

TBS - Thammasat Business School, in collaboration with
SET - The Stock Exchanges of Thailand.

งานสัมมนาวิชาการเพื่อรำลึกและเชิดชูเกียรติ
ศาสตราจารย์เกียรติคุณ **เกษรี ณรงค์เดช** ครั้งที่ 3

3rd KESREE NARONGDEJ Forum

**“ปฏิรูปความเชื่อมั่นวิชาชีพบัญชี
(Reinventing Confidence in Accounting Profession)”**

วันอังคารที่ 14 พฤษภาคม 2562 เวลา 09:00 - 16:30 น.

Contemporary Ethics

บทบาทความรับผิดชอบและจรรยาบรรณสมัยใหม่ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ผู้ประกอบวิชาชีพ

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

จรรยาบรรณ

บทบาท และ ความรับผิดชอบ

(ร่วมสมัย) สมัยใหม่

ผู้ประกอบการวิชาชีพ (Professional)

พระเจ้าวรวงศ์เธอกรมหมื่นนราธิปพงศ์ประพันธ์ ทรงแปลคำศัพท์ "Profession" ว่า "อาชีพ-ปฎิญาณ" (อาชีพ+คำปฎิญาณ) เพราะสภาพอันแท้จริงแห่งวิชาชีพ คือการปฎิญาณตนต่อสิ่งศักดิ์สิทธิ์ว่า จะประกอบอาชีพตามธรรมเนียมซึ่งมีวางไว้เป็นบรรทัดฐาน



พระเจ้าวรวงศ์เธอ พระองค์เจ้าวรรณไวทยากร กรมหมื่นนราธิปพงศ์ประพันธ์ มีพระนามเดิมว่า หม่อมเจ้า วรรณไวทยากร วรวรรณ หรือ *พระองค์วรรม* ทรงเป็นพระโอรสใน [พระเจ้าบรมวงศ์เธอ กรมพระนราธิปประพันธ์พงศ์](#) และ หม่อมหลวงดวณตรี (มนตรีกุล) วรวรรณ

ทรงสอบได้ทุน King's scholarship ได้เดินทางไปศึกษาต่อยังประเทศอังกฤษ ที่ 'วิทยาลัยแบลเลียล' ([Balliol College](#)) มหาวิทยาลัยอ็อกซฟอร์ด ประเทศอังกฤษ และสำเร็จการศึกษาปริญญาตรีในระดับเกียรตินิยมและปริญญาโท จากคณะบูรพคดีศึกษา ([Oriental Studies](#)) สาขา [ภาษาบาลี](#) และ [สันสกฤต](#) ที่สถาบันตะวันออก ของ [มหาวิทยาลัยอ็อกซฟอร์ด](#) จึงทรงมีความสามารถในการบัญญัติศัพท์ กระทั่งเป็นผู้วางกฎเกณฑ์การบัญญัติศัพท์ โดยใช้คำบาลีและสันสกฤตให้ [ราชบัณฑิตยสถาน](#) และใช้มาจนกระทั่งทุกวันนี้

[พ.ศ. 2499](#) - [พ.ศ. 2500](#) - ทรงดำรงตำแหน่งประธานสมัชชาสหประชาชาติ สมัยประชุมที่ 11

a Profession วิชาชีพ - "อาชีพปฎิญาณ" มีลักษณะเฉพาะอยู่สองประการ คือ

ลักษณะเฉพาะที่สำคัญ Essential Features (Bayles)

- การฝึกฝนอย่างเข้มข้น Extensive Training
- ให้บริการที่สำคัญต่อสังคม Provision of important services to society
- การฝึกและความชำนาญหนักไปทางการใช้ปัญญา Training and skills largely intellectual in character

ลักษณะเฉพาะที่เห็นได้เป็นการทั่วไป Typical Features

- ได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ Generally licensed or certified
- มีตัวแทนเป็นองค์กรวิชาชีพ สภา / สมาคม / สถาบัน Represented by organisations, associations or institutes
- เป็นอิสระทางวิชาชีพกำกับดูแลกันเองตามมาตรฐานแต่ละวิชาชีพ Autonomy

