

การศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย

ชูศรี เที้ยศิริเพชร*

บทนำ

ในปัจจุบันเศรษฐกิจของประเทศไทยมีการเชื่อมโยงกับเศรษฐกิจโลกมากขึ้น ทำให้ธุรกิจระหว่างประเทศขยายตัวอย่างรวดเร็ว ทั้งในด้านการค้าและการลงทุน ประเทศไทยจึงต้องร่วมทำข้อตกลงว่าด้วยการเปิดเขตการค้าเสรี (Free Trade Area: FTA) กับองค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) เพื่อสร้างโอกาสทางการค้าและการลงทุนกับประเทศต่างๆ ทั่วโลก วิชาชีพบัญชีเป็นสาขาหนึ่งของการค้าบริการสาขาธุรกิจวิชาชีพที่ประเทศต่างๆ มุ่งหวังที่จะให้มีการเปิดเสรีหรือมีการยอมรับคุณสมบัติซึ่งกันและกันมากขึ้น ผลของการเจรจาการค้าหลายฝ่ายรอบอุรุกวัย (Uruguay Round) ทำให้เกิดความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ (General Agreement on Trade in Services: GATS) ภายใต้กรอบขององค์การการค้าโลก ประเทศไทยได้ยื่นตารางข้อผูกพันในการเปิดการค้าเสรีสาขาธุรกิจวิชาชีพ ซึ่งรวมการค้าบริการด้านบัญชี (ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2545: 12-13) ทั้งนี้ปรากฏว่า กว่า 54 ประเทศได้ยื่นตารางข้อผูกพันให้มีการเปิดตลาดด้านบัญชี โดยเปิดเสรีให้บริษัทในประเทศสามารถให้บริการ

* รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
เรียบเรียงปรับปรุงจากการค้นคว้าอิสระของ นางสาวศิรินุช โปธา บัญชีมหาดบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

ด้านบัญชีจากบริษัทในต่างประเทศได้ ทั้งนี้ต้องเป็นบริษัทในประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2547: ออนไลน์) ประเทศไทยจึงมีความผูกพันตามข้อตกลงดังกล่าวข้างต้นที่จะต้องมีการเปิดเสรีวิชาชีพบัญชีเพิ่มมากขึ้น ทำให้จำเป็นต้องปรับปรุงจุดอ่อนทางด้านกฎหมายให้มีความรัดกุมมากยิ่งขึ้น เพื่อผลักดันให้มีมาตรฐานบัญชีและข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีที่รู้ด้นหน้าและสามารถแข่งขันกับประเทศอื่นได้

การพัฒนาทางการบัญชีและข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีในแต่ละประเทศนั้นล้วนแตกต่างกัน ซึ่งขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมทางการบัญชีของแต่ละประเทศ ได้แก่ ด้านการเมือง กฎหมาย การศึกษา วัฒนธรรม และเศรษฐกิจ โดยเฉพาะอย่างยิ่งระดับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของแต่ละประเทศ ประเทศที่มีระดับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจอยู่ในระดับสูงย่อมมีการบัญชีที่มีความซับซ้อนมากกว่า ส่งผลให้การบัญชีและข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของประเทศนั้นๆ มีมาตรฐานสูงตามไปด้วย (ศิริลักษณ์ ศุทธชัย, 2549: 91) ในกลุ่มประเทศแถบเอเชียด้วยกัน ประเทศสิงคโปร์เป็นประเทศที่มีการกำกับดูแลที่ดี (Good Corporate Governance) อยู่ในระดับสูง โดยได้รับคะแนนเป็นอันดับที่ 1 ของกลุ่มประเทศในภูมิภาคเอเชีย และถือเป็นประเทศเดียวในภูมิภาคเอเชียที่ติดอันดับความโปร่งใสสูง (ดัชนีชี้วัดภาพลักษณ์คอร์ปชั่น ประจำปี 2549, 2549: ออนไลน์) จากการจัดอันดับโดยองค์กรเพื่อความโปร่งใสนานาชาติ (Transparency International) จาก 17 ประเทศและองค์กรที่มีการกำกับดูแลที่ดี จะเป็นเงื่อนไขนอกโลกที่ทำให้ได้รับความเชื่อถือจากนานาประเทศ ส่งผลให้องค์กรวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์เข้มแข็งและเป็นที่ยอมรับในระดับสากล ส่วนประเทศอินเดียนั้นมีการรับบริการทำบัญชีเพื่อการส่งออก โดยเริ่มจากการที่สำนักงานบัญชีในสหรัฐอเมริกาเปิดตัวกลางท่าตลาดเพื่อรับให้คำปรึกษาทางบัญชีและภาษี แล้วส่งงานบันทึกบัญชีส่งไปให้บริษัทในอินเดียเป็นผู้ดำเนินการ ซึ่งปัจจุบันธุรกิจนี้ของ

ประเทศอินเดียมีการขยายไปยังประเทศอื่นเหนือจากประเทศสหรัฐอเมริกา แสดงให้เห็นว่าวิชาชีพการบัญชีของประเทศอินเดียมีการพัฒนาและเป็นที่ยอมรับเพราะสามารถส่งออกไปยังต่างประเทศ (ศิริรักษ์ โชติโชค, 2550)

ดังนั้นผู้ศึกษาจึงสนใจศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย ในประเด็นการกำหนดคุณสมบัติ การควบคุม กำกับดูแล ระบายรณ และบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของแต่ละประเทศ รวมทั้งการนำไปเปรียบเทียบกับข้อบังคับวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) ซึ่งเป็นเป็นองค์กรระดับสากล เพื่อพิจารณาความแตกต่างอันจะเป็นแนวทางในการปรับปรุงด้านข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีไทยให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากลและสามารถแข่งขันระดับนานาชาติได้

กรอบแนวคิดที่ใช้ในการศึกษา

- ในการศึกษาค้นครั้งนี้มีกรอบแนวคิดที่ใช้ในการศึกษา
- ประกอบด้วยทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ดังนี้
 1. ข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (Regulation of the Accountancy Profession) (IFAC, 2007: Online) เป็นแนวนโยบายในการกำหนดข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ซึ่งถือเป็นแนวทางให้กับประเทศต่างๆ ทั่วโลกสามารถนำไปใช้ในการกำหนดข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีในประเทศของตนได้ ซึ่งแนวนโยบายได้ระบุไว้ว่า ข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีที่ดีต้องมีการกำหนดเนื้อหาครอบคลุม ในเรื่องดังต่อไปนี้ ได้แก่ 1) คุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี (Entry and Licensing Requirements) โดยเฉพาะอย่างยิ่งคุณสมบัติด้านการศึกษา (Education Requirements) 2) การควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี (Monitoring of Professional Accountant Behavior and Performance) 3) จรรยาบรรณของ

นักวิชาชีพบัญชี (Ethical Standards) และ 4) บทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (Disciplinary Systems and Procedures)

2. มาตรฐานการศึกษาสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศ (International Education Standards for Professional Accountants: IES) (International Federation of Accountants, 2008: Online) เป็นมาตรฐานที่กำหนดคุณสมบัติด้านการศึกษา ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชี รวมทั้งจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี ซึ่งกำหนดโดย IFAC ปัจจุบันมีทั้งหมด 8 ฉบับ คือ IES 1-IES 8 สำหรับมาตรฐานเกี่ยวกับการกำหนดคุณสมบัติและจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีที่สำคัญมี 5 ฉบับ (International Federation of Accountants, 2008: Online) ดังนี้

2.1 IES 2: หัวข้อในหลักสูตรการศึกษาวิชาชีพบัญชี (Content of Professional Accounting Education Programs) ต้องมีสาระสำคัญครอบคลุมในหัวข้อต่างๆ ดังต่อไปนี้

1) หัวข้อเกี่ยวกับการบัญชี การเงิน และหัวข้ออื่นที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วยวิชา บัญชีการเงินและรายงานทางการเงิน บัญชีบริหารและการควบคุมภายใน อารักขาธุรกิจและกฎหมายธุรกิจ การตรวจสอบและการรับรอง การเงินและการจัดการทางการเงิน และจรรยาบรรณของวิชาชีพ

2) หัวข้อเกี่ยวกับองค์การและธุรกิจ ประกอบด้วยวิชา เศรษฐศาสตร์ ภูมิภาคแวดล้อมทางธุรกิจ การกำกับดูแลกิจการ จริยธรรมทางธุรกิจ ตลาดเงิน วิธีการเชิงปริมาณ พฤติกรรมองค์กร การจัดการ และการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ การตลาด และธุรกิจระหว่างประเทศ

3) หัวข้อเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ประกอบด้วยวิชา เช่น ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับการควบคุมเทคโนโลยีสารสนเทศ ความสามารถของผู้ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นต้น

