บทที่ 2

วิวัฒนาการของวิชาชีพสอบบัญชีและประวัติของสำนักงานสอบบัญชีทั้ง 5 แห่ง

การทำวิจัยเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคลของสำนักงานสอบบัญชีนั้น ในเบื้องต้นควรจะได้ทราบถึงวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งเป็นวิชาชีพอิสระ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งในการประกอบวิชาชีพนี้ก็ได้มีการจัดตั้งเป็นสำนักงานสอบบัญชี ดังนั้นคงไม่เป็นการผิด หากจะกล่าวว่าสิ่งใดที่มีผลกระทบต่อวิชาชีพก็จะมีส่วนกระทบต่อแนวทางการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชี และต่อการบริหารงานบุคคลไม่มากก็น้อย ดังนั้นในบทนี้จะได้กล่าวถึงวิวัฒนาการของวิชาชีพสอบบัญชีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี การจัดตั้งสำนักงานสอบบัญชีหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีและประวัติของสำนักงานสอบบัญชีที่ใหญ่ที่สุด 5 แห่ง ตามลำดับ

วิวัฒนาการของวิชาชีพสอบบัญชี

วิชาชีพสอบบัญชีเป็นวิชาชีพอิสระ เช่นเดียวกับวิชาชีพแพทยกรรม เภสัชกรรม สถาปัตยกรรม วิศวกรรม และทนายความ วิชาชีพสอบบัญชีนี้เกิดขึ้น โดยบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (พ.ศ.2467) บรรพ 3 ว่าด้วยหุ้นส่วน บริษัท ประกาศใช้เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2472 มาตรา 1197 ซึ่งบัญญัติว่า "งบดุลนั้นต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่ง หรือหลายคนตรวจสอบแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ภายในสี่เดือน นับแต่วันที่ลงในงบดุลนั้น" อย่างไรก็ตามในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 นี้ก็ยังไม่ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีไว้ ในระยะเริ่มแรกนี้การสอบบัญชีก็ยังไม่แพร่หลาย และไม่มีหน่วยงาน หรือกฎหมายที่เกี่ยวกับการสอบบัญชีที่ใช้บังคับโดยเฉพาะ ดังนั้นการสอบบัญชีเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายจึงเป็นบริการของผู้จัดทำบัญชี และนักกฎหมาย[1]

ต่อมาในปี 2475 มีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากร มีการจัดเก็บภาษี

---

[1] สัมภาษณ์ เรือตรี สังวรณ์ สุทธิสานนท์, กรรมการบริษัท บัญชีกิจ จำกัด, 27 สิงหาคม 2528

014515

เงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ซึ่งเป็นผลให้วิชาชีพนี้มีความสำคัญมากยิ่งขึ้นและเนื่องจากในขณะนั้นยังไม่มีสถาบันการศึกษาในประเทศที่ทำการสอนวิชาบัญชีในระดับอุดมศึกษา จนกระทั่งปี 2478 มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ได้กำหนดวิชาการบัญชีเป็นสาขาวิชาหนึ่งในหลักสูตรปริญญาโททางเศรษฐศาสตร์ และในปี 2481 ได้เปิดเป็นแผนกวิชาการบัญชีขึ้น มีหลักสูตรการสอนตามระบบชาร์เตอร์แอคเคาท์แตนท์ของอังกฤษ[2] ในปี 2481 เช่นกันจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยก็ได้เปิดแผนกวิชาอิสระแผนกหนึ่งคือ แผนกวิชาการบัญชีและวิชาพาณิชยศาสตร์ โดยมีศาสตราจารย์อุปการคุณพระยาไชยยศสมบัติเป็นหัวหน้าแผนกวิชาอิสระ โดยขึ้นกับคณะอักษรศาสตร์และวิทยาศาสตร์ ต่อมาในปี 2486 ก็ได้สถาปนาขึ้นเป็นคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี[3] จากนั้นก็มีมหาวิทยาลัยอีกหลายแห่งที่ได้เปิดสอนวิชาบัญชีขึ้น ทั้งมหาวิทยาลัยของรัฐและเอกชนทั้งนี้เพื่อสนับสนุนวิชาชีพบัญชีให้ก้าวหน้าและสามารถสนองความต้องการของภาคธุรกิจการค้าและอุตสาหกรรม

ในปี 2482 รัฐบาลได้ประกาศใช้ "พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2482" มีสาระสำคัญให้ผู้ประกอบธุรกิจตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ต้องจัดทำบัญชีรวมทั้งได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในบัญชีด้วยนับเป็นกฎหมายการบัญชีฉบับแรกที่กำหนดขึ้น โดยมีจุดมุ่งหมายที่สำคัญ 3 ประการคือ

1. เพื่อให้การจัดทำบัญชีของธุรกิจต่าง ๆ เป็นไปในแนวเดียวกัน
2. เพื่อคุ้มครองประโยชน์และส่วนได้ส่วนเสียของผู้ที่เกี่ยวข้อง
3. เพื่ออำนวยความสะดวกและเกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ต่อมาก็ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติการบัญชีเป็นระยะๆ เพื่อให้สอดคล้องกับการพัฒนาด้านเศรษฐกิจและสังคมที่เป็นไปอย่างรวดเร็ว และเพื่อเอื้ออำนวยประโยชน์ต่อส่วนรวม ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีและสำนักงานบัญชีจึงได้เริ่มมีบทบาทมากขึ้น และมีแนวทางการปฏิบัติงานมากขึ้น[4]

---

[2]สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย "วิชาชีพการบัญชีในประเทศไทย", (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2516) หน้า 27-28

[3]48 ปี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ฉบับพิเศษประชาชาติธุรกิจ, หน้า 15

[4]สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย "การประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9", (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528) หน้า2

ในปี 2496 มาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีขึ้น แต่อธิบดีกรมสรรพากรก็ยังไม่ได้ใช้อำนาจนี้แต่อย่างไรในสมัยนั้นแต่เนื่องจากการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศเป็นไปอย่างรวดเร็ว รัฐบาลจึงเริ่มเห็นความสำคัญของวิชาชีพสอบบัญชี ดังนั้นในปี 2505 รัฐบาลจึงได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชีซึ่งได้ให้อำนาจแก่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี(ก.บช.) เป็นผู้กำหนดคุณสมบัติและควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอิสระขึ้น ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่ 2 พฤศจิกายน 2505[5]จึงถือได้ว่าเป็นแม่บทกฎหมายของวิชาชีพสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องยึดถือปฏิบัติตาม

หลังจากได้มีผู้สำเร็จวิชาการบัญชีมากขึ้น นักบัญชีจึงได้รวมตัวกันก่อตั้งสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยขึ้นและได้จดทะเบียนสมาคมฯ เมื่อ 13 ตุลาคม 2491 โดยแต่เดิมใช้ชื่อว่าสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย[6] โดยวัตถุประสงค์ที่ปรากฏในข้อบังคับของสมาคมฯ มีดังนี้คือ[7]

1. ส่งเสริมความสามัคคี และผดุงเกียรติของสมาชิก

2. ส่งเสริมเผยแพร่ และแลกเปลี่ยนความรู้ทางการบัญชีและวิชาการอื่น ๆ

3. ส่งเสริมวิชาชีพทางการบัญชีให้มีมาตรฐาน โดยออกแถลงการณ์และมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อเป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ

4. ให้ความช่วยเหลือ และอนุเคราะห์แก่บรรดาสมาชิกของสมาคม

5. ให้ความร่วมมือ และส่งเสริมกิจการสาธารณประโยชน์ทั่วไป (ทั้งนี้

---

[5] สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย "การประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9", (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528) หน้า 4.

