

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษา ข้อค้นพบและข้อเสนอแนะ

การศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซียในครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างข้อบังคับด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย โดยศึกษาเปรียบเทียบจากกฎหมายและข้อบังคับ ในประเด็นต่าง ๆ ได้แก่

ก. องค์ประกอบทั่วไปของข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

1. ชื่อข้อบังคับ
2. ปีที่ปรับปรุงข้อบังคับ
3. วันบังคับใช้
4. ภาษาที่ใช้เผยแพร่

ข. บทบัญญัติของข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

1. การปฏิบัติตามจรรยาบรรณ (General Application of the Code)
2. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ (Professional Accountants in Public Practice)
3. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ (Professional Accountants in Business)

สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

#### 5.1 สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

ก. องค์ประกอบทั่วไปของข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

จากผลการศึกษาพบว่าทั้งประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซียกำหนดชื่อข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีแตกต่างจากสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ

ประเทศมาเลเซียปรับปรุงข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในปี 2010 และเป็นประเทศเดียวที่กำหนดวันบังคับใช้พร้อมเดียวกับสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ คือในวันที่ 1 มกราคม 2554 และเผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษเช่นเดียวกัน

สำหรับประเทศไทยปรับปรุงข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในปี พ.ศ. 2553 และ บังคับใช้ภายหลังสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ คือ ในวันที่ 4 กุมภาพันธ์ 2554 เนื่องจาก ต้องเป็นไปตามขั้นตอนและกระบวนการทางกฎหมายของประเทศไทย และเผยแพร่ข้อบังคับ ดังกล่าวเป็นภาษาไทย

สำหรับประเทศสิงคโปร์ปรับปรุงข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในปี 2009 และ บังคับใช้ในวันที่ 1 สิงหาคม 2552 โดยเผยแพร่ข้อบังคับดังกล่าวเป็นภาษาอังกฤษเช่นเดียวกับ สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศและมาเลเซีย

#### **ข. บทบัญญัติของข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี**

ในส่วนบทบัญญัติของข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ผู้ศึกษาได้สรุปผลการศึกษา เป็นตารางเพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจในประเด็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ (General Application of the Code) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทาง วิชาชีพ (Professional Accountants in Public Practice) และผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีใน หน่วยงานทางธุรกิจ (Professional Accountants in Business) ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 62 แสดงผลสรุปการเปรียบเทียบบทบัญญัติการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ ระหว่างสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย

| การปฏิบัติตามจรรยาบรรณ   |  |                                       |                                       |
|--|--|---------------------------------------|---------------------------------------|
| IFAC   | ไทย  | สิงคโปร์                              | มาเลเซีย                              |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- ความซื่อสัตย์สุจริต</li> <li>- ความเที่ยงธรรม</li> </ul>      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- ความโปร่งใส</li> <li>- ความเป็นอิสระ</li> <li>- ความเที่ยงธรรม</li> <li>- ความซื่อสัตย์สุจริต</li> </ul>  | <p>กำหนด</p> <p>เช่นเดียวกับ IFAC</p> | <p>กำหนด</p> <p>เช่นเดียวกับ IFAC</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- ความรู้ ความสามารถ</li> <li>- มาตรฐานในการปฏิบัติงาน</li> </ul>   | <p>กำหนด</p> <p>เช่นเดียวกับ IFAC</p> | <p>กำหนด</p> <p>เช่นเดียวกับ IFAC</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- การรักษาความลับ</li> </ul>                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>- การรักษาความลับ</li> </ul>  | <p>กำหนด</p> <p>เช่นเดียวกับ IFAC</p> | <p>กำหนด</p> <p>เช่นเดียวกับ IFAC</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ</li> </ul>                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>- ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ</li> <li>- ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคล หรือนิติบุคคล</li> <li>- ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้</li> <li>- ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป</li> </ul> | <p>กำหนด</p> <p>เช่นเดียวกับ IFAC</p> | <p>กำหนด</p> <p>เช่นเดียวกับ IFAC</p> |

