หอสมุดกลาง สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 3

บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามที่กฎหมายกำหนด

ผู้สอบบัญชีถือกำเนิดมาจากบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อปี พ.ศ. 2472 โดยได้กำหนดให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่ง หรือ หลายคนตรวจสอบงบดุล แล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ของผู้ถือหุ้น วัตถุประสงค์เพื่อเปิดโอกาสให้บุคคลภายนอก ซึ่งเป็นบุคคลที่ผู้บัญญัติกฎหมายเล็งเห็นว่ามิได้มีส่วนได้เสียในการงานของบริษัท ไม่ว่าจะในฐานะเป็นกรรมการ หรือตัวแทน หรือ ลูกจ้างของบริษัทก็ดี ซึ่งเป็นบุคคลอิสระ มีความเที่ยงธรรม และสุจริตในการออกความเห็นต่องบการเงินที่เตรียมมาโดยกิจการว่าถูกต้องหรือไม่ แต่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีไว้ ใครก็ได้ที่ทำงานทางด้านบัญชี กฎหมายให้ลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินในฐานะผู้สอบบัญชีได้ ดังนั้น ต่อมาในระหว่างปี พ.ศ. 2496 ถึง พ.ศ. 2505 ได้มีการพัฒนา และ วิเคราะห์ถึงปัญหาต่างๆ ที่ควรจะเป็น และปรับปรุงพัฒนาวิชาชีพให้ทัดเทียมกับในต่างประเทศ จึงได้ให้มีการกำหนดคุณวุฒิ และประสบการณ์เพื่อคัดเลือกผู้ที่จะประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีขึ้น และได้ตราพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ขึ้นมา เพื่อกำหนดคุณสมบัติ และพื้นความรู้ของผู้สอบบัญชีให้ได้มาตรฐาน และให้มีคณะกรรมการควบคุมเพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเป็นไปตามความมุ่งหมายของพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 คือ

1. เพื่อให้วิชาชีพการสอบบัญชีรองรับกับการขยายตัวของธุรกิจ และอุตสาหกรรมของประเทศ
2. เพื่อให้การปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีให้เป็นพื้นฐาน และ มาตรฐานเดียวกัน
3. เพื่อให้มีมาตรฐานจึงได้กำหนดผู้ควบคุมการปฏิบัติงานผู้สอบบัญชีขึ้น
4. เพื่อมุ่งหวังจะให้มีการปฏิบัติงานอย่างซื่อสัตย์ สุจริต และเที่ยงธรรม

5. เพื่อเป็นประโยชน์ต่อรัฐ และ บุคคลที่เกี่ยวข้อง

6. เพื่อเป็นผลดีแก่ผู้สอบบัญชีด้วย เนื่องจากจะเป็นวิชาชีพอิสระที่ได้ประกอบการที่เป็นประโยชน์แก่ส่วนรวม และ ประเทศชาติ

นอกจากกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีกฎหมายอื่นที่ออกโดยหน่วยงานต่างๆ ที่มีความรับผิดชอบในการควบคุมกิจการเฉพาะอย่าง เช่น กรมสรรพากร ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ธนาคารแห่งประเทศไทย และกรมการประกันภัย ซึ่งหน่วยงานเหล่านี้ได้ใช้วิธีการทางกฎหมาย และ กฎข้อบังคับต่างๆ ผลักดันให้ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบและภาระหน้าที่มากขึ้น

3.1 วิวัฒนาการของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศไทย

กฎหมายที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย (4: 7-11) พอสรุปได้ดังนี้

พ.ศ. 2418 - ในสมัยรัชกาลที่ 5 มีการจัดตั้ง Royal Office ขึ้น และเรียกหน่วยตรวจสอบบัญชีรัฐบาลว่า Audit Office

พ.ศ. 2455 - มีการตราพระราชบัญญัติลักษณะห้างหุ้นส่วนและบริษัทรัตนโกสินทร์ ศก 130 เพื่อแก้ไขรวบรวมกฎหมายให้เป็นหมวดหมู่ ซึ่งถือเป็นกฎหมายหุ้นส่วนบริษัทฉบับแรกของประเทศไทย และมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการสอบบัญชีบริษัทจำกัดด้วย

พ.ศ. 2467 - มีประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท กำหนดให้บริษัทจำกัดจัดทำบัญชี และ ให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบรวมทั้งกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้สอบบัญชีไว้

พ.ศ. 2472 - ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และใช้เป็นกฎหมายหุ้นส่วนบริษัทมาจนถึงปัจจุบัน โดยได้กำหนดถึงคุณสมบัติ สิทธิ และหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

พ.ศ. 2476 – ได้มีกฎหมายว่าด้วยสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476 จัดตั้งสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ขึ้นเมื่อวันที่ 9 ธันวาคม 2476 ในสังกัดของสำนักนายกรัฐมนตรี

พ.ศ. 2481 – ได้มีการจัดตั้งสำนักงานไชยยศ ซึ่งถือเป็นสำนักงานสอบบัญชีแห่งแรกของไทย โดยมีพระยาไชยยศสมบัติเป็นผู้ก่อตั้ง

– ได้จัดให้มีการศึกษาทางการบัญชีเป็นครั้งแรกในประเทศไทย โดยจัดการศึกษาทางการบัญชีในมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และการเมือง และ ตั้งแผนกวิชาการบัญชีขึ้นในจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พ.ศ. 2482 – เริ่มมีพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2482 กำหนดให้กิจการที่ประกอบการตามที่กฎหมายระบุไว้ต้องจัดทำบัญชี แล้วยังได้กำหนดประเภทสมุดบัญชีที่จะต้องจัดทำขึ้นไว้ด้วย และ ได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการบัญชี (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2496

พ.ศ. 2491 – ก่อตั้งสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะเป็นแหล่งกลางสำหรับเผยแพร่ และ แลกเปลี่ยนความรู้ทางวิชาการบัญชี และเพื่อส่งเสริมวิชาการบัญชีให้มีมาตรฐาน และ ดำรงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์ของวิชาชีพ ต่อมาได้เปลี่ยนชื่อเป็นสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2518

พ.ศ. 2496 – ประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 3 สัตต ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมในปี พ.ศ. 2496 ได้บัญญัติให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี และ วางระเบียบให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ

พ.ศ. 2505 – มีพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และ จัดตั้งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ซึ่งมีอำนาจและหน้าที่ในการรับขึ้นทะเบียนออกใบอนุญาตสั่งพัก หรือ เพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

พ.ศ. 2509 – สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้จัดให้มีการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ 1 และ ได้เสนอร่างมาตรฐานการสอบบัญชี

พ.ศ. 2511 – กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ให้ไว้ ณ วันที่ 11 มีนาคม 2511 ได้กำหนดเกี่ยวกับมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีอิสระมีระเบียบวินัย และ มีคติธรรมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานสอบบัญชี

– สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้จัดให้มีการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศเป็นครั้งที่ 2 และที่ประชุมได้ลงมติกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีขึ้นเพื่อถือปฏิบัติ

– คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ได้ออกข้อบังคับ ก.บช. ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) ว่าด้วยหลักเกณฑ์ และวิธีการเกี่ยวกับ การขอ การออก การต่ออายุ และ การออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และ ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมเป็นข้อบังคับ ก.บช. ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2514) และ ข้อบังคับ ก.บช. ฉบับที่ 5 (พ.ศ. 2527) ตามลำดับ

พ.ศ. 2515 – มีประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2515 โดยกฎหมายฉบับนี้ ได้กำหนดธุรกิจประเภทต่างๆ ที่ต้องจัดทำบัญชี ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี บัญชีที่ต้องจัดทำ การประทับตราบัญชี การลงรายการในบัญชี และ การปิดบัญชี การจัดทำงบดุล และ บัญชีกำไรขาดทุน การเก็บรักษาบัญชี และ เอกสาร และ ได้ยกเลิกพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2482 และ พระราชบัญญัติการบัญชี (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2496

– ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 281 ใช้บังคับเพื่อควบคุมการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ซึ่งมีผลในด้านการส่งเสริมการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีไทย

พ.ศ. 2517 – เมื่อวันที่ 16 พฤษภาคม 2517 ได้มีพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กำหนดให้บริษัทจำกัดซึ่งได้จดทะเบียนหลักทรัพย์เพื่อซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ ต้องเปิดเผยฐานะการเงินและผลการ

ดำเนินงานของตน ซึ่งหมายถึงแบบของงบการเงิน การเปิดเผยข้อมูลหลักการบัญชีที่ถือปฏิบัติ รวมทั้งได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่ตลาดหลักทรัพย์ฯ ให้ความเห็นชอบในการตรวจสอบ และรับรองบัญชีของบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์ฯ

พ.ศ. 2518 – ได้มีประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18(พ.ศ. 2518) เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี เพื่อกำหนดแนวการปฏิบัติในเรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และ มีประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518) เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต . ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีตามที่ประกาศเป็นแนวทางปฏิบัติงานในหน้าที่ผู้สอบบัญชี

พ.ศ. 2521 – มีพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2521 ลงวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2521 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับสำหรับบริษัทมหาชนจำกัด และ ได้กำหนดถึงอำนาจ และ หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในบริษัทมหาชนจำกัดด้วย ตามมาตรา 135 มาตรา 136 และมาตรา 137

พ.ศ. 2522 – มีพระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2522 และ พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ. 2522 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ และ บริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่ธนาคารแห่งประเทศไทยเห็นชอบด้วย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีไว้

พ.ศ. 2523 – ตามพระราชบัญญัติประกันวินาศภัย พ.ศ. 2510 นายทะเบียนประกันวินาศภัยได้ออกประกาศเรื่อง แบบรายการย่อแสดงสินทรัพย์ และหนี้สินของบริษัท ซึ่งมีราคาตามบัญชี และ ราคาประเมินตามประกาศกระทรวงพาณิชย์ โดยที่ผู้สอบบัญชีจะต้องรับรองรายการดังกล่าว

มิถุนายน 2523 – อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกประกาศเกี่ยวกับการตรวจสอบ และ รับรองบัญชี เรื่องกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบ และ รับรอง

บัญชีตามมาตรา 3 สัตตแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี และ วิธีการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

16 เมษายน 2533 – อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกประกาศ 2 ฉบับ ดังนี้

(1) เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 35) เรื่องกำหนดให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล แจ้งข้อความตามมาตรา 17(2) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) เกี่ยวกับการตรวจสอบ และ รับรองบัญชี (ฉบับที่ 2) เรื่องการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบ และ รับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตตแห่งประมวลรัษฎากร

3.2 <u>องค์กรและกฎหมายที่มีบทบาทในการกำหนดบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต</u>

ในปัจจุบันนี้ การสอบบัญชีในประเทศไทยได้พัฒนาขึ้นมาทั้งทางวิชาการ บทบาทของผู้สอบบัญชี และ มาตรฐานการสอบบัญชี ดังนั้นองค์กรต่าง ๆ จึงได้ออกข้อกำหนดต่าง ๆ เกี่ยวกับการจัดทำงบการเงิน การสอบบัญชี และ การควบคุมผู้สอบบัญชีเพื่อจุดมุ่งหมายของแต่ละองค์กร ซึ่งจุดมุ่งหมายของแต่ละองค์กรมีทั้งข้อแตกต่าง และ เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องถือปฏิบัติ เพื่อให้งบการเงินของแต่ละธุรกิจภายใต้การควบคุมของแต่ละองค์กรให้จัดทำขึ้นให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ขององค์กรเหล่านั้น นอกจากนั้น บางองค์กรยังได้กำหนดข้อบังคับ และ อำนาจในการควบคุมกับผู้สอบบัญชี ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติให้เป็นไปตามข้อบังคับขององค์กรนั้นๆ

องค์กรและกฎหมายที่มีบทบาทในการกำหนดบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพอสรุปได้ดังนี้

1. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายอาญา พระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499

2. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

3. คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี (ก.บช.)

4. กรมสรรพากร

5. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

6. ธนาคารแห่งประเทศไทย

7. กรมการประกันภัย

สาระสำคัญของข้อบังคับในส่วนที่เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับแต่ละองค์กร และกฎหมายทั่วไปมีดังนี้

3.2.1 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 22 ว่าด้วยห้นส่วนและบริษัท (1: 295-299)

กฎหมายซึ่งบังคับให้มีการสอบบัญชีเป็นครั้งแรกได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยบริษัทจำกัด ซึ่งประกาศใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2472 ได้กำหนดให้บริษัทจำกัดต้องมีผู้สอบบัญชีทำการสอบบัญชีในมาตรา 1197

มาตรา 1197 บัญญัติเกี่ยวกับการสอบบัญชีไว้ดังนี้คือ งบดุลนั้นต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่ง หรือ หลายคนตรวจสอบแล้วนำเสนอ เพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ภายในสี่เดือน นับตั้งแต่วันที่ลงในงบดุลนั้น

ในเรื่องการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีได้ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 1209 1211 และ 1212 ดังนี้

1. ที่ประชุมใหญ่สามัญของผู้ถือหุ้นบริษัทจะเป็นผู้เลือกผู้สอบบัญชี โดยมีกำหนด 1 ปี

2. จำนวนผู้สอบบัญชีกฎหมายมิได้บัญญัติไว้ว่าจะมีกี่คน แต่ในทางปฏิบัติแล้วมักจะเลือกเพียงคนเดียว

3. ถ้ามีตำแหน่งว่างลงในจำนวนผู้สอบบัญชี ให้กรรมการบริษัทนัดเรียกประชุมวิสามัญ

เพื่อเลือกตั้งผู้สอบบัญชีขึ้นใหม่ให้ครบจำนวน

4. ถ้าที่ประชุมใหญ่สามัญมิได้เลือกตั้งผู้สอบบัญชี ให้ผู้ถือหุ้นในบริษัทไม่น้อยกว่า 5 คน ซึ่งจะถือหุ้นมีจำนวนมากน้อยเท่าใดไม่ต้องคำนึงถึง มีสิทธิ์ร้องขอต่อศาลขอให้ตั้งผู้สอบบัญชีได้