[6] สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย "เอกสารสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย" : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, หน้า 10

[7] เรื่องเดียวกัน, หน้า 3.

ไม่เกี่ยวข้องกับการเมือง)

ในขณะเดียวกันสำนักงาน ก.บช. ก็ได้ดำเนินการในด้านการส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพภายใต้การแนะนำ และมอบหมายของ ก.บช. โดยการจัดอบรมสัมมนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากนี้สำนักงาน ก.บช. ยังได้ปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวโดยร่วมมือ และประสานงานกับสถาบันวิชาชีพคือ สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ในการจัดประชุม อบรม และสัมมนาแก่นักบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตลอดจนผู้ที่สนใจเกี่ยวกับ การปฏิบัติตามมาตรฐานต่าง ๆ ของวิชาชีพ[8] ซึ่งเป็นการพัฒนาให้วิชาชีพสอบบัญชีมาอยู่ ณ จุดยืนที่มีมาตรฐานและเป็นวิชาชีพที่มีเกียรติ

ในปัจจุบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งหมดมี 3,588 คน สำหรับสถิติผู้ผ่านการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับ 7 ปีย้อนหลังเป็นดังนี้

ปี 2530	จำนวน	74	คน
ปี 2529	"	39	"
ปี 2528	"	52	"
ปี 2527	"	34	"
ปี 2526	"	66	"
ปี 2525	"	62	"
ปี 2524	"	39	"

ดังนั้นค่าเฉลี่ยผู้สอบผ่านเท่ากับ 52.3 หรือประมาณ 52 คนต่อปี อย่างไรก็ตาม ในจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 3,588 คนนั้น มีผู้สอบบัญชีที่ได้ขึ้นทะเบียนเมื่อมีคุณสมบัติครบตามกฎหมายก่อนที่จะมีการสอบเท่ากับ 2,565 คน ซึ่งก็มีส่วนน้อยที่อุทิศให้กับการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างเต็มเวลา ส่วนใหญ่มักมีงานประจำด้วยไปด้วย ซึ่งก็เป็นอุปสรรคหนึ่งของวิชาชีพทำให้ไม่มีเวลาเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้ได้มาตรฐานอย่างเต็มที่[9]

---

[8] สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย "การประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9", หน้า 9.

[9] เรื่องเดียวกัน, หน้า 36.

อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันมีหน่วยงานมากมายที่เข้ามาเกี่ยวข้อง และควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งเป็นที่วิพากษ์วิจารณ์ของผู้สอบบัญชี จนกระทั่งได้จัดประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9 เมื่อวันที่ 22 - 23 มิถุนายน 2528 เพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็น และข้อเสนอแนะในการควบคุมของรัฐ โดยผ่านหน่วยงานต่าง ๆ ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

<u>หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชี</u>

เนื่องจากหน้าที่และความรับผิดชอบของวิชาชีพสอบบัญชีมีสูง ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่ตรวจสอบ มีผลต่อความเชื่อถือและเป็นข้อมูล ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินทั้งผู้ลงทุน ผู้เป็นหุ้นส่วน เจ้าหนี้ต่าง ๆ รวมทั้งกรมสรรพากร ฯลฯ ดังนั้น จึงมีหน่วยงาน และกฎหมายมากมายเข้ามาควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี หน่วยงาน และกฎหมายที่มีบทบาทเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในแง่การควบคุม หรือส่งเสริมวิชาชีพสอบบัญชี ได้แก่[10]

1. คณะกรรมการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.)

2. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายอาญา พระราชบัญญัติ กำหนดความรับผิดชอบเกี่ยวกับ ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด

3. กรมสรรพากร

4. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

5. ธนาคารแห่งประเทศไทย

6. สำนักงานประกันภัย กระทรวงพาณิชย์

7. สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

จากหน่วยงาน และกฎหมายที่เกี่ยวข้องดังกล่าวข้างต้น มีสาระสำคัญโดยสรุปได้ดังนี้

---

[10] ทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์, "การควบคุมวิชาชีพบัญชีในทัศนะของผู้สอบบัญชี", <u>การประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9</u>, หน้า 157-166.

1. <u>คณะกรรมการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.)</u> [11]

ก.บช. เป็นหน่วยงานโดยตรงที่ควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีโดยมีอำนาจหน้าที่ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 คือ

1. รับขึ้นทะเบียนและออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2. สั่งพักหรือเพิกถอน ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

3. ออกข้อบังคับ วางหลักเกณฑ์ และวิธีการเกี่ยวกับ การขอ การออก การต่ออายุ และการออกใบแทน ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

4. ให้คำปรึกษา และคำแนะนำแก่มหาวิทยาลัย หรือสถานศึกษาอื่น ในการศึกษาวิชาชีพสอบบัญชี

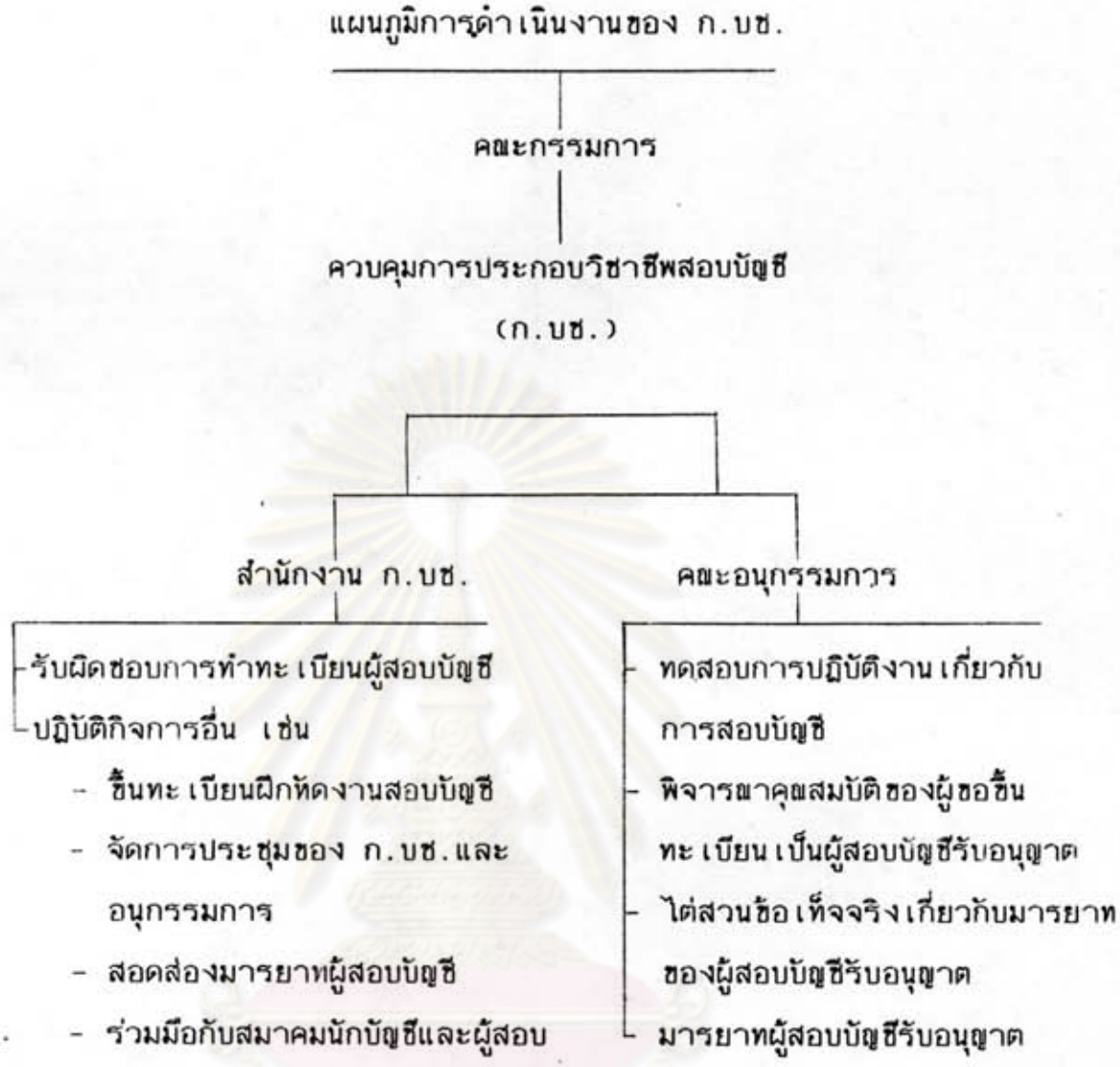
5. แต่งตั้งอนุกรรมการเพื่อทำกิจการ หรือไต่สวน พิจารณาเรื่องต่าง ๆ อันอยู่ในขอบเขตแห่งอำนาจและหน้าที่ของ ก.บช.

