

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยครั้งนี้มีเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเป็นจำนวนมาก โดยเฉพาะเอกสารและงานวิจัยของต่างประเทศ เนื่องจากแนวคิดในการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบได้เกิดขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นเวลานาน โดยได้มีการพัฒนาหลักการและแนวทางปฏิบัติให้เหมาะสมต่อสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจอยู่อย่างต่อเนื่อง การวิจัยครั้งนี้แบ่งการทบทวนเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องออกเป็น 5 ส่วน ดังต่อไปนี้คือ

- 2.1 ข้อมูลเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบ
- 2.2 องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ
- 2.3 คุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบ
- 2.4 การมีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในของคณะกรรมการตรวจสอบ
- 2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 ข้อมูลเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบ

2.1.1 ความหมายของคณะกรรมการตรวจสอบ

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2542 ค: 2) กล่าวไว้ในแนวทางปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบว่า คณะกรรมการตรวจสอบ คือ คณะกรรมการชุดย่อยของคณะกรรมการบริษัท ที่เข้ามาช่วยคณะกรรมการให้ปฏิบัติงานในประเด็นที่อาจถูกมองข้ามและเพื่อให้กิจการมีระบบการกำกับดูแลที่ดี

2.1.2 ประวัติความเป็นมาของคณะกรรมการตรวจสอบในประเทศไทย

แนวคิดเกี่ยวกับการจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบเริ่มมีการพูดถึงและหยิบยกขึ้นมาหารือกันในคณะกรรมการของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แต่ยังไม่มียุติที่มีผลผูกพันบริษัทจดทะเบียนในทางปฏิบัติ จากข้อมูล ณ วันที่ 27 มิถุนายน 2540 ยังไม่มีสถาบันหรือหน่วยงานอื่นบังคับให้บริษัท บริษัทมหาชน หรือรัฐวิสาหกิจต้องจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ คงมีเพียงศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์กรุงเทพ (Bangkok Stock Dealing Center: BSDC) เท่านั้นที่มีข้อกำหนดในการบริหารศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ โดยบังคับให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นภายใต้คณะกรรมการบริหารของศูนย์ (นนทพล นิมสมบุญ, 2540: 68)

ถึงแม้ตลาดหลักทรัพย์จะยังไม่มีข้อกำหนดหรือข้อบังคับให้บริษัทจดทะเบียนต้องจัดตั้ง คณะกรรมการตรวจสอบขึ้นก็ตาม แต่ก็ยังเห็นความเคลื่อนไหวที่ตลาดหลักทรัพย์พยายามศึกษาหาข้อมูลอยู่อย่างต่อเนื่อง โดยในปีพ.ศ. 2539 ตลาดหลักทรัพย์ ได้ให้บริษัทที่ปรึกษาธุรกิจไพร์ชวอเตอร์แฮร์ส จำกัด เป็นผู้ดำเนินโครงการสำรวจความคิดเห็น เกี่ยวกับสถานะของการกำกับดูแลกิจการในประเทศไทย เพื่อให้ทราบถึงปัญหา อุปสรรค หรือข้อจำกัดหากมีการนำมาตรการต่างๆ มาเสนอเป็นข้อพึงปฏิบัติสำหรับบริษัทจดทะเบียน และต่อมาในปี 2540 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้จัดทำหนังสือเรื่อง บทบาท หน้าที่ และความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัทจดทะเบียน (2540: 119 – 120) ซึ่งในขณะนั้นตลาดหลักทรัพย์ใช้คำว่า “คณะกรรมการตรวจสอบการดำเนินงาน” แทนความหมายของ “Audit Committee” โดยตลาดหลักทรัพย์เสนอเป็นข้อพึงปฏิบัติว่า คณะกรรมการบริษัทควรพิจารณาแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบการดำเนินงาน (Audit Committee) เพื่อเป็นการกำกับดูแลการดำเนินงานของบริษัท โดยคณะกรรมการตรวจสอบการดำเนินงานควรประกอบด้วยกรรมการอิสระของบริษัท ที่มีผู้ช่วยและอำนาจที่เพียงพอต่อการปฏิบัติหน้าที่ มีการกำหนดอำนาจและหน้าที่ไว้เป็นลายลักษณ์อักษร มีการประชุมอย่างน้อยปีละ 3 ครั้ง และควรรายงานผลการตรวจสอบให้คณะกรรมการบริษัททราบอย่างสม่ำเสมอ

จากข้อมูลข้างต้นแสดงให้เห็นว่าตลาดหลักทรัพย์ได้มีการศึกษา เตรียมการและสร้างความรู้ ความเข้าใจในกระบวนการพัฒนาระบบการกำกับดูแลกิจการ เพื่อเป็นการเสริมสร้างและยกมาตรฐานขององค์กรในตลาดทุนให้เท่าเทียมกับประเทศอื่นๆ โดยหลังจากที่มีการศึกษาวิจัยแนวคิดเรื่องการกำกับดูแลกิจการมาพอสมควรแล้ว ในปีพ.ศ. 2541 ตลาดหลักทรัพย์จึงได้ออกประกาศคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง ข้อกำหนดเพื่อการดำรงสถานะเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 19 มกราคม 2541 โดยเนื้อหาของประกาศกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องจัดให้มีระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี โดยต้องจัดตั้งมีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) คณะหนึ่งเพื่อกำกับดูแลการดำเนินงานของบริษัทให้ได้มาตรฐาน และเป็นไปในแนวทางที่ถูกต้อง โดยบุคคลดังกล่าวต้องมีคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานตามประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยว่าด้วยคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ทั้งนี้ให้บริษัทจดทะเบียนดำเนินการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2542 รวมถึงบริษัทจดทะเบียนจะต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน (Internal Control) และการตรวจสอบภายใน (Internal Audit) ที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ ตลอดระยะเวลาที่เป็นบริษัทจดทะเบียนด้วย

ในส่วนของคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ตลาดหลักทรัพย์มีการออกเป็นข้อกำหนดถึง 2 ครั้งในระยะเวลาไล่เลี่ยกัน โดยครั้งแรกออกประกาศ

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ลงวันที่ 19 มกราคม 2541 มีเนื้อหาเกี่ยวกับองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ ดังนี้

“ให้คณะกรรมการตรวจสอบประกอบด้วยกรรมการของบริษัท ซึ่งคณะกรรมการของบริษัทแต่งตั้งอย่างน้อย 3 คน เป็นกรรมการตรวจสอบ และกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คน ต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ด้านการบัญชีหรือการเงิน”

จากองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบดังกล่าว มีบริษัทจดทะเบียนส่วนหนึ่งไม่สามารถจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบที่ประกอบไปด้วยกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คน มีความรู้ด้านการบัญชีหรือการเงินตามที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนดได้ จึงร้องขอให้ตลาดหลักทรัพย์พิจารณาข้อกำหนดเรื่องนี้ จนต่อมาในวันที่ 28 มิถุนายน 2542 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้พิจารณาออกประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (ฉบับที่ 1) พ.ศ. 2542 ฉบับใหม่ขึ้นมาแทนประกาศฉบับเดิม โดยตัดข้อกำหนดเรื่อง “กรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คน ต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ด้านการบัญชีหรือการเงิน” ออก มีเนื้อหาเกี่ยวกับองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบดังนี้

“คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทต้องมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- 1) เป็นกรรมการของบริษัท
- 2) ได้รับแต่งตั้งจากคณะกรรมการของบริษัทหรือที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัท และ
- 3) มีจำนวนไม่น้อยกว่า 3 คน”

ประกาศของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยฉบับดังกล่าวยังมีผลบังคับใช้จนถึงปัจจุบัน ตลาดหลักทรัพย์ยังได้ทำโครงการสำรวจ และจัดทำเอกสารเพื่อเผยแพร่แนวคิดด้านการกำกับดูแลกิจการและการจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง เช่น จัดทำรายงานการกำกับดูแลกิจการที่ดี วารสารการกำกับดูแลกิจการที่ดี แนวปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ หลักการกำกับดูแลกิจการ 15 ข้อ และทำโครงการสำรวจเรื่อง ปัญหาและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบในประเทศไทย เป็นต้น

ในส่วนของภาครัฐ ก็มีการดำเนินการด้านการกำกับดูแลกิจการเช่นกัน โดยในปี 2541 คณะรัฐมนตรีมีมติให้ความเห็นชอบในการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ และต่อมาในปี 2543 กระทรวงการคลังได้กำหนดให้กระทรวงและรัฐวิสาหกิจทุกแห่งต้องจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ โดยใช้แนวทางเกี่ยวกับคุณสมบัติและหน้าที่เช่นเดียวกับข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รวมทั้งได้นำรายงานการกำกับดูแลกิจการที่ยกร่างโดยคณะอนุกรรมการพัฒนาระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดีไปปรับใช้เป็นแนวทางสำหรับหน่วยงานภาครัฐ และกำหนดให้การกำกับ

ดูแลกิจการเป็นหัวข้อหนึ่งของการประเมินผลงานรัฐวิสาหกิจประจำปีด้วย (ชวลิต ณะชานันท์, 2545: 95 - 96)

จากประวัติความเป็นมาข้างต้น จะเห็นได้ถึงความพยายามของหน่วยงานต่างๆ ในการผลักดันแนวคิดเรื่องการทำกับดูแลกิจการและการจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบให้เกิดขึ้นในประเทศไทย เพราะทุกฝ่ายต่างตระหนักเป็นอย่างดีว่าคณะกรรมการตรวจสอบเป็นกลไกที่สำคัญอย่างยิ่งในการทำกับดูแลกิจการ การตรวจสอบระบบการบริหารงาน ระบบการควบคุมภายใน และการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินให้เป็นไปอย่างโปร่งใสและเป็นธรรม ซึ่งจะทำให้เกิดความเชื่อมั่นต่อผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย และก่อให้เกิดการพัฒนาองค์กร ตลาดทุน และตลาดเงินของประเทศในที่สุด

2.1.3 หน้าที่ และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

2.1.3.1 หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ

ประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนดหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบไว้ดังนี้ (2542 ข: 3 - 4)

- 1) สอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและเพียงพอ
- 2) สอบทานให้บริษัทมีระบบการควบคุมภายใน และการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิผล
- 3) สอบทานให้บริษัทปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท
- 4) พิจารณา คัดเลือก เสนอแต่งตั้ง และเสนอค่าตอบแทนผู้สอบบัญชีของบริษัท
- 5) พิจารณาการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในกรณีที่เกิดรายการที่เกี่ยวข้องกันหรือรายการที่อาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ให้มีความถูกต้องและครบถ้วน
- 6) จัดทำรายงานการทำกับดูแลกิจการของคณะกรรมการตรวจสอบโดยเปิดเผยไว้ในรายงานประจำปีของบริษัท ซึ่งรายงานดังกล่าวต้องลงนามโดยประธานคณะกรรมการตรวจสอบ
- 7) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่คณะกรรมการบริษัทมอบหมายด้วยความเห็นชอบจากคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในกระบวนการกำกับดูแลกิจการ และมีส่วนในการเสริมสร้างความน่าเชื่อถือของกระบวนการรายงานทางการเงิน เนื่องจากต้องพิจารณาและสอบทานงานต่างๆ ตามหน้าที่ที่กำหนดโดยตลาดหลักทรัพย์ ดังนี้

สอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและเพียงพอ ถือเป็นหน้าที่ในการเพิ่มความเชื่อมั่นต่อผู้มีส่วนได้เสียกับกิจการที่ต้องใช้ข้อมูลในรายงานทางการเงินเพื่อการตัดสินใจทางธุรกิจ คณะกรรมการตรวจสอบควรสอบทานงบการเงินระหว่างกาลและงบการเงินประจำปีก่อนนำเสนอคณะกรรมการบริษัท โดยสอบทานเกี่ยวกับกระบวนการในการรายงานที่มีสาระสำคัญ วิธีปฏิบัติทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ข้อเสนอการแก้ไขปรับปรุงที่เสนอโดยผู้สอบบัญชีภายนอกกว่ามีการปรับปรุงและบันทึกบัญชีไว้ครบถ้วน รวมถึงสอบทานประเด็นด้านการบัญชีหรือการเงินอื่นที่สำคัญที่อาจกระทบต่อความถูกต้องและเพียงพอของรายงานทางการเงิน

สอบทานให้บริษัทมีระบบการควบคุมภายใน และการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิผล เพื่อให้มั่นใจว่าระบบการควบคุมภายในได้ถูกออกแบบและนำมาประยุกต์ใช้กับบริษัทอย่างมีประสิทธิภาพ คณะกรรมการตรวจสอบต้องสอบทานร่วมกับผู้บริหาร ผู้สอบบัญชี และผู้ตรวจสอบภายในเพื่ออภิปรายข้อเสนอแนะที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความเพียงพอและเหมาะสมของระบบการควบคุมภายในที่ได้รับจากผู้สอบบัญชีภายนอก สอบทานคำชี้แจงของฝ่ายบริหารที่ตอบในแต่ละประเด็นที่ผู้สอบบัญชีภายนอกได้รายงานไว้ ติดตามการปรับปรุงแก้ไขในแต่ละประเด็น รวมทั้งสอบทานแผนงานและผลการตรวจสอบของฝ่ายตรวจสอบภายในด้วย

สอบทานให้บริษัทปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท โดยสอบทานร่วมกับนักกฎหมายหรือที่ปรึกษาทางกฎหมายของบริษัทเกี่ยวกับการกระทำที่ผิดจรรยาบรรณหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายของพนักงาน ซึ่งอาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และการปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบริษัท

พิจารณา คัดเลือก เสนอแต่งตั้ง และเสนอค่าตอบแทนผู้สอบบัญชีของบริษัท โดยคณะกรรมการตรวจสอบต้องพิจารณาถึงความชำนาญในการตรวจสอบ ความเป็นอิสระ และประสิทธิภาพในการทำงานของผู้สอบบัญชีอย่างรอบคอบ รวมถึงสอบทานเพื่อให้เกิด

¹ การสอบทาน หมายถึง การทบทวนหรือตรวจสอบการปฏิบัติงาน วิธีการ เงื่อนไข เหตุการณ์หรือรายการต่างๆ ซึ่งต่างจากความหมายของคำว่า "การตรวจสอบ" ซึ่งหมายถึง การตรวจสอบเอกสารหลักฐานเพื่อพิสูจน์ความถูกต้อง (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2538)

ความมั่นใจว่าคำตอบแทนของผู้สอบบัญชีนั้นเพียงพอที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานได้อย่างเต็มกำลังความสามารถ

พิจารณาการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทให้เหมาะสมและเพียงพอ โดยพิจารณาร่วมกับผู้สอบบัญชีภายนอกเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินประจำปี หมายเหตุประกอบงบการเงิน ตลอดจนสารสนเทศทางการเงินที่ปรากฏในรายงานประจำปีที่ยื่นต่อตลาดหลักทรัพย์

จัดทำรายงานการกำกับดูแลกิจการของคณะกรรมการตรวจสอบโดยเปิดเผยไว้ในรายงานประจำปีของบริษัท ซึ่งรายงานดังกล่าวต้องลงนามโดยประธานคณะกรรมการตรวจสอบ โดยเปิดเผยเกี่ยวกับเรื่องต่างๆ เช่น องค์ประกอบและการประชุม ความรับผิดชอบ การปฏิบัติหน้าที่ และข้อเสนอแนะของคณะกรรมการตรวจสอบ เป็นต้น

