup> หรือกรณีที่เป็นการเปิดเผยทั่วไปเป็นวงกว้าง<sup>107</sup> เช่น สื่อมวลชนเมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าข้อมูลที่จะเปิดเผยนั้นเป็น

<sup>101</sup> CMS Law-Now. The Public Interest Disclosure Act 1998 ('PIDA'): Legal implications and definitions [Online], Available from [https://www.cms-lawnow.com/ealerts/2002/09/the-public-interest-disclosure-act-1998-pida-legal-implications-and-definitions?cc\\_lang=en](https://www.cms-lawnow.com/ealerts/2002/09/the-public-interest-disclosure-act-1998-pida-legal-implications-and-definitions?cc_lang=en), 6 October 2021.

<sup>102</sup> แวนด้า นิลยา คาโล, “ มาตรการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลของผู้แจ้งเบาะแส ฯ (Whistleblower) ภายใต้กฎหมายหลักทรัพย์, หน้า 74-76

<sup>103</sup> ธรรมสาร ทิพรังสี, “มาตรการทางกฎหมายการให้ความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสในบริษัทจดทะเบียน”, หน้า 168-178

<sup>104</sup> CMS Law-Now. The Public Interest Disclosure Act 1998 ('PIDA'): Legal implications and definitions

<sup>105</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>106</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>107</sup> เรื่องเดียวกัน

ความจริงที่มีสาระสำคัญอย่างยิ่ง (Substantially True) และไม่ได้แจ้งเบาะแสเพราะมูลเหตุส่วนตัว<sup>108</sup>

ในส่วนของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสด้านนอกแก่บุคคลที่มีหน้าที่กำกับดูแลตามที่กฎหมายกำหนดของสหราชอาณาจักรมีช่องทางในการแจ้งเบาะแสดังกล่าวหลายหน่วยงาน ตัวอย่างเช่น การกระทำผิดหรือทุจริตทางธุรกิจ การเงินหรือการฉ้อฉลทางการเงิน สามารถแจ้งแก่หน่วยงานอย่าง The Accounts Commission หรือ National Audit Office หรือ The Financial Conduct Authority (FCA)<sup>109</sup> เป็นต้น

---

<sup>108</sup> ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์และคณะ, “การประเมินประสิทธิภาพของการแจ้งเบาะแส”, หน้า 197-202.

<sup>109</sup> UK Government, “Guidance Whistleblowing: list of prescribed people and bodies”, [Online], 27 October 2021 Available from <https://www.gov.uk/government/publications/blowing-the-whistle-list-of-prescribed-people-and-bodies-2/whistleblowing-list-of-prescribed-people-and-bodies>, [10 December 2021]

## บทที่ 4

### บทวิเคราะห์การเพิ่มประสิทธิภาพในการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในประเทศไทย

จากการศึกษากฎหมาย กฎเกณฑ์ ระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ ทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศที่มีบทบัญญัติทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสรวมถึงมาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสและการให้รางวัลเพื่อให้เกิดแรงจูงใจในการแจ้งเบาะแส ในบทนี้ผู้ศึกษาวิจัยจะวิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาทางกฎหมายของบทบัญญัติตามกฎหมาย กฎเกณฑ์ ระเบียบ และข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยในการแจ้งเบาะแสโดยเปรียบเทียบกับบทบัญญัติทางกฎหมายและการบังคับใช้ของสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร รวมถึงเสนอแนะแนวทางการปรับปรุงแก้ไข ในการเพิ่มเติมกฎระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ เพื่อให้เกิดการบังคับใช้ในกระบวนการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ

#### 4.1 มาตรการทางวิชาชีพและแนวทางปฏิบัติในการส่งเสริมการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในการสร้างความสมดุลระหว่างการรักษาความลับตามมาตรฐานทางวิชาชีพและประโยชน์สาธารณะ

จากการศึกษาข้อบังคับทางด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั้งของประเทศไทย สหรัฐอเมริกา และสหราชอาณาจักร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับ การแจ้งเบาะแส หรือแนวทางการปฏิบัติในการแจ้งเบาะแสและรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ประสบพบเห็น ผู้ศึกษาวิจัยวิเคราะห์สรุปประเด็นตามบริบทการกำกับดูแลของแต่ละประเทศดังนี้

ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีภายใต้การกำกับดูแลโดย AICPA ของสหรัฐอเมริกาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักการพื้นฐานในการรักษาความลับ (Client Confidentiality) ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ได้รับข้อมูลหรือทราบข้อมูลที่เป็นข้อมูลภายในที่ไม่ได้มีการเปิดเผยโดยทั่วไปแก่สาธารณชนไม่ว่าข้อมูลนั้นจะได้อามาจากการที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์โดยตรงในเชิงธุรกิจหรือทางวิชาชีพจะต้องไม่ทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแก่บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องออกไปนอกกิจการหรือใช้ประโยชน์จากข้อมูลดังกล่าวเพื่อตนเองหรือบุคคลอื่น เพื่อให้ผู้รับบริการทางวิชาชีพเกิดความเชื่อมั่น ศรัทธา และไว้วางใจในวิชาชีพ ดังนั้นข้อกำหนดดังกล่าวจึงเป็นข้อกำหนดทางจรรยาบรรณที่เป็นพื้นฐานที่สำคัญที่ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติตามอย่างสม่ำเสมอ อย่างไรก็ตามในการรักษาความสมดุลระหว่างข้อกำหนดในการรักษาความลับกับการเปิดเผยข้อมูลเพื่อประโยชน์สาธารณะเป็นส่วนที่ AICPA ให้ความสำคัญเช่นเดียวกัน

จากการเปิดช่องให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับดังกล่าวในการแจ้งเบาะแส การกระทำความผิดหรือข้อสังเกตต่าง ๆ ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีประสบพบเห็นแก่หน่วยงานกำกับดูแลใน องค์กร หน่วยงานที่มีหน้าที่รับข้อร้องเรียนในการแจ้งเบาะแสขององค์กร รวมถึงหน่วยงานกำกับดูแลที่ เหมาะสม ตามข้อกำหนดที่เป็นข้อยกเว้นในการละเว้นการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานในด้านการรักษา ความลับของผู้ประกอบวิชาชีพได้ แต่ไม่ได้มีการกล่าวถึงโดยภาพรวมในข้อกำหนดทางจรรยาบรรณอย่าง ชัดเจนว่าผู้บริหารขององค์กรธุรกิจมีหน้าที่ในการจัดให้มีระบบการแจ้งเบาะแสมภายในองค์กรเอกชนของ สหราชอาณาจักรหรือข้อกำหนดในการพิจารณาถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการเปิดเผยข้อมูล ทั้งนี้เนื่องจาก สหรัฐอเมริกามีระบบกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ที่เป็นบทบัญญัติข้อบังคับของบริษัทจดทะเบียนต้องจัดให้มี ระบบการควบคุมภายในตาม Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) ในการบังคับใช้อยู่แล้ว