นอกจากนี้ ก.บช. ยังได้ออกประกาศ เพื่อควบคุมดูแลผู้สอบบัญชี ซึ่งประกาศที่สำคัญและเป็นหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้แก่ ประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18, 19 เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี, เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชี รวมถึงมรรยาทของผู้สอบบัญชี โดยคณะกรรมการจะดำเนินงานผ่านสำนักงาน ก.บช. และคณะอนุกรรมการ

---

[11] สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย "การประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9" หน้า 1-39.

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



2. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายอาญา พระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี โดยได้กำหนดคุณสมบัติและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีไว้อย่างกว้าง ๆ คือ

1. งบดุลต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบตามมาตรา 1197

2. ผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้ถือหุ้นก็ได้ แต่จะมีส่วนได้เสียไม่ได้ตามมาตรา 1208 แต่ต่อมาได้มีการแก้ไขโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ.2511) กำหนดห้าม

หอสมุดกลาง สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ผู้สอบบัญชีสอบบัญชีในกิจการที่ตนมีส่วนได้เสียไม่ว่าเกี่ยวด้วยทรัพย์สิน หรือตำแหน่งหน้าที่ ดังนั้นผู้ถือหุ้นจะสอบบัญชีของบริษัทที่ตนถือหุ้นไม่ได้

3. ผู้สอบบัญชีจะเข้าตรวจสอบบัญชี เข้าสอบถามกรรมการและตัวแทนลูกจ้างของบริษัทเกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชีในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อตามมาตรา 1213

4. ผู้สอบบัญชีต้องทำรายงาน และแถลงว่าตนเห็นว่างบดุลได้แสดงให้เห็นผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินของบริษัท ตามที่เป็นจริงอย่างถูกต้องหรือไม่ตามมาตรา 1214

ส่วนประมวลกฎหมายอาญาได้มีการกำหนดความผิด และบทลงโทษไว้คือ

1) ถ้าผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ทำคำรับรองเป็นเอกสารเท็จโดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี หรือปรับไม่เกิน 4,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับตามมาตรา 269 และพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด มีบทลงโทษตามมาตรา 31 ว่าถ้าผู้สอบบัญชีรับรองงบการเงินอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 2,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

3. <u>กรมสรรพากร</u>

กรมสรรพากร ได้เข้ามามีบทบาทเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้[12]

1. เพื่อให้มีการบันทึกรายได้และรายจ่ายตามความเป็นจริง

2. เพื่ออาศัยข้อเท็จจริง ตามที่ปรากฏตามบัญชีเป็นข้อมูล ในการจัดเก็บภาษีอากร

3. เพื่อให้มีหลักประกันว่าได้มีการจัดเก็บภาษีตามข้อมูล อันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป

4. เพื่อความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากร

---

[12] สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย "การประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9", หน้า 102.

สำหรับการควบคุมเกี่ยวกับการสอบบัญชี ได้มีการตรากฎหมายมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีหลักการสรุปได้ดังนี้

1. การตรวจสอบและการรับรองบัญชีที่นำส่งกรมสรรพากร จะทำได้ก็แต่ผู้ที่ได้รับอนุญาต จากอธิบดีกรมสรรพากร

2. ผู้ที่จะได้รับใบอนุญาต จะต้องมีคุณสมบัติและปฏิบัติ ตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

3. อธิบดีกรมสรรพากร อาจจะพิจารณาสั่งเพิกถอนใบอนุญาตได้ หากปรากฏว่า มีการปฏิบัติฝ่าฝืนระเบียบฯ

นอกจากนี้ก็มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ลงวันที่ 19 มิถุนายน 2523 เกี่ยวกับการตรวจสอบ และรับรองบัญชี และเพื่อให้การดำเนินการได้เป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร จึงได้แต่งตั้งคณะทำงาน เพื่อติดตามการปฏิบัติงานสอบบัญชีคือ "คณะกรรมการพิจารณาการปฏิบัติงานตรวจสอบ และรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชี (ก.พ.บ.) และเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชี กรมสรรพากรได้มีคำสั่งให้เจ้าหน้าที่สรรพากร รายงานพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีให้กรมสรรพากรทราบ หากปรากฏว่า ผู้สอบบัญชีมีส่วนรู้เห็น หรือมีการกระทำไปใน ทางที่จะเป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะต้องเสีย"

4. <u>ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย</u>

เนื่องจากตลาดหลักทรัพย์ มีเป้าหมายในอันที่จะคุ้มครองประโยชน์ ของผู้ลงทุน จึงเข้ามากำหนดกฎเกณฑ์การสอบบัญชีขึ้น เพื่อข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน และบริษัทรับอนุญาตต่อตลาดหลักทรัพย์ จะต้องอยู่ในลักษณะที่เชื่อถือได้สามารถอ้างอิงและตรวจสอบความถูกต้องได้ เปิดเผยและทันต่อเหตุการณ์ ดังนั้น ตลาดหลักทรัพย์จึงออกข้อบังคับเรื่อง การกำหนดให้บริษัทจดทะเบียน หรือบริษัทรับอนุญาตปฏิบัติการใด ๆ เพื่อเปิดเผยฐานะการเงิน และผลการดำเนินงาน พ.ศ. 2523 โดยให้เปิดเผยข้อมูลตามแนวทางและในระยะเวลาที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนด พร้อมกับกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีไว้และให้ผู้สอบบัญชีทำและจัดส่งแนวการตรวจสอบบัญชี ตามหลักเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

5. ธนาคารแห่งประเทศไทย

พระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ พ.ศ.2505 และพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ.2522 ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของธนาคาร บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่ธนาคารแห่งประเทศไทยเห็นชอบด้วย พร้อมทั้งปฏิบัติตามมาตรฐานที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดเพิ่มขึ้นด้วย ในกรณีบริษัทฯ ได้ทำเอกสารประกอบการลงบัญชีและ/หรือ ลงบัญชีไม่ตรงกับความเป็นจริง ให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญไว้ในรายงานการสอบบัญชีด้วย พร้อมทั้งกำหนดโทษผู้สอบบัญชีไว้ในมาตรา 75 นว" ผู้สอบบัญชีใดของบริษัทรับรองงบดุลหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จ หรือฝ่าฝืนมาตรา 23 วรรค 4 ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 3 ปี และปรับตั้งแต่ 30,000 บาทถึง 300,000 บาท