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Professional Accountants)

ลักษณะเฉพาะที่สำคัญ คือ ให้บริการทางวิชาชีพเพื่อ ประโยชน์สาธารณะ (Public Interest) เพราะผู้ใช้ผลงาน (Users) ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี มีมากมายหลายกลุ่ม แบ่งได้ตามความต้องการของแต่ละกลุ่ม ซึ่งยังแตกต่างกันออกไปได้อีกตามเงื่อนไขเวลาของการใช้ข้อมูลนั้นๆ เช่น

- 1) **ผู้ลงทุน** ในที่นี้ ส่วนใหญ่จะหมายถึง ผู้ลงทุนในตราสารทุน ซึ่งสนใจข้อมูลเพื่อช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับ ผลตอบแทน ในรูปของเงินปันผล (Dividends) และความเคลื่อนไหวของ ราคาตราสารทุน (Capital Gains) ที่ถือครองว่า ควรซื้อเพิ่ม หรือ ถือครองต่อ หรือ ขาย ในระหว่างที่ยังได้ราคา
- 2) **พนักงาน** พนักงานของกิจการ รวมทั้ง ผู้แทนของพนักงาน (เช่น สหภาพแรงงาน หรือ กองทุนบำเหน็จบำนาญพนักงาน) จะสนใจในความยั่งยืนขององค์กรผู้ว่าจ้าง และความสามารถในการดำเนินงาน (การทำกำไรแต่ละงวด) รวมทั้ง ความสามารถของกิจการในการให้ผลตอบแทนการว่าจ้าง ผลตอบแทนเมื่อออกจากงาน เมื่อเกษียณอายุ และโอกาสในการเจริญก้าวหน้าตามลำดับ
- 3) **ผู้ให้กู้ยืม** ซึ่งมีได้หมายถึงเพียงผู้ให้กู้ยืมที่เป็นสถาบันการเงิน หากยังรวมถึง ผู้ถือตราสารหนี้ (Financial Instruments) อีกด้วย กลุ่มนี้ จะสนใจในดอกเบี้ย ความสามารถในการชำระคืนเงินต้นเมื่อครบกำหนด และผลตอบแทนว่าเป็นไปตามสัญญา เช่น หุ้นกู้แปลงสภาพ ที่สามารถแปลงเป็นตราสารทุนได้ เป็นต้น
- 4) **ลูกค้า และเจ้าหน้าที่การค้า**
- 5) **ลูกค้า และลูกหนี้การค้า**
- 6) **รัฐบาล และหน่วยงานราชการต่างๆ**
- 7) **สาธารณชน**

เมื่อเป็นเช่นนี้ **ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี** จึงไม่สามารถจะคาดเดาได้ว่า “ผลงาน” ของตนนั้น จะมีผู้ใดนำไปใช้บ้าง เพราะมี **ผู้ใช้** หลากหลายกลุ่ม ซึ่งต่างจากวิชาชีพอื่นที่ ผู้ใช้ผลงาน มีจำกัดกว่า และค่อนข้างเฉพาะเจาะจงกว่า เป็นความสัมพันธ์ระหว่าง **ผู้ให้บริการ**(ทางวิชาชีพ) กับ **ผู้ใช้บริการ** และมีผลกระทบในวงที่แคบกว่า

ดังนั้น **ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี** จึงต้องได้รับ **ความเชื่อมั่น** (Confidence) และ **ความไว้วางใจ** (Trust) จากผู้ใช้บริการแต่ละกลุ่ม ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง จากสาธารณชนโดยรวม

เพื่อให้ได้รับ **ความเชื่อมั่น** และ **ความไว้วางใจ** จากสาธารณชนโดยรวม ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี จึงต้องปฏิบัติหน้าที่โดยมี **จริยธรรม** กำกับการประกอบวิชาชีพ ซึ่ง **ผู้ใช้ผลงาน** มีอาจพิสุจน์ทราบได้ เป็นสิ่งที่อยู่ภายในใจ ดังนั้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจเป็นที่ประจักษ์ จึงต้องมีสิ่งซึ่งเป็นรูปธรรม จับต้องได้ เป็นลายลักษณ์อักษร คือ **“จรรยาบรรณ”** ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Code of Ethics for Professional Accountants)