2.2 IES 4: จรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี (Professional Values, Ethics and Attitudes) นักวิชาชีพบัญชีต้องมีจรรยาบรรณตาม Code of Ethics for Professional Accountants ในเรื่องต่างๆ ได้แก่ ความซื่อสัตย์ ความเป็นกลาง ความสามารถ และความระมัดระวังทางวิชาชีพ การรักษาความลับ และการปฏิบัติตามระเบียบทางวิชาชีพ

2.3 IES 5: คุณสมบัติเกี่ยวกับประสบการณ์การฝึกหัดงาน (Practical Experience Requirements) โดยนักวิชาชีพบัญชีต้องผ่านการฝึกหัดงานทางวิชาชีพเป็นระยะเวลาตามที่ผู้ลงทะเบียนจะมีความรู้ทางวิชาชีพทักษะทางวิชาชีพ และคุณธรรมจริยธรรมทางวิชาชีพเพียงพอต่อการปฏิบัติงานวิชาชีพ และพร้อมสำหรับการพัฒนาตนเองต่อเนื่องทางวิชาชีพต่อไปในอนาคต ซึ่ง IFAC กำหนดให้ผู้ที่สามารถขึ้นทะเบียนเป็นนักวิชาชีพบัญชีได้ต้องผ่านการฝึกหัดงานทางวิชาชีพมาแล้วอย่างน้อย 3 ปี

2.4 IES 7: การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ (Continuing Professional Development) นักวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ต้องพัฒนาความรู้ความสามารถทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องตลอดระยะเวลาที่ทำหน้าที่เป็นนักวิชาชีพบัญชี ผ่านกระบวนการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ (Continuing Professional Development: CPD) โดยระบุให้นักวิชาชีพบัญชีต้องผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 120 ชั่วโมงภายในระยะเวลา 3 ปี ซึ่งต้องเป็นการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพที่ได้รับการรับรองทางวิชาชีพอย่างน้อย 60 ชั่วโมง และในแต่ละปีต้องผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพไม่น้อยกว่า 20 ชั่วโมง

2.5 IES 8: คุณสมบัติด้านความสามารถของนักวิชาชีพสอบบัญชี (Competence Requirements for Audit Professionals) นักวิชาชีพสอบบัญชีต้องมีคุณสมบัติทางด้านความสามารถ โดยต้องสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่า ได้รับการศึกษาในวิชา

การตรวจสอบขั้นสูง มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ วิชาบัญชีการเงินและรายงานทางการเงินขั้นสูง มาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ และวิชาเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับบัญชีการเงิน การประเมิน การควบคุมและความเสี่ยง และประเด็นสำคัญที่เกี่ยวข้อง เป็นปัจจุบัน ต้องปฏิบัติตาม Code of Ethics for Professional Accountants ของ IFAC ต้องมีประสบการณ์การฝึกหัดงานสอบบัญชีอย่างน้อย 3 ปี และต้องเป็นประสบการณ์การฝึกหัดงานตรวจสอบข้อมูลทางการเงิน อย่างน้อย 2 ปี และต้องมีการพัฒนาความรู้ ต่อเนื่องทางวิชาชีพ เป็นเช่นเดียวกับนักวิชาชีพบัญชีตาม IES 7

3. ข้อบังคับเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย

3.1 ข้อบังคับเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ประกอบด้วยพระราชบัญญัติ 3 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

3.2 ข้อบังคับเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์ ประกอบด้วยพระราชบัญญัติ 3 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004 (Accountants Act, 2004) กฎระเบียบสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004 (Accountants (Public Accountants) Rules, 2004) และกฎระเบียบสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ (SGX-ST Listing Rules)

3.3 ข้อบังคับเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ประกอบด้วยพระราชบัญญัติ 5 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชีรับอนุญาต ค.ศ. 1949 (Chartered Accountants Act, 1949) พระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชีรับอนุญาต (แก้ไขเพิ่มเติม) ค.ศ. 2006 (Chartered Accountants (Amendment) Act, 2006) พระราชบัญญัติบริษัท ค.ศ. 1956 (Companies Act, 1956) พระราชบัญญัติบริษัท (แก้ไขเพิ่มเติม) ค.ศ. 2006 (Companies (Amendment) Act, 2006) และกฎระเบียบ

ของคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์อินเดีย ค.ศ. 1993 (Securities and Exchange Board of India (underwriters) Rules, 1993)

4. วรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี

ศิลปพร ศรีจันเพชร (2545) ได้กล่าวไว้ถึงความเรื่องนักวิชาชีพบัญชีกับ IES ฉบับที่ 7 ว่า ในช่วงทศวรรษที่ผ่านมาเศรษฐกิจไทยมีการเชื่อมโยงกับเศรษฐกิจโลกมากขึ้น ทำให้ธุรกิจระหว่างประเทศขยายตัวอย่างรวดเร็ว ทั้งในด้านการค้าและการลงทุน ดังนั้นนักบัญชีในปัจจุบันจะเป็นอาชีพที่มีการปรับตัวอย่างมากเช่นกัน ทั้งทางด้านความรู้ ความชำนาญ และทักษะที่จำเป็นเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) เป็นองค์กรทางวิชาชีพบัญชี องค์กรหนึ่งที่มีบทบาทอย่างมากในการพัฒนาวิชาชีพให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมดังกล่าว ในฐานะประเทศสมาชิกของ IFAC สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บช.) ได้ใช้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับวิชาชีพที่กำหนดโดย IFAC ในหลายๆ เรื่อง โดยจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standards on Auditing: ISAs) ที่กำหนดโดย IFAC นอกจากนี้มรรยาทของนักวิชาชีพบัญชีจะครอบคลุมสาขาวิชาชีพบัญชีทั้งหมด

อุเทน เลาน้ำทา (2547) ได้ศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศมาเลเซียและประเทศเวียดนาม โดยทำการเปรียบเทียบจากกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับนักวิชาชีพบัญชีของแต่ละประเทศ โดยศึกษาค้นคว้าจากแหล่งข้อมูล ทุติยภูมิทั้งที่เป็นหนังสือเชิงวิชาการ วารสารนักบัญชี กฎหมายเกี่ยวกับบัญชี และข้อมูลต่างๆ ในด้านที่เกี่ยวข้องกับคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี ด้านจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี ด้านการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี ด้านการควบคุมกำกับดูแลนักวิชาชีพ และในด้านบทบาทของนักวิชาชีพบัญชี ผลการศึกษาพบว่า ประเทศ

มาเลเซียมีพัฒนาการทางด้านบัญชีที่เกี่ยวข้องกับข้อบังคับของนักวิชาชีพบัญชีที่กำหนดไว้ล่วงหน้ากว่าประเทศไทยและประเทศเวียดนาม มีสถาบันวิชาชีพที่หลากหลายสำหรับนักวิชาชีพบัญชีเฉพาะด้าน สถาบันวิชาชีพมีอิสระในการกำกับดูแลนักวิชาชีพบัญชีด้วยกันอย่างเต็มที่ และประเทศมาเลเซียได้บังคับให้นักวิชาชีพบัญชีต้องเป็นสมาชิกกับสถาบันวิชาชีพ ซึ่งประเทศไทยและประเทศเวียดนามยังไม่มีข้อกำหนดนี้ ในด้านการศึกษาวิชาการบัญชีเพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการของสังคมและสามารถปฏิบัติงานในระดับท้องถิ่นและระดับสากลนั้น ประเทศไทยและประเทศมาเลเซียได้มีการปรับหลักสูตรทางการศึกษาแล้ว ซึ่งเชื่อว่าหลักสูตรดังกล่าวจะสามารถทำให้ได้คุณลักษณะของบัณฑิตทางการบัญชีที่ตลาดแรงงานต้องการ ประเทศเวียดนามถึงแม้ว่าจะมีพัฒนาการที่ช้ากว่าแต่ก็เริ่มเห็นพัฒนาการที่ดีขึ้นอย่างต่อเนื่องหลังจากได้รับความช่วยเหลือและสนับสนุนจากกลุ่มประเทศยุโรป และถือได้ว่ามีพัฒนาการทางการบัญชีที่รวดเร็วมาประเทศหนึ่งในปัจจุบัน