ในส่วนของข้อกำหนดทางจรรยาบรรณวิชาชีพของสหราชอาณาจักรภายใต้การกำกับดูแลโดย ICAW นั้นมีข้อกำหนดในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักการพื้นฐานในการรักษาความลับ (Client Confidentiality) ของผู้ ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยเรื่องของจรรยาบรรณ ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยซึ่งมีต้นแบบในการพัฒนามาจากแนวทางหลักการพื้นฐานประมวล จรรยาบรรณนานาชาติของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานจรรยาบรรณระหว่างประเทศ (International Ethics Standards Board for Accountants : IESBA) เช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณ ของ ICAW ดังกล่าวได้พัฒนามาจาก ข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของ IESBA ฉบับ ปี 2018 ซึ่งมีข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะและผู้ประกอบวิชาชีพ บัญชีในหน่วยธุรกิจสำหรับการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับไว้อย่างชัดเจนเพื่อเป็น แนวทางให้ผู้ประกอบวิชาชีพเปิดเผยการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับในการแจ้งเบาะแสการกระทำ ความผิดหรือทุจริตดังกล่าวได้อย่างเหมาะสม ในการพิจารณาและทำความเข้าใจกฎกติกาหรือข้อกำหนดทาง กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด รวมทั้งการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับด้วยเหตุอันควร เชื้ออย่างสมเหตุสมผล การพิจารณาช่องทางการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดภายในองค์กรธุรกิจหรือ หน่วยงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานให้ในลำดับแรก เมื่อไม่มีการตอบสนองหรือการดำเนินการใด ๆ จากหน่วยงานหรือผู้บังคับบัญชาภายในองค์กร รวมถึงการพิจารณาแล้วว่าการแจ้งเบาะแสมภายในองค์กรนั้น ไม่เหมาะสม มีประเด็นในด้านความซื่อสัตย์สุจริตหรือความเชื่อมั่นในสายงานบังคับบัญชา ผู้บริหารระดับสูง อื่น ๆ รวมถึงหน่วยงานตรวจสอบหรือผู้รับแจ้งร้องเรียนภายในองค์กรตามบทบาทหน้าที่ของผู้บริหารที่ จะต้องจัดให้มีหน่วยงานหรือองค์กรกำกับดูแลรับแจ้งเบาะแสดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรพิจารณา แจ้งเบาะแสต่อหน่วยงานภายนอกที่เหมาะสม หากพิจารณาแล้วว่าการกระทำความผิดดังกล่าวสำคัญและ ส่งผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ อย่างมีสาระสำคัญ



ดังนั้นจะเห็นได้ว่าทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรมีแนวความคิดทางการกำกับดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีตามหลักการพื้นฐานในการรักษาความลับที่คล้ายคลึงกัน แต่ตามข้อกำหนดดังกล่าวก็ยังให้ความสำคัญกับการแจ้งเบาะแสเพื่อประโยชน์สาธารณะ ในการเปิดช่องให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีสามารถเพิกเฉยต่อหลักการดังกล่าวได้ในกรณีที่เป็นการแจ้งเบาะแสหรือการรายงานข้อสังเกตอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีประสบพบเห็น โดยเน้นให้เกิดกระบวนการแจ้งเบาะแสดังกล่าวภายในองค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานกำกับดูแลภายในองค์กรเป็นลำดับแรก

ผู้ศึกษาวิจัยจึงเห็นว่า การสร้างความสมดุลให้เกิดขึ้นในการรักษาความลับตามมาตรฐานทางวิชาชีพและการแจ้งเบาะแสเพื่อประโยชน์สาธารณะให้มีประสิทธิภาพคือการกำหนดกรอบข้อบังคับและแนวทางให้ชัดเจนเป็นระบบขั้นต้นเพื่อเป็นแนวทางให้กับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีสามารถปฏิบัติตามได้อย่างเป็นรูปธรรม ไม่เน้นหนักไปทางใดทางหนึ่งมากเกินไปทั้งด้านการรักษาความลับตามมาตรฐานทางวิชาชีพและการแจ้งเบาะแสเพื่อประโยชน์สาธารณะจะสามารถช่วยส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพในการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบการวิชาชีพมากยิ่งขึ้น

จากการพิจารณากรอบข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีแล้ว ข้อกำหนดของสหราชอาณาจักรมีความคล้ายคลึงกับบริบทของประเทศไทย โดยเฉพาะหลักการพื้นฐานทางจรรยาบรรณที่พัฒนามาจากหลักการพื้นฐานประมวลจรรยาบรรณนานาชาติของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานจรรยาบรรณระหว่างประเทศ (International Ethics Standards Board for Accountants : IESBA) ซึ่งมีการเพิ่มข้อกำหนดสำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะและผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในหน่วยธุรกิจสำหรับการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับไว้เป็นแนวทางพื้นฐานสำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการกำหนดกรอบหรือขอบเขตหน้าที่ที่ชัดเจนของฝ่ายบริหารในการสร้างหรือจัดให้มีช่องทางสำหรับการแจ้งเบาะแสในองค์กรโดยเฉพาะและบทบาทหน้าที่ของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการพิจารณาและทำความเข้าใจกฎกติกาหรือข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด รวมทั้งการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับด้วยเหตุอันควรซึ่งอย่างสมเหตุสมผล การพิจารณาช่องทางการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดภายในองค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานให้ในลำดับแรกก่อนการเปิดเผยข้อมูลไปภายนอก รวมถึงข้อควรพิจารณาและปฏิบัติในการแจ้งเบาะแสดต่อหน่วยงานภายนอกที่เหมาะสมในกรณีที่ไม่มี การตอบสนองหรือดำเนินการเกี่ยวกับเบาะแสดจากหน่วยงานหรือผู้บังคับบัญชาภายในองค์กร

## 4.2 มาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสให้เกิดประสิทธิภาพ

การแจ้งเบาะแสโดยภาคเอกชนนอกเหนือจากการเข้ามาบิบบทบาทของภาครัฐในการกำกับดูแลให้เกิดความโปร่งใสแก่สาธารณะโดยรวมสามารถอาศัยความร่วมมือจากภาคธุรกิจและเอกชนนอกเหนือจากการกำกับดูแลโดยการสร้างบทบัญญัติทางกฎหมายในเชิงบังคับหน้าที่ในการรายงานการกระทำความผิด (Impose Duty) ให้แก่ภาคเอกชนซึ่งมีต้นทุนในการปฏิบัติงานหรือหน้าที่ดังกล่าวเพิ่มขึ้นจากภาระหน้าที่ที่ต้องรับผิดชอบแล้ว การส่งเสริมให้เกิดการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดและเสริมสร้างความโปร่งใสแก่สังคมโดยรวมคือการเสริมสร้างเครื่องมือและแรงจูงใจในการกระตุ้นให้เกิดการแจ้งเบาะแสโดยสมัครใจ (Voluntary) สามารถช่วยสนับสนุนและส่งเสริมให้เกิดการแจ้งเบาะแสจากภาคเอกชนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

นอกเหนือไปจากการการสร้างความสมดุลให้เกิดขึ้นในการรักษาความลับตามมาตรฐานทางวิชาชีพและการแจ้งเบาะแสเพื่อประโยชน์สาธารณะโดยการปรับปรุงการกำหนดกรอบข้อบังคับและแนวทางให้ชัดเจนเป็นระบบขั้นตอนเพื่อเป็นแนวทางให้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถปฏิบัติตามได้อย่างเป็นรูปธรรม ไม่นั่นหนักไปทางใดทางหนึ่งมากเกินไปทั้งด้านการรักษาความลับตามมาตรฐานทางวิชาชีพและการแจ้งเบาะแสเพื่อประโยชน์สาธารณะแล้ว การสร้างเกราะคุ้มกันด้วยกฎหมายในการปกป้องคุ้มครองผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสทั้งภายในองค์กรและภายนอกองค์กรก็มีความจำเป็นอย่างยิ่ง

มาตรการทางกฎหมายที่จะสามารถช่วยส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีความใกล้ชิดกับข้อมูลและพบเห็นเบาะแสการกระทำความผิดที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานหรือองค์กรธุรกิจที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานให้ในการส่งเสริมการแจ้งเบาะแสให้มีประสิทธิภาพ คือ การลดความกังวลใจที่อาจเกิดขึ้นหรือลดทอนความเสียหาย ผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้นจากการแจ้งเบาะแสซึ่งต้องอาศัยบทบัญญัติทางกฎหมายและมาตรการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสในทางปฏิบัติ นอกจากนี้การเสริมสร้างแรงจูงใจในการแจ้งเบาะแสด้วยการให้รางวัลนับเป็นอีกวิธีการหนึ่งที่สามารถช่วยส่งเสริมให้เกิดการตัดสินใจแจ้งเบาะแสโดยสมัครใจ

