

ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี¹

ธนิการ์ณ เสาธงไชยคง²

1. บทนำ

ในระบบเศรษฐกิจสมัยใหม่ข้อมูลทางการเงินเป็นสิ่งสำคัญที่การทำธุรกิจทุกประเภทไม่ว่าจะขนาดเล็กหรือใหญ่จำเป็นต้องมีเพื่อเป็นข้อมูลรายรับ-รายจ่าย หรือกิจการนั้นมีกำไรหรือขาดทุนและที่สำคัญรายงานทางการเงินนี้เองจะต้องแสดงต่อกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐเพื่อจ่ายภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย ด้วยเหตุนี้วิชาชีพบัญชีจึงมิได้เป็นเพียงอาชีพที่ทำหน้าที่จดบันทึกตัวเลขแต่มีความสำคัญในฐานะเป็นกลไกกลางที่ช่วยสร้างความโปร่งใสและความน่าเชื่อถือต่อความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน ปัจจุบันประเทศไทยมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ทำบัญชีที่ขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพเป็นจำนวนมาก ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงปริมาณธุรกรรมทางเศรษฐกิจที่ต้องการการตรวจสอบและกำกับดูแลอย่างใกล้ชิด หัวใจสำคัญที่ทำให้วิชาชีพบัญชีได้รับความศรัทธาและความไว้วางใจจากสาธารณชนคือ จรรยาบรรณของวิชาชีพซึ่งเป็นหลักการทางศีลธรรมที่ผู้ประกอบวิชาชีพต้องยึดถือยิ่งกว่ากฎเกณฑ์ทางธุรกิจทั่วไป สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) จึงได้กำหนดข้อกำหนดสำหรับองค์กรสมาชิก (Statements of Membership Obligations: SMOs) โดยเฉพาะ SMO 4 และ SMO 6 เพื่อวางกรอบมาตรฐานจรรยาบรรณและระบบวินัยที่เข้มงวดให้แก่ประเทศสมาชิกทั่วโลก³ โดยเน้นย้ำว่าความเชื่อมั่นของสาธารณชนจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อมีระบบการกำกับดูแลที่มีประสิทธิภาพ มีการตรวจสอบที่โปร่งใสและมีกระบวนการลงโทษผู้กระทำผิดจรรยาบรรณอย่างจริงจัง หากระบบเหล่านี้ไม่มีประสิทธิภาพมากพอย่อมส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินและเสถียรภาพทางเศรษฐกิจในวงกว้าง

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระเรื่อง ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ อาจารย์ ดร.พีรพงศ์ จงไพศาลสกุล และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์สุเมธ งานประดับ และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สลิล สิริพิฑูร

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

³ International Federation of Accountants, **Statements of Membership Obligations (SMOs) 1-7 (Revised)**, (July 2022), 4.

ดังที่เคยปรากฏในวิกฤตการณ์ทางการเงินระดับโลกที่เกิดจากการขาดจรรยาบรรณและการบิดเบือนงบการเงิน⁴

สำหรับประเทศไทยการกำกับดูแลวิชาชีพบัญชีถูกจัดตั้งขึ้นภายใต้พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยมีสภาวิชาชีพบัญชีเป็นองค์กรหลักในการควบคุมมาตรฐานและจรรยาบรรณเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่โดยยึดมั่นในประโยชน์สาธารณะเป็นสำคัญ อย่างไรก็ตาม แม้กฎหมายดังกล่าวจะบังคับใช้มานานกว่าสองทศวรรษแต่เมื่อสภาพสังคมและเทคโนโลยีทางการเงินเปลี่ยนแปลงไป ความซับซ้อนของการทุจริตและการประพฤติผิดจรรยาบรรณก็เพิ่มความรุนแรงมากขึ้น การที่กฎหมายจะทำหน้าที่เป็นเครื่องมือในการควบคุมดูแลได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้นจำเป็นต้องมีกลไกการตรวจสอบจรรยาบรรณที่เป็นไปตามหลักสากล มีความเป็นอิสระและสามารถตอบสนองต่อเหตุการณ์ได้อย่างรวดเร็วและเป็นธรรม หากกฎหมายขาดกลไกที่เข้มงวดหรือมีช่องว่างในกระบวนการบังคับใช้ย่อมส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของนักลงทุนทั้งในและต่างประเทศ

บทความนี้จึงมุ่งเน้นการเสนอปัญหา ความสำคัญและความจำเป็นที่จะต้องกำหนดมาตรฐานการกำกับดูแลการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเพื่อให้การดำเนินงานขององค์กรวิชาชีพบัญชีและการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเพื่อเสนอแนวทางการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยให้มีความเข้มงวดและเป็นไปตามมาตรฐานสากลต่อไป

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

2.1 เพื่อศึกษาความหมาย ความเป็นมา ทฤษฎีและหลักการเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

2.2 เพื่อศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั้งของไทยและต่างประเทศ

2.3 เพื่อศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย

2.4 เพื่อศึกษาแนวทางและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

⁴ มหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม, “ภาคผนวก: กรณีศึกษา Enron,” ใน เอกสารประกอบการสอนวิชาการบัญชี (มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม, 2554), หน้า 1.

3. สมมติฐานของการศึกษา

การตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยประสบปัญหาเกี่ยวกับกลไกการกำกับดูแลและบังคับใช้จรรยาบรรณทางกฎหมายที่สำคัญซึ่งส่งผลต่อประสิทธิภาพและความน่าเชื่อถือของกระบวนการกำกับดูแลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงควรปรับปรุงกฎหมายเพื่อให้กระบวนการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวมีประสิทธิภาพและน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น

4. วิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษาวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพโดยใช้วิธีวิจัยทางกฎหมายซึ่งมุ่งเน้นการวิเคราะห์เชิงกฎหมายและแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั้งในระดับประเทศและมาตรฐานสากล การเก็บรวบรวมข้อมูลและค้นคว้าจากหนังสือวิชาการ ตำรา บทบัญญัติกฎหมาย เอกสารประกอบการอบรมและเอกสารประกอบการประชุมทางวิชาการ บทความทางวิชาการ งานวิจัย และวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ

5. ความหมาย ความเป็นมา แนวคิดทฤษฎีและหลักการเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

5.1 ความหมายของการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ในการศึกษาถึงกระบวนการกำกับดูแลจรรยาบรรณของวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องทำความเข้าใจถึงคำนิยามที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ประการแรก “การตรวจสอบ” ถือเป็นกระบวนการแสวงหาข้อเท็จจริงเพื่อรับรองความถูกต้องหรือการตรวจตราค้นหาความจริงตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554⁵ ซึ่งในกฎหมายมักเทียบเคียงได้กับการ “สอบสวน” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา อันหมายถึงการรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดและเอาตัวผู้กระทำผิดมาลงโทษ⁶ เมื่อนำมาปรับใช้กับบริบทของวิชาชีพบัญชีจึงต้องพิจารณาควบคู่กับ “จรรยาบรรณ” ซึ่งหมายถึงประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบวิชาชีพกำหนดขึ้นเพื่อรักษาเกียรติคุณและชื่อเสียงของสมาชิก⁷ โดยเฉพาะจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพที่สภาวิชาชีพได้

⁵ ราชบัณฑิตยสถาน, พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554, (กรุงเทพมหานคร: ราชบัณฑิตยสถาน, 2556), หน้า 468.

⁶ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, มาตรา 2 (11).

⁷ ราชบัณฑิตยสถาน, เรื่องเดิม, หน้า 306.

กำหนดขึ้นบนรากฐานของมาตรฐานสากล (IESBA) เพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต เที่ยงธรรม และมีความเป็นอิสระ⁸

สำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลนั้นตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้กำหนดความหมายของ “วิชาชีพบัญชี” ให้ครอบคลุมทั้งด้านการทำบัญชี การสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางระบบบัญชี การบัญชีภาษีอากร และการศึกษาด้านการบัญชี⁹ ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีจึงมิได้จำกัดเพียงผู้ทำบัญชีเท่านั้น แต่ยังรวมถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินซึ่งมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพอย่างเคร่งครัดเพื่อคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ ดังนั้น “การตรวจสอบจรรยาบรรณ” จึงหมายถึงกระบวนการประเมินและตรวจสอบพฤติกรรมการตัดสินใจและการปฏิบัติงานของผู้ประกอบการวิชาชีพเหล่านั้นเพื่อให้มั่นใจว่าเป็นไปตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพที่กำหนดไว้¹⁰ โดยครอบคลุมถึงการประเมินหลักการพื้นฐาน ทั้งความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถ การรักษาความลับ และพฤติกรรมในวิชาชีพ¹¹ เพื่อป้องกันและแก้ไขการกระทำที่อาจฝ่าฝืนจรรยาบรรณอันจะส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของสาธารณชนและชื่อเสียงของวิชาชีพโดยรวม

5.2 ความเป็นมาของการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

วิวัฒนาการของการตรวจสอบจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญจากระบบการกำกับดูแลตนเองมาสู่ระบบการกำกับดูแลโดยองค์กรอิสระที่มีอำนาจตามกฎหมาย ในอดีตวิชาชีพบัญชีได้รับการยอมรับว่าเป็นวิชาชีพอิสระที่สังคมให้ความไว้วางใจ แต่จุดเปลี่ยนสำคัญเกิดขึ้นในปี 2001 จากกรณีบริษัท Enron Corporation ร่วมมือกับบริษัท Arthur Andersen ตกแต่งบัญชีและปกปิดหนี้สินจำนวนมหาศาล¹² ทำลายความเชื่อมั่นของสาธารณชนที่มีต่อจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีทั่วโลกอย่างรุนแรง¹³

⁸ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานจรรยาบรรณ, คู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี, (กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2565), หน้า 2.

⁹ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547, มาตรา 4.

¹⁰ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, **ข้อบังคับว่าด้วยจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี** [Online], available URL: <https://www.fap.or.th>, 2568 (กันยายน, 20).

¹¹ International Ethics Standards Board for Accountants, **Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants** [Online]. available URL: <https://www.ethicsboard.org/publications/2021-handbook-international-code-ethics-professional-accountants>, 2025 (September, 20).

¹² กองบรรณาธิการ aomMONEY, **ตัวเลขบิตที่ถูกบิดเบือน - เหตุแห่งการล้มละลายกรณี Enron กับบริษัทผู้ตรวจสอบบัญชี Arthur Andersen** [Online]. available URL: <https://aommoney.com/enron-and-arthur-andersen-bankrupt-case-04082023>, 2568 (ธันวาคม, 10).

¹³ มหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม, เรื่องเดิม, หน้า 1.

