

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษา ข้อค้นพบและข้อเสนอแนะ

ในการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียในครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย โดยทำการศึกษาค้นคว้าจากกฎหมายและข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย รวมทั้งข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC

ประเด็นการศึกษาเปรียบเทียบในครั้งนี้แบ่งออกเป็น 5 ประเด็น ได้แก่ การเปรียบเทียบคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี การเปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี การเปรียบเทียบจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี การเปรียบเทียบบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี และการเปรียบเทียบกับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC ซึ่งสามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

#### 5.1 สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย ผู้ศึกษาสามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

##### 1. สรุปผลการศึกษาข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย

จากการศึกษาข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย จากกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง สามารถสรุปผลการศึกษาข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของแต่ละประเทศได้ดังนี้

##### 1.1 ข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย

##### 1.1.1 ข้อบังคับเกี่ยวกับคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศไทยกำหนดให้ นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 18 ปี บริบูรณ์ มีความรู้ภาษาไทยเพียงพอที่จะสามารถทำบัญชีเป็นภาษาไทยได้ มีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและกฎหมายภาษีอากรของไทย นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีของกิจการที่มีทุน

จดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้าน สิ้นทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ต้องสำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าอนุปริญญา หรือประกาศนียบัตรวิชาชีพ-ชั้นสูง (ปวส.) ทางการบัญชี นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีของกิจการที่มีทุนจดทะเบียนเกิน 5 ล้านบาท หรือสิ้นทรัพย์รวมเกิน 30 ล้านบาท หรือรายได้รวมเกิน 30 ล้านบาทต้องสำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี และต้องผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 6 ชั่วโมงต่อปี และรวมแล้วต้องไม่ต่ำกว่า 27 ชั่วโมงต่อ 3 ปี โดยกิจกรรมที่ต้องมีเนื้อหาเกี่ยวกับการบัญชีไม่น้อยกว่า 18 ชั่วโมง

กำหนดให้ นักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 20 ปีบริบูรณ์ มีสัญชาติไทย หรือสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ มีความรู้ภาษาไทยเพียงพอที่จะสามารถสอบบัญชีและจัดทำรายงานเป็นภาษาไทยได้ มีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และกฎหมายภาษีอากรของไทย และได้รับใบอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการทำงานของคนต่างด้าว สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือสาขาวิชาอื่นตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด มีประสบการณ์การฝึกหัดงานเป็นเวลาต่อเนื่องกันไม่น้อยกว่า 3 ปีบริบูรณ์และไม่น้อยกว่า 3,000 ชั่วโมง ผ่านการทดสอบความรู้ และผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 12 ชั่วโมงต่อปี

### 1.1.2 ข้อบังคับเกี่ยวกับการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศไทยมีสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งทำหน้าที่ในการดำเนินการต่าง ๆ เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีและนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน กรมพัฒนาธุรกิจการค้าซึ่งทำหน้าที่ในการกำหนดคุณสมบัติและควบคุมการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพด้านการทำบัญชี และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ซึ่งทำหน้าที่ในการกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการในการให้ความเห็นชอบนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีของนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์ มีข้อบังคับและกฎระเบียบที่สำคัญสำหรับนักวิชาชีพบัญชี 3 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ทั้งนี้ได้กำหนดให้นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี หรือเป็นผู้ขอขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี ส่วนนักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี

### 1.1.3 ข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศไทยกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องมีจรรยาบรรณอันประกอบด้วย การมีความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต การมีความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน การมีความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ และ

การมีความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพ บัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

#### 1.1.4 ข้อบังคับเกี่ยวกับบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศไทยกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณต้องได้รับโทษ โดยการถูกตัดเตือนเป็นหนังสือ ภาคทัณฑ์ พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการ ประกอบวิชาชีพด้านที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณไม่เกิน 3 ปี เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้น ทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี สำหรับนักวิชาชีพบัญชีที่ไม่ปฏิบัติตาม ข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีต้องได้รับโทษจำคุก ปรับ หรือทั้งจำทั้งปรับ