### 4.2.1 มาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแส

ประเด็นปัญหาภายใต้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันไม่ว่าจะเป็นประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ในส่วนของหุ้นส่วนและบริษัทจำกัด พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 รวมทั้งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 คือ กฎหมายดังกล่าวไม่ได้มีบทบัญญัติที่ชัดเจนในการกำหนดถึงขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคคลในองค์กร นายจ้าง ฝ่ายบริหาร หรือหน่วยงานในองค์กรธุรกิจในการสร้างหรือจัดให้มีช่องทางสำหรับการแจ้งเบาะแสในองค์กรที่จะช่วยส่งเสริมให้เกิดความคุ้มครองตามกฎหมายแก่ผู้แจ้งเบาะแส แม้จะมีบทบัญญัติทางกฎหมายตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ในการห้ามการกระทำที่ไม่เป็นธรรมต่อพนักงาน ลูกจ้าง หรือบุคคลที่มีความผูกพันตามสัญญาในการแจ้ง

เบาะแสหรือให้ความร่วมมือใด ๆ ต่อคณะกรรมการหรือสำนักงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลโดยตรงเท่านั้น การแจ้งเบาะแสที่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายดังกล่าวถือเป็นการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสในการแจ้งเบาะแสมานนอกองค์กร (External Whistleblowing) ทำให้เกิดประเด็นปัญหาในการบังคับใช้ในทางปฏิบัติ คือ การที่กฎหมายไม่ได้มีบทบัญญัติคุ้มครองหรือสนับสนุนให้เกิดการแจ้งเบาะแสมานในองค์กร (Internal Whistleblowing) ก่อนที่จะมีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวออกไปภายนอกองค์กรหรือสำนักงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลซึ่งเป็นลักษณะของการแจ้งเบาะแสที่สอดคล้องกับข้อกำหนดตามหลักการพื้นฐานประมวลจรรยาบรรณนานาชาติของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานจรรยาบรรณระหว่างประเทศของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (International Ethics Standards Board for Accountants : IESBA) ในการพิจารณาช่องทางการแจ้งเบาะแสมานการกระทำความผิดภายในองค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานให้ในลำดับแรก ก่อนการเปิดเผยข้อมูลไปภายนอก เนื่องจากการแจ้งเบาะแสมานในองค์กรถือเป็นแนวปฏิบัติในการป้องกันไม่ให้ข้อมูลภายในองค์กรรั่วไหลออกไปอันอาจส่งผลกระทบต่อหน่วยงาน องค์กรธุรกิจ หรือความเชื่อมั่นในระบบตลาดทุน รวมไปถึงการจัดการแก้ไขปัญหาหรือการดำเนินการตรวจสอบภายในองค์กรได้รวดเร็วและทันทั่วทั้งก็จะทำให้เกิดประสิทธิภาพในการแจ้งเบาะแสมานมากขึ้น

บทบัญญัติทางกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาในการให้ความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสมานภายใต้กฎหมาย SEA นั้นมีความคล้ายคลึงกันกับมาตรา 89/2 ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ในการห้ามการกระทำที่ไม่เป็นธรรมหรือกลั่นแกล้งต่อผู้แจ้งเบาะแสที่เป็นผู้ที่เตรียมข้อมูล นำเสนอ หรือเป็นพยานในการกระทำความผิดตามกฎหมาย SEA ต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของอเมริกา (Commission) ซึ่งเป็นความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสที่มีการแจ้งเบาะแสมานนอกองค์กรต่อหน่วยงานกำกับดูแล อย่างไรก็ตามมาตรการคุ้มครองทางกฎหมายของ SEA ยังมีบทบัญญัติในการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสมานครอบคลุมถึงผู้แจ้งเบาะแสมานภายใต้กฎหมาย SOX ที่มีความครอบคลุมถึงการแจ้งเบาะแสมานในองค์กรต่อคณะกรรมการตรวจสอบหรือหน่วยงานรับแจ้งเบาะแสมานในองค์กร รวมถึงการขยายความคุ้มครองออกไปกว้างกว่าบริษัทจดทะเบียน ในการขยายขอบเขตไปถึงบริษัทอื่น ๆ ที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลหรือควบคุมโดยบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ด้วย ดังนั้นโดยภาพรวมแล้วความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสมานตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกาให้ความคุ้มครองและสนับสนุนการแจ้งเบาะแสมานทั้งภายในองค์กรและภายนอกองค์กร โดยครอบคลุมบริษัทในเครือเดียวกันทั้งหมด

บทบัญญัติทางกฎหมายในการให้ความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสมานของสหราชอาณาจักรมีความมุ่งเน้นในการให้ความคุ้มครองและสนับสนุนการแจ้งเบาะแสมานในองค์กรเป็นประการสำคัญ กล่าวคือ ตามบทบัญญัติทางกฎหมายของ PIDA มีข้อกำหนดในการแจ้งเบาะแสที่ได้รับความคุ้มครองคือการแจ้งเบาะแสมานต่อ นายจ้าง หรือบุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการรับแจ้งเบาะแสมานซึ่งเป็นแนวทางการแจ้งเบาะแสมานในองค์กรก่อนที่จะนำข้อมูลไปเปิดเผยภายนอกองค์กรโดยลักษณะอื่นหรือการเปิดเผยทั่วไปในกรณีที่มีเหตุจำเป็นเร่งด่วนที่

เหมาะสมเท่านั้น ซึ่งหน่วยงานกำกับดูแลตามที่กฎหมายกำหนดในการรับแจ้งเบาะแสของสหราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีค่อนข้างหลากหลายและมีหลายช่องทางตามแต่ละประเภทของการกระทำ ความผิดหรือเบาะแสที่ได้อีกประการหนึ่ง

#### 4.2.2 มาตรการทางกฎหมายในการเยียวยาผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแส

นอกเหนือจากมาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสให้มีความครอบคลุมแล้ว หากมีกลไกทางกฎหมายในการเยียวยาความเดือดร้อนเสียหายแก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสเมื่อเกิดความเสียหายหรือมีผลกระทบเกิดขึ้นก็จะสามารถช่วยเสริมสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้อีกประการหนึ่ง

ในปัจจุบันบทบัญญัติของกฎหมายตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ที่มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสโดยตรงก็ไม่ได้การบัญญัติในส่วนของการเยียวยาความเสียหาย การเรียกร้องสิทธิหรือการดำเนินการตามกฎหมายใด ๆ ในเรื่องนี้ไว้โดยเฉพาะ เนื่องจากตัวบทบัญญัติมีเพียงผลกระทบของฝั่งผู้กระทำการฝ่าฝืนบทบัญญัติตามมาตรา 89/2 เท่านั้น ดังนั้นกรณีที่มีการกระทำผิดและมีการดำเนินการที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้แจ้งเบาะแสก็ไม่ได้มีบทบัญญัติใด ๆ ที่จะช่วยเยียวยาผู้แจ้งเบาะแสอย่างเป็นรูปธรรม

กรณีของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการเยียวยาและเรียกร้องสิทธิตามกฎหมาย SEA ไว้อย่างชัดเจนภายใต้ Section 21F(h)(1)(C) ถึงขอบเขตวิธีการดำเนินการฟ้องร้องเพื่อเรียกร้องสิทธิในการเยียวยา รวมถึงมาตรการในการเยียวยาผู้เสียหายจากการแจ้งเบาะแสตามกฎหมาย SOX ก็มีบทบัญญัติชัดเจนในการดำเนินการตามกฎหมายผ่านหน่วยงานกลางอย่าง Occupational Health & Safety Administration (OHSA) ในการเรียกร้องสิทธิ การชดเชยและเยียวยาจากนายจ้างได้ ดังกรณีของคุณ Tony Menendez ซึ่งเป็นพนักงานบัญชีในบริษัทพลังงานยักษ์ใหญ่ระดับโลกมีการแจ้งเบาะแสเกี่ยวกับการกระทำผิดตามกฎหมาย SOX และได้มีการดำเนินการฟ้องร้องต่อนายจ้างให้ชดเชยค่าเสียหายและเยียวยาผ่าน OHSA ซึ่งผลของการดำเนินการดังกล่าวทำให้คุณ Tony Menendez ชนะคดีและได้รับสินไหมทดแทนเป็นการเยียวยาในท้ายที่สุด<sup>110</sup>

ในขณะที่การดำเนินการเรียกร้องสิทธิตามกฎหมายของผู้แจ้งเบาะแสในการชดเชยค่าเสียหายเป็นค่าสินไหมทดแทนและเยียวยานั้นแทรกวมอยู่ภายใต้กฎหมาย PIDA ให้เป็นฐานความผิดที่เกี่ยวข้องกับการแจ้ง

<sup>110</sup> David S. Christensen and Gerald Calvasina, Halliburton Whistleblower Tony Menendez - An Accountant with Moral Courage June 2020, [Online], available from <https://openspaces.unk.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1118&context=mpjbt>, 24 August 2021.