แต่เดิม จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ครอบคลุมเพียง "ผู้สอบบัญชี" ตามที่กำหนดไว้ใน กฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ซึ่งออกตามความใน พ.ร.บ. ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ว่า:

ข้อ ๒ ให้กำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนี้

- (๑) ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
- (๒) ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- (๓) มรรยาทต่อลูกค้า
- (๔) มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ
- (๕) มรรยาททั่วไป

ต่อมา เมื่อมีการกำหนด พ.ร.บ. วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 (ซึ่งยกเลิก พ.ร.บ. ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 23 ตุลาคม พ.ศ. 2547) จึงได้มีการกำหนดไว้ใน หมวด 7 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี มาตรา 47 ว่า

มาตรา 47 ให้สภาวิชาชีพบัญชีจัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขึ้นเป็นภาษาไทย และอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อกำหนดในเรื่องดังต่อไปนี้

- (1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
- (2) ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- (3) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ และการรักษาความลับ
- (4) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคล หรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้

และใน "บทเฉพาะกาล" มีว่า

มาตรา 76 ให้บรรดา กฎกระทรวง ข้อบังคับ หรือประกาศที่ออกตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มีผลใช้บังคับต่อไปจนกว่าจะมี กฎกระทรวง ข้อบังคับ หรือประกาศที่ออกตามพระราชบัญญัตินี้ในเรื่องเดียวกันออกใช้บังคับ ฯลฯ

ดังนั้น แม้ว่า พ.ร.บ. ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 จะได้รับการยกเลิกไปตั้งแต่วันที่ 23 ตุลาคม พ.ศ. 2547 แต่ จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งครอบคลุมเพียง "ผู้สอบบัญชี" ตามที่กำหนดไว้ใน กฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) "มรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต" ก็ยังคงมีผลบังคับใช้ตลอดมา จนกระทั่งในวันที่ 3 พฤศจิกายน พ.ศ. 2553 จึงได้มีการประกาศลงในราชกิจจานุเบกษา เป็น **ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง "จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553"** ให้มีผลใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดสามเดือนนับแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ในข้อบังคับดังกล่าว ได้ขยายขอบเขตคำนิยามของ “**ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี**” (ข้อ ๓) ให้หมายความว่า “ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นวิชาชีพบัญชี รวมทั้ง **ผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี** และให้หมายรวมถึงหัวหน้าคณะบุคคลหรือหัวหน้าสำนักงาน หรือผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคล ตามมาตรา ๑๑ ด้วย

พร้อมกับ คำนิยามเกี่ยวกับเรื่องอื่นๆ ประกอบอีกด้วย

สืบเนื่องจากพัฒนาการในวิชาชีพบัญชีในระดับระหว่างประเทศ ที่วิชาชีพบัญชีในประเทศไทยมีส่วนร่วม และเป็นผู้มีส่วนได้เสียผู้หนึ่งในระบบที่เชื่อมต่อกันหมดทั่วโลก โดยเฉพาะในส่วนของตลาดทุน ซึ่งครอบคลุมทั้งตราสารทุน และตราสารหนี้ มาตรฐานวิชาชีพทั้งระบบจึงต้องพัฒนาไปพร้อมกันทั้งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ มาตรฐานการศึกษา และมาตรฐานทางจรรยาบรรณ คณะอนุกรรมการกำหนดจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชีจึงได้ทำการศึกษา **ประมวลจริยธรรมผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Code of Ethics for Professional Accountants)** ที่กำหนดโดย คณะกรรมการมาตรฐานจริยธรรมระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (International Ethics Standards Board for Accountants) และดำเนินการยกร่าง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ขึ้นใหม่ตามแนวคิดระหว่างประเทศดังกล่าว ซึ่งได้นำเข้าสู่กระบวนการพัฒนามาตรฐาน (Due Process) จนในที่สุดได้มีประกาศลงในราชกิจจานุเบกษา วันที่ 27 พฤศจิกายน พ.ศ. 2561 เป็น **ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี** ว่าด้วย “**จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561**” ให้มีผลใช้บังคับนับแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา คือ 28 พฤศจิกายน พ.ศ. 2561 เป็นต้นมา