จากวิกฤตการณ์ดังกล่าว รัฐบาลสหรัฐอเมริกาจึงได้ตรากฎหมาย Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) เพื่อปฏิรูประบบการกำกับดูแล โดยมีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีบริษัทมหาชน (PCAOB) ซึ่งเป็นองค์กรอิสระกึ่งภาครัฐทำหน้าที่กำกับดูแลและตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีแทนที่การปล่อยให้สภาวิชาชีพตรวจสอบตนเอง¹⁴ ซึ่งกลายเป็นต้นแบบให้ประเทศต่างๆ ทั่วโลกทบทวนระบบการตรวจสอบจรรยาบรรณของตนเอง¹⁵ สำหรับประเทศไทยได้มีการตราพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ขึ้นเพื่อยกระดับมาตรฐานวิชาชีพให้ทัดเทียมสากลและสอดคล้องกับแนวปฏิบัติของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC)¹⁶ กฎหมายฉบับนี้ได้จัดตั้งสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์และกำหนดให้มี “คณะกรรมการจรรยาบรรณ” แยกออกมาทำหน้าที่พิจารณาไต่สวนและลงโทษผู้ประพฤติผิดจรรยาบรรณ โดยเฉพาะ เพื่อให้กระบวนการตรวจสอบมีความโปร่งใสและคุ้มครองประโยชน์สาธารณะได้อย่างมีประสิทธิภาพตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย¹⁷

5.3 ทฤษฎีเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

5.3.1 ทฤษฎีความรับผิดชอบทางวิชาชีพ (Professional Responsibility Theory)

ทฤษฎีนี้ตั้งอยู่บนหลักการที่ว่า วิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพที่ได้รับเอกสิทธิ์และฐานะพิเศษจากสังคม ดังนั้นผู้ประกอบวิชาชีพจึงมีพันธะทางจริยธรรมที่ต้องรักษาผลประโยชน์ของสาธารณชนยิ่งกว่าผลประโยชน์ส่วนตัวหรือนายจ้าง¹⁸ ในทางกฎหมายทฤษฎีนี้ปรากฏชัดเจนในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ที่กำหนดให้จรรยาบรรณต้องครอบคลุมถึงความซื่อสัตย์สุจริตและความเที่ยงธรรม โดยระบุว่าผู้ประกอบวิชาชีพต้องรับผิดชอบต่อคุณภาพของข้อมูลที่ตนจัดทำหรือตรวจสอบ เพื่อให้บริการเงินสะท้อน

¹⁴ Public Company Accounting Oversight Board, **About the PCAOB** [Online], available URL: <https://pcaobus.org/about>, 2025 (October, 7).

¹⁵ Harvard Law School Forum on Corporate Governance, **The Important Legacy of the Sarbanes Oxley Act** [Online], available URL: <https://corpgov.law.harvard.edu/2022/08/30/the-important-legacy-of-the-sarbanes-oxley-act/>, 2025 (December, 10).

¹⁶ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยศรีปทุม, **สรุปสาระสำคัญของพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ฉบับปรับปรุงปี 2568** [Online], available URL: <https://www.spu.ac.th/fac/account/76992>, 2568 (ธันวาคม, 10).

¹⁷ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, “สภาวิชาชีพบัญชี: บริหารและควบคุมตนเองอย่างไร,” **วารสารวิชาชีพบัญชี** 1, 1 (กันยายน 2548): หน้า 1-5.

¹⁸ Sutika Rukprasoot and Phapruek Ussahawanitchakit, **Audit Governance and Sustainable Audit Success: An Empirical Investigation of CPAs in Thailand**, (Mahasarakham: Mahasarakham University, 2561), 5.

ความจริงอันเป็นฐานข้อมูลสำคัญในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของประเทศหากผู้ประกอบวิชาชีพละเลยความรับผิดชอบนี้ย่อมส่งผลกระทบต่อเป็นลูกโซ่ต่อเสถียรภาพทางการเงินโดยรวม¹⁹

5.3.2 ทฤษฎีการกำกับดูแลตนเอง (Self-Regulation Theory)

ทฤษฎีนี้ระบุว่าเนื่องจากงานบัญชีเป็นงานที่ใช้ทักษะเฉพาะด้านสูงและมีความซับซ้อนหน่วยงานภายนอกหรือรัฐอาจไม่มีความเชี่ยวชาญเพียงพอในการตรวจสอบความผิดพลาดทางเทคนิค ดังนั้นการให้อำนาจแก่องค์กรวิชาชีพในการควบคุมสมาชิกกันเองจึงมีประสิทธิภาพมากกว่า²⁰ หลักการนี้สะท้อนผ่านการจัดตั้งสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ให้มีฐานะเป็นนิติบุคคลตามมาตรา 6 และมีอำนาจหน้าที่ตามมาตรา 7 (4) ในการควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของสมาชิกผ่านคณะกรรมการจรรยาบรรณซึ่งถือเป็นการใช้กลไกภายในวิชาชีพในการคัดกรองและลงโทษผู้ประพฤติผิดโดยมุ่งเน้นการสร้างวินัยและความรับผิดชอบต่อภายในองค์กรเอง²¹

5.4 หลักการกำกับดูแลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

5.4.1 หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

หลักการพื้นฐานถือเป็นหัวใจสำคัญที่นำไปสู่ความน่าเชื่อถือที่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียมีต่อข้อมูลทางการเงิน²² ช่วยป้องกันความขัดแย้งทางผลประโยชน์และส่งเสริมการพัฒนาความรู้ความสามารถอย่างต่อเนื่อง²³ ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานสากล (IESBA) สามารถสรุปหลักการที่ผู้ประกอบวิชาชีพต้องยึดถือ 6 ประการ²⁴ ได้แก่ ความซื่อสัตย์สุจริต, ความเที่ยงธรรม, ความรู้ความสามารถและความเอาใจใส่, การรักษาความลับ, พฤติกรรมทางวิชาชีพ และความโปร่งใส

¹⁹ จุฬาลักษณ์ ธีรเจริญฤทธิกุล และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินินท์, “จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย,” วารสารสังคมศาสตร์และวัฒนธรรม 8, 4 (เมษายน 2567): หน้า 297.

²⁰ Sutika Rukprasoot and Phapruek Ussahawanitchakit, op. cit., 5.

²¹ กองกำกับบัญชีธุรกิจ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, (ตุลาคม 24), **สรุปสาระสำคัญของพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547** [Online], available URL: <https://hiperc.sru.ac.th>, 2568 (กันยายน, 19).

²² ฉัตรอมร แยมเจริญ, “ความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมด้านการมีมนุษยสัมพันธ์ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชี,” วารสารมหาวิทยาลัยศิลปากร ฉบับภาษาไทย 35, 2 (2558): หน้า 26.

²³ บุญกร เจนธัญกรณ์, “ความสามารถในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในมุมมองของผู้ทำบัญชี,” (การค้นคว้าอิสระ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2565), หน้า 9.

²⁴ ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561.

5.4.2 หลักธรรมาภิบาลทางวิชาชีพ (Professional Governance)

กรอบแนวคิดในการบริหารจัดการองค์กรวิชาชีพให้มีความคุณธรรมและรับผิดชอบต่อประโยชน์สาธารณะ²⁵ ในทางทฤษฎีหลักธรรมาภิบาลทางวิชาชีพไม่ได้หมายถึงเพียงการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพแต่ละคนเท่านั้นแต่หมายรวมถึงโครงสร้างและกระบวนการทั้งหมดขององค์กรที่ทำหน้าที่กำกับดูแลวิชานั้นๆ²⁶ ซึ่งประเทศไทยได้ประยุกต์ใช้ผ่านพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยมีองค์ประกอบสำคัญ เช่น หลักนิติธรรม,²⁷ หลักคุณธรรม,²⁸ หลักความโปร่งใส,²⁹ หลักการมีส่วนร่วม, หลักความรับผิดชอบต่อ

5.5 องค์การระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

5.5.1 สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ

5.5.1.1 ความหมายและสถานะของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ

สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) คือ องค์กรระดับโลกสำหรับวิชาชีพบัญชี ก่อตั้งขึ้นเมื่อปี ค.ศ. 1977 โดยมีภารกิจหลักในการกำหนดมาตรฐานสากลด้านการบัญชี การตรวจสอบบัญชีและจรรยาบรรณวิชาชีพเพื่อส่งเสริมความโปร่งใส ความรับผิดชอบต่อความน่าเชื่อถือของวิชาชีพบัญชีซึ่งมาตรฐานที่ IFAC กำหนด เช่น จรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Code of Ethics for Professional Accountants) ที่ได้รับการยอมรับและนำไปใช้ในหลายประเทศทั่วโลก โดยมีภารกิจหลักในการรับใช้ประโยชน์สาธารณะผ่านการส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชีทั่วโลกให้มีมาตรฐานสูงและเป็นที่ยอมรับในระดับสากล³⁰

²⁵ พระครูปลัดประวิทย์ วรธมฺโม และคณะ, “การนำหลักธรรมาภิบาลมาใช้ในการบริหารงานภาครัฐ,” วารสาร **มหาจุฬานาครธรรมศน์** 8, 4 (2564): หน้า 41.

²⁶ Sutika Rukprasoot and Phapruek Ussahawanitchakit, op. cit., 1.

²⁷ ธวัชชัย โพธิ์ศรี, “การนำหลักธรรมาภิบาลมาใช้ในการบริหารของผู้บริหารสถานศึกษา,” วารสาร **บริหารการศึกษามัธยมศึกษา**, หน้า 74.

²⁸ สุนันทา สังขทัสน์, “ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตาม หลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี,” วารสาร **มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชพฤกษ์** 9, 2 (พฤษภาคม - สิงหาคม 2566): หน้า 2.

²⁹ พรชนก ทองลาด, “ปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนัก บัญชีในภาคเหนือ ตามรูปแบบทฤษฎีปฏิสัมพันธ์นิยม,” วารสาร **พัฒนบริหารศาสตร์** 52, 1 (2555): หน้า 91.

³⁰ International Federation of Accountants, **About IFAC** [Online], available URL: <https://www.ifac.org/about-ifac>, 2025 (October, 8).

IFAC มีสถานะเป็นองค์กรเอกชนระหว่างประเทศที่ไม่แสวงหาผลกำไรมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ที่นครนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา ประกอบด้วยองค์กรสมาชิกซึ่งเป็นสถาบันวิชาชีพบัญชีระดับชาติจากทั่วโลกกว่า 180 แห่ง ในกว่า 130 ประเทศ³¹ โดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ของประเทศไทยก็เป็นหนึ่งในองค์กรสมาชิกของ IFAC ด้วย

5.5.1.2 การกำหนดพันธกรณีสำหรับองค์กรสมาชิก (SMOs)

สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ได้กำหนดพันธกรณีสมาชิก (SMOs) เพื่อเป็นกรอบมาตรฐานให้องค์กรวิชาชีพทั่วโลกนำไปปฏิบัติ เพื่อยกระดับคุณภาพและการกำกับดูแลวิชาชีพบัญชีให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากลและรับใช้ประโยชน์สาธารณะได้อย่างมีประสิทธิภาพ³² โดยมีสาระสำคัญรวม 7 ข้อ ซึ่งมีพันธกรณีที่เกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณดังนี้

1) SMO 1 – การประกันคุณภาพ (Quality Assurance) คือ การกำหนดให้องค์กรสมาชิกจัดทำระบบตรวจสอบคุณภาพงานสอบบัญชี (QA) เพื่อประกันว่าสำนักงานสอบบัญชีได้ปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพและกฎหมาย โดยระบบต้องมีความเป็นอิสระ มีกระบวนการตรวจสอบที่ชัดเจน และมีการติดตามผลการแก้ไขปรับปรุง³³

4) SMO 4 – ประมวลจรรยาบรรณระหว่างประเทศ (IESBA Code of Ethics) คือ การบังคับให้นำจรรยาบรรณสากลมาใช้เป็นข้อบังคับในประเทศ โดยสามารถกำหนดให้เข้มงวดกว่าเดิมได้ตามบริบทท้องถิ่น แต่ห้ามลบหรือลดทอนข้อกำหนดขั้นต่ำที่สากลยอมรับ³⁴

6) SMO 6 – การสืบสวนและวินัย (Investigation and Discipline) คือ การกำหนดให้มีระบบการสืบสวนและลงโทษผู้ประพฤติผิดจรรยาบรรณที่มีประสิทธิผล โดยต้องมีพื้นฐานกฎหมายที่ชัดเจน กระบวนการที่เป็นธรรม เป็นกลาง และควรมีบุคคลภายนอก (Lay individuals) ร่วมในคณะกรรมการวินิจัยเพื่อความโปร่งใส³⁵

³¹ Ibid.