แรงงานใน Employment Right Act 1996 (ERA) ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการเลิกจ้างที่ไม่เป็นธรรม ในการที่ผู้จ้างเบาะแสกระทำการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับของนายจ้างแต่เป็นการเปิดเผยข้อมูลเพื่อประโยชน์สาธารณะและมืองค์ประกอบของข้อมูลที่ถูกต้องครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดสามารถดำเนินการฟ้องร้องเพื่อให้ได้รับสิทธิในการเยียวยาได้ภายใต้การวินิจฉัยของศาล

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบประเด็นปัญหาทางกฎหมายของประเทศไทยและต่างประเทศดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างและข้อจำกัดของมาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการคุ้มครองและเยียวยาผู้จ้างเบาะแส ผู้ศึกษาวิจัยพบว่ามาตรการคุ้มครองผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสของประเทศไทยยังคงมีช่องว่างในการคุ้มครองผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเมื่อมีการแจ้งเบาะแสในทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้กฎหมายตามมาตรา 89/2 ของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ให้สอดคล้องและเชื่อมโยงกับการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมไปถึงประเด็นของการเรียกร้องสิทธิในการเยียวยาผลกระทบหรือลดทอนความเสียหายจากการแจ้งเบาะแส ดังนั้นผู้ศึกษาวิจัยเห็นว่าแนวทางที่เหมาะสมที่จะช่วยเสริมสร้างให้เกิดกระบวนการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพจะต้องอาศัยมาตรการทั้งทางกฎหมายและแนวทางปฏิบัติอื่น ๆ ที่เหมาะสมโดยการสอดประสานกันทั้งผู้บริหารหรือนายจ้างขององค์กรธุรกิจ หน่วยงานกำกับดูแลภายในองค์กร และหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลของรัฐโดยแบ่งออกเป็น 2 ประเภทดังต่อไปนี้

#### 1.) มาตรการทางด้านการกำกับดูแลกิจการขององค์กรธุรกิจ

การบริหารงานภายในองค์กรธุรกิจของภาคเอกชนและการเสริมสร้างกระบวนการในการกำกับดูแลไม่ว่าจะเป็นบริษัทเอกชนที่อยู่ในรูปแบบหุ้นส่วนหรือบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ในส่วนของหุ้นส่วนและบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดตามพระราชบัญญัติมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มีความจำเป็นต้องนำหลักการของการกำหนดข้อบังคับและนโยบายขององค์กรธุรกิจมาปรับใช้ เนื่องจากหลักการดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับการกำหนดสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบ รวมถึงการกำหนดโครงสร้างขององค์กรธุรกิจที่มีผลต่อการให้ความคุ้มครองผู้จ้างเบาะแสและกระบวนการแจ้งเบาะแสภายในองค์กรให้เกิดประสิทธิภาพโดยตรง ดังนั้นการแจ้งเบาะแสหรือกระบวนการรับแจ้งเบาะแสภายในองค์กรต้องอาศัยผู้บริหารหรือผู้นำในองค์กร (Tone at the top) เป็นผู้ริเริ่มตั้งแต่การออกข้อบังคับ นโยบายของบริษัทหรือองค์กรธุรกิจ และการกำหนดโครงสร้างขององค์กรธุรกิจผ่านกระบวนการควบคุมภายในองค์กรธุรกิจโดยการจัดตั้งให้มีหน่วยงานกำกับดูแลภายในหรือบุคคลที่มีหน้าที่ในการรับเรื่องร้องเรียนภายในองค์กร และการกำหนดบทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานกำกับดูแลภายในหรือบุคคลที่มีหน้าที่ในการรับเรื่องร้องเรียนดังกล่าวในนโยบายและข้อบังคับของบริษัทก็จะช่วยส่งเสริมให้เกิดสภาพบังคับตาม

บทบาทและหน้าที่ดังกล่าวได้ เพื่อเสริมสร้างความมั่นใจและบรรยากาศของการสร้างความโปร่งใสในองค์กร เพื่อเป็นเกราะคุ้มกันให้กับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแส

2.) มาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองเยียวยาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีโดยผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของรัฐ

มาตรการอื่น ๆ ที่นำไปปรับใช้สำหรับองค์กรธุรกิจในการกำกับดูแลกิจการไม่สามารถครอบคลุมความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสดังกล่าวอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลอย่างแท้จริง หากขาดมาตรการทางกฎหมายที่สามารถบังคับใช้ได้จริงในการคุ้มครองและเยียวยาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสดังกล่าวโดยผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของรัฐ ดังนั้นผู้ศึกษาวิจัยเห็นว่าควรมีการปรับปรุงหรือเพิ่มเติมตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสดังกล่าวให้สอดคล้องกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งมาตรา 89/2 ของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ให้มีความครอบคลุมในการคุ้มครองผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสด้านช่องทางภายในองค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานภายในด้วย รวมถึงขอบเขตของความคุ้มครองที่ไม่ควรจำกัดเฉพาะการแจ้งเบาะแสดังกล่าวการกระทำผิดที่กำหนดไว้เฉพาะกฎหมายฉบับนี้เท่านั้น แต่ควรครอบคลุมถึงการกระทำผิดอื่น ๆ ที่สามารถส่งผลกระทบเป็นวงกว้าง อย่างเช่น การกระทำผิดตามกฎหมายสิ่งแวดล้อม การกระทำผิดที่เกี่ยวข้องกับการฉ้อฉลหรือฉ้อโกงในทางบัญชีหรือเกี่ยวข้องกับทางการเงิน เป็นต้น

#### 4.2.3 มาตรการส่งเสริมและสนับสนุนในการแจ้งเบาะแสดังกล่าวโดยการเงินรางวัล

นอกเหนือจากมาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองและเยียวยาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสดังกล่าวแล้ว ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการกำหนดมาตรการส่งเสริมในการให้เงินรางวัลเพิ่มเติมสำหรับการแจ้งเบาะแสดังกล่าวการกระทำผิดภายใต้ข้อกำหนดตาม Section 21F ซึ่งเป็นมาตรการที่มีส่วนช่วยในการสนับสนุนและส่งเสริมให้เกิดการแจ้งเบาะแสดังกล่าวที่มีประโยชน์และมีประสิทธิภาพในการกำกับดูแลให้เกิดความโปร่งใสได้เพิ่มมากขึ้นจากสถิติและรายงานสรุปผลประจำปีของสหรัฐอเมริกา<sup>111</sup> ภายใต้ข้อกำหนดในการให้เงินรางวัลตอบแทนแก่ผู้ให้ข้อมูลต้นตอ (Original information) ที่ผู้แจ้งเบาะแสดังกล่าวหรือมาจากการวิเคราะห์ด้วยตนเองจนนำไปสู่การดำเนินทางกฎหมายจะได้รับเงินรางวัลตอบแทนในสัดส่วน

