

TDRI

รายงานที่ดีอาร์ไอ

ฉบับที่ 178
กรกฎาคม
2564

แนวทางการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี
และสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน

บรรณาธิการบริหาร

จิรากร ยี่มโพลย์วงศ์

กองบรรณาธิการ

วัฒนา กาญจนานิจ

ผู้เขียน

อรพัทธ์ วงศาโรจน์

ออกแบบ

wrongdesign

สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย (ทีดีอาร์ไอ) ได้เผยแพร่ “รายงานที่ดิอาร์ไอ” (ชื่อเดิมว่า “สมุดปกขาวทีดีอาร์ไอ”) มาตั้งแต่เดือนสิงหาคม 2536 โดยคิดสรรกลั่นกรองงานวิจัยต่างๆ มานำเสนออย่างเรียบง่ายเพื่อจุดประกายให้เกิดการวิพากษ์วิจารณ์

“รายงานที่ดิอาร์ไอ” มีโอกาสรับใช้สังคมไทยมาตลอด ทั้งเป็นรายสะดวก และปรับมาเป็นรายเดือนในระยะต่อมา อย่างไรก็ตาม ตั้งแต่ฉบับที่ 118 เป็นต้นไป “รายงานที่ดิอาร์ไอ” จะมาพบผู้อ่านเป็นรายสะดวก พร้อมทั้งยังมีคำแนะนำเรื่องราวต่างๆ อย่างเรียบง่ายแบบเป็นมิตรต่อความสนใจใคร่รู้ของผู้อ่านทั่วไปเช่นเดิม

ที่มา: โครงการศึกษาแนวทางการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน รายงานวิจัยเสนอต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เมื่อปี 2563 คณะผู้วิจัยประกอบด้วย ดร.กิริติพงษ์ แวงมาลี, น.ส. อรพัทธ์ วงศาโรจน์, นายเขมภัทร ทฤกษ์คุณ และ น.ส. อติบุษ นวมสันเทียะ







แนวทางการกำกับดูแลผู้สอบ บัญชีและสำนักงานสอบบัญชี ในตลาดทุน

ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนมีความสำคัญต่อการพัฒนาและส่งเสริมการขยายตัวทางเศรษฐกิจของประเทศไทย ในฐานะคนกลางที่เข้ามาตรวจสอบความถูกต้องและสร้างความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าข้อมูลงบการเงินของบริษัทแสดงข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอย่างถูกต้องเที่ยงตรงครบถ้วน ซึ่งความเชื่อมั่นดังกล่าวจะช่วยส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาตลาดทุนอันส่งผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศไทยในภาพรวม

รายงานทางการเงินที่มีคุณภาพและการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอจะช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือให้ตลาดทุนไทย ทำให้มีผู้ตัดสินใจเข้ามาลงทุนในตลาดทุนไทยมากขึ้น เป็นการเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันและทำให้ตลาดทุนไทยขยายใหญ่ขึ้น ส่งผลให้ผู้บริหารกิจการในตลาดทุนสามารถวางแผนระดมทุนขยายกิจการให้เติบโตขึ้น ซึ่งจะส่งผลต่อสภาพการจ้างงานอันจะช่วยให้เศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทยพัฒนาขึ้นอย่างยั่งยืน

บทความนี้ประกอบด้วยเนื้อหาสี่ด้าน คือ 1) สภาพตลาดผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย 2) มาตรการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนไทยปัจจุบัน: รูปแบบและปัญหาอุปสรรค 3) การทบทวนมาตรการในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในต่างประเทศ และ 4) ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงมาตรการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนไทย

ตารางที่ 1 ส่วนแบ่งตลาดของกลุ่ม Big 4 และ Non-Big 4 (% สัดส่วนลูกค้าวัดตามมูลค่าตลาด)

สำนักงาน	2557	2558	2559	2560	2561
KPMG	43	40	35	37	36
EY	27	29	28	25	27
PwC	10	13	15	16	15
Deloitte	9	8	14	15	16
อื่นๆ	11	10	8	7	6

ที่มา: สำนักงาน ก.ล.ต. “รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี”

ตารางที่ 2: จำนวนสำนักงานและผู้สอบบัญชีขึ้นทะเบียนจาก Big 4 และ Non-Big 4 (พ.ศ. 2561)

ประเภทสำนักงาน	จำนวนสำนักงานสอบบัญชี	จำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ
Big-4 Firms	4	140
International Firms	5	14
Local Firms	19	85
รวม	28	239

ที่มา: สำนักงาน ก.ล.ต. “รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี”

สภาพตลาดผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย

จากการศึกษาตลาดผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนของไทยพบว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่สี่ราย (หรือที่เรียกกันว่า Big 4) มีบทบาทหลักในธุรกิจทั้งในแง่ส่วนแบ่งตลาด และจำนวนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนที่ได้รับความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียน

ในแง่ส่วนแบ่งตลาด พบว่า Big 4 มีส่วนแบ่งตลาดรวมกันมากกว่าร้อยละ 90 และมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นเรื่อยๆทุกปี (ตารางที่ 1) ในขณะที่เดียวกันเมื่อพิจารณาในแง่จำนวนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนที่ได้รับความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนโดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงาน ก.ล.ต.) ก็พบว่าผู้สอบ

บัญชีส่วนใหญ่มาจากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ด้วยเช่นกัน ดังจะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีขึ้นทะเบียนที่มาจากกลุ่มสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีจำนวนรวมกันถึง 140 ราย ในขณะที่ผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่นที่มีจำนวนถึง 19 แห่งกลับมีจำนวนผู้สอบบัญชีที่มีสิทธิขึ้นทะเบียนเพียง 85 รายเท่านั้น (ตารางที่ 2) ดังนั้นจากสภาพตลาดผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนของไทยจึงเป็นตลาดที่มีการกระจุกตัวสูง

แม้จะเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปว่าสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีความได้เปรียบเหนือสำนักงานสอบบัญชีท้องถิ่นในหลายด้านไม่ว่าเงินทุน เทคโนโลยี ความสามารถของบุคลากร และเครือข่าย และในอีกด้านหนึ่งคือกฎหมายที่กำกับดูแลการประกอบกิจการของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนของไทยหลายประการก็ยังเอื้อให้

สำนักงานสอบบัญชี Big 4 สร้างความได้เปรียบเหนือคู่แข่งซึ่งเป็นผู้ประกอบการอื่นๆ โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและเล็กที่ไม่สามารถเข้ามาแข่งขันได้เพราะไม่สามารถแบกรับต้นทุนในการเข้าสู่ตลาดและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามกฎหมายที่อาจสร้างภาระเกินสมควรได้ ในขณะที่เดียวกันระบบการตรวจสอบและลงโทษผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนที่มีอยู่ก็อาจไม่ได้สะท้อนต้นทุนที่แท้จริงซึ่งส่งผลให้มาตรการกำกับดูแลขาดประสิทธิภาพในการใช้บังคับด้วย ดังนั้นการทบทวนและวิเคราะห์สภาพปัญหาของกฎหมายกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนโดยสำนักงาน ก.ล.ต.¹ จึงมีความสำคัญอย่างยิ่ง

มาตรการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนไทยในปัจจุบัน: รูปแบบและอุปสรรคปัญหา

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกิจการในตลาดทุนต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ก่อนจึงจะสามารถเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนได้ และต้องอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ สำนักงาน ก.ล.ต.

สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ออกประกาศเรื่อง “การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน” เพื่อกำหนดมาตรการให้การกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนขึ้นซึ่งมาตรการหลักในการกำกับดูแลและควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี และสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนั้น มี 3 ด้าน ได้แก่

¹ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, การกำกับรายงานทางการเงินและผู้สอบบัญชี, **แหล่งที่มา** <https://www.sec.or.th/TH/Pages/Lawand-Regulations/AuditorAccountsT.aspx> (2 เมษายน 2563)

1. การให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน

การกำกับดูแลในส่วนนี้เป็นการกำหนดเงื่อนไขในการเข้าสู่ตลาดทุนของผู้สอบบัญชี ซึ่งครอบคลุมในเรื่องกระบวนการและปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียน เช่น การกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีในตลาดทุนให้ต้องสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่มีระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่เพียงพอและน่าเชื่อถือตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของไทยที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพ (Thai Standard on Quality Control 1: TSQC1)² เป็นต้น

ในปัจจุบันระบบกฎหมายไทยมุ่งเน้นการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีเป็นรายบุคคลมากกว่าในระดับสำนักงาน เพราะปัจจุบันกฎหมายกำหนดให้เฉพาะผู้สอบบัญชีเท่านั้นที่จะต้องได้รับการให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนกับสำนักงาน ก.ล.ต.³ โดยการขอให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนดังกล่าวมีอายุคราวละห้าปีและต้องต่ออายุเมื่อครบกำหนดเวลา อย่างไรก็ตาม ในเวลานี้ ประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนต้องได้รับการให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนจากสำนักงาน ก.ล.ต. โดยตรง หากแต่กำหนดโดยอ้อมว่าผู้สอบบัญชีที่จะได้รับความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนจากสำนักงาน ก.ล.ต. จะต้องสังกัดอยู่ในสำนักงานสอบบัญชีที่มีระบบการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 และหากพบว่าสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนไม่ผ่านการตรวจสอบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพดังกล่าวจากสำนักงาน ก.ล.ต. ผู้สอบบัญชีในสังกัดก็จะขาดคุณสมบัติ

² ประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ สช. 39/2553 เรื่องการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ข้อ 7

³ พ.ร.บ.หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มาตรา 61 จสศ. แรก

มาตรา 61 ผู้สอบบัญชีตามมาตรา 56 ต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่สำนักงานให้ความเห็นชอบ

ในการเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนกับสำนักงาน ก.ล.ต. ด้วย รวมทั้งไม่สามารถให้บริการได้ แนวทางการกำกับดังกล่าวสะท้อนว่าแม้จะไม่มีกฎหมายกำกับสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนโดยตรง แต่ประเทศไทยก็มีการกำกับดูแลสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนโดยอ้อม

อย่างไรก็ดี การกำหนดคุณสมบัติในการให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีมีบางลักษณะที่เป็นอุปสรรคต่อการประกอบอาชีพและไม่สอดคล้องกับแนวทางการดำเนินธุรกิจ เช่น การกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่จะยื่นคำขอความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนให้ต้อง “แสดงได้ว่า” ได้ลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของกิจการไม่น้อยกว่า 3 กิจการในปีล่าสุดก่อนปีที่ยื่นคำขอความเห็นชอบต่อสำนักงาน ก.ล.ต. โดยกิจการดังกล่าวต้องไม่มีการประกอบธุรกิจในลักษณะเดียวกันหรือใกล้เคียงกันทั้งหมด” เงื่อนไขดังกล่าวแม้จะมุ่งสร้างความเชื่อมั่นว่าผู้สอบบัญชีจะมีประสบการณ์มากเพียงพอในการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน แต่เงื่อนไขที่เคร่งครัดดังกล่าวก็สร้างอุปสรรคค่อนข้างมากโดยเฉพาะผู้สอบบัญชีตลาดทุนที่มาจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กที่อาจไม่มีโอกาสสอบบัญชีในกิจการ 3 กิจการที่ต่างประเภทกันได้ ข้อจำกัดดังกล่าวส่งผลให้ผู้สอบบัญชีตลาดทุนมักมาจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่เท่านั้นซึ่งเสี่ยงต่อการผูกขาดตลาด

2. การกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนภายหลังจากที่ได้รับความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียน

นอกเหนือไปจากการควบคุมในแง่คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีในตลาดทุนแล้ว สำนักงาน ก.ล.ต. ก็ให้ความสำคัญกับการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนภายหลังจากได้รับ

ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียน โดยที่สำนักงาน ก.ล.ต. จะเข้าไปตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและตรวจสอบระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีว่าสอดคล้องตามมาตรฐานที่กำหนดไว้โดยมาตรฐานการสอบบัญชีและ TSQC1 หรือไม่ ในการเข้าตรวจสอบสำนักงาน ก.ล.ต. จะเข้าตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีนั้น ตามรอบระยะเวลาที่ขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะความเสี่ยงในการดำเนินกิจการของสำนักงานสอบบัญชีนั้นๆ ในกรณีที่เป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มักจะถูกตรวจปีละครั้ง ส่วนสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กจะถูกตรวจทุกๆ 2-3 ปี

แม้จะมีระบบการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าทั้งผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชียังให้บริการตามมาตรฐานคุณภาพการสอบบัญชีที่ดี แต่ในทางปฏิบัติข้อกำหนดบางอย่างก็ยังมีปัญหา อาทิเช่น (1) ข้อจำกัดในการเปิดเผยข้อมูลผลการตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในตลาดทุนและการตรวจสอบระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนที่ยังเปิดเผยเพียงแค่ว่าภาพรวม ไม่ได้เจาะจงผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนรายใดรายหนึ่ง ทำให้ผู้บริหารบริษัทจดทะเบียนหรือนักลงทุนในบริษัทจดทะเบียนที่ใช้บริการสอบบัญชีไม่สามารถทราบได้ว่าผู้สอบบัญชีในตลาดทุนหรือสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนรายใดที่มีปัญหา (2) มาตรฐานคุณภาพการสอบบัญชีที่ถูกใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุนและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนอาจไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์และธุรกิจของบริษัทจดทะเบียนที่มีความซับซ้อนมากขึ้นในปัจจุบันเนื่องจากมาตรฐานวิชาชีพถูกกำหนดจากองค์กรวิชาชีพอย่างเดียว ไม่ได้มาจากสำนักงาน ก.ล.ต. ที่มีความเชี่ยวชาญด้านการกำกับดูแลตลาดทุนด้วย และ (3) ข้อจำกัดของกฎหมายในการกำกับ

ดูแลเรื่องความเป็นอิสระ⁴ของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนั้น ซึ่งปัจจุบันกฎหมายไทยเน้นเพียงการกำกับดูแลโดยกำหนดในรูปข้อกำหนดทั่วไปในมาตรฐานการสอบบัญชีและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศสำนักงาน ก.ล.ต. เกี่ยวกับเรื่องรอบระยะเวลาที่บริษัทจดทะเบียนต้องหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Rotation)⁵ แต่ไม่ได้มุ่งเน้นการควบคุมในด้านอื่นอย่างชัดเจน เช่น การกำหนดบัญชีกิจกรรมที่มีชิ้นงานสอบบัญชี (Non-Audit Works) ที่อาจขัดต่อความเป็นกลางในฐานะผู้สอบบัญชีของกิจการลูกค้า (Conflict of Interests) การกำหนดเพดานรายได้สูงสุดสำหรับการให้บริการในกิจกรรมที่มีชิ้นงานสอบบัญชีที่ดำเนินการโดยสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน เป็นต้น

3. การลงโทษผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน

การกำกับดูแลในส่วนนี้เป็นอีกมาตรการหนึ่งที่จะช่วยในการกำกับพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนด้วย ในส่วนของการลงโทษผู้สอบบัญชีที่ได้รับการให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนกับสำนักงาน ก.ล.ต. นั้น ปัจจุบันมีการกำหนดบทลงโทษทั้งโทษอาญาตามมาตรา 287 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 โดยมีระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ในกรณีที่(1) ผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดทุนไม่รักษามารยาทและปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี และข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด

⁴ ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุน ที่ ทว.44/2556 เรื่องหลักเกณฑ์ เมื่อไร และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ข้อ 23

⁵ ประกาศแนวปฏิบัติที่ น.ป. 5/2561 เรื่อง แนวทางการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนและการผ่อนผันการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในตลาดทุน

รวมถึงกรณีที่ (2) ผู้สอบบัญชีพบความผิดปกติของงบการเงินว่าไม่ตรงตามความเป็นจริงหรือไม่ครบถ้วนแล้วไม่รายงานข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินไว้ในรายงานการสอบบัญชี และโทษทางปกครอง⁶โดยการพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ในกรณีที่ (1) ผู้สอบบัญชีมีพฤติกรรมที่แสดงถึงการขาดจรรยาบรรณวิชาชีพ หรือ (2) ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชีและข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด รวมถึงกรณีที่ (3) จงใจแสดงข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันควรแจ้ง หรือเปิดเผยต่อประชาชน หรือยื่นต่อคณะกรรมการ ก.ล.ต.⁷ อย่างไรก็ตามสำนักงานสอบบัญชีจะได้เสนอแนวทางอื่นที่เป็นที่พอใจต่อสำนักงาน ก.ล.ต. (Enforceable undertaking) เพื่อดำเนินการลงโทษเป็นการภายในกับผู้สอบบัญชีในสังกัดที่ถูกกล่าวหา

สำหรับสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนั้น กฎหมายปัจจุบันไม่ได้กำหนดบทลงโทษไว้เป็นการเฉพาะต่อกรณีสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนที่ไม่ได้ดำเนินการให้มีระบบควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 จนเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีในสังกัดฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ทำให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลภายนอกในทางปฏิบัติแล้วสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนจะได้รับ

⁶ โทษทางปกครอง (Sanction administrative) หมายถึงคำสั่งทางปกครองที่สร้างขึ้นโดยองค์กรฝ่ายปกครองในรอบที่กฎหมายให้อำนาจไว้ โดยการลงโทษทางปกครองนี้สำนักงาน ก.ล.ต. มีอำนาจในการกำหนดบทลงโทษได้ด้วยตนเองภายใต้ขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยไม่ต้องอาศัยอำนาจพิจารณาพิพากษาโดยศาล ในกรณีที่ผู้อยู่ใต้บังคับของคำสั่งทางปกครองไม่พอใจผลของคำสั่งสามารถอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวต่อศาลปกครองได้ตาม พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2542

⁷ ประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ สช. 39/2553 เรื่องการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ข้อ 16

เพียงหนังสือเตือนจากสำนักงาน ก.ล.ต. เพื่อให้แก้ไขข้อบกพร่องเท่านั้น แต่หากเป็นในกรณีที่เกิดความเสียหายรุนแรงและส่งผลกระทบต่อบุคคลภายนอกเป็นจำนวนมาก มาตรการลงโทษที่สูงสุดที่สำนักงาน ก.ล.ต. มีอำนาจลงโทษและจะส่งผลโดยตรงต่อสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนได้ก็คือ การสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุนทุกรายที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าว ซึ่งจะทำให้สำนักงานสอบบัญชีแห่งนั้นขาดผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียน และไม่สามารถให้บริการได้ต่อไปอีก

จากแนวทางการลงโทษตามกฎหมายในปัจจุบันจะพบว่ายังมีข้อจำกัดค่อนข้างมาก กล่าวคือ บทลงโทษสำหรับผู้สอบบัญชีในตลาดทุนขาดความหลากหลายของรูปแบบการลงโทษเพราะสำนักงาน ก.ล.ต. มีเพียงบทลงโทษทางอาญาและโทษทางปกครองโดยการพักและเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนเท่านั้น ในขณะที่เดียวกันรูปแบบการลงโทษสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนก็มีค่อนข้างจำกัดเช่นกันเพราะเน้นแต่การทำหนังสือตักเตือนจากสำนักงาน ก.ล.ต. เท่านั้นซึ่งอาจไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรและแม้สำนักงาน ก.ล.ต. จะมีอำนาจสั่งเพิกถอนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนทุกคนที่อยู่ในสังกัดของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนดังกล่าวด้วยเหตุว่าผู้สอบบัญชีตลาดทุนขาดคุณสมบัติการเป็นผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพตามที่กฎหมายกำหนด มาตรการดังกล่าวก็ถูกมองว่าเป็นมาตรการลงโทษที่รุนแรงเกินไปซึ่งสร้างผลกระทบไม่เพียงแต่สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนและผู้สอบบัญชีในสังกัดเท่านั้น แต่ยังกระทบบริษัทจดทะเบียนที่ต้องหาผู้สอบบัญชีตลาดทุนรายใหม่มาทดแทนรายเก่าที่ถูกเพิกถอนซึ่งค่อนข้างขาดแคลนในปัจจุบัน

การทบทวนมาตรการในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในต่างประเทศ

ระบบการกำกับดูแลและควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่ดีนั้นทำให้นักลงทุนมีความเชื่อมั่นในรายงานทางการเงิน ซึ่งส่งผลต่อการตัดสินใจลงทุนในตลาดทุน ดังนั้นประเทศต่างๆ จึงให้ความสำคัญกับการจัดการระบบการกำกับดูแลและควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน จากการศึกษากฎหมายและกลไกของประเทศที่มีระบบการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนที่ดีและได้รับการยอมรับในระดับสากลจำนวน 5 ประเทศ ซึ่งได้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหราชอาณาจักร ประเทศออสเตรเลีย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศมาเลเซีย เพื่อวิเคราะห์และพัฒนาแนวทางการกำกับดูแลที่เหมาะสมที่จะนำมาใช้กับประเทศไทยใน 3 ด้าน สามารถสรุปประเด็นค้นพบในแต่ละด้านดังต่อไปนี้

1. กระบวนการให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน

เมื่อพิจารณากฎหมายของประเทศกลุ่มตัวอย่างที่ได้ทำการศึกษาทั้งห้าประเทศ พบว่ามีการกำหนดให้ทั้งผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนต้องได้รับความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนกับหน่วยงานกำกับดูแล เหตุผลสำคัญที่ทุกประเทศกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนจะต้องได้รับการให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนด้วยเนื่องจากลักษณะของงานสอบบัญชีจะต้องทำงานรวมกันเป็นกลุ่ม การกำกับดูแลจึงต้องให้ความสำคัญไม่เฉพาะผู้สอบบัญชีรายบุคคลเท่านั้น แต่ต้องตรวจสอบไปถึงระบบการทำงานของสำนักงานสอบบัญชีด้วยว่ามีมาตรฐานในการควบคุมคุณภาพเพียงพอหรือไม่ ซึ่งหากสำนักงานสอบบัญชีไม่ได้ให้ความสำคัญ

กับการควบคุมคุณภาพอย่างเพียงพอจนผู้สอบบัญชีก่อให้เกิดความเสียหายขึ้น สำนักงานสอบบัญชีจึงควรจะต้องมีส่วนรับผิดชอบ เพราะการกระทำนั้นส่งผลต่อความเชื่อถือโดยรวมของการสอบบัญชีในตลาดทุน

สำหรับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่จะขอความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนจากสำนักงาน ก.ล.ต. นั้นโดยทั่วไปมีลักษณะที่สอดคล้องไปในทิศทางเดียวกันกับของต่างประเทศ คือการกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีออกเป็น 3 ลักษณะคือ คุณสมบัติพื้นฐานทั่วไป คุณสมบัติด้านประสบการณ์การทำงาน และคุณสมบัติตามหลักความสามารถ ศักยภาพ และความเหมาะสม (Capable, Fit and Proper) แต่อาจจะแตกต่างกันในรายละเอียดบางประการ เช่น การพิจารณาหลักฐานเอกสารหรือผลงานการตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชี 3 ชิ้นงาน ที่แสดงความยากง่ายและความซับซ้อนของกิจการที่ได้ตรวจสอบ ซึ่งแตกต่างกับประเทศไทยที่กำหนดเพิ่มเติมด้วยว่ากิจการที่ตรวจสอบจะต้องเป็นกิจการที่มีความแตกต่างกันด้วย

สำหรับคุณสมบัติของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนั้นตามกฎหมายของประเทศกลุ่มตัวอย่างได้กำหนดคุณสมบัติในการให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนเป็นสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนเอาไว้ 5 ลักษณะ ได้แก่ (1) คุณสมบัติของผู้เป็นหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน ซึ่งจะต้องสะท้อนภาวะความเป็นผู้นำและสอดคล้องกับหลักความสามารถ ศักยภาพ และความเหมาะสม (2) สำนักงานสอบบัญชีจะต้องมีระบบการควบคุมคุณภาพสอดคล้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสากล ฉบับที่ 1 (International Standard on Quality Control 1: ISQC1) (3) สำนักงานสอบบัญชีจะต้องจัดให้มีหลักประกันค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดจากการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม โดยประเมินจากค่าธรรมเนียมที่จะได้จากการสอบบัญชีในแต่ละปี (4) สำนักงานสอบบัญชีจะต้องรักษาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในสังกัด โดยกำหนดโครงสร้างของการเป็นผู้