³² International Federation of Accountants, **Statements of Membership Obligations (SMOs) 1-7 (Revised)**, (July 2022), 4.

³³ Ibid., 9.

³⁴ Ibid., 27-28.

³⁵ International Federation of Accountants, **Self-Assessment Against Main Requirements of SMO 6– Investigation & Discipline Systems** [Online], available URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway>, 2025 (October ,12).

5.5.2 การเข้าร่วมเป็นสมาชิกของประเทศไทยในสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ

ประเทศไทยเข้าเป็นสมาชิกของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ผ่านสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ซึ่งจัดตั้งตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547³⁶ โดยการเป็นสมาชิกนี้มีผลผูกพันให้ประเทศไทยต้องปฏิบัติตาม พันธกรณีสมาชิก (Statements of Membership Obligations: SMOs) เพื่อยกระดับมาตรฐานวิชาชีพของไทยให้เทียบเท่าระดับสากล³⁷

6. กฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยและต่างประเทศ

6.1 กฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย

6.1.1 ที่มาและความหมายของการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ระบบการตรวจสอบจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของไทยมีรากฐานมาจาก พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547³⁸ ซึ่งมุ่งปฏิรูปการกำกับดูแลสู่ระบบการกำกับดูแลตนเอง (Self-regulation) โดยจัดตั้งสภาวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เพื่อยกระดับมาตรฐานวิชาชีพให้เป็นสากล³⁹ การตรวจสอบจรรยาบรรณหมายถึง กระบวนการยุติธรรมทางวิชาชีพที่ดำเนินการโดย คณะกรรมการจรรยาบรรณ ตามมาตรา 47⁴⁰ ครอบคลุมตั้งแต่การรับเรื่องร้องเรียน แสวงหาข้อเท็จจริง จนถึงการวินิจฉัยชี้ขาด เพื่อคุ้มครองประโยชน์สาธารณะและธำรงความน่าเชื่อถือของวิชาชีพ⁴¹

6.1.2 ขั้นตอนและวิธีการตรวจสอบจรรยาบรรณตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

ขั้นตอนการตรวจสอบจรรยาบรรณถูกบัญญัติไว้ในหมวด 6 และ 7 (มาตรา 46-58) แห่ง พ.ร.บ.วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

³⁶ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547, มาตรา 7.

³⁷ International Federation of Accountants, **Statements of Membership Obligations (SMOs) 1-7 (Revised)**, op. cit., 4.

³⁸ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547.

³⁹ กองกำกับบัญชีธุรกิจ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, (ตุลาคม 24), **สรุปสาระสำคัญของพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547** [Online], available URL: <https://hiperc.sru.ac.th>, 2568 (ตุลาคม, 7).

⁴⁰ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547, มาตรา 47.

⁴¹ พรชนก ทองลาด, เรื่องเดิม, หน้า 72.

1) การยื่นเรื่องร้องเรียน โดยการกล่าวหาเป็นลายลักษณ์อักษรระบุตัวตนผู้กล่าวหาและข้อเท็จจริงการกระทำผิดพร้อมพยานหลักฐานสามารถยื่นได้โดยตรงต่อประธานคณะกรรมการจรรยาบรรณหรือส่งทางไปรษณีย์⁴²

2) การแสวงหาข้อเท็จจริงและไต่สวน ซึ่งคณะกรรมการมีอำนาจเรียกบุคคลหรือเอกสารมาตรวจสอบ โดยให้สิทธิผู้ถูกกล่าวหาได้รับทราบข้อกล่าวหาและชี้แจงแก้ฟ้อง⁴³

3) การวินิจฉัยชี้ขาดนั้นมีคณะกรรมการจรรยาบรรณ ซึ่งเป็นองค์กรกึ่งตุลาการ (Quasi-judicial Body) ซึ่งเป็นผู้ทรงคุณวุฒิที่มีประสบการณ์วิชาชีพไม่น้อยกว่า 10 ปี⁴⁴ ทำหน้าที่ตรวจสอบและวินิจฉัย ซึ่งมติลงความเห็นต้องได้รับคะแนนเสียงไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของกรรมการทั้งหมด⁴⁵

4) การกำหนดบทลงโทษแบ่งเป็น 4 ระดับตามความร้ายแรง ได้แก่ (1) ตักเตือนเป็นหนังสือ (2) ภาคทัณฑ์ (3) พักใช้ใบอนุญาต (ไม่เกิน 3 ปี) และ (4) เพิกถอนใบอนุญาต⁴⁶

5) การใช้สิทธิอุทธรณ์ ผู้ถูกลงโทษ (ยกเว้นโทษตักเตือน) สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี (กคป.) ได้ภายใน 30 วัน โดยคำสั่งของ กคป. ถือเป็นที่สุด⁴⁷

6.2 กฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของประเทศสหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรเป็นต้นแบบการกำกับดูแลวิชาชีพบัญชีระดับสากล การกำกับดูแลตั้งอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายบริษัท (Companies Act 2006) และระบบการกำกับดูแลแบบสองชั้น (Two-tier System) ที่แบ่งแยกหน้าที่ระหว่างองค์กรอิสระของรัฐและองค์กรวิชาชีพอย่างชัดเจน เพื่อสร้างการตรวจสอบถ่วงดุลและคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ

6.2.1 หน่วยงานกำกับดูแลด้านจรรยาบรรณและมาตรฐานวิชาชีพบัญชี

ระบบการกำกับดูแลด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสหราชอาณาจักรมีลักษณะเป็น ระบบการกำกับดูแลแบบสองชั้น (Two-tier System) ประกอบด้วย 2 ระดับหลัก ดังนี้

1) ระดับสูงสุด (Second Tier) มีหน่วยงานกำกับดูแลการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Council : FRC) เป็นองค์กรกำกับดูแลอิสระของรัฐ มุ่งเน้นคดีที่ส่งผลกระทบต่อประโยชน์

⁴² ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาจรรยาบรรณ พ.ศ. 2549, ข้อ 14-16.

⁴³ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547, มาตรา 53.

⁴⁴ เรื่องเดียวกัน, มาตรา 50 - 51.

⁴⁵ เรื่องเดียวกัน, มาตรา 53 วรรคสาม.

⁴⁶ เรื่องเดียวกัน, มาตรา 49.

⁴⁷ เรื่องเดียวกัน, มาตรา 52.

สาธารณะร้ายแรง⁴⁸ มีบทบาทสำคัญ เช่น กำหนดมาตรฐาน “Ethical Standard for Auditors” เน้นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ⁴⁹ และบังคับใช้กฎหมายและลงโทษ โดยหน่วยงาน Enforcement Division สอบสวนและลงโทษผ่านกลไก “Accountancy Scheme” ในคดีทุจริตหรือการตรวจสอบบัญชีที่สร้างความเสียหายวงกว้าง⁵⁰

2) ระดับปฏิบัติการ (First Tier) ที่เป็นองค์กรวิชาชีพที่ได้รับการยอมรับ (Recognised Supervisory Bodies : RSBs) ทำหน้าที่กำกับดูแลสมาชิกในกรณีทั่วไปที่ไม่กระทบต่อสาธารณะอย่างรุนแรง องค์กรที่สำคัญ ได้แก่ สถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในอังกฤษและเวลส์ (Institute of Chartered Accountants in England and Wales: ICAEW) เป็นหนึ่งในองค์กรวิชาชีพที่เก่าแก่และใหญ่ที่สุดที่มีกระบวนการรับเรื่องร้องเรียนการประพฤติผิดจรรยาบรรณ และลงโทษทางวินัยในเรื่องทั่วไป ของสมาชิกของตนเอง⁵¹

6.2.2 ขั้นตอนและวิธีการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

6.2.2.1 กระบวนการตรวจสอบโดยสถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในอังกฤษและเวลส์

ICAEW มีกระบวนการจัดการข้อร้องเรียนด้านจรรยาบรรณของสมาชิกอย่างเป็นระบบและโปร่งใส โดยแบ่งเป็นขั้นตอนหลักดังนี้

1) การรับเรื่องร้องเรียนนั้นเปิดรับผ่านช่องทางออนไลน์⁵² อีเมล หรือ ไปรษณีย์ โดยฝ่ายกำกับดูแลความประพฤติ (Professional Conduct Department - PCD) จะประเมินมูลเหตุเบื้องต้น หากคดีไม่อยู่ในขอบเขตหรือไม่มีมูลจะถูกปิดในขั้นนี้

⁴⁸ Financial Reporting Council (FRC). **About the FRC** [Online], Available URL: <https://www.frc.org.uk/about-the-frc>, 2025 (October, 7).

⁴⁹ Financial Reporting Council, **Ethical Standard for Auditors** [Online], available URL: <https://www.frc.org.uk/auditors/audit-regulation/ethical-standard>, 2025 (October, 16).

⁵⁰ Financial Reporting Council, **Accountancy Scheme** [Online], available URL: <https://www.frc.org.uk/library/enforcement/accountancy-scheme/>, 2025 (October, 7).

⁵¹ Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), **ICAEW Code of Ethics** [Online], available URL: <https://www.icaew.com/technical/ethics/icaew-code-of-ethics>, 2025 (October, 8).

⁵² Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), **Making a complaint** [Online], available URL: <https://www.icaew.com/regulation/complaints-process/make-a-complaint>, 2025 (October, 18).

2) การสอบสวนเบื้องต้น หากมีมูล PCD จะรวบรวมพยานหลักฐานอย่างละเอียด (Working papers, สัมภาษณ์พยาน) สมาชิกมีหน้าที่ต้องให้ความร่วมมือตามข้อบังคับ (duty under the bye-laws)⁵³ โดยขั้นตอนนี้อาจใช้เวลา 6-18 เดือน

3) การพิจารณาจะกระทำโดยคณะกรรมการความประพฤติ (Conduct Committee) พิจารณาพยานหลักฐาน หากพบความผิดไม่ร้ายแรงอาจเสนอ “บทลงโทษโดยสมัครใจ” เช่น ปรับ หรือ ตักเตือน แต่หากเป็นคดีร้ายแรงหรือมีมูลจะส่งต่อให้คณะตุลาการ

4) การไต่สวนโดยคณะตุลาการทางวินัย (Disciplinary Tribunal) ประกอบด้วย กรรมการ 3 ท่าน (นักบัญชี 1 และบุคคลภายนอก 2) ทั้งสองฝ่ายมีสิทธิที่จะมีผู้แทนทางกฎหมายเข้าร่วม กระบวนการ มีการนำเสนอพยานหลักฐานและการซักค้านพยาน

5) การวินิจฉัยและลงโทษจะใช้มาตรฐานคุณภาพแห่งความน่าจะเป็น บทลงโทษ มีตั้งแต่ตักเตือน ปรับ (ไม่จำกัดเพดาน) ไปจนถึงเพิกถอนสมาชิกภาพ⁵⁴ โดยมีแนวทางการกำหนดบทลงโทษ (Guidance on Sanctions)⁵⁵ กำกับเพื่อให้เกิดสัดส่วนที่เหมาะสม

6) การอุทธรณ์ คู่กรณีสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ที่มีความเป็นอิสระจากคณะตุลาการชุดเดิมโดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ถือเป็นที่สุด⁵⁶ ในกระบวนการของ ICAEW ผลการวินิจฉัยจะถูกเผยแพร่ผ่านเว็บไซต์⁵⁷ และฐานข้อมูลวินัยเพื่อให้สาธารณชนตรวจสอบได้

⁵⁴ Jonathan Goodwin Solicitor Advocate, **Referral to the ICAEW Disciplinary Committee** [Online], available URL: <https://jglaw.co.uk/other-professional-services/chartered-accountants/referral-to-the-icaew-disciplinary-committee/>, 2025 (October, 19).