ในเรื่องของสินจ้างของผู้สอบบัญชีได้ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 1210 คือ โดยที่ผู้สอบบัญชีนั้น ตามปกติที่ประชุมใหญ่สามัญเป็นผู้เลือกตั้ง และ ถือว่าเป็นผู้แทนของบรรดาผู้ถือหุ้นทั่วไป กฎหมายจึงต้องบัญญัติให้ที่ประชุมใหญ่เป็นผู้กำหนดสินจ้าง เพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมเพราะถ้าให้กรรมการเป็นผู้กำหนดแล้ว อาจเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้สอบบัญชี หรือ อาจเกิดความเสียหายแก่บริษัทขึ้นก็ได้ เช่น สมมติว่าผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยกับงบดุลของบริษัทที่กรรมการจัดขึ้น กรรมการก็อาจจะจ่ายค่าสินจ้างให้ผู้สอบบัญชีน้อย แต่ถ้าผู้สอบบัญชีมีความเห็นด้วยกับงบดุลที่ทำขึ้นอย่างไม่ถูกต้อง หรือ ไม่ชอบด้วยกฎหมาย กรรมการก็อาจจะกำหนดสินจ้างให้ผู้สอบบัญชีนั้นมากขึ้น ซึ่งย่อมเป็นช่องทางให้มีการคบคิดกันทุจริตต่อบริษัทได้ง่าย เพราะฉะนั้นกฎหมายจึงต้องบัญญัติให้ที่ประชุมใหญ่เป็นผู้กำหนด กรรมการจะเป็นผู้กำหนดสินจ้างแก่ผู้สอบบัญชีไม่ได้

ในเรื่องของอำนาจและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีกำหนดไว้ในมาตรา 1213 และ 1214 ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีมีสิทธิจะเข้าตรวจสอบสรรพสมุด และ บัญชีของบริษัทในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อ

2. ผู้สอบบัญชีมีสิทธิที่จะไต่ถามสอบสวนกรรมการ หรือ ตัวแทนลูกจ้างของบริษัทในกิจการเกี่ยวด้วยสมุด และ บัญชีของบริษัทได้

3. ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องทำรายงานว่าด้วยงบดุล และบัญชีของบริษัทยื่นต่อที่ประชุมใหญ่สามัญ

4. ผู้สอบบัญชีต้องแถลงในรายงานนั้นว่า งบดุลได้ทำโดยถูกต้องตรงกับรายงานของบริษัทที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริงหรือไม่

นอกจากนั้นแล้วยังกำหนดความผิด และ บทลงโทษทางอาญาของผู้สอบบัญชีไว้ในประมวลกฎหมายอาญามาตรา 269 มาตรา 323 และพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัดตามมาตรา 31

ประมวลกฎหมายอาญามาตรา 269 กำหนดโทษของการรายงานเท็จคือ ผู้ใดในการประกอบการงาน ในวิชาแพทย์ กฎหมาย บัญชี หรือ วิชาชีพอื่นใด ทำคำรับรองเป็นเอกสารอันเป็นเท็จ โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่พันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้ใดโดยทุจริตใช้หรืออ้างคำรับรองอันเกิดจากการกระทำความผิดตามวรรคแรก ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน

ประมวลกฎหมายอาญามาตรา 323 กำหนดโทษของการเปิดเผยความลับของผู้สอบบัญชีคือ ผู้ใดล่วงรู้ หรือ ได้มาซึ่งความลับของผู้อื่น โดยเหตุที่เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่โดยเหตุที่ประกอบอาชีพเป็น แพทย์ เภสัชกร คนจำหน่ายยา นางผดุงครรภ์ ผู้พยาบาล นักบวช หมอความ ทนายความ หรือ ผู้สอบบัญชี หรือโดยเหตุที่เป็นผู้ช่วยในการประกอบอาชีพนั้น แล้วเปิดเผยความลับในประการอันน่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด ย่อมมีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือ ปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ

ผู้รับการศึกษาอบรมในอาชีพดังกล่าวเปิดเผยความลับของผู้อื่นอันตนได้ล่วงรู้ หรือ ได้มาจากการศึกษาอบรม ในประการที่น่าจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใดย่อมต้องได้รับโทษเช่นเดียวกัน

พระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด ตามมาตรา 31 กำหนดโทษของผู้สอบบัญชีที่รับรองงบดุล หรือ บัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือ ทำรายงานเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือ ปรับไม่เกินสองพันบาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ

3.2.2 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นสถาบันวิชาชีพการบัญชีสถาบันเดียวในประเทศไทยจัดตั้งขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2491 โดยคณะผู้เริ่มก่อตั้งได้ยื่นขออนุญาตไว้กับสภาวัฒนธรรมแห่งชาติ และ ได้รับใบอนุญาตเลขที่ ร.440/91 ลงวันที่ 27 สิงหาคม 2491 นอกจากนั้นได้จดทะเบียนสมาคมฯไว้กับสันติบาลกอง 3 กรมตำรวจตามทะเบียนเลขที่ จ414 ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2491 เมื่อเริ่มแรกสมาคมฯ ใช้ชื่อว่า " สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย " เรียกชื่อเป็นภาษาอังกฤษว่า " The Institute of Certified Accountants of Thailand " สมาคมมีความมุ่งหมายหลักเพื่อประโยชน์ร่วมกันของสมาชิก และ เพื่อส่งเสริมวิชาชีพการบัญชีในประเทศไทยให้อยู่ในมาตรฐานที่ดี สมาชิกของสมาคมฯประกอบด้วยผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีทั้งในส่วนราชการ และ เอกชน ซึ่งได้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ให้การศึกษาทางการบัญชี นักบัญชีในธุรกิจ และ อุตสาหกรรม และ นักบัญชีรัฐบาล

ที่ประชุมใหญ่สามัญของสมาชิกสมาคมฯ เมื่อคราวประชุมวันที่ 24 พฤษภาคม 2518 ได้มีมติให้เปลี่ยนมาใช้ชื่อใหม่ว่า " สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย " และ เปลี่ยนชื่อในภาษาอังกฤษเป็น " The Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand " ซึ่งนิยมเรียกกันย่อๆ ว่า " ICAAT ". เหตุผลของการเปลี่ยนชื่อสมาคมฯ เนื่องจากข้อเท็จจริงที่ว่าสมาชิกสมาคมฯ มีทั้งผู้ประกอบวิชาชีพด้านการตรวจสอบบัญชีอิสระ หรือ ที่เรียกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และ ผู้ที่ประกอบวิชาชีพบัญชีในกิจการธุรกิจ หรือ เป็นนักบัญชีจึงควรใช้ชื่อที่ครอบคลุมผู้ประกอบวิชาชีพทั้งสองให้ครบถ้วน (5: 21-25)

วัตถุประสงค์ของสมาคมฯ

สมาคมฯ จัดตั้งขึ้นมาโดยมีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

1. ส่งเสริมความสามัคคี และ ผดุงเกียรติของสมาชิก
2. ส่งเสริมเผยแพร่ และ แลกเปลี่ยนความรู้ทางการบัญชี และ วิชาการอื่นๆ
3. ส่งเสริมวิชาชีพทางการบัญชีให้มีมาตรฐาน

4. ให้ความช่วยเหลือ และ อนุเคราะห์แก่บรรดาสมาชิกของสมาคมฯ
5. ให้ความร่วมมือ และ ส่งเสริมให้มีกิจกรรมสาธารณะประโยชน์ทั่วไป (ทั้งนี้ไม่เกี่ยวข้องกับการเมือง)

บทบาทของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

สมาคมฯ ไม่มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมผู้สอบบัญชีโดยตรง แต่อย่างไรก็ตามสมาคมฯ ได้พยายามปรับปรุงยกฐานะวิชาชีพสอบบัญชีให้เป็นที่ยอมรับมากขึ้น

สมาคมฯ ได้จัดทำมาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานการบัญชีขึ้นเผยแพร่ต่อสมาชิกและผู้ที่สนใจ เพื่อให้วิธีปฏิบัติทางด้านการบัญชี และการสอบบัญชีมีจุดยืนที่แน่นอน และมีมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งมาตรฐานดังกล่าวก็ได้รับการยอมรับกันอย่างกว้างขวางทั้งในกลุ่มนักบัญชีและ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินโดยทั่วไปและหน่วยงานรัฐบาลต่างๆ เช่นก.บช. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ในปัจจุบันนี้ (เมษายน 2534) สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ออกแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีจำนวน 16 ฉบับ และแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีจำนวน 31 ฉบับ (6 : 7-8)

ในส่วนของแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี และ แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี สำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ได้มีมติในการประชุมครั้งที่ 53 (1/2524) วันที่ 12 พฤษภาคม พ.ศ. 2524 ให้ใช้แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งสมาคมนักบัญชีฯ จัดทำขึ้นเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้สอดคล้องกับประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) และ ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518)

3.2.3 คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี (ก.บช.)

เนื่องจากว่าการสอบบัญชีเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญแก่การพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ และ นับวันจะมีความสำคัญขึ้นเรื่อยๆ เนื่องจากความต้องการของธุรกิจ และ อุตสาหกรรมของประเทศ ประกอบกับได้มีผู้สำเร็จการศึกษาวิชาการบัญชีจากมหาวิทยาลัย และ สำนักศึกษาต่างๆ มากขึ้น จึงจำเป็นต้องมีการกำหนดคุณสมบัติ และ พื้นความรู้ของผู้สอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐาน และมีการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และเป็นไปโดยซื่อสัตย์สุจริตและเที่ยงธรรม ซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่รัฐ และบุคคลที่เกี่ยวข้อง และเป็นผลดีแก่วิชาชีพการสอบบัญชีด้วย รัฐบาลจึงเล็งเห็นความจำเป็นว่าควรจะได้มีการส่งเสริมการประกอบวิชาชีพอิสระแขนงนี้ให้ชัดเจน และมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมจึงได้ประกาศใช้ " พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 " (ภาคผนวก ก) ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 2 พฤศจิกายน พ.ศ. 2505 จนถึงปัจจุบัน โดยมีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์เป็นผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

พระราชบัญญัติฉบับนี้เป็นกฎหมายฉบับแรกที่กำหนดคุณสมบัติ และ พื้นฐานความรู้ของผู้สอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐาน รวมทั้งกำหนดแนวทางการปฏิบัติงาน และ ได้กำหนดองค์กรขึ้นคณะหนึ่งคือ " คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี " เรียกโดยย่อว่า " ก.บช " ทำหน้าที่ควบคุม และ ส่งเสริมการประกอบวิชาชีพให้เป็นไปตามความมุ่งหมาย คณะกรรมการดังกล่าวประกอบด้วยผู้แทนจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในขณะนั้น และ ผู้แทนจากวิชาชีพดังนี้

1. ปลัดกระทรวงพาณิชย์เป็นประธานกรรมการ
2. กรรมการ โดยตำแหน่ง 6 คน ได้แก่
   - 2.1 อธิบดีกรมทะเบียนการค้า
   - 2.2 อธิบดีกรมบัญชีกลาง
   - 2.3 อธิบดีกรมสรรพากร
   - 2.4 ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
   - 2.5 คณบดีคณะพาณิชย์ศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เกษตรศาสตร์

2.6 คณบดีคณะพาณิชย์ศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

3. กรรมการอื่น ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์แต่งตั้งอีก 8 คน ในจำนวนนี้จะต้องตั้งจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นกรรมการไม่น้อยกว่าครึ่งหนึ่ง และ ให้จัดตั้งสำนักงาน ก.บช. ขึ้นในกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ มีนายทะเบียนคนหนึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการรักษาทะเบียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และ ในกิจการอื่นทั่วไป และ ให้นายทะเบียนเป็นเลขานุการ ก.บช. ด้วย

อำนาจหน้าที่ของ ก.บช

1. รับขึ้นทะเบียน และออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. สั่งพัก หรือ เพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
3. ออกข้อบังคับวางหลักเกณฑ์ และ วิธีการเกี่ยวกับการขอ การออก การต่ออายุ และ การออกใบแทน ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
4. ให้คำปรึกษา และ คำแนะนำแก่มหาวิทยาลัย หรือ สถาบันการศึกษาอื่นในการศึกษาวิชาชีพสอบบัญชี

นอกจากนี้ ก.บช ยังมีอำนาจแต่งตั้งอนุกรรมการ เพื่อทำกิจการ หรือไต่สวนพิจารณาเรื่องต่างๆ อันอยู่ในขอบเขตแห่งอำนาจ และ หน้าที่ของ ก.บช ซึ่งปัจจุบัน (เมษายน 2534) คณะอนุกรรมการที่ ก.บช แต่งตั้งมี 4 คณะ คือ

1. คณะอนุกรรมการพิจารณาคุณสมบัติของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

มีหน้าที่ศึกษา และ พิจารณาคุณสมบัติของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตว่าเป็นไปตามที่กำหนดใน พ.ร.บ. ผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 หรือไม่ รวมทั้งวางหลักเกณฑ์การพิจารณาเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2. คณะอนุกรรมการทดสอบการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี

มีหน้าที่พิจารณา และ จัดทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

3. คณะอนุกรรมการมารยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

มีหน้าที่ในการไต่สวนพิจารณาเรื่องต่าง ๆ เกี่ยวกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตว่า เป็นไปตามมาตรฐาน หรือ มารยาทของวิชาชีพอย่างไร หรือไม่ และ เสนอความเห็นต่อ ก.บช เพื่อพิจารณาลงโทษในกรณีที่มีการปฏิบัติฝ่าฝืนกฎกระทรวงที่ออกตาม พ.ร.บ.ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 หรือ ปฏิบัติไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในวิชาชีพ โดยมีคณะทำงานชุดหนึ่งเรียกว่า คณะทำงานไต่สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พิจารณาไต่สวนข้อเท็จจริงในเบื้องต้นก่อนเสนอข้อมูล และสรุปผลการพิจารณาเพื่อเสนอความเห็นต่อคณะอนุกรรมการมารยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

4. คณะอนุกรรมการศึกษาปัญหาเพื่อเสนอความเห็นต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

มีหน้าที่ศึกษา และ เสนอแนะแนวทางในเรื่องต่างๆ กรณีที่มีหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องออกระเบียบข้อกำหนด หลักเกณฑ์ต่างๆที่เป็นปัญหา และ ไม่สอดคล้องกับวิชาชีพสอบบัญชี โดยจะเสนอความเห็น และ สรุปผลการศึกษา และ การพิจารณาในเรื่องดังกล่าวเสนอ ก.บช เพื่อพิจารณา และ เสนอความเห็นไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้หน่วยงานดังกล่าวพิจารณาทบทวนอีกครั้งหนึ่ง