<sup>111</sup> the Securities and Exchange Commission, “2020 Annual report to congress: Whistleblower program”, [Online], 11 November 2021 Available from [https://www.sec.gov/files/2020%20Annual%20Report\\_0.pdf](https://www.sec.gov/files/2020%20Annual%20Report_0.pdf), 5 November 2021

ร้อยละ 10 - 30 จากเงินที่ได้รับจากการดำเนินการทางกฎหมายจากกระทำความผิดนั้น หากมูลค่าของค่าปรับสินไหมจากการดำเนินคดีมากกว่าหนึ่งล้านเหรียญสหรัฐอเมริกา<sup>112</sup>

ภายใต้ข้อกำหนดและเงื่อนไขการได้รับเงินรางวัลดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งหมายรวมถึงพนักงานบัญชีภายในองค์กรหรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตก็มีสิทธิได้รับเงินรางวัลดังกล่าวเช่นเดียวกัน<sup>113</sup>

นอกจากนี้ยังมีงานวิจัยของทั้งไทยและต่างประเทศเกี่ยวกับการให้เงินรางวัลตอบแทนการแจ้งเบาะแสว่าเป็นปัจจัยที่สำคัญอีกประการหนึ่งในการส่งเสริมให้เกิดการแจ้งเบาะแส และเงินรางวัลที่ให้ตอบแทนนั้นก็ควรอยู่ในอัตราส่วนที่เป็นร้อยละที่เหมาะสมเพื่อจูงใจ และมีการกำหนดเงื่อนไขที่เหมาะสมที่ควร โดยการประยุกต์ใช้จากรูปแบบการให้รางวัลของสหรัฐอเมริกามาเป็นกรณีศึกษาในการปรับใช้ให้เหมาะสมกับประเทศไทย<sup>114</sup>

ผู้ศึกษาวิจัยเห็นว่าการเพิ่มเติมมาตรการในด้านการให้รางวัลจูงใจเพื่อส่งเสริมให้เกิดการแจ้งเบาะแสดังกล่าวอาจจะเป็นอีกวิธีหนึ่งที่สามารถช่วยส่งเสริมให้เกิดความร่วมมือในการแจ้งเบาะแสได้ อย่างไรก็ตามกลไกหรือวิธีการกำหนดการให้เงินรางวัลจูงใจในการแจ้งเบาะแสดังกล่าวจะต้องมีความรัดกุมและสมเหตุสมผล รวมถึงกระบวนการพิจารณาในการกำหนดเงินรางวัลจะต้องมีความโปร่งใส ลดทอนการใช้ดุลพินิจและตรวจสอบได้เพื่อไม่ให้เกิดผลในทางตรงกันข้าม

<sup>112</sup> American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), “Dodd-Frank Whistleblower Rules”, [Online] available from <https://us.aicpa.org/advocacy/issues/whistleblowerrules>, [20 December 2021]

<sup>113</sup> Jason Zuckerman and Matthew Stock, “Whistleblower Protections and Incentives for Auditors and Accountants”, [Online], 10 November 2021 available from <https://www.zuckermanlaw.com/whistleblower-protections-and-incentives-for-auditors-and-accountants/>, [20 December 2021]

<sup>114</sup> ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์และคณะ, “การประเมินประสิทธิภาพของการแจ้งเบาะแส”, หน้า 274-326.

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาวิเคราะห์ภาพรวมของกฎหมาย กฎเกณฑ์ ระเบียบ และแนวทางในการปฏิบัติที่มีความเกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั้งหมดทั้งของประเทศไทย สหรัฐอเมริกา และสหราชอาณาจักรในบทที่ผ่านมา ๆ มา ผู้ศึกษาวิจัยได้สรุปประเด็นไว้ในบทสรุปและข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

#### 5.1 บทสรุป

การแจ้งเบาะแสการกระทำผิด (Whistleblowing) หรือการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการกระทำผิดในทางทุจริต ฉ้อฉล หรือกลโกงต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อส่วนรวมเป็นหลักการที่ได้รับการยอมรับในระดับสากลว่าสามารถช่วยส่งเสริมให้เกิดความโปร่งใสแก่สังคมโดยรวม ดังนั้นการขยายขอบเขตของการแจ้งเบาะแสให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการสอดส่องกำกับดูแล นอกเหนือจากการกำหนดบทบาทให้ภาคเอกชนเข้ามามีบทบาทหน้าที่ในช่วยกำกับดูแลสอดส่อง (impose duty) ในการรายงานหรือเปิดเผยข้อมูลการกระทำผิดทุจริตแล้ว การให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการเปิดเผยการกระทำผิดโดยสมัครใจ (voluntary disclose) จำเป็นต้องมีกลไกในการช่วยสนับสนุนและส่งเสริมให้เกิดการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ อันได้แก่ มาตรการทางกฎหมายหรือข้อกำหนดเชิงนโยบายที่จะเป็นเครื่องมือในการกำหนดกรอบกติกา ช่องทางและกระบวนการในการแจ้งเบาะแส และมาตรการในการส่งเสริมและสนับสนุนในการคุ้มครองเยียวยาผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแส รวมไปถึงการสร้างแรงจูงใจอื่นอย่างการให้รางวัล

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นวิชาชีพศาสตร์หนึ่งที่มีความเกี่ยวข้องกับการจัดการหรือระบบระเบียบการบริหารงานของทุกภาคส่วนในองค์กร ไม่ว่าจะ เป็นกระบวนการควบคุมการทำงานภายในองค์กร หรือการกระบวนการวางแผนงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนอข้อมูลหรือการตัดสินใจ ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นบุคคลที่มีความใกล้ชิดหรือสามารถเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ ภายในองค์กร ได้หลากหลายด้าน ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงเป็นผู้ที่มีความใกล้ชิดกับข้อมูล รวมทั้งสามารถพบเห็นเบาะแสหรือการกระทำทุจริตภายในองค์กรหรือหน่วยงานซึ่งเป็นผู้รับบริการทางวิชาชีพได้ ด้วยเหตุประการนี้เองจึงมีการกำหนดกติกาพื้นฐานทางจริยธรรมทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพในการเก็บรักษาความลับ (Confidentiality) ซึ่งเป็นสากลพื้นฐานทางจรรยาบรรณที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพของแต่ละประเทศ อย่างไรก็ตามจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพในด้านการรักษาความลับนี้เอง



จะต้องมีความสมดุลระหว่างแนวทางการควบคุมและการเปิดเผยข้อมูลให้มีความเหมาะสม โดยผู้ศึกษาวิจัยได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบข้อกำหนดทางจรรยาบรรณดังกล่าวพบว่า ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 มีข้อกำหนดทางหลักการพื้นฐานคล้ายคลึงกันกับประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อกำหนดหรือแนวทางของสหราชอาณาจักรที่พัฒนามาจากหลักการพื้นฐานประมวลจรรยาบรรณนานาชาติ ของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานจรรยาบรรณระหว่างประเทศ (International Ethics Standards Board for Accountants : IESBA) แต่จากการศึกษาวิจัยพบว่าข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 ยังขาดความชัดเจนในส่วนของข้อกำหนดกรอบข้อบังคับและแนวทางของการแจ้งเบาะแสเพื่อประโยชน์สาธารณะ ในการเปิดช่องให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถเพิกเฉยต่อหลักการดังกล่าวได้ในกรณีที่เป็นการแจ้งเบาะแสหรือการรายงานข้อสังเกตอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีประสบพบเห็นและแนวทางการปฏิบัติในการแจ้งเบาะแสภายในองค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานกำกับดูแลภายในองค์กรเป็นลำดับแรก (Internal Whistleblowing) ก่อนการแจ้งเบาะแสต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลภายนอก (External Whistleblowing) รวมถึงข้อควรพิจารณาและปฏิบัติในการแจ้งเบาะแสต่อหน่วยงานภายนอกดังกล่าวที่เหมาะสม