⁵⁵ Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), **Guidance on Sanctions** [Online], available URL: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/regulation/disciplinary-process/guidance-on-sanctions.ashx>, 2025 (October, 18).

⁵⁶ Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), **Appeal Committee Terms of Reference** [Online], available URL: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/about-icaew/governance/committees-and-councils/terms-of-reference/appeal-committee-terms-of-reference.ashx>, 2025 (October, 19).

⁵⁷ Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), **Disciplinary hearings, orders and notices** [Online], available URL: <https://www.icaew.com/regulation/complaints-and-disciplinary-action/disciplinary-hearings-orders-and-notices>, 2025 (October, 19).

6.2.2.2 กระบวนการตรวจสอบโดยหน่วยงานกำกับดูแลการรายงานทางการเงิน

กระบวนการตรวจสอบของ FRC ถูกออกแบบมาเพื่อจัดการกับคดีที่มีความร้ายแรงและส่งผลกระทบต่อประโยชน์สาธารณะในวงกว้าง โดยใช้กลไกที่เรียกว่า เรียกว่า “Accountancy Scheme”⁵⁸ ซึ่งเน้นความเป็นอิสระและการแยกอำนาจหน้าที่อย่างชัดเจนระหว่างฝ่ายสอบสวนและฝ่ายวินิจฉัยโดยมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

1) การเริ่มต้นคดีและการตัดสินใจสอบสวนคดีเริ่มต้นจากการส่งต่อเรื่องจากองค์กรวิชาชีพ (เช่น ICAEW, ACCA) หรือจากการตรวจพบประเด็นสงสัยจากการตรวจสอบคุณภาพงานสอบบัญชี (AQR) หรือ หรือการได้รับแจ้งเบาะแส (Whistleblowing) ผ่านหน่วยงานอิสระ⁵⁹ หรือการยื่นเรื่องร้องเรียนโดยตรงต่อ FRC ผ่านช่องทางที่ชัดเจนบนเว็บไซต์ทางการขององค์กร

2) การประเมินเบื้องต้นและการสอบสวน หน่วยงานบังคับใช้กฎหมายของ FRC จะพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวอยู่ในอำนาจหน้าที่และเข้าข่ายเป็นคดีที่กระทบต่อประโยชน์สาธารณะหรือไม่ หากมีมูล คณะกรรมการบริหารคดี (Case Management Committee - CMC) จะทำการสอบสวนอย่างเป็นทางการ⁶⁰ หากพบพยานหลักฐานเพียงพอที่จะยื่นฟ้อง คดีจะถูกส่งต่อไปยังคณะตุลาการอิสระที่แยกขาดจากฝ่ายบริหารและฝ่ายสอบสวน⁶¹

3) การไต่สวน โดยคณะตุลาการอิสระซึ่งประกอบด้วยประธานที่เป็นผู้ทรงคุณวุฒิทางกฎหมายระดับสูง (King's Counsel) ร่วมกับกรรมการวิชาชีพและกรรมการบุคคลภายนอก⁶² โดยเปิดโอกาสให้ทั้งสองฝ่ายมีตัวแทนทางกฎหมายเข้าร่วม⁶³

⁵⁸ Financial Reporting Council, **Accountancy Scheme: Effective 5 June 2023** [Online], available URL: <https://www.frc.org.uk/library/enforcement/accountancy-scheme/accountancy-scheme-effective-5-june-2023/>, 2025 (October, 19).

⁵⁹ Financial Reporting Council, **Whistleblowing** [Online], available URL: <https://www.frc.org.uk/about-the-frc/contact-us/whistleblowing>, 2025 (October, 19).

⁶⁰ Financial Reporting Council, **Enforcement**, op. cit.

⁶¹ Financial Reporting Council, **The Accountancy Scheme**, op. cit.,

⁶² Financial Reporting Council, **The Accountancy Scheme**, op. cit., Part 7 (Tribunal).

⁶³ Financial Reporting Council, **The Accountancy Scheme**, op. cit., Regulation 12.1 (Representation).

4) การวินิจฉัยชี้ขาดของคณะตุลาการจะใช้มาตรฐานการพิสูจน์แบบ “ดุลยภาพแห่งความน่าจะเป็น”⁶⁴ (Balance of Probabilities) และต้องจัดทำคำวินิจฉัยเป็นลายลักษณ์อักษรที่ระบุข้อเท็จจริงและเหตุผลประกอบอย่างชัดเจน⁶⁵

5) การกำหนดบทลงโทษและการเปิดเผยข้อมูล โดยมีบทลงโทษที่หลากหลาย เช่น การปรับเงินโดยไม่มีเพดานจำกัด⁶⁶ การสั่งห้ามประกอบวิชาชีพ หรือการสั่งปรับปรุงระบบควบคุมคุณภาพ โดยคำวินิจฉัยจะถูกเผยแพร่ต่อสาธารณะผ่านเว็บไซต์ของ FRC

6.3 กฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกา

6.3.1 หน่วยงานกำกับดูแลด้านจรรยาบรรณและมาตรฐานวิชาชีพบัญชี

หน่วยกำกับดูแลด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสหรัฐอเมริกามีลักษณะเป็นโครงสร้างการกำกับดูแลอยู่หลายชั้น ซึ่งประกอบด้วยหน่วยงานทั้งในระดับรัฐบาลกลาง ระดับมลรัฐ และระดับองค์กรวิชาชีพ โดยมีองค์กรดังต่อไปนี้

6.3.1.1 คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีบริษัทมหาชน (PCAOB)

ภายหลังการตรากฎหมาย Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) สหรัฐอเมริกาได้ปฏิรูปการกำกับดูแล โดยมี คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีบริษัทมหาชน (PCAOB)⁶⁷ เป็นหน่วยงานหลักในระดับรัฐบาลกลางที่มีอำนาจตามกฎหมายสูงสุดในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของบริษัทมหาชน เพื่อคุ้มครองนักลงทุนและประโยชน์สาธารณะ

6.3.1.2 สถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (AICPA)

สถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants: AICPA)⁶⁸ เป็นองค์กรวิชาชีพดูแลเฉพาะสมาชิกที่ปฏิบัติงานให้กับบริษัทเอกชน องค์กรไม่แสวงหาผลกำไร และบุคคลทั่วไป โดยมีกลไกหลักคือ คณะกรรมการบริหารด้านจรรยาบรรณ

⁶⁴ Financial Reporting Council, **The Accountancy Scheme**, op. cit., Regulation 13.1.

⁶⁵ Financial Reporting Council, **The Accountancy Scheme**, op. cit., Regulation 13.5.

⁶⁶ Financial Reporting Council, **The Accountancy Scheme**, op. cit., Schedule 3 (Orders).

⁶⁷ Public Company Accounting Oversight Board, **About the PCAOB** [Online], available URL: <https://pcaobus.org/about>, 2025 (October, 7).

⁶⁸ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). **About the AICPA** [Online], Available URL: <https://www.aicpa-cima.com/home>, 2025 (October, 19).

วิชาชีพ (Professional Ethics Executive Committee: PEEC)⁶⁹ ซึ่งทำหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐานตรวจสอบพฤติกรรม และบังคับใช้จรรยาบรรณเพื่อให้สมาชิกคงไว้ซึ่งความซื่อสัตย์และความน่าเชื่อถือในวิชาชีพ

6.3.2 ขั้นตอนและวิธีการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ขั้นตอนการตรวจสอบจรรยาบรรณในสหรัฐอเมริกามีกระบวนการและหน่วยงานที่รับผิดชอบแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับว่าผู้ประกอบวิชาชีพนั้นปฏิบัติงานตรวจสอบให้กับบริษัทมหาชนหรือไม่

6.3.2.1 กระบวนการตรวจสอบโดยคณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีบริษัทมหาชน

ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทมหาชนต้องอยู่ภายใต้กระบวนการบังคับใช้กฎหมายของ PCAOB⁷⁰ ซึ่งมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

1) การสอบสวนเริ่มต้นขึ้นเมื่อได้รับเบาะแสหรือพบข้อบกพร่องจากการตรวจคุณภาพงาน โดยหน่วยงาน (Division of Enforcement and Investigation : DEI) ซึ่งประกอบด้วยนักบัญชีและทนายความผู้เชี่ยวชาญจะเป็นผู้รับผิดชอบในการสอบสวน DEI มีอำนาจ⁷¹ ตั้งเรียกพยานและเอกสาร หากมีการฝ่าฝืน PCAOB สามารถร้องขอให้ศาลรัฐบาลกลาง (Federal Court) เป็นผู้บังคับตามคำสั่งได้ทันที

⁷²

2) การพิจารณาไต่สวนทางวินัย หาก DEI พบหลักฐานการกระทำผิดจะเสนอให้คณะกรรมการ PCAOB ออกคำสั่งเริ่มต้นกระบวนการพิจารณาทางวินัย⁷³ โดย PCAOB จะแต่งตั้งเจ้าหน้าที่พิจารณาคดี (Hearing Officer) ซึ่งโดยทั่วไปคือผู้พิพากษาศาลปกครอง (Administrative Law Judge - ALJ) หรือบุคคลที่มีคุณวุฒิทางกฎหมายและเป็นอิสระจาก DEI ที่ทำหน้าที่เป็นผู้ควบคุมและดำเนินการไต่สวน

3) PCAOB กำหนดบทลงโทษตามกรอบนโยบาย (PCAOB Rules on Investigations and Adjudications) โดยพิจารณาจากความร้ายแรงและเจตนาเป็นหลัก⁷⁴ PCAOB มีอำนาจ

⁶⁹ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). **Professional Ethics Executive Committee (PEEC)** [Online], Available URL: <https://www.aicpa-cima.com/topic/professional-ethics>, 2025 (October, 8).

⁷⁰ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). **Enforcement** [Online], Available URL: <https://pcaobus.org/about/enforcement>, 2025 (October, 7).

⁷¹ Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 105(b)(2).

⁷² Public Company Accounting Oversight Board, **Rules of the Board - Rule 5102. Testimony of Registered Public Accounting Firms and Associated Persons, and Rule 5103** [Online] available URL: <https://pcaobus.org/oversight/standards/rules-of-the-board>, 2025 (October, 18)

⁷³ Ibid.

⁷⁴ Public Company Accounting Oversight Board, **PCAOB Rules on Investigations and Adjudications**, op. cit.