การปฏิบัติงานของ ก.บช.ตามขอบเขตแห่งอำนาจ และ หน้าที่สรุปได้ดังนี้

1. การขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ก.บช. ได้กำหนดคุณสมบัติพร้อมทั้งวางหลักเกณฑ์ และ วิธีการสำหรับผู้ที่จะขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้ โดยการออกเป็นข้อบังคับ ก.บช.ว่าด้วยหลักเกณฑ์ และ วิธีการเกี่ยวกับการขอ การออก การต่ออายุ และ การออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อกำหนดถึงคุณสมบัติ และ หลักเกณฑ์ในการที่จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (7: 25-29)

2. การปฏิบัติงานสอบบัญชี

วิชาชีพการสอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระแขนงหนึ่ง ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพ ควรจะต้องมีจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานในวิชาชีพ พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 จึงได้กำหนดไว้

ว่า ผู้สอบบัญชีต้องรักษามารยาทตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ดังนั้นเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพอยู่ในมาตรฐานอันดี จึงได้ออกกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) กำหนดมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้ทั้งสิ้น 17 ข้อ เพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเป็นมาตรฐานเดียวกัน รวมทั้งเพื่อให้การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีได้ปฏิบัติเป็นแนวเดียวกัน และ เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้บุคคลที่เกี่ยวข้องได้ทราบถึงความรับผิดชอบ และ ขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตลอดจนเพื่อให้การควบคุมมารยาทของผู้สอบบัญชีตามกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) เป็นไปโดยเที่ยงธรรม และ ก่อให้เกิดผลดีต่อส่วนรวม ก.บช. จึงได้ออกประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) เรื่องการลงลายมือชื่อการสอบบัญชี และ ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2519) เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชี สำหรับเป็นแนวทางการปฏิบัติงานในหน้าที่ผู้สอบบัญชี (7: 11-12, 16-20)

นอกจากนี้ในการปฏิบัติงานของ ก.บช. เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเป็นมาตรฐานเดียวกัน และ สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ข้อบังคับดังกล่าว ก.บช. จึงได้ประสานงานกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และ สถาบันวิชาชีพในการพิจารณากำหนดแนวทางปฏิบัติ เช่น

ก. ร่วมมือกับหน่วยราชการที่เกี่ยวข้อง และ สถาบันวิชาชีพในการพิจารณากำหนดมาตรฐานงบการเงิน โดยออกเป็นกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2518) เพื่อกำหนดรายการย่อของงบดุล และ บัญชีกำไรขาดทุนของธุรกิจต่างๆ ให้ถือปฏิบัติเป็นแนวเดียวกัน

ข. ร่วมมือ และ ประสานงานกับสถาบันวิชาชีพ คือ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยในการพิจารณากำหนดมาตรฐานการบัญชี และการสอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชี ใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18 และ 19 (พ.ศ. 2518) ซึ่งในปัจจุบันมีแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีอยู่ 16 ฉบับ มาตรฐานการสอบบัญชี 31 ฉบับ

คุณสมบัติของผู้ที่จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มาตรา 15 (ภาคผนวก ก) กำหนดว่า

" ผู้ซึ่งจะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ต้อง

(1) เป็นผู้ได้รับปริญญาทางการบัญชี หรือ ประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือ เป็นผู้ได้รับปริญญา หรือ ประกาศนียบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เห็นสมควรให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

(2) เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้วโดย ก.บช. เห็นว่าทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

(3) มีอายุยี่สิบปีบริบูรณ์

(4) มีสัญชาติไทย หรือ มีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้

(5) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือ บกพร่องในศีลธรรมอันดี

(6) ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีที่ ก.บช. เห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

(7) ไม่เป็นบุคคลวิกลจริต หรือ จิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ และ

(8) ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสม หรือ ทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชี "

ในการพิจารณาคุณวุฒิของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ก.บช. ได้แต่งตั้งคณะอนุกรรมการพิจารณาคุณสมบัติของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตขึ้น เพื่อทำหน้าที่พิจารณาหลักสูตรการศึกษาของสถาบันการศึกษาตามหลักเกณฑ์ที่ ก.บช.กำหนด และ เสนอความเห็นต่อ ก.บช. ปัจจุบัน ก.บช. ได้พิจารณารับรองหลักสูตรการศึกษาของสถาบันการศึกษาในประเทศทั้งสถาบันการศึกษาของเอกชนที่มีผู้ยื่นคำขอขึ้นทะเบียนฯแล้ว หลายสถาบัน รายละเอียดตามเอกสารแนบ (ภาคผนวก ก)

สำหรับผู้ที่จบการศึกษาจากสถาบันการศึกษาในต่างประเทศ ก.บช. จะพิจารณาหลักสูตรที่ศึกษาเป็นราย ๆ ไป โดยคณะอนุกรรมการพิจารณาคุณสมบัติของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะเป็นผู้พิจารณากลั่นกรองก่อนในเบื้องต้น

นอกจากการกำหนดคุณวุฒิ และ คุณสมบัติของผู้ที่จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ก.บช. ยังได้กำหนดมาตรการที่ให้ผู้ที่จะเข้ามาสู่วิชาชีพได้ประสบการณ์ทางด้านการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างเพียงพอเสียก่อน โดยได้กำหนดหลักเกณฑ์การฝึกหัดงานสอบบัญชีไว้ในข้อบังคับ ก.บช. โดยสรุปในข้อบังคับ ก.บช. ฉบับที่ 5 เมื่อ พ.ศ. 2527 (ภาคผนวก ก) คือ กำหนดให้ผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต้องขอขึ้นทะเบียนฝึกหัดงานกับสำนักงาน ก.บช. ก่อนเริ่มฝึกหัดงาน ต้องฝึกหัดงานต่อเนื่องกันไม่น้อยกว่า 2 ปีบริบูรณ์ และมีเวลาฝึกหัดงานไม่น้อยกว่าสองพันชั่วโมง โดยต้องทำรายงานการฝึกหัดงานยื่นต่อสำนักงาน ก.บช. อย่างน้อยปีละครั้ง และผู้ฝึกหัดงานต้องฝึกหัดงานให้เสร็จสิ้นตามข้อบังคับภายในเวลา 5 ปี นับแต่วันที่แจ้งการฝึกหัดงานต่อสำนักงาน ก.บช. ทำรายงานเมื่อฝึกหัดงานครบถ้วนตามข้อบังคับด้วย

จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้นจะเห็นได้ว่า ก.บช. ได้กำหนดแนวทางต่างๆ เพื่อให้ผู้ฝึกหัดงาน และ ผู้ให้การฝึกหัดงานได้เห็นความสำคัญของการฝึกหัดงานสอบบัญชี ปัจจุบันมีผู้แจ้งการฝึกหัดงานไว้ต่อสำนักงาน ก.บช. จำนวน 9927 ราย (ข้อมูลจนถึง ณ.วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2533)

นับแต่ พ.ร.บ. ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ใช้บังคับจนถึง พ.ศ. 2511 ผู้ที่มีคุณวุฒิ และ คุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด อาจขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ โดยคณะอนุกรรมการรับขึ้นทะเบียนและออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพิจารณาเสนอความเห็นต่อ ก.บช. ต่อมา ก.บช. ได้แต่งตั้งคณะอนุกรรมการทดสอบการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีขึ้นเพื่อทำหน้าที่ทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยเริ่มมีการทดสอบครั้งแรกเมื่อเดือนพฤศจิกายน 2511 ปัจจุบันมีการทดสอบปีละ 2 ครั้ง ในเดือนมิถุนายน และ เดือนธันวาคม และ ผู้เข้าทดสอบต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ต่อไปนี้

1. ผู้ได้รับปริญญาทางการบัญชี หรือ ประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี จากสถาบันการศึกษาในประเทศ ต้องเข้ารับการทดสอบวิชาการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี

2. ผู้ได้รับปริญญาทางการบัญชี หรือ ประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชีจากสถาบันการศึกษาต่างประเทศ ต้องเข้ารับการทดสอบวิชาการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี และ วิชาความรู้กฎหมายที่ใช้ในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

3. ผู้ที่ได้รับปริญญา หรือ ประกาศนียบัตรที่ ก.บช. เทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาบัญชีไม่ว่าจะได้รับปริญญาตรี หรือ ประกาศนียบัตรนั้นจากสถาบันการศึกษาในประเทศ หรือ ต่างประเทศ ต้องเข้ารับการทดสอบวิชาการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี วิชาหลักการบัญชี และ วิชาความรู้กฎหมายที่ใช้ในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

4. ผู้เข้ารับการทดสอบไม่ว่าทดสอบเพียงวิชาเดียวตาม 1 หรือ ทดสอบหลายวิชาตาม 2 และ 3 ต้องได้คะแนนในวิชาที่เข้ารับการทดสอบไม่ต่ำกว่าร้อยละหกสิบทุกวิชา ในการทดสอบคราวเดียวกัน จึงจะถือว่าเป็นผู้ผ่านการทดสอบ

ใบอนุญาตของผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี

1. การออกใบอนุญาต

คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี (ก.บช.) จะออกใบอนุญาตให้ก็ต่อเมื่อ ผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องเป็นผู้มีคุณสมบัติ และ คุณวุฒิตามที่ พ.ร.บ. พ.ศ. 2505 และ ข้อบังคับ ก.บช. ฉบับที่ 5 (พ.ศ. 2527) กำหนดการขอขึ้นทะเบียน และ การขอรับใบอนุญาตให้ยื่นต่อสำนักงาน ก.บช. (ภาคผนวก ก)

2. อายุใบอนุญาต

มีกำหนดอายุห้าปีนับแต่วันออกใบอนุญาต ยกเว้นแต่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตขาดคุณ

สมบัติ หรือ กระทำการฝ่าฝืน พ.ร.บ. หรือ กฎกระทรวงที่ออกตาม พ.ร.บ. นี้ ก.บช.มีอำนาจสั่งเพิกถอนใบอนุญาตได้ทันที

3. การต่อใบอนุญาต ซึ่งพอสรุปได้คือ

3.1 กรณีปกติ เมื่อผู้ได้รับใบอนุญาตต้องการขอต่ออายุใบอนุญาต ให้ยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตต่อสำนักงาน ก.บช. ภายในหนึ่งเดือนก่อนวันที่ใบอนุญาตสิ้นอายุ หรือ ภายในไม่เกิน 6 เดือนก่อนวันที่ใบอนุญาตสิ้นอายุ (กรณีมีเหตุจำเป็นไม่สามารถต่ออายุใบอนุญาตภายในกำหนดเวลาหนึ่งเดือนได้ และ ได้รับความเห็นชอบจาก ก.บช.)

3.2 กรณีผู้ถูกสั่งพักใบอนุญาต และ ใบอนุญาตสิ้นอายุระหว่างถูกสั่งพัก จะต่ออายุได้เมื่อพ้นกำหนดเวลาสั่งพักใบอนุญาตนั้น โดยทำคำขอตามแบบที่สำนักงาน ก.บช.กำหนดยื่นต่อนายทะเบียน

3.3 กรณีผู้ขอต่ออายุใบอนุญาต ไม่เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับสอบบัญชีระหว่างอายุใบอนุญาต ก.บช.จะต่ออายุให้ต่อเมื่อแสดงหลักฐานว่าได้เข้าฝึกอบรม หรือ สัมมนาเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี ตามหลักเกณฑ์ที่ ก.บช.กำหนดในประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 38 (พ.ศ. 2529) เรื่องหลักเกณฑ์การอบรม หรือ สัมมนาเกี่ยวกับวิชาชีพการสอบบัญชี (ภาคผนวก ก)

3.4 กรณีผู้ถูกเพิกถอนใบอนุญาต อาจขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอีกได้เมื่อพ้นกำหนดสามปีนับแต่วันถูกเพิกถอนใบอนุญาต แต่เมื่อ ก.บช. ได้พิจารณาแล้วไม่ยอมออกใบอนุญาตให้ ผู้นั้นจะยื่นคำขอได้อีกต่อเมื่อสิ้นระยะเวลาหนึ่งปี นับแต่วันที่ ก.บช.ปฏิเสธการออกใบอนุญาต ถ้า ก.บช. ปฏิเสธการออกใบอนุญาตในครั้งที่สองนี้แล้ว ผู้นั้นหมดสิทธิขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อไป

4. การออกใบแทนใบอนุญาต และ การขอแก้ไขทะเบียน

ในกรณีที่ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสูญหาย หรือ ถูกทำลาย หรือ ชำรุดเสียหาย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะขอใบแทนใบอนุญาตได้ โดยยื่นคำขอตามแบบที่สำนักงาน ก.บช. กำหนดต่อนายทะเบียน

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผู้ใด ประสงค์จะขอแก้ไขข้อความที่ปรากฏอยู่แล้วในทะเบียนให้ถูกต้องตามความเป็นจริง ให้ยื่นคำขอตามแบบที่สำนักงาน ก.บช. กำหนดต่อนายทะเบียน

5. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาต

ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตได้ถูกกำหนดในกฎกระทรวงฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2514) ออกตามความพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 (7: 13) ดังนี้

ค่าออกใบอนุญาต หรือ ต่ออายุใบอนุญาต	200	บาท
ค่าใบแทนใบอนุญาต ครั้งละ	50	บาท
ค่าแก้ไขใบอนุญาต ครั้งละ	50	บาท
ค่าสำเนาเอกสารที่นายทะเบียนรับรองว่าถูกต้องฉบับละ	20	บาท

สำหรับค่าธรรมเนียมในการเข้าสอบ ได้ถูกกำหนดไว้ในประกาศสำนักงาน ก.บช. ฉบับที่ 11/2527 เรื่องกำหนดค่าธรรมเนียมในการเข้าสอบ (7: 30) ได้กำหนดเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้เข้ารับการทดสอบวิชาละ 100 บาท

บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระที่มีบทบาทในการส่งเสริมให้มีการจัดทำงบการเงินให้ถูกต้อง ซึ่งตามกฎหมายได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีบทบาทในการแสดงความเห็นว่างบการเงินของบริษัทที่ผู้สอบบัญชีรับรองมีความถูกต้องตามที่ควร และ ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ซึ่งถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่ ดังนั้นสำนักงาน ก.บช.ซึ่งเป็นหน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยตรง จึงเข้ามามีบทบาทในการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้เป็นไปตามกฎหมายการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงต้องมีภาระหน้าที่ในการปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์ แนวทางปฏิบัติที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ประกาศ ก.บช. และแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีดังนี้

1. กฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) กำหนดมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. ประกาศ ก.บช.ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี
3. ประกาศ ก.บช.ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518) เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชี
4. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี และ มาตรฐานการบัญชี

กฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) เรื่องมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ภาคผนวก ก)

เป็นกฎหมายที่กำหนดมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะควบคุมมารยาทของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐานอันดี และ ในการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีจะต้องรักษามารยาทตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงรวม 17 ข้อ ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้

1. ไม่รับสอบบัญชีในกิจการซึ่งตนมีส่วนได้เสียไม่ว่าเกี่ยวด้วยทรัพย์สิน หรือ ตำแหน่งหน้าที่
2. ไม่กระทำการใดๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

3. ไม่เปิดเผยความลับของกิจการที่ตนได้รู้มาในหน้าที่จากการสอบบัญชี เว้นแต่กรณีที่ต้องให้ถ้อยคำในฐานะเป็นพยานตามกฎหมายว่าด้วยประมวลวิธีพิจารณาความ หรือ ที่ต้องให้ถ้อยตามกฎหมายอื่น

4. ไม่กำหนดสินจ้าง หรือ ค่าตอบแทน โดยถือเอาอัตราสูงต่ำของยอดเงิน หรือของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนรับรอง หรือ ที่ตนมีส่วนร่วมในการสอบบัญชีเป็นเกณฑ์

5. ไม่รับรอง หรือ ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างว่าตนเป็นผู้ทำการสอบบัญชีในกิจการใด โดยตนมิได้เป็นผู้ควบคุมการสอบบัญชีในกิจการนั้น

6. ไม่โฆษณา หรือ ยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาด้วยประการใด ๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เว้นแต่การแสดง ชื่อ คุณวุฒิ ที่อยู่ หรือ สำนักงานของตน

7. ไม่แย่งงานการสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น

8. ไม่ให้ หรือ รับรองว่าจะให้ทรัพย์สิน หรือ ประโยชน์ใด ๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำ หรือ จัดหางานการสอบบัญชีมาให้ตนทำ เว้นแต่การให้ หรือ รับว่าจะให้ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ เช่นว่านั้นได้เป็นไปตามประเพณีของการสอบบัญชี

9. ไม่เรียก หรือ รับทรัพย์สิน หรือประโยชน์จากบุคคลใดในเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานเพราะการแนะนำ หรือ การจัดหางานของตน ในฐานะที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการนั้น

10. ไม่ทำการสอบบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมายจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น

11. ไม่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีของกิจการใดที่ตนมิได้ทำการสอบบัญชี หรือมิได้ควบคุมการสอบบัญชีด้วยตนเอง

12. ไม่ปกปิดข้อเท็จจริง หรือ บิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบดุล และบัญชีที่ตนลงลายมือชื่อรับรอง ซึ่งอาจทำให้เกิดการหลงผิด และ อาจเสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชีนั้น หรือ แก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง

13. ไม่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีใด ในเมื่อยังมิได้ตรวจสอบหลักฐานที่จำเป็นตามมาตรฐานการสอบบัญชี

14. ให้บันทึกความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี เมื่อปรากฏว่ากิจการที่ตนรับสอบบัญชีนั้นมีการปฏิบัติที่ขัด หรือ แย้งกับหลักการบัญชี

15. การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี โดยมีเงื่อนไขอย่างหนึ่งอย่างใดต้องแสดงเหตุผลของการระบุเงื่อนไขนั้นไว้ด้วย

16. ไม่ลงลายมือชื่อรับรองประมาณการกำไรของกิจการใดที่ตนรับสอบบัญชีเป็นการล่วงหน้า

17. ปฏิบัติงานการสอบบัญชีด้วยความซื่อสัตย์สุจริต และด้วยความระมัดระวังตามมาตรฐานการสอบบัญชี

ประกาศ ก.บช.ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี
(ภาคผนวก ก)

เพื่อให้บุคคลที่เกี่ยวข้องได้ทราบถึงความรับผิดชอบ และ ขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และ เพื่อให้การควบคุมมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นไปตามความในข้อ (2) (11) (12) (13) (14) (15) และ (17) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี จึงได้กำหนดแนวการปฏิบัติในเรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1. การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้อง

(1) รายงานว่าได้ตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี หรือไม่เพียงใด

(2) แสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีว่างบการเงินที่ได้ตรวจสอบแสดงให้เห็นฐานะการเงิน และ ผลการดำเนินงานของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควร และ ได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน หรือ ไม่เพียงใด

ข้อ 2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรายงานไว้ในรายงานการสอบบัญชี เมื่อเห็นว่า

(1) งบการเงินที่ได้ตรวจสอบเปิดเผยข้อความ และรายการไม่ครบถ้วนเพียงพออันอาจทำให้เกิดการหลงผิด หรือ เสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชีนั้น หรือ แก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง

(2) บัญชีและงบการเงินของกิจการที่สอบบัญชีนั้นไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด

ข้อ 3. การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีโดยไม่มีเงื่อนไข ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องทำรายงานงานการสอบบัญชีตามแบบท้ายประกาศนี้ (ภาคผนวก ก)

ในกรณีที่จัดทำงบการเงิน และ รายงานการสอบบัญชีเป็นภาษาต่างประเทศ ข้อความและ รายงานของงบการเงิน และ รายงานการสอบบัญชีนั้นต้องถูกต้องครบถ้วน ตรงกับข้อความและ รายการของงบการเงิน และรายงานการสอบบัญชีที่ทำเป็นภาษาไทย

ในกรณีที่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่ปิดบัญชีเป็นครั้งแรก นับแต่เริ่มดำเนินกิจการ หรือ สำหรับกิจการที่จัดทำงบการเงินเปรียบเทียบตั้งแต่สองปีขึ้นไปให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแก้ไขเพิ่มเติมแบบรายงานการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับความรับผิดชอบ และขอบเขตการปฏิบัติงาน

ข้อ 4. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี โดยมีเงื่อนไขเมื่อ

(1) ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ผู้สอบบัญชีได้ตามอำนาจ และหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด และ หรือ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี

(2) งบการเงินที่ได้ตรวจสอบมิได้แสดงให้เห็นฐานะการเงิน และ ผลการดำเนินงานของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควร และ หรือ มิได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และ ที่ปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน

(3) งบการเงินที่ได้ตรวจสอบมิได้เปิดเผยข้อความ และรายการโดยครบถ้วนเพียงพอ อันอาจทำให้เกิดการหลงผิด หรือ เสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชีนั้น หรือบุคคลเกี่ยวข้อง

(4) มีความไม่แน่นอนในอนาคตอันอาจกระทบถึงฐานะการเงินของกิจการที่สอบบัญชีนั้น

(5) บัญชีและงบการเงินที่ได้ตรวจสอบมิได้จัดทำขึ้นตามที่กฎหมายกำหนด

ข้อ 5. ในกรณีที่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีโดยมีเงื่อนไข ให้ใช้แบบรายงานการสอบบัญชีตามข้อ 3 โดยแก้ไขเพิ่มเติม และระบุเงื่อนไขตามความจำเป็น และต้องรายงานสาเหตุ ที่ต้องมีเงื่อนไขไว้ในรายงานการสอบบัญชี

ข้อ 6. เมื่อมีกรณีตามข้อ 4 (2) (3) หรือ (5) ในสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรายงานความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีว่า งบการเงินไม่ถูกต้องพร้อมด้วยเหตุผล

ข้อ 7. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรายงานว่า ตนไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการที่สอบบัญชีนั้น เมื่อ

(1) ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ผู้สอบบัญชีได้ตามอำนาจ และ หน้าที่ที่กฎหมายกำหนด และ หรือ ตามมาตรฐานการสอบบัญชีในส่วนที่เป็นสาระสำคัญในการตรวจสอบ

(2) เห็นว่ามีความไม่แน่นอนในอนาคต อันอาจกระทบถึงฐานะการเงินของกิจการที่สอบบัญชีนั้นอย่างร้ายแรง

ข้อ 8. ในกรณีที่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีของกิจการที่เลิก หรือ ชำระบัญชี หรือ ของกิจการที่มิได้ดำเนินการเพื่อนำผลกำไรมาแบ่งปันกัน ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแก้ไขเพิ่มเติมแบบรายงานการสอบบัญชีตามข้อ 3 ให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด

ประกาศ ก.บช.ฉบับที่ 19 (พ.ศ.2518) เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชี (ภาคผนวก ก.)

เพื่อให้การควบคุมมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามความในข้อ (1) (2) (11) (12) (13) และ (17) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ.2511) เป็นไปโดยเที่ยงธรรม และ เป็นผลดีแก่ส่วนรวม โดยเฉพาะการระดมทุนการพัฒนาตลาดหลักทรัพย์ และการจัดเก็บภาษีอากร คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี จึงได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้มาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชี แบ่งเป็น 3 ส่วนดังนี้

1. มาตรฐานทั่วไปกำหนดในเรื่องต่อไปนี้

ข้อ 1.1 ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความสามารถ และมีความชำนาญงานในหน้าที่ผู้สอบบัญชี

ข้อ 1.2 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความอิสระ และ เที่ยงธรรม

ข้อ 1.3 ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบ และ เสนอรายงานการสอบบัญชีด้วยความระมัดระวัง รอบคอบ

2. มาตรฐานการปฏิบัติงานกำหนดในเรื่องต่อไปนี้

ข้อ 2.1 ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการตรวจสอบ และ ควบคุมผู้ช่วย(ถ้ามี) ให้ปฏิบัติงานโดยถูกต้อง

ข้อ 2.2 ผู้สอบบัญชีต้องประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่จะตรวจสอบเพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบให้รัดกุม และ เหมาะสม

ข้อ 2.3 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ โดยใช้วิธีการตรวจสอบอันเหมาะสมแก่กรณี

3. มาตรฐานการรายงานกำหนดในเรื่องต่อไปนี้

ข้อ 3.1 ผู้สอบบัญชีต้องระบุขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบไว้ในรายงานการสอบบัญชีโดยรัดกุม และ ชัดแจ้ง

ข้อ 3.2 ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีว่า งบการเงินที่ได้ตรวจสอบ แสดงให้เห็นฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่เพียงใด

ข้อ 3.3 ข้อความ และ รายการที่แสดงไว้ในงบการเงินให้ถือว่าครบถ้วนและถูกต้อง เว้นแต่ผู้สอบบัญชีจะรายงานไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานการสอบบัญชี

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี และ มาตรฐานการบัญชี

ในการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าว สถาบันวิชาชีพคือสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้จัดทำแนวการปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานในแต่ละเรื่องไว้ให้ผู้สอบบัญชีถือปฏิบัติอีกชั้นหนึ่ง และ ได้นำเสนอ ก.บช. เพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบแล้วคือ มาตรฐานการสอบบัญชี รวมทั้งสิ้น 31 ฉบับ และ มาตรฐานการบัญชีอีก 16 ฉบับ และอยู่ระหว่างพิจารณานำเสนอร่างมาตรฐานการสอบบัญชี 7 ฉบับ ร่างมาตรฐานการบัญชี 20 ฉบับ

เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์ และแนวทางปฏิบัติของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) เรื่องมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประกอบด้วย ประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี และ ประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518) เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชี ดังที่กล่าวมาข้างต้นแล้วจะเห็นว่าการตรวจสอบ และ รับรองเพื่อให้เป็นไปตามภาระหน้าที่ และ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น ได้กำหนดไว้ชัดเจน และ มีมาตรฐานในการปฏิบัติงานกำกับไว้ทุกขั้นตอน

ขั้นตอนการลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505

เมื่อ ก.บช. รับขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปในแนวปฏิบัติที่ได้กำหนดไว้ รวมทั้งต้องรักษามารยาทตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ข้อบังคับที่กำหนดไว้ ก.บช. ได้แต่งตั้งคณะอนุกรรมการขึ้น 2 คณะ เพื่อพิจารณากลั่นกรองในเบื้องต้น คือ

1. คณะอนุกรรมการไต่สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. คณะอนุกรรมการมารยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ทั้งนี้ คณะอนุกรรมการไต่สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีอำนาจ และ หน้าที่ไต่สวนข้อเท็จจริงในกรณีที่มีการฝ่าฝืนพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505

หรือ กฎกระทรวงที่ออกตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 แล้วนำเสนอคณะอนุกรรมการมารยาทผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพิจารณาเสนอความเห็นต่อ ก.บช.