จากผลการศึกษาพบว่า ประเทศสิงคโปร์และมาเลเซียกำหนดบทบาทบัญญัติการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ ซึ่งมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน อันได้แก่ ความซื่อสัตย์ สุจริต ความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ การรักษาความลับ และการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ครอบคลุมทุกหัวข้อตามที่สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศกำหนด

สำหรับประเทศไทยกำหนดหัวข้อและรายละเอียดไว้มากกว่า แต่สาระสำคัญคือมีความสอดคล้องกับสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ

**ตารางที่ 63** แสดงผลสรุปการเปรียบเทียบบทบาทบัญญัติผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ ระหว่างสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย

| ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ                  |     |          |          |
|--|-----|----------|----------|
| IFAC   | ไทย | สิงคโปร์ | มาเลเซีย |
| 1. ปัญหาและมาตรการป้องกัน  |     |          |          |
| - ปัญหา  | x   | =        | =        |
| - มาตรการป้องกัน   | x   | =        | =        |
| 2. การแต่งตั้งให้ทำหน้าที่ทางวิชาชีพ                                   |     |          |          |
| - การรับลูกค้า   | x   | =        | =        |
| - การตกลงรับงาน  | x   | =        | =        |
| - การเปลี่ยนแปลงการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี                                 | x   | +        | =        |
| 3. ความขัดแย้งทางผลประโยชน์  | x   | =        | =        |
| 4. การให้ความเห็นในสิ่งที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนอื่น<br>ได้ให้ไว้แล้ว | x   | =        | =        |
| 5. ค่าธรรมเนียมและผลตอบแทนในรูปแบบอื่น                                 |     |          |          |
| - ค่าธรรมเนียม   | x   | =        | =        |
| - ค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้น   | x   | =        | =        |
| - ค่าธรรมเนียมเพื่อให้ได้ลูกค้าหรือค่านายหน้า                          | x   | =        | =        |

หมายเหตุ เครื่องหมาย X หมายถึง ไม่ได้กำหนด

เครื่องหมาย = หมายถึง กำหนดเช่นเดียวกับ IFAC

เครื่องหมาย + หมายถึง กำหนดมากกว่า IFAC

ตารางที่ 63 (ต่อ) แสดงผลสรุปการเปรียบเทียบบทบัญญัติผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ ระหว่างสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย

| ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ |     |          |          |
|--|-----|----------|----------|
| IFAC   | ไทย | สิงคโปร์ | มาเลเซีย |
| 6. การตลาดบริการวิชาชีพ                                  | x   | =        | +        |
| 7. ของก้ำนำและกำรรับรอง                                  | x   | =        | =        |
| 8. กำรดูแลทรัพย์สินของลูกค้ำ                             | x   | =        | =        |
| 9. กำรเที่ยงธรรม-บริการทุกชนิด                           | x   | =        | =        |
| 10. กำรเป็นอิสระ-กำรตรวจสอบและสอบทำน                     |     |          |          |
| ▪ กำรอบแนวคิด้เรื่องกำรเป็นอิสระ                         | x   | ≠        | =        |
| ▪ เครื่องข้ำยและสำนั้กำรเครื่องข้ำย                      | x   | =        | =        |
| ▪ กิจกำรที่เกี่ยวข้กับประโยชน์สำรณชน                     | x   | ≠        | =        |
| ▪ กิจกำรที่มีกำรเกี่ยวข้กัน                              | x   | ≠        | =        |
| ▪ ผู้มีหน้ำที่กำกับดูแล                                  | x   | ≠        | =        |
| ▪ เอกสำร หลักฐำน   | x   | ≠        | =        |
| ▪ ระยะเวลาปฏิบัติกำรตรวจสอบ                              | x   | ≠        | =        |
| ▪ กำรควมรวมและกำรซื้อกิจการ                              | x   | x        | =        |
| ▪ ข้อยุ้กำรณำอื่น  | x   | ≠        | =        |
| ▪ ผลประโยชน์ท้ำงกำรเงิน                                  | x   | ≠        | =        |
| ▪ กำรกู้ยืมเงินและกำรค้ำประกัน                           | x   | =        | =        |
| ▪ กำรสัมพันธ์ท้ำงธุรกิจ                                  | x   | ≠        | =        |
| ▪ กำรสัมพันธ์ท้ำงครอบครัวและส่วนด้ว                      | x   | =        | =        |
| ▪ กำรจ้ำงำนโดยลูกค้ำที่ตรวจสอบ                           | x   | ≠        | =        |
| ▪ กำรให้ยืมพนักงานเป็นกำรข้ควรำน                         | x   | ≠        | =        |