Ghazala Saeed (2008) ได้เขียนบทความเรื่อง *Are Ethics Important For Professional Accountants?* กล่าวว่า ปัจจุบันธุรกิจในประเทศต่างๆ มีทิศทางในการนำเสนอรายงานทางการเงินและการสอบบัญชีตามมาตรฐานระหว่างประเทศ ในด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของสถาบันวิชาชีพบัญชีของแต่ละประเทศ จะมีการกำหนดให้สอดคล้องกับมาตรฐานระหว่างประเทศด้วย นักวิชาชีพบัญชีควรให้ความสำคัญกับเรื่องจรรยาบรรณนี้โดยมีการเข้าศึกษาหาความรู้และมีการทดสอบเพื่อรับใบอนุญาตจากสถาบันวิชาชีพ บทบาทของนักวิชาชีพบัญชีควรปฏิบัติเสมือนเป็นที่ปรึกษาอิสระของกิจการ นักวิชาชีพบัญชีสามารถแบ่งเป็น 2 กลุ่ม กลุ่มแรก ได้แก่ นักวิชาชีพบัญชีที่ทำงานนอกกิจการโดยมีความเป็นอิสระ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีหรือที่ปรึกษาบริการอื่น คนกลุ่มนี้ควรสามารถให้คำแนะนำงานด้านระบบบัญชี งานภาษี การเงินงบประมาณ ตลอดจนการแนะนำการป้องกันการทุจริตด้วย ซึ่งจะเป็นเสริมสร้างจรรยาบรรณในองค์กร อีก

กลุ่มหนึ่งได้แก่ ผู้ทำบัญชีที่ปฏิบัติงานในองค์กรมาจากมีหน้าที่จัดทำงบการเงินตามกฎหมายแล้ว คณะกรรมการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารในการใช้ทรัพยากรขององค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ

สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ซึ่งเป็นองค์กรวิชาชีพการบัญชีระหว่างประเทศ ประกอบด้วยสมาชิกสถาบันวิชาชีพชั้นนำของโลก เช่น ACCA, AICPA, ICMA, ICAP, IASB เป็นต้น ได้ร่วมกันกำหนดมาตรฐานจรรยาบรรณด้านบัญชีระดับสากล เพื่อสถาบันวิชาชีพบัญชีแต่ละประเทศจากไปประยุกต์ใช้ได้ โดยไม่ควรจะน้อยกว่ามาตรฐานระหว่างประเทศ

หลักเกณฑ์พื้นฐานของมาตรฐานจรรยาบรรณระหว่างประเทศ ประกอบด้วย ความซื่อสัตย์ (Integrity) คือ นักวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความซื่อตรงต่อกิจการที่ปฏิบัติงานอยู่ การที่ความเป็นกลาง (Objectivity) คือนักวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติด้วยความไม่ลำเอียง ไม่มีส่วนได้เสียในการตัดสินใจของกิจการ ความสามารถและความระมัดระวังทางวิชาชีพ (Professional Competence & Due Care) คือการที่นักวิชาชีพบัญชีต้องรักษาความรู้ ทักษะในการปฏิบัติเยี่ยงนักวิชาชีพ การรักษาความลับ (Confidentiality) คือการที่นักวิชาชีพบัญชีต้องไม่เปิดเผยข้อมูลที่ได้รับรู้จากการปฏิบัติงานให้บุคคลอื่นที่ไม่เกี่ยวข้อง รวมทั้งไม่นำข้อมูลไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตน และการปฏิบัติตามระเบียบทางวิชาชีพ (Professional Behavior) คือ นักวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบและไม่ปฏิบัติในสิ่งที่ทำให้เสื่อมเสียชื่อเสียง

วิธีการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาเชิงพรรณนา โดยการขั้นตอนการศึกษาดังนี้

1. การเก็บข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) จากแหล่งข้อมูลที่เป็น กฎหมายข้อบังคับเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีของ 3 ประเทศที่ศึกษา รวมทั้งเอกสารที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ งานวิจัย หนังสือวิชาการ วารสารวิชาการ เอกสาร

ประกอบการอบรมสัมมนา และข้อมูลออนไลน์ (Online Documents)

2. นำข้อมูลที่ได้จากการเก็บรวบรวมมาดำเนินการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย ในประเด็นต่างๆ ดังนี้ ได้แก่ ด้านคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี ด้านการควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี ด้านจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี ด้านบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี และการเปรียบเทียบกับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC โดยนักวิชาชีพบัญชีในที่นี้หมายถึง ผู้ประกอบวิชาชีพด้านการทำบัญชีและผู้สอบบัญชีเท่านั้น ซึ่งเป็นไปตามข้อบังคับของประเทศไทยกำหนด

3. นำผลการศึกษาเปรียบเทียบในแต่ละประเด็นของข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย และการเปรียบเทียบกับข้อบังคับของ IFAC แล้วสรุปผลการศึกษาและนำเสนอข้อเสนอนะ

ผลการศึกษา

ผลการศึกษาการเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ ประเทศอินเดีย และของ IFAC โดยแยกเป็นประเด็นด้านคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี ด้านการควบคุมกำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี ด้านจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี และด้านบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี มีรายละเอียดดังนี้

1. การเปรียบเทียบข้อบังคับด้านคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี

การเปรียบเทียบข้อบังคับคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย กับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC ซึ่งประกอบไปด้วยรายละเอียดต่างๆ ได้แก่ อายุ สัญชาติ วุฒิการศึกษา สถาบันการศึกษา การฝึกหัดงาน การ

ทดสอบทางวิชาชีพ วิชาที่ใช้ในการทดสอบทางวิชาชีพ และการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ดังแสดงในตารางที่ 1 โดยมีรายละเอียดแต่ละด้าน ดังนี้

1.1 ด้านอายุของนักวิชาชีพบัญชี

IFAC ไม่มีส่วนกำหนดเกี่ยวกับอายุของนักวิชาชีพบัญชี สำหรับประเทศไทยได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพด้านบัญชีต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 18 ปีบริบูรณ์ และนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 20 ปีบริบูรณ์ ส่วนประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 21 ปีบริบูรณ์

1.2 ด้านสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชี

IFAC ไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับสัญชาติ ส่วนประเทศไทยกำหนดให้นักวิชาชีพด้านบัญชีมีสัญชาติใดก็ได้ สำหรับนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีต้องมีสัญชาติไทย หรือสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ ซึ่งนักวิชาชีพบัญชีทั้ง 2 ด้านต้องมีความรู้ภาษาไทยเพียงพอที่จะสามารถทำบัญชี สอบบัญชี และจัดทำรายงานเป็นภาษาไทยได้ มีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และกฎหมายภาษีอากรของไทย และได้รับใบอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการทำงานของคนต่างด้าว ส่วนประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับเรื่องสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชีไว้

1.3 ด้านวุฒิการศึกษา

IFAC กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องสำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าระดับปริญญาตรี ส่วนประเทศไทยมีการกำหนดให้นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีของกิจการที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาทสำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าระดับอนุปริญญา หรือประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) ส่วนกิจการที่ขนาดเกินกว่าที่กำหนดข้างต้น ผู้ทำบัญชีต้องสำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าระดับปริญญาตรี ส่วนนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีต้องสำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าระดับปริญญาตรี ส่วนประเทศสิงคโปร์กำหนดวุฒิการศึกษาขั้นต่ำต้องจบปริญญาตรีและผ่านการทดสอบ

ตารางที่ 1 แสดงการเปรียบเทียบคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ ประเทศอินเดีย และข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC

คุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี	IFAC	ประเทศไทย	ประเทศสิงคโปร์	ประเทศอินเดีย
1. อายุของนักวิชาชีพบัญชี <ul style="list-style-type: none"> ■ นักวิชาชีพทำบัญชี ■ นักวิชาชีพสอบบัญชี ■ นักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน 	ไม่กำหนด	ไม่ต่ำกว่า 18 ปี ไม่ต่ำกว่า 20 ปี	ไม่ต่ำกว่า 21 ปี	ไม่ต่ำกว่า 21 ปี
2. สัญชาติ <ul style="list-style-type: none"> ■ นักวิชาชีพทำบัญชี ■ นักวิชาชีพสอบบัญชี ■ นักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน 	ไม่กำหนด	ไม่จำกัดสัญชาติ สัญชาติไทยและ ประเทศที่คนไทยไป	ไม่จำกัดสัญชาติ	ไม่จำกัดสัญชาติ
3. วุฒิการศึกษาไม่ต่ำกว่าระดับ <ul style="list-style-type: none"> ■ นักวิชาชีพทำบัญชี ■ นักวิชาชีพสอบบัญชี ■ นักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน 	ปริญญาตรี	อนุปริญญา/ปริญญาตรี ปริญญาตรี	ปริญญาตรีและผ่าน การทดสอบ	ปริญญาตรี และผ่าน การฝึกงาน 30-90 ชม.
4. สถาบันการศึกษารับรองโดย	ไม่กำหนด	สภาวิชาชีพบัญชี	สภาวิชาชีพบัญชี	สภาวิชาชีพบัญชี/รัฐ
5. ประสบการณ์การฝึกหัดงาน <ul style="list-style-type: none"> ■ นักวิชาชีพทำบัญชี ■ นักวิชาชีพสอบบัญชี ■ นักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน 	3 ปี	ไม่กำหนด ≥ 3 ปี และ 3,000 ชม.	≥ 3 ปี*	3 ปี 4 ปี
6. การทดสอบวิชาชีพ <ul style="list-style-type: none"> ■ นักวิชาชีพทำบัญชี ■ นักวิชาชีพสอบบัญชี ■ นักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน 	มีการทดสอบ	ไม่กำหนด ทดสอบ 8 วิชา	ทดสอบ 4 วิชา	แบ่งเป็น 3 ระดับ ทดสอบ 18 วิชา
7. การพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง <ul style="list-style-type: none"> ■ นักวิชาชีพทำบัญชี ■ นักวิชาชีพสอบบัญชี ■ นักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน 	120 ชม./3ปี	27 ชม./3 ปี 12 ชม./ปี	40 ชม./ปี	ผ่านหลักสูตร Post Qualification Courses 4 วิชา/2 ปี