ในการลงโทษผู้สอบบัญชีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ข้อบังคับ ซึ่ง ก.บช.มีอำนาจสั่งพักหรือ เพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น มติของที่ประชุม ก.บช.ให้สั่งพัก หรือ เพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต้องประกอบด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสองในสามของจำนวนกรรมการทั้งหมด

ในทางปฏิบัติเพื่อความเป็นธรรม ก.บช. ได้กำหนดขั้นตอนการลงโทษไว้ดังนี้

1. ตักเตือน
2. สั่งพักใบอนุญาต
3. เพิกถอนใบอนุญาต

ในอดีตที่ผ่านมาทาง ก.บช.ได้ดำเนินการลงโทษผู้สอบบัญชีไปแล้ว โดยการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งพอสรุปขั้นตอนการลงโทษ และ กรณีที่ถูกพิจารณาลงโทษได้ดังนี้

1. ตักเตือน ดำเนินการอย่างสม่ำเสมอทุกรอบปีบัญชี กรณีดังนี้
   - รายงานการสอบบัญชีไม่เป็นไปตามประกาศ ก.บช.ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518)
   - การเรียงลำดับรายการในงบการเงินไม่เป็นไปตามรายการย่อ
2. พักใบอนุญาต ก.บช. สั่งพักใบอนุญาตไปแล้ว กรณีดังนี้
   - การมีส่วนได้เสียในกิจการที่ตรวจสอบ
   - การโฆษณาการประกอบวิชาชีพ
   - การรับรองการสอบบัญชีโดยไม่ได้ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี
   - การไม่บันทึกความเห็นในรายงานการสอบบัญชี เมื่อกิจการที่ตรวจสอบปฏิบัติขัด หรือ แย้งกับหลักการบัญชี
   - การปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยขาดความระมัดระวังรอบคอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

3. เพิกถอนใบอนุญาต ก.บช. สั่งเพิกถอนใบอนุญาตไปแล้ว กรณีดังนี้

- การรับรองการสอบบัญชีของกิจการที่ตนมิได้ตรวจสอบ หรือ มิได้ควบคุมการสอบบัญชีด้วยตนเอง
- การปกปิด หรือ บิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบดุล และ บัญชีที่ตนลงลายมือชื่อรับรอง ซึ่งทำให้เกิดความหลงผิด และ เสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชี และ บุคคลที่เกี่ยวข้อง
- การรับรองการสอบบัญชี โดยไม่ได้ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี เช่น ไม่ได้ตรวจสอบบัญชี เพียงแต่เชื่อถือตามที่ผู้ทำบัญชีได้จัดทำขึ้น
- การปฏิบัติงานโดยขาดความระมัดระวังรอบคอบ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี เช่น ได้รับรองการสอบบัญชีเป็นจำนวนมาก และ ไม่ได้ตรวจสอบบัญชี
- เคยถูกสั่งพักใบอนุญาตพร้อมทั้งถูกตักเตือนหลายครั้ง
- การรายงานความเห็นเป็นอย่างอื่นเมื่อข้อความ และ รายการในงบการเงินไม่ครบถ้วนและไม่ถูกต้อง

ในกรณีที่ ก.บช. ได้มีมติลงโทษผู้สอบบัญชีไปแล้ว กรมทะเบียนการค้าจะประสานงานแจ้งข้อมูลรายชื่อผู้สอบบัญชี และ นิติบุคคลที่ผู้สอบบัญชีดังกล่าวเป็นผู้ตรวจสอบให้กรมสรรพากรไปพิจารณาดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องด้วย ในขณะเดียวกัน กรมทะเบียนการค้าก็ได้แจ้งให้นิติบุคคลที่ผู้สอบบัญชีซึ่งถูกลงโทษลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินได้ทราบ และ ระมัดระวังในการพิจารณาเลือกผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบให้ความเห็นต่องบการเงินของธุรกิจของตนต่อไป ซึ่งการดำเนินการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กรมทะเบียนการค้าถือเป็นนโยบายที่สำคัญในการดำเนินการเพื่อติดตามการทำงานของผู้สอบบัญชี ดังจะเห็นได้จากผลการพิจารณาลงโทษผู้สอบบัญชี ซึ่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้พิจารณาในปี พ.ศ. 2532 และ ปี พ.ศ. 2533 ที่ผ่านมา ปรากฏว่าในปี พ.ศ. 2532 ได้ลงโทษไปแล้ว 13 ราย เป็นการเพิกถอนใบอนุญาต 8 ราย และ สั่งพักใบอนุญาต 5 ราย สำหรับในปี พ.ศ. 2533 รวมการพิจารณาลงโทษ 21 ราย เป็นการเพิกถอนใบอนุญาต 18 ราย สั่งพักใบอนุญาต 3 ราย

3.2.4 กรมสรรพากร

หน้าที่หลักของกรมสรรพากร คือ การจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามกฎหมายประมวลรัษฎากร และ ตามกฎหมายอื่น การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้น ได้จัดเก็บทั้งภาษีอากรทางตรงอันได้แก่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และ ภาษีทางอ้อมอันได้แก่ภาษีการค้าซึ่งไม่ว่าจะเป็นการจัดเก็บภาษีทางตรง หรือ ภาษีทางอ้อม กรมสรรพากรได้อาศัยหลักฐานทางการบัญชีที่ผู้ประกอบการ หรือ ผู้มีเงินได้ได้บันทึกไว้

การเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการที่เป็นบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรได้สรุปไว้ชัดแจ้งเป็นการบังคับให้บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งตามปกติจะมีระยะเวลา 12 เดือน หรือจะมีรอบระยะเวลาบัญชีต่ำกว่า 12 เดือนก็ได้เฉพาะกรณีที่เป็นงวดบัญชีแรกที่เริ่มกิจการ หรือ กรณีที่ขอเปลี่ยนรอบบัญชีต่ออธิบดีกรมสรรพากร หัวใจของการจัดเก็บภาษีอยู่ที่การจัดทำบัญชีของผู้ยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ของบริษัทหลักเกณฑ์การคำนวณรายรับ และ รายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากร รวมทั้งความจำเป็นที่ต้องมีการรับรองเอกสารทางบัญชีต่างๆ โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กรมสรรพากรต้องอาศัยผู้สอบบัญชีเป็นผู้ดูแลความถูกต้องในการบันทึกรายการทางบัญชี และ การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ดังนั้น กรมสรรพากร จึงมีความจำเป็นต้องเข้ามาเกี่ยวข้องในการควบคุมเกี่ยวกับการปฏิบัติทางการบัญชี และ การสอบบัญชีของธุรกิจ ซึ่งวัตถุประสงค์ของกรมสรรพากรในการเข้ามามีบทบาทพอสรุปได้ดังนี้

1. เพื่อให้มีการบันทึกรายได้ และ รายจ่ายตามความเป็นจริงอย่างที่สุด
2. เพื่ออาศัยข้อเท็จจริงตามที่ปรากฏตามบัญชีเป็นข้อมูลในการจัดเก็บภาษีอากร
3. เพื่อให้มีหลักประกันว่าได้มีการจัดเก็บภาษีตามข้อมูลอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป
4. เพื่อความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากร

ความเป็นมาของกฎหมายประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีพอสรุปได้ดังนี้ (8: 11-21)

10 กุมภาพันธ์ 2496	พรบ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 มาตรา 8 ให้เพิ่มมาตรา 3 สัตต ไว้ในประมวลรัษฎากร
19 มิถุนายน 2523	อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกประกาศเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่องกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร
26 ธันวาคม 2523	อธิบดีกรมสรรพากร ได้มีคำสั่งที่ ท.2001/2523 เรื่องการรายงานพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชี
9 มิถุนายน 2530	อธิบดีกรมสรรพากรได้มีหนังสือถึงนายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เรื่องขอความร่วมมือให้แสดงความเห็นในร่างแบบรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
16 เมษายน 2533	อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกประกาศ 2 ฉบับ ดังนี้ (1) เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 35) เรื่องกำหนดให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลแจ้งข้อความตามมาตรา 17 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (2) เกี่ยวกับการตรวจสอบ และ รับรองบัญชี (ฉบับที่ 2) เรื่องการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร
24 เมษายน 2533	นายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้มีหนังสือถึงสมาชิกสมาคมทุกท่าน เรื่องเกี่ยวกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี (ฉบับที่ 2)

7 พฤษภาคม 2533 นายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้มีหนังสือถึงอธิบดีกรมสรรพากร เรื่องกำหนดให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล แจ้งข้อความตามมาตรา 17 (2) แห่งประมวลรัษฎากร และ กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อขอผ่อนผันการใช้บังคับตามประกาศทั้ง 2 ฉบับ ให้มีผลบังคับใช้สำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดใน หรือ หลังวันที่ 16 เมษายน พ.ศ. 2533 เป็นต้นไป

18 พฤษภาคม 2533 อธิบดีกรมสรรพากร ได้มีหนังสือตอบนายกสมาคมนักบัญชีและ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ให้ขยาย หรือเลื่อนการบังคับใช้ประกาศทั้ง 2 ฉบับไปเป็นสำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดใน หรือ หลังวันที่ 16 เมษายน พ.ศ. 2533 เป็นต้นไป

29 พฤษภาคม 2533 อธิบดีกรมสรรพากร ให้ออกหนังสือเรื่องแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมตามคำสั่งกรมสรรพากรฉบับที่ ท.2001/2533 (ภาคผนวก ข)

การควบคุมเกี่ยวกับการสอบบัญชี

บทบัญญัติของกฎหมายได้มีการตรากฎหมายไว้ในมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรเข้ามามีบทบาทควบคุมเกี่ยวกับการสอบบัญชี โดยมีหลักการสรุปได้ดังนี้

1. การตรวจสอบ และ รับรองบัญชี (ที่จะต้องนำส่งต่อกรมสรรพากร) จะกระทำได้ก็แต่โดยบุคคลที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร

2. บุคคลที่จะได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรจะต้องมีคุณสมบัติ และ จะต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

3. อธิบดีกรมสรรพากรอาจจะพิจารณาสั่งเพิกถอนใบอนุญาตเสียก็ได้ หากปรากฏว่ามีการปฏิบัติฝ่าฝืนระเบียบ

แม้ว่ากฎหมายจะเปิดทางให้กรมสรรพากร เข้ามามีบทบาทในการควบคุมการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2496 เป็นต้นมา แต่กรมสรรพากรได้ละเลยการบริหารอำนาจดังกล่าวมาเป็นเวลาเกือบสามสิบปี เพิ่งจะมีการหยิบยกบทบาทที่กฎหมายให้อำนาจไว้มาพิจารณาดำเนินการเมื่อปี พ.ศ. 2523 โดยอธิบดีกรมสรรพากรได้ออกประกาศเรื่อง " กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร " (8: 13) เมื่อวันที่ 19 มิถุนายน พ.ศ. 2523 ซึ่งมีผลเท่ากับกรมสรรพากรเริ่มใช้อำนาจในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งสาระสำคัญของประกาศดังกล่าวมีดังนี้

1. ยอมรับสถานะของ " ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต " ตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีว่าเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรโดยอัตโนมัติ

2. การตรวจสอบ และรับรองบัญชีซึ่งจะต้องยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับแบบแสดงรายการ เพื่อเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร จะต้องกระทำโดยบุคคลที่ได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรเท่านั้น

3. ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตจะต้องรักษามารยาท และ ปฏิบัติการตรวจสอบ และ รับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี หรือ ตามประกาศของคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.)

4. ในกรณีที่มีข้อสงสัยว่าได้มีการทำบัญชี หรือ ทำเอกสารประกอบการลงบัญชีไปในทางที่จะให้มีการเสียภาษีต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสีย ให้ผู้รับใบอนุญาตเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และ แจ้งพฤติการณ์ที่สงสัยไว้ในรายงานการสอบบัญชีด้วย

5. หากผู้ได้รับใบอนุญาตฝ่าฝืนประกาศนี้ อธิบดีกรมสรรพากรอาจสั่งเพิกถอนใบอนุญาตนั้นได้

เพื่อให้การดำเนินการได้เป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรลงวันที่ 19 มิถุนายน พ.ศ. 2523 อธิบดีกรมสรรพากรจึงได้แต่งตั้งคณะทำงานขึ้นคณะหนึ่ง โดยมีรองอธิบดีกรมสรรพากรเป็นประธานเรียกว่า " คณะกรรมการพิจารณาการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชี " เรียกชื่อย่อว่า " ก.พ.บ. " มีอำนาจ และ หน้าที่ติดตามการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีตามที่เจ้าหน้าที่สรรพากรในส่วนกลาง และส่วนภูมิภาครายงานถึงพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชี กับทั้งมีหน้าที่ในการไต่สวนพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงแล้วสรุปผลการไต่สวนเสนออธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ นอกจากนี้ยังมีหน้าที่เสนอแนะมาตรการกำหนดแนวทางในการปฏิบัติ เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ตามประกาศของอธิบดีในการควบคุมพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชี และ เพื่อให้การรายงานเกี่ยวกับพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีให้กรมสรรพากรพิจารณาเป็นไปในแนวเดียวกัน กรมสรรพากรเห็นสมควรออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.2001/2523 เรื่องการรายงานพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชี ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2523 และต่อมาเมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม พ.ศ.2533 กรมสรรพากรได้ออกหนังสือที่ กค 0810/8215 เรื่อง ทางปฏิบัติเพิ่มเติมตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.2001/2523 (ภาคผนวก ข) ซึ่งกรมสรรพากรได้มีคำสั่งให้เจ้าหน้าที่สรรพากรรายงานพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีให้กรมสรรพากรทราบหากปรากฏว่าผู้สอบบัญชีมีส่วนรู้เห็น หรือ มีการกระทำไปในทางที่จะเป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือ เสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเสีย เช่น

1. ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีทั้งๆ ที่ตนมิได้กระทำการตรวจสอบ หรือ มิได้กระทำการควบคุมการสอบบัญชีด้วยตนเอง

2. ปกปิดข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และ งบดุลที่ตนลงลายมือชื่อรับรอง

3. ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี โดยมิได้ปฏิบัติที่จำเป็นตามมาตรฐานการสอบบัญชี เช่น การสอบยอดเงินในธนาคาร เป็นต้น

4. ไม่ใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบ และ รับรองบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจะพึงปฏิบัติ

5. ไม่เปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และ แจ้งพฤติการณ์ที่สงสัยไว้ในรายงานการสอบบัญชี ในกรณี

5.1 โอนทรัพย์สิน หรือ ให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือ มีค่าตอบแทนต่ำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

5.2 มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการซื้อทรัพย์สินสูงเกินปกติ (ที่มีข้อเปรียบเทียบโดยชัดแจ้ง)

5.3 มิได้ตรวจสอบ หรือ ทดสอบว่าทรัพย์สิน และ หนี้สินมีอยู่จริง หรือ ไม่

6. รับรองบัญชีที่ตนเป็นผู้จัดทำขึ้นเองเพื่อเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ต่อมาเมื่อวันที่ 16 เมษายน พ.ศ. 2533 กรมสรรพากรได้ออกประกาศมา 2 ฉบับคือ

1. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 35) (8: 15-16)

2. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี (ฉบับที่ 2) เรื่องกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร (8: 17)

ตามประกาศดังกล่าว 2 ฉบับข้างต้นกำหนดให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลแจ้งข้อความเกี่ยวกับกิจการของบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใน " แบบแจ้งข้อความของกรรมการ หรือ ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือ ผู้จัดการ " และ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องทำการทดสอบรายการดังกล่าวด้วย โดยมีผลบังคับใช้สำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดใน หรือ หลังวันที่ 16 เมษายน พ.ศ. 2533 เป็นต้นไป

บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายที่ออกโดยกรมสรรพากร

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นว่า กรมสรรพากรได้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้มีบทบาทสำคัญยิ่งต่อความถูกต้องในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นกรมสรรพากรจึงต้องกำหนดแนวทางที่จะควบคุมการรับรองบัญชี และงบดุลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้รัดกุม และใกล้ชิดยิ่งขึ้น

เพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีบทบาทตามที่กรมสรรพากรคาดหวังไว้ กรมสรรพากรจึงมีบทบาทในการควบคุม และ กำหนดภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในเรื่องต่อไปนี้

1. ผู้สอบบัญชีต้องรักษามารยาท และ ปฏิบัติการตรวจสอบ และ รับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี หรือ ตามประกาศของคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.)

2. เปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และ แจ้งพฤติการณ์ที่สงสัยไว้ในรายงานการสอบบัญชีที่ตนลงลายมือชื่อรับรอง ในกรณีที่มีข้อสงสัยว่าบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้จัดทำเอกสารประกอบการลงบัญชี หรือ ลงบัญชีโดยไม่ตรงกับความจริง อันเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นไม่ต้องเสียภาษี หรือ เสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเสีย

3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องทำการทดสอบรายการในแบบแจ้งข้อความของกรรมการ หรือ ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือ ผู้จัดการ

บทลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตฝ่าฝืนตามประกาศ เรื่อง " กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร " ลงวันที่ 19 มิถุนายน พ.ศ. 2523 อธิบดีกรมสรรพากรอาจสั่งเพิกถอนใบอนุญาตนั้นได้

3.2.5 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

เนื่องจากการตัดสินใจซื้อขายหุ้น ผู้ลงทุนต้องอาศัยปัจจัยหลายอย่างเพื่อประกอบการตัดสินใจ ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับบริษัทเป็นข้อมูลที่สำคัญที่สุดอย่างหนึ่งที่ผู้ลงทุนใช้ประกอบการตัดสินใจ เพื่อให้การซื้อขายหุ้นได้ดำเนินไปอย่างมีเหตุผล และเสมอภาคกัน จึงจำเป็นต้องมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ เพื่อมิให้ผู้ลงทุนหลงผิด

ตลาดหลักทรัพย์ได้เล็งเห็นว่า โดยที่ผู้สอบบัญชีได้เข้ามามีบทบาทสำคัญเกี่ยวกับความเพียงพอ และ ความเชื่อถือได้ของข้อมูลในงบการเงิน จึงได้กำหนดไว้ในข้อ 6 วรรค 2 แห่งข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง " การกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตปฏิบัติการใดๆ เพื่อเปิดเผยฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน พ.ศ. 2523 " (9: 4.28) ว่า " ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตจะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตลาดหลักทรัพย์ให้ตามเห็นชอบ " โดยตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี วิธีการยื่นขอความเห็นชอบผู้สอบบัญชีการสิ้นสุดของการให้ความเห็นชอบ และ การเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีไว้ในประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต ลงวันที่ 6 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2530 (ภาคผนวก ค) ซึ่งพอสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

1. **คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต**

(1) เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และใบอนุญาตไม่ขาดอายุ ไม่ถูกสั่งพัก และ ไม่เคยถูกเพิกถอนโดยคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.)

(2) เป็นผู้ที่เคยปฏิบัติงานการสอบบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่า 3 ปี และได้ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่าสามนิติบุคคล

(3) เป็นผู้ปฏิบัติงานเต็มเวลา หรือ มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลา โดยผู้ช่วยผู้สอบบัญชีดังกล่าว ต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และใบอนุญาตไม่ขาดอายุ ไม่ถูกสั่งพักโดยคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.)

หากผู้สอบบัญชีไม่เป็นผู้ปฏิบัติงานเต็มเวลา และไม่มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลาตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งการขาดคุณสมบัตินั้นต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยทันที และให้ดำเนินการแก้ไขให้มีคุณสมบัติครบถ้วนภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ขาดคุณสมบัติ

(4) ไม่เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี และ บริษัทในเครือของบริษัทที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งนี้รวมถึงคู่สมรส บุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ และ สำนักงานสอบบัญชีที่ปฏิบัติงานอยู่

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเป็นหุ้นส่วนในสำนักงานสอบบัญชี ผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นในสำนักงานดังกล่าวแต่ละคน คู่สมรส และบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นนั้น จะถือหุ้นในบริษัทที่ผู้สอบบัญชีนั้นสอบบัญชี หรือ บริษัทในเครือของบริษัทดังกล่าวรวมกันเกินร้อยละ 0.5 ของทุนจดทะเบียนของบริษัทดังกล่าว หรือ บริษัทในเครือนั้นแล้วแต่กรณีไม่ได้

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีดังกล่าวแต่ละคน คู่สมรส และบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนั้น จะถือหุ้นในบริษัทที่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่ช่วยสอบบัญชีนั้น หรือ บริษัทในเครือของบริษัทดังกล่าวรวมกันเกินร้อยละ 0.5 ของทุนจดทะเบียนของบริษัทดังกล่าว หรือ บริษัทในเครือนั้น แล้วแต่กรณีไม่ได้

(5) ไม่เป็นกรรมการ หรือ ตัวแทนของบริษัทที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี หรือ บริษัทในเครือของบริษัทที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งนี้รวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นในสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีเป็นหุ้นส่วน คู่สมรส และบุตรของผู้สอบบัญชี คู่สมรส และบุตรของผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นนั้น

(6) ไม่เป็นพนักงาน หรือ ลูกจ้างของบริษัทที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี หรือ บริษัทในเครือของบริษัทที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งนี้รวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นในสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีเป็นหุ้นส่วน คู่สมรสของผู้สอบบัญชี คู่สมรสของผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นนั้น และ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีด้วย

(7) มีผลงานที่แสดงได้ว่า สามารถปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และ เหมาะสมในการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต

2. การยื่นขอความเห็นชอบผู้สอบบัญชี

บริษัทจำกัดที่ประสงค์จะยื่นขอความเห็นชอบผู้สอบบัญชี ให้ยื่นแบบขอความเห็นชอบผู้สอบบัญชีตามแบบที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนด พร้อมแนบเอกสารดังต่อไปนี้

- หนังสือรับรองของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาต
- แบบประวัติ และ รายละเอียดของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาต
- หนังสือรับรองของหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชี

การยื่นแบบขอความเห็นชอบผู้สอบบัญชีดังกล่าว ให้ยื่นพร้อมกับการยื่นคำขอให้รับหลักทรัพย์เป็นหลักทรัพย์จดทะเบียน หรือหลักทรัพย์รับอนุญาต

สำหรับผู้สอบบัญชีที่ได้รับการเสนอชื่อให้ตลาดหลักทรัพย์ให้ความเห็นชอบ ให้จัดส่งเอกสารให้ตลาดหลักทรัพย์ภายใน 7 วันนับแต่วันที่ยื่นขอความเห็นชอบผู้สอบบัญชี ทั้งนี้เพื่อประกอบการพิจารณาคุณสมบัติ และมาตรฐานการปฏิบัติงานดังต่อไปนี้

(1) แนวการตรวจสอบบัญชี (Audit Program) และ งบการเงินในรอบปีที่ผ่านมาของบริษัทที่ยื่นขอความเห็นชอบผู้สอบบัญชี

(2) แนวการตรวจสอบบัญชี (Audit Program) และ งบการเงินของกิจการอื่นอีก 3 แห่ง ที่ผู้สอบบัญชีได้ลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินในรอบปีที่ผ่านมา ซึ่งประกอบธุรกิจสถาบันการเงิน 1 แห่ง พาณิชยกรรม 1 แห่ง และ อุตสาหกรรมอีก 1 แห่ง

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชี มิได้ตรวจสอบบัญชีกิจการประเภทใดประเภทหนึ่งใน 3 ประเภทที่กล่าว ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ตลาดหลักทรัพย์ทราบ และ พิจารณาจัดส่งแนวการตรวจสอบบัญชี และงบการเงินให้ครบ 3 แห่ง (ไม่รวมงบการเงิน และ แนวการตรวจสอบบัญชีของบริษัทที่ยื่นขอความเห็นชอบ)

3. การพิจารณาให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี

ในการพิจารณาให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจะแต่งตั้งคณะอนุกรรมการขึ้นชุดหนึ่ง คือ คณะอนุกรรมการพิจารณาการปฏิบัติงานผู้สอบบัญชี

ของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต ประกอบด้วย ผู้ทรงคุณวุฒิจากสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย หน่วยราชการที่เกี่ยวข้อง และ จากสถาบันการศึกษาเป็นผู้พิจารณามาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีจากงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้ลงลายมือชื่อ และจากแนวการตรวจสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้ใช้ในการประกอบการปฏิบัติงานสอบบัญชีแล้ว เสนอความเห็นต่อคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบต่อไป

4. การสิ้นสุดของการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี

การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตของตลาดหลักทรัพย์สิ้นสุดลงเมื่อ

4.1 บริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี

4.2 ตลาดหลักทรัพย์เพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนหรือ บริษัทรับอนุญาต

5. การเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี

ตลาดหลักทรัพย์ มีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตใน 2 กรณี คือ

5.1 ผู้สอบบัญชีขาดคุณสมบัติตามที่กำหนดไว้ในประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่องหลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต

5.2 ผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และเหมาะสมในการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต

ผู้สอบบัญชีที่ตลาดหลักทรัพย์เพิกถอนการให้ความเห็นชอบแล้ว บริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตใดจะยื่นขอความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้น เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตต่อตลาดหลักทรัพย์ได้อีกเมื่อพ้นกำหนด 3 ปี นับแต่วันที่ตลาดหลักทรัพย์เพิกถอนการให้ความเห็นชอบแล้ว และ หากตลาดหลักทรัพย์เพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีใด

แล้วเกิน 2 ครั้ง ตลาดหลักทรัพย์จะไม่ให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีนั้นอีก

6. การดำเนินการของบริษัทในกรณีที่ตลาดหลักทรัพย์ปฏิเสธการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีที่บริษัทเสนอ

ในกรณีที่ตลาดหลักทรัพย์ได้พิจารณาคุณสมบัติ และมาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีของบริษัทที่ยื่นคำขอให้รับหลักทรัพย์ฯ แล้วเห็นว่า ผู้สอบบัญชีที่กล่าวมีคุณสมบัติไม่ครบถ้วน หรือ ไม่ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติที่รับรองโดยทั่วไป หรือ ไม่เหมาะสมในการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาต ให้บริษัทที่ยื่นคำขอให้รับหลักทรัพย์ยื่นขอความเห็นชอบผู้สอบบัญชีรายใหม่ พร้อมเอกสารหลักฐานต่างๆ ตามที่กำหนดไว้ในข้อ 2 ภายใน 15 วันนับแต่ได้รับแจ้งการปฏิเสธให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีที่กล่าว

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีความต้องการคุ้มครองผลประโยชน์ของผู้ลงทุนเป็นประการสำคัญ จึงก่อให้เกิดความจำเป็นในการออกระเบียบข้อบังคับ และประกาศตลาดหลักทรัพย์ในเรื่องต่างๆขึ้นมา เพื่อกำหนดให้ฝ่ายบริหารของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตมีแนวทางการเปิดเผยข้อมูลในแนวทางเดียวกัน และ มีมาตรฐานเดียวกัน โดยให้ผู้สอบบัญชีเข้ามาช่วยพิทักษ์ผลประโยชน์ให้แก่สาธารณชนอีกทางหนึ่ง ดังนั้นตลาดหลักทรัพย์จึงกำหนดแนวทางการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตในส่วนที่เกี่ยวข้องกับด้านการบัญชีและการสอบบัญชีดังนี้

6.1 บริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตจะต้องจัดทำงบการเงินประจำปี และงบการเงินรวมประจำปี (ถ้ามี) ซึ่งประกอบด้วยงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน หรือ งบแสดงที่มา และ ใช้ไปของเงินทุน โดยแสดงตัวเลขเปรียบเทียบ 2 ปี และ นำส่งงบการเงินประจำปีที่ผ่านมาให้ตลาดหลักทรัพย์ภายใน 3 เดือนนับแต่วันสิ้นระยะเวลาบัญชีของแต่ละบริษัท

6.1.1 งบการเงินประจำปี และ งบการเงินรวมประจำปี (ถ้ามี) นี้ต้องได้รับการรับรองจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตลาดหลักทรัพย์ให้ความเห็นชอบแล้ว

6.1.2 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินต้องมีการเปิดเผยข้อมูลขั้นต่ำตามประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่องการกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตจัดทำรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานลงวันที่ 16 ธันวาคม พ.ศ. 2523

6.1.3 ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ในกรณีที่เป็นปัญหาการบัญชีไม่มีมาตรฐานการบัญชีของไทยครอบคลุมถึงให้ถือปฏิบัติตามลำดับดังนี้ (ทั้งนี้ให้ระบุแหล่งที่มาของมาตรฐานการบัญชีที่ใช้ด้วย)

ก. ใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศของ International Accounting Standards Committee

ข. ใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศของ American Institution of Certified Public Accountants

6.2 บริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตจะต้องจัดทำงบการเงินรายไตรมาส

6.2.1 งบการเงินรายไตรมาส ต้องได้รับการสอบทานจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตลาดหลักทรัพย์ให้ความเห็นชอบแล้ว

6.2.2 การสอบทานของผู้สอบบัญชี จะต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (เป็นไปตามแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง การสอบทานงบการเงินระหว่างกาล)

6.2.3 การจัดทำงบการเงินรายไตรมาส ให้เป็นไปตามประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง การกำหนดแบบ และ แนวทางการจัดทำงบการเงินรายไตรมาสสำหรับบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาต ฉบับลงวันที่ 16 ธันวาคม 2523 (สอดคล้องกับร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14 เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล) และนำส่งงบการเงินรายไตรมาสภายใน 45 วันนับแต่วันสุดท้ายของแต่ละไตรมาส

6.3 บริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตจะต้องจัดทำแบบรายงานการเพิ่มทุน

6.3.1 การจัดทำแบบรายงานการเพิ่มทุนให้เป็นไปตามประกาศตลาดหลักทรัพย์

แห่งประเทศไทย เรื่อง แบบรายงานการเพิ่มทุนของบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาต ฉบับลงวันที่ 16 ธันวาคม พ.ศ. 2523