ในขณะเดียวกันบทบัญญัติทางกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสมีปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ตามมาตรา 89/2 ในการให้ความคุ้มครองแก่ผู้แจ้งเบาะแสทั้งลูกจ้าง พนักงาน และบุคคลที่รับจ้างทำงานให้ซึ่งเป็นการคุ้มครองบุคคลที่มีสัมพันธ์และผูกพันตามสัญญา กับบริษัทจดทะเบียน ในกรณีนี้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เข้าทำสัญญาและมีผลผูกพันตามสัญญาไม่ว่าจะในฐานะลูกจ้างหรือพนักงานที่ให้บริการภายในองค์กรอย่างผู้จัดทำบัญชี หรือผู้สอบบัญชีที่มีสัญญาว่าจ้างในการให้บริการตรวจสอบบัญชี รวมถึงที่ปรึกษาทางบัญชีที่มีสัญญาว่าจ้างกับบริษัทอยู่ภายใต้ขอบเขตการให้ความคุ้มครองตามบทบัญญัตินี้เช่นเดียวกัน แต่จากการศึกษาวิจัยพบว่าบทบัญญัติทางกฎหมายในดังกล่าวยังมีช่องว่างในการบังคับใช้หรือการให้ความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสไม่ครอบคลุมทุกมิติช่องทางในการแจ้งเบาะแส โดยเฉพาะอย่างยิ่งบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสที่ได้กระทำการแจ้งเบาะแสภายในองค์กรธุรกิจหรือหน่วยงาน ซึ่งเป็นลักษณะสำคัญของการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการรักษาความสมดุลระหว่างการรักษาความลับตามมาตรฐานวิชาชีพและประโยชน์สาธารณะ รวมถึงบทบัญญัติทางกฎหมายในการเยียวยาผู้แจ้งเบาะแสโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กระทำการแจ้งเบาะแสและอาจจะมีผลกระทบต่อนหน้าที่การงานหรือการปฏิบัติงานทางวิชาชีพ ซึ่งกฎหมายความคุ้มครองดังกล่าวของประเทศไทยยังไม่ปรากฏชัดเจนเช่นเดียวกัน รวมถึงกฎหมายใน

การให้ความคุ้มครองผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสของบริษัทที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์ฯ ก็ยังไม่มีปรากฏบทบัญญัติที่ให้ความคุ้มครองอย่างชัดเจนเช่นเดียวกัน

การดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการแจ้งเบาะแสให้เกิดประสิทธิภาพประสิทธิผลต้องมีความสอดคล้องกันทั้งช่องทางในการแจ้งเบาะแส ระบบและการจัดการเบาะแส รวมถึงมาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองเหยี่ยวา เนื่องจากกระบวนการดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและพิจารณาการแจ้งเบาะแสหรือการแจ้งเบาะแสโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่ต้องตระหนักถึงผลกระทบโดยรวมต่อผู้มีส่วนได้เสียทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิด

การบริหารงานภายในองค์กรธุรกิจของภาคเอกชนและการเสริมสร้างกระบวนการในการกำกับดูแลกิจการตั้งแต่การออกข้อบังคับ นโยบายของบริษัทหรือองค์กรธุรกิจ และการกำหนดโครงสร้างขององค์กรธุรกิจผ่านกระบวนการควบคุมภายในองค์กรธุรกิจโดยการจัดตั้งให้มีหน่วยงานกำกับดูแลภายในหรือบุคคลที่มีหน้าที่ในการรับเรื่องร้องเรียนภายในองค์กร และการกำหนดบทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานกำกับดูแลภายในหรือบุคคลที่มีหน้าที่ในการรับเรื่องร้องเรียนในนโยบายและข้อบังคับของบริษัทก็จะช่วยส่งเสริมให้เกิดการแจ้งเบาะแสมีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตามมาตรการอื่น ๆ ที่นำไปปรับใช้สำหรับองค์กรธุรกิจในการกำกับดูแลกิจการไม่สามารถครอบคลุมความคุ้มครองผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลอย่างแท้จริง หากขาดมาตรการทางกฎหมายที่สามารถบังคับใช้ได้อย่างแท้จริงในการคุ้มครองและเหยี่ยวาโดยผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลของรัฐให้มีความครอบคลุมในการคุ้มครองผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสผ่านช่องทางภายในองค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานภายในด้วย รวมถึงขอบเขตของความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสที่ไม่ควรจำกัดเฉพาะการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดที่กำหนดไว้เฉพาะกฎหมายฉบับนี้เท่านั้น แต่ควรครอบคลุมถึงการกระทำความผิดอื่น ๆ ที่สามารถส่งผลกระทบเป็นวงกว้างอีกด้วย

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาวิจัยและบทสรุปข้างต้นแสดงให้เห็นว่าควรมีการส่งเสริมให้เกิดกลไกในการคุ้มครองเหยี่ยวาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแสโดยการแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนของมาตรการทางกฎหมาย กฎเกณฑ์ ข้อบังคับหรือแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันดังต่อไปนี้

**ประการแรก การสร้างความสมดุลระหว่างการรักษาความลับตามมาตรฐานทางวิชาชีพและประโยชน์สาธารณะ** โดยผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีจะต้องพิจารณาถึงผลกระทบโดยรวมในการ

รักษาความลับตามมาตรฐานทางวิชาชีพและการแจ้งเบาะแสเพื่อประโยชน์สาธารณะ นอกจากนั้นใน ส่วนของข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรมีการกำหนด กรอบข้อบังคับและแนวทางให้ชัดเจนเป็นระบบขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งเบาะแสหรือการตอบสนองต่อ การไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติทางกฎหมายที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ประสบพบเห็นเพื่อเป็นแนวทางให้กับ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถปฏิบัติตามได้อย่างเป็นรูปธรรม ไม่นั่นหนักไปทางใดทางหนึ่งมากเกินไป ทั้งด้านการรักษาความลับตามมาตรฐานทางวิชาชีพและการแจ้งเบาะแสเพื่อประโยชน์สาธารณะจะสามารถ ช่วยส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพในการแจ้งเบาะแสโดยผู้ประกอบวิชาชีพมากยิ่งขึ้น

ดังนั้นผู้ศึกษาวิจัยขอเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วย จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในการเพิ่มกรอบแนวทางสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ ให้บริการสาธารณะและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยธุรกิจสำหรับการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายและข้อบังคับไว้เป็นแนวทางพื้นฐานสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการกำหนดกรอบหรือขอบเขต หน้าที่ที่ชัดเจนของฝ่ายบริหารในการสร้างหรือจัดให้มีช่องทางสำหรับการแจ้งเบาะแสในองค์กรโดยเฉพาะ และบทบาทหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการพิจารณาและทำความเข้าใจกฎ กติกา หรือข้อกำหนด ทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด รวมทั้งการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับด้วยเหตุอัน ควรเชื่ออย่างสมเหตุสมผล การพิจารณาช่องทางการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดภายในองค์กรธุรกิจหรือ หน่วยงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานให้ในลำดับแรกก่อนการเปิดเผยข้อมูลไปภายนอก รวมถึงข้อ ควรพิจารณาและปฏิบัติในการแจ้งเบาะแสต่อหน่วยงานภายนอกที่เหมาะสมในกรณีที่ไม่มีการตอบสนองหรือ ดำเนินการเกี่ยวกับเบาะแสจากหน่วยงานหรือผู้บังคับบัญชาภายในองค์กร โดยนำแนวทางหลักการพื้นฐาน ประมวลจรรยาบรรณนานาชาติของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานจรรยาบรรณระหว่างประเทศ (International Ethics Standards Board for Accountants : IESBA) ปี 2018 มาเป็นกรณีศึกษาในการ พัฒนาและปรับปรุง