6. สำนักงานประกันภัย กระทรวงพาณิชย์

สำนักงานประกันภัยมีหน้าที่กำกับดูแลกิจการประกันภัยและประกันชีวิตในส่วนที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพสอบบัญชีคือ มีอำนาจกำหนดแบบและรายการของรายงานประจำปีที่บริษัทประกันฯ ต้องจัดทำและนำส่งต่อกรมประกันภัย ซึ่งก็นับว่ายังไม่ได้มีบทบาทในการควบคุมหรือให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทประกันภัยหรือประกันชีวิตโดยตรงเหมือนตลาดหลักทรัพย์ ธนาคารแห่งประเทศไทย และกรมสรรพากร

7. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยตั้งขึ้นเมื่อปี 2491 โดยมีจุดมุ่งหมาย เพื่อปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี และการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ดีขึ้น และเพื่อเข้ามามีบทบาทในการควบคุมกันเองของกลุ่มนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แม้สมาคมฯ จะไม่มีอำนาจในการควบคุมผู้สอบบัญชีโดยตรง แต่อย่างไรก็ตามสมาคมฯ ก็ได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีขึ้น เพื่อให้มีแนวทางปฏิบัติเป็นมาตรฐานเดียวกัน และเพื่อปรับปรุงยกฐานะวิชาชีพให้เป็นที่ยอมรับมากขึ้น

จากหน่วยงานที่กล่าวข้างต้นทั้งหมด จะเห็นได้ว่ามีหน่วยงานมากมายที่คอย

จับตามองและควบคุมการปฏิบัติงานสอบบัญชีอยู่ อย่างไรก็ตามความเห็นเกี่ยวกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีแยกได้เป็น 2 ความเห็นคือ[13]

1. รัฐควรเป็นผู้กำหนดมาตรฐาน ควบคุมการดำเนินงาน และลงโทษผู้ประกอบวิชาชีพ เนื่องจากส่วนได้ส่วนเสียของสาธารณชน ที่เกี่ยวกับการกำหนดมาตรฐานและการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพ มีความสำคัญมากจนไม่สามารถปล่อยให้สมาคมผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เป็นผู้กำหนดขึ้นแต่ลำพัง และเนื่องจากรัฐเป็นบุคคลที่เป็นกลางที่สุด และไม่มีส่วนได้เสียกับกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง จึงควรให้รัฐยื่นมือเข้ามาควบคุม โดยผ่านหน่วยงานต่าง ๆ ตามที่เหมาะสม

2. สมาคมผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีควรจะมีบทบาท ในการควบคุมการปฏิบัติงานสมาชิกของตนเอง เนื่องจากกลุ่มผู้ประกอบวิชาชีพ เป็นบุคคลที่มีเกียรติ มีคุณวุฒิพิเศษและย่อมต้องการรักษาชื่อเสียงต่อสาธารณชน ด้วยการส่งเสริมคุณภาพของผลงานให้สูงยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตามในปัจจุบันนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตบางคนก็ยังไม่ได้เข้าเป็นสมาชิกของสมาคมฯ และอีกประการหนึ่งการควบคุมตนเองนั้นจะต้องมีจุดยืนว่า ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี จะต้องคำนึงถึงส่วนได้เสียของสาธารณชนเหนือส่วนได้เสียของตนเองด้วย

<u>การจัดตั้งสำนักงานสอบบัญชี</u>

สำนักงานสอบบัญชีหมายถึง สถานที่ทำการ หรือที่อยู่ของผู้สอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างน้อย 1 คน และ/หรือมีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอีกตามความจำเป็น โดยได้แจ้งไว้ต่อสำนักงาน ก.บช. ว่าเป็นสำนักงานสอบบัญชี

การจัดตั้งสำนักงานสอบบัญชี เป็นที่ทำการของผู้สอบบัญชีที่มีคุณสมบัติตามกฎหมายได้เริ่มต้นเมื่อปี 2505 จริงอยู่แม้ก่อนหน้านั้น ก็ได้มีการจัดตั้งสำนักงานสอบบัญชี หรือสำนักงานทนายความ ซึ่งให้บริการทางด้านบัญชี ภาษีอากร และการสอบบัญชีแล้ว แต่การจัดตั้งเป็นสำนักงาน เพื่อสอบบัญชีโดยเอกเทศได้เริ่มขึ้นเมื่อพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชีปี 2505 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีสำนักงานสอบบัญชี โดยในมาตรา 17 บัญญัติไว้ว่า "ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีสำนักงาน โดยแจ้งไว้ต่อ

---

[13] สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย "การประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9", หน้า 4-4

สำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ขณะยื่นคำขอรับอนุญาต ในกรณีไม่มีสำนักงานจะใช้ที่อยู่อาศัย ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นสำนักงานก็ได้" ปัจจุบันนี้แม้จะมีพระราชกฤษฎีกาออกตามกฎหมาย ว่าด้วยการทำงานของคนต่างด้าว (ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 322) กำหนดสงวนอาชีพการทำงานควบคุมการตรวจสอบและให้บริการทางบัญชีไว้สำหรับคนไทยโดยเฉพาะก็ตาม แต่การจัดตั้งสำนักงานนั้น คนต่างด้าวยังทำได้ โดยร่วมทุนกับคนไทย จัดตั้งเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และปฏิบัติตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ในกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว เช่น มีคนไทยลงทุนเกินกึ่งหนึ่งของทุน ของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นต้น[14]

นอกจากนี้การจัดตั้งสำนักงานสอบบัญชีในรูปนิติบุคคล หรือบุคคลธรรมดา หรือคณะบุคคลก็ตาม การจัดเก็บภาษี โดยกรมสรรพากรก็มีส่วนเกี่ยวข้องด้วยไม่น้อย ทั้งภาษีเงินได้ และภาษีการค้า

ตามที่กระทรวงการคลัง ได้มีหนังสือด่วนมากที่ สร.0203/8328 ลงวันที่ 18 พฤษภาคม 2519 และที่ กค.0100/182 ลงวันที่ 31 พฤษภาคม 2519 ถึง เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา ขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณา ให้ความเห็นว่า การประกอบวิชาชีพอิสระจะถือเป็นการค้าที่จะต้องเสียภาษีการค้า หรือไม่ ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพอิสระได้ให้ความเห็นว่าไม่ถือเป็นการค้า โดยให้เหตุผล ดังนี้[15]

1. วิชาชีพอิสระไม่ใช่การค้า เพราะมีมรรยาทแห่งวิชาชีพบังคับให้ต้อง บริการประชาชน โดยไม่มุ่งหวังผลกำไร และเป็นไปด้านมนุษยธรรมมากกว่า (เช่น แพทย์ และทนายความอาจให้บริการฟรี เพราะผู้ป่วย หรือผู้ต้องหาเป็นผู้ยากจน)

2. การกำหนดให้วิชาชีพอิสระเป็นการค้านั้น จะกระทบถึงทัศนะของผู้ ประกอบวิชาชีพอิสระให้หลงผิดไป และจะมุ่งหากำไรอันเป็นสำคัญ เช่น พ่อค้า นอกจากนี้การเสียภาษีการค้า จะทำให้ต้องขึ้นค่าบริการด้วย

3. มีความไม่เป็นธรรมเพราะการเก็บภาษีการค้าจากผู้ประกอบวิชาชีพ อิสระเป็นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งบุคคลเหล่านี้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่แล้ว

---

[14] สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย - "วิชาชีพการบัญชีแห่งประเทศไทย", พ.ศ.2516

[15] บทวิจารณ์ "ภาษีผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ" ประชาชาติรายวัน 27, พ.ศ.2519