หมำยเหตุ เครื่องหมำย X หมำยถึง ไม่ได้กำหนด

เครื่องหมำย = หมำยถึง กำหนดเช่นเดียวกับ IFAC

เครื่องหมำย + หมำยถึง กำหนดมำกกว้ำ IFAC

เครื่องหมำย ≠ หมำยถึง สำระสำคัญเหมือนกันแต่อธิบายด้งกันหรือเนื้อหำงส่วนด้งกับ IFAC

ตารางที่ 63 (ต่อ) แสดงผลสรุปการเปรียบเทียบบทบัญญัติผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ ระหว่างสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย

| ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ                             |     |          |          |
|--|-----|----------|----------|
| IFAC   | ไทย | สิงคโปร์ | มาเลเซีย |
| ■ การเพิ่มพื้นที่ให้บริการแก่ลูกค้าที่ตรวจสอบ  | x   | =        | =        |
| ■ การให้บริการเป็นกรรมการ หรือพนักงานของ<br>ลูกค้าที่ตรวจสอบ                         | x   | ≠        | =        |
| ■ ความสัมพันธ์อันยาวนานของบุคลากรอาวุโสกับ<br>ลูกค้าที่ตรวจสอบและการหมุนเวียนบุคลากร | x   | ≠        | =        |
| ■ ข้อกำหนดของบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้า                                      |     |          |          |
| - การรับผิดชอบหน้าที่บริหาร  | x   | x        | =        |
| - การบันทึกบัญชีและจัดทำงบการเงิน  | x   | ≠        | =        |
| - บริการตีราคา   | x   | ≠        | =        |
| - บริการด้านภาษีอากร   | x   | ≠        | =        |
| - บริการตรวจสอบภายใน   | x   | ≠        | =        |
| - บริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ  | x   | ≠        | =        |
| - บริการให้การสนับสนุนทางด้านคดีความ   | x   | ≠        | =        |
| - บริการด้านคดีความ  | x   | x        | =        |
| - บริการสรรหาบุคลากร   | x   | ≠        | =        |
| - บริการให้คำปรึกษาทางการเงิน  | x   | ≠        | =        |
| ■ ค่าธรรมเนียม   |     |          |          |
| - ค่าธรรมเนียมตามสัดส่วนของบริการ  | x   | ≠        | =        |
| - ค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บล่าช้า   | x   | ≠        | =        |
| - ค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้น   | x   | ≠        | =        |

หมายเหตุ เครื่องหมาย X หมายถึง ไม่ได้กำหนด

เครื่องหมาย = หมายถึง กำหนดเช่นเดียวกับ IFAC

เครื่องหมาย ≠ หมายถึง สำคัญเหมือนกันแต่อธิบายต่างกันหรือเนื้อหาบางส่วนต่างกับ IFAC

ตารางที่ 63 (ต่อ) แสดงผลสรุปการเปรียบเทียบบทบัญญัติผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ ระหว่างสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย

| ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ |     |          |          |
|---|-----|----------|----------|
| IFAC  | ไทย | สิงคโปร์ | มาเลเซีย |
| ▪ นโยบายเกี่ยวกับค่าตอบแทนและการประเมินผล             | x   | x        | =        |
| ▪ ของก้านัดและการรับรอง                               | x   | ≠        | =        |
| ▪ คดีความที่เกิดขึ้นแล้วหรือการข่มขู่ว่าจะดำเนินคดี   | x   | ≠        | =        |
| 11. ความเป็นอิสระ-งานให้ความเชื่อมั่นอื่น             |     |          |          |
| ▪ งานให้ความเชื่อมั่นแบบที่เกี่ยวข้องกับคำรับรอง      | x   | ≠        | =        |
| ▪ งานให้ความเชื่อมั่นแบบรายงานโดยตรง                  | x   | ≠        | =        |