* หากมีประสบการณ์ฝึกงานไม่ถึง 2 ปี และไม่สำเร็จการศึกษา หรือไม่ผ่านการทดสอบจากสถาบันวิชาชีพ ต้องผ่านการทดสอบที่ระบุกฎหมายของประเทศสิงคโปร์

วิชาชีพ และประเทศอินเดียกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องมีวุฒิการศึกษาขั้นต่ำต้องจบปริญญาตรี และผ่านการฝึกงานระหว่างเรียน 30-90 ชั่วโมง

1.4 ด้านสถาบันการศึกษาของนักวิชาชีพบัญชี
IFAC ไม่ได้กำหนดลักษณะสถาบันการศึกษาของนักวิชาชีพบัญชี สำหรับประเทศไทยกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องสำเร็จการศึกษาจากสถาบันการศึกษาระดับอุดมศึกษาที่ได้รับการรับรองจากคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ส่วนประเทศสิงคโปร์ได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องสำเร็จการศึกษาจากสถาบันการศึกษาที่ได้รับการรับรองจากคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี และประเทศอินเดียได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องจบการศึกษาจากสถาบันการศึกษาที่ได้รับการรับรองจากรัฐบาลกลาง หรือสภาวิชาชีพบัญชี

1.5 ด้านการฝึกหัดงานของนักวิชาชีพบัญชี
IFAC กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องมีประสบการณ์การฝึกหัดงานอย่างน้อย 3 ปี สำหรับประเทศไทยกำหนดเฉพาะนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีต้องมีประสบการณ์การฝึกหัดงานเป็นเวลาต่อเนื่องกันไม่น้อยกว่า 3 ปี บริบูรณ์ และมีเวลาฝึกหัดงานรวมกันไม่น้อยกว่า 3,000 ชั่วโมง ส่วนประเทศสิงคโปร์ได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องมีประสบการณ์การฝึกหัดงานทั้งภายในประเทศและต่างประเทศรวมกันไม่น้อยกว่า 3 ปี หรือหากมีประสบการณ์การฝึกหัดงานภายในประเทศไม่ถึง 2 ปี และไม่ได้สำเร็จการศึกษาทางการบัญชี หรือไม่ได้ผ่านการทดสอบทางวิชาชีพบัญชีจากสถาบันที่คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีกำหนด ต้องผ่านการทดสอบเกี่ยวกับกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ ประเทศอินเดียได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีต้องมีประสบการณ์การฝึกหัดงานไม่น้อยกว่า 3 ปี ส่วนนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีของอินเดียจะต้องผ่านการฝึกหัดงานไม่น้อยกว่า 4 ปี

1.6 ด้านการทดสอบทางวิชาชีพของนักวิชาชีพบัญชี
IFAC กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องผ่านการทดสอบ ส่วนประเทศไทยกำหนดให้นักวิชาชีพด้าน

การสอบบัญชีเท่านั้นต้องผ่านการทดสอบความรู้จำนวน 8 วิชา ส่วนประเทศสิงคโปร์กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องผ่านการทดสอบ 4 วิชา สำหรับประเทศอินเดียกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องผ่านการทดสอบทางวิชาชีพโดยแบ่งเป็น 3 ระดับ จำนวน 18 วิชา

1.7 ด้านการศึกษาต่อเนื่องทางวิชาชีพของนักวิชาชีพบัญชี
IFAC กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 120 ชั่วโมงในรอบ 3 ปี หรือ 40 ชั่วโมงต่อปี สำหรับประเทศไทยกำหนดให้นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีต้องผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 6 ชั่วโมงต่อปี และไม่เกินกว่า 27 ชั่วโมงต่อ 3 ปี โดยต้องมีเนื้อหาเกี่ยวกับกระบวนบัญชีไม่น้อยกว่า 18 ชั่วโมง สำหรับนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีต้องผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 12 ชั่วโมงต่อปี ส่วนประเทศสิงคโปร์ได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 40 ชั่วโมงต่อปี และประเทศอินเดียได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีที่เป็นผู้เชี่ยวชาญในแต่ละด้านต้องผ่านหลักสูตร Post Qualification Courses ซึ่งมี 4 วิชา ทุกรอบ 2 ปี ซึ่งประกอบวิชาที่เกี่ยวกับการจัดการและวิชาที่เกี่ยวกับเศรษฐศาสตร์ด้วย

โดยสรุปการเปรียบเทียบข้อกำหนดคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย พบว่า นักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยมีอายุน้อยกว่า อาจเนื่องจากข้อกำหนดด้านวุฒิการศึกษาต่ำกว่า ไม่ต้องผ่านการฝึกหัดงาน ไม่ต้องผ่านการทดสอบทางวิชาชีพ และมีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพน้อยกว่า ส่วนนักวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียมีอายุมากกว่า อาจเนื่องจากมีข้อกำหนดนักวิชาชีพของทั้ง 2 ประเทศต้องผ่านการฝึกหัดงาน และผ่านการทดสอบในวิชาที่นอกเหนือจากวิชาเกี่ยวกับการทำบัญชีและกฎหมาย และมีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพมากกว่านักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย และเมื่อเปรียบเทียบกับข้อกำหนดของ IFAC นักวิชาชีพบัญชี

ตารางที่ 2 แสดงการเปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย กับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC

การควบคุม กำกับดูแล นักวิชาชีพบัญชี	IFAC	ประเทศไทย	ประเทศสิงคโปร์	ประเทศอินเดีย
1. องค์กรวิชาชีพบัญชีและ บทบาทหน้าที่ ■ นักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน	สภาวิชาชีพ	สภาวิชาชีพบัญชี กระทรวงพาณิชย์ ตลาดหลักทรัพย์และ กสท.	สภาวิชาชีพบัญชี ตลาดหลักทรัพย์	สถาบันวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการ กฎหมายบริษัท ตลาดหลักทรัพย์
2. ข้อบังคับและกฎระเบียบ ■ นักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน	มีข้อกำหนด	พรบ. 3 ฉบับ	พรบ. 3 ฉบับ	พรบ. 5 ฉบับ
3. การเป็นสมาชิกขององค์กร วิชาชีพบัญชี ■ นักวิชาชีพทำบัญชี ■ นักวิชาชีพสอบบัญชี ■ นักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน	ต้องเป็นสมาชิก	ขึ้นทะเบียน ต้องเป็นสมาชิก	ต้องเป็นสมาชิก	ต้องเป็นสมาชิก
4. การควบคุมนักวิชาชีพบัญชี ■ ด้านคุณสมบัติ ■ ด้านการปฏิบัติงาน ■ ด้านการเพิกถอน	มีการกำหนดไว้ ทุกด้าน	มีการกำหนดไว้ ทุกด้าน	มีการกำหนดไว้ ทุกด้าน	มีการกำหนดไว้ ทุกด้าน

ของไทยมีคุณสมบัติต่ำกว่าในประเด็นอายุ คุณวุฒิ และ ประสบการณ์ฝึกงาน

2. การเปรียบเทียบข้อบังคับการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี

การเปรียบเทียบข้อบังคับด้านการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี ระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย กับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC ประกอบด้วยประเด็นต่างๆ ได้แก่ องค์กรวิชาชีพบัญชีและบทบาทหน้าที่ที่มีต่อนักวิชาชีพบัญชี ข้อบังคับและกฎระเบียบที่ใช้ควบคุมนักวิชาชีพบัญชี การเป็นสมาชิกขององค์กรทางวิชาชีพบัญชี และ การควบคุมนักวิชาชีพบัญชี ดังแสดงรายละเอียดในตาราง 2

จากตารางที่ 2 ที่แสดงการเปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชีระหว่าง

ประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย กับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC มีรายละเอียดดังนี้

2.1 ด้านองค์กรวิชาชีพบัญชีและบทบาทหน้าที่ที่มีต่อนักวิชาชีพบัญชี IFAC มีข้อกำหนดให้เมืองครวิชาชีพกำกับดูแลนักวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวข้อง ส่วนประเทศไทยมีสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ทำหน้าที่ในการดำเนินการเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชีและนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ทำหน้าที่ในการกำหนดคุณสมบัติและควบคุมการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพด้านการทำบัญชี และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ซึ่งทำหน้าที่ในการกำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไข ขอบเขตการปฏิบัติหน้าที่ และวิธีการในการให้ความเห็นชอบนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีของนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์

ประเทศสิงคโปร์มีสถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์ เป็นองค์กรทางวิชาชีพบัญชีทำหน้าที่ในการดำเนินการที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีและนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน และมีตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศสิงคโปร์ ทำหน้าที่ในการกำหนดกฎระเบียบและกำกับดูแลนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ในประเด็นการเปิดเผยข้อมูลและการกำกับดูแลที่ดี ส่วนประเทศอินเดีย มีสถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศอินเดีย ทำหน้าที่ในการดำเนินการที่เกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชีทุกด้าน สำนักงานคณะกรรมการกฎหมายบริษัททำหน้าที่ในการตรวจสอบคุณสมบัติและควบคุมการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และมีสำนักงานคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์อินเดียทำหน้าที่ในการกำหนดกฎระเบียบสำหรับนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์และกำกับดูแลให้นิติบุคคลดังกล่าวปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด เพื่อรักษาผลประโยชน์ทุกด้านของผู้ลงทุนในตลาดหลักทรัพย์อินเดีย โดยเฉพาะด้านความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงินในรายงานทางการเงินของนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์

2.2 ด้านข้อบังคับและกฎระเบียบที่ใช้ควบคุมนักวิชาชีพบัญชี IFAC มีการกำหนดข้อบังคับระดับสำหรับองค์กรวิชาชีพเพื่อให้ประเทศต่าง ๆ นำไปเป็นแนวทางปฏิบัติ สำหรับประเทศไทยมีข้อบังคับและกฎระเบียบที่สำคัญสำหรับนักวิชาชีพบัญชี 3 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

ประเทศสิงคโปร์มีข้อบังคับและกฎระเบียบที่สำคัญสำหรับนักวิชาชีพบัญชี 3 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004 กฎระเบียบสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004 และกฎระเบียบสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ส่วนประเทศอินเดียมีข้อบังคับและกฎระเบียบที่สำคัญสำหรับนักวิชาชีพบัญชี 5 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชีรับอนุญาต

ค.ศ. 1949 พระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชีรับอนุญาต (แก้ไขเพิ่มเติม) ค.ศ. 2006 พระราชบัญญัติบริษัท ค.ศ. 1956 พระราชบัญญัติบริษัท (แก้ไขเพิ่มเติม) ค.ศ. 2006 และกฎระเบียบของคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์อินเดีย ค.ศ. 1993

2.3 ด้านการเป็นสมาชิกขององค์กรทางวิชาชีพบัญชี IFAC มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีเป็นสมาชิกขององค์กรวิชาชีพในประเทศ สำหรับประเทศไทยได้กำหนดให้นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีต้องเป็นสมาชิกสามัญ วิสามัญ หรือสมทบของสภาวิชาชีพบัญชี หรือต้องเป็นผู้ขอขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชี ส่วนวิชาชีพด้านการสอบบัญชีต้องเป็นสมาชิกสามัญหรือวิสามัญของสภาวิชาชีพบัญชี สำหรับประเทศสิงคโปร์ได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพทุกด้านต้องเป็นสมาชิกของสถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดียได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพทุกด้านต้องเป็นสมาชิกของสถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศอินเดีย

2.4 ด้านการควบคุมนักวิชาชีพบัญชี IFAC มีการกำหนดข้อบังคับเพื่อควบคุมนักวิชาชีพทุกด้าน ได้แก่ ด้านคุณสมบัติ ด้านปฏิบัติ และด้านการลงโทษ สำหรับประเทศไทยได้กำหนดเพื่อควบคุม โดยให้นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีต้องเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี หรือขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี และนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้บริการด้านการทำบัญชีต้องจัดให้มีหลักประกันเพื่อประกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่ 3 สำหรับนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีของนิติบุคคลทั่วไปต้องเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี และต้องเข้ารับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะสิ้นผลลง เมื่อผู้รับใบอนุญาตนั้นตาย พ้นจากการเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้ามในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ถูกเพิกถอนใบอนุญาตเนื่องจากการประพฤติผิดจรรยาบรรณไม่ชำระค่าธรรมเนียมใบอนุญาตและไม่ได้รับการผ่อนผันตามที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีกำหนด หรือไม่เข้า

รับการอบรมตามหลักสูตรที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้ครบถ้วน นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีต้องจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพและมีหลักประกันเพื่อประกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่ 3 ตามประเภทจำนวน หลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดโดยกฎกระทรวงสำหรับนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีของนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์ต้องปฏิบัติตามเดียวกับนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีของนิติบุคคลทั่วไป รวมทั้งต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งความเห็นชอบดังกล่าวจะสิ้นสุดลงเมื่อระยะเวลาครบ 5 ปีนับตั้งแต่วันที่ได้รับความเห็นชอบ ผู้สอบบัญชีได้แจ้งเป็นหนังสือเพื่อขอยุติการปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีนั้นลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์ติดต่อกันเกิน 2 ปีโดยมิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีในนิติบุคคลนั้นจริง หรือไม่สามารถดำรงคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้

ประเทศสิงคโปร์กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องเป็นสมาชิกของสถาบันนักวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ ต้องรายงานการเปลี่ยนแปลงชื่อ หรือข้อมูลอื่นในทะเบียนนักวิชาชีพบัญชีต่อคณะกรรมการกำกับดูแลภายใน 30 วันนับจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลง หากไม่ปฏิบัติตามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ต้องถูกปรับไม่เกิน 1,000\$ และต้องถูกเพิกถอนใบอนุญาต หากนักวิชาชีพบัญชีนั้น เสียชีวิต ไม่สามารถปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีได้เนื่องจากความบกพร่องทางร่างกาย หรือทางจิต ถูกตัดสินให้ล้มละลาย ไม่สามารถขอใบอนุญาตได้โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรภายใน 1 เดือน หรือถูกยกเลิกการขึ้นทะเบียนเนื่องจากการกำกับดูแลพิจารณาแล้วว่าได้รับการขึ้นทะเบียน โดยการทุจริต หรือประพฤติมิชอบ ขาดคุณสมบัติของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นนักวิชาชีพบัญชี หรืออยู่ในสถานะที่ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ของ

นักวิชาชีพบัญชีได้อีกต่อไป สำหรับสำนักงานบัญชีของถูกยกเลิกการขึ้นทะเบียน เมื่อคณะกรรมการกำกับดูแลพิจารณาแล้วว่า ได้รับการขึ้นทะเบียน โดยการทุจริต หรือประพฤติมิชอบ ได้ยุติการให้บริการทางวิชาชีพบัญชีในประเทศสิงคโปร์แล้ว หรืออยู่ในสถานะที่ไม่สามารถให้บริการทางวิชาชีพบัญชีได้อีกต่อไป

ประเทศอินเดียได้กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย ประเทศอินเดียต้องถูกเพิกถอนใบอนุญาต หากเสียชีวิต ไม่ชำระค่าธรรมเนียมตามที่กำหนดไว้ ถูกดำเนินคดีในขณะที่ได้รับบริการขึ้นทะเบียนบัญชีวิชาชีพบัญชีรับอนุญาต ถูกศาลตัดสินให้เป็นบุคคลไร้ความสามารถ ไม่ยอมให้ข้อมูลตามที่ถูกร้องขอต่อคณะกรรมการระเบียบ ข้อบังคับ หรือกฎหมายสำหรับนักวิชาชีพบัญชี กระทำการแอบอ้างเป็นสมาชิกสถาบันวิชาชีพบัญชี สมครใจหยุดการเป็นนักวิชาชีพบัญชี หรือถูกร้องเรียนจากนักวิชาชีพบัญชีอื่นว่าประพฤติดตนไม่เหมาะสม และได้รับการตัดสินจากศาลสูง แล้วว่านักวิชาชีพบัญชีนั้นประพฤติดตนไม่เหมาะสมจริง

โดยสรุปการเปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย พบว่า การควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพด้านการทำบัญชีของประเทศไทยแตกต่างจากประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย กล่าวคือ นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีของประเทศไทยสามารถปฏิบัติงานได้โดยไม่ต้องเป็นสมาชิกขององค์กรทางวิชาชีพบัญชี แต่ต้องขึ้นทะเบียนเท่านั้น ซึ่งอาจเป็นสาเหตุที่ทำให้การควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพด้านการทำบัญชีของประเทศไทยทำได้ยากกว่าประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย เนื่องจากทั้งประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องเป็นสมาชิกขององค์กรทางวิชาชีพบัญชี ทั้งนี้ทั้ง 3 ประเทศได้มีการกำหนดให้มีการควบคุมนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ทั้งที่ปฏิบัติงานในบริษัทที่จดทะเบียนและไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ตารางที่ 3 แสดงการเปรียบเทียบจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย กับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC

จรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี	IFAC	ประเทศไทย	ประเทศสิงคโปร์	ประเทศอินเดีย
1. ความซื่อสัตย์	กำหนด	กำหนด/ไม่มีรายละเอียด	มีรายละเอียด	มีรายละเอียด
2. ความเป็นกลาง	กำหนด	กำหนด/ไม่มีรายละเอียด	มีรายละเอียด	มีรายละเอียด
3. ความสามารถและความระมัดระวังทางวิชาชีพ	กำหนด	กำหนด/ไม่มีรายละเอียด	มีรายละเอียด	มีรายละเอียด
4. การรักษาความลับ	กำหนด	กำหนด/ไม่มีรายละเอียด	มีรายละเอียด	มีรายละเอียด
5. การปฏิบัติตามระเบียบทางวิชาชีพ				
6. หัวข้ออื่น				
■ การประชาสัมพันธ์	ไม่กำหนด	ไม่กำหนด	กำหนด	กำหนด
■ ค่าธรรมเนียม	ไม่กำหนด	ไม่กำหนด	กำหนด	กำหนด
■ บทสรุปการดำเนินงาน	ไม่กำหนด	ไม่กำหนด	กำหนด	กำหนด

3. การเปรียบเทียบข้อบังคับด้านจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี

การเปรียบเทียบข้อบังคับด้านจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี ระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย กับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC ประกอบด้วยประเด็น จรรยาบรรณ ได้แก่ ความซื่อสัตย์ ความเป็นกลาง ความสามารถและความระมัดระวังทางวิชาชีพ การรักษาความลับ และการปฏิบัติตามระเบียบทางวิชาชีพ ดังแสดงรายละเอียดในตาราง 3

จากตารางที่ 3 แสดงการเปรียบเทียบจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี พบว่า IFAC กำหนดให้มีข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี โดยแบ่งออกเป็น 5 หมวด ได้แก่ ความซื่อสัตย์ ความเป็นกลาง ความสามารถและความระมัดระวังทางวิชาชีพ การรักษาความลับ และการปฏิบัติตามระเบียบทางวิชาชีพ สำหรับประเทศไทยได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องมีจรรยาบรรณอันประกอบด้วย การมีความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต การมีความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน การ

มีความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ รวมทั้งการมีความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

ประเทศสิงคโปร์ได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องมีจรรยาบรรณอันประกอบด้วย ความเป็นอิสระ การปฏิบัติตามแนวทางในการปฏิบัติงาน การโฆษณาประชาสัมพันธ์ ค่าธรรมเนียม การรักษาความลับ การเปลี่ยนแปลงแต่งตั้งผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพ การอ้างอิง และบทสรุปความก้าวหน้าในการดำเนินงานของกิจการ และเอกสารประกอบอื่น

ประเทศอินเดียได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องมีจรรยาบรรณอันประกอบด้วย ความเป็นอิสระ การปฏิบัติตามแนวทางในการปฏิบัติงาน การโฆษณาประชาสัมพันธ์ ค่าธรรมเนียม การรักษาความลับ และการเปลี่ยนแปลงแต่งตั้งผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพ

โดยสรุปแล้ว ทั้ง 3 ประเทศมีการกำหนดจรรยาบรรณของนักวิชาชีพไว้ครอบคลุมทั้ง 4 หมวด สอดคล้องกับข้อกำหนดของ IFAC อันได้แก่ การมีความโปร่งใส

ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต การมีความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน การมีความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ รวมทั้งการมีความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ แต่ประเทศไทยไม่มีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณไว้ ประเทศอินเดียมีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณไว้มากพอสมควร ส่วนประเทศสิงคโปร์มีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณไว้มากที่สุดโดยเฉพาะหมวดการมีความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต มีการกำหนดรายละเอียดครอบคลุมในเรื่องต่างๆ เช่น ครอบคร้วและความสัมพันธ์ส่วนตัว ค่าธรรมเนียม ของกำนัลและการรับรอง เป็นต้น ซึ่งอาจเป็นตัวชี้วัดหนึ่งที่ประเทศสิงคโปร์ได้รับรางวัลอันดับการกำกับดูแลที่ดีสูงสุดในเอเชีย

4. การเปรียบเทียบข้อบังคับบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี

การเปรียบเทียบข้อบังคับด้านบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย กับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC ประกอบด้วยประเด็นบทลงโทษ ด้านจรรยาบรรณ และการไม่ปฏิบัติตาม ดังแสดงเปรียบเทียบในตารางที่ 4

ตารางที่ 4 แสดงการเปรียบเทียบบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย กับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC

บทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี	IFAC	ประเทศไทย	ประเทศสิงคโปร์	ประเทศอินเดีย
โทษประพฤติด้านจรรยาบรรณ และไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับ ■ นักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน	มีการกำหนด	ตักเตือน/เพิกถอนใบอนุญาต ทั้งจำคุกและปรับ	พัก/เพิกถอนใบอนุญาตและปรับ	ปรับและจำคุก

จากตารางที่ 4 แสดงการเปรียบเทียบบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี พบว่า IFAC มีการกำหนดบทลงโทษไว้ทั้งด้านการประพฤติด้านจรรยาบรรณ และไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับ ส่วนอีก 3 ประเทศมีรายละเอียดต่างกัน

ประเทศไทยได้มีการกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพด้านการทำบัญชีที่ประพฤติด้านจรรยาบรรณที่ได้รับโทษโดยการถูกตักเตือนเป็นหนังสือ ภาคักพักใช้ใบอนุญาตพักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพด้านการประพฤติด้านจรรยาบรรณโดยมีกำหนดเวลาไม่เกิน 3 ปี เพิกถอนใบอนุญาต ภาคักการขึ้นทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี หากประกอบวิชาชีพด้านการทำบัญชีโดยไม่มีใบอนุญาตต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือปรับไม่เกิน 60,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ หากประกอบวิชาชีพด้านการทำบัญชีโดยไม่ได้ขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชี หรือไม่ได้ขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี หรือปรับไม่เกิน 40,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ หากนักวิชาชีพด้านการทำบัญชีใดถูกลงโทษเนื่องจากประพฤติด้านจรรยาบรรณทำการประกอบวิชาชีพบัญชีในระหว่างนั้นต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือปรับไม่เกิน 60,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และหากผู้ใดไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของคณะกรรมการจรรยาบรรณตามมาตรา 53 วรรคห้า หรือคำสั่งของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีตามมาตรา 61 (2) หรือ (3) ต้องระวาง

โทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล หุ่น ส่วนผู้จัดการ ผู้แทนนิติบุคคล หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินการของนิติบุคคลนั้นต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้นๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนร่วมรู้เห็นหรือยินยอมในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น นอกจากนั้นนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้บริการด้านการทำบัญชี ต้องจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพตามเงื่อนไข หากไม่ได้จดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 300,000 บาท และปรับอีกไม่เกินวันละ 10,000 บาทจนกว่าจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง สำหรับนักวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชีที่ประพฤติผิดต้องได้รับโทษเพิ่มเติมจากโทษของนักวิชาชีพด้านการทำบัญชี ในกรณีที่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี รับรองเอกสารหรือแสดงความเห็นในฐานะผู้สอบบัญชี โดยที่ตนไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือเป็นการกระทำในอำนาจหน้าที่ทางราชการต้องได้รับโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือปรับไม่เกิน 60,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ รวมทั้งนิติบุคคลซึ่งให้บริการด้านการสอบบัญชีที่ไม่ได้จดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชีตามเงื่อนไขที่กำหนดต้องได้รับโทษปรับไม่เกิน 300,000 บาท และปรับอีกไม่เกินวันละ 10,000 บาทจนกว่าจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง

ประเทศสิงคโปร์ได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณและไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับของนักวิชาชีพบัญชีต้องถูกเพิกถอนใบอนุญาตประกอบวิชาชีพบัญชี หรือถูกสั่งระงับการปฏิบัติงาน นักวิชาชีพบัญชีเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี หรือถูกสั่งให้จำกัดขอบเขตการปฏิบัติงานเฉพาะในรูปแบบ หรือวิธีการปฏิบัติงานตามที่คณะกรรมการกำกับดูแล เห็นสมควรเท่านั้นเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี หรือถูกปรับไม่เกิน 10,000 \$ หรือโดนริบหนึ่งสัปดาห์ หรือถูกสั่งให้กระทำการตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลเห็นสมควรเท่านั้น หรือถูกสั่งให้จ่ายเงินค่าเสียหายต่างๆ รวมทั้งภาษีอากรที่

เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานผิดพลาดตามที่ศาลสูงสุดตัดสิน หรือมีคำสั่งอื่นๆ ที่เหมาะสมกับแต่ละกรณี

ประเทศอินเดียได้มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณและไม่ปฏิบัติตาม ข้อบังคับของนักวิชาชีพบัญชีต้องถูกปรับตั้งแต่ 1,000 รูปี แต่ไม่เกิน 5,000 รูปี หรือจำคุกไม่เกิน 6 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ หรือถูกเพิกถอนใบอนุญาตประกอบวิชาชีพบัญชี

จะเห็นได้ว่า การเปรียบเทียบบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ทั้ง 3 ประเทศ มีแนวโน้มกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชีทั้งด้านการประพฤติผิดจรรยาบรรณและไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับและสอดคล้องกับ IFAC

โดยประเทศไทยมีบทลงโทษแยกแยะระหว่างนักวิชาชีพทำบัญชีและผู้สอบบัญชี และมีโทษทั้งการจำคุกและเสียค่าปรับ แต่ข้อจำกัดในค่าปรับ ส่วนประเทศสิงคโปร์แม้ไม่มีบทลงโทษการจำคุกแต่ค่าปรับจะครอบคลุมถึงความเสียหายอื่นที่เกิดจากการปฏิบัติงานผิดพลาดโดยมีการจำกัดวงเงิน จึงอาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่นักวิชาชีพบัญชีในสิงคโปร์มีการปฏิบัติงานตามข้อบังคับอย่างเคร่งครัด

สรุปโดยรวมของการเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย กับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC พบว่า ประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย มีการกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับการควบคุม กำกับดูแล การปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี และข้อบังคับเกี่ยวกับบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี เช่นเดียวกับ IFAC ในด้านการกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชีนั้น พบว่า ประเทศสิงคโปร์ กำหนดคุณสมบัติทุกด้านของนักวิชาชีพบัญชีตามที่ IFAC กำหนด ประเทศอินเดียกำหนดคุณสมบัติด้านวุฒิการศึกษาและประสบการณ์การฝึกหัดงานตามที่ IFAC กำหนด แต่ในด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ มีหน่วยวัดที่ต่างกัน สำหรับประเทศไทยกำหนดคุณสมบัติทุกด้านของนักวิชาชีพบัญชีต่ำกว่าที่ IFAC กำหนด

นอกจากนี้ยังพบว่า การกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีนั้น ทั้ง 3 ประเทศกำหนดให้มีข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีเช่นเดียวกับที่ IFAC กำหนด แต่ประเทศไทยไม่มีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณ ประเทศอินเดียมีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณไว้มากพอสมควร และประเทศสิงคโปร์มีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณไว้มากที่สุด

อภิปรายผลการศึกษา

จากผลการศึกษาพบว่า ข้อบังคับเกี่ยวกับนักวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียมีข้อบังคับและพัฒนาการที่มากกว่านักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยในประเด็นดังต่อไปนี้

1. การกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องสำเร็จการศึกษาขั้นต่ำในระดับปริญญาตรี ผ่านการฝึกหัดงาน ผ่านการทดสอบทางวิชาชีพในวิชาที่นอกเหนือจากวิชาการบัญชีและกฎหมาย ได้แก่ วิชาคณิตศาสตร์และสถิติ วิชาเศรษฐศาสตร์ วิชาบริหารธุรกิจ และวิชาเทคโนโลยีสารสนเทศ และผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพมากกว่าประเทศไทยทั้งจำนวนชั่วโมงและเนื้อหาวิชา ทำให้นักวิชาชีพบัญชีของทั้ง 2 ประเทศมีความรอบรู้หลายด้าน ซึ่งสอดคล้องกับข้อบังคับของ IFAC ในส่วน IES 2 เรื่องหัวข้อในหลักสูตรการศึกษาวิชาชีพบัญชี (Content of Professional Accounting Education Programs) ต้องมีสาระสำคัญครอบคลุมในหัวข้อต่าง ๆ นอกเหนือจากหัวข้อเกี่ยวกับการบัญชี การเงิน และกฎหมาย ได้แก่ หัวข้อเกี่ยวกับองค์กรและธุรกิจ ประกอบด้วยวิชา เศรษฐศาสตร์ สภาวะแวดล้อมทางธุรกิจ การกำกับดูแลกิจการ จริยธรรมทางธุรกิจ ตลาดเงิน วิธีการเชิงปริมาณ พฤติกรรมองค์กร การจัดการ และการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ การตลาด และธุรกิจระหว่างประเทศ และหัวข้อเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ประกอบด้วยวิชา เช่น ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับ

เทคโนโลยีสารสนเทศ ความรู้เกี่ยวกับการควบคุมเทคโนโลยีสารสนเทศ ความสามารถของผู้ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นต้น

2. การกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณ วัตถุประสงค์และการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชีประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องเป็นสมาชิกขององค์กรทางวิชาชีพบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศมาเลเซียและประเทศเวียดนามของ อุเทน เลาน่าทา (2547) ที่พบว่า ประเทศมาเลเซียมีพัฒนาการทางด้านวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับข้อบังคับของนักวิชาชีพบัญชีที่กำหนดไว้ล่วงหน้ากว่าประเทศไทยและประเทศเวียดนาม เพราะประเทศมาเลเซียได้บังคับให้นักวิชาชีพบัญชีต้องเป็นสมาชิกกับสถาบันวิชาชีพ

3. การกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ประเทศสิงคโปร์ได้กำหนดรายละเอียดของข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีไว้มากที่สุด ซึ่งสอดคล้องกับบทความเรื่องนักวิชาชีพบัญชีฉบับ IEG ฉบับที่ 9 ของซิลพร ศรีจันเพชร (2545) ที่กล่าวไว้ว่า จรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี (Code of Ethics for Professional Accountants) จะต้องมีการเปลี่ยนแปลง โดยครอบคลุมสาขาวิชาชีพบัญชีทั้งหมดตามแนวทางของ IFAC

4. การแบ่งกลุ่มนักวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์มีมากกว่าประเทศไทย 3 สาขา ได้แก่ ผู้บริหารการเงิน ผู้ประกอบวิชาชีพด้านการล้มละลาย และผู้ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการบริหาร ส่วนนักวิชาชีพบัญชีของประเทศอินเดียมีมากกว่าประเทศไทย 1 สาขา คือ ผู้ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการล้มละลาย ทำให้นักวิชาชีพบัญชีของทั้ง 2 ประเทศมีบทบาทหน้าที่หลากหลายกว่านักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ซึ่งสอดคล้องกับบทความของ Ghazala Saeed (2008) เรื่อง Are Ethics Important For Professional Accountants? ที่กล่าวไว้ว่า บทบาทของนักวิชาชีพบัญชีควรปฏิบัติเสมือนเป็นที่ปรึกษาอิสระของกิจการ โดยนักวิชาชีพบัญชีทำงานนอกกิจการซึ่งมีความ

เป็นอิสระ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีหรือที่ปรึกษางานบริการอื่น คนกลุ่มนี้ควรสามารถให้คำแนะนำงานด้านระบบบัญชี งานภาษีอากร งานงบประมาณ ตลอดจนการแนะนำการป้องกันการทุจริตด้วย ซึ่งจะเป็นเสริมสร้างจรรยาบรรณในองค์กร อีกกลุ่มหนึ่งได้แก่ ผู้ทำบัญชีที่ปฏิบัติงานในองค์กร นอกจากมีหน้าที่จัดทำงบการเงินตามกฎหมายแล้ว ควรจะมีวิธีการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารในการใช้ทรัพยากรขององค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ

ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากในปัจจุบันเศรษฐกิจของประเทศไทยมีการเชื่อมโยงกับเศรษฐกิจโลกมากขึ้น เกิดการเปิดการค้าเสรี บริการวิชาชีพด้านบัญชี ทำให้ประเทศไทยจำเป็นต้องปรับปรุงจุดอ่อนทางด้านกฎหมายให้มีความรัดกุมมากยิ่งขึ้น เพื่อผลักดันให้มีข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีที่ รุดหน้าและสามารถแข่งขันกับประเทศอื่นได้

จากการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพ บัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศ อินเดีย ทางผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะที่สำคัญสำหรับเป็น แนวทางในการปรับปรุงข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ของประเทศไทยให้มีความก้าวหน้ามากยิ่งขึ้น สำหรับ หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำหนดข้อบังคับสำหรับ นักวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย ดังต่อไปนี้

1. ด้านคุณสมบัติเกี่ยวกับการศึกษา ควร กำหนดให้นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีต้องสำเร็จการศึกษา ขั้นต่ำระดับปริญญาตรี ผ่านการฝึกปฏิบัติงาน และผ่านการ

ทดสอบทางวิชาชีพ เพื่อยกระดับการปฏิบัติของนักวิชาชีพ บัญชีไทยให้แข่งขันระดับสากล รวมทั้งนำไปสู่การพัฒนา การจัดทำบัญชีของหน่วยงานภาคเอกชนให้ได้มาตรฐาน มากขึ้น

2. ด้านคุณสมบัติเกี่ยวกับการทดสอบวิชาชีพ ควร กำหนดวิชาที่ใช้ในการทดสอบทางวิชาชีพให้มีความ หลากหลายมากขึ้น นอกเหนือจากวิชาเกี่ยวกับบัญชี และกฎหมาย เช่น วิชาคณิตศาสตร์และสถิติ วิชา เศรษฐศาสตร์ วิชาบริหารธุรกิจ วิชาภาษีอากร และวิชา เทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นต้น เนื่องจากปัจจุบันสภาพ แวดล้อมการบริหารงานจำเป็นต้องบูรณาการความรู้ด้าน ต่างๆ อย่างใกล้ชิด

3. ด้านคุณสมบัติเกี่ยวกับการศึกษาต่อเนื่อง ควร กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องผ่านการพัฒนาความรู้ ต่อเนื่องทางวิชาชีพเพิ่มขึ้นทั้งจำนวนชั่วโมง และความ หลากหลายของเนื้อหาวิชา เช่น วิชาเกี่ยวกับการจัดการ วิชาเกี่ยวกับเศรษฐศาสตร์ เป็นต้น

4. ด้านข้อบังคับการกำกับดูแล ควรกำหนดให้ นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีต้องเป็นสมาชิกของสภา วิชาชีพบัญชี เพื่อให้การควบคุม กำกับดูแลนักวิชาชีพ ด้านการทำบัญชีมีความสะดวกมากยิ่งขึ้น

5. ด้านจรรยาบรรณ ควรกำหนดรายละเอียดใน จรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในหมวดการมีความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความ เที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต เพื่อยกระดับ มาตรฐานการกำกับดูแลที่ดีของประเทศไทย

บรรณานุกรม

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. 2543. “พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543.” [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.dbd.go.th/mainsite/index.php?id=1740> (25 ตุลาคม 2550).

“ดรชชนี้ชี้วัดภาพลักษณ์คอร์ปชั่น ประจำปี 2549.” 2549. [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.transparency-thailand.org/index.php> (25 ตุลาคม 2550).

ศิริลักษณ์ สุทธชัย. 2549. “สภาพแวดล้อมกับการบัญชี.” *วารสารวิชาชีพบัญชี* 2, 4 (กันยายน): 85-99.

ศิลปพร ศรีจันทพร. 2545. “นักวิชาชีพบัญชีกับ IEG ฉบับที่ 9.” *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์* 24, 92 (มิ.ย. 2545): 12-19.

สภาวิชาชีพบัญชี. 2547. “พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547.” [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา http://www.fap.or.th/laws/laws.2547_1.pdf (25 ตุลาคม 2550).

ศิริรัฐ โชติเวชการ .2550 “ประเทศไทยกับบริการบัญชีเพื่อการส่งออก (BPO-Accounting)” [ระบบออนไลน์] แหล่งที่มา <http://www.arip.co.th/businessnews.php?id=410523> (2 มีนาคม 2551).

“สาธารณรัฐอินเดีย.” 2551. [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.exim.go.th/NewsInfo/search.aspx> (24 สิงหาคม 2551).

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. 2535. “พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535.” [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา http://www.sec.or.th/laws_notification/file_dw_th/SECthai_new.pdf (25 ตุลาคม 2550).

อุเทน เลาน้ำทา. 2547. การศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศมาเลเซีย และประเทศเวียดนาม. การค้นคว้าแบบอิสระ บัญชีมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Constitution of Board of Company Law Administration. 1956. “Companies Act, 1956.” [Online]. Available <http://www.vakilno1.com/> (28 October 2008).

Constitution of Board of Company Law Administration. 2002. “Constitution of Board of Company Law.” [Online]. Available <http://clb.nic.in/Ex-Act.htm> (28 October 2008).

Constitution of Board of Company Law Administration. 2006. “Companies (Amendment) Act, 2006.” [Online]. Available <http://www.vakilno1.com/> (28 October 2008).

Ghazala Saied. 2008. “Are Ethics Important For Professional Accountants?” [Online]. Available <http://ezinearticles.com/?Are-Ethics-Important-For-Professional-Accountants?> (28 March 2009).

Institute of Chartered Accountants of India. 1949. “Chartered Accountants Act, 1949.” [Online]. Available http://www.commonlii.org/in/legis/num_act/caa1949214/ (25 October 2007).

Institute of Chartered Accountants of India. 2006. “Chartered Accountants (Amendment) Act, 2006.” [Online]. Available <http://www.mca.gov.in/MinistryWebsite/dca/actsbills/pdf/TheCharteredAccountantsAct2006> (25 October 2007).

Institute of Chartered Accountants of India. 2008. “About ICAI.” [Online]. Available http://www.icai.org/resource_file/12927about_icai_index.ppt (28 October 2008).

International Federation of Accountants. 2005. “Code of Ethics for Professional Accountants.” [Online]. Available http://www.ifac.org/Members/Downloads/2005_Code_of_Ethics.pdf (24 August 2008).

- International Federation of Accountants. 2007. "Regulation of the Accountancy Profession." [Online]. Available http://www.ifac.org/Members/Downloads/Regulation_of_the_Accountancy_Profession.pdf (24 August 2008).
- International Federation of Accountants. 2008. "IES 2 Content of Professional Accounting Education Programs." [Online]. Available http://www.ifac.org/Members/Downloads/IES_2008_2.pdf (24 August 2008).
- International Federation of Accountants. 2008. "IES 4 Professional Values, Ethics and Attitudes." [Online]. Available http://www.ifac.org/Members/Downloads/IES_2008_4.pdf (24 August 2008).
- International Federation of Accountants. 2008. "IES 5 Practical Experience Requirements." [Online]. Available http://www.ifac.org/Members/Downloads/IES_2008_5.pdf (24 August 2008).
- International Federation of Accountants. 2008. "IES 7 Continuing Professional Development." [Online]. Available http://www.ifac.org/Members/Downloads/IES_2008_7.pdf (24 August 2008).
- International Federation of Accountants. 2008. "IES 8 Competence Requirements for Auditors and Professionals." [Online]. Available http://www.ifac.org/Members/Downloads/IES_2008_8.pdf (24 August 2008).
- International Federation of Accountants. 2008. "International Education Standards 1-8." [Online]. Available http://www.ifac.org/Members/Downloads/International_Education_Standards_1-8.pdf (24 August 2008).
- Securities and Exchange Board of India. 1993. "Securities and Exchange Board of India (underwriters) Rules, 1993." [Online]. Available <http://www.sebi.gov.in/Index.jsp> (25 October 2007).
- Securities and Exchange Board of India. 2007. "Markets - Securities And Exchange Board Of India (SEBI)." [Online]. Available http://finance.informart.com/india_business_information/sebi.html (25 October 2007).
- Singapore Exchange Securities Trading Limited. 2004. "SGX-ST Listing Fees." [Online]. Available http://info.sgx.com/vweblist.nsf/VwAppendix1_Amend_Download.pdf (25 October 2007).
- Singapore Exchange Securities Trading Limited. 2008. "About SGX." [Online]. Available http://info.sgx.com/SGXVWEB_CORPCOM.nsf/NEWDOCNAME/Background_on_SGX (28 October 2008).
- The Institute of Certified Public Accountants of Singapore. 2004. "Accountants Act, 2004." [Online]. Available http://www.acra.gov.sg/Legislation/Accountants_Act.htm (25 October 2007).
- The Institute of Certified Public Accountants of Singapore. 2004. "Accountants (Public Accountants) Rules, 2004." [Online]. Available <http://www.acra.gov.sg/NR/rdonlyres/PACcsrules.pdf> (25 October 2007).
- The Institute of Certified Public Accountants of Singapore. 2008. "About Institute of Certified Public Accountants of Singapore (ICPAS)." [Online]. Available http://www.icpas.com.sg/general/abt_icpas.asp (28 October 2008).