ลงโทษที่รุนแรงตามกฎหมาย SOX เช่น การเพิกถอนทะเบียนสำนักงานสอบบัญชี หรือโทษปรับทางแพ่งที่สูงถึง 750,000 ดอลลาร์สำหรับบุคคล และ 15 ล้านดอลลาร์สำหรับสำนักงานบัญชีในกรณีร้ายแรงโดยรายละเอียดการลงโทษทั้งหมดจะถูกเผยแพร่ผ่านฐานข้อมูลสาธารณะ⁷⁵

4) การอุทธรณ์ ผู้ถูกลงโทษมีสิทธิอุทธรณ์ต่อไปยังคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) ได้ภายใน 30 วัน ตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย SOX (Section 107(c)) ได้ ซึ่งคำวินิจฉัยของ SEC ถือเป็นที่สุด⁷⁶

6.3.2.2 กระบวนการตรวจสอบโดยสถาบันสอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา

กระบวนการนี้บริหารจัดการภายใต้โครงการ Joint Ethics Enforcement Program (JEEP)⁷⁷ ซึ่งเป็นการทำงานร่วมกันระหว่าง AICPA และคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีแห่งมลรัฐ (State Boards of Accountancy) ทั้ง 55 แห่ง เพื่อสร้างมาตรฐานการบังคับใช้จรรยาบรรณที่เป็นหนึ่งเดียวทั่วประเทศสหรัฐอเมริกาโดยมีขั้นตอนดังนี้⁷⁸

1) การรับเรื่องและประเมินเบื้องต้น โดยจะรับเรื่องร้องเรียนจากหลายช่องทาง (ลูกค้า, สาธารณชน, หน่วยงานรัฐ) ผ่านเว็บไซต์ของสถาบัน โดยฝ่ายจรรยาบรรณวิชาชีพจะคัดกรองว่ามี การละเมิดประมวลจรรยาบรรณ (AICPA Code) และมีมูลเพียงพอหรือไม่

2) การสอบสวนดำเนินการโดยเจ้าหน้าที่ภายใต้การกำกับของคณะกรรมการ (Professional Ethics Executive Committee - PEEC) โดยรวบรวมหลักฐาน ซึ่งสมาชิกที่ถูกกล่าวหาต้องให้ความร่วมมือตามข้อบังคับหากฝ่าฝืนอาจถือเป็นการกระทำผิดทางวินัยอีกกระทงหนึ่งได้⁷⁹

3) การพิจารณาหลังการสอบสวน PEEC⁸⁰ จะพิจารณาผลเพื่อเลือกแนวทาง เช่น จำหน่ายคดี, สั่งแก้ไข, เสนอบทลงโทษ หรือส่งเรื่องเข้าสู่กระบวนการไต่สวนในกรณีร้ายแรง

⁷⁵ Public Company Accounting Oversight Board, **Enforcement Docket** [Online], available URL: <https://pcaobus.org/enforcement/docket>, 2025 (October, 19).

⁷⁶ Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 107(c)(1).

⁷⁷ American Institute of Certified Public Accountants, **Joint Ethics Enforcement Program (JEEP)** [Online], available URL: <https://www.aicpa-cima.com/resources/landing/joint-ethics-enforcement-program>, 2025 (October, 19).

⁷⁸ American Institute of Certified Public Accountants, **The AICPA Conduct Process** [Online], Available URL: <https://www.aicpa-cima.com/resources/landing/the-conduct-process>, 2025 (September, 20)

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ American Institute of Certified Public Accountants, **Professional Ethics Executive Committee (PEEC)** [Online], available URL: <https://www.aicpa-cima.com/topic/professional-ethics>, 2025 (October, 8).

4) การไต่สวนโดยคณะตุลาการร่วมเป็นการพิจารณาคดีโดยองค์กรอิสระที่ประกอบด้วยสมาชิกผู้ทรงคุณวุฒิและคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีแห่งมลรัฐ⁸¹

5) การกำหนดบทลงโทษ มีระดับความรุนแรงตั้งแต่การตักเตือน, บังคับอบรม, พักใช้สมาชิกภาพ (สูงสุด 2 ปี), ไปจนถึงการเพิกถอนสมาชิกภาพถาวร และมีการประกาศรายชื่อผู้กระทำผิดต่อสาธารณะโดยจะมีการเผยแพร่รายชื่อสมาชิกที่ถูกลงโทษ (เช่น ถูกพักใช้หรือเพิกถอนสมาชิกภาพ) ผ่านทางเว็บไซต์ของ AICPA⁸²

6) การอุทธรณ์ หากไม่เห็นด้วยกับคำตัดสิน สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาบททวนแห่งชาติ (NRB) ซึ่งคำวินิจฉัยของ NRB ถือเป็นที่สุด⁸³

7. วิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎีหลักการและกฎหมายทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ จึงได้วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ดังนี้

7.1 ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบข้อกล่าวหาก่อนดำเนินการพิจารณาทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

7.1.1 ความชัดเจนของขั้นตอนการรับเรื่องร้องเรียน

กระบวนการตรวจสอบข้อกล่าวหาเบื้องต้นถือเป็นกลไกคัดกรองสำคัญเพื่อแสวงหาข้อเท็จจริงว่าเรื่องร้องเรียนมีมูลเพียงพอที่จะดำเนินคดีทางวินัยต่อไปหรือไม่ ซึ่งตามหลักการสากลที่สะท้อนอยู่ในพันธกรณีสมาชิกของ IFAC (SMO 6) กำหนดว่าระบบการสืบสวนและวินัยที่มีประสิทธิภาพต้องมีกระบวนการรับเรื่องร้องเรียนที่เข้าถึงได้ จากการวิเคราะห์พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 53 วรรคสาม⁸⁴ และข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2549⁸⁵ พบปัญหาทางกฎหมายสำคัญคือ การจำกัดช่องทางการร้องเรียนไว้เพียงรูปแบบเอกสารที่ต้องลงลายมือชื่อและยื่นด้วยตนเองหรือส่งทางไปรษณีย์เท่านั้น

⁸¹ NASBA Center for the Public Trust, **Ethics Enforcement** [Online], available URL: <https://nasbacpt.org/ethics-enforcement/>, 2025 (October, 19).

⁸² American Institute of Certified Public Accountants, **Disciplinary Actions** [Online], available URL: <https://www.aicpa-cima.com/resources/landing/disciplinary-actions>, 2025 (October, 19).

⁸³ NASBA Center for the Public Trust, **Ethics Enforcement**, op. cit.

⁸⁴ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547, มาตรา 53 วรรคสาม.

⁸⁵ ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 12) เรื่อง การพิจารณาเกี่ยวกับจรรยาบรรณ พ.ศ. 2549.

ข้อจำกัดดังกล่าวส่งผลให้กระบวนการขาดความชัดเจนและไม่สอดคล้องกับหลักธรรมาภิบาลทางวิชาชีพ ในด้านความโปร่งใสและการมีส่วนร่วม การยึดติดกับระบบเอกสารเพียงอย่างเดียวในยุคเทคโนโลยีสารสนเทศ กลายเป็นอุปสรรคต่อประชาชนทั่วไปและผู้ที่อยู่ห่างไกลในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมทางวิชาชีพ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับแนวปฏิบัติในสหราชอาณาจักร พบว่าหน่วยงานกำกับดูแลอย่าง FRC และองค์กรวิชาชีพอย่าง ICAEW ได้พัฒนาช่องทางออนไลน์ที่ชัดเจนและเข้าถึงง่ายบนเว็บไซต์ รวมถึงการเปิดรับเรื่องผ่านอีเมลและแบบฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ ในขณะที่สหรัฐอเมริกา ทั้ง PCAOB และ AICPA มีระบบรับเรื่องที่หลากหลายและเชิงรุกมากขึ้น เช่น การรับเบาะแสจากผู้แจ้งเบาะแส เป็นต้น

7.1.2 การรวบรวมและประเมินพยานหลักฐาน

ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 56⁸⁶ ได้ให้อำนาจคณะกรรมการจรรยาบรรณและคณะกรรมการในการเรียกบุคคลมาให้ถ้อยคำ หรือสั่งให้ส่งมอบเอกสารและพยานหลักฐานที่จำเป็น โดยกำหนดให้กรรมการมีสถานะเป็น “เจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา” อย่างไรก็ตาม เมื่อเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมตามกระบวนการ (Due Process) และระบบกฎหมายต่างประเทศ พบปัญหาสำคัญด้านสภาพบังคับทางกฎหมาย เนื่องจากมาตรา 71 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี กำหนดโทษอาญาสำหรับผู้ที่ฝ่าฝืนคำสั่งเรียกไว้เพียงจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งถือเป็นอัตราโทษที่เบามากเป็นสภาพบังคับที่มีประสิทธิภาพต่ำกลายเป็นอุปสรรคสำคัญในการค้นหาความจริง โดยเฉพาะในคดีที่มีความซับซ้อนหรือคดีที่เกี่ยวข้องกับสำนักงานบัญชีขนาดใหญ่และผู้มีอิทธิพล

เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบกับหน่วยงานกำกับดูแลในต่างประเทศ อย่างสหรัฐอเมริกา PCAOB มีอำนาจตามกฎหมาย SOX และกฎของ PCAOB ในการรวบรวมพยานหลักฐานอย่างกว้างขวาง โดยคำสั่งเรียกมีสภาพบังคับทางกฎหมายสูง หากมีการฝ่าฝืน PCAOB สามารถร้องขอให้ศาลรัฐบาลกลาง (Federal Court) บังคับตามคำสั่งได้ทันที หรือในสหราชอาณาจักร FRC ดำเนินคดีร้ายแรงผ่านกลไก Accountancy Scheme⁸⁷ แม้จะไม่ได้ระบุโทษของการไม่ให้ความร่วมมือไว้โดยตรงเหมือน PCAOB แต่เนื่องจาก FRC จัดการคดีที่มีผลกระทบต่อสาธารณะสูง การไม่ให้ความร่วมมือจึงถูกพิจารณาเป็นการขัดขวางกระบวนการยุติธรรมทางวิชาชีพที่อาจนำไปสู่บทลงโทษที่รุนแรง

⁸⁶ เรื่องเดิม, มาตรา 56.

⁸⁷ Financial Reporting Council, *Accountancy Scheme: Effective 5 June 2023*, op. cit.

7.2 ปัญหาเกี่ยวกับความเหมาะสมของกระบวนการพิจารณาทางวินัยและการลงโทษ

7.2.1 ความสอดคล้องของการลงโทษกับความผิด

บทลงโทษทางจรรยาบรรณตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 49⁸⁸ ของประเทศไทย กำหนดไว้เพียง 4 สถาน ได้แก่ การตักเตือนเป็นหนังสือ, การภาคทัณฑ์, การพักใช้ใบอนุญาต และการเพิกถอนใบอนุญาต ข้อจำกัดนี้สะท้อนถึงการขาดความยืดหยุ่นในเชิงปฏิบัติ โดยเฉพาะการไม่มี “โทษปรับ” ซึ่งส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการบังคับใช้จรรยาบรรณ และขัดต่อหลักความได้สัดส่วน (Principle of Proportionality) เนื่องจากการลงโทษในระดับกลางระหว่างการตักเตือนและการพักใช้ใบอนุญาตนั้นทำได้ยาก ทำให้เกิดช่องว่างของบทลงโทษที่ไม่สามารถปรับระดับความรุนแรงให้เหมาะสมกับพฤติการณ์ความผิดในแต่ละกรณีได้

เมื่อพิจารณาแนวปฏิบัติในต่างประเทศ จะเห็นความแตกต่างอย่างชัดเจนในการใช้โทษปรับเป็นเครื่องมือหลักอย่างสหราชอาณาจักรหน่วยงานอิสระอย่าง FRC มีอำนาจสั่งปรับเงินโดยไม่มีเพดานจำกัด ทั้งต่อบุคคลและสำนักงานบัญชี รวมถึงมีอำนาจสั่งให้ชดใช้ค่าสอบสวน ขณะที่องค์กรวิชาชีพอย่าง ICAEW ก็สามารถสั่งปรับสมาชิกได้เช่นกัน⁸⁹ หรือสหรัฐอเมริกา PCAOB มีอำนาจกำหนดโทษปรับทางแพ่งที่มีมูลค่าสูงมาก โดยอาจสูงถึง 750,000 ดอลลาร์สำหรับบุคคล และ 15 ล้านดอลลาร์สำหรับสำนักงานในกรณีร้ายแรง และ AICPA ในฐานะองค์กรวิชาชีพก็ยังมีอำนาจสั่งปรับสมาชิกภายใต้กลไกการกำกับดูแลตนเอง

การที่ระบบกฎหมายไทยขาดโทษปรับทำให้ไม่สามารถตอบสนองต่อหลักการสากลตามกรอบ SMO 6 ของ IFAC ที่กำหนดให้บทลงโทษต้องมีความเหมาะสมและมีผลในการปราบปรามได้จริง ช่องว่างทางกฎหมายนี้ไม่เพียงแต่ทำให้คณะกรรมการจรรยาบรรณขาดทางเลือกที่ได้สัดส่วนกับความผิดระดับกลาง แต่ยังกระทบต่อประสิทธิภาพในการป้องกันการกระทำความผิดร้ายแรงในอนาคต

7.2.2 การใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการจรรยาบรรณ

เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 53 ของไทย พบว่ามีการมอบอำนาจให้คณะกรรมการจรรยาบรรณในการไต่สวน วินิจฉัย และกำหนดบทลงโทษไว้อย่างกว้างขวาง โดยปราศจากหลักเกณฑ์หรือแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนกำกับไว้ ปัญหาทางกฎหมายที่ตามมาคือการขาดบรรทัดฐานในการพิจารณาความร้ายแรงของพฤติการณ์ ซึ่งอาจนำไปสู่การใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจ ขัดต่อหลักนิติธรรม (Rule of Law) ที่การใช้อำนาจรัฐต้องสามารถคาดการณ์ผลได้ และขัดต่อหลักความได้สัดส่วน (Proportionality) เนื่องจากไม่มีการระบุปัจจัยที่จะนำมาใช้ลดหย่อนหรือเพิ่มโทษอย่างเป็นระบบ

⁸⁸ เรื่องเดิม, มาตรา 49.

