

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

นันทวรรณ ยมจินดา

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

“การทำงานทุกอย่างทุกอาชีพ ย่อมจะมีจรรยาบรรณของตนเอง จรรยาบรรณนั้นจะบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ตาม แต่เป็นสิ่งที่ยึดถือกันว่าเป็นความดีงาม ที่คนอาชีพนั้นพึงประพฤติปฏิบัติหากผู้ใดล่วงละเมิดก็อาจก่อให้เกิดความเสียหาย ทั้งแก่บุคคล หน่วยงาน และส่วนรวมได้”

พระบรมราชโองการ ของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว
ในพิธีพระราชทานปริญญาบัตร ของมหาวิทยาลัยมหิดล
ณ อาคารใหม่ สวนอัมพร 4 กรกฎาคม 2540

สังคมใดๆ เมื่อมีคนมาอยู่ร่วมกันเป็นจำนวนมาก จำเป็นจะต้องมีกฎเกณฑ์กติกาเพื่อกำหนดความรับผิดชอบของกันและกันในการปฏิบัติต่อกันอย่างเหมาะสม และจัดระเบียบให้เกิดความสงบเรียบร้อย มีความสอดคล้องในการปฏิบัติตน อันจะนำไปสู่ความสามัคคี และการร่วมมือกัน ทำให้กิจการต่างๆ ของสังคมดำเนินไปด้วยดี สมตามวัตถุประสงค์แห่งกิจการของสังคมนั้น

ผู้ที่ประกอบวิชาชีพต่างๆ กัน นอกจากจะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย หรือกฎแห่งศีลธรรมศาสนาในประเทศที่ประกอบวิชาชีพอยู่แล้ว ยังต้องมีการปฏิบัติตามระเบียบวินัยที่เป็นส่วนเฉพาะของวิชาชีพต่างๆ ย่อยลงไปอีก เช่น จรรยาแพทย์ จรรยาบรรณแห่งวิชาชีพวิศวกรรม มรรยาทของผู้สอบบัญชี เป็นต้น

ความหมาย

จรรยาบรรณ (Code of ethics, etiquette) ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้ความหมายว่า เป็นประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบอาชีพการงานแต่ละอย่างกำหนดขึ้น เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณชื่อเสียงและฐานะของสมาชิก อาจเขียนเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้

จรรยาบรรณวิชาชีพ

ในการประกอบอาชีพต่างๆ หากผู้ประกอบอาชีพนั้น ต้องมีวิชาความรู้ขั้นสูง เป็นผู้มีความรู้เฉพาะทาง ผู้ประกอบอาชีพนั้น มักได้รับความนับถือจากบุคคลอื่นโดยทั่วไป เช่น แพทย์ วิศวกร หรือทนายความ มักได้รับการยกย่องมากกว่าผู้ช่วยพยาบาล คนงานก่อสร้าง หรือคนหัวหมอ เป็นต้น

แต่หากผู้ประกอบวิชาชีพนั้น ได้ประกอบวิชาชีพอย่างมี จรรยาบรรณ ก็จะส่งเสริมให้ผู้นั้น เป็นผู้ที่มีเกียรติ มีศักดิ์ศรี และสมควรได้รับการยกย่องมากยิ่งขึ้น

องค์ประกอบของจรรยาบรรณ

การกำหนดจรรยาบรรณสำหรับวิชาชีพต่างๆ มักเริ่ม จากมีผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเดียวกัน รวมตัวกันเพื่อสร้าง ความสามัคคีและร่วมมือกันเพื่อความเป็นปึกแผ่นของ วิชาชีพ และได้มีการตั้งกฎระเบียบที่จะนำมาบังคับใช้กับ สมาชิกของกลุ่ม เพื่อให้เกิดความสามัคคีมีวินัย และมีคุณภาพและมาตรฐานในการประกอบวิชาชีพเป็นอย่างดี อันจะนำมาสู่เกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพในสายตา ของผู้ที่เกี่ยวข้องต่างๆ

กล่าวโดยสรุป การเกิดขึ้นและดำรงอยู่ของจรรยาบรรณ ในการประกอบวิชาชีพใดๆ จะมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

1. สมาคมวิชาชีพ เป็นองค์กรที่มีหน้าที่กำหนดจรรยา บรรณ และควบคุมดูแลหรือตัดสินลงโทษผู้ประกอบ วิชาชีพที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณ

2. ผู้ประกอบวิชาชีพ ได้แก่ สมาชิกสมาคมวิชาชีพ ที่ ประกอบวิชาชีพอย่างเดียวกันและอยู่ภายใต้การกำกับ ดูแลโดยสมาคมวิชาชีพ

3. สังคมและผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพ คือ ผู้ที่อยู่ในสังคมเดียวกัน หรือ ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับ ผู้ประกอบวิชาชีพ โดยผู้เกี่ยวข้องได้ประโยชน์จากผลงาน ของผู้ประกอบวิชาชีพ

ตัวอย่างของสมาคม จรรยาบรรณ และผู้มีส่วน เกี่ยวข้องกับวิชาชีพต่างๆ ดังแสดงในตารางต่อไปนี้

วิชาชีพ	สมาคมวิชาชีพที่กำกับดูแลจรรยาบรรณ	ผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง
1. แพทย์ ผู้ประกอบ วิชาชีพเวชกรรม	แพทยสภา: ข้อบังคับแพทยสภาว่าด้วยจรรยาบรรณ จริยธรรมแห่งวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2526	คนไข้ญาติคนไข้ พยาบาล ผู้ช่วยแพทย์ ฯลฯ
2. วิศวกร	สภาวิศวกร: ข้อบังคับสภาวิศวกรว่าด้วยจรรยาบรรณ แห่งวิชาชีพวิศวกรรมและการประพฤติผิดจรรยาบรรณ อันจะนำมาซึ่งความเสียหายเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ พ.ศ. 2543	ผู้รับเหมาก่อสร้าง ผู้ว่าจ้าง ทำการก่อสร้าง คนงานก่อสร้าง ประชาชนผู้ใช้อาคารหรือ สิ่งปลูกสร้าง ฯลฯ
3. ทนายความ	สภานายกฯ: ข้อบังคับสภานายกฯว่าด้วย มรรยาททนายความ พ.ศ. 2529	ลูกความ ตำรวจ อัยการ ผู้เสียหาย และประชาชนทั่วไป
4. ข้าราชการพลเรือน	สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน: จรรยาบรรณของข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2537	ประชาชนผู้เสียภาษี ผู้ประกอบการที่ติดต่อธุรกิจ หรือเสียภาษีให้กับรัฐ
5. ผู้ตรวจสอบภายใน	สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย: ประมวลจรรยาบรรณตามมาตรฐานสากล การปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน	ผู้บริหารกิจการ ผู้สอบบัญชี ภายนอก ผู้ถือหุ้น พนักงาน ในหน่วยงานที่รับการตรวจ

ระดับของการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ

ในการปฏิบัติตนให้เป็นผู้มีจรรยาบรรณนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งแม้จะได้รับการศึกษาอบรมจนเป็นผู้มีความรู้ความสามารถในการประกอบอาชีพในเมืองต้นแล้ว ก็อาจมีการปฏิบัติตามจรรยาบรรณในระดับที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมของเหตุการณ์ ความเป็นอิสระของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงจริยธรรมส่วนบุคคลของผู้ประกอบวิชาชีพเอง จึงทำให้สามารถจัดระดับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณได้เป็น 4 ระดับ ดังนี้

1. การทำตามหน้าที่รับผิดชอบ คือ การปฏิบัติตามหน้าที่เพื่อให้การประกอบวิชาชีพเป็นไปตามจุดมุ่งหมาย ใช้ความรู้ความสามารถเลี้ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และมีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน เช่น การที่แพทย์รักษาคนไข้ให้หายจากอาการเจ็บป่วย หรือผู้ทำบัญชีบันทึกการทางธุรกิจให้กับกิจการตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เป็นต้น

2. การทำตามกฎระเบียบ นอกจากจะได้ทำตามหน้าที่ของตนแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพยังควรที่จะปฏิบัติตามกฎหมาย หรือกฎระเบียบของสังคมโดยทั่วไป เนื่องจากกฎหมาย ถือเป็นเกณฑ์ที่บังคับใช้เพื่อให้เกิดความเสมอภาคในสังคม เช่น การขึ้นทะเบียนเป็นผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องสามารถกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพได้ การขึ้นทะเบียน หรืออุปกรณ์ทางการแพทย์ที่ผ่านการรับรองมาตรฐาน การปฏิบัติตามพระราชบัญญัติการบัญชี หรือการสร้างอาคารให้เป็นไปตามแบบที่ได้รับอนุญาต ทั้งนี้เพื่อมิให้เกิดความเดือดร้อนกับสังคม หรือสภาพแวดล้อมโดยทั่วไป

3. การเอื้อเพื่อต่อสังคม ในขณะที่การทำตามหน้าที่รับผิดชอบ และการปฏิบัติตามกฎหมายถือเป็นภาระความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพ แต่การเอื้อเพื่อต่อสังคม และการปฏิบัติตามจรรยาบรรณจะทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพได้รับการยกย่อง และเป็นที่ยอมรับของสังคมยิ่งขึ้น เช่น