### 1.2 ข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์

#### 1.2.1 ข้อบังคับเกี่ยวกับคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศสิงคโปร์กำหนดให้ นักวิชาชีพบัญชีต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 21 ปีบริบูรณ์ สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือปริญญาโทสาขาบริหารธุรกิจ หรือผ่านการทดสอบทางวิชาชีพบัญชี มีประสบการณ์การฝึกหัดงานทั้งในและนอกประเทศรวมกันไม่น้อย กว่า 3 ปี ผ่านการทดสอบทางวิชาชีพบัญชี และผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 40 ชั่วโมงต่อปี

#### 1.2.2 ข้อบังคับเกี่ยวกับการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศสิงคโปร์มีสภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์ ซึ่งทำหน้าที่ในการ ดำเนินการต่าง ๆ เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีและนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน และตลาดหลักทรัพย์แห่ง ประเทศสิงคโปร์ ซึ่งทำหน้าที่ในการกำหนดกฎระเบียบสำหรับนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์ สิงคโปร์ และกำกับดูแลนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ให้มีการกำกับดูแลที่ดี มีข้อบังคับ และกฎระเบียบที่สำคัญสำหรับนักวิชาชีพบัญชี 3 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004 กฎระเบียบสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 2004 และกฎระเบียบสำหรับบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ทั้งนี้ได้กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพ บัญชีแห่งประเทศสิงคโปร์

#### 1.2.3 ข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศสิงคโปร์กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องมีจรรยาบรรณอันประกอบด้วย ความเป็นอิสระ การปฏิบัติตามแนวทางในการปฏิบัติงาน การโฆษณาประชาสัมพันธ์

ค่าธรรมเนียม การรักษาความลับ การเปลี่ยนการแต่งตั้งผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพ การอ้างอิง และ บทสรุปความก้าวหน้าในการดำเนินงานของกิจการและเอกสารประกอบอื่น

#### 1.2.4 ข้อบังคับเกี่ยวกับบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศสิงคโปร์กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณและไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีต้องถูกพักใช้ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพบัญชี หรือถูกสั่งระงับการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีไม่เกิน 2 ปี หรือถูกสั่งให้จำกัดขอบเขตการปฏิบัติงานตามที่ คณะกรรมการกำกับดูแล เห็นสมควรไม่เกิน 2 ปี หรือถูกปรับไม่เกิน 10,000 \$ หรือได้รับหนังสือ ตักเตือน หรือถูกสั่งให้จ่ายเงินค่าเสียหายต่าง ๆ รวมทั้งภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงาน ผิดพลาดตามที่ศาลสูงสุดตัดสิน หรือมีคำสั่งอื่น ๆ ที่เหมาะสมกับแต่ละกรณี

### 1.3 ข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของประเทศอินเดีย

#### 1.3.1 ข้อบังคับเกี่ยวกับคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศอินเดียกำหนดให้ นักวิชาชีพบัญชีต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 21 ปีบริบูรณ์ สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชีและผ่านการฝึกหัดงานระหว่างการศึกษาไม่ต่ำกว่า 90 ชั่วโมง หรือปริญญาโททางการบัญชีและผ่านการฝึกหัดงานระหว่างการศึกษาไม่ต่ำกว่า 60 ชั่วโมง หรือประกาศนียบัตรการศึกษาเพิ่มเติมทางการบัญชี และผ่านการฝึกหัดงานระหว่างศึกษา ไม่ต่ำกว่า 30 ชั่วโมง มีประสบการณ์การฝึกหัดงานไม่น้อยกว่า 3 ปีสำหรับนักวิชาชีพด้านการทำบัญชี มีประสบการณ์การฝึกหัดงานไม่น้อยกว่า 4 ปีสำหรับนักวิชาชีพด้านสอบบัญชี ผ่านการทดสอบทางวิชาชีพบัญชี และนักวิชาชีพบัญชีที่เป็นผู้เชี่ยวชาญในแต่ละด้านต้องผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ 4 วิชาตามที่กำหนด ทุกรอบ 2 ปี