พัฒนาการที่เห็นได้ชัดว่าเป็นไปตามแนวคิดที่ใช้กันในระหว่างประเทศ นอกจาก คำนิยามของ “**ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี**” ที่ได้กำหนดไว้ข้างต้นแล้ว ยังมีที่สำคัญอีกเช่น แยกให้เห็นชัดเจนระหว่าง **ผู้สอบบัญชี** ที่กำหนดไว้ตั้งแต่ พ.ร.บ. 2505 และ 2534 เดิม กับ **ผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี** (ผู้ทำบัญชี) ตาม พ.ร.บ. 2547 ด้วย

ตาม พ.ร.บ. วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 นั้น มีเพียง การสอบบัญชี (หมวด 5) และ การทำบัญชี (หมวด 6) ที่มี “การควบคุมการประกอบวิชาชีพ” คือ ต้องมี “ใบอนุญาต” หรือ “ขึ้นทะเบียน” ไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี และ **ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี** ว่าด้วย “**จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561**” ก็ได้กำหนดแยกอย่างชัดเจนไว้ใน ข้อ 4 คือ แบ่งเป็น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี “**ที่ให้บริการสาธารณะ (Public Practice)**” กับ “**ในหน่วยงานธุรกิจ (In Business)**”

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี **ที่ให้บริการสาธารณะ** หมายความว่า ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี **ในสำนักงาน** ที่ให้บริการทางวิชาชีพ เป็นการทั่วไป เช่น

- สำนักงานสอบบัญชี (Accounting Firms)
- สำนักงานรับทำบัญชี (Book-keeping Firms)
- ผู้สอบบัญชี หรือ ผู้รับทำบัญชี ที่เป็น ผู้ประกอบการวิชาชีพคนเดียว (Sole Practitioner)
- ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน ไม่ว่าจะ เป็นสำนักงาน หรือ ปฏิบัติหน้าที่เพียงคนเดียว ก็จัดอยู่ในกลุ่มนี้ด้วย

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี **ในหน่วยงานธุรกิจ** หมายความว่า ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี **ที่ได้รับการว่าจ้าง ในกิจการ** หรือกลุ่มของกิจการในด้านต่างๆ เช่น พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม การบริการ การศึกษา ภาครัฐ องค์กรที่ไม่แสวงหากำไร หน่วยงานกำกับดูแล หรือ องค์กรวิชาชีพ หรือผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีข้อตกลงผูกพันกับกิจการดังกล่าว คือ

- ผู้ที่มีรายได้หลักจากการรับจ้างงานในหน่วยงานดังกล่าว ไม่ว่าตำแหน่งที่เรียกชื่อว่าอะไร

บทบาท และ ความรับผิดชอบ

ในหมวด 1 บททั่วไป ข้อบังคับข้อ 5 กำหนดไว้ชัดเจนว่า

“ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่เพื่อประโยชน์สาธารณะ”

ในหมวด 2 **หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ** ข้อบังคับข้อ 9 กำหนดให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ คือ

- ก. ความซื่อสัตย์สุจริต
- ข. ความเที่ยงธรรม และ ความเป็นอิสระ
- ค. ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- ง. การรักษาความลับ
- จ. พฤติกรรมทางวิชาชีพ
- ฉ. ความโปร่งใส

ในหมวด 3 การนำหลักการพื้นฐานไปปฏิบัติ ข้อบังคับข้อ 10 กำหนด **กรอบแนวคิด** ให้ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ตระหนัก ประเมิน และจัดการ **อุปสรรค** เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามหลักการพื้นฐาน คือ