ส่วนหน้าที่สุดท้ายที่กำหนดไว้ คือ ต้องปฏิบัติตามอื่นใดตามที่คณะกรรมการบริษัทมอบหมาย ด้วยความเห็นชอบจากคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อส่งเสริมให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดี

2.1.3.2 การปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนดการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบไว้ในแนวทางปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบดังนี้ (2542 ค: 15 - 16)

1) คณะกรรมการตรวจสอบควรขอคำอธิบายจากฝ่ายจัดการเกี่ยวกับผลแตกต่างที่สำคัญ ในงบการเงินระหว่างปีปัจจุบันกับปีก่อนๆ (การพิจารณาบททวนนี้อาจทำในที่ประชุมของคณะกรรมการบริษัทก็ได้) และพิจารณาร่วมกับฝ่ายจัดการถึงบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร (Management's Discussion and Analysis หรือ MD&A) ที่ปรากฏในรายงานประจำปี

2) คณะกรรมการตรวจสอบควรสอบถามผู้สอบบัญชีถึงขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีได้พิจารณา ทบทวนบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร และพิจารณาว่าข้อมูลที่ปรากฏในบทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหารและสารสนเทศอื่นใดที่ปรากฏในรายงานประจำปีมีความสอดคล้องกับสารสนเทศที่ปรากฏในงบการเงินหรือไม่ อย่างไร

3) คณะกรรมการตรวจสอบควรขอให้ฝ่ายจัดการและผู้สอบบัญชีรายงานว่ามีปัญหาการรายงานทางการเงินที่สำคัญอะไรบ้างที่ต้องปรึกษาหารือร่วมกันในระหว่างงวดบัญชี และหากมี ฝ่ายจัดการได้มีการแก้ไขแล้วอย่างไร

4) คณะกรรมการตรวจสอบควรประชุมเป็นการเฉพาะกับผู้สอบบัญชีเพื่อขอความเห็นจากผู้สอบบัญชีในเรื่องต่างๆ เช่น คุณภาพของเจ้าหน้าที่การเงินและบัญชี และคณะผู้ตรวจสอบภายในของบริษัท รวมทั้งเรื่องและผู้สอบบัญชีเป็นห่วงมากที่สุด และเขาเชื่อว่ามีสิ่งอื่นอีกหรือไม่ที่ควรปรึกษาหารือร่วมกันกับคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งไม่ได้หยิบยกขึ้นมาหรืออธิบายไว้ที่อื่น

5) คณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการบริษัทควรพิจารณาว่า ควรหรือไม่ที่ผู้สอบบัญชีประชุมกับคณะกรรมการบริษัททั้งคณะเพื่อหารือถึงประเด็นสำคัญๆ เกี่ยวกับงบการเงินและเพื่อตอบข้อซักถามที่กรรมการอื่นหยิบขึ้นมา

6) คณะกรรมการตรวจสอบควรขอคำอธิบายจากผู้อำนวยความสะดวกฝ่ายบัญชีและการเงินของบริษัทและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีหรือกฎเกณฑ์ต่างๆ ของหน่วยงานทางการที่กำกับควบคุมดูแล ที่เกี่ยวข้องกับกิจการและมีผลต่องบการเงินของบริษัท

7) คณะกรรมการตรวจสอบควรหารือร่วมกับฝ่ายบริหารและผู้สอบบัญชีถึงเนื้อหาสำคัญของปัญหาที่หยิบยกขึ้นมาโดยนักกฎหมายภายในและภายนอกบริษัทเกี่ยวกับคดีความในศาล ภาวะที่อาจเกิดขึ้นภายใน สหกิจเรียกร้องหรือการถูกประเมินใดๆ (Claims or Assessments) คณะกรรมการตรวจสอบควรเข้าใจว่าเรื่องต่างๆ ดังกล่าวจะปรากฏในงบการเงินอย่างไร

8) คณะกรรมการตรวจสอบควรทบทวนยอดการตั้งค่าใช้จ่ายค้างจ่ายทางบัญชี การตั้งสำรองหรือประมาณการที่มีอยู่โดยฝ่ายจัดการและเนื้อหาสำคัญที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่องบการเงิน

9) คณะกรรมการตรวจสอบควรดูเกี่ยวกับปัญหาภาษีเงินได้ที่ยื่นต่อกรมสรรพากรว่าจะมีรายการสำคัญใดๆ ที่อาจมีปัญหากับกรมสรรพากร และควรสอบถามเกี่ยวกับสถานภาพของการสำรองภาษีที่เกี่ยวข้อง

10) คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาบททวนหนังสือรับรองจากฝ่ายจัดการของบริษัท (Management Representative Letter) ซึ่งได้ให้กับผู้สอบบัญชี และถามดูว่าเขาได้ประสบกับความยุ่งยากใดๆ ในการได้หนังสือนั้น หรือสิ่งที่รับรอง (Representations) เฉพาะใดๆ ในหนังสือนั้น

11) การดำเนินการอื่นใดที่คณะกรรมการตรวจสอบเห็นสมควร

ผู้เขียนมีความเห็นว่างานที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ ที่ตลาดหลักทรัพย์เสนอไว้ในแนวทางปฏิบัติที่ดีนี้ เป็นแนวทางให้คณะกรรมการตรวจสอบพิจารณาปฏิบัติเพิ่มเติมจากหน้าที่ที่บังคับให้ทำตามประกาศตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งจะทำให้คณะกรรมการ

ตรวจสอบได้รับข้อมูลในประเด็นต่างๆ เพิ่มเติมเพื่อไปสนับสนุนหน้าที่ที่ถูกบังคับให้ทำ โดยงานที่เกี่ยวข้องส่วนใหญ่จะเกี่ยวข้องกับประเด็นการสอบทานรายงานทางการเงิน ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาปฏิบัติเพิ่มเติมเพื่อให้มั่นใจได้ว่ารายงานทางการเงินได้จัดทำขึ้นอย่างถูกต้องเหมาะสม

2.1.3.3 ความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบมีความรับผิดชอบต่อคณะกรรมการบริษัทตามหน้าที่และความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการบริษัท ในขณะที่ความรับผิดชอบในกิจกรรมทุกประการของบริษัทต่อบุคคลภายนอกยังคงเป็นของคณะกรรมการบริษัททั้งคณะ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2542 ค: 8)

2.1.4 การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2542 ค: 9 – 10) ได้จัดทำแนวทางปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับการประชุม ซึ่งเป็นเพียงข้อเสนอแนะเพื่อนำไปสู่การปฏิบัติงานที่ดีไว้ดังนี้

2.1.4.1 วาระการประชุม

1) ในการประชุมแต่ละครั้งควรกำหนดวาระการประชุมไว้ล่วงหน้าอย่างชัดเจน และนำส่งเอกสารประกอบการประชุมให้คณะกรรมการตรวจสอบและผู้เข้าร่วมประชุมเป็นการล่วงหน้าด้วยระยะเวลาพอสมควร เพื่อให้มีเวลาในการพิจารณาเรื่องต่างๆ หรือเรียกขอข้อมูลประกอบการพิจารณาเพิ่มเติม

2) คณะกรรมการตรวจสอบควรจัดให้มีการประชุม เพื่อพิจารณาในเรื่องต่างๆ ตามที่ได้รับมอบหมายดังต่อไปนี้

2.1) การพิจารณางบการเงินและรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชี การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี การดำรงอยู่ของกิจการ การเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีที่สำคัญ รวมถึงเหตุผลของฝ่ายจัดการเกี่ยวกับการกำหนดนโยบายบัญชีก่อนนำเสนอคณะกรรมการบริษัทเพื่อเผยแพร่แก่ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไป

2.2) การพิจารณาระบบการควบคุมภายใน และการตรวจสอบภายใน

2.3) การพิจารณาบททวนแผนการตรวจสอบภายในประจำปี (Audit Plan) ของบริษัท ขั้นตอนการประสานงานของแผนการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องต่างๆ และการประเมินผลการตรวจสอบร่วมกับผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบควรสอบถามถึงขอบเขต

การตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้เพื่อให้มั่นใจว่าแผนการตรวจสอบดังกล่าวจะช่วยให้ตรวจพบการทุจริต หรือข้อบกพร่องต่างๆ ของระบบการควบคุมภายใน

2.4) การพิจารณาร่วมกับผู้ตรวจสอบภายในถึงปัญหาหรือข้อจำกัดที่เกิดขึ้นในระหว่างการตรวจสอบ และทบทวนการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

2.5) การพิจารณาร่วมกับผู้สอบบัญชีถึงปัญหาหรือข้อจำกัดที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบงบการเงิน

2.6) การพิจารณาร่วมกับผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีว่าได้มีการวางแผนเพื่อทบทวนวิธีการและการควบคุมการประมวลผลข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ และสอบถามเกี่ยวกับโครงการรักษาความปลอดภัยโดยเฉพาะ เพื่อป้องกันการทุจริตหรือการใช้คอมพิวเตอร์ไปในทางที่ผิดโดยพนักงานบริษัทหรือบุคคลภายนอก

2.7) การพิจารณาทบทวนรายการที่อาจก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ เช่น รายการที่เกี่ยวข้องกันของบริษัท เป็นต้น

2.8) การปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์

2.9) การปฏิบัติการอื่นใดตามที่คณะกรรมการบริษัทมอบหมาย

2.10) การพิจารณาประเมินผลตนเองเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่และความรับผิดชอบตามที่ได้รับมอบหมาย

2.1.4.2 จำนวนครั้งการประชุม

1) จำนวนครั้งการประชุมในแต่ละปีขึ้นอยู่กับขนาดของธุรกิจ และหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย เพื่อให้การดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ตั้งไว้ โดยทางปฏิบัติทั่วไปคณะกรรมการตรวจสอบมีการประชุมโดยเฉลี่ยปีละ 4 ครั้ง

2) ประธานกรรมการตรวจสอบอาจเรียกประชุมคณะกรรมการตรวจสอบเป็นพิเศษได้หากมีการร้องขอจากกรรมการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชี หรือ ประธานกรรมการบริษัท ให้พิจารณาประเด็นปัญหาที่จำเป็นต้องหารือร่วมกัน

2.1.4.3 ผู้เข้าร่วมประชุม

1) กรรมการตรวจสอบควรเข้าร่วมประชุมคณะกรรมการตรวจสอบทุกครั้ง และคณะกรรมการตรวจสอบต้องกำหนดจำนวนสมาชิกที่จะต้องมาประชุมเพื่อให้การประชุมใช้ได้ตามกฎหมาย

2) คณะกรรมการตรวจสอบอาจเชิญกรรมการหรือผู้บริหารของบริษัท ผู้ตรวจสอบภายใน หรือผู้สอบบัญชีเข้าร่วมประชุมด้วยในเรื่องที่กำหนด เช่น การควบคุมภายใน แผนการตรวจสอบ เป็นต้น

3) คณะกรรมการตรวจสอบควรมีการประชุมกับนักกฎหมายของบริษัทเป็นประจำ หรือประชุมกับนักกฎหมายภายนอกหากเห็นว่าเป็นสิ่งจำเป็นและเหมาะสม เพื่อหารือประเด็นปัญหาทางกฎหมายซึ่งมีหรืออาจมีผลสำคัญต่อการเงินของบริษัท ในกรณีสำคัญและจำเป็น คณะกรรมการตรวจสอบอาจเชิญนักกฎหมายของบริษัท และ/หรือนักกฎหมายภายนอกเข้าร่วมประชุม คณะกรรมการตรวจสอบด้วยก็ได้

2.2 องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

สำหรับประเทศไทยองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบกำหนดโดย 2 หน่วยงานหลัก ได้แก่

1) ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นผู้กำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

2) สำนักวิจัยสภาพและหลักทรัพย์ของรัฐ กระทรวงการคลัง เป็นผู้กำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทย

องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบที่กำหนดโดยหน่วยงานต่างๆ แสดงรายละเอียดได้ดังต่อไปนี้

2.2.1 องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ ตามประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนดองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบไว้ในประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (ฉบับที่ 1) พ.ศ. 2542 ดังนี้

คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทต้องมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- 1) เป็นกรรมการของบริษัท
- 2) ได้รับแต่งตั้งจากคณะกรรมการของบริษัทหรือที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัท และ
- 3) มีจำนวนไม่น้อยกว่า 3 คน

2.2.2 องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ ตามแนวทางปฏิบัติที่ดีของ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ ตามที่ระบุไว้ในแนวทางปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบ มีดังนี้ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2542 ค: 3)

1) ประกอบด้วยกรรมการที่เป็นอิสระอย่างน้อย 3 คน โดยจำนวนสมาชิกควรขึ้นอยู่กับขนาด ขอบเขตความรับผิดชอบ และควรมีประสิทธิภาพในการดำเนินงาน โดยทั่วไปจำนวนสมาชิกจะอยู่ระหว่าง 3 – 5 คน

2) กรรมการตรวจสอบจะต้องมีความชำนาญที่เหมาะสมตามภารกิจที่ได้รับมอบหมาย โดยสมาชิกกรรมการตรวจสอบทุกคนไม่จำเป็นต้องถูกคาดหวังว่าเป็นผู้เชี่ยวชาญทางด้านการบัญชีหรือการเงิน เนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบสามารถเรียกหาคำแนะนำจากผู้เชี่ยวชาญอิสระเฉพาะด้านได้ แต่ต้องเป็นผู้ที่สามารถตั้งคำถามได้อย่างตรงประเด็น และสามารถตีความและประเมินผลของคำตอบที่ได้รับ

3) กรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คนมีความรู้ความเข้าใจหรือมีประสบการณ์ด้านการบัญชีหรือการเงิน และมีความรู้ต่อเนื่องเกี่ยวกับเหตุที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงของการรายงานทางการเงิน ซึ่งจะมีผลให้การดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้น เนื่องจากหน้าที่หลักของคณะกรรมการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมาย คือ สอบทานการรายงานทางการเงินให้มีความถูกต้องที่สุด

4) กรรมการตรวจสอบต้องสามารถอุทิศเวลาอย่างเพียงพอในการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ

5) กรรมการตรวจสอบควรได้รับการอบรมและเสริมสร้างความรู้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอในเรื่องที่เกี่ยวข้องต่อการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้น และควรได้เพิ่มพูนความรู้เกี่ยวกับการดำเนินงานของบริษัทอย่างต่อเนื่องเพื่อเพิ่มประสิทธิผลของคณะกรรมการตรวจสอบ

2.2.3 องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบของรัฐวิสาหกิจ

สำนักกรรัฐวิสาหกิจและหลักทรัพย์ของรัฐ กระทรวงการคลัง (2543: 28 – 29) จัดทำหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบในรัฐวิสาหกิจ โดยกำหนดองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบไว้ดังนี้

คณะกรรมการตรวจสอบ ประกอบด้วยกรรมการอย่างน้อย 3 คน และไม่เกิน 5 คน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับขนาดของแต่ละรัฐวิสาหกิจและขอบเขตความรับผิดชอบในการดำเนินงาน โดยกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คน ต้องมีความรู้ความเข้าใจ หรือมีประสบการณ์ด้านการบัญชีหรือการเงิน

