

“จรรยาบรรณและจริยธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี”

วันพฤหัสบดีที่ 8 สิงหาคม พ.ศ. 2562 เวลา 09:00 - 12:15 น.

- - - * * * - - - * * * - - - * * * - - -

จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี Contemporary Ethics

ปกรณ เพ็ญภาคกุล

ประธาน คณะอนุกรรมการกำหนดจรรยาบรรณ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

- ผู้ประกอบวิชาชีพ
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- จริยธรรม / จรรยาบรรณ
- จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- การนำไปใช้ในทางปฏิบัติ
(บทบาท และ ความรับผิดชอบ)
- การปรับตัวของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ผู้ประกอบการวิชาชีพ (Professional)

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



พระเจ้าวรวงศ์เธอ พระองค์เจ้าวรรณไวทยากร กรมหมื่นนราธิปพงศ์ประพันธ์ มีพระนามเดิมว่า หม่อมเจ้า วรรณไวทยากร วรวรรณ หรือ พระองค์วรรณ ทรงเป็นพระโอรสใน พระเจ้าบรมวงศ์เธอ กรมพระนราธิปประพันธ์พงศ์ และ หม่อมหลวงดวณศรี (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 ซึ่งยังแตกต่างกันออกไปได้อีกตามเงื่อนไขของการใช้ข้อมูลนั้นๆ 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 และเจ้าหนี้การค้า**
- 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 จะต้องปฏิบัติหน้าที่โดยมี **จริยธรรม** กำกับการประกอบวิชาชีพ ซึ่ง **ผู้ใช้ผลงาน** มีอาจพิสูจนทราบได้ 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 ที่มีผลใช้บังคับต่อไปจนกว่าจะมี กฎกระทรวง ข้อบังคับ หรือ ประกาศที่ออกตามพระราชบัญญัตินี้ในเรื่องเดียวกันออกใช้บังคับ 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) ให้ความหมายว่า “ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นวิชาชีพบัญชี รวมทั้ง **ผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี** และให้หมายรวมถึงหัวหน้าคณะบุคคลหรือหัวหน้าสำนักงาน หรือผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคล ตามมาตรา ๑๑ ด้วย

พร้อมกับ คำนิยามเกี่ยวกับเรื่องอื่นๆ ประกอบอีกด้วย

สืบเนื่องจากพัฒนาการในวิชาชีพบัญชีในระดับระหว่างประเทศ ที่วิชาชีพบัญชีในประเทศไทยมีส่วนร่วม และเป็นผู้มีส่วนได้เสียผู้หนึ่งในระบบที่เชื่อมต่อกันหมดทั่วโลก โดยเฉพาะในส่วนของการตลาดทุน 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

พัฒนาการที่เห็นได้ชัดว่าเป็นไปตามแนวคิดที่ใช้กันระหว่างประเทศ 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 ไม่ว่าจะเป็นสำนักงาน
กลุ่มบุคคล หรือ ปฏิบัติหน้าที่เพียงคนเดียว ก็จัดอยู่ในกลุ่มนี้ด้วย

“สำนักงาน” หมายความว่ารวมถึง

- ก. ผู้ปฏิบัติงานเพียงคนเดียว (*ใช้ตำบลที่อยู่เดียวกับที่พักอาศัยเป็นประจำก็ได้*)
- ข. คณะบุคคล (*ห้างหุ้นส่วนสามัญ มิได้จดทะเบียน หุ้นส่วนทุกคนรับผิดชอบไม่จำกัด*)
- ค. ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล (*حسن. - ต้องมีหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นผู้รับผิดชอบไม่จำกัด*)
- ง. ห้างหุ้นส่วนจำกัด (*หจก. - ต้องมีหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นผู้รับผิดชอบไม่จำกัด*)
- จ. บริษัทจำกัด (*ยังไม่พบว่ามียบริษัทมหาชน*)

และยังหมายความว่ารวมถึง กิจการที่ควบคุม / ที่ถูกควบคุมโดย ฝ่ายต่างๆตามที่กล่าวแล้วข้างต้น ผ่านการเป็นเจ้าของ การจัดการ หรือ วิธีการรูปแบบอื่น อีกด้วย

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

- ผู้ที่มีรายได้หลักจากการรับจ้างงานในหน่วยงานดังกล่าว ไม่ว่าตำแหน่งที่เรียกชื่อว่าจะอะไร