**ประการที่สอง** มาตรการภายในองค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานในการกำกับดูแลกิจการ ในการ กำหนดสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบ รวมถึงการกำหนดโครงสร้างขององค์กรธุรกิจที่โดยการมีส่วนร่วม จากผู้บริหารหรือผู้นำในองค์กร (Tone at the top) เป็นผู้ริเริ่มตั้งแต่การออกข้อบังคับ นโยบายของบริษัท หรือองค์กรธุรกิจ และการกำหนดโครงสร้างขององค์กรธุรกิจผ่านกระบวนการควบคุมภายในองค์กรธุรกิจโดย การจัดตั้งให้มีหน่วยงานกำกับดูแลภายในหรือบุคคลที่มีหน้าที่ในการรับเรื่องร้องเรียนภายในองค์กร และการ กำหนดบทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานกำกับดูแลภายในหรือบุคคลที่มีหน้าที่ในการรับเรื่อง ร้องเรียนดังกล่าวในนโยบายและข้อบังคับของบริษัท รวมถึงการกำหนดข้อห้ามในการกระทำการก่อกวนก่อกำลัง หรือไม่เป็นธรรมต่อลูกจ้างหรือคู่สัญญาในการแจ้งเบาะแสในข้อกำหนดและนโยบายของบริษัท

**ประการที่สาม** มาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองเยียวยาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแส ให้มีความครอบคลุมและสอดคล้องเชื่อมโยงกัน โดยเฉพาะพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ที่ควรมีการแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติทางกฎหมายดังกล่าวเพิ่มเติม ให้มีความคุ้มครองที่ครอบคลุมการแจ้งเบาะแสภายในองค์กรธุรกิจนอกเหนือจากการให้ความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสหรือให้ความร่วมมือแก่คณะกรรมการกำกับดูแลภายใต้มาตรา 89/2 พร้อมทั้งการขยายขอบเขตให้ครอบคลุมถึงบริษัทลูกหรือบริษัทอื่น ๆ ที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทหลักทรัพย์ด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติตามมาตรา 89/2 ดังกล่าวในการให้ความคุ้มครองต่อผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงทั้งด้านการปฏิบัติงานตามสัญญาการให้บริการตัวแทน คู่ค้าตามสัญญา หรือการเป็นลูกจ้าง พนักงานของบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทภายใต้การควบคุมของบริษัทหลักทรัพย์ดังกล่าวต่อการปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมหรือการกระทำอื่นใดที่เป็นการกลั่นแกล้งแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการแจ้งเบาะแส หรือให้ความร่วมมือในการแจ้งเบาะแสทั้งภายในองค์กรธุรกิจอย่างเหมาะสม รวมถึงการมีมาตรการลงโทษต่อผู้กระทำความผิดตามบทบัญญัติดังกล่าวในการชดใช้และเยียวยาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่ได้รับผลกระทบจากการปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมดังกล่าวด้วย

**ประการที่สี่** มาตรการส่งเสริมและสนับสนุนในการแจ้งเบาะแสอื่น ๆ โดยการให้เงินรางวัล เป็นมาตรการกระตุ้นด้วยการให้รางวัลจูงใจเพื่อส่งเสริมให้เกิดการแจ้งเบาะแสการกระทำความผิดในการส่งเสริมให้เกิดความร่วมมือในการแจ้งเบาะแส แต่อย่างไรก็ตามกลไกหรือวิธีการกำหนดการให้เงินรางวัลจูงใจในการแจ้งเบาะแสจะต้องมีความรัดกุมและสมเหตุสมผล โดยอาจกำหนดการให้เงินรางวัลเป็นสัดส่วนร้อยละจากมูลค่าของตัวเงินที่ได้รับจากการดำเนินการทางกฎหมายจากกระทำความผิดนั้นหากมีการบังคับดำเนินคดีและเรียกค่าปรับแล้ว เป็นต้น รวมถึงกระบวนการพิจารณาในการกำหนดเงินรางวัลจะต้องมีความโปร่งใส ลดทอนการใช้ดุลพินิจและตรวจสอบได้เพื่อไม่ให้เกิดผลในทางตรงกันข้าม โดยนำรูปแบบและแนวทางปฏิบัติของสหรัฐอเมริกาเป็นตัวอย่างและกรณีศึกษาในการประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย

## รายการอ้างอิง

### หนังสือภาษาไทย

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525

### หนังสือภาษาต่างประเทศ

Vinten, G., Whistleblowing: corporate help or hindrance? Management Decision, 1992.

### วิทยานิพนธ์ไทย

สุรโชติ ชุมตริ่นอก, “ความเห็นของนักบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต่อมาตรการแจ้งเบาะแส การคุ้มครอง และการให้ความเป็นธรรมต่อพนักงานผู้แจ้งเบาะแสการทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายกระเบียบ และจรรยาบรรณขององค์กรตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี”, วิทยานิพนธ์บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2552.

ผ.ศ.ดร.วิษณุพงษ์ โพธิพิรุฬห์ และ ดร.อังศุธร ศรีสุทธิสอาด, “รายงานวิจัย ราชการไทยไร้คอร์รัปชัน: การสำรวจความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่รัฐต่อการแจ้งเบาะแสการทุจริต”, 2552.

ธรรมสาร ทิพรังสี, “มาตรการทางกฎหมายการให้ความคุ้มครองผู้แจ้งเบาะแสในบริษัทจดทะเบียน”, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.

ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์ ดร.ปิติ เอี่ยมจรรย์อุบลาก ดร.ณัชพล จิตติรัตน์และวิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, “การประเมินประสิทธิภาพของการแจ้งเบาะแส”, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย โดยทุนสนับสนุนการวิจัยจากสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ, ธันวาคม 2560.

แวนด้า นิลยา คาล, “มาตรการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลของผู้แจ้งเบาะแส ฯ (Whistleblower) ภายใต้กฎหมายหลักทรัพย์, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561

ศิวัญจพร ลือชานิมิตจิต, “การคุ้มครองลูกจ้างผู้แจ้งเบาะแสที่เกี่ยวพันกับความลับทางการค้าของ นายจ้าง”, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2562

### บทความภาษาไทย

ศูนย์พัฒนาธุรกิจเพื่อความยั่งยืน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวปฏิบัติด้านการกำกับดูแลกิจการที่ดี เรื่อง แนวทางการจัดทำนโยบายและวิธีปฏิบัติการแจ้งเบาะแส (Whistle Blowing)

ศูนย์พัฒนาการกำกับดูแลกิจการบริษัทจดทะเบียน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. มาตรการในการแจ้งเบาะแส (WHISTLEBLOWING) สำคัญอย่างไร. วารสารตลาดหลักทรัพย์ ปีที่ 10 ฉบับที่ 9 เดือนกุมภาพันธ์ 2550.

ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์ ดร.ปิติ เอี่ยมจรรย์อุบลาก ดร.ณัชพล จิตติรัตน์และวิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, การประเมินประสิทธิภาพของการแจ้งเบาะแส, วารสารกฎหมาย คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีที่ 39 ฉบับที่ 1 เดือนมีนาคม 2564.

นิภาพพัฒน์ วงศ์วัฒนะเดช, วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย ปีที่ 7 ฉบับที่ 1 เดือนมิถุนายน 2558

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เรื่อง หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี สำหรับบริษัทจดทะเบียน, ปี 2560

### บทความภาษาต่างประเทศ

J.G.Starke QC, Submission no.119, The Protection of Public Service Whistleblowers: Parts I and II, Australian Law Journal Offprint.

Chang, Y., Wilding, M., & Shin, M. C. Determinants of whistleblowing intention: evidence from the South Korean government. Public Performance & Management Review. 2017.

Cho, Y. J., & Song, H. J. Determinants of whistleblowing within government agencies. Public Personnel Management. 2015.

Gregory J. Krivacek, “Whistleblowing by the CPA: Legality vs. Ethics”, Journal of Finance and Accountancy, Robert Morris University, May 2021

International Federation of Accountants (IFAC): Responding to non-compliance with laws and regulations Fact Sheet, July 2016.