6.3.2 กำหนดให้บริษัทต้องจัดทำประมาณการงบการเงิน 5 ปี พร้อมรายละเอียดของข้อสมมติฐานประกอบการจัดทำประมาณการ

6.3.3 กำหนดให้มีคำรับรองความถูกต้องของรายงาน รายละเอียด หรือเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเพิ่มทุนตามข้อ 6.3.1 และ 6.3.2 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียน หรือ บริษัทรับอนุญาต

6.4 บริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตจะต้องจัดทำแบบรายงานเปรียบเทียบย้อนหลังสามปีกรณีเสนอขายหุ้นใหม่ต่อประชาชน

ในปัจจุบันนี้บริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต สามารถเสนอขายหุ้นใหม่ต่อประชาชน และ ออกหุ้นกู้ได้ โดยบริษัทจะต้องจัดทำหนังสือชี้ชวนทั้งในการเสนอขายหุ้นใหม่ต่อประชาชน หรือ ในการออกหุ้นกู้ และรายการในหนังสือชี้ชวนรายการหนึ่ง คือ บริษัทต้องแสดงข้อมูลเกี่ยวกับงบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน เปรียบเทียบย้อนหลังอย่างน้อย 3 ปีสุดท้าย และหมายเหตุประกอบงบการเงิน พร้อมด้วยรายงานของผู้สอบบัญชี

6.5 กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตต้องจัดทำรายงานประจำปี

6.5.1 การจัดทำรายงานประจำปี ให้แสดงรายการตามที่กำหนดในประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง การกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตจัดทำรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน และ ผลการดำเนินงาน ฉบับลงวันที่ 16 ธันวาคม พ.ศ. 2523 โดยได้ระบุว่าต้องแสดงงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับรองแล้วโดยไม่ตัดทอน ซึ่งเป็นความในข้อหนึ่งของประกาศตลาดหลักทรัพย์ฉบับดังกล่าว

6.5.2 ตลาดหลักทรัพย์ได้ส่งเสริมให้มีการประกวดรายงานประจำปี โดยได้เน้นถึงการเปิดเผยงบการเงินในรายงานประจำปี

6.6 ตลาดหลักทรัพย์ได้ควบคุมผู้สอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต โดยตลาดหลักทรัพย์จะพิจารณาให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต

6.6.1 การพิจารณาให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตเป็นไปตามประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต ฉบับลงวันที่ 6 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2530 (ภาคผนวก ค)

6.6.2 มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กับสำนักงาน ก.บช. และ ธนาคารแห่งประเทศไทย ในเรื่องต่าง ๆ เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีเพื่อประกอบการพิจารณาให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต

6.7 ตลาดหลักทรัพย์ ได้มีการแต่งตั้งคณะอนุกรรมการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตขึ้นเป็นประจำทุกปี ตั้งแต่ปี 2524 เป็นต้นมา ซึ่งคณะอนุกรรมการมีหน้าที่ดังนี้

6.7.1 พิจารณาคุณสมบัติและมาตรฐานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

6.7.2 ให้ความเห็นชอบและเสนอแนะเกี่ยวกับการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต

6.7.3 พิจารณายกระดับมาตรฐานการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต

การแต่งตั้งคณะอนุกรรมการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตนั้น ตลาดหลักทรัพย์ได้เน้นที่จะให้เกิดการประสานงานร่วมกันระหว่างสถาบันต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีทั้งนี้เพื่อความเข้าใจที่ถูกต้อง และสอดคล้องกันในการปฏิบัติงาน ในช่วง 2-3 ปีที่ผ่านมาตลาดหลักทรัพย์จึงได้เรียนเชิญผู้แทนจากสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จากสำนักงาน ก.บช. และจากกรมสรรพากรเข้าร่วมเป็นคณะอนุกรรมการ นอกจากนี้ยังได้เรียนเชิญผู้ทรงคุณวุฒิอื่นเข้าร่วมเป็นอนุกรรมการอีกด้วย

บทบาท และ ภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้นจะเห็นว่า ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเห็นว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้มีบทบาทสำคัญเกี่ยวกับความเพียงพอ และความเชื่อถือได้ของข้อมูลในงบการเงินตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจึงได้เข้ามามีบทบาทในการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้เป็นไปตามบทบาทที่ตลาดหลักทรัพย์มอบให้ จึงได้กำหนดภาระหน้าที่ต่างๆ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้ในประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งพอสรุปสาระสำคัญดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตจะต้องเป็นผู้ที่ได้รับความเห็นชอบจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรับรองงบการเงินประจำปี และงบการเงินรวมประจำปี (ถ้ามี)

3. ผู้สอบบัญชีต้องสอบทานงบการเงินรายไตรมาสของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต การสอบทานงบการเงินรายไตรมาส ต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

4. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรับรองความถูกต้องของรายงาน รายละเอียด หรือเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเพิ่มทุน และประมาณการงบการเงิน 5 ปี พร้อมรายละเอียดของข้อสมมติฐานประกอบการจัดทำประมาณการ

5. ผู้สอบบัญชีต้องรับรองความถูกต้อง ของการนำข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีรับรองปีก่อนๆ มาเปรียบเทียบกันย้อนหลังสามปี กรณีเสนอขายหุ้นใหม่แก่ประชาชน

บทกำหนดโทษของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดโทษของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามมาตรา 42 ทวิ ในพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยดังนี้

" มาตรา 42 ทวิ ผู้สอบบัญชีผู้ใดของบริษัทจดทะเบียน บริษัทรับอนุญาต หรือ บริษัทหลักทรัพย์ ผู้ประกอบการกิจการจัดการลงทุนของโครงการลงทุนที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์รับรองงบดุล หรือ บัญชีอื่นอันใดไม่ถูกต้อง หรือ ทำรายงานเท็จต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือ ปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ "

3.2.6 ธนาคารแห่งประเทศไทย

สถาบันการเงินเป็นแหล่งระดมเงินออมจากประชาชน และนำเงินออมดังกล่าวให้กู้ยืม หรือลงทุนในธุรกิจต่างๆ ทั้งระยะสั้น และ ระยะยาว จำนวนบริษัทและปริมาณธุรกิจของสถาบันการเงินได้เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว มีการแข่งขันกันมากขึ้น การที่จะควบคุมสถาบันการเงินให้ดำเนินไปอย่างมีระเบียบย่อมต้องมีกลไกควบคุมและจักรกลที่สำคัญ คือ การบัญชี ซึ่งรวมทั้งการทำบัญชีและการตรวจสอบบัญชี จึงเป็นความจำเป็นที่การบัญชีต้องมีระบบกฎเกณฑ์ และ ข้อปฏิบัติที่สมเหตุผล การบัญชีได้เปลี่ยนบทบาทจากการนำรายการหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวกับการเงินมาจดบันทึกและจัดหมวดหมู่พร้อมทั้งรายงานผลการดำเนินงานและฐานะการเงินแล้ว ยังได้ขยายขอบเขตไปถึงการเสนอข้อความอย่างมีหลักเกณฑ์ ตามความต้องการของฝ่ายจัดการ และการดำเนินงานของกิจการ และจัดทำรายงานเสนอผู้ที่มอบหมาย และให้ความไว้วางใจ ดังนั้นการบัญชีจึงควบคู่ไปกับการเติบโตของสถาบันการเงิน หรืออาจกล่าวได้ว่า การบัญชีได้สนองความต้องการของบุคคลกลุ่มต่างๆ ดังนี้

- ผู้บริหารสถาบันการเงิน เพื่อนำข้อมูลการบัญชีมาใช้ประโยชน์เกี่ยวกับการวางแผนการบริหาร และการควบคุมการดำเนินงาน
- ผู้ถือหุ้นของสถาบันการเงิน เพื่อทราบฐานะและผลการดำเนินงาน
- สาธารณชนทั่วไป เพื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกิจประเภทเดียวกัน
- รัฐบาลเพื่อเก็บภาษี ควบคุมฐานะและการดำเนินงานให้มีเสถียรภาพ และความมั่นคง เพื่อมิให้เกิดความเสียหายต่อสาธารณชน และเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจตามนโยบายของรัฐบาล

เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีบทบาทสำคัญต่อความถูกต้องของงบการเงิน ดังนั้นเพื่อให้งบการเงินของบริษัทมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น จึงต้องมีการปรับปรุงคุณภาพของผู้สอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีของสถาบันการเงินจะต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่ธนาคารแห่งประเทศไทยให้ความเห็นชอบ และต้องไม่ใช่กรรมการ พนักงาน หรือ ลูกจ้างของสถาบันการเงินนั้น ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีไว้ในพระราชบัญญัติ 2 ฉบับ ดังนี้

1. พระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์
2. พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

พระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์

เพื่อให้การรับรองงบดุลของธนาคารพาณิชย์ โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นไปอย่างเชื่อถือได้มากที่สุด ผู้สอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์จึงต้องเป็นผู้ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยเห็นชอบด้วย และต้องมิใช่กรรมการ พนักงาน หรือ ลูกจ้างของธนาคารพาณิชย์นั้น ดังที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์มาตรา 16 (10: 15-16)

ตามมาตรา 16 ได้กำหนดให้ธนาคารพาณิชย์ที่จดทะเบียนในประเทศ ประกาศงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนภายใน 5 เดือน นับแต่วันสิ้นปีธุรกิจของธนาคารพาณิชย์ และก่อนวันประชุมใหญ่ งบดุลนั้นจะต้องมีการรับรองของผู้สอบบัญชี ซึ่งต้องมิใช่กรรมการ พนักงาน หรือ ลูกจ้างของธนาคารพาณิชย์นั้น และธนาคารแห่งประเทศไทยเห็นชอบด้วย สำหรับสาขาธนาคารต่างประเทศ จะต้องประกาศงบดุล และบัญชีกำไรขาดทุนของธนาคารในต่างประเทศที่ธนาคารพาณิชย์นั้นเป็นสาขา ภายใน 4 เดือนนับแต่วันสิ้นปีธุรกิจของธนาคารต่างประเทศนั้น เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่ามีเหตุขัดข้องอันสมควร ประกาศดังกล่าวให้ปิดไว้ในที่เปิดเผย ณ สำนักงานของธนาคารพาณิชย์

ซึ่งจากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้น จะเห็นว่ากฎหมายมีเจตนารมณ์ให้ธนาคารพาณิชย์แสดงฐานะ และผลการดำเนินงานที่ถูกต้องต่อสาธารณชน

เพื่อให้การสอบบัญชีธนาคารพาณิชย์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ธนาคารแห่งประเทศไทย จึงกำหนดหลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์ ตามหนังสือของธนาคารที่ ธปท. ฌว. (ว) 474/2531 ลงวันที่ 25 มีนาคม 2531 (ภาคผนวก ง) ซึ่งพอสรุปคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีได้ดังนี้

1. ต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และใบอนุญาตไม่ขาดอายุ หรือ ถูกเพิกถอน

2. ต้องปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี

3. ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบ และรับรองงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานที่ธนาคารได้กำหนดขึ้น รวมทั้งให้ความร่วมมือ หรือ ปฏิบัติตามข้อแนะนำของธนาคารด้วยดี

4. ไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่อยู่ในระหว่างถูกคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีสั่งพักใบอนุญาต หากระยะเวลาที่ถูกสั่งพักใบอนุญาต อยู่ในงวดการบัญชีใด ธนาคารจะไม่ให้ความเห็นชอบตลอดงวดการบัญชีนั้น

5. ไม่เป็นผู้สอบบัญชีที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยไม่ให้ความเห็นชอบ หรือ ถอดถอนการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

6. ไม่เป็นผู้สอบบัญชีที่ธนาคารเคยเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ เป็นผู้สอบบัญชีธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์

7. ไม่เป็นผู้สอบบัญชีที่ธนาคารเห็นว่าได้เคยปฏิบัติงานการสอบบัญชีบกพร่อง หรือรับรองงบการเงินไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงอันอาจจะเกิดความเสียหายแก่ประชาชน หรือ แก่ธนาคารพาณิชย์นั้นเอง

8. ไม่เป็นผู้ถือหุ้นของธนาคารพาณิชย์ที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งนี้รวมถึงคู่สมรส บุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ และสำนักงานสอบบัญชีที่ปฏิบัติงานอยู่

9. ไม่เป็นกรรมการ หรือ ตัวแทนของธนาคารพาณิชย์ที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งนี้รวม

ถึงคู่สมรส และบุตรของผู้สอบบัญชี กรรมการ ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนในสำนักงานสอบบัญชี

10. ไม่เป็นพนักงาน หรือ ลูกจ้างของธนาคารพาณิชย์ที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งนี้รวมถึงคู่สมรสของผู้สอบบัญชี กรรมการ ผู้ถือหุ้น หรือ ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนในสำนักงานสอบบัญชี

ต่อมาเมื่อวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2532 ธนาคารแห่งประเทศไทย (ธปท.) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบธนาคารพาณิชย์ จัดทำรายงานส่งธนาคารแห่งประเทศไทยเป็นกรณีพิเศษ โดยให้ตรวจสอบ และจัดทำรายงานเกี่ยวกับการให้สินเชื่อจำแนกตามภาคเศรษฐกิจที่สำคัญ ได้แก่ การเกษตร การทำเหมืองแร่และเหมืองหิน อุตสาหกรรม การผลิตการส่งสินค้าออก การค้าส่งผลิตผลทางกสิกรรม และการจัดหาที่อยู่อาศัยแก่ผู้มีรายได้น้อย และการประเมินประสิทธิภาพ การดำเนินงานของธนาคารพาณิชย์ในด้านการระดมเงินออม การกระจายสินเชื่อค่าใช้จ่ายในการบริหาร และระบบการตรวจสอบภายในของแต่ละธนาคารพาณิชย์ และได้กำหนดแนวการตรวจสอบไว้ตามหนังสือธนาคารที่ ธปท. ฝว.(ว) 2023/2532 เรื่อง การกำหนดให้ผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานให้ธนาคารเป็นกรณีพิเศษ (ภาคผนวก ง)

พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

ตามความใน พ.ร.บ. การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ได้กำหนดเกี่ยวกับระยะเวลาในการจัดทำบัญชี เปิดเผยงบดุล และกำหนดคุณภาพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้ในมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุนฯ พ.ศ. 2522 (11: 1.16-1.17) ดังนี้

มาตรา 23 " ให้บริษัทเงินทุนประกาศงบดุล และบัญชีกำไรขาดทุนที่ได้รับอนุมัติที่ประชุมใหญ่แล้วภายใน 4 เดือนนับแต่วันสิ้นปีธุรกิจของบริษัทเงินทุน ตามแบบที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนด ประกาศดังกล่าวให้ปิดไว้ในที่เปิดเผย ณ. สำนักงานของบริษัทเงินทุนนั้น และในหนังสือพิมพ์รายวัน อย่างน้อยหนึ่งฉบับภายในยี่สิบเอ็ดวันนับจากวันที่ได้รับอนุมัติจากที่ประชุมใหญ่ ทั้งนี้ เว้นแต่ธนาคารแห่งประเทศไทยจะได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น และให้เสนอต่อรัฐมนตรี และธนาคารแห่งประเทศไทยแห่งละหนึ่งฉบับ

ให้บริษัทเงินทุนประกาศรายการ หรือเปิดเผยข้อมูลอื่นใดเกี่ยวกับบริษัทเงินทุนนั้นตามหลักเกณฑ์ และระยะเวลาที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนด ประกาศรายการ หรือข้อมูลดังกล่าวให้แสดงไว้ในที่เปิดเผย ณ สำนักงานของบริษัทเงินทุนนั้น และให้รายงานต่อรัฐมนตรีและธนาคารแห่งประเทศไทยทราบพร้อมด้วยสำเนาประกาศรายการ หรือ ข้อมูลที่เปิดเผยแห่งละหนึ่งฉบับ

งบดุลตามวรรคหนึ่ง จะต้องมีการรับรองของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีนั้นต้องเป็นผู้ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้ให้ความเห็นชอบทุกรอบปีบัญชี และต้องมิใช่กรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของบริษัทเงินทุนนั้น

ผู้สอบบัญชีตามวรรคสาม ต้องรักษามารยาทและปฏิบัติงานการตรวจสอบ และรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี รวมทั้งมาตรฐานที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดเพิ่มขึ้นด้วย ในกรณีที่บริษัทเงินทุนได้ทำเอกสารประกอบการลงบัญชี และ หรือ ลงบัญชีไม่ตรงกับความเป็นจริง ให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการสอบบัญชีที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อรับรองพร้อมทั้งรายงานพฤติการณ์นั้นให้ธนาคารแห่งประเทศไทยทราบด้วย

ผู้สอบบัญชีผู้ใดไม่ปฏิบัติตามวรรคสี่ ธนาคารแห่งประเทศไทย อาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีผู้นั้นได้ "

ในขณะนี้ ธนาคารแห่งประเทศไทยได้ออกประกาศธนาคารเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการให้ความเห็นชอบของผู้สอบบัญชีของบริษัทเงินทุนฯ ตามหนังสือที่ ธปท.งพ.(ว) 364/2527 ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2527 (ภาคผนวก จ) ทั้งนี้ไม่เพียงแต่ควบคุมบุคคลผู้เป็นผู้สอบบัญชีเท่านั้น ยังควบคุมสำนักงานของผู้สอบบัญชีอีกด้วย กล่าวคือ ได้กำหนดว่าจะต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสังกัดสำนักงานที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติงานเต็มเวลาไม่น้อยกว่า 2 คน และมีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีซึ่งมีคุณวุฒิไม่ต่ำกว่าปริญญาทางบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลาอีกไม่น้อยกว่า 6 คนหลักเกณฑ์นี้เพื่อปรับปรุงคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้สูงขึ้น ซึ่งคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่ธนา

คารแห่งประเทศไทยให้ความเห็นชอบพอสรุปได้ดังนี้

1. ต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และใบอนุญาตไม่ขาดอายุ ไม่ถูกสั่งพัก และไม่ถูกเพิกถอนโดยคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.)

2. ต้องปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี

3. ต้องเป็นผู้สอบบัญชีสังกัดสำนักงานที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ปฏิบัติงานเต็มเวลาอีกไม่น้อยกว่า 2 คน และมีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีซึ่งมีคุณวุฒิไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลาอีกไม่น้อยกว่า 6 คน

4. ต้องเป็นหัวหน้าสำนักงาน หรือ เทียบเท่า และต้องมีเวลาในการปฏิบัติงานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ

5. ไม่เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี และบริษัทในเครือของบริษัทที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ให้รวมถึงคู่สมรส บุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ สำนักงานสอบบัญชีที่ปฏิบัติงานอยู่ และผู้เป็นหุ้นส่วนในสำนักงาน

6. ไม่เป็นกรรมการ พนักงาน ลูกจ้าง หรือ ตัวแทนของบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ และ บริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี และบริษัทในเครือของบริษัทที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ ให้รวมถึงคู่สมรส บุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ผู้เป็นหุ้นส่วนในสำนักงาน และ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีด้วย

7. ไม่เป็นผู้สอบบัญชีที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยไม่ให้ความเห็นชอบ หรือถอดถอนการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน หรือ บริษัทรับอนุญาตของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

8. ไม่เป็นผู้สอบบัญชีที่ธนาคารแห่งประเทศไทย เคยเพิกถอนการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ และ บริษัทเครดิตฟองซิเอร์

9. ไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ธนาคารแห่งประเทศไทยเห็นว่า ได้ปฏิบัติงานการสอบบัญชีบกพร่อง หรือ รับรองงบการเงินที่แสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือ มีพฤติการณ์ที่ไม่เหมาะสมกับการเป็นผู้สอบบัญชีสถาบันการเงิน

บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายที่ออกโดยธนาคารแห่งประเทศไทย

ธนาคารแห่งประเทศไทยเห็นว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสถาบันการเงินเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญต่อความเชื่อถือได้มากที่สุดของงบการเงิน รวมทั้งผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อสาธารณชนที่นำงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีไปใช้ในการตัดสินใจการลงทุน ดังนั้นธนาคารแห่งประเทศไทยจึงต้องเข้ามามีบทบาทในการควบคุมผู้สอบบัญชี พยายามปรับปรุงคุณภาพของการสอบบัญชี โดยพิจารณาให้ความเห็นชอบผู้ที่จะเป็นผู้สอบบัญชีของสถาบันการเงิน ธนาคารแห่งประเทศไทยจึงมีส่วนในการกำหนดภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเพิ่มจากกฎหมายการสอบบัญชี ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้

1. ในกรณีที่บริษัทเงินทุนฯ ทำเอกสารประกอบการลงบัญชี และ หรือ ลงบัญชีไม่ตรงกับความเป็นจริง ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชีและแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการสอบบัญชีที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อรับรอง พร้อมทั้งรายงานพฤติการณ์นั้นให้ธนาคารแห่งประเทศไทยทราบด้วย

2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องรักษามารยาท และปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนด โดยประกาศ ก.บช. แล้ว ยังต้องปฏิบัติตามมาตรฐานที่กำหนดโดยธนาคารแห่งประเทศไทย

3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบธนาคารพาณิชย์ จะต้องจัดทำรายงานส่งธนาคารแห่งประเทศไทยเป็นกรณีพิเศษตามที่ระบุไว้ตามหนังสือธนาคารที่ ธปท. ฝว. (ว) 2023/2532

4. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบสถาบันการเงิน ต้องส่งแนวการตรวจสอบบัญชีให้ธนาคารแห่งประเทศไทย

บทลงโทษผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สำหรับบทลงโทษผู้สอบบัญชีที่รับรองงบดุลไม่ถูกต้อง ได้ถูกกำหนดไว้ตามมาตรา 75 ทวิ ในพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุนฯ พ.ศ. 2522 ดังนี้

ผู้สอบบัญชีใดของบริษัทรับรองงบดุล หรือ บัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือ ทำรายงานเท็จ หรือ ฝ่าฝืนมาตรา 23 วรรคสี่ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงสามปี และ ปรับตั้ง

แต่สามหมื่นบาทถึงสามแสนบาท

เหตุผลที่ต้องมีบทลงโทษซึ่งดูค่อนข้างจะรุนแรง เนื่องจากเพื่อเป็นการช่วยกันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ประพฤติมิชอบโดยเจตนาออกไปจากระบบการเงิน การลงโทษผู้สอบบัญชีทางอาญาตามพระราชบัญญัติฯ จะเป็นเฉพาะกรณีที่รุนแรงจริงๆ และ เฉพาะเรื่องที่หลักฐานเอกสารบ่งชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีกระทำความผิด ส่วนกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้พยายามปฏิบัติโดยสุจริต และใช้ความระมัดระวังตามสมควร โดยคำนึงถึงมาตรฐานและข้อกำหนดของทางการอย่างดีแล้ว ทางการก็คงจะไม่ดำเนินการถึงขั้นรุนแรงตามที่ระบุไว้ในกฎหมาย

3.2.7 กรมการประกันภัย

กรมการประกันภัยยังไม่ได้เข้ามามีบทบาทในการควบคุม หรือ ให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทประกันวินาศภัยหรือประกันชีวิตโดยตรง อย่างไรก็ตามนายทะเบียนประกันวินาศภัยและนายทะเบียนประกันชีวิตมีอำนาจกำหนดแบบและรายการของรายงานประจำปีที่บริษัทประกันฯ ต้องจัดทำและนำส่งต่อกรมการประกันภัย ซึ่งบริษัทประกันฯจะต้องปฏิบัติตาม และผู้สอบบัญชีจะต้องรับรองให้ความเห็นต่อรายงานดังกล่าวตามตัวอย่าง

ตัวอย่าง

รายงานประจำปี.....ของบริษัท.....จำกัด

รายงานของผู้สอบบัญชี

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ราคาประเมินทรัพย์สินและหนี้สินที่ปรากฏในงบการเงินนี้ ประเมินราคาตามประกาศกระทรวงพาณิชย์ว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สินและหนี้สิน ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติประกันชีวิต พ.ศ. 2510

(ลงชื่อ).....

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขที่.....

ตารางแสดงการเปรียบเทียบคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากหน่วยงานต่าง ๆ

หน่วยงาน	ธนาคารแห่งประเทศไทย		ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
ลักษณะของนิติบุคคล	ธนาคารพาณิชย์	บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทเครดิตฟองซิเอร์	บริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต
1. คุณสมบัติทั่วไป	- เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 และใบอนุญาตไม่ขาดอายุหรือถูกเพิกถอน	- เหมือนกัน	- เหมือนกัน
	- ไม่เป็นผู้สอบบัญชีที่อยู่ระหว่างการถูกสั่งพักใบอนุญาต	- เหมือนกัน	- เหมือนกัน
2. ระยะเวลาปฏิบัติเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	- ไม่น้อยกว่า 5 ปี	- ไม่น้อยกว่า 5 ปี	- ไม่น้อยกว่า 3 ปี และจะต้องลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่า 3 นิติบุคคล
	- ต้องปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานที่ธนาคารได้กำหนดขึ้น	- เหมือนกัน	-
3. ความเป็นอิสระ	- ไม่เป็นผู้ถือหุ้น กรรมการหรือตัวแทน พนักงาน หรือลูกจ้างที่คนสอบบัญชีอยู่ หรือบริษัทในเครือ ทั้งนี้รวมถึงคู่สมรส บุตรของผู้สอบบัญชี กรรมการ ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนในสำนักงานสอบบัญชี	- เหมือนกันและให้รวมถึงผู้ช่วยผู้สอบบัญชีด้วย	- ไม่เป็นผู้ถือหุ้น กรรมการหรือตัวแทนพนักงาน หรือลูกจ้างของบริษัทที่คนเป็นผู้สอบบัญชีอยู่ ทั้งนี้รวมถึงคู่สมรส บุตร และสำนักงานสอบบัญชีที่ปฏิบัติงานอยู่ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเป็นหุ้นส่วนในสำนักงานสอบบัญชี ผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นในสำนักงานดังกล่าวแต่ละคน คู่สมรส และบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของผู้เป็นหุ้นส่วนอื่นนั้น จะถือหุ้นในบริษัทที่ผู้สอบบัญชีนั้นสอบบัญชี หรือบริษัทในเครือของบริษัทดังกล่าวรวมกันเกินกว่าร้อยละ 0.5 ของทุนจดทะเบียน ของบริษัทดังกล่าวหรือบริษัทในเครือนั้น แล้วแต่กรณีไม่ได้ ในกรณีผู้สอบบัญชีมีผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีดังกล่าวแต่ละคน คู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จะถือหุ้นในบริษัทที่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชีนั้น หรือบริษัทในเครือของบริษัทดังกล่าวรวมกันเกินร้อยละ 0.5ของทุนจดทะเบียนของบริษัทดังกล่าวหรือบริษัทในเครือนั้น แล้วแต่กรณีไม่ได้

หน่วยงาน	ธนาคารแห่งประเทศไทย		ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
ลักษณะของนิติบุคคล	ธนาคารพาณิชย์	บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทเครดิตฟองซิเอร์	บริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาต
4. สำนักงาน	- ไม่ได้กำหนด	- ต้องเป็นผู้สอบบัญชีสังกัดสำนักงานที่มีผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลาอีกไม่น้อยกว่า 2 คน และ มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ซึ่งมีคุณวุฒิไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลาอีกไม่น้อยกว่า 6 คน	- เป็นผู้ปฏิบัติงานเต็มเวลา หรือมีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานเต็มเวลา โดยผู้ช่วยผู้สอบบัญชีดังกล่าวต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตาม พ.ร.บ. พ.ศ. 2505 และใบอนุญาตไม่ขาดอายุ ไม่ถูกสั่งพักโดย ก.บช.
5. คุณสมบัติอื่น	- ไม่ได้กำหนด - ไม่เป็นผู้สอบบัญชีที่ตลาดหลักทรัพย์ไม่ให้ความเห็นชอบ หรือถอดถอนการให้ความเห็นชอบ - ไม่เป็นผู้สอบบัญชีที่ธนาคารเคยเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ - ไม่เป็นผู้สอบบัญชีที่ธนาคารเห็นว่าได้เคยปฏิบัติงานสอบบัญชีบกพร่อง หรือรับรองงบการเงินไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง	- ต้องเป็นหัวหน้าสำนักงานหรือเทียบเท่า - เหมือนกัน - เหมือนกัน - เหมือนกัน	- ไม่ได้กำหนด - มิได้กำหนด - มีผลงานที่แสดงได้ว่าสามารถปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และเหมาะสมในการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน และบริษัทรับอนุญาต