#### 1.3.2 ข้อบังคับเกี่ยวกับการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศอินเดียมีสภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศอินเดีย ซึ่งทำหน้าที่ในการ ดำเนินการต่าง ๆ เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีและนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน สำนักงานคณะกรรมการกฎหมาย บริษัท ซึ่งทำหน้าที่ในการตรวจสอบคุณสมบัติและควบคุมการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพด้านการ สอบบัญชีของนิติบุคคลทั่วไป และสำนักงานคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์อินเดีย ซึ่งทำหน้าที่ ในการกำหนดกฎระเบียบสำหรับนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์ และกำกับดูแลให้ข้อมูลทางการเงิน ในรายงานทางการเงินของนิติบุคคลในตลาดหลักทรัพย์มีความถูกต้องและเชื่อถือได้ มีข้อบังคับ และกฎระเบียบที่สำคัญสำหรับนักวิชาชีพบัญชี 5 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชีรับ อนุญาต ค.ศ. 1949 พระราชบัญญัตินักวิชาชีพบัญชีรับอนุญาต (แก้ไขเพิ่มเติม) ค.ศ. 2006 พระราชบัญญัติบริษัท ค.ศ. 1956 พระราชบัญญัติบริษัท (แก้ไขเพิ่มเติม) ค.ศ. 2006 และ

กฎระเบียบของคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์อินเดีย ค.ศ. 1993 ทั้งนี้ได้กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย

### 1.3.3 ข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศไทยกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องมีจรรยาบรรณอันประกอบด้วย ความเป็นอิสระ การปฏิบัติตามแนวทางในการปฏิบัติงาน การโฆษณาประชาสัมพันธ์ ค่าธรรมเนียม การรักษาความลับ และการเปลี่ยนการแต่งตั้งผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพ

### 1.3.4 ข้อบังคับเกี่ยวกับบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศไทยกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณและไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีต้องถูกปรับตั้งแต่ 1,000 รูปี แต่ไม่เกิน 5,000 รูปี หรือจำคุกไม่เกิน 6 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ หรือถูกเพิกถอนใบอนุญาตประกอบวิชาชีพบัญชี

## 2. สรุปผลการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย

จากการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย จากกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง สามารถสรุปผลการศึกษาได้ใน 5 ประเด็น ดังต่อไปนี้

### 2.1 การเปรียบเทียบคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี

จากการศึกษาเปรียบเทียบคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย พบว่า

#### 2.1.1 ด้านอายุของนักวิชาชีพบัญชี

นักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยสามารถปฏิบัติงานได้ในอายุที่ต่ำกว่านักวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย

#### 2.1.2 ด้านสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชี

ประเทศไทยมีข้อจำกัดเกี่ยวกับสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชี กล่าวคือ นักวิชาชีพบัญชีของไทยต้องมีสัญชาติไทย หรือสัญชาติอื่นซึ่งมีคุณสมบัติตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด แต่ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียไม่มีข้อจำกัดใดเกี่ยวกับสัญชาติของนักวิชาชีพบัญชี

### 2.1.3 ด้านวุฒิการศึกษาของนักวิชาชีพบัญชี

นักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยที่สามารถปฏิบัติงานได้มีวุฒิการศึกษาต่ำกว่านักวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย

### 2.1.4 ด้านสถาบันการศึกษาของนักวิชาชีพบัญชี

นักวิชาชีพบัญชีของทั้ง 3 ประเทศต้องสำเร็จการศึกษาจากสถาบันการศึกษาที่ได้รับการรับรองจากหน่วยงานที่กำกับดูแลนักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย

### 2.1.5 ด้านการฝึกหัดงานของนักวิชาชีพบัญชี

นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีของประเทศไทยสามารถปฏิบัติงานได้โดยไม่ต้องมีประสบการณ์การฝึกหัดงาน ซึ่งแตกต่างจากประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียที่กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องมีประสบการณ์การฝึกหัดงาน

### 2.1.6 ด้านการทดสอบทางวิชาชีพ

นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีของประเทศไทยสามารถปฏิบัติงานได้โดยไม่ต้องผ่านการทดสอบทางวิชาชีพ ซึ่งแตกต่างจากประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียที่กำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องผ่านการทดสอบทางวิชาชีพ

### 2.1.7 ด้านวิชาที่ใช้ในการทดสอบทางวิชาชีพ

วิชาที่ใช้ในการทดสอบทางวิชาชีพของประเทศไทยมีเพียงวิชาที่เกี่ยวกับการบัญชีและกฎหมายเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียที่มีการกำหนดให้วิชาที่ใช้ในการทดสอบทางวิชาชีพประกอบด้วยวิชาอื่นที่นอกเหนือจากวิชาที่เกี่ยวกับการบัญชีและกฎหมายด้วย เช่น วิชาคณิตศาสตร์และสถิติ วิชาเศรษฐศาสตร์ วิชาบริหารธุรกิจ วิชาภาษีอากร และวิชาเทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นต้น

### 2.1.8 ด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ

นักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยมีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพน้อยที่สุด และนักวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์มีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพมากที่สุด ส่วนนักวิชาชีพบัญชีของประเทศอินเดียนั้นต้องผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพในวิชาที่เกี่ยวกับการจัดการและเศรษฐศาสตร์ด้วย

โดยสรุปการเปรียบเทียบคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย พบว่า นักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยมีอายุน้อยกว่า อาจเนื่องมาจากนักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยมีวุฒิการศึกษาต่ำกว่า ไม่ต้องผ่านการฝึกหัดงาน ไม่ต้องผ่านการทดสอบทางวิชาชีพ และมีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพน้อยกว่า ส่วนนัก

วิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียมีอายุมากกว่า อาจเพราะนักวิชาชีพของทั้ง 2 ประเทศต้องผ่านการฝึกหัดงาน ผ่านการทดสอบทางวิชาชีพในวิชาที่นอกเหนือจากวิชาเกี่ยวกับการบัญชีและกฎหมาย และมีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพมากกว่า

## 2.2 การเปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี

จากการศึกษาเปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย พบว่า

**2.2.1 ด้านองค์กรควบคุมนักวิชาชีพบัญชีและบทบาทหน้าที่ที่มีต่อนักวิชาชีพบัญชี**  
ทั้ง 3 ประเทศมีองค์กรควบคุมนักวิชาชีพบัญชีที่มีบทบาทหน้าที่ในการควบคุม กำกับ ดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ทั้งที่ปฏิบัติงานในบริษัทที่จดทะเบียนและไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

**2.2.2 ด้านข้อบังคับและกฎระเบียบที่ใช้ควบคุมนักวิชาชีพบัญชี**  
ทั้ง 3 ประเทศมีข้อบังคับและกฎระเบียบที่ใช้ควบคุมนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ทั้งที่ปฏิบัติงานในบริษัทที่จดทะเบียนและไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

**2.2.3 ด้านการเป็นสมาชิกขององค์กรทางวิชาชีพบัญชี**  
นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีของประเทศไทยสามารถปฏิบัติงานได้โดยไม่ต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี แต่ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี

**2.2.4 ด้านการควบคุมนักวิชาชีพบัญชี**  
ทั้ง 3 ประเทศกำหนดให้มีการควบคุมนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ทั้งที่ปฏิบัติงานในบริษัทที่จดทะเบียนและไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

โดยสรุปการเปรียบเทียบการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย พบว่า การควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพด้านการทำบัญชีของประเทศไทยแตกต่างจากประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย กล่าวคือ นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีของประเทศไทยสามารถปฏิบัติงานได้โดยไม่ต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งอาจเป็นสาเหตุทำให้การควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพด้านการทำบัญชีของประเทศไทยทำได้ยากกว่าประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย เนื่องจากทั้ง 2 ประเทศกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี

### 2.3 การเปรียบเทียบจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี

จากการศึกษาเปรียบเทียบจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย พบว่า ทั้ง 3 ประเทศมีการกำหนดจรรยาบรรณของนักวิชาชีพไว้ครอบคลุมทั้ง 4 หมวด อันได้แก่ หมวดการมีความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต หมวดการมีความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน หมวดการมีความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ และหมวดการมีความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือกิจการที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ แต่ประเทศไทยไม่ได้กำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณ ประเทศอินเดียมีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณไว้มากพอสมควร และประเทศสิงคโปร์มีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณไว้มากที่สุด โดยเฉพาะในหมวดการมีความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

โดยสรุปการเปรียบเทียบจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย พบว่า ประเทศไทยไม่มีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณ ประเทศอินเดียมีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณไว้มากพอสมควร ส่วนประเทศสิงคโปร์มีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณไว้มากที่สุด ซึ่งอาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ประเทศสิงคโปร์เป็นประเทศที่มีอันดับการกำกับดูแลที่ดีสูงสุดในเอเชีย

### 2.4 การเปรียบเทียบบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี

จากการศึกษาเปรียบเทียบบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย พบว่า ทั้ง 3 ประเทศมีการกำหนดบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ซึ่งครอบคลุมทั้งโทษของการประพฤติผิดจรรยาบรรณ และโทษของการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับของนักวิชาชีพบัญชี

### 2.5 การเปรียบเทียบกับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC

จากการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย กับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC ใน 4 ประเด็นดังต่อไปนี้ พบว่า

#### 2.5.1 คุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี

##### 1.) ด้านวุฒิการศึกษา

ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องมีวุฒิการศึกษาขั้นต่ำตามที่ IFAC กำหนด ส่วนประเทศไทยกำหนดให้นักวิชาชีพด้านการสอบบัญชี



ต้องมีวุฒิการศึกษาขั้นต่ำตามที่ IFAC กำหนด แต่อนุญาตให้นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีมีวุฒิการศึกษาขั้นต่ำต่ำกว่าที่ IFAC กำหนดได้

## 2.) ด้านประสบการณ์การฝึกหัดงาน

ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องมีประสบการณ์การฝึกหัดงานขั้นต่ำตามที่ IFAC กำหนด ส่วนประเทศไทยกำหนดให้นักวิชาชีพด้านการสอบบัญชีต้องมีประสบการณ์การฝึกหัดงานขั้นต่ำตามที่ IFAC กำหนด แต่อนุญาตให้นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีไม่ต้องมีประสบการณ์การฝึกหัดงาน

## 3.) ด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ

ประเทศสิงคโปร์มีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพบัญชีตามที่ IFAC กำหนด แต่ประเทศไทยมีการกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพบัญชีน้อยกว่าที่ IFAC กำหนด ส่วนประเทศอินเดียนั้นมีการกำหนดหน่วยวัดการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพบัญชีเป็นวิชาซึ่งแตกต่างจากหน่วยวัดของ IFAC จึงไม่สามารถเปรียบเทียบกับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC ได้

โดยสรุปการเปรียบเทียบคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย กับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC พบว่า นักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยมีคุณสมบัติทุกด้านตามที่ IFAC กำหนด นักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยมีคุณสมบัติด้านวุฒิการศึกษาและประสบการณ์การฝึกหัดงานตามที่ IFAC กำหนด แต่ในด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพนั้นไม่สามารถเปรียบเทียบกับ IFAC ได้เนื่องจากมีหน่วยวัดที่ต่างกัน ส่วนนักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยมีคุณสมบัติทุกด้านต่ำกว่าที่ IFAC กำหนด

### 2.5.2 การควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี

ทั้ง 3 ประเทศกำหนดให้มีข้อบังคับเกี่ยวกับการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชีเช่นเดียวกับ IFAC