จากข้อมูลข้างต้นเกี่ยวกับองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบที่อ้างอิงมาจากทั้ง 3 แหล่งที่มา สามารถสรุปได้ว่า คณะกรรมการตรวจสอบ จะต้องเป็นกรรมการและต้องได้รับการแต่งตั้งจากคณะกรรมการขององค์กรนั้นๆ จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบต้องไม่น้อยกว่า 3 คน (สำนักรัฐวิสาหกิจและหลักทรัพย์ของรัฐ กระทรวงการคลังได้กำหนดเพิ่มเติมว่าต้องมีจำนวนไม่เกิน 5 คนด้วย) ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับขนาดและขอบเขตในการดำเนินงาน คณะกรรมการตรวจสอบควรมีสมาชิกอย่างน้อย 1 คน เป็นผู้มีความรู้ความเข้าใจ หรือมีประสบการณ์ทางการบัญชีหรือการเงิน ซึ่งข้อกำหนดด้านความรู้ทางการบัญชีหรือการเงินนี้ ตลาดหลักทรัพย์ไม่ได้กำหนดไว้ในประกาศตลาดหลักทรัพย์ แต่หน่วยงานที่กำกับดูแลรัฐวิสาหกิจและในแนวทางปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบได้มีการกำหนดไว้ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าตลาดหลักทรัพย์ควรกำหนดกฎเกณฑ์เรื่องความรู้ความสามารถทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบไว้ในประกาศตลาดหลักทรัพย์ด้วย เพื่อส่งเสริมให้การปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

2.3 คุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบ

จากการศึกษาข้อมูล พบว่าคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบที่สำคัญ และอาจส่งผลต่อประสิทธิผลในการปฏิบัติหน้าที่มีอยู่ 2 ข้อ คือ

2.3.1 ความเป็นอิสระ

2.3.2 ความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงิน

โดยทั้ง 2 ประเด็นข้างต้นมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.3.1 ความเป็นอิสระ

ความเป็นอิสระเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งที่จะช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นว่ากรรมการตรวจสอบจะทำหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายได้อย่างตรงไปตรงมา ตรงตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ การศึกษาวิจัยในอดีตต่างก็พบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบ กับประสิทธิผลของการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบในด้านต่างๆ รวมถึงความเป็นอิสระยังมีความสัมพันธ์กับการลดลงของการเกิดการทุจริตในงบการเงินอีกด้วย

หลักเกณฑ์ด้านความเป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสำนักรัฐวิสาหกิจและหลักทรัพย์ของรัฐ กระทรวงการคลังกำหนดไว้ในหัวข้อ คุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบ มีรายละเอียดดังนี้

2.3.1.1 คุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียน

ประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กำหนดคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบไว้ดังนี้ (2542 ข: 2 – 3)

1) ถือหุ้นไม่เกินร้อยละ 5 ของทุนชำระแล้วของบริษัท บริษัทในเครือ บริษัทร่วมหรือบริษัทที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ให้นับรวมหุ้นที่ถือโดยผู้ที่เกี่ยวข้องด้วย

2) เป็นกรรมการที่ไม่มีส่วนร่วมในการบริหารงานในบริษัท บริษัทในเครือ บริษัทร่วม บริษัทที่เกี่ยวข้อง หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท รวมทั้งไม่เป็นลูกจ้าง พนักงาน หรือที่ปรึกษาที่ได้รับเงินเดือนประจำจากบริษัท บริษัทในเครือ บริษัทร่วม บริษัทที่เกี่ยวข้อง หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท

3) เป็นกรรมการที่ไม่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมทั้งในด้านการเงินและบริหารงานของบริษัท บริษัทในเครือ บริษัทร่วม หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท และรวมถึงไม่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียในลักษณะดังกล่าวในเวลา 1 ปีก่อนได้รับการแต่งตั้ง เป็นกรรมการตรวจสอบ ยกเว้นคณะกรรมการของบริษัทได้พิจารณาอย่างรอบคอบแล้วเห็นว่าการเคยมีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียนั้นจะไม่มีผลกระทบต่อปฏิบัติหน้าที่และการให้ความเห็นที่เป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบ

4) เป็นกรรมการที่ไม่ใช่เป็นผู้ที่เกี่ยวข้องหรือญาติสนิทของผู้บริหาร หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท

5) เป็นกรรมการที่ไม่ได้รับการแต่งตั้งขึ้นเป็นตัวแทนเพื่อรักษาผลประโยชน์ของกรรมการบริษัท ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ หรือผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท

6) สามารถปฏิบัติหน้าที่และแสดงความเห็นหรือรายงานผลการปฏิบัติตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการของบริษัทได้โดยอิสระ โดยไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้บริหารหรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท รวมทั้งผู้ที่เกี่ยวข้องหรือญาติสนิทของบุคคลดังกล่าว

2.3.1.2 คุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบของรัฐวิสาหกิจ

สำนักการวิสาหกิจและหลักทรัพย์ของรัฐ กระทรวงการคลัง กำหนดคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบไว้ดังนี้ (2543: 29 – 30)

1) เป็นกรรมการในรัฐวิสาหกิจนั้นแต่ต้องไม่เป็นกรรมการที่ได้รับมอบหมายให้เป็นกรรมการบริหาร

2) ไม่เป็นข้าราชการประจำที่ดำรงตำแหน่งในกระทรวงเจ้าสังกัดของรัฐวิสาหกิจนั้น

3) ไม่เป็นข้าราชการการเมือง ผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง สมาชิกสภาท้องถิ่น ผู้บริหารท้องถิ่น ที่ปรึกษาทางการเมือง กรรมการบริหารพรรคการเมือง หรือเจ้าหน้าที่ของพรรคการเมือง

4) เป็นผู้ที่มีความเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป

5) ไม่เป็นพนักงาน ลูกจ้าง หรือที่ปรึกษาที่ได้รับเงินเดือนหรือค่าตอบแทนประจำจากรัฐวิสาหกิจ รวมทั้งบริษัทในเครือ บริษัทร่วม บริษัทที่เกี่ยวข้อง หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของรัฐวิสาหกิจนั้น

6) ไม่เป็นผู้ที่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียส่วนตัวไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม รวมถึงไม่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียในลักษณะธุรกรรมใดๆ ของรัฐวิสาหกิจนั้นในเวลา 1 ปีก่อนได้รับการแต่งตั้งเป็นกรรมการตรวจสอบ

7) ไม่เป็นญาติสนิทของผู้บริหารหรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของรัฐวิสาหกิจนั้น

8) เป็นผู้ที่สามารถปฏิบัติหน้าที่ และแสดงความเห็นหรือรายงานผลการปฏิบัติงานตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายโดยไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของกรรมการ หรือผู้บริหาร หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของรัฐวิสาหกิจดังกล่าว

9) สามารถอุทิศเวลาอย่างเพียงพอในการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ จากคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบที่หน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการของไทยได้กำหนดขึ้นนั้น ได้กล่าวถึงประเด็นเรื่องความเป็นอิสระว่า กรรมการตรวจสอบต้องเป็นผู้ที่ไม่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสีย ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมกับบริษัท ซึ่งหากพิจารณาความหมายของคำว่า “ผลประโยชน์หรือส่วนได้เสีย” ตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แล้ว ผู้เขียนตีความว่า การมีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสีย เกิดจากการมีความสัมพันธ์กัน ใน 2 ลักษณะดังต่อไปนี้

1) **มีความสัมพันธ์ในเชิงบริหาร** ความสัมพันธ์ดังกล่าวได้แก่ การที่กรรมการตรวจสอบได้รับการแต่งตั้งมาจากกรรมการบริหารของกิจการ หรือกรรมการตรวจสอบเป็นญาติสนิทกับผู้บริหารของกิจการ เพราะถือว่าการมีตำแหน่งหน้าที่ในการบริหารกิจการดังกล่าว ทำให้กรรมการตรวจสอบมีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียกับกิจการโดยตรง เนื่องจากฝ่ายบริหารของกิจการจะได้รับผลตอบแทนจากผลการดำเนินงานของกิจการ ไม่ว่าจะ เป็นผลตอบแทนในรูปแบบเงินเดือนประจำ โบนัส และผลประโยชน์อื่นๆ ดังนั้นตลาดหลักทรัพย์ฯ จึงกำหนดมิให้กรรมการตรวจสอบได้รับการแต่งตั้งมาจากกรรมการบริหาร เนื่องจากการมีส่วนเกี่ยวข้องดังกล่าวจะกระทบต่อการปฏิบัติงานและการแสดงความเห็นอย่างเป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบได้

2) **มีความสัมพันธ์ในเชิงทุน** ความสัมพันธ์ดังกล่าวได้แก่ การที่กรรมการตรวจสอบเข้าไปมีส่วนเป็นเจ้าของกิจการในฐานะผู้ถือหุ้น ซึ่งผู้ถือหุ้นถือเป็นบุคคลที่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียกับกิจการโดยตรง เนื่องจากเป็นผู้ที่ได้รับผลตอบแทนจากการลงทุนในรูปแบบเงินปันผล การเข้าไปถือหุ้นในสัดส่วนที่สูงหรือมีความสัมพันธ์เป็นผู้ที่เกี่ยวข้องหรือญาติสนิทกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่จึงกระทบต่อการปฏิบัติหน้าที่อย่างเป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบได้ ตลาดหลักทรัพย์ฯ จึงกำหนดคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบ ให้กรรมการตรวจสอบถือหุ้นในกิจการได้ไม่เกินร้อยละ

5 ของทุนชำระแล้วของบริษัท บริษัทในเครือ บริษัทร่วม หรือบริษัทที่เกี่ยวข้อง (โดยให้นับรวมหุ้นที่ถือโดยผู้ที่เกี่ยวข้องด้วย) ทั้งนี้จากการศึกษาข้อกำหนดของหน่วยงานในต่างประเทศพบว่าในบางประเทศมีการกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นที่แตกต่างกันไป เช่น กำหนดให้ถือหุ้นได้ไม่เกินร้อยละ 10 ซึ่งการกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นนั้นมาจากการพิจารณาของตลาดหลักทรัพย์ฯ ตามความเหมาะสมของสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจของประเทศนั้นๆ เพื่อป้องกันการเกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflict of Interest) ที่อาจเกิดขึ้น

จากการตีความคำว่า “ผลประโยชน์หรือส่วนได้เสีย” ดังกล่าว เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับข้อกำหนดด้านคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบพบว่า ตลาดหลักทรัพย์กำหนดคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบโดยคำนึงถึงประเด็นด้านผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียของกรรมการตรวจสอบโดยครบถ้วนแล้ว แต่ยังคงขาดการอธิบายหรือยกตัวอย่างเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจได้ง่ายขึ้น เช่น จากคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบข้อหนึ่งที่กำหนดไว้ว่า กรรมการตรวจสอบต้องไม่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมทั้งในด้านการเงินและบริหารงานของบริษัทหรือรัฐวิสาหกิจนั้นๆ ตลาดหลักทรัพย์ยังไม่มีมติความว่าผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียนั้นหมายถึงอะไรบ้าง ซึ่งอาจเกิดประเด็นคำถามตามมา เช่น เรื่องโบนัสที่บริษัทหรือรัฐวิสาหกิจจ่ายตอบแทนให้แก่คณะกรรมการตรวจสอบ จะถือเป็นผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียด้านการเงินและการบริหารงานที่กรรมการตรวจสอบได้รับจากบริษัทหรือไม่

จากการสอบถามข้อมูล ได้รับคำตอบจากฝ่ายกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ว่า

“การที่กรรมการตรวจสอบรับโบนัส อาจถือได้ว่ากรรมการตรวจสอบมีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียทางอ้อมในด้านการเงินและการบริหารงานของบริษัท อย่างไรก็ตาม หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าการที่กรรมการตรวจสอบได้รับโบนัส เนื่องจากดำรงตำแหน่งกรรมการบริษัทเช่นเดียวกับที่กรรมการบริษัทท่านอื่นๆ ได้รับ ก็ไม่ถือว่าการรับโบนัสดังกล่าวทำให้ขาดคุณสมบัติในการเป็นกรรมการตรวจสอบ”

จากคำอธิบายดังกล่าว สรุปได้ว่าโบนัสถือเป็นผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียทางอ้อม ที่ทำให้กรรมการตรวจสอบขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ เพราะการจ่ายโบนัสขึ้นอยู่กับรายได้หรือกำไรของกิจการ ซึ่งอาจก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างกรรมการตรวจสอบกับผู้ถือหุ้นของบริษัทได้ ดังนั้นกรรมการตรวจสอบจึงไม่ควรได้รับโบนัสเป็นค่าตอบแทนบริษัทหรือองค์กรควรพิจารณาให้ค่าตอบแทนแก่กรรมการตรวจสอบในรูปแบบอื่น เช่น ค่าตอบแทนประจำ (Retainer) และเบี้ยประชุม (Fee) เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาการขาดความเป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบที่อาจเกิดขึ้นตามมา

จากคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบข้อหนึ่งที่กำหนดไว้ว่า กรรมการตรวจสอบต้องไม่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมทั้งในด้านการเงินและบริหารงานของบริษัทหรือรัฐวิสาหกิจนั้นๆ ตลาดหลักทรัพย์ยังไม่มีมติความเห็นว่าผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียนั้นหมายถึงอะไรบ้าง ซึ่งอาจเกิดประเด็นคำถามตามมา เช่น เรื่องโบนัสที่บริษัทหรือรัฐวิสาหกิจจ่ายตอบแทนให้แก่คณะกรรมการตรวจสอบ จะถือเป็นผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียด้านการเงินและการบริหารงานที่กรรมการตรวจสอบได้รับจากบริษัทหรือไม่

จากการสอบถามข้อมูล ได้รับคำตอบจากฝ่ายกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ว่า

“การที่กรรมการตรวจสอบรับโบนัส อาจถือได้ว่ากรรมการตรวจสอบมีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียทางอ้อมในด้านการเงินและการบริหารงานของบริษัท อย่างไรก็ตาม หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าการที่กรรมการตรวจสอบได้รับโบนัส เนื่องจากดำรงตำแหน่งกรรมการบริษัทเช่นเดียวกับที่กรรมการบริษัทท่านอื่นๆ ได้รับ ก็ไม่ถือว่าการรับโบนัสดังกล่าวทำให้ขาดคุณสมบัติในการเป็นกรรมการตรวจสอบ”

จากคำอธิบายดังกล่าว สรุปได้ว่าโบนัสถือเป็นผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียทางอ้อม ที่ทำให้กรรมการตรวจสอบขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ เพราะการจ่ายโบนัสขึ้นอยู่กับรายได้หรือกำไรของกิจการ ซึ่งอาจก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างกรรมการตรวจสอบกับผู้ถือหุ้นของบริษัทได้ ดังนั้นกรรมการตรวจสอบจึงไม่ควรได้รับโบนัสเป็นค่าตอบแทนบริษัทหรือองค์กรควรพิจารณาให้ค่าตอบแทนแก่กรรมการตรวจสอบในรูปแบบอื่น เช่น ค่าตอบแทนประจำ (Retainer) และเบี้ยประชุม (Fee) เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาการขาดความเป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบที่อาจเกิดขึ้นตามมา

จากหลักเกณฑ์ด้านความเป็นอิสระของหน่วยงานในประเทศไทย ต่อไปเป็นการนำเสนอหลักเกณฑ์ของหน่วยงานในต่างประเทศ ซึ่งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2542 ง: 9 – 12) ได้สรุปข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระของหน่วยงานต่างประเทศ ไว้ดังต่อไปนี้

ตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก (New York Stock Exchange: NYSE) ระบุว่าบุคคลดังต่อไปนี้มีความเป็นอิสระไม่เพียงพอที่จะเป็นกรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบ

- 1) เจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างของบริษัทหรือบริษัทในเครือ
- 2) ญาติสนิทของเจ้าหน้าที่บริหาร
- 3) ที่ปรึกษาด้านต่างๆ
- 4) ที่ปรึกษากฎหมาย
- 5) ที่ปรึกษาที่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัท หรือบริษัทส่วนตัวของกรรมการในบริษัทนั้นๆ

จากข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์กดังกล่าว มีข้ออนุโลมสำหรับผู้เคยเป็นเจ้าของหน้าที่ของบริษัทที่อาจถือได้ว่าเป็นอิสระถ้าหาก

- 1) คณะกรรมการบริษัทเห็นว่ามี “ความเป็นอิสระ” เพียงพอ
- 2) กรรมการนั้นๆ สามารถใช้ดุลพินิจอย่างอิสระ และสามารถช่วยงานสำคัญๆ ของคณะกรรมการตรวจสอบได้อย่างเต็มที่

เมื่อพิจารณาอย่างเคร่งครัดจะพบว่าจากคำจำกัดความของตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก มีข้อควรสังเกตว่า คณะกรรมการบริษัทมีดุลพินิจสูงสุดในการตัดสินใจว่าผู้ที่จะเข้ามาเป็นกรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบมี “ความเป็นอิสระ” หรือไม่เพียงใด

ตามกฎหมายของ The Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act (FDICIA) ในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งใช้บังคับแก่บริษัทประกันภัยที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ FDICIA กำหนดว่ากรรมการทุกท่านในคณะกรรมการตรวจสอบต้องเป็นบุคคลภายนอก ซึ่งเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการ

จากการตีความกฎหมายฉบับนี้พอจะสรุปได้ว่า กรรมการที่ได้รับการตัดสินว่า “มีความเป็นอิสระจากฝ่ายจัดการ” คือ

- 1) กรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบต้องไม่มีธุรกิจหรือความสัมพันธ์ใดๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อการใช้ดุลพินิจอย่างเสรี
- 2) กรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อมในการตัดสินใจเรื่องแผนการออกหุ้น หรือการเพิ่มทุนของบริษัท
- 3) คณะกรรมการบริษัทต้องเป็นผู้วางหลักเกณฑ์ต่างๆ ว่า “ความเป็นอิสระ” ของกรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบจะเกิดขึ้นได้อย่างไร

สถาบันนักกฎหมายแห่งสหรัฐอเมริกา (The American Law Institute: ALI) ได้ทำการศึกษาถึงความเป็นอิสระของกรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบไว้โดยย่อดังนี้

- 1) กรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบต้องไม่เป็นพนักงานของบริษัท หากเคยเป็นพนักงานของบริษัทต้องพ้นสภาพการเป็นพนักงานของบริษัทมาแล้วไม่น้อยกว่า 2 ปี
- 2) กรรมการส่วนใหญ่ของคณะกรรมการตรวจสอบต้องไม่มี “ความสัมพันธ์ใกล้ชิด” (Significant Relationships) กับผู้บริหารระดับสูงของบริษัท
- 3) “ความสัมพันธ์ใกล้ชิด” กับผู้บริหารระดับสูงของบริษัท หมายถึง การมีความสัมพันธ์ดังต่อไปนี้
 - 3.1) เป็นญาติกับผู้บริหารระดับสูงและครอบครัว (ทั้งในปัจจุบันและในรอบระยะเวลา 2 ปีที่ผ่านมา)

3.2) มีการรับ – จ่ายผลประโยชน์กับบริษัทเกินกว่าวงเงิน 200,000 เหรียญสหรัฐ หรือสามารถคำนวณได้ว่ามีมูลค่าเกินกว่าวงเงิน 200,000 เหรียญสหรัฐ

3.3) เป็นผู้บริหารที่มีบทบาทสำคัญของบริษัทตลอดเวลา 2 ปีที่ผ่านมา และมีการรับจ่ายทางการค้าเกินกว่าวงเงิน 200,000 เหรียญสหรัฐ หรือเกินกว่าร้อยละ 5 ของรายได้เบื้องต้น

3.4) เป็นผู้มีความสัมพันธ์กับสำนักงานกฎหมาย ซึ่งเป็นที่ปรึกษาของบริษัท

4) เป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างของบริษัทหรือบริษัทในเครือที่พ้นสภาพของการเป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างของบริษัทเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี นับถึงวันที่ได้รับการเสนอชื่อแต่งตั้ง

5) ไม่เป็นผู้สมรสหรือญาติของเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างของบริษัท

6) ไม่เป็นผู้ถือหุ้น หรือมีส่วนในการควบคุมการออกเสียงในบริษัท (ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม) ตั้งแต่ร้อยละ 10 ของหุ้นทั้งหมด

7) กรรมการนั้นๆ ไม่มีส่วนได้เสียทางการเงิน (Director's net worth) เกินกว่าร้อยละ 10 ของสินทรัพย์สุทธิของกรรมการนั้น และได้รับเงินเชื่อจากองค์กรเกินกว่าร้อยละ 15 ของมูลค่าสินทรัพย์ของกรรมการนั้น

8) ไม่เป็นลูกค้ารายใหญ่ของบริษัทที่เป็นองค์กรขนาดใหญ่ ที่มีสินทรัพย์รวมมากกว่า 3,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ลูกค้ารายใหญ่นี้ หมายถึง บุคคลที่มีสินเชื่อรวมกันแล้วสูงกว่าร้อยละ 1.25 ของทรัพย์สินรวมของบริษัท หรือหมายถึง ผู้ที่มีส่วนทำให้กำไรเบื้องต้นขององค์กรกระทบกระเทือนเกินกว่าร้อยละ 1 ของกำไรเบื้องต้นรวมขององค์กร

กฎหมายเกี่ยวกับสถาบันการเงินของประเทศแคนาดา (The Bank Act, Trust & Loan Companies Act, and Insurance Companies Act) ที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ 1 มิถุนายน ค.ศ. 1992 ได้ระบุถึง “ความเป็นอิสระ” ของกรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบไว้โดยย่อดังนี้

- 1) กรรมการทุกท่านต้องไม่เป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างของบริษัทและของบริษัทในเครือ
- 2) กรรมการส่วนใหญ่ของคณะกรรมการตรวจสอบต้อง “ไม่มีส่วนเกี่ยวข้อง” กับบริษัท
- 3) “ส่วนเกี่ยวข้อง” กับบริษัท ได้แก่ ผู้ถือหุ้นใหญ่ คู่ค้ารายใหญ่ และผู้ถือหุ้นของบริษัท

คณะกรรมการ Cadbury แห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษ กำหนดถึง “ความเป็นอิสระ” ของกรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบไว้ดังนี้

- 1) กรรมการต้องไม่ใช่ผู้ที่เป็นกรรมการบริหาร
- 2) ไม่เกี่ยวข้องกับผลตอบแทนของกรรมการบริษัท และไม่เป็นผู้ถือหุ้น
- 3) คณะกรรมการบริษัทมีอำนาจในการตัดสินใจว่ากรรมการท่านใดในคณะกรรมการตรวจสอบ มี “ความเป็นอิสระ” เพียงพอที่จะปฏิบัติงานในคณะกรรมการตรวจสอบหรือไม่

จากข้อมูลข้างต้น ผู้เขียนทำการสรุปเปรียบเทียบข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กับข้อกำหนดของหน่วยงานในต่างประเทศ ได้ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 2.1 เปรียบเทียบข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระของหน่วยงานต่างๆ

ข้อกำหนด	หน่วยงาน	SET (1)	NYSE (2)	FDICIA (3)	ALI (4)	Canada (5)	Cadbury (6)
1. ไม่เป็นเจ้าของหน้าที่ พนักงาน ลูกจ้าง ที่ปรึกษาที่ได้รับเงินเดือนประจำของบริษัท		✓	✓	✓	✓ (ก)	✓	✓
2. ไม่เป็นกรรมการที่มีส่วนร่วมในการบริหารงานของบริษัท		✓	✓	✓	✓ (ข)	✓	✓
3. ไม่เป็นผู้ถือหุ้น		✗ (ค)	✗	✗	✗ (ง)	✓	✓
4. ไม่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมทั้งในด้านการเงินและบริหารงานของบริษัท		✓	✓	✓	✓ (จ)	✓	✓
5. ไม่เป็นผู้ที่เกี่ยวข้องหรือญาติสนิทของผู้บริหาร หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท		✓	✓	✓	✓	✓	✓
6. ไม่ได้รับการแต่งตั้งขึ้นเป็นตัวแทนเพื่อรักษาผลประโยชน์ของกรรมการบริษัท หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่		✓	✓	✓	✓	✓	✓
7. ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อมในแผนการออกหุ้น หรือการเพิ่มทุนของบริษัท		✗	✗	✓	✗	✗	✗
8. ให้คณะกรรมการบริษัทที่มีดุลพินิจสูงสุดในการตัดสินเรื่องความเป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบ		✓ (ฉ)	✓	✓	✗	✗	✓

หมายเหตุที่ 1 คำอธิบาย

(ก) หากเคยเป็นต้องพ้นสภาพมาแล้วอย่างน้อย 2 ปี

(ข) ไม่เป็นผู้บริหารที่มีบทบาทสำคัญของบริษัทตลอดเวลา 2 ปีที่ผ่านมา และมีการรับจ่ายทางการค้าเกินกว่าวงเงิน 200,000 เหรียญสหรัฐ หรือเกินกว่าร้อยละ 5 ของรายได้เบื้องต้น

(ค) อนุญาตให้ถือหุ้นได้ไม่เกินร้อยละ 5

(ง) อนุญาตให้ถือหุ้นได้ไม่เกินร้อยละ 10

(จ) ไม่มีส่วนได้เสียทางการเงินเกินกว่าร้อยละ 10 ของสินทรัพย์สุทธิของกรรมกรณั้ และได้รับสินเชื่อกจากองค์กรเกินกว่าร้อยละ 15 ของมูลค่าสินทรัพย์ของกรรมกรณั้

(ฉ) ให้คณะกรรมการบริษัทเป็นผู้พิจารณาความเป็นอิสระ ในกรณีที่กรรมการตรวจสอบมีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมทั้งในด้านการเงินและบริหารงานของบริษัท ในระยะเวลา 1 ปี ก่อนได้รับแต่งตั้งเป็นกรรมการตรวจสอบ

หมายเหตุที่ 2 ชื่อเต็มของข้อกำหนด

(1) ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(2) ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก

(3) ข้อกำหนดตามกฎหมายของ The Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act (FDICIA)

(4) ข้อกำหนดของสถาบันนักกฎหมายแห่งสหรัฐอเมริกา (The American Law Institute: ALI)

(5) ข้อกำหนดตามกฎหมายเกี่ยวกับสถาบันการเงินของประเทศแคนาดา (The Bank Act, Trust & Loan Companies Act, and Insurance Companies Act)

(6) ข้อกำหนดของคณะกรรมการ Cadbury แห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษ

จากการศึกษาข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบจากหน่วยงานต่างๆ ข้างต้น สรุปได้ว่าข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับข้อกำหนดของหน่วยงานต่างประเทศ มีความแตกต่างกันในประเด็นเรื่อง การถือหุ้น ซึ่งข้อกำหนดของบางหน่วยงานไม่ให้กรรมการตรวจสอบถือหุ้นของบริษัทหรือบริษัทที่เกี่ยวข้องเลย แต่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย อนุญาตให้กรรมการตรวจสอบถือหุ้นได้แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 5 ของทุนจดทะเบียน เพราะถ้าให้กรรมการตรวจสอบถือหุ้นได้โดยไม่จำกัดแล้วอาจส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระได้ แต่หากไม่ให้กรรมการตรวจสอบถือหุ้นเลยก็อาจเกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างกรรมการกับผู้ถือหุ้น ตามที่มีผู้ศึกษาไว้ในทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ซึ่งตามทฤษฎีนี้มีวิธีลดความขัดแย้งด้วยการให้คณะกรรมการเข้ามาถือหุ้นของบริษัท เพราะจะทำให้ผลประโยชน์ของกรรมการตรวจสอบและผู้ถือหุ้นเป็นไปในทิศทางเดียวกัน กรรมการตรวจสอบจะมีส่วนได้เสียเช่นเดียวกับผู้ถือหุ้นของบริษัท ซึ่งถือเป็นแรงจูงใจให้กรรมการตรวจสอบตั้งใจในการทำงานให้กับบริษัทมากยิ่งขึ้น ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าตลาดหลักทรัพย์ได้จัดทำข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระไว้ค่อนข้างรัดกุมแล้ว เนื่องจากการศึกษาถึงแนวคิด แนวปฏิบัติ รวมถึงข้อดีข้อเสียจากสถาบันและองค์กรชั้นนำของ

โลกที่ได้มีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบมาก่อนประเทศไทย และนำแนวคิดดังกล่าวมาประยุกต์เป็นข้อกำหนดให้เข้ากับสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจของประเทศไทยได้อย่างเหมาะสม

2.3.2 ความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงิน

ความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงิน ถือเป็นเรื่องที่หน่วยงานต่างๆ ที่มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการทั้งในและต่างประเทศให้ความสำคัญเป็นอย่างมาก โดยส่วนใหญ่มักจะกำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบต้องมีสมาชิกอย่างน้อย 1 คน มีความรู้ด้านการบัญชีหรือการเงิน เพราะหน้าที่หลักของคณะกรรมการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการบริษัทคือ สอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินที่ถูกต้องและเหมาะสม มีระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพ รวมถึงพิจารณาการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในกรณีที่เกิดรายการที่เกี่ยวข้องกันหรือรายการที่อาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์นี้ให้มีความถูกต้องครบถ้วน หน้าที่เหล่านี้คณะกรรมการตรวจสอบจะสามารถปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น หากสมาชิกของคณะกรรมการตรวจสอบมีความรู้ความเข้าใจทางการบัญชีหรือการเงิน

การที่กรรมการตรวจสอบจะมีคุณสมบัติด้านความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงินนั้น มีความหมายครอบคลุมถึงการมีประสบการณ์ทำงาน หรือมีวุฒิการศึกษาทางการบัญชีหรือการเงินด้วย โดยสามารถสรุปความหมายของคำที่เกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจทางการบัญชีหรือการเงินที่หน่วยงานต่างๆ ในประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดไว้ได้ดังตารางต่อไปนี้ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2544 ก: 130 – 131; Alston&Bird LLP, 2003: 7 – 9)

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 2.2 ความหมายของคำที่เกี่ยวข้องกับความรู้ความเข้าใจทางการบัญชีหรือการเงิน