4. มีข้อขัดแย้งในแง่ของกฎหมาย เพราะกรมสรรพากรเคยมีข้อวินิจฉัยแล้วว่า ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องจดทะเบียนการค้า รัฐบาลเองก็เคยเสนอร่างกฎหมายให้เก็บภาษีการค้า แก่ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระมาครั้งหนึ่งแล้ว แต่รัฐสภาไม่รับหลักการ อีกทั้งกรมสรรพากรก็ไม่มีอำนาจวินิจฉัยใหม่ ซึ่งถ้ากรมสรรพากรประสงค์จะเก็บภาษีการค้าจากผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ก็ต้องเสนอเป็นกฎหมายแก้ไขประมวลรัษฎากรที่เป็นอยู่ปัจจุบันจึงจะถูกต้อง

นอกจากนี้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ 6) ยังมีความเห็นด้วยว่าผู้ประกอบวิชาชีพอิสระเหล่านี้ ไม่อยู่ในฐานะที่จะกำหนดค่าบริการได้ตามใจชอบ เนื่องจากมีกฎหมาย และจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพควบคุมอยู่ นอกจากนี้ยังไม่เป็นการสมควรที่รัฐบาลจะแสดงให้ปรากฏว่า การประกอบวิชาชีพนั้นมีลักษณะเป็นการค้า เพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีให้เป็นรายได้ของรัฐ เพราะรัฐบาลเองเป็นผู้สนับสนุน และส่งเสริมให้มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพแต่ละประเภท เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ มีสถาบันโดยเฉพาะเพื่อควบคุมการประกอบวิชาชีพ ถ้ารัฐบาลมีความจำเป็นและประสงค์จะจัดเก็บภาษีก็ควรระบุให้ชัดเจนให้เหมาะสมแก่ลักษณะของวิชาชีพ เมื่อกฎหมายมิได้ระบุให้มีการเก็บภาษีการค้า แก่ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระแล้ว การที่จะตีความแต่เพียงว่าถ้ามีการให้บริการโดยได้รับประโยชน์ตอบแทนอันมีมูลค่า ก็ถือว่าเป็นการค้า โดยไม่พิจารณาถึงลักษณะของ ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ นอกจากไม่ชอบด้วยเหตุผลตามที่กล่าวแล้ว ยังเป็นการก่อให้เกิดความเข้าใจผิดว่า การประกอบวิชาชีพทุกสาขามีลักษณะเป็นการค้า แสวงหากำไรทั้งนั้น ซึ่งเป็นการขัดต่อวัตถุประสงค์ของการจัดให้มีสถาบันสำหรับควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ จากเหตุผลดังได้กล่าวมาข้างต้น สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ 65) จึงเห็นว่าการประกอบวิชาชีพอิสระ ไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีการค้า ตามประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาก็ได้เสนอว่า หากรัฐบาลมีนโยบายจะจัดเก็บภาษีการประกอบวิชาชีพอิสระก็สมควรที่จะดำเนินการแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยระบุการจัดเก็บให้ชัดเจน สำหรับประเด็นนี้มีบุคคลจำนวนไม่น้อยที่ให้ความเห็นคัดค้านการวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา โดยเห็นว่าการประกอบวิชาชีพอิสระควรถือเป็นการประกอบการค้า

แต่อย่างไรก็ตามจนกระทั่งในปัจจุบันผู้ประกอบวิชาชีพอิสระที่เป็นบุคคลธรรมดาก็ยังไม่ต้องเสียภาษีการค้าตามแนววินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาดังกล่าว แต่ถ้าหากได้จัดตั้งเป็นนิติบุคคลก็ถือว่าเป็นการมุ่งทางการค้าหากำไร ดังนั้นจึงต้องจัดเก็บภาษีด้วย

การจัดตั้งเป็นบุคคลธรรมดาหรือห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน (คณะบุคคล) มีผลได้ผลเสียในแง่ภาษีดังนี้

1. ไม่ต้องเสียภาษีการค้า 3% จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ
2. เสียภาษีจากเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนโดยเสียในอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ 7% จนถึง 55%

ส่วนการจัดตั้งเป็นนิติบุคคล มีผลได้ผลเสียในแง่ภาษีดังนี้

1. เสียภาษีการค้า 3% จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ
2. เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา 35% จากกำไรสุทธิ

อย่างไรก็ตามโดยลักษณะความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีนั้น ไม่จำกัดด้วยทุนที่ส่งใช้ไม่ครบ เช่น โทษปรับสูงสุดของผู้สอบบัญชีเท่ากับ 300,000 บาท ถ้าทุนที่ส่งใช้ไม่ครบมีเพียง 100,000 บาทเท่านั้น ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีก็ยังคงเท่ากับ 300,000 บาท ซึ่งโดยข้อกำหนดในเรื่องการรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีนี้เองทำให้การจัดตั้งสำนักงานสอบบัญชีเป็นในรูปห้างหุ้นส่วนสามัญ (คณะบุคคล) หรือบุคคลธรรมดา

เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีมักจะต้องมีความรู้ อันเป็นประโยชน์ต่อการบริหาร ดังนั้นจึงได้แยกตัวจัดตั้งเป็นนิติบุคคลขึ้นเพื่อให้คำปรึกษาการจัดการ ดังแสดงได้ตามตารางในหน้าถัดไป

สำนักงานสอบบัญชี	นิติบุคคลที่จัดตั้งเพื่อให้บริการให้คำปรึกษาการจัดการ
1. สำนักงานไชยยศ	บริษัท ไชยยศไตร แมนเนชเมนท์ คอนซัลแตนส์ จำกัด
2. สำนักงานไพร้ซ วอเตอร์เฮ้าส์	บริษัท ไพร้ซ วอเตอร์เฮ้าส์ แอสโซซิเอทส์ (ไทยแลนด์) จำกัด
3. สำนักงานเอินส์ท แอนด์ วินนี่	บริษัท เอินส์ท แอนด์ วินนี่ จำกัด

<u>หน้าที่และความรับผิดชอบของสำนักงานสอบบัญชี</u>

ดังที่ได้ทำความเข้าใจแล้วว่า สำนักงานสอบบัญชีหมายถึง สถานที่ทำการของผู้สอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างน้อย 1 คน และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีก็ได้กำหนดถึงหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไว้ แม้สำนักงานสอบบัญชีจะประกอบด้วยกลุ่มผู้สอบบัญชี และในการเซ็นรับรองงบการเงินจะระบุว่าสังกัดสำนักงานใดก็ตาม แต่ความรับผิดชอบก็ยังคงเป็นของผู้สอบบัญชี เช่น แม้สำนักงานสอบบัญชีจะตั้งในรูปของบริษัทจำกัด ผู้สอบบัญชีก็ยังคงต้องรับผิดชอบอยู่ดี วงเงินความรับผิดชอบจะไม่ถูกจำกัดโดยทุนของบริษัท เช่น ตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟอรซิเอร์ กำหนดโทษผู้สอบบัญชีไว้โดยมีบทลงโทษจำคุก 3 เดือน - 3 ปี หรือปรับ 30,000 - 300,000 บาท ซึ่งนับว่าเป็นโทษปรับสูงสุดเมื่อเทียบกับวิชาชีพอิสระอื่น ๆ ถ้าผู้สองบัญชีทำผิดพระราชบัญญัติดังกล่าว และถูกลงโทษปรับ 300,000 บาท แม้สำนักงานของผู้สอบบัญชีจะมีทุนจดทะเบียนที่จะฟ้องร้องได้เพียง 100,000 บาทก็ไม่ได้หมายความว่าความรับผิดชอบจะยุติที่ 100,000 บาท ดังนั้นโดยความรับผิดชอบแห่งวิชาชีพแล้วไม่ว่าสำนักงานจะจัดตั้งในรูปบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีก็ยังคงเป็นแบบรับผิดชอบไม่จำกัดจำนวนดังนั้นอาจจะกล่าวได้ว่าหน้าที่และความรับผิดชอบของสำนักงานสอบบัญชีนั้นไม่ได้ถูกกำหนดไว้โดยกฎหมายเพราะเมื่อมีการกระทำผิดบทลงโทษจะลงโทษต่อเฉพาะผู้สอบบัญชีอิสระ เช่นการสั่งพักใบอนุญาตของผู้สอบบัญชี ก. ซึ่งสังกัดสำนักงานสอบบัญชีหนึ่งก็ไม่ได้หมายความว่าสำนักงานสอบบัญชีนั้นจะถูกสั่ง