หมายเหตุ เครื่องหมาย X หมายถึง ไม่ได้กำหนด

เครื่องหมาย = หมายถึง กำหนดเช่นเดียวกับ IFAC

เครื่องหมาย ≠ หมายถึง สาระสำคัญเหมือนกันแต่อธิบายต่างกันหรือเนื้อหาบางส่วนต่างกับ IFAC

จากผลการศึกษาพบว่าประเทศมาเลเซียกำหนดข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในส่วนของบทบัญญัติผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพครอบคลุมทุกหัวข้อตามที่สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศกำหนด ทั้งหมด 50 หัวข้อ คิดเป็น 100%

สำหรับประเทศสิงคโปร์กำหนดข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในส่วนของบทบัญญัติผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพครอบคลุมหัวข้อตามที่สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศกำหนด ทั้งหมด 46 หัวข้อ คิดเป็น 92% ซึ่งมากพอสมควร เกือบเทียบเท่าสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ โดยเนื้อหาสาระของข้อกำหนดมีความแตกต่างกันในเรื่องต่าง ๆ เช่น ชื่อหัวข้อ การใช้ถ้อยคำอธิบาย การกำหนดมาตรการป้องกันปัญหา ซึ่งความแตกต่างเหล่านี้ส่วนใหญ่พบในบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องความเป็นอิสระ-งานให้ความเชื่อมั่น (Independence-Assurance Engagement) เนื่องจากเป็นฉบับปรับปรุงคนละปี

สำหรับประเทศไทยไม่ได้กำหนดข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในส่วนของบทบัญญัติผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพดังเช่นสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ

**ตารางที่ 64** แสดงผลสรุปการเปรียบเทียบบทบัญญัติผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ ระหว่างสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย

| ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ |     |          |          |
|--|-----|----------|----------|
| IFAC                                     | ไทย | สิงคโปร์ | มาเลเซีย |
| ความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้น                | x   | =        | =        |
| การจัดทำและการรายงานข้อสารสนเทศ          | x   | =        | =        |
| การปฏิบัติงานด้วยความรู้และความชำนาญ     | x   | =        | =        |
| ผลประโยชน์ทางการเงิน                     | x   | =        | =        |
| การชักจูง-การรับข้อเสนอ                  | x   | =        | =        |
| การชักจูง-การให้ข้อเสนอ                  | x   | =        | =        |

หมายเหตุ เครื่องหมาย X หมายถึง ไม่ได้กำหนด  
เครื่องหมาย = หมายถึง กำหนดเช่นเดียวกับ IFAC

จากผลการศึกษาพบว่าประเทศสิงคโปร์ และมาเลเซีย กำหนดข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในส่วนของบทบัญญัติผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจครอบคลุมทั้ง 6 หัวข้อ คิดเป็น 100% ตามที่สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศกำหนด อันประกอบด้วย ความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้น การจัดทำและการรายงานข้อสารสนเทศ การปฏิบัติงานด้วยความรู้และความชำนาญ ผลประโยชน์ทางการเงิน และการชักจูงซึ่งกำหนดเกี่ยวกับการรับข้อเสนอและการให้ข้อเสนอ ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทยที่ไม่ได้บัญญัติข้อกำหนดเหล่านี้ไว้ในข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีแต่อย่างใด

สรุปโดยรวมของการเปรียบเทียบข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซียในทุกประเด็น พบว่าในประเด็นองค์ประกอบทั่วไปของข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีทุกประเทศกำหนดข้อบังคับ ปีที่ปรับปรุง และวันบังคับใช้แตกต่างกัน สำหรับภาษาที่ใช้เผยแพร่ส่วนใหญ่ใช้ภาษาอังกฤษ ยกเว้นประเทศไทยที่ใช้ภาษาไทย