การปฏิบัติต่อผู้ป่วยหรือลูกค้าด้วยความเป็นธรรม การไม่แย่งงานจากเพื่อนร่วมวิชาชีพ การไม่ละทิ้งงานที่ไม่มีเหตุอันควร เป็นต้น

4. การประพฤติตนเป็นผู้มีจรรยาบรรณเพื่อความภูมิใจของตนเอง ในบางกรณี แม้ว่าการปฏิบัติตามจรรยาบรรณจะไม่ได้ก่อให้เกิดผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจหรือทางกายภาพต่อผู้ประกอบวิชาชีพ หรือบุคคลอื่นในสังคม แต่การประพฤติตนเป็นผู้มีจรรยาบรรณ จะส่งเสริมให้เกิดเกียรติ ศักดิ์ศรีและความภูมิใจแก่ผู้ปฏิบัติได้ เช่น การปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต การไม่อวดอ้างตนเป็นผู้มีความรู้ ไม่โฆษณาเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพเกินความเป็นจริง ทำให้มีผู้เชื่อถือและยอมรับในชื่อเสียงของผู้ประกอบวิชาชีพ จะทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพเกิดความภูมิใจได้

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี แต่ไม่ได้เป็นไปตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ใช้คำว่า “มรรยาท” เพื่อกำหนดแนวทางการประพฤติปฏิบัติทางวิชาชีพของผู้ที่ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เป็น “มรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี” (Code of professional ethics-Auditor) และได้มีการกำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีโดยแบ่งเป็น 5 หมวด คือ

1. ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
2. ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
3. มรรยาทต่อลูกค้า
4. มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ
5. มรรยาททั่วไป

ต่อมาพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี¹ หรือผู้ที่ขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งในเบื้องต้นนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพที่มี

¹ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายฉบับนี้ ได้แก่ ผู้ประกอบวิชาชีพด้านการทำบัญชี การสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางแผนบัญชี การบัญชีภาษีอากร การศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่น

การควบคุมโดยตรง ได้แก่ ผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชี มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยมีการกำหนดหัวข้อของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไว้ ดังนี้

1. ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

2. ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

3. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ

4. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคล หรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้

หากไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณนี้แล้ว กฎหมายจะถือว่าเป็นผู้ประพฤติดิจจรรยาบรรณ และมีการกำหนดโทษของการประพฤติดิจจรรยาบรรณ แบ่งเป็น 4 ระดับ คือ

1. ตักเตือนเป็นหนังสือ
2. ภาคทัณฑ์
3. พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพด้านที่ประพฤติดิจจรรยาบรรณ โดยมีการกำหนดเวลา แต่ไม่เกินสามปี
4. เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียน หรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี

นอกจากนี้ยังได้กำหนดให้มีคณะกรรมการจรรยาบรรณขึ้นในสภาวิชาชีพบัญชี ให้เป็นผู้พิจารณาตัดสินว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีประพฤติดิจจรรยาบรรณตามที่ผู้กล่าวหาหรือไม่ และให้มีอำนาจสั่งลงโทษผู้ประพฤติดิจจรรยาบรรณได้

ในการนี้ สภาวิชาชีพบัญชี ได้ร่างแบบคำกล่าวหาสำหรับผู้ที่จะกล่าวหาผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในกรณีทำผิดจรรยาบรรณในเรื่องต่างๆ ซึ่งอาจใช้เป็นตัวอย่างการประพฤติดิจจรรยาบรรณที่อาจถูกกล่าวหาได้ โดยจัดกลุ่มตามหัวข้อจรรยาบรรณได้ดังนี้

1. กระทำการใดๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี

2. ไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องที่กำหนดตาพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

3. ไม่ประกอบวิชาชีพบัญชีด้วยความซื่อสัตย์สุจริต

4. ใช้อำนาจหน้าที่โดยไม่ชอบธรรม หรือใช้อิทธิพลหรือให้ผลประโยชน์แก่บุคคลใด เพื่อให้ตนเองหรือผู้อื่นได้รับหรือไม่ได้รับงาน

5. เรียก รับ หรือยอมรับทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์อย่างใดสำหรับตนเอง หรือผู้อื่นโดยชอบจากผู้ว่าจ้าง หรือบุคคลใดซึ่งเกี่ยวข้องในงานที่ทํากับผู้ว่าจ้าง