หน่วยงาน/ ข้อกำหนด	ความหมาย Financial Literacy	ความหมาย Financial Expertise
กฎหมาย Sarbanes – Oxley Act ²		<p>ผู้ที่จะยอมรับได้ว่ามี financial expertise จะต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติครบทั้ง 5 ข้อ ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) มีความรู้ความเข้าใจในหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) และงบการเงิน 2) สามารถประเมินหลักการบัญชีเกี่ยวกับการประมาณการ เกณฑ์คงค้าง และการตั้งสำรองได้ 3) มีประสบการณ์ในการจัดทำ ตรวจสอบ วิเคราะห์ และประเมินงบการเงินที่มีความซับซ้อน 4) มีความรู้ความเข้าใจในระบบการควบคุมภายใน และกระบวนการรายงานทางการเงิน 5) มีความรู้ความเข้าใจในหน้าที่งานของคณะกรรมการตรวจสอบ
NYSE	คณะกรรมการบริษัทเป็นผู้พิจารณาคุณสมบัติดังกล่าวในเชิงธุรกิจ หรืออาจกำหนดระยะเวลาที่เหมาะสมให้กรรมการตรวจสอบนั้นพัฒนาให้มีคุณสมบัติดังกล่าว ภายหลังจากแต่งตั้งเป็นกรรมการตรวจสอบแล้ว	
NASD ³	ความสามารถในการอ่านและเข้าใจงบการเงินขั้นพื้นฐาน อันประกอบด้วยงบดุล งบกำไรขาดทุนและงบกระแสเงินสด หรือสามารถมีคุณสมบัติดังกล่าวได้ภายในระยะเวลาที่เหมาะสม ภายหลังจากแต่งตั้งเป็นกรรมการตรวจสอบแล้ว	

² Sarbanes – Oxley Act เป็นกฎหมายเพื่อปฏิรูปการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 30 กรกฎาคม 2545

³ NASD ย่อมาจากคำว่า The National Association of Securities Dealers ในที่นี้หมายถึง สมาคมผู้ค้าหลักทรัพย์แห่งชาติของสหรัฐอเมริกา

ตารางที่ 2.2 ความหมายของคำที่เกี่ยวข้องกับความรู้ความเข้าใจทางการบัญชีหรือการเงิน (ต่อ)

หน่วยงาน/ ข้อกำหนด	ความหมาย Financial Literacy	ความหมาย Financial Expertise
BRC	ความสามารถในการอ่านและเข้าใจงบการเงินขั้นพื้นฐาน อันประกอบด้วยงบดุล งบกำไรขาดทุนและงบกระแสเงินสด หรือสามารถมีคุณสมบัติดังกล่าวได้ภายในระยะเวลาที่เหมาะสมภายหลังการแต่งตั้งเป็นกรรมการตรวจสอบแล้ว	การมีประสบการณ์การทำงานด้านการบัญชีหรือการเงิน, ประกาศนียบัตรด้านวิชาชีพการบัญชี หรือมีประสบการณ์อื่นเทียบเท่า หรือมีประวัติที่มีผลต่อการพัฒนาความรู้ความชำนาญระดับสูงด้านการเงิน ประกอบด้วยประวัติการดำรงตำแหน่งประธานกรรมการบริหาร ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีและการเงิน หรือเจ้าหน้าที่อาวุโสอื่นที่รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลด้านการเงิน

จากตารางข้างต้นที่แสดงความหมายของคำว่า Financial Literacy และ Financial Expertise สามารถสรุปได้ว่า

ความสามารถในการอ่านและเข้าใจงบการเงินขั้นพื้นฐาน (Financial Literacy) หมายถึง ความสามารถในการอ่านและเข้าใจงบการเงินขั้นพื้นฐาน อันประกอบด้วยงบดุล งบกำไรขาดทุนและงบกระแสเงินสด หรือสามารถมีคุณสมบัติดังกล่าวได้ภายในระยะเวลาที่เหมาะสมภายหลังการแต่งตั้งเป็นกรรมการตรวจสอบแล้ว

ความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงิน (Financial Expertise) หมายถึง การมีความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษ และการมีประสบการณ์การทำงานด้านการบัญชีหรือการเงิน โดยวัดจากการได้ประกาศนียบัตรด้านวิชาชีพการบัญชี หรือมีประสบการณ์อื่นเทียบเท่า หรือมีประวัติที่มีผลต่อการพัฒนาความรู้ความชำนาญระดับสูงด้านการเงิน ประกอบด้วยประวัติการดำรงตำแหน่งประธานกรรมการบริหาร ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีและการเงิน หรือเจ้าหน้าที่อาวุโสอื่นที่รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลด้านการเงิน

ต่อไปจะเป็นการนำเสนอข้อกำหนดเกี่ยวกับความรู้ความสามารถทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบที่กำหนดโดยหน่วยงานต่างๆ ทั้งในและต่างประเทศ ดังแสดงในตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 2.3 ข้อกำหนดเกี่ยวกับความรู้ความสามารถทางการบัญชีหรือการเงินของ
คณะกรรมการตรวจสอบ

หน่วยงาน	ข้อกำหนดด้านความรู้ความสามารถทางการบัญชีหรือการเงิน
ข้อกำหนดตามกฎหมาย Sarbanes – Oxley Act	สมาชิกอย่างน้อย 1 คนต้องเป็นผู้เชี่ยวชาญทางการเงิน ตามคำนิยามที่กำหนดโดยคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (Securities and Exchange Commission: SEC) ซึ่งคำนิยามโดยสรุปคือ ต้องเป็นผู้มีความรู้ความเข้าใจในหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและงบการเงิน มีประสบการณ์ในการจัดทำหรือตรวจสอบงบการเงินที่มีความซับซ้อน มีประสบการณ์เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในทางการบัญชี และมีความรู้ความเข้าใจในหน้าที่งานของคณะกรรมการตรวจสอบ
ข้อกำหนดของ NYSE	กรรมการตรวจสอบทุกคนต้องมีความสามารถในการอ่านและเข้าใจงบการเงินขั้นพื้นฐาน และกรรมการอย่างน้อย 1 คน ต้องมีความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษ ทางการบัญชีหรือเกี่ยวข้องกับการบริหารการเงิน (คณะกรรมการบริษัทเป็นผู้พิจารณาคคุณสมบัติดังกล่าวในเชิงธุรกิจ)
ข้อกำหนดของ NASD	กรรมการตรวจสอบทุกคนต้องมีความสามารถในการอ่านและเข้าใจงบการเงินขั้นพื้นฐาน และกรรมการอย่างน้อย 1 คน ต้องมีประสบการณ์การทำงานด้านการเงินหรือบัญชี, ประกาศนียบัตรด้านวิชาชีพการบัญชี หรือมีประสบการณ์อื่นเทียบเท่า หรือมีประวัติที่มีผลต่อการพัฒนาความรู้ความชำนาญระดับสูงด้านการเงิน ประกอบด้วยประวัติการดำรงตำแหน่งประธานกรรมการบริหาร ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีและการเงิน หรือเจ้าหน้าที่อาวุโสอื่นที่รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลด้านการเงิน
ข้อเสนอแนะของ BRC	กรรมการตรวจสอบทุกคนต้องมีความสามารถในการอ่านและเข้าใจงบการเงินขั้นพื้นฐาน และกรรมการอย่างน้อย 1 คน ต้องมีความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือเกี่ยวข้องกับการบริหารการเงิน (คณะกรรมการบริษัทเป็นผู้พิจารณาคคุณสมบัติดังกล่าวในเชิงธุรกิจ)
ข้อกำหนดของประเทศแคนาดา (Final Report, Joint Committee on Corporate Governance)	กรรมการตรวจสอบทุกคนต้องมีความสามารถในการอ่านและเข้าใจงบการเงินขั้นพื้นฐาน และกรรมการอย่างน้อย 1 คน ต้องมีความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงิน ตามการพิจารณาของคณะกรรมการบริษัท
ข้อกำหนดของประเทศสิงคโปร์ (Code of Corporate Governance)	กรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 2 คน ต้องมีความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษ หรือมีประสบการณ์ด้านการบัญชีหรือการบริหารการเงิน โดยระดับของความชำนาญหรือประสบการณ์ของคณะกรรมการตรวจสอบจะพิจารณาโดยคณะกรรมการบริษัทตามความเหมาะสม

ตารางที่ 2.3 ข้อกำหนดเกี่ยวกับความรู้ความสามารถทางการบัญชีหรือการเงินของ
คณะกรรมการตรวจสอบ (ต่อ)

หน่วยงาน	ข้อกำหนดด้านความรู้ความสามารถทางการบัญชีหรือการเงิน
ประกาศตลาดหลักทรัพย์ โดยตลาดหลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย	ไม่มีข้อกำหนดด้านความรู้ความสามารถทางการบัญชีหรือการเงิน
แนวทางปฏิบัติที่ดี โดยตลาดหลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย	คณะกรรมการตรวจสอบไม่จำเป็นต้องถูกคาดหวังว่าเป็นผู้เชี่ยวชาญทางด้าน การบัญชีหรือการเงิน แต่ต้องเป็นผู้ที่สามารถตั้งคำถามได้อย่างตรงประเด็น และสามารถตีความและประเมินผลของคำตอบที่ได้รับ แต่กรรมการอย่างน้อย 1 คน ควรมีความรู้ความเข้าใจ หรือมีประสบการณ์ด้านการบัญชีหรือ การเงิน และมีความรู้ต่อเนื่องเกี่ยวกับเหตุที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงของการราย งานทางการเงิน

จากตารางเปรียบเทียบจะเห็นว่าแต่ละหน่วยงานต่างก็มีข้อกำหนดด้านความรู้ความสามารถทางการบัญชีหรือการเงินที่แตกต่างกันออกไป โดยเฉพาะหน่วยงานในประเทศไทย คือ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับความรู้ความสามารถทางการบัญชีหรือการเงินออกมาใช้บังคับในประกาศตลาดหลักทรัพย์ เพียงแต่กำหนดไว้ในแนวทางปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบเท่านั้นว่า “กรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คน **ควรมีความรู้ความเข้าใจ หรือมีประสบการณ์ด้านการบัญชีหรือการเงิน และมีความรู้ต่อเนื่องเกี่ยวกับเหตุที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงของการรายงานทางการเงิน**” ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าคุณสมบัติด้านความรู้ความชำนาญ เป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงิน เป็นคุณสมบัติสำคัญที่จะส่งผลให้การดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น เนื่องจากหน้าที่หลักของคณะกรรมการตรวจสอบ คือ การสอบทานการรายงานทางการเงิน หากคณะกรรมการตรวจสอบขาดสมาชิกที่มีความรู้ความชำนาญในด้านนี้ ก็อาจทำให้ไม่สามารถวิเคราะห์ หรือพิจารณาประเด็นสำคัญที่อยู่ในรายงานทางการเงินที่มีความซับซ้อนได้ เนื่องจากรายงานทางการเงินเป็นเรื่องที่ต้องใช้ประสบการณ์และความชำนาญเป็นพิเศษในการวิเคราะห์และทำความเข้าใจ ซึ่งการมีกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงิน จะช่วยส่งเสริมให้คณะกรรมการตรวจสอบสามารถปฏิบัติหน้าที่นี้ได้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

สรุป จากการศึกษาข้อมูลและเอกสารเกี่ยวกับคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบด้านความเป็นอิสระ และด้านความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงินข้างต้น สรุปได้ว่าตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้ออกข้อกำหนดเกี่ยวกับคุณสมบัติด้านความเป็นอิสระไว้

ค่อนข้างรัดกุมแล้ว ซึ่งข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระโดยสรุป คือ กรรมการตรวจสอบต้องถือหุ้นไม่เกินร้อยละ 5 ของทุนชำระแล้ว ต้องเป็นกรรมการที่ไม่มีส่วนร่วมในการบริหารงาน ไม่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียทั้งในด้านการเงินและการบริหารงาน เป็นกรรมการที่ไม่ใช่ผู้ที่เกี่ยวข้องของผู้บริหาร และไม่ได้รับการแต่งตั้งขึ้นเป็นตัวแทนเพื่อรักษาผลประโยชน์ของบริษัท หรือผู้ถือหุ้นรายใดรายหนึ่ง ในส่วนของคุณสมบัติด้านความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงิน ตลาดหลักทรัพย์ยังไม่มีข้อกำหนดเป็นข้อบังคับ เพียงแต่ระบุไว้ในแนวทางปฏิบัติที่ดีเท่านั้นว่า คณะกรรมการตรวจสอบควรประกอบไปด้วยกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คน ที่มีความรู้ความเข้าใจหรือมีประสบการณ์ด้านการบัญชีหรือการเงิน และมีความรู้ต่อเนื่องเกี่ยวกับเหตุที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงของการรายงานทางการเงิน โดยแนวทางปฏิบัติดังกล่าวจะมีผลให้การดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้น ซึ่งคุณสมบัติทั้ง 2 ด้านที่กล่าวมาล้วนแล้วแต่มีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบทั้งสิ้น การจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบจึงควรคำนึงถึงคุณสมบัติทั้ง 2 ด้านดังกล่าวด้วย

2.4 การมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในของคณะกรรมการตรวจสอบ

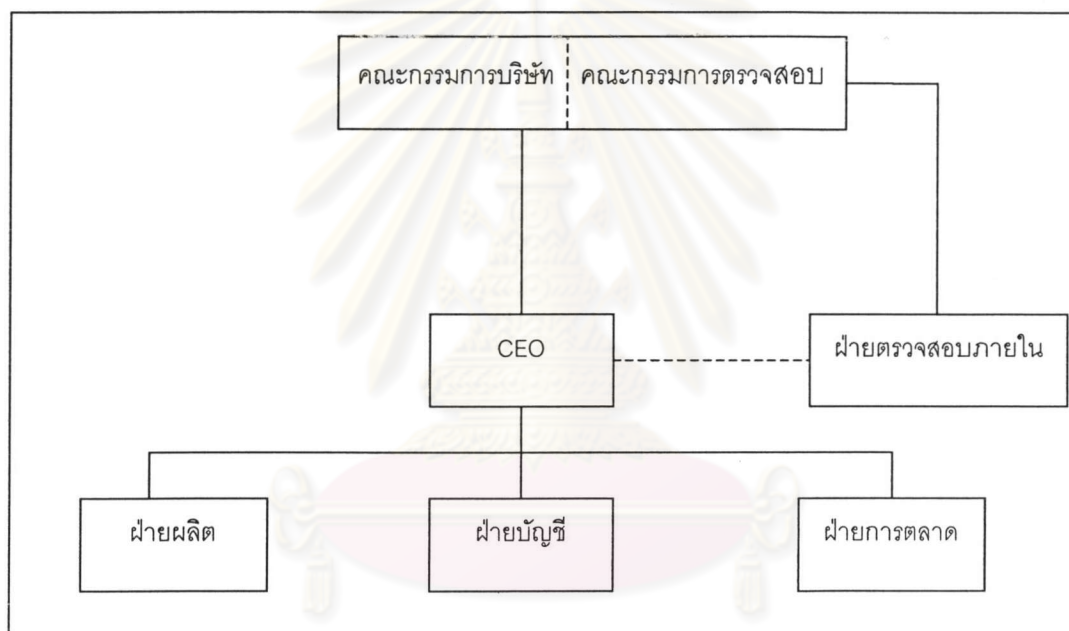
ตามแนวคิดของการกำกับดูแลกิจการ คณะกรรมการตรวจสอบมีบทบาทสำคัญในการส่งเสริมให้องค์กรมีการกำกับดูแลกิจการที่มีประสิทธิภาพ คณะกรรมการตรวจสอบต้องติดต่อสื่อสารกับบุคคลต่างๆ เพื่อให้ได้ข้อมูลและนำมาซึ่งความสำเร็จขององค์กร จึงจำเป็นต้องมีความสัมพันธ์กับบุคคลต่างๆ เช่น ความสัมพันธ์กับผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชี ฝ่ายบริหาร และคณะกรรมการบริษัท ผู้ที่เกี่ยวข้องเหล่านี้จะเป็นทั้งแหล่งข้อมูลที่คณะกรรมการตรวจสอบควรได้รับ เพื่อนำไปปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และบางครั้งก็เป็นผู้ที่คณะกรรมการตรวจสอบต้องรายงานผลการปฏิบัติหน้าที่ในประเด็นต่างๆ ให้กลุ่มบุคคลเหล่านั้นได้ทราบด้วย

การตรวจสอบภายใน และผู้ตรวจสอบภายใน ถือเป็นแหล่งทรัพยากรข้อมูลที่สำคัญที่จะช่วยส่งเสริมความมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ เนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบมิใช่เจ้าหน้าที่หรือพนักงานประจำของบริษัทนั้นๆ จึงไม่สามารถทราบถึงจุดอ่อน ข้อบกพร่อง หรือข้อมูลภายในที่สำคัญ ที่อาจส่งผลกระทบต่อหน้าที่ของตนได้อย่างครบถ้วน ฝ่ายตรวจสอบภายในขององค์กรจึงถือเป็นหน่วยงานที่จะเติมเต็มข้อมูลเหล่านี้ให้แก่คณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยยังได้กล่าวไว้ว่า “ผู้ตรวจสอบภายในควรทำหน้าที่เป็นหูเป็นตา ของคณะกรรมการตรวจสอบ” (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2544 ก: 50)

ความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับการตรวจสอบภายในจึงเป็นความสัมพันธ์ที่สำคัญที่จะส่งผลต่อความสำเร็จในการนำแนวคิดเรื่องการกำกับดูแลกิจการมาใช้ เมื่อ

คณะกรรมการตรวจสอบสามารถทำงานร่วมกับฝ่ายตรวจสอบภายในได้เป็นอย่างดี ก็จะส่งผลให้คณะกรรมการตรวจสอบสามารถปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งการตรวจสอบภายในจะเป็นเสมือนผู้ช่วยของคณะกรรมการตรวจสอบในการปลดปล่อยภาระความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อคณะกรรมการบริษัท ผู้ถือหุ้น และผู้มีส่วนเกี่ยวข้องอื่นๆ ลงได้ ในขณะที่เดียวกันคณะกรรมการตรวจสอบก็มีหน้าที่ในการส่งเสริมความเป็นอิสระให้แก่บุคลากรฝ่ายตรวจสอบภายใน ซึ่งโครงสร้างองค์กรของกิจการที่มีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบเป็นดังนี้

ภาพที่ 2.1 การจัดสถานะของฝ่ายตรวจสอบภายในในองค์กร



จากรูปข้างต้นฝ่ายตรวจสอบภายในขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อสนับสนุนให้คณะกรรมการตรวจสอบปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงส่งเสริมให้ฝ่ายตรวจสอบภายในเป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร แต่ในขณะเดียวกันฝ่ายตรวจสอบภายในก็เป็นกลไกสำคัญของฝ่ายบริหารในการตรวจสอบการปฏิบัติงานโดยรวมของกิจการด้วย

สถาบันผู้ตรวจสอบภายในสหรัฐอเมริกา (Institute of Internal Auditors: IIA) กล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างการตรวจสอบภายในกับคณะกรรมการตรวจสอบว่า การตรวจสอบภายในเปรียบเสมือนทรัพยากรขององค์กรที่จะช่วยส่งเสริมและสนับสนุนการทำงานของคณะกรรมการตรวจสอบให้มีประสิทธิผลยิ่งขึ้น ความสัมพันธ์อันดีระหว่างฝ่ายตรวจสอบภายในกับคณะ

กรรมการตรวจสอบจะช่วยให้ฝ่ายตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระ และสามารถปฏิบัติภารกิจที่ได้รับมอบหมายได้สำเร็จ ซึ่งความสำเร็จนี้จะส่งผลต่อไปยังความสำเร็จขององค์กรในที่สุด

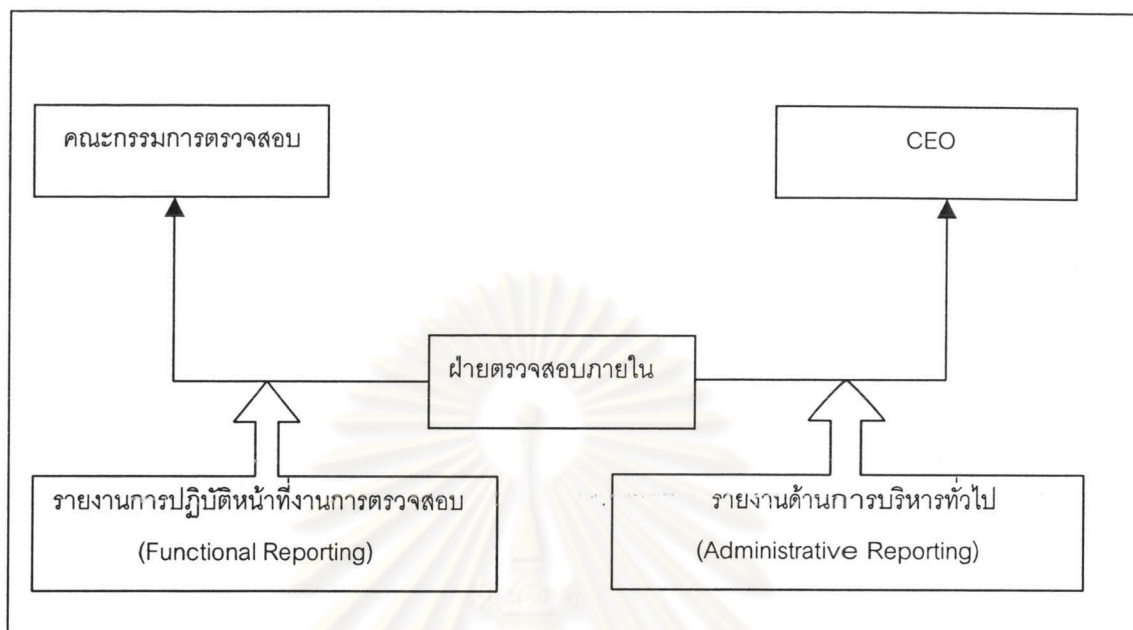
IIA แบ่งความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับการตรวจสอบภายใน ออกเป็น 2 ประเภท คือ 1) ความสัมพันธ์ด้านการรายงาน (Reporting Relationships) และ 2) ความสัมพันธ์ด้านการสอดส่องดูแล (Oversight Relationships) ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1) ความสัมพันธ์ด้านการรายงาน (Reporting Relationships)

จากมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) ของ IIA ซึ่งสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยยึดถือเป็นมาตรฐานสากลในการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ได้กล่าวถึงประเด็นความสัมพันธ์ด้านการรายงานไว้ดังนี้คือ ฝ่ายตรวจสอบภายในต้องมีสถานะในองค์กร (Organizational Status) ที่เหมาะสม ที่จะไม่กระทบต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ โดยฝ่ายตรวจสอบภายในควรรายงานหรือมีสายการบังคับบัญชาโดยตรงต่อฝ่ายบริหารระดับสูงที่มีอำนาจเพียงพอที่จะสนับสนุนให้การปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปโดยอิสระ ได้รับความร่วมมือจากผู้รับการตรวจสอบ มีขอบเขตการตรวจสอบที่ครอบคลุมกิจกรรมต่างๆ ขององค์กร รวมทั้งทำให้มั่นใจว่าผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะในรายงานการตรวจสอบจะได้รับการพิจารณาดำเนินการ และสั่งการอย่างเหมาะสม โดย IIA อธิบายถึงลักษณะการรายงานไว้เพิ่มเติมใน Practice Advisory (Institute of Internal Auditors, 2002) โดยกล่าวว่าหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในควรรายงานเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตามหน้าที่งานการตรวจสอบโดยตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ (report functionally to the audit committee) เช่น รายงานเกี่ยวกับแผนงานการตรวจสอบ ผลการตรวจสอบ และกฎบัตรของฝ่ายตรวจสอบภายใน เป็นต้น ส่วนประเด็นที่เกี่ยวข้องกับงานบริหารทั่วไป (Administrative) เช่น นโยบายและกระบวนการดำเนินงาน การจัดทำงบประมาณ และการบริหารทรัพยากรบุคคล หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในควรรายงานโดยตรงต่อประธานกรรมการบริหาร (CEO)

จากความสัมพันธ์ด้านการรายงานที่อธิบายข้างต้น สามารถแสดงได้ดังภาพต่อไปนี้

ภาพที่ 2.2 ความสัมพันธ์ด้านการรายงาน



สิ่งสำคัญของความสัมพันธ์ด้านการรายงานคือ ฝ่ายตรวจสอบภายในควรเป็นอิสระจากฝ่ายบริหารที่รับผิดชอบงานด้านการบัญชีและการเงินหรือผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีและการเงิน เนื่องจากการปฏิบัติงานฝ่ายตรวจสอบภายในต้องสอบทานการควบคุมภายในด้านการบัญชี และกระบวนการรายงานทางการเงิน หากฝ่ายตรวจสอบภายในตกอยู่ใต้อำนาจของผู้บริหารฝ่ายบัญชีและการเงินแล้ว จะทำให้ขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ การปลดปล่อยความรับผิดชอบในประเด็นเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน การกำกับดูแลกิจการ และการควบคุมกิจการก็จะมีประสิทธิภาพ ดังนั้นผู้ที่จะเป็นกำลังเสริมคอยช่วยเหลือฝ่ายตรวจสอบภายในเพื่อให้สามารถดำรงไว้ซึ่งความเป็นอิสระก็คือคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งในองค์กรที่มีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้น ฝ่ายตรวจสอบภายในจะต้องรายงานข้อมูลต่างๆ ให้คณะกรรมการตรวจสอบทราบ และหากมีปัญหาเรื่องการกระทำผิดหรือการทุจริตของฝ่ายบริหารระดับสูงเกิดขึ้น ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระของฝ่ายตรวจสอบภายใน ฝ่ายตรวจสอบภายในสามารถขอความช่วยเหลือจากคณะกรรมการตรวจสอบได้

2) ความสัมพันธ์ด้านการสอดส่องดูแล (Oversight Relationships)

คณะกรรมการตรวจสอบควรสอดส่องดูแลในเรื่องที่เกี่ยวกับหน้าที่งานของการตรวจสอบภายในดังต่อไปนี้

2.1) **สอบทานและอนุมัติกฎบัตร (Charter) ของฝ่ายตรวจสอบภายใน** กฎบัตรของฝ่ายตรวจสอบภายในจะแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับหน้าที่งาน วัตถุประสงค์การดำเนินงาน ความรับผิดชอบ บทบาทหน้าที่ และรายละเอียดอื่นๆ ของฝ่ายตรวจสอบภายใน ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบควรสอบทานกฎบัตรให้มีความเหมาะสมกับการปฏิบัติงานของฝ่ายตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ

2.2) **มีส่วนร่วมในการแต่งตั้ง โยกย้ายหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน** การมีส่วนร่วมในการแต่งตั้ง โยกย้ายหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในของคณะกรรมการตรวจสอบ จะช่วยประกันความเป็นอิสระว่าการพิจารณาแต่งตั้ง โยกย้าย หรือเลิกจ้างหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในไม่ได้เกิดจากผลพวงที่ได้รับจากการตรวจพบการกระทำผิดของฝ่ายบริหารระดับสูง

2.3) **สอบทานแผนงานและงบประมาณของฝ่ายตรวจสอบภายใน** คณะกรรมการตรวจสอบจะต้องสอบทานจนมั่นใจว่าแผนงาน วัตถุประสงค์ เป้าหมาย แผนอัตรากำลังงบประมาณ และตารางการตรวจสอบของฝ่ายตรวจสอบภายในมีความเพียงพอเหมาะสมที่จะส่งเสริมและสนับสนุนการปฏิบัติงานของคณะกรรมการตรวจสอบให้บรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ และจะต้องสอบทานเพื่อให้แน่ใจว่าแผนงานและงบประมาณของฝ่ายตรวจสอบภายในเพียงพอต่อการปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายบริหาร

2.4) **สอบทานผลการตรวจสอบภายใน** คณะกรรมการตรวจสอบต้องสอบทานผลการตรวจสอบภายในที่ได้รับรายงานจากหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นข้อมูลเกี่ยวกับผลการตรวจสอบด้านการรายงานทางการเงิน การกำกับดูแลกิจการ และการควบคุมกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งควรสอบทานสิ่งที่ตรวจพบ และข้อเสนอแนะที่มีนัยสำคัญที่หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในรายงานด้วย

2.5) **สั่งการให้มีการตรวจสอบเป็นพิเศษ** คณะกรรมการตรวจสอบอาจจะสั่งการให้ฝ่ายตรวจสอบภายในทำการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ เมื่อมีข้อสงสัยเรื่องผลประโยชน์หรือเรื่องที่เกี่ยวข้องกับคณะกรรมการบริษัท การตรวจสอบเป็นพิเศษอาจมีดังนี้

- 1) สอบสวนกรณีที่มีข้อสงสัยว่าจะเกิดการทุจริตหรือการกระทำผิดทางกฎหมาย
- 2) ตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
- 3) ตรวจสอบเพื่อประเมินผลงานของผู้สอบบัญชี

2.6) **สอบทานการประกันคุณภาพ (Quality Assurance)** คณะกรรมการตรวจสอบควรสอบทานหน้าที่งานการตรวจสอบภายในเป็นประจำทุกๆ 3 ปี ซึ่งจะให้ความเชื่อมั่นแก่คณะกรรมการตรวจสอบและฝ่ายบริหารว่ากิจกรรมการปฏิบัติหน้าที่ของฝ่ายตรวจสอบภายในสอดคล้องกับมาตรฐานการปฏิบัติงาน (Institute of Internal Auditors, 2004)

ในส่วนของประเทศไทย ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2542 ง: 60 - 63) ได้กล่าวถึงประเด็นด้านการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในของคณะกรรมการตรวจสอบเอาไว้ในแนวปฏิบัติ เรื่อง การสร้างความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผู้ตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิผล ซึ่งต้องพิจารณาถึงประเด็นที่สำคัญโดยสรุปดังนี้

1) การติดต่อกับฝ่ายตรวจสอบภายใน มีการติดต่ออยู่ 3 แนวทาง คือ

1.1) การติดต่อสื่อสารเป็นรายบุคคลโดยไม่มีกำหนดเป็นวาระ แต่เป็นไปตามความรู้ความชำนาญของกรรมการท่านนั้น

1.2) การเข้าร่วมประชุมตามวาระปกติ และ

1.3) การพบปะเป็นการเฉพาะเจาะจง

ซึ่งแนวทางที่ 3 นั้นถือเป็นเรื่องสำคัญและคณะกรรมการตรวจสอบควรจัดให้มีขึ้นจนเป็นวิธีปฏิบัติตามปกติ เพราะเป็นการพบปะที่จะมีการพูดอย่างตรงไปตรงมา และแสดงความโปร่งใสของทุกฝ่าย

2) การสอบทานและการอนุมัติกฎบัตรของฝ่ายตรวจสอบภายใน คณะกรรมการตรวจสอบต้องพิจารณาถึงสถานะของฝ่ายตรวจสอบภายในซึ่งต้องอยู่ในระดับสูงพอที่จะดำรงความเป็นอิสระไว้ได้

3) พิจารณาสถานภาพของหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน โดยพิจารณาตั้งแต่การแต่งตั้ง ถอดถอน แก้อำนาจหน้าที่ของหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน ซึ่งการพิจารณาสถานภาพนี้ต้องไม่เกิดจากผลพวงที่ได้รับจากฝ่ายบริหาร