สำหรับประเทศมาเลเซียกำหนดบทบัญญัติในประเด็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานให้บริการทางวิชาชีพและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ สอดคล้องกับสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศมากที่สุด สำหรับประเทศสิงคโปร์แม้จัดทำข้อบังคับด้านจรรยาบรรณ



วิชาชีพบัญชีตามข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับปรับปรุงปี 2006 แต่สาระสำคัญของข้อบังคับมีความสอดคล้องมากกว่าไทยค่อนข้างมาก เนื่องจากไทยกำหนดข้อบังคับครอบคลุมเพียงหลักการขั้นพื้นฐานเท่านั้น

## 5.2 อภิปรายผลการศึกษา

จากการศึกษาพบว่าประเทศมาเลเซียมีการกำหนดข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ครอบคลุมทุกหัวข้อตามที่สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศกำหนด สำหรับประเทศสิงคโปร์ กำหนดรายละเอียดไว้มากพอสมควรแต่น้อยกว่าประเทศมาเลเซีย สำหรับประเทศไทยน้อยที่สุด เนื่องจากกำหนดไว้ครอบคลุมเพียงหลักการขั้นพื้นฐานเท่านั้น ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษา เปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดียของ ศิริบุญ โปธา (2551) ที่พบว่าประเทศสิงคโปร์มีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณมากกว่าประเทศไทย และสอดคล้องกับผลการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศมาเลเซีย และประเทศเวียดนามของ อุเทน เลาน้ำทา (2547) ที่พบว่า ประเทศมาเลเซียมีการพัฒนาวิชาชีพบัญชีในด้านจรรยาบรรณมากกว่าประเทศไทย ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์มีความรู้ความเข้าใจในการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณจนได้รับความเชื่อมั่นและเป็นที่ยอมรับในระดับสากล ตลอดจนสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน สำหรับประเทศไทยไม่ได้กำหนดข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีให้เทียบเท่ามาตรฐานสากล ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีบางส่วนขาดความรู้ความเข้าใจในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ สอดคล้องกับผลการวิจัยเรื่อง แนวทางการปลูกฝังจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยของ สิงห์ชัย อรุณวุฒิมงคล (2549) ที่พบว่า ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจอย่างดีในขณะที่นักบัญชียังไม่ชัดเจนในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพ

นอกจากนี้ จากผลการศึกษาที่พบทำให้ทราบว่าประเทศไทยไม่ได้เผยแพร่ข้อบังคับด้านจรรยาบรรณเป็นภาษาอังกฤษ เพื่ออำนวยความสะดวกให้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต่างชาติได้ศึกษาดังเช่นสิงคโปร์และมาเลเซีย สะท้อนให้เห็นว่าประเทศไทยยังขาดความพร้อมในการแข่งขันแม้ในระดับอาเซียนซึ่งสอดคล้องกับที่กรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ (2554) ระบุว่าปัจจุบันประเทศสมาชิกอาเซียน 9 ประเทศได้ลงนามในข้อตกลงยอมรับร่วม (Mutual Recognition Arrangement : MRA) สาขาบัญชีแล้ว ยกเว้นประเทศไทย

## 5.3 ข้อค้นพบ

1. ประเทศไทยไม่ได้จัดทำข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีให้ครอบคลุมบทบัญญัติผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานให้บริการทางวิชาชีพและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงาน

ทางธุรกิจดังเช่นสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ทำให้ข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของไทยมีความเข้มงวดน้อยกว่า

2. ประเทศสิงคโปร์และมาเลเซียเผยแพร่ข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีเป็นภาษาอังกฤษ เพื่ออำนวยความสะดวกให้กับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต่างชาติหรือบุคคลที่สนใจได้ศึกษา สำหรับประเทศไทยเผยแพร่เป็นภาษาไทย นอกจากนี้ยังพบว่าประเทศสิงคโปร์และมาเลเซียจัดทำเว็บไซต์ของสถาบันวิชาชีพบัญชีเป็นภาษาอังกฤษ ทำให้สะดวกในการศึกษาค้นคว้าข้อมูลต่าง ๆ อีกทั้งสิงคโปร์จัดทำเว็บไซต์เกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีไว้โดยเฉพาะ โดยให้ตัวอย่างกรณีศึกษาเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี สะท้อนให้เห็นว่ามีการส่งเสริมในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีให้มีความเข้มแข็งยิ่งขึ้น ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทยที่จัดทำเพียงเว็บไซต์หลักของสภาวิชาชีพบัญชีและจัดทำเป็นภาษาไทย แสดงให้เห็นว่าประเทศสิงคโปร์และมาเลเซียมีศักยภาพและความพร้อมในการแข่งขันมากกว่าประเทศไทย

3. จากการศึกษามาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการสอบทาน มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ มาตรฐานงานให้ความเชื่อมั่น และมาตรฐานการปฏิบัติงานอื่น ๆ เพิ่มเติม พบว่าประเทศไทยกำหนดมาตรฐานเหล่านี้สอดคล้องกับสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ทั้งในส่วนของเลขรหัสและเนื้อหาสาระ ซึ่งในมาตรฐานบางฉบับ เช่น แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น กล่าวถึงหลักการของจรรยาบรรณและมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามเป็นหลักการที่กล่าวถึงในบทบัญญัติส่วนที่ 2 และ 3 ในจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งประเทศไทยไม่ได้กำหนดบทบัญญัติทั้งสองส่วนนี้ในข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย แสดงให้เห็นถึงความไม่สอดคล้องกันระหว่างมาตรฐานการปฏิบัติงานและข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ซึ่งอาจทำให้เกิดความสับสนในการปฏิบัติตามได้

#### 5.4 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซียในครั้งนี้ ทำให้ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะที่สำคัญสำหรับเป็นแนวทางการพัฒนาข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของไทย ดังต่อไปนี้

1. หน่วยงานผู้มีหน้าที่กำหนดข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ควรกำหนดข้อบังคับให้สอดคล้องกับสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศมากที่สุด เพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับข้อบังคับด้านจรรยาบรรณที่เป็นมาตรฐานสากล และเพื่อให้มีความเข้มงวดมากขึ้น อีกทั้งลดความสับสนในการปฏิบัติตามข้อบังคับที่ต่างกัน

2. ในกรณีที่ประเทศไทยยังมิได้กำหนดข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีให้ครอบคลุมตามที่สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศกำหนด หน่วยงานผู้มีหน้าที่กำหนดข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีควรมีแนวทางการสนับสนุนให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติตามข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ เนื่องจากมีความเข้มงวดมากกว่า เฉพาะกรณีที่ไม่วัดหรือแย้งกับข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย

3. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยควรส่งเสริมให้มีการศึกษาเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่เป็นสากลในหลักสูตรการเรียนการสอนทั้งในระดับอาชีวศึกษาและมหาวิทยาลัย ซึ่งสถาบันการศึกษาต่าง ๆ ควรส่งเสริมให้มีการเรียนการสอนเป็นภาษาอังกฤษสำหรับปูพื้นฐานด้านภาษาให้กับผู้ที่ประกอบวิชาชีพบัญชีและเพิ่มศักยภาพการแข่งขันทั้งในปัจจุบันและอนาคต

4. หากหน่วยงานผู้มีหน้าที่กำกับดูแลด้านวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยจัดทำเว็บไซต์สำหรับให้คำแนะนำปรึกษา และให้ตัวอย่างกรณีศึกษาเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีดังเช่นลิงคโปร์ จะเป็นสิ่งสนับสนุนและส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีประพฤติตนตามกรอบของจรรยาบรรณวิชาชีพยิ่งขึ้น อีกทั้งช่วยลดการกระทำที่เป็นการฝ่าฝืนข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ

สรุปโดยรวม ประเทศไทยควรเร่งพัฒนาจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีให้สอดคล้องและครอบคลุมตามที่สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศกำหนดมากที่สุดเพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นที่ยอมรับในระดับสากล และเพิ่มศักยภาพบุคลากรทางวิชาชีพบัญชีให้สามารถแข่งขันกับประเทศอื่นได้