6. โฆษณา หรือยอมรับโฆษณารับโฆษณา ซึ่งการประกอบวิชาชีพเกินความเป็นจริง

7. ประกอบวิชาชีพเกินความสามารถที่ตนเองจะกระทำ

ได้

8. ละทิ้งงานที่ได้รับทำโดยไม่มีเหตุอันสมควร

9. คงลยถือชื่อเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในงานที่ตนเองไม่รับทำ ตรวจสอบ หรือควบคุมด้วยตนเอง

10. เปิดเผยความลับของงานที่ตนได้รับทำโดยมิได้รับอนุญาตจากผู้ว่าจ้าง

11. แย่งงานจากผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกัน

12. รับทำงาน หรือตรวจสอบงานขึ้นเดียวกันกับผู้ประกอบวิชาชีพอื่นทำอยู่ โดยไม่ใช้การตรวจสอบตามหน้าที่ และได้แจ้งให้ผู้ประกอบวิชาชีพอื่นนั้นทราบล่วงหน้า

13. ใช้ หรือคัดลอกแบบ รูป หรือเอกสารที่เกี่ยวกับงานของผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกัน โดยไม่ได้รับอนุญาต

14. กระทำการใดๆ โดยจงใจให้เป็นที่เสื่อมเสียแก่ชื่อเสียง หรืองานของผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกัน

15. อื่นๆ

จะเห็นว่า การกระทำผิดตามมูลความผิดบางข้ออาจถือว่าเป็นการทำผิดจรรยาบรรณได้หลายข้อ เช่น การไม่ประกอบวิชาชีพด้วยความซื่อสัตย์สุจริต นอกจากจะผิดจรรยาบรรณในเรื่องของความโปร่งใสความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตแล้ว ยังอาจถือว่า

เป็นการขาดความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคล หรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้อีกด้วย ในขณะที่เดียวกัน การโฆษณา หรือยอมให้ผู้อื่นโฆษณา ซึ่งการประกอบวิชาชีพเกินความเป็นจริง หรือการแย่งงานจากผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกัน อาจไม่สามารถจัดให้อยู่ในหัวข้อใดๆ ของจรรยาบรรณ ที่กฎหมายกล่าวถึงได้อย่างชัดเจน แต่ก็ถือว่าเป็นสิ่งที่ไม่ควรกระทำเช่นกัน

สรุป

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี เกิดขึ้นพร้อมกับการเปลี่ยนแปลงกฎหมายและองค์กรกำกับดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพ เพื่อสร้างความเป็นปึกแผ่นและดำรงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งการประกอบวิชาชีพ ผู้ประกอบวิชาชีพย่อมมีหน้าที่ต้องดำรงไว้ซึ่งจรรยาบรรณ แต่การปฏิบัติตามจรรยาบรรณได้ในระดับใดย่อมต้องขึ้นอยู่กับจิตสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพเองเป็นสำคัญ

บรรณานุกรม

นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2548) ปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี วารสารบริหารธุรกิจ 28(107): 59
พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 พิมพ์ครั้งที่ 1 กรุงเทพมหานคร: นานมีบุ๊คส์พับลิเคชันส์ 2546 หน้า 289

พิภพ วังเงิน จริยธรรมวิชาชีพ พิมพ์ครั้งที่ 1 กรุงเทพมหานคร: บริษัท รวมสาส์น (1997) จำกัด, 2545 หน้า 10-16

พรนพ พุกกะพันธ์ จริยธรรมทางธุรกิจยุคโลกาภิวัตน์ กรุงเทพมหานคร จามจุรีโปรดักส์ 2545 หน้า 146

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ เอกสารประกอบการประชุมใหญ่วิสามัญประจำปี พ.ศ. 2549 วันเสาร์ที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2549 หน้า 1/4

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ศัพท์บัญชี พิมพ์ครั้งที่ 6 กันยายน 2538 หน้า c-5

สมาคมผู้ตรวจการภายในแห่งประเทศไทย มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ฉบับ พ.ศ. 2547 อำนาจ ธีระนิช การจัดการธุรกิจขนาดย่อม พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ 2546 หน้า 395-406

www.aicpa.org AICPA code of Professional Conduct (Date of access April 7, 2006)

www.coe.or.th สภาวิศวกร วันที่เข้าถึงข้อมูล 22 พฤษภาคม 2549

www.lawyerscouncil.or.th สภานายความ วันที่เข้าถึงข้อมูล 22 พฤษภาคม 2549

www.ocsc.go.th สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน วันที่เข้าถึงข้อมูล 22 พฤษภาคม 2549

www.tmc.or.th แพทยสภา วันที่เข้าถึงข้อมูล 22 พฤษภาคม 2549