พักไปด้วย เพราะผู้สอบบัญชี ข ซึ่งสังกัดสำนักงานสอบบัญชีเดียวกันก็ยังคงเซ็นงบต่อไปได้ ดังนั้นจึงน่าจะให้ความสนใจต่อหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอิสระ

ตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหมายถึงผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ซึ่งมีความรู้ความสามารถและต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความอิสระ เพื่อตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้น ว่ามีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองที่ไปเพียงใดหรือไม่ และงบการเงินดังกล่าว ได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอและไม่เกิดการหลงผิด นอกจากนั้นผู้สอบบัญชียังอาจเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารงานของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับ การควบคุมภายในของกิจการ และในกรณีที่ตรวจพบการทุจริตก็จะรายงานให้ผู้บริหารทราบได้

ดังนั้น หน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อสาธารณชนมีดังนี้[16]

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีหน้าที่ลงลายมือชื่อรับรอง การสอบบัญชีในฐานะผู้สอบบัญชีของธุรกิจ ที่กฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชี หรือให้มีผู้สอบบัญชี

2. ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการกำหนดขอบเขต การตรวจสอบและวิธีการตรวจสอบได้เองโดยอิสระตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี หากกิจการจำกัดขอบเขตการทำงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องรายงานไว้ในรายงานการสอบบัญชีของตนหรือรายงานว่าไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน และบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจต้องปฏิเสธไม่รับงานสอบบัญชีรายนั้น

3. ผู้สอบบัญชีจำต้องปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ตามกฎหมายดังนี้

1) พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505

2) กฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ.2511) ว่าด้วยมารยาทผู้สอบบัญชี

3) ประกาศ ก.บช.ฉบับที่ 18 (พ.ศ.2518) เรื่องการลงลายมือ

---

16 กรมทะเบียนการค้า, "เอกสารเผยแพร่สำหรับผู้ประกอบธุรกิจการค้า" เมษายน 2525

ชื่อรับรองการสอบบัญชี

4) ประกาศ ก.บช.ฉบับที่ 19 (พ.ศ.2518) เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งได้แก่มาตรฐานทั่วไป มาตรฐานการปฏิบัติงานและมาตรฐานการรายงาน

5) แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้มีมติให้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีต้องมีความรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกคือผู้ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็น เมื่อบุคคลภายนอกเชื่อถือในความเห็นของผู้สอบบัญชีความรับผิดชอบแห่งวิชาชีพก็ย่อมเกิดขึ้น หากผู้สอบบัญชีมิได้ใช้ความระมัดระวังในการปฏิบัติงานมิได้เปิดเผยหรือบิดเบือนข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจนทำให้ผู้ใช้งบการเงินหลงเชื่อในรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เช่น บริษัทไม่มีเงินสดในมือแต่ตกแต่งงบดุลแสดงว่ามีเงินสด 1,000,000 บาท ในกรณีนี้ถือว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประพฤติผิดมารยาท ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจถูกฟ้องร้อง[17] มีบทลงโทษสำหรับผู้สอบบัญชีตั้งแต่ถูกสั่งพักใบอนุญาต เพิกถอนใบอนุญาตจนถึงจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือปรับไม่เกิน 30,000 บาทหรือทั้งจำทั้งปรับตามข้อ 30 แห่งประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 (ประกาศ ณ วันที่ 24 พฤศจิกายน 2515) จากบทลงโทษที่สูงดังกล่าวทำให้ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ความระมัดระวังสูง และกำหนดแผนการตรวจสอบอย่างรอบคอบก่อนที่จะให้ความเห็นต่องบการเงิน

อย่างไรก็ตามในประเทศที่พัฒนาแล้วส่วนใหญ่จะยอมรับผู้สอบบัญชีในฐานะสำนักงานมากกว่าส่วนบุคคลด้วยเหตุที่ว่าการพัฒนาทางวิชาการเป็นไปอย่างรวดเร็ว นอกจากนี้มีเทคนิคใหม่ ๆ เกิดขึ้นเสมอ จึงเป็นการยากที่ผู้สอบบัญชีเพียงคนเดียวจะติดตามและพัฒนาให้ทันได้ หากมีผู้สอบบัญชีหลายคนก็สามารถช่วยกันร่วมแก้ไขปรึกษาหารือกันได้ซึ่งคุณธวัช ภูษิตโภยไคย รองกรรมการผู้จัดการบริษัทสำนักงาน เอสจีวี-ณ ถลาง จำกัด ก็ได้ให้ความเห็นว่าในประเทศไทยได้มีการกล่าวถึงเรื่องนี้มาหลาย

---

[17] ประยูร เถลิงศรี, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยการบัญชี พร้อมด้วยประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ประกาศกระทรวงการพาณิชย์ และประกาศกรมทะเบียนการค้า (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์), หน้า 30.

ปีแล้วว่าควรมีการยอมรับสำนักงานในฐานะผู้สอบบัญชีได้ด้วย เพื่อให้วิชาชีพเป็นปึกแผ่นและมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ดังนั้นก.บช.ควรจะได้หยิบยกเรื่องนี้มาพัฒนาและดำเนินการให้สัมฤทธิผลต่อไป [18]

ประวัติของสำนักงานสอบบัญชีที่ใหญ่ที่สุด 5 แห่ง

ตามที่ได้กล่าวถึงวิธีการจัดอันดับสำนักงานสอบบัญชี ในบทที่ 1 เรื่องขั้นตอนและวิธีการวิจัยแล้วพบว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ใหญ่ที่สุด 5 แห่งคือ

1. บริษัท สำนักงาน เอสจีวี-ฆ ถลาง จำกัด
2. บริษัท บัญชีกิจ จำกัด
3. สำนักงาน ไชยยศ
4. สำนักงาน ไพร้ซ วอเตอร์ เฮ้าส์
5. สำนักงาน เอินส์ท แอนด์ วินนี่

ต่อไปจะได้กล่าวถึงประวัติของสำนักงานแต่ละแห่งตามลำดับดังนี้

---

[18] สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย "การประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 9", หน้า 36-37.

1. <u>บริษัท สำนักงานเอสจีวี-ฆ ถลาง จำกัด</u>

การจัดตั้ง : ในระยะเริ่มแรกได้จัดตั้งในนามของ สำนักงานยุกต์ ฆ ถลาง แต่ต่อมารวมกับ เอสจีวีกรุ๊ป เมื่อปี 2511 และจัดตั้งเป็นบริษัท สำนักงานเอสจีวี-ฆ ถลาง โดยเป็นนิติบุคคลทะเบียนเลขที่ 1161/2516 เมื่อวันที่ 9 ตุลาคม 2516 และมีกรรมการ 10 คน คือ

1) นายยุกต์ ฆ ถลาง
2) นายเปโตร ลายูกัน ทาเบต้า
3) นายชวัช ภูษิตโภยไคย
4) นายมาริษ สมารัมภ์
5) นายชนินทร์ วีรารักษจิต
6) นายธีรพงษ์ แก้วรัตนปัทมา
7) นายเซซิล เอ็ส. บัลเล็สเตร็อส
8) นายสมคิด เตียตระกูล
9) นายประสิทธิ์ มุลิกพันธุ์
10) นายสง่า ศรีอาริยะเมตตา

ทุนจดทะเบียน : 380,000 บาท โดยมีคนไทยถือหุ้น 5 คน ถือหุ้นรวม 2,280 หุ้น เป็นเงิน 228,000 บาท ซึ่งเท่ากับร้อยละ 60 และมีบริษัท เอสจีวี จำกัด ที่ประเทศฟิลิปปินส์และชาวฟิลิปปินส์ 2 คน ถือหุ้นรวม 1,520 หุ้น เป็นเงิน 152,000 บาท ซึ่งเท่ากับร้อยละ 40

ที่ตั้งสำนักงานใหญ่ : 514/1 ถ.หลานหลวง แขวงสี่แยกมหานาค เขตดุสิต กรุงเทพฯ

ที่ตั้งสำนักงานสาขา : (1) 87/2,89 ถนนพระปกเกล้า ตำบลพระสิงห์ อำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่

(2) 140 ถนนจุติอนุสรณ์ ตำบลหาดใหญ่ อำเภอหาดใหญ่ จังหวัดสงขลา

วัตถุประสงค์ : วัตถุประสงค์ที่แจ้งไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิข้อ 1 และ ข้อ 2 คือ ประกอบกิจการบริการทางด้านบัญชีทุกชนิด ทุกประเภททำการตรวจสอบ

บัญชี รับทำบัญชี วางรูปบัญชี ให้คำแนะนำทางด้านกฎหมาย และวิชาชีพอิสระอื่น ตลอดจนรับเป็นผู้จดทะเบียนก่อตั้ง เปลี่ยนแปลง ชำระบัญชีนิติบุคคลรวมทั้งรับจัดเสียภาษีอากรให้บุคคลดังกล่าว นอกจากนี้ยังประกอบธุรกิจ รับเป็นที่ปรึกษาให้คำแนะนำ การจัดระบบบริหารงานอีกด้วย

สำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศที่ติดต่อด้วย(CORRESPONDENT): THE SGV GROUP ซึ่งมีเครือข่ายทั้งหมดใน 11 ประเทศ คือ ฟิลิปปินส์ ไต้หวัน อินโดนีเซีย มาเลเซีย สิงคโปร์ เกาหลี ฮ่องกง บรูไน ศรีลังกา ซาอุดิอาระเบียและประเทศไทย

ผู้สอบบัญชีที่มีสิทธิลงลายมือชื่อรับรองงบการเงิน ในนามของบริษัท สำนักงาน เอสจีวี-ฆ ถลาง จำกัด มี 4 คนคือ

(1) ศจ.ยุกต์ ฆ ถลาง
(2) นายธีระพงศ์ แก้วรัตนปัทมา
(3) นายธวัช ภูษิตโภยไคย
(4) นายชนินทร์ วีรารักษจิต

พนักงานระดับสูงที่ถือว่าเป็นหุ้นส่วนทางการสอบบัญชีมี 6 คน คือ

1) นายธวัช ภูษิตโภยไคย
2) นายชนินทร์ วีรารักษจิต
3) นายธีระพงศ์ แก้วรัตนปัทมา
4) นายสมคิด เตียตระกูล
5) นายสง่า ศรีอารยะเมตตา
6) นายประสิทธิ์ มุสิกพันธุ์

ส่วนประธานบริษัท คือ ศจ.ยุกต์ ฆ ถลาง และกรรมการผู้จัดการ คือ นายมาริษ สมารัมภ์

จำนวนพนักงานในปัจจุบัน : 300 คน แต่พนักงานที่ทำการตรวจสอบบัญชีมีประมาณ 200 คน

ระดับพนักงาน : มี 7 ระดับ คือ

1) PARTNER รวม 6 คน
2) ASSOCIATE DIRECTOR 2 คน
3) MANAGER รวม 7 คน
4) SUPERVISOR รวม 8 คน
5) SENIOR
6) SEMI - SENIOR
7) JUNIOR

สำหรับรายละเอียดหนังสือรับรอง หนังสือบริคณห์สนธิ ฉบับแก้ไขเพิ่มเติม และงบการเงิน สิ้นสุดวันที่ 31 พฤษภาคม 2528 และ 2527 รวมทั้งบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น ได้แสดงไว้ในภาคผนวก หน้า 244-253

2. <u>บริษัท บัญชีกิจ จำกัด</u>

การจัดตั้ง : สำนักงานบัญชีกิจ ได้ก่อตั้งขึ้นในปี 2488 ต่อมาได้จดเป็น นิติบุคคล ทะเบียนเลขที่ 3107/2527 เมื่อวันที่ 28 สิงหาคม 2527 และมีกรรมการ 6 คน คือ

1) นายบุญชู โรจนเสถียร
2) เรือตรีสังวรณ์ สุทธิสานนท์
3) นายธีระ อัตถีรวงศ์
4) นางสาวอร โรจนเสถียร
5) นายวิบูลย์ ก้นตสุข
6) นายอรรถพ สูทกวาทิน

ทุนจดทะเบียน : 500,000 บาท โดยมีผู้ถือหุ้นเป็นคนไทยทั้งหมด

ที่ตั้งสำนักงานใหญ่ : 1126/1 ถนนเพชรบุรีตัดใหม่ แขวงมักกะสัน เขตพญาไท กรุงเทพมหานคร โทรศัพท์ 2501067-8

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

i17451966

ผู้สอบบัญชี ที่มีสิทธิ์ลงลายมือชื่อรับรองงบการเงิน ในนามของสำนักงาน บัญชีกิจ มี 9 คน คือ

1) นายบุญชู โรจนเสถียร
2) เรือตรีสังวรณ์ สุทธิสานนท์
3) นายวิบูลย์ กันตสุข
4) นายอรรฆพ สูทกาหิน
5) นายยงอยู่ กระแสสินชวานนท์
6) นายวีระ ศรีเสรีนุวัฒน์
7) นางสุวนีย์ กิตติปัญญาราม
8) นายพรชัย กิตติปัญญาราม
9) นายประกิจ มัคสุวรรณ

จำนวนพนักงานที่ทำด้านสอบบัญชีมี 31 คน นอกจากนี้ก็มีนักศึกษาฝึกงานอีกปีละ 60 คน

ระดับพนักงาน : มี 4 ระดับคือ

1) PARTNER 6 คน
2) SUPERVISOR 5 คน
3) SENIOR 6 คน
4) JUNIOR 14 คน

สำหรับรายละเอียดหนังสือรับรอง, รายละเอียดวัตถุประสงค์, งบการเงิน สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2527 และบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นได้แสดงไว้ในภาคผนวกหน้า 254 – 260

๓. สำนักงานไชยยศ

การจัดตั้ง : สำนักงานไชยยศ ตั้งขึ้นเมื่อปี พ.ศ.2482 เพื่อให้บริการด้านสอบบัญชี โดยมิได้จัดตั้งเป็นนิติบุคคลส่วนการบริการด้านภาษี หรือให้คำแนะนำปรึกษาด้านการจัดการได้จัดตั้งเป็นนิติบุคคลเมื่อ 24 มิถุนายน 2526 คือ บริษัท ไชยยศไตรแมนเนชเมนต์ คอนซัลแตนส์ จำกัด

ที่ตั้งสำนักงาน : 298 ถนนสีลม แขวงสุรวงศ์ เขตบางรัก กรุงเทพมหานคร
โทรศัพท์ 2349005 หรือ 2343466

สำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศที่ติดต่อด้วย : TOUCHEROSS INTERNATIONAL

ผู้สอบบัญชี ที่มีสิทธิลงลายมือชื่อรับรองงบการเงิน ในนามของสำนักงาน ไชยยศ คือ

1) ศจ. เติมศักดิ์ กฤษฎามระ
2) นายทวีเกียรติ กฤษฎามระ

พนักงานระดับสูงที่ถือว่าเป็น หุ้นส่วน (PARTNER) มี 3 คน คือ

1) ศจ. เติมศักดิ์ กฤษฎามระ
2) นายทวีเกียรติ กฤษฎามระ
3) นายสมฤกษ์ กฤษฎามระ

จำนวนพนักงานในปัจจุบัน : ประมาณ 100 คน

ระดับพนักงาน : มี 6 ระดับคือ

1) PARTNER รวม 3 คน
2) MANAGER รวม 7 คน
3) SUPERVISOR รวม 6 คน
4) SENIOR รวม 20 คน
5) ASSISTANT 2
6) ASSISTANT 1

สำหรับ บริษัท ไชยยศไตร แมนเนจเมนต์ คอนซัลแตนส์ จำกัด มีทุนจดทะเบียน 100,000 บาท

วัตถุประสงค์ที่สำคัญมาก 2 ข้อคือ 1) ให้บริการที่ปรึกษาด้วยการจัดการธุรกิจ
2) ประกอบกิจการทางบัญชี ทำบัญชี ตรวจบัญชี วางระบบบัญชี ชำระบัญชี

4. สำนักงานไพร้ซ วอเตอร์เฮ้าส์

การจัดตั้ง : สำนักงานไพร้ซ วอเตอร์เฮ้าส์ ตั้งขึ้นเมื่อปี พ.ศ.2502 เพื่อให้บริการด้านสอบบัญชีโดยไม่ได้จัดตั้งเป็นนิติบุคคล ส่วนการบริการด้านภาษีด้านการจัดการได้จัดตั้งขึ้นเป็นนิติบุคคลคือ บริษัท ไพร้ซ วอเตอร์เฮ้าส์ แอสโซซิเอทส์ (ไทยแลนด์) จำกัด เมื่อวันที่ 22 พฤศจิกายน 2517 โดยมีทุนจดทะเบียน 100,000 บาท

ประวัติของสำนักงาน : MR. PETER G. SPEED ผู้ก่อตั้งสำนักงานที่กรุงเทพมหานคร ในปี ค.ศ.1959 เนื่องจากในปี ค.ศ.1956 ได้ประจำอยู่ที่สำนักงาน PRICE WATERHOUSE & CO. ที่สิงค์โปร์ และในฐานะ AUDIT MANAGER MR.SPEED มีหน้าที่ต้องเดินทางมาตรวจบัญชีของลูกค้า ในกรุงเทพมหานครเป็นประจำ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง บริษัท เชลล์ แห่งประเทศไทย จำกัด จึงได้ตั้งสำนักงานถาวรขึ้น ในตรอกโอเรียลเต็ล บางรัก สำนักงานในกรุงเทพมหานคร มี MR.SPEED เป็นหุ้นส่วน เมื่อปี ค.ศ.1965 และในที่สุดได้ย้ายมาอยู่ตึกจงกลนีจนถึงปัจจุบัน[19]

ที่ตั้งสำนักงาน : 56 ตึกจงกลนี แขวงสุรวงศ์ เขตบางรัก กรุงเทพมหานคร โทรศัพท์ 2331470 - 5

สำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศที่ติดต่อด้วย : PRICE WATERHOUSE WORLD FIRM ซึ่งมีหุ้นส่วนกว่า 1,560 คน ทำงานในสำนักงานต่าง ๆ ประมาณ 300 สำนักงาน ในประมาณ 95 ประเทศ ทั่วโลก

ผู้สอบบัญชีที่มีสิทธิ์ลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินในนามของสำนักงาน คือ

---

19 สำนักงานไพร้ซ วอเตอร์ เฮ้าส์ "ทำเนียบ พี ดับบลิว" : 2

1) นายชัยฤทธิ์ ภัทรพิเรนทร์

2) นางนพพร ธรรมรักษา

พนักงานระดับสูงที่ถือว่าเป็นหุ้นส่วน (PARTNER) มี 5 คน คือ

1) นายปีติ สถิตวศิน (PETER GARDNER SPEED)

2) นายดิเรก ทวีทวิภาค (DEREK RAYMOND POTT)

3) นายชัยฤทธิ์ ภัทรพิเรนทร์

4) นายปกรณ์ เพ็ญภาคกุล

5) อรรถพร ช่ายม่าน

จำนวนพนักงานในปัจจุบัน : ประมาณ 80 คน

ระดับพนักงาน มี 7 ระดับคือ

1) PARTNER รวม 5 คน

2) MANAGER รวม 5 คน

3) SUPERVISOR ปัจจุบันตำแหน่งว่าง

4) SENIOR 3 รวม 2 คน

5) SENIOR 2

6) SENIOR 1

7) JUNIOR

5. <u>สำนักงานเอินส์ท แอนด์ วินนี่</u>

การจัดตั้ง : สำนักงานเอินส์ท แอนด์ วินนี่ ตั้งขึ้นเมื่อ พ.ศ.2502 เพื่อให้บริการด้านสอบบัญชี โดยมิได้จัดตั้งเป็นนิติบุคคล ส่วนการให้บริการคำปรึกษาการจัดการได้จัดตั้งเป็นนิติบุคคล คือ บริษัท เอินส์ท แอนด์ วินนี่ จำกัด

ที่ตั้งสำนักงาน : 132 อาคารสินธร ชั้น 9 ถนนวิทยุ แขวงลุมพินี เขตปทุมวัน กรุงเทพมหานคร โทรศัพท์ 2520380 - 3 ต่อ 430 - 433 หรือ 2500233 - 7

สำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศที่ติดต่อด้วย : ERNST & WHINNEY ซึ่งมีสำนักงานใหญ่อยู่ในประเทศอังกฤษ

ผู้สอบบัญชีที่มีสิทธิ์ลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินในนามของสำนักงาน คือ

1) นายทรงเดช ประดิษฐสมานันท์ ผู้สอบบัญชีหมายเลข 2349
2) นายฑรงค์ พันตาวงษ์

พนักงานระดับสูงที่ถือว่าเป็นหุ้นส่วน (PARTNER) มี 3 คน คือ

1) นายทรงเดช ประดิษฐสมานันท์
2) นายฑรงค์ พันตาวงษ์
3) RALPH ROBERT TYE

จำนวนพนักงานในปัจจุบัน : ประมาณ 70 คน

ระดับพนักงาน : มี 6 ระดับ คือ

1) PARTNER รวม 3 คน
2) MANAGER รวม 4 คน
3) SUPERVISOR รวม 8 คน
4) SENIOR 2
5) SENIOR 1
6) ASSISTANT

สำหรับบริษัท เอินส์ท แอนด์ วินนี่ จำกัด มีทุนจดทะเบียน 100,000 บาท

วัตถุประสงค์ : มีวัตถุประสงค์สำคัญ 2 ข้อ คือ

1) ประกอบกิจการให้คำปรึกษาแนะนำ และตรวจสอบบัญชีทุกประเภทแก่

บุคคลภายนอกธรรมดา หรือนิติบุคคลใด ๆ ทั้งภายใน และภายนอกราชอาณาจักร

2) ให้บริการในด้านการจัดการ การให้คำปรึกษาแนะนำ การค้นคว้าวิจัย การหาตลาด การให้คำเสนอแนะ แก่บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ทั้งภายในและภายนอกราชอาณาจักร

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย