

บทที่ 2

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี

หัวข้อที่ศึกษา

- หลักการพื้นฐาน (Fundamental Principles)
- อุปสรรคต่อหลักการพื้นฐาน (Threats)
- มาตรการป้องกัน (Safeguards)
- ตัวอย่างประเด็นปัญหาจรรยาบรรณ

ความหมายของจรรยาบรรณ

จรรยาบรรณ หมายถึงที่ผู้ประกอบอาชีพ การงาน
แต่ละอย่างกำหนดขึ้น เพื่อ.....เกียรติคุณชื่อเสียง และ
ฐานะของสมาชิก อาจเขียนเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้

*พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542

ความหมายของจรรยาบรรณ (ต่อ)

จริยธรรม/จรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ หมายถึง ประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบวิชาชีพแต่ละวิชาชีพกำหนดขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร นำมาใช้เพื่อสร้าง.....ของวิชาชีพ เป็นข้อบังคับให้บุคคลในวิชาชีพหนึ่งพึงประพฤติปฏิบัติตาม เป็นแนวทางและข้อพึงระวังในการประพฤติปฏิบัติ เพื่อดำรงไว้ซึ่งชื่อเสียง ฐานะ เกียรติและศักดิ์ศรีแห่งวิชาชีพ

***Boston Ally and Bacon (1994)**, อ้างใน อมรา ตีรศรีวัฒน์ (2554)

ความหมายของจรรยาบรรณ (ต่อ)

จรรยาบรรณ หมายถึง สิ่งที่กำหนดความประพฤติและวิธีปฏิบัติงานของ
ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ที่ต้องยึดถือ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อดำรงไว้ซึ่ง

- ความเชื่อถือได้ในผลงาน
- ความเป็นมืออาชีพ
- คุณภาพของงานบริการ
- ความเชื่อมั่นจากผู้รับบริการ

*คำชี้แจงข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553

ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง จรรยาบรรณของ ผู้ประกอบ วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561

“ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี” หมายความว่า

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชี
บริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและ
เทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กฎกระทรวง
กำหนดให้เป็นวิชาชีพบัญชี รวมทั้ง ผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี

หลักการพื้นฐาน (Fundamental Principles)

กำหนดโดย International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA, 2014)

แปลโดยสภาวิชาชีพบัญชี

1. ความซื่อสัตย์ (Integrity)
2. ความเที่ยงธรรม (Objectivity) และความเป็นอิสระ (Independence)
3. ความรู้ความสามารถ ความเอาใจใส่และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (Professional Competence and Due Care)
4. การรักษาความลับ (Confidentiality)
5. พฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior)
6. ความโปร่งใส (Transparency) – FAP กำหนดเพิ่ม

ความโปร่งใส ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส

“ความโปร่งใส” คือ ภาพลักษณ์ที่แสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตามกฎระเบียบต่าง ๆ และมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดไว้ และไม่ปกปิด ข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งสามารถติดตามตรวจสอบได้

ความเป็นอิสระ ผู้ประกอบวิชาชีพ ต้อง

- (1) ใช้ดุลยพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี
- (2) ไม่ปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี

“ความเป็นอิสระ” คือ การปฏิบัติหน้าที่โดย..... ที่
 ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลางหรือความเที่ยงธรรมของ
 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ความเป็นอิสระนี้จะต้อง.....
เพื่อให้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้

ความเที่ยงธรรม ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้อง

- (1) ปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม **ซื่อตรงต่อวิชาชีพ** และต้อง
 นอกจาก
 ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพนั้น
- (2) ใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือได้ **โดยปราศจากความมีอคติและความลำเอียง**
- (3) ใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยงธรรม โดย..... หรือ
 สถานการณ์ใด ๆ ที่อาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงาน
 ได้โดยโปร่งใส อิศระและซื่อสัตย์สุจริต

ความซื่อสัตย์สุจริต ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้อง

- (1) ปฏิบัติงาน อย่างตรงไปตรงมา จริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง
- (2) ปฏิบัติงานตรงตาม.....
- (3) ไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงาน โดยที่ไม่ได้มีการปฏิบัติงานจริง

ความรู้ ความสามารถ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้อง

- (1) ใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธีปฏิบัติ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ความชำนาญและประสบการณ์ทางวิชาชีพด้วยความมีสติ เอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ และระมัดระวังรอบคอบ
- (2) ประกอบวิชาชีพโดย.....ให้สำเร็จได้
- (3) ประกอบวิชาชีพ ด้วยความมุ่งมั่นและขยันหมั่นเพียร
- (4)และความชำนาญทางวิชาชีพเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่อง เพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถให้ทันสมัยอยู่เสมอ

มาตรฐานในการปฏิบัติงาน ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้อง

- (1) ประกอบวิชาชีพให้สอดคล้องกับ.....และ
มาตรฐาน ทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง
- (2) ปฏิบัติงานด้วยความ.....และด้วยความชำนาญ
ตามมาตรฐานวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง

การรักษาความลับ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้อง

7. **ไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับ** ขององค์กร ที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพ และความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ตนสังกัด.....

ได้รับทราบ โดยไม่ได้รับอนุญาตจากองค์กร เว้นแต่ในกรณีที่เป็น การเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมาย หรือใน สถานะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

8. **ไม่นำข้อมูล.....** ขององค์กร ที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพ และความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ตนสังกัด **ไปใช้เพื่อประโยชน์** ของตนหรือบุคคลอื่น **โดยมิชอบ**

ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้อง

9.ตามกรอบวิชาชีพบัญชีต่อ.....
10. ปฏิบัติงานตามกรอบวิชาชีพบัญชี เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและมีประโยชน์ต่อผู้รับบริการ

ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้อง

11. ปฏิบัติตาม.....ขององค์กรที่ตนสังกัด
12. ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต อุทิศตน ททุ่มเทคุณเล่ห์ทรัพย์สินของ
องค์กรที่ตนสังกัด
13. ใช้เวลา และทรัพย์สินขององค์กรที่ตนสังกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุด ไม่
นำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลที่สามทั้งทางตรงและ
ทางอ้อม
14. เปิดเผยความสัมพันธ์กับองค์กร สถาบัน ธุรกิจภายนอกหรือ
ความสัมพันธ์ทางเครือญาติ เพื่อหลีกเลี่ยงการกระทำที่

.....

ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ (ต่อ)

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้อง

15. ไม่กระทำการใด ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียง และการดำเนินการ
ขององค์กรที่ตนสังกัด
16. ใช้วิจารณญาณอย่างรอบคอบ มีเหตุผลในการปฏิบัติงาน ทั้งนี้เพื่อ
ประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรที่ตนสังกัด รวมถึงนายจ้าง (ผู้ถือหุ้น ผู้
เป็นหุ้นส่วน เจ้าของ) ของผู้ประกอบกิจการวิชาชีพบัญชี

ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

ผู้ประกอบการวิชาชีพ ต้อง

17. ไม่.....จากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่น
18. ไม่ปฏิบัติงานทางวิชาชีพบัญชี.....จากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรายอื่น
19. ไม่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับงานของตนเกินความเป็นจริง ไม่โอ้อวด หรือเปรียบเทียบตนหรือองค์กรที่ตนสังกัดอยู่กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่น หรือองค์กรที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่นสังกัดอยู่

ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป(ต่อ)

ผู้ประกอบการวิชาชีพ ต้อง

20. **ไม่ให้หรือรับว่าจะให้**ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานวิชาชีพบัญชีมาให้ตน
21. **ไม่เรียกหรือรับ**ทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใด เมื่อบุคคลนั้นได้รับงานจากการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะที่เป็นผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีขององค์กรนั้น
22. **ไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทน**ในการให้บริการวิชาชีพบัญชี โดยมีได้คำนึงถึง

.....
 ที่ตนให้บริการหรือมีส่วนร่วมในการให้บริการวิชาชีพบัญชี

หมวด 7 ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

(ต่อ) ผู้ประกอบการวิชาชีพ ต้อง

23. ประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกต้องควร สำนึกในหน้าที่ และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิด**ความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ บัญชี**

ความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี

1. การกระทำการใด ๆ ที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องได้รับโทษการประพฤตินิรโทษจรรยาบรรณตามมาตรา 49
2. เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตในการประกอบวิชาชีพบัญชี

โทษของการประพฤติผิดจรรยาบรรณตามมาตรา **49** แห่ง พรบ.

วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

1. ตักเตือนเป็นหนังสือ
2. ภาคทัณฑ์
3. พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพ บัญชีด้านที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณ โดยมีกำหนดเวลา แต่ไม่เกิน สามปี
4. เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการ เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี

* <http://www.fap.or.th/ethic.php>

มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ **4** เรื่อง ค่านิยม จรรยาบรรณและทัศนคติทางวิชาชีพ

- อธิบายเรื่องค่านิยมทางวิชาชีพ จรรยาบรรณและทัศนคติที่ควรได้รับมา
ในระหว่างโปรแกรมการศึกษา เพื่อให้มีคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพ
- เพื่อให้มั่นใจว่าได้ว่าบุคคลที่พร้อมจะเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
มีค่านิยมทางวิชาชีพ จรรยาบรรณและทัศนคติที่เหมาะสม

ความหมาย (ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี)

- **ความซื่อสัตย์** คือ ประพฤติตนอย่างตรงไปตรงมา จริงใจในความสัมพันธ์ทั้งหมด ทั้งทางวิชาชีพและทางธุรกิจ
- **ความเป็นอิสระ** ไม่ยอมให้อคติ หรือความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรืออิทธิพล อันเกินควรของบุคคลอื่น มาบดบังการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพ หรือทางธุรกิจ ความเป็นอิสระทางด้านจิตใจ และ ความเป็นอิสระในเชิงประจักษ์ ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็น เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะสามารถแสดงข้อสรุป และ แสดงให้ผู้อื่นเห็นว่าตนได้ข้อสรุปโดยปราศจากความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรืออิทธิพลอันเกินควรของบุคคลอื่น

ความหมาย (ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี)

- **ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน** คือ รักษาไว้ซึ่งความรู้ ความสามารถ และความชำนาญทางวิชาชีพในระดับที่รับรองได้ว่าลูกค้าหรือผู้ว่าจ้างได้รับบริการทางวิชาชีพที่ถึงพร้อมด้วยวิวัฒนาการล่าสุดในวิธีการ หรือเทคนิคการปฏิบัติงาน หรือตามกฎหมาย และปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเอาใจใส่ให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง
- **การรักษาความลับ** คือ ให้ความสำคัญกับความลับของข้อมูลที่ได้มาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพ และทางธุรกิจ ดังนั้นจึงไม่พึงเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้กับบุคคลที่สาม โดยไม่ได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจอย่างถูกต้องและเฉพาะเจาะจง เว้นแต่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิทางกฎหมาย หรือสิทธิทางวิชาชีพ หรือเป็นหน้าที่ที่ต้องเปิดเผย หรือไม่นำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือเพื่อบุคคลที่สาม

ความหมาย (ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี)

- พฤติกรรมทางวิชาชีพ คือ ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และหลีกเลี่ยงการกระทำใด ๆ ที่อาจทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ บัญชี เช่น
- ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี,
- เคยถูกลงโทษโดยคำสั่งถึงที่สุดเนื่องจากประพฤติผิดจรรยาบรรณ
- กระทำความคิดในการประกอบวิชาชีพบัญชีตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา ๒๖๕ โดย
คำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก
- กรณีอื่นที่คณะกรรมการจรรยาบรรณเห็นว่าเป็นการประพฤติผิดจรรยาบรรณ

ความหมาย (ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี)

- พฤติกรรมทางวิชาชีพ รวมถึง
- รับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ได้แก่ ผู้ว่าจ้างผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี หรือบุคคลอื่นที่ใช้ผลงานของ
ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีด้วยความสุจริตและจำเป็น
- รับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคล นิติบุคคล หรือสำนักงานในหน่วยงาน
ของผู้ประกอบการวิชาชีพเอง

ความหมาย (ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี)

- **ความโปร่งใส** คือ แสดงภาพลักษณ์ให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบต่าง ๆ และมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดไว้ และไม่ปกปิดข้อเท็จจริง หรือ บิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งสามารถติดตามตรวจสอบได้

อุปสรรคต่อหลักการพื้นฐาน (Threats)

1. อุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน (Self-interest threat)
2. อุปสรรคที่เกิดจากการสอบทานผลงานของตนเอง (Self-review threat)
3. อุปสรรคที่เกิดจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุน (Advocacy threat)
4. อุปสรรคที่เกิดจากความคุ้นเคย (Familiarity threat)
5. อุปสรรคที่เกิดจากการถูกข่มขู่ (Intimidation threat)

ความหมายของอุปสรรค (ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี)

1.อุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน (Self-interest threat)

2.อุปสรรคที่เกิดจากการสอบทานผลงานของตนเอง (Self-review threat)

ความหมายของอุปสรรค (ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี)

3.อุปสรรคที่เกิดจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุน (Advocacy threat)

4.อุปสรรคที่เกิดจากความคุ้นเคย (Familiarity threat)

ความหมายของอุปสรรค (ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี)

5.อุปสรรคที่เกิดจากการถูกข่มขู่ (Intimidation threat)

มาตรการป้องกัน (Safeguards)

1. มาตรการที่กำหนดโดยองค์กรวิชาชีพ
 2. มาตรการป้องกันที่จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อมของการปฏิบัติงาน
เช่น
- ระดับสำนักงานสอบบัญชี
 - ระดับงานตรวจสอบ

ตัวอย่างประเด็นปัญหาจรรยาบรรณ

- ผลประโยชน์ทางการเงิน (Financial Interests)
- ความสัมพันธ์ทางธุรกิจ (Business Relation)
- ความสัมพันธ์ทางครอบครัวและส่วนตัว (Family/Personal Relation)
- การจ้างงาน (Employment)
- การให้บริการที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี (Non-Audit Services)
- ค่าธรรมเนียม (Fees)
- ตัวอย่างอื่นๆ เพิ่มเติม