### สื่ออิเล็กทรอนิกส์ภาษาไทย

สกล หาญสุทธีวารินทร์, “ผู้สอบบัญชีกับการต้านทุจริต”, คอลัมน์ค้าๆ ขายๆ กับกฎหมายธุรกิจ: กรุงเทพธุรกิจ 19 เมษายน 2564, แหล่งที่มา

<https://www.bangkokbiznews.com/news/detail/933042>, [19 สิงหาคม 2564]

“หลังมีการ ร้อง ก.ล.ต.ตรวจสอบ บริษัทกรู๊ปลีส จำกัด (มหาชน) หรือ "GL" และบริษัทย่อยใน กัมพูชา ล่าสุดมีการเปิดผลสอบกรู๊ปลีส พบเส้นทางการเงินปริศนาเพียบ”. หนังสือพิมพ์ฐานเศรษฐกิจ (27 เมษายน 2564), [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

<https://www.thansettakij.com/general-news/477480>, 23 สิงหาคม 2564

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, ประกาศสภาวิชาชีพ ที่ 7/2562 เรื่องคู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หน้า 21, [ออนไลน์], แหล่งที่มา

<https://www.tfac.or.th/upload/9414/fnViSVbaWY.pdf>, 27 กันยายน 2564

ดร. อัฐวุฒิ ปังกร, ทฤษฎีบรรษัทภิบาล 3 ธันวาคม 2546, [ออนไลน์], แหล่งที่มา

<https://thaicg.wordpress.com/tag/conflict-of-interest/> , 29 กันยายน 2564

ศูนย์พัฒนาการกำกับดูแลกิจการบริษัทจดทะเบียน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.

STAKEHOLDER ENGAGEMENT & MATERIALITY ANALYSIS. [ออนไลน์]. สืบค้นจาก

<https://www.setsustainability.com/page/stakeholder-engagement.> , 29 กันยายน 2564

ดร. ธีร์รัฐ บุนนาค, “ตำรวจเรียกตรวจค้น... ดุ้ยงิง..ศาลออกหมายค้น.. ดูตรงไหน” 4 สิงหาคม 2561, [ออนไลน์], สืบค้นจาก

<https://web.facebook.com/EakaratTkn/posts/1702007243258501/>, 30 กันยายน 2564

“หายนะมาเยือน"นักบัญชี" เผย ปปง. เตรียมชงกม.เพิ่มหน้าที่ตรวจสอบฟอกเงิน”. หนังสือพิมพ์คมชัดลึก (12 กันยายน 2564), [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

<https://www.komchadluek.net/news/4833333>, 6 ตุลาคม 2564

เกียรียงานต์ กาญจนะโกคิน, กฎหมายดอต-แฟรงค์ จุดเปลี่ยนอนุพันธ์นอกตลาด : กรุงเทพธุรกิจ สิงหาคม 2555, [ออนไลน์], สืบค้นจาก

<https://www.bangkokbiznews.com/blogs/columnist/100243>, 6 ตุลาคม 2564

ว่าที่ร้อยเอกปิติคุณ นิลถนอม, “Whistleblowing: การเปิดโปงการทุจริตกับราคาที่ต้องจ่าย จะทำอย่างไรให้คนกล้าทำในสิ่งที่ถูกต้อง”, ThaiPublica 31 พฤษภาคม 2563, [ออนไลน์], สืบค้นจาก <https://thaipublica.org/2020/05/pitikhun-nilthanom-09/>, 9 มกราคม 2565

### สื่ออิเล็กทรอนิกส์ภาษาต่างประเทศ

Paul Thompson, “Confidentiality versus Whistleblowing in the Public Interest — Debating the Responsibility of Professional Accountants” April 2014, [Online] available from <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/confidentiality-versus-whistleblowing-public-interest-debating-responsibility-professional>, [20 August 2021]

Dick Carozza, “He fought Halliburton and won”, Fraud Magazine May/June 2016, [Online], available from <https://www.fraud-magazine.com/article.aspx?id=4294992668>, [23 August 2021]

David S. Christensen and Gerald Calvasina, Halliburton Whistleblower Tony Menendez - An Accountant with Moral Courage June 2020, [Online], available from [https://openspaces.unk.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1118&context=m\\_pjbt](https://openspaces.unk.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1118&context=m_pjbt), [24 August 2021]

Janet P. Near and Marcia P/ Miceli, Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing February 1985, P.3, available from



[https://www.researchgate.net/publication/256132631\\_Organizational\\_Dissidence\\_The\\_Case\\_of\\_Whistle-Blowing](https://www.researchgate.net/publication/256132631_Organizational_Dissidence_The_Case_of_Whistle-Blowing), [24 August 2021]

The Economic times, Definition of whistle blower, [online], available from <https://economictimes.indiatimes.com/definition/whistleblower>, [27 September 2021]

Byington, J. Ralph, Blowing the whistle: accountants in industry, [online], available from <http://archives.cpajournal.com/old/16641852.htm>, [27 September 2021]

MARICOPA COUNTY, PROBABLE CAUSE VERSUS REASONABLE SUSPICION, [Online], available from <https://www.maricopa.gov/919/Probable-Cause-Versus-Reasonable-Suspici>, [30 September 2021]

CMS Law-Now. The Public Interest Disclosure Act 1998 ('PIDA'): Legal implications and definitions [Online], Available from [https://www.cms-lawnow.com/ealerts/2002/09/the-public-interest-disclosure-act-1998-pida-legal-implications-and-definitions?cc\\_lang=en](https://www.cms-lawnow.com/ealerts/2002/09/the-public-interest-disclosure-act-1998-pida-legal-implications-and-definitions?cc_lang=en), [6 October 2021]

the Securities and Exchange Commission, “2020 Annual report to congress: Whistleblower program”, [Online], 11 November 2021 Available from [https://www.sec.gov/files/2020%20Annual%20Report\\_0.pdf](https://www.sec.gov/files/2020%20Annual%20Report_0.pdf), [5 November 2021]

Sabastian Niles, “USA Corporate Governance”, [Online] available from <https://iclg.com/practice-areas/corporate-governance-laws-and-regulations/usa>, [10 December 2021]

UK Government, “Guidance Whistleblowing: list of prescribed people and bodies”, [Online], 27 October 2021 Available from <https://www.gov.uk/government/publications/blowing-the-whistle-list-of-prescribed-people-and-bodies--2/whistleblowing-list-of-prescribed-people-and-bodies>, [10 December 2021]

Raj Gnanarajah, “Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International”, [Online] available from <https://sgp.fas.org/crs/misc/R44894.pdf>, [10 December 2021]

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), “Dodd-Frank Whistleblower Rules”, [Online] available from <https://us.aicpa.org/advocacy/issues/whistleblowerrules>, [20 December 2021]

Jason Zuckerman and Matthew Stock, “Whistleblower Protections and Incentives for Auditors and Accountants”, [Online], 10 November 2021 available from <https://www.zuckermanlaw.com/whistleblower-protections-and-incentives-for-auditors-and-accountants/>, [20 December 2021]

### กฎหมายประเทศไทย

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรสยาม พ.ศ. 2535

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ในส่วนของหุ้นส่วนและบริษัทจำกัด

พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วย จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561

ข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง การรับหุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิเป็นหลักทรัพย์  
จดทะเบียน พ.ศ. 2558

### กฎหมายต่างประเทศ

Securities Exchange Act of 1934

Sarbanes-Oxley Act of 2002

Dodd Frank Act of 2010

Public Interest Disclosure Act 1998

American Institute of Certified Public Accountants, Code of Professional Conduct  
December 2014

The International Ethics Standards Board for Accountants, Handbook Code of Ethics  
2018

Chartered Accountants in England and Wales: The Code of Ethics

**อื่น ๆ**

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริต  
กฎเกณฑ์ข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง กรรมการอิสระและกรรมการตรวจสอบ

### ประวัติผู้เขียน

นางสาวจิณณ์นิภา ดีทองกลาง เกิดเมื่อวันที่ 9 ตุลาคม พ.ศ. 2535 จบการศึกษาปริญญาตรี จากคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา 2557 และได้เข้าศึกษา ต่อในระดับมหาบัณฑิต หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปี 2563