- ก. **ระบุ** อุปสรรค ต่อการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน
- ข. **ประเมิน** นัยสำคัญของอุปสรรคที่ระบุไว้
- ค. **ใช้มาตรการป้องกัน** ที่จำเป็นเพื่อ **ขจัด** หรือ **ลด** อุปสรรค

ในหมวด 3 ข้อบังคับข้อ 11 กำหนด **อุปสรรค** ที่อาจกระทบต่อหลักการพื้นฐาน คือ

- ก. อุปสรรค ที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตัว
- ข. อุปสรรค ที่เกิดจากการสอบทานผลงานตนเอง
- ค. อุปสรรค ที่เกิดจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุน
- ง. อุปสรรค ที่เกิดจากความคุ้นเคย
- จ. อุปสรรค ที่เกิดจากการถูกข่มขู่

ในหมวด 3 ข้อบังคับข้อ 14 กำหนด **มาตรการป้องกัน** ที่อาจ ขจัด หรือ ลด อุปสรรค ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ซึ่งแบ่งเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ

- ก. มาตรการป้องกัน ที่กำหนดโดย องค์กรวิชาชีพ กฎหมาย หรือ ข้อบังคับ
- ข. มาตรการป้องกัน ที่จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงาน

เมื่อเป็นเช่นนี้ **บทบาทหลัก** ของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ในส่วนที่เกี่ยวข้องด้วย **จรรยาบรรณ** จึงต้องเริ่มต้นด้วย (การทำ)ความเข้าใจ ใน **หลักการพื้นฐาน** ของจรรยาบรรณ และมีจิตสำนึก ใน **ความรับผิดชอบ** ที่จะต้อง

- (ก) ปฏิบัติหน้าที่เพื่อ**ประโยชน์สาธารณะ**
- (ข) ปฏิบัติตาม หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ ทั้งหกข้อ ตลอดเวลา
- (ค) ใช้ กรอบแนวคิด สอบทานการปฏิบัติหน้าที่ของตนเองโดยสม่ำเสมอ เพื่อมิให้ต้องตกอยู่ในสถานการณ์ที่เป็น **อุปสรรค** ต่อการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานได้

แม้จะเป็น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ประเภท คนเดียว (Sole Practitioner หรือ Freelancer) ก็ต้องปฏิบัติเสมือนว่า เป็นสำนักงาน และหากเป็นสำนักงาน ก็ยังต้องมีภาระหน้าที่ซับซ้อนขึ้นไปอีก เพราะมีจำนวนผู้เกี่ยวข้องมากขึ้น เช่น การกำหนดมาตรการป้องกัน ที่จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงาน คือ การลงนามรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรประจำปี ว่าได้ปฏิบัติตามเกณฑ์ที่สำนักงานกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ หรือ การปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยจริยธรรม หรือ การปรึกษาหารือในประเด็นทางจริยธรรมภายในองค์กร เป็นต้น

มาตรการป้องกันที่เกี่ยวข้องจะแตกต่างกันไปตามเหตุการณ์แวดล้อม ประกอบด้วย

- (ก) มาตรการป้องกันที่ใช้กับ**ทั้งสำนักงาน** (Firm-wide) และ
- (ข) ที่ใช้กับ**แต่ละงานโดยเฉพาะเจาะจง** (Engagement-specific)

นอกจากนี้ สำนักงาน อาจจัดให้มี เจ้าหน้าที่อาวุโส หรือ หุ้นส่วนอาวุโส ทำหน้าที่ ติดตามประเมินผล การปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณวิชาชีพ เป็นปกติอีกด้วย และรายงานต่อคณะกรรมการบริหารสำนักงาน ทุกปี

ประเด็น (ร่วมสมัย) สมัยใหม่

หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ “คำสำคัญ (Key Words)”

(ก) ความซื่อสัตย์สุจริต ; (ข) ความเที่ยงธรรม และ ความเป็นอิสระ ; (ค) ความรู้ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน ; (ง) การรักษาความลับ ; (จ) พฤติกรรมทางวิชาชีพ ; และ (ฉ) ความโปร่งใส