4) สอบทานแผนการตรวจและการเปลี่ยนแปลงแผนการตรวจ คณะกรรมการตรวจสอบต้องสอบทานขอบเขตของแผนการตรวจสอบภายในว่าเพียงพอ เหมาะสม และสอดคล้องกับแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เพื่อป้องกันการตรวจสอบที่ซ้ำซ้อน หรือป้องกันจุดที่ทั้ง 2 ฝ่ายละเว้นไม่ได้ตรวจสอบ

5) สอบทานงบประมาณและแผนอัตรากำลังของฝ่ายตรวจสอบภายใน คณะกรรมการตรวจสอบต้องให้ความสำคัญกับแผนงบประมาณและอัตรากำลังของฝ่ายตรวจสอบภายใน เพื่อให้เพียงพอต่อภารกิจที่ได้รับมอบหมาย

แนวทางปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2542 ข: 9) กล่าวถึงประเด็นการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในไว้ในหัวข้อ การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ มีเนื้อหาโดยสรุปดังนี้

คณะกรรมการตรวจสอบควรจัดให้มีการประชุม เพื่อพิจารณาในเรื่องต่างๆ ดังต่อไปนี้

1) การพิจารณาระบบการควบคุมภายใน และการตรวจสอบภายใน

2) การพิจารณาทบทวนแผนการตรวจสอบภายในประจำปีของบริษัท ขั้นตอนการประสานงานของแผนการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องต่างๆ และการประเมินผลการตรวจสอบร่วมกับผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบควรสอบถามถึงขอบเขตการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้เพื่อให้มั่นใจว่าแผนการตรวจสอบดังกล่าวจะช่วยให้ตรวจพบการทุจริตหรือข้อบกพร่องต่างๆ ของระบบการควบคุมภายใน

3) การพิจารณาร่วมกับผู้ตรวจสอบภายในถึงปัญหาหรือข้อจำกัดที่เกิดขึ้นในระหว่างการตรวจสอบ และทบทวนการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

4) การพิจารณาร่วมกับผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีว่าได้มีการวางแผนเพื่อทบทวนวิธีการและการควบคุมการประมวลผลข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ และสอบถามเกี่ยวกับโครงการรักษาความปลอดภัยโดยเฉพาะ เพื่อป้องกันการทุจริตหรือการใช้คอมพิวเตอร์ไปในทางที่ผิดโดยพนักงานบริษัทหรือบุคคลภายนอก

สรุป การศึกษาข้อมูลการมีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในของคณะกรรมการตรวจสอบ จากหน่วยงานทั้งในและต่างประเทศข้างต้น กล่าวได้ว่าคณะกรรมการตรวจสอบควรมีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในอย่างเพียงพอและเหมาะสม ซึ่งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดไว้ในแนวปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบโดยสรุปว่า คณะกรรมการตรวจสอบควรสอบถามและอนุมัติกฎบัตรของฝ่ายตรวจสอบภายใน พิจารณาสถานภาพของหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน สอบทานแผนงานและผลการตรวจสอบภายใน สอบทานงบประมาณและแผนอัตรากำลังของฝ่ายตรวจสอบภายใน พิจารณาถึงปัญหาหรือข้อจำกัดที่เกิดขึ้นในระหว่างการตรวจสอบ และทบทวนการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อเป็นการประกันและให้ความเชื่อมั่นว่าการตรวจสอบภายในได้ครอบคลุมกิจกรรมต่างๆ ขององค์กร และส่งเสริมการปฏิบัติงานของฝ่ายตรวจสอบภายในให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างอิสระ ปราศจากแรงกดดันจากฝ่ายบริหาร ส่วนหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในก็มีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติต่อคณะกรรมการตรวจสอบเช่นกัน คือ จะต้องให้ข้อมูลแก่คณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับผลการตรวจสอบ สิ่งที่ตรวจพบ ข้อเสนอแนะ และข้อมูลที่สำคัญอื่นๆ โดยการรายงานโดยตรงยังคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อเป็นประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการของคณะกรรมการตรวจสอบ

2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้เขียนแบ่งงานวิจัยที่เกี่ยวข้องออกเป็น 2 ส่วน ดังนี้คือ

2.5.1 งานวิจัยเกี่ยวกับความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ

2.5.2 งานวิจัยเกี่ยวกับด้านความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ

2.5.1 งานวิจัยเกี่ยวกับความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ สามารถสรุปได้ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 2.4 สรุปงานวิจัยเกี่ยวกับความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ

ผู้วิจัย	กลุ่มตัวอย่าง	หัวข้อหลักในการวิจัย	ผลการวิจัย
Menon and Williams (1994)	บริษัทในกลุ่ม OTC ⁴ 200 บริษัท	ความเชื่อถือของคณะกรรมการบริษัทที่มีต่อคณะกรรมการตรวจสอบ	ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ เป็นตัวแปรสำคัญที่ส่งผลต่อความเชื่อถือของคณะกรรมการบริษัทที่มีต่อคณะกรรมการตรวจสอบ โดยผลการศึกษาพบว่าเมื่อสัดส่วนของกรรมการจากภายนอกที่เป็นสมาชิกของคณะกรรมการบริษัทเพิ่มขึ้น บริษัทมีแนวโน้มที่จะไม่แต่งตั้งกรรมการที่มาจากบุคคลภายในองค์กร (inside director) เข้าไปเป็นคณะกรรมการตรวจสอบ ส่งผลให้บริษัทมีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความน่าเชื่อถือและมีความกระตือรือร้นในการปฏิบัติหน้าที่มากขึ้น
Scarbrough et al. (1998)	หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน 72 คน	การมีส่วนเกี่ยวข้องกับกรรมการตรวจสอบภายใน	คณะกรรมการตรวจสอบที่ประกอบไปด้วยสมาชิกที่เป็นอิสระทั้งหมด มีแนวโน้มที่จะทำกิจกรรมดังต่อไปนี้มากกว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีสมาชิกมาจากบุคคลภายในองค์กร 1) ประชุมกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน 2) สอบทานแผนงานและผลการตรวจสอบภายใน
Collier and Gregory (1999)	บริษัทในตลาดหลักทรัพย์ลอนดอน 141 บริษัท	กิจกรรมการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ	การมีกรรมการตรวจสอบที่มาจากบุคคลภายในองค์กร มีความสัมพันธ์เชิงลบกับจำนวนครั้งและระยะเวลาที่ใช้ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ

⁴ OTC ย่อมาจากคำว่า Over the Counter หมายถึง บริษัทที่มีหลักทรัพย์ที่ยังมีคุณสมบัติไม่ครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์หลัก แต่เป็นบริษัทที่มีศักยภาพ มีระบบการจัดการที่ดีตามสมควร และต้องการระดมทุนจากประชาชน สำหรับประเทศไทย OTC หมายถึง บริษัทที่อยู่ในศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์กรุงเทพ

ตารางที่ 2.4 สรุปงานวิจัยเกี่ยวกับความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (ต่อ)

ผู้วิจัย	กลุ่มตัวอย่าง	หัวข้อหลักในการวิจัย	ผลการวิจัย
Carcello and Neal (2000)	บริษัทที่มีปัญหาทางการเงิน 223 บริษัท	ความเห็นของผู้สอบบัญชี แบบ Going – concern	เมื่อสัดส่วนของสมาชิกคณะกรรมการตรวจสอบที่ขาดความเป็นอิสระยิ่งสูงมากเท่าไร ความเป็นไปได้ที่บริษัทที่มีปัญหาทางการเงินจะได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่กล่าวถึงประเด็นเรื่องความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง (Going – concern report) จะอยู่ในระดับต่ำ เนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบเหล่านั้นจะยับยั้งไม่ให้ผู้สอบบัญชีออกหน้ารายงานดังกล่าว
Beasley et al. (2000)	บริษัทที่ทุจริต 66 บริษัท ใน 3 กลุ่มอุตสาหกรรม	รายงานทางการเงินที่มีการทุจริต	บริษัทที่มีการทุจริตในกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี กลุ่มการแพทย์ และกลุ่มธุรกิจการเงิน มีคณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นอิสระน้อยกว่าบริษัทที่ไม่มีการทุจริต
Raghunandan et al. (2001)	หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน 114 คน	การมีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน	คณะกรรมการตรวจสอบที่มีองค์ประกอบครบ 2 ข้อ คือ 1) ประกอบไปด้วยสมาชิกที่เป็นอิสระทั้งหมด และ 2) มีสมาชิกอย่างน้อย 1 คน มีความรู้พื้นฐานทางการบัญชีและการเงิน มีแนวโน้มที่จะทำกิจกรรมดังต่อไปนี้มากกว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีองค์ประกอบไม่ครบทั้ง 2 ข้อดังกล่าว คือ 1) ประชุมกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในนานขึ้น 2) ประชุมเป็นการส่วนตัวกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน 3) สอบทานแผนงานและผลการตรวจสอบภายใน
Goodwin (2003)	หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในจากประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ 370 คน	อิทธิพลของความ เป็นอิสระและการมีประสบการณ์ทางการบัญชีหรือการเงินที่มีผลต่อหน้าที่งานการตรวจสอบภายใน	ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับกระบวนการตรวจสอบภายใน ได้แก่ 1) ความถี่ในการประชุมกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน 2) ระยะเวลาที่ใช้ในการประชุมกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน 3) การจัดประชุมเป็นการส่วนตัวกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน 4) การมีส่วนร่วมในการแต่งตั้งและถอดถอนหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน

จากตารางข้างต้น สามารถอธิบายโดยละเอียดได้ดังต่อไปนี้

Menon and Williams (1994) ศึกษาเรื่อง การใช้คณะกรรมการตรวจสอบเพื่อหน้าที่ในการกำกับดูแล (The Use of Audit Committees for Monitoring) คณะผู้วิจัยมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบว่า บริษัทอาจจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบเพียงเพราะต้องการชื่อเสียงและภาพลักษณ์ว่ามีการกำกับดูแลกิจการที่ดี เนื่องจากหน่วยงานที่กำกับดูแลกิจการในประเทศนั้น ได้ให้ข้อเสนอแนะว่าบริษัทควรมีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ แต่การมีคณะกรรมการตรวจสอบนั้นก็ไม่ได้หมายความว่าคณะกรรมการบริษัทจะเชื่อถือคณะกรรมการตรวจสอบได้ งานวิจัยนี้จึงมุ่งศึกษาว่าบริษัทมีความเชื่อถือในคณะกรรมการตรวจสอบจริงหรือไม่ โดยมีตัววัดความเชื่อถือที่คณะกรรมการบริษัทมีต่อคณะกรรมการตรวจสอบ 2 ตัว คือ

- 1) ความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ
- 2) องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

กลุ่มตัวอย่างของงานวิจัยนี้คือ บริษัทที่ไม่มีข้อบังคับให้จัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งพบว่าบริษัทส่วนใหญ่เหล่านี้มักจะมีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นโดยสมัครใจ ในหลายๆ บริษัทคณะกรรมการบริษัทอาจจะไม่ได้มีความเชื่อถือต่อคณะกรรมการตรวจสอบที่ตนตั้งไว้แต่อย่างใด เช่น บางบริษัทก็มีการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบแค่ปีละครั้ง ในจำนวนกลุ่มตัวอย่างมีหลายบริษัทที่สมาชิกของคณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คน เป็นผู้บริหารของบริษัท ซึ่งขัดกับหลักการของการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบที่ดี เนื่องจากหน้าที่หนึ่งของคณะกรรมการตรวจสอบคือการกำกับดูแลการทำงานของฝ่ายบริหาร (Monitor of management) หากผู้บริหารทำหน้าที่เป็นกรรมการตรวจสอบเองก็คงไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่นี้ได้อย่างโปร่งใส และผลการศึกษาจึงพบว่าการเชื่อถือในคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับองค์ประกอบของคณะกรรมการบริษัท โดยถ้าสัดส่วนของคณะกรรมการบริษัทมีกรรมการภายนอกเป็นกรรมการอยู่สูง บริษัทก็มีแนวโน้มที่จะมีคณะกรรมการตรวจสอบที่มาจากกรรมการที่มีความเป็นอิสระสูงเช่นกัน

Scarbrough et al. (1998) ศึกษาเรื่อง องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบกับการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในของประเทศแคนาดา (Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence) โดยกล่าวว่า กิจกรรมของคณะกรรมการตรวจสอบ ประกอบด้วย 3 กิจกรรมหลัก คือ กิจกรรมที่ต้องเกี่ยวข้องกัฝ่ายบริหาร ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีภายนอก โดยการศึกษาครั้งนี้เลือกศึกษากิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในเท่านั้น และมุ่งเน้นความสนใจไปที่การมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน 3 ประเด็น คือ (1) อำนาจหน้าที่ในการพิจารณาแต่งตั้ง โยกย้ายหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน (2) จำนวนครั้งการประชุมระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน และ

(3) การสอบทานแผนงานและผลการตรวจสอบภายใน โดยคณะผู้วิจัยทำการทดสอบกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน ของบริษัทผู้ผลิตสินค้าในประเทศแคนาดาที่มียอดขายมากกว่า 50 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ผลการวิจัยที่ได้ชี้ให้เห็นว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระ มีแนวโน้มที่จะทำกิจกรรมดังต่อไปนี้มากกว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีกรรมการมาจากบุคคลภายใน คือ (1) เข้าร่วมประชุมกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน และ (2) สอบทานแผนงานและผลการตรวจสอบภายใน

Collier and Gregory (1999) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมของคณะกรรมการตรวจสอบกับต้นทุนของการมีตัวแทน (Audit committee activity and agency costs) โดยใช้จำนวนครั้งการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี กับระยะเวลาที่ใช้ในการประชุมโดยเฉลี่ยเป็นตัวแทนของกิจกรรมของคณะกรรมการตรวจสอบ โดยตัวแปรเรื่องต้นทุนของการมีตัวแทนที่นำมาทดสอบมีทั้งหมด 8 ตัว คือ (1) สัดส่วนการถือหุ้นของผู้บริหารและกรรมการบริษัท (2) ความเสี่ยงทางการเงิน (3) ขนาดของบริษัท (4) ประเภทของผู้สอบบัญชี (5) สัดส่วนของกรรมการที่ไม่ใช่ผู้บริหารต่อกรรมการทั้งหมด (6) จำนวนสมาชิกในคณะกรรมการบริษัท (7) การควมรวมตำแหน่งของประธานบริษัทกับกรรมการผู้จัดการ และ (8) จำนวนของผู้ถือหุ้น จากการศึกษาพบว่า ประเภทของผู้สอบบัญชีและความเสี่ยงทางการเงินมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับกิจกรรมของคณะกรรมการตรวจสอบ ส่วนตัวแปรเรื่องการควมรวมตำแหน่งของประธานบริษัทกับกรรมการผู้จัดการ และการมีกรรมการตรวจสอบมาจากบุคคลภายในองค์กรมีความสัมพันธ์เชิงลบกับกิจกรรมของคณะกรรมการตรวจสอบ

Carcello and Neal (2000) ศึกษาเรื่อง องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบกับการรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Audit Committee Composition and Auditor Reporting) โดยทำการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบในบริษัทที่มีปัญหาทางการเงิน (Financially distressed firm) กับความเป็นไปได้ที่บริษัทเหล่านั้นจะได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่กล่าวถึงประเด็นเรื่องความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ผลการศึกษาค้นพบความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่กล่าวถึงประเด็นเรื่องความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ดังนี้คือ ถ้าคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทเหล่านั้นมีสัดส่วนของกรรมการที่ไม่เป็นอิสระ (กรรมการที่เป็นพนักงาน ลูกจ้าง ที่ปรึกษาของบริษัทหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับบริษัท) ยิ่งมาก โอกาสที่บริษัทจะได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่กล่าวถึงประเด็นเรื่องความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องจะน้อยลง เนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบที่ขาดความเป็นอิสระเหล่านั้นจะยับยั้งผู้สอบบัญชีไม่ให้ออกรายงานที่กล่าวถึงประเด็นเรื่องความสามารถในการดำเนินงานอย่าง

ต่อเนื่อง ซึ่งผลสรุปที่ได้สนับสนุนความกังวลใจของหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการเกี่ยวกับคุณภาพของการรายงานทางการเงิน และความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ

Beasley et al. (2000) ศึกษาเรื่อง การทุจริตในการรายงานทางการเงิน โดยพิจารณาจากลักษณะเฉพาะตามอุตสาหกรรมและกลไกของการกำกับดูแลกิจการ (Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms) โดยทำการศึกษากลุ่มตัวอย่างที่เป็นบริษัทที่มีการทุจริตในรายงานทางการเงินในช่วงปลายปี 1980 ถึง ปี 1990 ใน 3 กลุ่มอุตสาหกรรม ได้แก่ กลุ่มเทคโนโลยี กลุ่มการแพทย์ และกลุ่มธุรกิจการเงิน โดยเน้นความสำคัญในเรื่องความแตกต่างของการกำกับดูแลกิจการ ระหว่างบริษัทที่มีการทุจริตกับบริษัทที่ไม่มีการทุจริต

ผลการวิจัยพบว่าบริษัทที่มีการทุจริต มีกลไกด้านการกำกับดูแลกิจการที่อ่อนแกว่าบริษัทที่ไม่มีการทุจริต โดยบริษัทในกลุ่มเทคโนโลยีและกลุ่มธุรกิจการเงินที่มีการทุจริต มีคณะกรรมการตรวจสอบจำนวนน้อยกว่า รวมถึงมีคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการบริษัทที่เป็นอิสระน้อยกว่าบริษัทที่ไม่มีการทุจริต และยังพบว่าบริษัทที่ทุจริตในกลุ่มเทคโนโลยี และกลุ่มการแพทย์มีการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบน้อยกว่าบริษัทที่ไม่มีการทุจริตอีกด้วย

Raghunandan et al. (2001) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ โดยมุ่งเน้นไปที่กรรมการตรวจสอบที่ไม่เป็นอิสระ กับการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน (Audit Committee Composition, "Gray Directors," and Interaction with Internal Auditing) โดยคณะผู้วิจัยได้กำหนดประเด็นการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในของคณะกรรมการตรวจสอบไว้ 5 ประเด็นดังนี้คือ (1) จำนวนครั้งการประชุมกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน (2) ระยะเวลาที่ใช้ในการประชุมกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน (3) การจัดประชุมเป็นการส่วนตัวกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน (4) การสอบถามแผนงานและผลการตรวจสอบภายใน และ (5) การสอบถามการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในของฝ่ายบริหาร โดยตัวแปรอิสระที่สนใจศึกษาคือ ตัวแปรด้านองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบที่ต้องมีองค์ประกอบครบ 2 ข้อ คือ (1) ประกอบไปด้วยสมาชิกที่เป็นกรรมการอิสระทั้งหมด และ (2) มีสมาชิกอย่างน้อย 1 คน มีความรู้พื้นฐานด้านการบัญชีและการเงิน นอกจากนี้ยังมีตัวแปรควบคุมอื่นๆ ที่อาจมีความสัมพันธ์กับการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในอีก 4 ตัว คือ (1) ขนาดของบริษัท (2) ประเภทของตลาดหลักทรัพย์ที่บริษัทจดทะเบียนอยู่ (3) สัดส่วนการถือหุ้นของผู้บริหารและกรรมการบริษัท และ (4) ความเสี่ยงทางการเงิน เก็บรวบรวมข้อมูลโดยการส่งแบบสอบถามไปยังหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียน 114 บริษัท ผลการวิจัยสรุปว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีองค์ประกอบครบทั้ง 2 ข้อ คือ 1) ประกอบไปด้วยสมาชิกที่เป็น

กรรมการอิสระทั้งหมด และ 2) มีสมาชิกอย่างน้อย 1 คน มีความรู้พื้นฐานด้านการบัญชีและการเงิน มีแนวโน้มที่จะทำกิจกรรมดังต่อไปนี้มากกว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มืองค์ประกอบไม่ครบทั้ง 2 ข้อดังกล่าว คือ (1) ใช้ระยะเวลาในการประชุมกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในยาวนานมากกว่า (2) จัดให้มีการประชุมเป็นการส่วนตัวกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน และ (3) สอบทานแผนงานและผลการตรวจสอบภายใน

Goodwin (2003) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับหน้าที่งานการตรวจสอบภายในของประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ (The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand) โดยแยกปัจจัยของคณะกรรมการตรวจสอบออกเป็น 2 ปัจจัย คือ ปัจจัยด้านความเป็นอิสระ และด้านการมีประสบการณ์ทางการบัญชีหรือการเงิน เก็บข้อมูลจากการส่งแบบสอบถามไปยังหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในของประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ทั้งสิ้น 370 ชุด ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยด้านความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์กับประเด็นด้านกระบวนการตรวจสอบภายใน ดังนี้คือ (1) ความถี่ในการประชุม (2) ระยะเวลาที่ใช้ในการประชุม (3) การจัดประชุมเป็นการส่วนตัวกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน และ (4) การมีส่วนร่วมในการแต่งตั้งและถอดถอนหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน ส่วนปัจจัยด้านประสบการณ์ทางการบัญชีหรือการเงินมีความสัมพันธ์กับการจัดประชุมเป็นการส่วนตัวกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน และการสอบทานการทำงานด้านต่างๆ ของฝ่ายตรวจสอบภายใน ซึ่งผลการศึกษาที่ได้ชี้ให้เห็นว่าสมาชิกของคณะกรรมการตรวจสอบควรมีความรู้ด้านการบัญชีและการเงิน ควบคู่ไปกับความเป็นอิสระ

สรุป งานวิจัยในอดีตที่ศึกษาเกี่ยวกับความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบส่วนใหญ่พบว่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ เป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อประสิทธิผลในการปฏิบัติหน้าที่กำกับดูแลกิจการของคณะกรรมการตรวจสอบ ทั้งหน้าที่ในด้านการกำกับดูแลกระบวนการรายงานทางการเงิน หน้าที่ในการควบคุมให้มีการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพ และหน้าที่อื่นๆ ที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการบริษัท อีกทั้งความเป็นอิสระยังมีความสัมพันธ์กับการเกิดเหตุการณ์ต่างๆ เช่น มีความสัมพันธ์กับการที่บริษัทที่มีปัญหาทางการเงินจะได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่กล่าวถึงประเด็นเรื่องความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง และมีความสัมพันธ์กับการลดลงของการทุจริตในรายงานทางการเงิน เป็นต้น โดยงานวิจัยในอดีตรวมถึงข้อเสนอแนะจากหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการทั้งในและต่างประเทศต่างก็ส่งเสริมให้กิจการต่างๆ จัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบที่ประกอบไปด้วยกรรมการที่เป็นอิสระทั้งหมด เพื่อที่จะสามารถปฏิบัติหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการได้อย่างโปร่งใส ตรงไปตรงมา และเป็นที่ยอมรับต่อสาธารณชนตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ

2.5.2 งานวิจัยเกี่ยวกับความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงิน
ของคณะกรรมการตรวจสอบ สามารถสรุปได้ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 2.5 สรุปงานวิจัยเกี่ยวกับความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงิน
ของคณะกรรมการตรวจสอบ

ผู้วิจัย	กลุ่มตัวอย่าง	หัวข้อหลัก ในการวิจัย	ผลการวิจัย
McMullen and Raghunandan (1996)	บริษัทที่มีปัญหาในการรายงานทางการเงิน 51 บริษัท	ปัญหาในการจัดทำรายงานทางการเงิน	บริษัทที่มีปัญหาในการจัดทำรายงานทางการเงิน มีแนวโน้มที่จะมีสมาชิกของคณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตน้อยกว่าบริษัทที่ไม่มีปัญหาดังกล่าว
Raghunandan, Rama, and Scarbrough (1998)	หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน 72 คน	การยอมรับว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีความรู้ด้านการบัญชีและการตรวจสอบ	คณะกรรมการตรวจสอบที่จัดให้มีการประชุมเป็นการส่วนตัวกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน และสอบทานแผนงานและผลการตรวจสอบภายใน จะได้รับการยอมรับว่าเป็นผู้มีความรู้เกี่ยวกับประเด็นด้านการบัญชีและการตรวจสอบ
Raghunandan et al. (2001)	หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน 114 คน	การมีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน	คณะกรรมการตรวจสอบที่มีองค์ประกอบครบ 2 ข้อ คือ 1) ประกอบไปด้วยสมาชิกที่เป็นอิสระทั้งหมด และ 2) มีสมาชิกอย่างน้อย 1 คน มีความรู้พื้นฐานทางการบัญชีและการเงิน มีแนวโน้มที่จะทำกิจกรรมดังต่อไปนี้มากกว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีองค์ประกอบไม่ครบทั้ง 2 ข้อดังกล่าว คือ 1) ประชุมกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในมากขึ้น 2) ประชุมเป็นการส่วนตัวกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน 3) สอบทานแผนงานและผลการตรวจสอบภายใน
DeZoort and Salterio (2001)	สมาชิกของคณะกรรมการตรวจสอบ 68 คน	การโต้เถียงกันเพื่อหาข้อสรุปในกระบวนการรายงานทางการเงิน	การมีประสบการณ์เป็นกรรมการอิสระและประสบการณ์ด้านการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์กับการที่สมาชิกของคณะกรรมการตรวจสอบจะสนับสนุนผู้สอบบัญชีมากกว่าสนับสนุนฝ่ายบริหาร ในประเด็นเรื่อง "เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ" ในขณะที่มีการโต้เถียงกันในกระบวนการรายงานทางการเงิน

ตารางที่ 2.5 สรุปงานวิจัยเกี่ยวกับความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงิน
ของคณะกรรมการตรวจสอบ (ต่อ)

ผู้วิจัย	กลุ่มตัวอย่าง	หัวข้อหลักในการวิจัย	ผลการวิจัย
Goodwin (2003)	หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในจากประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ 370 คน	อิทธิพลของความเป็นอิสระและการมีประสบการณ์ทางการบัญชีหรือการเงินที่มีผลต่อหน้าที่งานการตรวจสอบภายใน	การมีประสบการณ์ทางการบัญชีหรือการเงิน มีความสัมพันธ์กับการตรวจสอบภายใน ดังนี้ 1) การจัดประชุมเป็นการส่วนตัวกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน 2) การสอบทานงานด้านต่างๆ ของฝ่ายตรวจสอบภายใน

จากตารางข้างต้น สามารถอธิบายโดยละเอียดได้ดังต่อไปนี้

McMullen and Raghunandan (1996) ศึกษาเรื่อง การเสริมสร้างความมีประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบ (Enhancing audit committee effectiveness) โดยกล่าวสรุปเกี่ยวกับความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบว่า การมีสมาชิกในคณะกรรมการตรวจสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะช่วยให้คณะกรรมการตรวจสอบมีคุณสมบัติด้านความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชี การควบคุมภายใน และการตรวจสอบ โดยผลการสำรวจพบว่าบริษัทที่มีปัญหาเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน มีสมาชิกของคณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตน้อยกว่าบริษัทที่ไม่มีปัญหาดังกล่าว ซึ่งบริษัทที่มีปัญหาเกี่ยวกับการรายงานทางการเงินมีสมาชิกของคณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพียงร้อยละ 6 ในขณะที่บริษัทที่ไม่มีปัญหาดังกล่าว มีสมาชิกของคณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอยู่ถึงร้อยละ 25

Raghunandan et al. (1998) ศึกษาเรื่อง ระดับความรู้เกี่ยวกับการบัญชีและการตรวจสอบของคณะกรรมการตรวจสอบของประเทศแคนาดา (Accounting and Auditing Knowledge Level of Canadian Audit Committees: Some Empirical Evidence) โดยทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในของคณะกรรมการตรวจสอบ กับการยอมรับถึงระดับความรู้เกี่ยวกับการบัญชีและการตรวจสอบที่คณะกรรมการตรวจสอบมี โดยส่งแบบสอบถามไปยังหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน 72 คน มีตัวแปรที่ใช้วัดการมีส่วนร่วมเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในของคณะกรรมการตรวจสอบ ดังนี้ คือ (1) อำนาจหน้าที่ในการพิจารณาแต่งตั้ง โยกย้ายหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน (2) ความถี่ในการประชุมกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน (3) การจัดประชุมเป็นการส่วนตัวกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน และ (4) การสอบทานแผนงานและ

ผลการตรวจสอบภายใน ผลการวิจัยที่ได้ชี้ให้เห็นว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่จัดให้มีการประชุมเป็นการส่วนตัวกับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน และสอบทานแผนงานและผลการตรวจสอบภายใน จะได้รับการยอมรับว่าเป็นผู้มีความรู้เกี่ยวกับประเด็นด้านการบัญชีและการตรวจสอบ

DeZoort and Salterio (2001) ศึกษาเรื่อง ผลกระทบจากประสบการณ์ด้านการกำกับดูแลกิจการ การรายงานทางการเงิน และความรู้ด้านการตรวจสอบ ที่มีผลต่อการใช้วิจารณญาณของคณะกรรมการตรวจสอบ (The Effects of Corporate Governance Experience and Financial - Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members' Judgments) ผู้วิจัยใช้กรณีศึกษาเรื่องนโยบายการบัญชี เป็นเครื่องมือเพื่อทดสอบความรู้และประสบการณ์ด้านการบัญชีและการตรวจสอบของคณะกรรมการตรวจสอบ ผลการศึกษาพบว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสบการณ์เป็นกรรมการอิสระ และมีความรู้ด้านการตรวจสอบมากกว่า จะช่วยสนับสนุนผู้สอบบัญชีในการโต้แย้งกับฝ่ายบริหาร ซึ่งตรงข้ามกับคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสบการณ์ดำรงตำแหน่งเป็นกรรมการบริษัท หรือเป็นสมาชิกอาวุโสของฝ่ายบริหาร โดยกรรมการเหล่านี้มีแนวโน้มที่จะสนับสนุนฝ่ายบริหารมากกว่า

สรุป จากการศึกษางานวิจัยในอดีตข้างต้นพบว่า การมีความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงิน ถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่ช่วยเพิ่มประสิทธิผลในการทำงานให้แก่คณะกรรมการตรวจสอบ จากการศึกษาที่ผ่านมาพบว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่ประกอบไปด้วยสมาชิกที่มีความรู้ทางการบัญชีหรือการเงินจะสามารถลดการเกิดปัญหาในการจัดทำรายงานทางการเงิน และมีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในมากกว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่ขาดสมาชิกดังกล่าว งานวิจัยในอดีตรวมถึงข้อเสนอแนะจากหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการทั้งในและต่างประเทศต่างก็ส่งเสริมให้กิจการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบที่ประกอบไปด้วยสมาชิกอย่างน้อย 1 คน มีความรู้ทางการบัญชีหรือการเงิน เพื่อที่จะสามารถปฏิบัติหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