### 2.5.3 จรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี

ทั้ง 3 ประเทศกำหนดให้มีข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีเช่นเดียวกับที่ IFAC กำหนด แต่ประเทศไทยไม่มีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณ ประเทศอินเดียมีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณไว้มากพอสมควร และประเทศสิงคโปร์มีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณไว้มากที่สุด

## 2.5.4 บทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี

ทั้ง 3 ประเทศกำหนดให้มีข้อบังคับเกี่ยวกับบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชี เช่นเดียวกับ IFAC

โดยสรุปการเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย กับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของ IFAC พบว่า ประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินเดีย มีการกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับการควบคุม กำกับดูแล การปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี และข้อบังคับเกี่ยวกับบทลงโทษสำหรับนักวิชาชีพบัญชีเช่นเดียวกับ IFAC ส่วนการกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชะนั้น พบว่า ประเทศสิงคโปร์กำหนดคุณสมบัติทุกด้านของนักวิชาชีพบัญชีตามที่ IFAC กำหนด ประเทศอินเดียกำหนดคุณสมบัติด้านวุฒิการศึกษาและประสบการณ์การฝึกหัดงานตามที่ IFAC กำหนดแต่ในด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพไม่สามารถเปรียบเทียบกับ IFAC ได้ เนื่องจากมีหน่วยวัดที่ต่างกัน สำหรับประเทศไทยกำหนดคุณสมบัติทุกด้านของนักวิชาชีพบัญชีต่ำกว่าที่ IFAC กำหนด นอกจากนี้ยังพบว่า การกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชะนั้น ทั้ง 3 ประเทศกำหนดให้มีข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี เช่นเดียวกับที่ IFAC กำหนด แต่ประเทศไทยไม่มีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณ ประเทศอินเดียมีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณไว้มากพอสมควร และประเทศสิงคโปร์มีการกำหนดรายละเอียดของจรรยาบรรณไว้มากที่สุด

## 5.2 อภิปรายผลการศึกษา

จากผลการศึกษาพบว่า นักวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียมีข้อบังคับและพัฒนาการที่มากกว่านักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ในประเด็นดังต่อไปนี้

1. การกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องสำเร็จการศึกษาขั้นต่ำในระดับปริญญาตรี ผ่านการฝึกหัดงาน ผ่านการทดสอบทางวิชาชีพในวิชาที่นอกเหนือจากวิชาการบัญชีและกฎหมาย ได้แก่ วิชาคณิตศาสตร์และสถิติ วิชาเศรษฐศาสตร์ วิชาบริหารธุรกิจ และวิชาเทคโนโลยีสารสนเทศ และผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพมากกว่าประเทศไทยทั้งจำนวนชั่วโมงและเนื้อหาวิชา ทำให้นักวิชาชีพบัญชีของทั้ง 2 ประเทศมีความรอบรู้หลายด้าน ซึ่งสอดคล้องกับบทความเรื่อง การปรับตัวของนักบัญชีภายใต้การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีวิชาชีพของสุวรรณ หวังเจริญเดช (2548) ที่กล่าวไว้ว่า ในสถานการณ์ที่นวัตกรรมทางการเงิน การบริหาร การปฏิบัติงาน การตรวจสอบ เทคโนโลยีสารสนเทศและความรู้ต่าง ๆ ได้พัฒนาไปอย่างรวดเร็วในปัจจุบัน การปรับตัวของ

องค์กรและพนักงานในระดับต่าง ๆ โดยเฉพาะนักบัญชียุคใหม่จำเป็นต้องให้ความสนใจกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นโดยไม่ยึดติดกับกรอบความคิดหรือวิธีการทำงานแบบเดิม ๆ ต้องปรับตัวและพัฒนาตนเองในด้านต่าง ๆ อยู่เสมอ

2. การกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับการควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงานของนักวิชาชีพบัญชี ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดียกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีทุกด้านต้องเป็นสมาชิกขององค์กรทางวิชาชีพบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศมาเลเซียและประเทศเวียดนามของอุเทน เลานาธา (2547) ที่พบว่า ประเทศมาเลเซียมีพัฒนาการทางด้านบัญชีที่เกี่ยวข้องกับข้อบังคับของนักวิชาชีพบัญชีที่กำหนดไว้ล่วงหน้ากว่าประเทศไทยและประเทศเวียดนาม เพราะประเทศมาเลเซียได้บังคับให้นักวิชาชีพบัญชีต้องเป็นสมาชิกกับสถาบันวิชาชีพ

3. การกำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ประเทศสิงคโปร์ได้กำหนดรายละเอียดของข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีไว้มากที่สุด ซึ่งสอดคล้องกับบทความเรื่องนักวิชาชีพบัญชีกับ IEG ฉบับที่ 9 ของศิลปพร ศรีจันทเพชร (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 ประเทศมีบทบาทหน้าที่ที่หลากหลายกว่านักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ซึ่งสอดคล้องกับบทความเรื่องลักษณะสำคัญของวิชาชีพบัญชีของนิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ (2548) ที่กล่าวไว้ว่า วิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญและจำเป็นต่อการพัฒนาทางเศรษฐกิจและสังคมในทุกภาคส่วนทั้งภาคเอกชน ภาครัฐ และภาครัฐวิสาหกิจ ทั้งกิจการที่มุ่งหวังผลกำไร และกิจการที่ไม่มุ่งหวังผลกำไร ซึ่งวิชาชีพบัญชีให้บริการที่หลากหลายแก่สังคมไทยอย่างกว้างขวางมากขึ้นเรื่อย ๆ

### 5.3 ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากในปัจจุบันเศรษฐกิจของประเทศไทยมีการเชื่อมโยงกับเศรษฐกิจโลกมากขึ้น เกิดการเปิดการค้าเสรีบริการวิชาชีพด้านบัญชี ทำให้ประเทศไทยจำเป็นต้องปรับปรุงจุดอ่อนทางด้านกฎหมายให้มีความรัดกุมมากยิ่งขึ้น เพื่อผลักดันให้มีข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีที่รัดกุมและสามารถแข่งขันกับประเทศอื่นได้

จากการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย ทางผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะที่สำคัญสำหรับเป็นแนวทางในการปรับปรุงข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยให้มีความก้าวหน้ามากยิ่งขึ้น ดังต่อไปนี้

1. หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำหนดข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ควรกำหนดให้นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีต้องสำเร็จการศึกษาขั้นต่ำระดับปริญญาตรี ผ่านการฝึกหัดงาน และผ่านการทดสอบทางวิชาชีพ

2. หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำหนดข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ควรกำหนดวิชาที่ใช้ในการทดสอบทางวิชาชีพให้มีความหลากหลายมากขึ้น นอกเหนือจากวิชาเกี่ยวกับการบัญชีและกฎหมาย เช่น วิชาคณิตศาสตร์และสถิติ วิชาเศรษฐศาสตร์ วิชาบริหารธุรกิจ วิชาภาษีอากร และวิชาเทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นต้น

3. หน่วยงานที่รับผิดชอบในการกำหนดข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ควรกำหนดให้นักวิชาชีพบัญชีต้องผ่านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพเพิ่มขึ้นทั้งจำนวนชั่วโมง และความหลากหลายของเนื้อหาวิชา เช่น วิชาเกี่ยวกับการจัดการ วิชาเกี่ยวกับเศรษฐศาสตร์ เป็นต้น

4. หน่วยงานที่รับผิดชอบในการกำหนดข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ควรกำหนดให้นักวิชาชีพด้านการทำบัญชีต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี เพื่อให้การควบคุม กำกับดูแลนักวิชาชีพด้านการทำบัญชีมีความสะดวกมากยิ่งขึ้น

5. หน่วยงานที่รับผิดชอบในการกำหนดข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ควรกำหนดรายละเอียดในจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในหมวดการมีความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต เพื่อยกระดับมาตรฐานการกำกับดูแลที่ดีของประเทศไทย