อคติ ; อิทธิพลอันเกินควร (Undue Influence) ; ความเป็นอิสระ (ทางจิตใจ - ทางความคิด) ; **ความเอาใจใส่ (จิตตะ - จาก “อิทธิบาทสี่”)** ; .ในระดับที่รับรองได้ว่า ลูกค้า หรือ ผู้ว่าจ้าง ได้รับบริการที่ถึงพร้อมด้วยวิวัฒนาการล่าสุดในวิธีการ หรือ เทคนิคการปฏิบัติงาน หรือ ตามกฎหมาย (to ensure that a client or employer receives competent professional service based on current developments in practice, legislation and techniques and act diligently and in accordance with applicable technical and professional standards) ; ให้ความสำคัญกับความลับของข้อมูลที่ได้มาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพและทางธุรกิจ (to respect the confidentiality of information acquired as a result of professional and business relationships) ; Close family / Immediate family ; แสดงภาพลักษณ์ให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบต่าง ๆ และมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดไว้ และไม่ปกปิดข้อเท็จจริง หรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งสามารถติดตามตรวจสอบได้ (G20/OECD Principles of Corporate Governance 2015, Principle 5 - Disclosure and Transparency).

อุปสรรค “คำสำคัญ (Key Words)”;

อุปสรรค ที่เกิดจาก (ก) ผลประโยชน์ส่วนตน ; (ข) การสอบทานผลงานตนเอง ; (ค) การเป็นผู้ให้การสนับสนุน (สถานภาพของลูกค้า หรือผู้ว่าจ้าง รายใดรายหนึ่ง) ; (ง) ความคุ้นเคย ; และ (จ) การผูกข่มขู่

ผลประโยชน์ทางการเงิน หรือ **ผลประโยชน์อื่น** ; ผลของการใช้ดุลยพินิจที่ผ่านมาจากตน ; (การเป็นผู้ให้การสนับสนุน)จนไม่สามารถอยู่ในฐานะที่สามารถปฏิบัติงานได้ด้วยความเที่ยงธรรม ; ความสัมพันธ์อันยาวนาน (**Long Association** of Personnel [Including Partner Rotation] with an Audit Client) ; ถูกยับยั้งจากการปฏิบัติงานอย่างเที่ยงธรรม เนื่องจากแรงกดดัน (pressure) ซึ่งไม่ว่าจะเกิดขึ้นจริง (actual) หรือซึ่งเข้าใจไปได้เช่นนั้น (perceived) ; รวมถึงการใช้ความพยายามที่จะใช้อิทธิพลอันเกินควร (Undue Influence)

มาตรการป้องกัน “คำสำคัญ (Key Words)”

(ข) มาตรการป้องกัน *ที่จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงาน*

200.11 ในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงาน มาตรการป้องกันที่เกี่ยวข้องจะแตกต่างกันไปตามเหตุการณ์แวดล้อม โดยมาตรการป้องกันดังกล่าวประกอบด้วย

(ก) มาตรการป้องกันที่ใช้กับทั้งสำนักงาน (Firm-wide) และ

(ข) ที่ใช้กับแต่ละงานโดยเฉพาะเจาะจง (Engagement-specific)

200.12 ตัวอย่างของมาตรการป้องกันที่ใช้กับทั้งสำนักงาน ในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงาน รวมถึง :

- ผู้นำของสำนักงานที่เน้นความสำคัญของการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน
- ผู้นำของสำนักงานที่กำหนดความคาดหวังว่า สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นจะปฏิบัติเพื่อประโยชน์สาธารณะ
- นโยบายและวิธีปฏิบัติที่ใช้ และ ติดตาม เรื่องการควบคุมคุณภาพของงานที่ให้บริการ
- นโยบายที่เป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับความจำเป็นในการระงับสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน การประเมินนัยสำคัญของอุปสรรคเหล่านั้น และการใช้มาตรการป้องกันเพื่อ **ขจัด** หรือ **ลด** อุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ หรือเมื่อไม่มีมาตรการป้องกันที่เหมาะสมหรือเมื่อไม่สามารถจะนำมาใช้ได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องยุติหรือปฏิเสธการให้บริการที่เกี่ยวข้อง
- นโยบายและวิธีปฏิบัติภายในสำนักงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่กำหนดให้ต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน
- นโยบายและวิธีปฏิบัติที่จะช่วยให้สามารถระบุผลประโยชน์หรือความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานหรือสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานกับลูกค้า
- นโยบายและวิธีปฏิบัติในการติดตาม และถ้าจำเป็น ควรจัดการ การพึ่งพารายได้จากลูกค้ารายใดรายหนึ่ง
- การใช้หุ้นส่วนและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่มีสายการรายงานแยกจากกันในการให้บริการงานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่น สำหรับลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น
- นโยบายและวิธีปฏิบัติที่ห้ามบุคคลอื่นที่ไม่ใช่สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน มามีอิทธิพลอย่างไม่เหมาะสมต่อผลลัพธ์ของงาน
- การสื่อสารที่ทันเวลาเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติของสำนักงาน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ที่เกิดขึ้น ไปยังหุ้นส่วนและเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานวิชาชีพทั้งหมดของสำนักงานตลอดจนการฝึกอบรมและการศึกษาที่เหมาะสมเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าว
- กำหนดให้ผู้บริหารระดับอาวุโสรับผิดชอบต่อการกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ตามระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานอย่างเพียงพอ

- ให้คำแนะนำหุ้นส่วนและเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานวิชาชีพที่ให้บริการแก่ลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น และกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระ
- กลไกทางด้านวินัยเพื่อส่งเสริมการปฏิบัติตามตามนโยบายและวิธีปฏิบัติ
- จัดพิมพ์นโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อกระตุ้นและให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการสื่อสารกับบุคลากร อาวุโสภายในสำนักงานในประเด็นใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับเจ้าหน้าที่ดังกล่าว

200.13 ตัวอย่างของมาตรการป้องกันที่ใช้แต่ละงานโดยเฉพาะเจาะจง ในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงาน รวมถึง

- กำหนดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีผู้ไม่เกี่ยวข้องกับงานบริการที่ไม่ได้ให้ความเชื่อมั่น เป็นผู้สอบทานงานบริการที่ไม่ได้ให้ความเชื่อมั่น หรือให้คำปรึกษาเท่าที่จำเป็น
- กำหนดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีผู้ไม่เกี่ยวข้องกับงานบริการที่ให้ความเชื่อมั่น เป็นผู้สอบทานงานบริการที่ให้ความเชื่อมั่น หรือให้คำปรึกษาเท่าที่จำเป็น
- ปรึกษาคณะที่สามผู้มีความเป็นอิสระ เช่น คณะกรรมการอิสระ หน่วยงานกำกับดูแลทางวิชาชีพ หรือ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีท่านอื่น
- ปรึกษาหารือประเด็นทางจริยธรรมกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (TCWG) ของลูกค้า
- เปิดเผยข้อมูลให้กับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (TCWG) ของลูกค้าถึง ลักษณะงานที่ให้บริการ วิชาชีพ และขอบเขตการคิดค่าบริการ
- ให้สำนักงานอื่นปฏิบัติงาน หรือให้ปฏิบัติงานบางส่วนซ้ำ
- หมั่นเวียนบุคลากรอาวุโสของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น



"คำสำคัญ (Key Words)" ร่วมสมัย

Financial Reporting Ecosystem	Public Interest
COSO Internal Control 2013 (17 items)	Three Lines of Defense
TCWG / Audit Committee	G20/OECD 2015 Principles of CG
Triple Bottom Line (TBL) reporting	ESG - Sustainability reporting
Capital Market	Intermediaries / e-KYC
Equity Capital	Debt Capital / Debt Instruments
Back-Door Listing	Cross-Border Listing
ISA 315 / ISA 240	Forensic Accounting / Auditing
ISQC / ISQM / ISA 220	On-line Marketing
Tax Obligations	International Transfer Pricing
	END GAME