[หมายเหตุ :

ในประเด็นเรื่องการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีนั้น มาตรฐานว่าด้วยการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี กำหนดให้ใช้กับกรณี “งาน” สอบบัญชีทุกงาน ไม่ว่าจะมีความค้ำประกันวิชาชีพหรือไม่ (เช่น เป็นผู้สอบบัญชีกิตติมศักดิ์ของ สมาคม หรือมูลนิธิที่ไม่แสวงกำไร Not-for-profit) ผู้สอบบัญชีนั้น จะเป็น บุคคล หรือ คณะบุคคล ก็ตาม และจะมีสำนักงานเป็นกิจจะลักษณะทางการพาณิชย์ หรือจะใช้บ้านพักอาศัยก็ตาม]

การนำไปใช้ในทางปฏิบัติ (บทบาท และ ความรับผิดชอบ)

ในหมวด 1 บททั่วไป ข้อบังคับข้อ 5 กำหนดไว้ชัดเจนว่า

“ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่เพื่อประโยชน์สาธารณะ”

ในหมวด 2 หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ ข้อบังคับข้อ 9 กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ คือ

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

คำสำคัญ (Key Words) ในเรื่อง **หลักการพื้นฐาน** มีดังนี้

ก. ความซื่อสัตย์สุจริต

ประพฤติตนอย่างตรงไปตรงมา **จริงจัง**ในความสัมพันธ์ทั้งหมด ทั้งทางวิชาชีพและทางธุรกิจ

ข. ความเที่ยงธรรม และ ความเป็นอิสระ

- **อคติ** หมายถึง อคติทั้งสิ้น คือ **ฉันท์าคติ** (เพราะชอบ) ; **โทสาคติ** (เพราะชัง) ; **โมหาคติ** (เพราะหลง – ไม่เข้าใจธุรกิจ, หรือไม่ทราบว่ามีมาตรฐานวิชาชีพ เช่น การรายงานทางการเงิน การสอบบัญชี หรือจรรยาบรรณ ฯลฯ เปลี่ยนไปแล้ว) ; **ภยาคติ** (เกรงกลัวภัย – จากการชมเชยหรือ ชวนให้เข้าใจไปได้เช่นนั้น) [ดูเปรียบเทียบกับ อุปสรรค (จ) “จากการถูกข่มขู่”]

- **อิทธิพลอันเกินควร** (Undue Influence) คือ เกินกว่าตำแหน่งหน้าที่ของผู้ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีปฏิสัมพันธ์ด้วย ทั้งทางวิชาชีพ และทางธุรกิจ

- **ความเป็นอิสระ** ประกอบด้วยความเป็นอิสระทางด้านจิตใจ ซึ่งไม่สามารถมองเห็นได้ด้วยตาเปล่า จึงต้องมี**ความเป็นอิสระในเชิงประจักษ์** เช่น มิให้มีความขัดแย้งทางผลประโยชน์

ค. ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน

- **ความเอาใจใส่** คำว่า **care** แต่เดิม แปลว่าระมัดระวัง เพราะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องรอบคอบ แต่ปัจจุบันควรแปลว่า ความเอาใจใส่ (“**จิตตะ**”) ใส่ใจในการปฏิบัติหน้าที่วิชาชีพ

- ในระดับที่รับรองได้ว่า ลูกค้า หรือ ผู้ว่าจ้างได้รับบริการที่**ถึงพร้อมด้วย**วิวัฒนาการล่าสุด

ง. การรักษาความลับ

- **ให้ความสำคัญ** กับความลับของข้อมูลที่ได้มาจาก **ความสัมพันธ์** ทางวิชาชีพและทางธุรกิจ
- และหากได้รับการอนุมัติให้เปิดเผยได้ ต้องได้รับการอนุมัติจาก **ผู้มีอำนาจ** (กรรมการผู้ได้รับฉันทานุมัติจากที่ประชุมใหญ่สามัญประจำปี) อย่าง **ถูกต้อง** (ตามกฎหมาย) และ **เฉพาะเจาะจง** (เป็นกรณีๆไป - ควรเป็นลายลักษณ์อักษร)

จ. พฤติกรรมทางวิชาชีพ

- ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสอดคล้องกับหลักการของ **COSO** ในเรื่อง **Compliance** อีกด้วย

ฉ. ความโปร่งใส

- แม้ใน IESBA มิได้กล่าวถึง (ปรากฏอยู่ในระดับคณะกรรมการกฤษฎีกา ก่อนมาเป็น พรบ. 2547) แต่กลับสอดคล้องกับหลักการของ **OECD Principles of Corporate Governance** หลักการที่ 5 เรื่อง **Disclosure and Transparency** ที่ออกมาใหม่ในปี ค.ศ. 2015 อีกด้วย

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

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

ในหมวด 3 ข้อบังคับข้อ 11 กำหนด **อุปสรรค (Threats)** ที่อาจกระทบต่อหลักการพื้นฐาน คือ

- ก. อุปสรรค ที่เกิดจาก**ผลประโยชน์ส่วนตน**
- ข. อุปสรรค ที่เกิดจาก**การสอบทานผลงานตนเอง**
- ค. อุปสรรค ที่เกิดจาก**การเป็นผู้ให้การสนับสนุน**
- ง. อุปสรรค ที่เกิดจาก**ความคุ้นเคย**
- จ. อุปสรรค ที่เกิดจาก**การถูกข่มขู่**

คำสำคัญ (Key Words) ในเรื่อง **อุปสรรค** มีดังนี้

ก. อุปสรรค ที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน

รวมถึง ผลประโยชน์ทางการ**เงิน** หรือ ผลประโยชน์**อื่น** (เป็นตัวเงินหรือไม่ก็ตาม) ที่มี **อิทธิพลอย่างไม่เหมาะสม** (Inappropriately Influence) ต่อการใช้ดุลยพินิจ หรือ พฤติกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ

ข. อุปสรรค ที่เกิดจากการสอบทานผลงานตนเอง

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี **เคย**ใช้ดุลยพินิจ **เคย**ให้บริการ หรือ**เคย**มีกิจกรรม ที่ตน หรือบุคคลอื่นในสำนักงาน หรือองค์กรผู้ว่าจ้างเดียวกัน ได้ให้กับกิจการ หรือ งาน ที่ตนเองต้อง ประเมิน หรือให้ความเห็น

ค. อุปสรรค ที่เกิดจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุน

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เป็นผู้ให้การ**สนับสนุนสถานภาพ**ของลูกค้า หรือ ผู้ว่าจ้าง รายใดรายหนึ่ง จนไม่สามารถอยู่ในฐานะที่จะปฏิบัติงานได้ด้วยความเป็นอิสระ

ง. อุปสรรค ที่เกิดจากความคุ้นเคย

เกิดจาก**ความสัมพันธ์อันยาวนาน** (Long Association) หรือ ใกล้ชิดกับลูกค้าหรือผู้ว่าจ้าง (โปรดอ่าน “ก.ล.ด. ปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี - ขาว กลด. วันจันทร์ที่ 3 ธันวาคม 2561 | ฉบับที่ 161 / 2561)

จ. อุปสรรค ที่เกิดจากการถูกข่มขู่

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี**ถูกข่มขู่**จากการปฏิบัติงานอย่างเที่ยงธรรม เนื่องจาก แรงกดดัน ซึ่ง **ไม่ว่าจะเกิดขึ้นจริง** (Actual) หรือ **ซึ่งเข้าใจไปได้เช่นนั้น** (perceived) รวมถึงการใช้ความพยายามที่จะใช้อิทธิพลอันเกินควร (Undue Influence) [**หลักการพื้นฐาน ข้อ (ข) ความเป็นอิสระ**] ต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

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

ก. มาตรการป้องกัน ที่กำหนดโดย องค์กรวิชาชีพ กฎหมาย หรือ ขอบบังคับ

ข. มาตรการป้องกัน ที่จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงาน

ก. มาตรการป้องกัน ที่กำหนดโดย องค์กรวิชาชีพ กฎหมาย หรือ ขอบบังคับ

เช่น ต้องได้รับปริญญาดริบัตินี้บัณฑิต ; การกำหนดคุณสมบัติผู้ทำบัญชี / ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ; ชั่วโมง CPD ; มาตรฐานวิชาชีพ ฯลฯ

ข. มาตรการป้องกัน ที่จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงาน

มาตรการป้องกันที่เกี่ยวข้องจะแตกต่างกันไปตามเหตุการณ์แวดล้อม ประกอบด้วย

(ก) มาตรการป้องกันที่ใช้กับทั้งสำนักงาน (Firm-wide) และ

(ข) ที่ใช้กับแต่ละงานโดยเฉพาะเจาะจง (Engagement-specific)

ตัวอย่างของมาตรการป้องกันที่ใช้กับทั้งสำนักงาน ในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงาน รวมถึง :

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

- จัดพิมพ์นโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อกระตุ้นและให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการสื่อสารกับบุคลากรอาวุโสภายในสำนักงานในประเด็นใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับเจ้าหน้าที่ดังกล่าว

ตัวอย่างของมาตรการป้องกันที่ใช้แต่ละงานโดยเฉพาะเจาะจง ในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงาน รวมถึง

- กำหนดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ไม่เกี่ยวข้องกับการบริการที่ไม่ได้ให้ความเชื่อมั่น เป็นผู้สอบทานงานบริการที่ไม่ได้ให้ความเชื่อมั่น หรือให้คำปรึกษาเท่าที่จำเป็น
- กำหนดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ไม่เกี่ยวข้องกับการบริการที่ให้ความเชื่อมั่น เป็นผู้สอบทานงานบริการที่ให้ความเชื่อมั่น หรือให้คำปรึกษาเท่าที่จำเป็น
- ปรึกษานักวิชาการที่สามผู้มีความเป็นอิสระ เช่น คณะกรรมการอิสระ หน่วยงานกำกับดูแลทางวิชาชีพ หรือ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีท่านอื่น
- ปรึกษาหารือประเด็นทางจริยธรรมกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (TCWG) ของลูกค้า
- เปิดเผยข้อมูลให้กับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (TCWG) ของลูกค้าถึง ลักษณะงานที่ให้บริการ วิชาชีพ และขอบเขตการคิดค่าบริการ
- ให้สำนักงานอื่นปฏิบัติตาม หรือให้ปฏิบัติงานบางส่วนซ้ำ
- หมุนเวียนบุคลากรอาวุโสของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

นอกจากนี้ สำนักงาน อาจจัดให้มี เจ้าหน้าที่อาวุโส หรือ หุ้นส่วนอาวุโส ทำหน้าที่ ติดตาม ประเมินผล การปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจรรยาบรรณวิชาชีพ เป็นปกติอีกด้วย และรายงานต่อ คณะกรรมการบริหารสำนักงาน ทุกปี

การปรับตัวของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

เมื่อเป็นเช่นนี้ บทบาทหลัก ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในส่วนที่เกี่ยวข้องด้วย จรรยาบรรณ จึงต้องเริ่มต้นด้วย (การทำ)ความเข้าใจ ใน หลักการพื้นฐาน ของจรรยาบรรณ และมี จิตสำนึก ในความรับผิดชอบ ที่จะต้อง

(ก) ปฏิบัติหน้าที่เพื่อประโยชน์สาธารณะ (Public Interest)

(ข) ปฏิบัติตาม หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ ทั้งหกข้อ ตลอดเวลา

(ค) ใช้ กรอบแนวคิด สอบทานการปฏิบัติหน้าที่ของตนเองโดยสม่ำเสมอ เพื่อมิให้ต้องตก อยู่ในสถานการณ์ที่เป็น อุปสรรค ต่อการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานได้

แม้จะเป็น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ประเภท คนเดียว (Sole Practitioner หรือ Freelancer) ก็ต้องปฏิบัติเสมือนว่า เป็นสำนักงาน และหากเป็นสำนักงาน ก็ยังต้องมี ภาระหน้าที่ซับซ้อนขึ้นไปอีก เพราะมีจำนวนผู้เกี่ยวข้องมากขึ้น เช่น การกำหนดมาตรการ ป้องกัน ที่จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงาน คือ การลงนามรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรประจำปี ว่าได้ปฏิบัติตามเกณฑ์ที่สำนักงานกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระ หรือ การปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยจรรยาบรรณ หรือ การปรึกษาหารือใน **ประเด็นทางจริยธรรมภายในองค์กร** เป็นต้น



“คำสำคัญ (Key Words)” ร่วมสมัย

| | |
|--|---------------------------------------|
| Financial Reporting Ecosystem | Public Interest |
| COSO Internal Control 2013 (17 items) | Three Lines of Defense |
| COSO 2017 Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance | |
| 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 | |