⁸⁹ Jonathan Goodwin Solicitor Advocate, *Referral to the ICAEW Disciplinary Committee*, op. cit.

เมื่อเปรียบเทียบกับแนวปฏิบัติสากลในต่างประเทศ จะเห็นความมุ่งมั่นในการควบคุมการใช้ดุลพินิจเพื่อสร้างความโปร่งใส อย่างในสหราชอาณาจักร ทั้ง FRC และ ICAEW ต่างมีการจัดทำและเผยแพร่ “แนวทางการกำหนดบทลงโทษ” (Sanctions Policy Statement and Guidance)⁹⁰ ต่อสาธารณะ เพื่อเป็นหลักประกันว่าการลงโทษจะมีความสม่ำเสมอและมุ่งเน้นที่การคุ้มครองประโยชน์สาธารณะเป็นสำคัญ หรือสหรัฐอเมริกา PCAOB ได้วางกรอบการประเมินความร้ายแรงไว้ในกฎการสอบสวนและวินิจฉัย (PCAOB Rules on Investigations and Adjudications) โดยพิจารณาปัจจัยอย่างละเอียด เช่น ระดับของเจตนา, ลักษณะความผิด และความร่วมมือในการสอบสวน เพื่อให้การใช้ดุลพินิจสอดคล้องกับพฤติการณ์จริง

7.2.3 ความโปร่งใสและการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะ

ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ไม่มีบทบัญญัติที่บังคับให้สภาวิชาชีพบัญชี หรือคณะกรรมการจรรยาบรรณเปิดเผยผลการวินิจฉัยและบทลงโทษต่อสาธารณชน ช่องว่างทางกฎหมายนี้ ทำให้กระบวนการตรวจสอบจรรยาบรรณดำเนินไปเป็นการภายในเพียงอย่างเดียว ส่งผลกระทบอย่างรุนแรงต่อความไว้วางใจของสังคมที่มีต่อความเที่ยงธรรมขององค์กร อีกทั้งยังทำให้กลไกการป้องกันและปราบปรามขาดประสิทธิภาพ เนื่องจากผู้ประกอบการวิชาชีพรายอื่นไม่ได้รับรู้ถึงผลของการกระทำผิดเพื่อเป็นอุทาหรณ์ และสาธารณชนขาดข้อมูลสำคัญในการตัดสินใจเลือกใช้บริการ ซึ่งถือว่าขัดต่อหลักธรรมาภิบาลทางวิชาชีพด้านความโปร่งใสอย่างสิ้นเชิง

เมื่อเปรียบเทียบกับสหราชอาณาจักร องค์กรวิชาชีพอย่าง ICAEW มีนโยบายเปิดเผยผลการพิจารณาของคณะกรรมการทางวินัยผ่านฐานข้อมูลออนไลน์ ขณะที่หน่วยงานกำกับดูแลอิสระอย่าง FRC จะเผยแพร่คำวินิจฉัย บทลงโทษ และข่าวประชาสัมพันธ์บนเว็บไซต์ตามหลักความโปร่งใส เว้นแต่กรณีจำเป็นที่ต้องปกปิดข้อมูลบางส่วนเพื่อคุ้มครองบุคคลที่สาม หรือสหรัฐอเมริกา PCAOB จัดทำฐานข้อมูลการบังคับใช้กฎหมาย (Enforcement Docket) ที่เปิดเผยรายละเอียดข้อกล่าวหาและบทลงโทษทั้งหมดต่อสาธารณะ ในขณะที่ AICPA ก็มีแนวปฏิบัติในการเปิดเผยรายชื่อสมาชิกที่ถูกลงโทษผ่านทั้งเว็บไซต์และวารสารของสถาบัน เพื่อแจ้งให้สมาชิกและสังคมได้รับทราบโดยทั่วกัน

บทวิเคราะห์เปรียบเทียบนี้ชี้ให้เห็นว่า ในขณะที่ต่างประเทศใช้การเปิดเผยข้อมูลเป็นเครื่องมือเชิงรุกเพื่อสร้างความโปร่งใสและคุ้มครองประโยชน์สาธารณะแต่โครงสร้างกฎหมายของไทย กลับทำให้กระบวนการตรวจสอบจรรยาบรรณเป็นเรื่องจำกัดอยู่เพียงภายในสภาวิชาชีพ

⁹⁰ Financial Reporting Council, **Sanctions Policy Statement** [Online], available URL: https://www.frc.org.uk/getattachment/03657739-163e-42b7-86c3-529a67a9643d/Sanctions-Policy-Statement_November-2022.pdf, 2025 (October, 19).

7.3 ปัญหาเกี่ยวกับการกำกับดูแลการตรวจสอบจรรยาบรรณ

7.3.1 อำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแล

ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 สภาวิชาชีพบัญชีมีบทบาทที่ซับซ้อนเชิงโครงสร้าง โดยทำหน้าที่ทั้งส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพ ตามมาตรา 7(1)⁹¹ และ กำกับดูแลควบคุมความประพฤติของสมาชิก ตาม มาตรา 7(9) ในเวลาเดียวกัน การรวมอำนาจที่มีวัตถุประสงค์ขัดแย้งกันไว้ในองค์กรเดียวส่งผลให้เกิดปัญหาความขัดแย้งเชิงบทบาทกับทฤษฎีการกำกับดูแล ความทับซ้อนนี้สร้างความเสี่ยงให้บทบาทการปกป้องภาพลักษณ์วิชาชีพเข้ามามีอิทธิพลเหนือการบังคับใช้จรรยาบรรณอย่างเด็ดขาด โดยเฉพาะในคดีร้ายแรงที่เกี่ยวข้องกับสำนักงานบัญชีขนาดใหญ่ ซึ่งขัดต่อหลักธรรมาภิบาลทางวิชาชีพที่ต้องมีกลไกตรวจสอบถ่วงดุลที่มีประสิทธิภาพ

เมื่อพิจารณาแนวปฏิบัติในต่างประเทศจะพบการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่อย่างชัดเจนเพื่อคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ ในสหราชอาณาจักร มีการจัดตั้ง FRC เป็นองค์กรกำกับดูแลอิสระของรัฐ เพื่อแยกอำนาจการตรวจสอบคดีที่กระทบต่อสาธารณะออกจากหน้าที่ส่งเสริมวิชาชีพขององค์กรสมาชิกอย่าง ICAEW หรือสหรัฐอเมริกา มีการจัดตั้ง PCAOB ขึ้นเพื่อกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนโดยเฉพาะ ซึ่งเป็นการยอมรับว่าการกำกับดูแลตนเองขององค์กรวิชาชีพอย่าง AICPA มีข้อจำกัดในการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะในประเด็นความเสี่ยงสูง

บทวิเคราะห์เปรียบเทียบชี้ให้เห็นถึงข้อบกพร่องเชิงโครงสร้างของไทย ในขณะที่สหราชอาณาจักรและสหรัฐอเมริกาได้ปฏิรูประบบโดยการแบ่งแยกภารกิจการกำกับดูแลเพื่อประโยชน์สาธารณะออกจากการส่งเสริมวิชาชีพแต่กฎหมายไทยยังคงรวมศูนย์อำนาจที่ขัดแย้งกันไว้ในสภาวิชาชีพบัญชีเพียงแห่งเดียว

7.3.2 ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการจรรยาบรรณ

ปัญหาสำคัญประการหนึ่งในกระบวนการตรวจสอบจรรยาบรรณของไทยคือ ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการจรรยาบรรณ ซึ่งตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 50 กำหนดคุณสมบัติโดยเน้นเพียงประสบการณ์ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่น้อยกว่า 10 ปี และมีความซื่อสัตย์สุจริต แต่กลับไม่มีการกำหนดคุณสมบัติเชิงบังคับในด้าน ความเชี่ยวชาญเฉพาะทาง โดยเฉพาะกฎหมายวิธีพิจารณาความ หรือการเปิดให้บุคคลภายนอกที่ไม่ใช่บัญชีเข้าร่วมพิจารณา ซึ่งลำพังเพียงประสบการณ์ทางบัญชีอาจไม่เพียงพอต่อการเข้าใจงบการเงินที่ซับซ้อน หรือการทำหน้าที่วินิจฉัยความผิดซึ่งส่งผลโดยตรงต่อการประกอบอาชีพของผู้ถูกกล่าวหา

⁹¹ เรื่องเดิม, มาตรา 7.

การไต่สวนและวินิจฉัยข้อกล่าวหา คือ กระบวนการกึ่งตุลาการ (Quasi-judicial Process) ซึ่งตามมาตรฐานสากล IESBA Code กำหนดหลักการความรู้ความสามารถและความเอาใจใส่ (Professional Competence and Due Care) ที่ควรนำมาปรับใช้กับองค์กรกำกับดูแลด้วย เพื่อให้สามารถชั่งน้ำหนักพยานหลักฐานและร่างคำวินิจฉัยที่มีเหตุผลทางกฎหมายรองรับ ได้อย่างถูกต้อง นอกจากนี้ การไม่มีบุคคลภายนอกร่วมเป็นกรรมการยังไม่สอดคล้องกับแนวปฏิบัติที่ดีที่สุด (Best Practices) ตามกรอบ SMO 6 ของ IFAC ที่มุ่งสร้างหลักประกันความเป็นธรรมและความน่าเชื่อถือ

เมื่อเปรียบเทียบกับต่างประเทศอย่างสหราชอาณาจักร ICAEW และ FRC กำหนดสัดส่วนบุคคลภายนอก (Lay Members) และผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายระดับสูง (เช่น King's Counsel) เพื่อให้เกิดความเป็นกลางและรักษาวิธีพิจารณาความให้ถูกต้อง หรือสหรัฐอเมริกา PCAOB การสอบสวนดำเนินการโดยหน่วยงานที่มีทั้งทนายความและนักบัญชี ส่วนการไต่สวนจะใช้ เจ้าหน้าที่พิจารณาตัดสินซึ่งมักเป็นผู้พิพากษาศาลปกครองที่มีความเป็นอิสระ และ AICPA ใช้คณะตุลาการร่วม (Joint Trial Board) ที่ประกอบด้วยสมาชิกอาวุโสจากหลายหน่วยงานเพื่อสร้างความเป็นอิสระ

โครงสร้างคณะกรรมการจรรยาบรรณของไทยในปัจจุบันสร้าง ช่องว่างเชิงคุณสมบัติ เนื่องจากเน้นเพียงประสบการณ์ แต่ละเลยความเชี่ยวชาญด้านกฎหมายและการถ่วงดุลจากบุคคลภายนอก สภาวะดังกล่าวส่งผลให้กระบวนการพิจารณาคดีสัมพันธ์ต่อการขาดความรัดกุมทางกฎหมาย ขัดต่อหลักการสากล และกระทบต่อความศักดิ์สิทธิ์ของระบบการตรวจสอบจรรยาบรรณทั้งระบบอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

8. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาวิจัยพบว่า ระบบการตรวจสอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของไทยในปัจจุบัน ยังมีช่องว่างทางกฎหมายและข้อบกพร่องเชิงโครงสร้างที่สำคัญ ซึ่งส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพและความเชื่อมั่นของสาธารณชน เพื่อให้ลดโอกาสการกำกับดูแลวิชาชีพของไทยมีความเข้มแข็งทัดเทียมมาตรฐานสากลและหลักธรรมาภิบาล ผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะในการปฏิรูปกฎหมายดังต่อไปนี้

8.1 ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบข้อกล่าวหาก่อนดำเนินการพิจารณา

8.1.1 ความชัดเจนของขั้นตอนการรับเรื่องร้องเรียน

ปัญหาหลักคือ มาตรา 53 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กำหนดให้การกล่าวหาต้องทำเป็น “หนังสือ” เท่านั้น ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมในยุคดิจิทัล และขัดต่อหลักการมีส่วนร่วมของประชาชนเมื่อเปรียบเทียบกับแนวปฏิบัติของ FRC หรือ PCAOB ที่มีช่องทางอิเล็กทรอนิกส์และระบบรับเบาะแสที่หลากหลาย ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 53 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยมีข้อความดังต่อไปนี้

“มาตรา 53 วรรคสาม ผู้ใดเห็นว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีบุคคลใดประพฤติผิดจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี ให้กล่าวหาผู้นั้นต่อสภาวิชาชีพบัญชี โดยยื่นเป็นหนังสือ หรือทางไปรษณีย์ ต่อคณะกรรมการจรรยาบรรณ หรือยื่นทางช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่คณะกรรมการจรรยาบรรณประกาศกำหนด”

สภาวิชาชีพบัญชีควรจัดทำและเผยแพร่ขั้นตอนการร้องเรียน รายละเอียดที่จำเป็น และขอบเขตอำนาจหน้าที่ให้ชัดเจนผ่านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อให้ประชาชนเข้าถึงข้อมูลได้ง่าย การแก้ไขนี้จะช่วยให้กระบวนการรับเรื่องร้องเรียนมีความทันสมัย โปร่งใส และลดอุปสรรคในการแจ้งเหตุทุจริตหรือการประพฤติผิดจรรยาบรรณ ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นสำคัญในการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะตามมาตรฐานสากล

8.1.2 การรวบรวมและประเมินพยานหลักฐาน

ประเด็นปัญหาสำคัญที่ทำให้การแสวงหาข้อเท็จจริงของคณะกรรมการจรรยาบรรณขาดประสิทธิภาพ คือการขาดสภาพบังคับทางกฎหมายที่รัดกุม แม้มาตรา 53 วรรคห้า จะให้อำนาจในการเรียกบุคคลและเอกสาร แต่บทลงโทษในมาตรา 71 เดิมที่กำหนดโทษปรับเพียงไม่เกิน 1,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 1 เดือน ถือเป็นอัตราโทษที่ต่ำเกินไปจนไม่สามารถสร้างแรงจูงใจให้ผู้ถูกกล่าวหา โดยเฉพาะสำนักงานบัญชีขนาดใหญ่หรือผู้มีอิทธิพลยอมให้ความร่วมมือ ซึ่งขัดต่อหลักการตาม SMO 6 ของ IFAC ที่เน้นว่าระบบการสืบสวนต้องเข้าถึงข้อมูลที่ทำเป็นได้อย่างแท้จริง เมื่อเปรียบเทียบกับหน่วยงานอย่าง PCAOB (สหรัฐฯ) หรือ FRC (สหราชอาณาจักร) ที่มีกลไกบังคับตามคำสั่งเรียกผ่านระบบศาลและมีบทลงโทษรุนแรงกรณีขัดขวางการสอบสวน ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้แก้ไข มาตรา 71 และ เพิ่มเติมบทบัญญัติใหม่ ในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ดังนี้

8.1.2.1 เสนอแก้ไข มาตรา 71 โดยมีข้อความดังต่อไปนี้

เดิมในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 71 บัญญัติว่า “ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของคณะกรรมการจรรยาบรรณตามมาตรา 53 วรรคห้า หรือคำสั่งของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีตามมาตรา 61(2) หรือ (3) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ” ให้แก้ไขเป็น “มาตรา 71 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของคณะกรรมการจรรยาบรรณ หรือคณะอนุกรรมการที่แต่งตั้งตามมาตรา 53 วรรคห้า หรือไม่อำนวยความสะดวกในการปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรา 53 โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท

ถ้าการกระทำตามวรรคหนึ่งเป็นการกระทำเพื่อขัดขวางหรือประวิงให้การไต่สวนข้อเท็จจริงล่าช้า หรือเพื่อช่วยเหลือผู้ถูกกล่าวหาให้พ้นจากความผิด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

8.1.2.2 เสนอเพิ่มเติมบทบัญญัติใหม่ มาตรา 71/1 โดยมีข้อความดังต่อไปนี้

“มาตรา 71/1 ในกรณีที่บุคคลใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของคณะกรรมการจรรยาบรรณ หรือคณะกรรมการตามมาตรา 53 โดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้คณะกรรมการจรรยาบรรณมีอำนาจร้องขอต่อศาลปกครองเพื่อบังคับให้บุคคลนั้นปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งดังกล่าวได้”

8.2 ปัญหาเกี่ยวกับความเหมาะสมของกระบวนการพิจารณาทางวินัยและการลงโทษ

8.2.1 ความสอดคล้องของบทลงโทษกับความผิด

ในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 49 กำหนดโทษเพียง 4 สถาน โดยไม่มี “โทษปรับ” ทำให้คณะกรรมการจรรยาบรรณขาดทางเลือกในการกำหนดบทลงโทษที่หลากหลายและมีขาดความยืดหยุ่นเพื่อให้สอดคล้องกับพฤติการณ์ความผิดในแต่ละกรณีและขาดประสิทธิภาพในการปราบปรามหรือยับยั้งการกระทำความผิด อีกทั้งไม่สอดคล้องกับหลักความได้สัดส่วน

ผู้วิจัยเห็นว่าควรแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 49 โดยเพิ่ม “โทษปรับ” เข้าไปเป็นอีกหนึ่งทางเลือกในการลงโทษ โดยกำหนด อัตราโทษปรับขั้นสูงที่เหมาะสม ซึ่งอาจพิจารณาจากระดับความเสียหายหรือผลประโยชน์ที่ได้รับโดยมิชอบ เพื่อให้มีผลในการปราบปรามได้จริง อีกทั้งควรกำหนดให้โทษปรับสามารถใช้ควบคู่กับโทษอื่นได้ เช่น ภาคทัณฑ์และปรับ หรือพักใช้ใบอนุญาตและปรับ เพื่อเพิ่มความยืดหยุ่นในการกำหนดโทษให้เหมาะสมกับพฤติการณ์มากที่สุด

8.2.2 การใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการจรรยาบรรณ

ในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้มอบอำนาจให้คณะกรรมการจรรยาบรรณในการไต่สวน วินิจฉัย และกำหนดบทลงโทษแก่ผู้ประกอบวิชาชีพที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณ ซึ่งเป็นการมอบอำนาจในการใช้ดุลพินิจให้แก่คณะกรรมการจรรยาบรรณอย่างกว้างเกินสมควร ในขณะเดียวกันกฎหมายกลับไม่ได้กำหนดกรอบหรือหลักเกณฑ์ในการใช้ดุลพินิจที่ชัดเจนเอาไว้

ผู้วิจัยเห็นว่าควรเพิ่มเติมบทบัญญัติใหม่ในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี ที่กำหนดให้คณะกรรมการจรรยาบรรณต้องดำเนินการวินิจฉัยภายใต้ “แนวทางการพิจารณาและกำหนดบทลงโทษทางจรรยาบรรณ” แนวทางดังกล่าวควรกำหนดปัจจัยที่ต้องนำมาพิจารณาในการประเมินความร้ายแรงของการกระทำความผิดและการกำหนดบทลงโทษให้ชัดเจนโดยอ้างอิงจากแนวปฏิบัติสากลของ FRC, ICAEW และ PCAOB เช่น ระดับของเจตนา, ลักษณะและความร้ายแรงของการกระทำผิด, ผลกระทบหรือความเสียหายที่เกิดขึ้น, ระยะเวลาที่การกระทำผิดดำเนินไป, ประวัติการกระทำผิดทางจรรยาบรรณในอดีต เป็นต้น การมีแนวทางที่ชัดเจนจะช่วยให้การใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการจรรยาบรรณ มีความสม่ำเสมอ โปร่งใส สามารถคาดการณ์ได้ และสอดคล้องกับหลักนิติธรรม

8.2.3 ความโปร่งใสและการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะ

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ไม่ได้มีบทบัญญัติใดที่กำหนดให้คณะกรรมการจรรยาบรรณหรือสภาวิชาชีพบัญชีต้องเปิดเผยผลการวินิจฉัยและบทลงโทษทางจรรยาบรรณต่อสาธารณชนเลย ผู้วิจัยเห็นว่าควรเพิ่มเติมบทบัญญัติ มาตรา 54/1 ในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยมีข้อความดังต่อไปนี้

“มาตรา 54/1 เพื่อประโยชน์สาธารณะในการรับรู้ข้อมูล เพื่อป้องกันการกระทำความผิดและเพื่อประโยชน์ในการศึกษาทางวิชาชีพ ให้สภาวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่เปิดเผยผลคำวินิจฉัยและบทลงโทษทางจรรยาบรรณต่อสาธารณะผ่านทางเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชีและในวารสารหรือช่องทางอื่นที่เหมาะสม

ในกรณีที่เป็นการลงโทษสถานหนัก ได้แก่ การสั่งพักใช้ใบอนุญาต (ตามมาตรา 49(4)) หรือการเพิกถอนใบอนุญาต (ตามมาตรา 49(5)) ให้การเปิดเผยข้อมูลตามวรรคหนึ่งอย่างน้อยต้องระบุชื่อและนามสกุลของผู้ถูกลงโทษ หรือชื่อนิติบุคคล สรุปข้อเท็จจริงแห่งการกระทำความผิดและบทลงโทษที่กำหนด

ในกรณีที่เป็นการลงโทษสถานเบา ได้แก่ การตัดเตือนเป็นหนังสือ การภาคทัณฑ์ หรือการปรับ (ตามมาตรา 49(1) (2) และ (3)) ให้สภาวิชาชีพบัญชีพิจารณาเปิดเผยข้อมูลโดยไม่ระบุชื่อผู้ถูกลงโทษ หรือเปิดเผยในลักษณะของข้อมูลทางสถิติ เพื่อประโยชน์ในการศึกษาเป็นกรณีตัวอย่าง โดยคำนึงถึงความสมดุลระหว่างประโยชน์สาธารณะในการรับรู้ข้อมูลกับการคุ้มครองสิทธิในความเป็นอยู่ส่วนตัวของผู้ถูกลงโทษ

การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรานี้ ให้กระทำเมื่อคำวินิจฉัยและบทลงโทษนั้นถึงที่สุดแล้ว”

8.3 ปัญหาเกี่ยวกับการกำกับดูแลการตรวจสอบจรรยาบรรณ

8.3.1 อำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแล

การที่กฎหมายกำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีเป็นองค์กรหลักเพียงแห่งเดียวที่ทำหน้าที่ทั้งส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพ และกำกับดูแลและควบคุมความประพฤติในองค์กรเดียว ซึ่งตามทฤษฎีการกำกับดูแล นี่คือนิยามเชิงโครงสร้างที่อาจทำให้การบังคับใช้กฎหมายอ่อนแอลง

ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีบทบัญญัติให้จัดตั้งองค์กรใหม่ที่มีความเป็นอิสระจากสภาวิชาชีพบัญชี (คล้าย FRC หรือ PCAOB) โดยอาจอยู่ภายใต้การกำกับของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง หรือสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (เพื่อให้ยึดโยงกับตลาดทุน) โดยองค์กรนี้จะมีมุ่งเน้นการ “คุ้มครองประโยชน์สาธารณะ” เป็นหลัก เพื่อกำกับดูแลผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชีของบริษัท

ขนาดใหญ่หรือบริษัทมหาชน การมีองค์กรอิสระจากภายนอกที่ไม่ใช่คนในวิชาชีพกันเองมาทำหน้าที่ตรวจสอบและลงโทษจะสร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุนและตลาดทุนได้มากกว่า

8.3.2 ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการจรรยาบรรณ

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 50 กำหนดเพียงคุณสมบัติของคณะกรรมการจรรยาบรรณต้องเป็นผู้ซึ่งมีความเที่ยงธรรมและมีความซื่อสัตย์สุจริตเป็นที่ประจักษ์ และมีคุณสมบัติ อีกทั้งไม่มีลักษณะต้องห้าม เช่น ไม่เป็นสมาชิกสามัญ, ประกอบวิชาชีพบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่าระยะเวลาตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ไม่น้อยกว่า 10 ปี), ไม่เคยถูกลงโทษฐานประพฤติผิดจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและไม่ดำรงตำแหน่งนายกสภาวิชาชีพบัญชีหรือเป็นกรรมการ หรืออนุกรรมการอื่น บทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้มีการกำหนดคุณสมบัติอื่นนอกจากประสบการณ์ในการประกอบวิชาชีพบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่า 10 ปี แต่การทำหน้าที่ของคณะกรรมการจรรยาบรรณนั้นมีลักษณะเป็น “องค์กรกึ่งตุลาการ” (Quasi-Judicial Body) กล่าวคือ ต้องมีการไต่สวน วินิจฉัยข้อเท็จจริง ตีความกฎหมาย (จรรยาบรรณ) และกำหนดบทลงโทษ ซึ่งกระทบต่อสิทธิในการประกอบวิชาชีพของผู้ถูกร้องเรียนซึ่งการกำหนดคุณสมบัติของคณะกรรมการจรรยาบรรณในปัจจุบันทำให้เห็นว่าเป็นการเน้น “ประสบการณ์” แต่ไม่ได้เน้น “ความรู้” ที่จำเป็นต่องานวินิจฉัย

ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีบทบัญญัติเพิ่มเติมใน มาตรา 50 โดยกำหนดคุณสมบัติเพิ่มเติม เช่น ต้องผ่านการอบรมหลักสูตรด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ หรือมีประสบการณ์เป็นอาจารย์สอนวิชาจรรยาบรรณ หรือมีผลงานทางวิชาการเพราะการวินิจฉัยต้องอาศัยการตีความข้อบังคับที่ซับซ้อน และเข้าใจเจตนารมณ์ของจรรยาบรรณอย่างลึกซึ้ง

เอกสารอ้างอิง

กองกำกับบัญชีธุรกิจ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. **สรุปสาระสำคัญของพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี**

พ.ศ. 2547. [Online]. Available URL:

https://hiperc.sru.ac.th/pluginfile.php/146129/mod_data/intro/สรุปสาระสำคัญ

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี%20พ.ศ.%202547.pdf, 2568 (กันยายน 19).

กองบรรณาธิการ aomMONEY. **ตัวเลขบที่ถูกลบเปื้อน - เหตุแห่งการล้มละลายกรณี Enron กับ**

บริษัทผู้ตรวจสอบบัญชี Arthur Andersen. [Online]. Available URL:

<https://aommoney.com/enron-and-arthur-andersen-bankrupt-case-04082023>, 2568 (ธันวาคม 10).

คู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชีในพระ

บรมราชูปถัมภ์, 2564.

จุฬาสินี รุ่งเจริญฤทธิ์กุล และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์. “จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อ
คุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย.” **วารสารสังคมศาสตร์และ
วัฒนธรรม** 8, 4 (เมษายน 2567): 291-306 .

ฉัตรอมร เข้มเจริญ. “ความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมด้านการมีมนุษยสัมพันธ์จรรยาบรรณวิชาชีพ
บัญชี และประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชี.” **วารสารมหาวิทยาลัยศิลปากรฉบับภาษาไทย** 35,
2 (2558): 21-42 .

ธวัชชัย โพธิ์ศรี. “การนำหลักธรรมาภิบาลมาใช้ในการบริหารของผู้บริหารสถานศึกษา.” **วารสาร
บริหารการศึกษาฉบับบัณฑิต,** (เอกสารประกอบการพิจารณา): 71-81.

บุญกร เจนธัญกรณ์. “ความสามารถในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในมุมมองของผู้ทำบัญชี.”
การค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2565.

พรชนก ทองลาด. “ปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนัก
บัญชีในภาคเหนือ ตามรูปแบบทฤษฎีปฏิสัมพันธ์นิยม.” **วารสารพัฒนบริหาร ศาสตร์** 52, 1 (2555):
71-98.

พระครูปลัดประวิทย์ วรรณโม, พระครูใบฎีกาศักดิ์คณัย สนุดจิตโต และสัญญา สดประเสริฐ. “การนำ
หลักธรรมาภิบาลมาใช้ในการบริหารงานภาครัฐ.” **วารสารมหาจุฬานาครทรรศน์** 8, 4
(เมษายน 2564): 41-54.

มหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม. “ภาคผนวก: กรณีศึกษา Enron.” ใน **เอกสารประกอบการสอนวิชาการ
บัญชี.** มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม, 2554.

ราชบัณฑิตยสถาน. **พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554**. กรุงเทพมหานคร:
ราชบัณฑิตยสถาน, 2556.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. **ข้อบังคับว่าด้วยจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี** [Online]. Available
URL: <https://www.fap.or.th>, 2566, 2568 (กันยายน 20).

สุธีรา ทิพวิวัฒน์พจนาน และนันทา บุตรน้อย. “The Impact of Accounting Ethics on Ethical Behaviors and
Decision Making of Accounting Firm Executives in Thailand.” **วารสาร MFU Connexion** 8, 2
(2019): 175-198.

สุนันทา สังขทัสน์. “ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามหลักจรรยาบรรณของผู้
ประกอบวิชาชีพบัญชี.” **วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชพฤกษ์** 9, 2
(พฤษภาคม - สิงหาคม 2566): 1-14.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). **About the AICPA** [Online]. Available
URL: <https://www.aicpa-cima.com/home>, 2025 (October 19).

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). **Joint Ethics Enforcement Program
(JEEP)** [Online]. Available URL: <https://www.aicpa-cima.com/resources/landing/joint-ethics-enforcement-program>, 2025 (October 19).

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). **Professional Ethics** [Online]. Available
URL: <https://www.aicpa-cima.com/topic/professional-ethics>, 2025 (October 19).

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). **Professional Ethics Executive
Committee (PEEC)** [Online]. Available URL: <https://www.aicpa-cima.com/topic/professional-ethics>, 2025 (October 8).

Financial Reporting Council (FRC). **About the FRC** [Online]. Available URL:
<https://www.frc.org.uk/about-the-frc>, 2025 (October 7).

Financial Reporting Council (FRC). **Accountancy Scheme** [Online]. Available URL:
<https://www.frc.org.uk/library/enforcement/accountancy-scheme/>, 2025 (October 7).

Financial Reporting Council (FRC). **Accountancy Scheme: Effective 5 June 2023** [Online].
Available URL: <https://www.frc.org.uk/library/enforcement/accountancy-scheme/accountancy-scheme-effective-5-june-2023/>, 2025 (September 20).

Financial Reporting Council (FRC). **How to make a complaint about an accountant, an actuary or an audit firm** [Online]. Available URL: <https://www.frc.org.uk/about-the-frc/contact-us/how-to-make-a-complaint>, 2025 (October 19).

Financial Reporting Council (FRC). **Whistleblowing** [Online]. Available URL: <https://www.frc.org.uk/about-the-frc/contact-us/whistleblowing>, 2025 (October 19).

Goodwin, Jonathan Solicitor Advocate. **Referral to the ICAEW Disciplinary Committee** [Online]. Available URL: <https://jglaw.co.uk/other-professional-services/chartered-accountants/referral-to-the-icaew-disciplinary-committee/>, 2025 (October 19).

Harvard Law School Forum on Corporate Governance. **The Important Legacy of the Sarbanes Oxley Act.** [Online]. Available URL: <https://corpgov.law.harvard.edu/2022/08/30/the-important-legacy-of-the-sarbanes-oxley-act/>, 2025 (December 10).

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). **Disciplinary hearings, orders and notices** [Online]. Available URL: <https://www.icaew.com/regulation/complaints-and-disciplinary-action/disciplinary-hearings-orders-and-notices>, 2025 (October 19).

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). **Guidance on Sanctions** [Online]. Available URL: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/regulation/disciplinary-process/guidance-on-sanctions.ashx>, 2025 (October 18).

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). **ICAEW Code of Ethics** [Online]. Available URL: <https://www.icaew.com/technical/ethics/icaew-code-of-ethics>, 2025 (October 8).

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). **Making a complaint** [Online]. Available URL: <https://www.icaew.com/regulation/complaints-process/make-a-complaint>, 2025 (October 18).

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). **Members | FAQs on ICAEW's disciplinary process** [Online]. Available URL: <https://www.icaew.com/regulation/complaints-process/make-a-complaint/faqs-on-the-disciplinary-process-for-members>, 2025 (October 19).

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). **2024 Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants.** [Online]. Available URL:

<https://www.ethicsboard.org/publications/2024-handbook-international-code-ethics-professional-accountants>, 2025 (December 10).

International Federation of Accountants (IFAC). **Statements of Membership Obligations (SMOs) 1-7 (Revised).** (July 2022).

International Federation of Accountants, **Self-Assessment Against Main Requirements of SMO 6– Investigation & Discipline Systems.** [Online]. available URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway>, 2025 (October ,12).

National Association of State Boards of Accountancy (NASBA). **About NASBA** [Online]. Available URL: <https://nasba.org/about/>, 2025 (October 19).

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). **About the PCAOB** [Online]. Available URL: <https://pcaobus.org/about>, 2025 (October 7).

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). **Enforcement** [Online]. Available URL: <https://pcaobus.org/about/enforcement>, 2025 (October 7).

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). **Enforcement Docket** [Online]. Available URL: <https://pcaobus.org/enforcement/docket>, 2025 (October 19).

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). **Rules of the Board - Rule 5101. Commencement of Investigations** [Online]. Available URL: <https://pcaobus.org/oversight/standards/rules-of-the-board>, 2025 (October 7).

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). **Rules of the Board – Rule 5102. Testimony... and Rule 5103. Demands for Production...** [Online]. Available URL: <https://pcaobus.org/oversight/standards/rules-of-the-board>, 2025 (October 18).

Rukprasoot, Sutika and Phapruek Ussahawanitchakit. Audit Governance and Sustainable Audit Success: **An Empirical Investigation of CPAs in Thailand.** Mahasarakham: Mahasarakham University, 2561.

ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 12) เรื่อง การพิจารณาเกี่ยวกับจรรยาบรรณ พ.ศ. 2549.

ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561.

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา.

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547.

Companies Act 2006

Sarbanes-Oxley Act of 2002