ถือหุ้น/หุ้นส่วนของสำนักงานสอบบัญชีจะต้องมีผู้สอบบัญชีเป็นผู้ถือหุ้น/หุ้นส่วนในสัดส่วน 2 ใน 3 ของจำนวนผู้ถือหุ้น/หุ้นส่วนทั้งหมด และในการลงคะแนนเสียงเพื่อกำหนดทิศทางนโยบายและการทำงานของสำนักงานสอบบัญชีจะต้องกระทำโดยผู้ถือหุ้น/หุ้นส่วนที่เป็นผู้สอบบัญชีเท่านั้น นอกจากนี้ สำนักงานสอบบัญชีจะต้องกำหนดแนวปฏิบัติในการดำเนินธุรกิจ (Business conduct) ที่จะไม่กระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และการใช้ดุลพินิจของผู้สอบบัญชี และ (5) สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนอาจจะมีผู้สอบบัญชีอย่างน้อย 2 คนก็ได้ แต่หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีจะต้องเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนที่ได้รับการให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนกับหน่วยงานกำกับดูแล

ในส่วนของระยะเวลาในการให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนนั้นแนวทางของกลุ่มประเทศตัวอย่างจะให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนเป็นแบบตลอดชีพ โดยกำหนดให้มีการชำระค่าธรรมเนียมรายปี

2. การกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนภายหลังจากที่ได้รับความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียน

จากการศึกษามาตรการการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนภายหลังจากได้รับความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนของกลุ่มประเทศตัวอย่าง พบว่ามีแนวทางเดียวกันกับของประเทศไทย เช่น ขอบเขตการตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในตลาดทุน และการตรวจระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนที่พิจารณาโดยต้องอ้างอิงจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี และ ISQC1 เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ยังคงมีบางประเด็นที่แตกต่างกับประเทศไทย เช่น (1) การเปิดเผยผลการตรวจสอบ

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในตลาดทุนและการตรวจสอบระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักรที่จะมีการจัดทำรายงานและเปิดเผยผลการตรวจสอบสำหรับสำนักงานสอบบัญชีแต่ละรายมีระบบการควบคุมคุณภาพสอดคล้องตาม ISQC1 โดยของประเทศสหรัฐอเมริกาจะเปิดเผยรายงานผลการตรวจสอบทั้งหมดต่อสาธารณชน ในขณะที่ของประเทศสหราชอาณาจักรจะเปิดเผยผลการตรวจสอบต่อคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee) ของบริษัทจดทะเบียนนั้นเท่านั้น (2) การให้อำนาจแก่หน่วยงานกำกับดูแลตลาดทุนเป็นผู้กำหนดมาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้องสำหรับผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนั้นเพิ่มเติมจากองค์กรวิชาชีพเนื่องจากกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับตลาดทุนมีความซับซ้อนและมีผลกระทบต่อเศรษฐกิจอย่างมาก และ (3) การกำหนดมาตรการที่หลากหลายเพื่อกำกับดูแลเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนอกเหนือจากข้อกำหนดทั่วไปและการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ทั้งนี้กฎหมายในหลายประเทศยังมีการกำหนดมาตรการอื่นๆ ควบคู่ไปด้วยเพื่อความชัดเจนแน่นอน เช่น การกำหนดบัญชีรายการกิจกรรมที่ไม่ใช่การสอบบัญชีที่ห้ามสำนักงานสอบบัญชีให้บริการแก่บริษัทจดทะเบียนที่เป็นลูกค้าสอบบัญชี (Prohibition service) การกำหนดแนวทางในการให้บริการงานอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี (Non-audit service) การกำหนดให้หมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน (Firm rotation) การกำหนดระยะเวลาที่ห้ามผู้สอบบัญชีที่เพิ่งพ้นจากการเป็นผู้สอบบัญชีในสังกัดสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนปฏิบัติงานให้กับบริษัทจดทะเบียนที่เป็นลูกค้าสอบบัญชี (Cooling-off period) และการกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมสูงสุดที่จะเก็บได้จากบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี เป็นต้น

3. การลงโทษผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน

จากการศึกษากฎหมายและกลไกการกำกับดูแลของกลุ่มประเทศตัวอย่างพบว่าประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสหราชอาณาจักร และประเทศมาเลเซียมีการกำหนดบทลงโทษแก่สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนเป็นการเฉพาะ และมีรูปแบบของการลงโทษในลักษณะที่หลากหลาย โดยเน้นไปที่โทษทางปกครองมากกว่าโทษทางอาญา อาทิ การภาคทัณฑ์ การดำเนินคดีโดยเปิดเผยต่อสาธารณะ การลงโทษปรับเป็นตัวเงิน การจำกัดการประกอบกิจการ (เช่น การจำกัดจำนวนลูกค้า การพักการรับงานสอบบัญชี และการห้ามมิให้เป็นผู้บริหารของสำนักงานสอบบัญชี เป็นต้น) การพักการให้ความเห็นชอบ และการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ เป็นต้น

ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงมาตรการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนไทย

สำนักงาน ก.ล.ต. มีพันธกิจในการกำกับและพัฒนาตลาดทุนให้น่าเชื่อถือ มีประสิทธิภาพ และสังคมทุกภาคส่วนเข้าถึงได้ ดังนั้นเพื่อส่งเสริมให้เกิดการแข่งขันในตลาดอันจะช่วยยกระดับคุณภาพมาตรฐานการให้บริการ สำนักงาน ก.ล.ต. ต้องคำนึงถึงหลักการกำกับดูแลที่ดีซึ่งจะต้องพิจารณาในแง่ประสิทธิภาพในการกำกับดูแลโดยรัฐ (Efficiency) และไม่สร้างภาระแก่เอกชนจนเกินสมควร (Proportionality) การสร้างกลไกความรับผิดชอบ (Accountability) เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องต้องปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ และการสร้างความโปร่งใสในการตรวจสอบและเปิดเผยข้อมูล (Transparency and Disclosure of information) รวมทั้งต้องมีความสอดคล้องกับแนวปฏิบัติตามมาตรฐานสากล

นอกจากนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. ยังสามารถเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการกำกับดูแลผู้สอบ

บัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนไทย ซึ่งจะช่วยส่งเสริมให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพจนส่งผลให้ระบบรายงานทางการเงินของตลาดทุนไทยมีความน่าเชื่อถือได้ โดยการแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ในส่วนของมาตรการหลักในการกำกับดูแลและควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน ดังนี้

1. การให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน

จากการศึกษาโดยการสัมภาษณ์เชิงลึกและการประชุมกลุ่มย่อยของผู้มีส่วนได้เสียทั้งหมด^๑ ในส่วนของการกำหนดคุณสมบัติของผู้ยื่นขอความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุน พบว่าหลักเกณฑ์คุณสมบัติการขึ้นทะเบียนในปัจจุบันเป็นภาระให้แก่ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีมากเกินไป จนเป็นอุปสรรคสำคัญในการขอความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ซึ่งส่งผลให้ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนไม่เพียงพอต่อความต้องการ ดังนั้นเพื่อแก้ไขปัญหาภาวะขาดแคลนผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ควรมีการผ่อนคลายหลักเกณฑ์ในส่วนนี้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถยื่นขอความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนผู้สอบบัญชีใน

ตลาดทุนได้ง่ายขึ้น เช่น ข้อที่กำหนดว่าผู้ยื่นคำขอต้องมีประสบการณ์ในการลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของกิจการ 3 กิจการที่มีลักษณะการประกอบธุรกิจที่แตกต่างกัน รวมถึงมีปริมาณและความซับซ้อนของธุรกรรมในระดับที่เพียงพอที่จะแสดงให้เห็นถึงความรู้และความสามารถของผู้สอบบัญชี และคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน โดยผ่อนคลายเป็นเกณฑ์ลงเป็น กำหนดให้ผู้ยื่นคำขอต้องมีประสบการณ์ในการลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของกิจการ 3 กิจการที่มีลักษณะการประกอบธุรกิจที่แตกต่างกัน เป็นต้น

ในส่วนของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนั้น จากการศึกษาระบบการให้ความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนของกลุ่มประเทศตัวอย่างพบว่า ส่วนใหญ่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนต้องได้รับความเห็นชอบ/ขึ้นทะเบียนจากหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนในการเป็นผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน เนื่องจากลักษณะของการสอบบัญชีจะต้องทำงานรวมกันเป็นกลุ่ม การกำกับดูแลจึงต้องให้ความสำคัญทั้งผู้สอบบัญชีรายบุคคลและสำนักงานสอบบัญชีว่ามีระบบควบคุมคุณภาพการทำงานที่เพียงพอหรือไม่

ดังนั้นเพื่อให้การกำกับดูแลมีประสิทธิภาพและได้รับการยอมรับมากขึ้นในระดับสากล สำนักงาน ก.ล.ต. จึงควรปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพื่อกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนต้องได้รับความเห็นชอบและขึ้นทะเบียนด้วย โดยคุณสมบัติเบื้องต้นที่สำนักงานสอบบัญชีที่ยื่นขอความเห็นชอบต้องมีคือ สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนั้นต้องมีระบบควบคุมคุณภาพงานเป็นไปตาม TSQC1 ที่เพียงพอและน่าเชื่อถือว่าจะสามารถดูแลให้ผู้สอบบัญชีในสังกัดปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานและจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีได้อย่างต่อ

^๑ ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้คณะผู้วิจัยได้รับฟังความคิดเห็นจากผู้มีส่วนได้เสียจำนวน 78 คน โดยแบ่งออกเป็น 4 กลุ่ม ได้แก่

1. กลุ่มผู้กำกับดูแล ซึ่งครอบคลุมผู้แทนจากหน่วยงานกำกับดูแล 5 แห่ง ได้แก่ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ธนาคารแห่งประเทศไทย สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบกิจการประกันภัย และสภาวิชาชีพบัญชี
2. กลุ่มผู้ใช้บริการเงินที่ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี ได้แก่ คณะกรรมการตรวจสอบ บริษัทจดทะเบียน สมาคมบริษัทจดทะเบียนไทย สมาคมส่งเสริมผู้ลงทุนไทย ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมนักวิเคราะห์การลงทุน
3. กลุ่มผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน
4. กลุ่มประชาชนทั่วไป (ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีนอกตลาดทุน)

เนื่อง ทั้งนี้ สำนักงาน ก.ล.ต. ควรออกประกาศกำหนด ลักษณะ คุณสมบัติ รวมทั้งหน้าที่และวิธีปฏิบัติอื่นๆ ใน รายละเอียดต่อไป

2. การกำหนดบทลงโทษสำหรับผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุน

จากการศึกษากฎหมายของกลุ่มประเทศตัวอย่าง ทั้ง 5 ประเทศ พบว่าหน่วยงานกำกับดูแลของแต่ละประเทศมีการกำหนดบทลงโทษผู้สอบบัญชีเอาไว้หลายรูปแบบ อาทิ การภาคทัณฑ์ การดำเนินคดีโดยเปิดเผยต่อสาธารณะ การจำกัดการประกอบกิจการ (การจำกัดจำนวนลูกค้า การพักการรับงานสอบบัญชีในตลาดทุน และการห้ามมิให้เป็นผู้บริหารของสำนักงานสอบบัญชี) การพักและการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ

นอกจากนั้นจากการสัมภาษณ์เชิงลึกและการประชุมกลุ่มย่อยของผู้มีส่วนได้เสียทั้งหมด มีข้อเสนอแนะว่าควรมีการกำหนดบทลงโทษเพิ่มเติมที่มีความหลากหลาย และสอดคล้องเหมาะสมกับระดับความผิด เพื่อเป็นเครื่องมือให้สำนักงาน ก.ล.ต. สามารถเลือกใช้ ในการลงโทษได้อย่างเหมาะสมกับระดับความร้ายแรงของข้อบกพร่อง โดยเสนอแนะให้มีการนำโทษปรับทางปกครองมาใช้ รวมถึงกำหนดบทลงโทษอื่นๆ เพื่อให้เหมาะสมกับพฤติการณ์และความร้ายแรงของระดับความผิดที่เกิดขึ้น อาทิ การภาคทัณฑ์ การดำเนินคดีโดยเปิดเผยต่อสาธารณชน การจำกัดการประกอบกิจการ (เช่น การจำกัดจำนวนลูกค้า หรือการพักการรับงานสอบบัญชีในตลาดทุน เป็นต้น) การพักการให้ความเห็นชอบ และการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ ทั้งนี้ การกำหนดบทลงโทษที่หลากหลายจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีในตลาดทุน มีความละเอียดรอบคอบในการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานและจรรยาบรรณของวิชาชีพบัญชีจนส่งผลให้ รายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น

ในส่วนของสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนั้น

จากการศึกษาพบว่าลักษณะการทำงานของผู้สอบบัญชีในตลาดทุนเป็นการทำงานเป็นกลุ่ม โดยบทบาทสำคัญของสำนักงานสอบบัญชีคือ การควบคุมดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในสังกัดให้ปฏิบัติตาม TSQC1 ทั้งในส่วนของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี รวมถึงข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด ดังนั้นหากมีความเสียหายเกิดขึ้นจากความบกพร่องในการสอบบัญชีไม่ว่าจะโดยเจตนาหรือโดยประมาทเล็กน้อย สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนควรต้องร่วมรับผิดชอบในความบกพร่องต่อหน้าที่ในการควบคุมดูแลนั้นด้วย เว้นแต่จะสามารถพิสูจน์ได้ว่าถึงแม้สำนักงานสอบบัญชีจะปฏิบัติตามมาตรฐาน TSQC1 อย่างเคร่งครัดแล้ว แต่ความเสียหายอันเกิดจากความบกพร่องในการสอบบัญชีนั้นยังคงเกิดขึ้น สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนั้นจึงจะไม่ต้องรับผิดชอบในความบกพร่องดังกล่าว

การกำหนดบทลงโทษต่อสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนนั้น ควรเป็นโทษปรับทางปกครองที่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ และจำนวนค่าปรับหลายระดับ เพื่อให้เหมาะสมสอดคล้องกับระดับของความผิดที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ยังไม่ได้มีการกำหนดเรื่องโทษทางปกครองเอาไว้ อีกทั้งพระราชบัญญัติฉบับนี้ยังใช้กับการประกอบวิชาชีพในสาขาอื่นอีกด้วย ดังนั้นการแก้ไขเพิ่มเติมจึงควรต้องศึกษาบทลงโทษที่จะนำมาใช้กับวิชาชีพอื่นด้วยเพื่อให้มีความสอดคล้องและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน