

# จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

จากการที่คณะกรรมการจรรยาบรรณได้นำประเด็นตัวอย่างข้อบกพร่องเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และหรือการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานทางวิชาชีพบัญชี อันนำไปสู่การวินิจัยและตัดสินโทษมาเผยแพร่ให้สมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีหรือผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับทราบมาโดยต่อเนื่องนั้น คณะกรรมการจรรยาบรรณหวังเป็นอย่างยิ่งว่า จะช่วยให้เพื่อนสมาชิกและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ตระหนักถึงภาระหน้าที่ ความรับผิดชอบ และจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ รวมถึงเพิ่มความระมัดระวังในการปฏิบัติงานทั้งด้านการทำบัญชี และหรือด้านการสอบบัญชีให้มากยิ่งขึ้น

เมื่อไม่นานมานี้ ได้เกิดเหตุการณ์ที่เป็นประเด็นร้อนสำหรับวงการวิชาชีพบัญชี ซึ่งได้ทำลายความน่าเชื่อถือ ความไว้วางใจ และความเชื่อมั่นในวิชาชีพบัญชีอย่างมาก คือ กรณีที่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนำข้อมูลที่ตนได้รับรู้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบไปแสวงหาผลประโยชน์ส่วนตน และหรือนำข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงานไปเปิดเผยให้แก่บุคคลภายนอก พฤติกรรมข้างต้นถือเป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้องและผิดหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณตามที่กำหนดไว้ในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 คณะกรรมการจรรยาบรรณจึงใคร่ขอเน้นย้ำให้ทุกท่านตระหนักถึงความสำคัญของหลักการดังกล่าว และขอความร่วมมือจากทุกท่าน (ไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เจ้าของกิจการ ผู้บริหาร สำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพบัญชี ผู้สอบบัญชี ผู้ทำบัญชีอิสระ หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง) ในการสอดส่องดูแล เพิ่มความระมัดระวัง รวมทั้งหามาตรการและวิธีป้องกัน เพื่อปกป้องเกียรติศักดิ์ของวิชาชีพ ไม่ให้ต้องเสื่อมเสียไปด้วยการกระทำของพวกเราตนเอง และป้องกันไม่ให้เกิดเหตุการณ์เหล่านี้ขึ้นอีกในอนาคต

ลำดับต่อไป เป็นการนำเสนอตัวอย่างข้อบกพร่องเกี่ยวกับการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นไปตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ทั้งด้านผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชี

## ด้านผู้ทำบัญชี

### ตัวอย่างที่ 1

#### ประเด็นคำกล่าวหา



ผู้กล่าวหาที่เป็นหน่วยงานภาครัฐ แจ้งผลการตรวจสอบบริษัทแห่งหนึ่งซึ่งพบว่า มีพฤติการณ์เป็นผู้ออกและผู้ใช้ใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย และผู้ทำบัญชี (ผู้ถูกกล่าวหา) ของบริษัทอาจเป็นผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง หรือรู้เห็นการกระทำดังกล่าว ในการบันทึกบัญชีโดยปราศจากหลักฐานประกอบ หรือใช้พยานเอกสารที่มีรายการไม่ครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด หรือบันทึกบัญชีโดยใช้พยานเอกสารที่เป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย อันถือได้ว่า มีพฤติการณ์ที่สื่อให้เห็นถึงการประพฤติผิดจรรยาบรรณในสาระสำคัญนำความเสื่อมเสียมาสู่วิชาชีพบัญชี

#### ข้อเท็จจริงที่ได้จากการสอบสวน

1. ผู้ถูกกล่าวหายอมรับสารภาพว่า ตนเองไม่ได้เป็นผู้จัดทำบัญชีให้กับบริษัทฯ และไม่ได้สอบทานหรือตรวจสอบการจัดทำบัญชีและงบการเงินแต่อย่างใด แต่มีพนักงานของบริษัทดังกล่าวเป็นผู้จัดทำบัญชีเองทั้งหมด ผู้ถูกกล่าวหาจึงไม่ทราบว่าการซื้อ-ขายสินค้าของบริษัทเกิดขึ้นจริงหรือไม่ รวมทั้งไม่เห็นเอกสารที่ใช้ในการบันทึกบัญชี
2. ผู้ถูกกล่าวหายินยอมให้ใช้ชื่อตนเป็นผู้ทำบัญชีของบริษัทดังกล่าว ด้วยความรู้เท่าไม่ถึงการณ์ เนื่องจากเกรงใจและนับถือผู้สอบบัญชีของบริษัทฯ ซึ่งตนเองได้เคยร่วมงานด้วย



### กรณีจึงพิจารณาได้ว่า

- ผู้ถูกกล่าวหา ไม่ใช่ผู้ทำบัญชีที่แท้จริงให้กับบริษัทที่หน่วยงานรัฐตรวจสอบพบพฤติการณ์เป็นผู้ออกและผู้ใช้ใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย
- ผู้ถูกกล่าวหาไม่ได้จัดทำบัญชี ไม่ได้สอบทาน หรือตรวจสอบการจัดทำบัญชีและงบการเงิน
- การที่ผู้ถูกกล่าวหายินยอมให้ใช้ชื่อของตนแจ้งเป็นผู้ทำบัญชีให้กับบริษัทดังกล่าว ถือว่าเป็นการประพฤติดิจรยาบรรณ ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 (ซึ่งใช้บังคับขณะที่กระทำผิด)

## ตัวอย่างที่ 2



### ประเด็นคำกล่าวหา



“รับกำกับภาษีและเรื่องภาษี แต่ไม่รับผิดชอบตามที่ตกลงไว้”

ผู้กล่าวหาซึ่งเป็นนิติบุคคลผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ได้กล่าวหาผู้ทำบัญชี (ผู้ถูกกล่าวหา) วิทยหนึ่งว่า รับค่าจ้างทำบัญชีและเอกสารทางบัญชีของนิติบุคคลไปแล้ว แต่ไม่ได้ดำเนินการจัดทำบัญชี ไม่นำส่งภาษีต่อกรมสรรพากร และไม่ยื่นงบการเงินต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าตามที่กำหนดในข้อตกลง เป็นเวลาติดต่อกันหลายปี ทำให้ผู้กล่าวหาได้รับความเสียหาย



### ข้อเท็จจริงที่ได้จากการสอบสวน

1. ผู้กล่าวหาแจ้งว่า เมื่อได้ทราบข้อมูลการไม่ทำงานตามข้อตกลง จึงมีการติดตามไปยังที่อยู่ของผู้ถูกกล่าวหา รวมถึงมีหนังสือเรียกร้องให้ผู้ถูกกล่าวหาส่งมอบเอกสารและชำระเงินคืนค่าทำบัญชีแก่ผู้กล่าวหา
2. ผู้ถูกกล่าวหาได้ย้ายที่อยู่ และไม่สามารถติดต่อได้



### กรณีจึงพิจารณาได้ว่า

ผู้ถูกกล่าวหาในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ไม่ปฏิบัติงานตามข้อตกลงการว่าจ้างโดยไม่มีเหตุอันสมควร ส่งผลให้ผู้รับบริการได้รับความเสียหายในการที่ไม่สามารถยื่นงบการเงินต่อหน่วยงานรัฐได้ ทั้งที่ ได้รับเงินค่าบริการจากผู้กล่าวหาแล้ว การไม่ปฏิบัติงานโดยตรงไปตรงมา จริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพบัญชี คดโกง/ หลอกลวง และไม่มีควมรับผิดชอบตามกรอบวิชาชีพบัญชีต่อผู้รับบริการ จึงถือว่าเป็นการประพฤติดิจรยาบรรณ ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 (ซึ่งใช้บังคับขณะที่กระทำผิด)



## ตัวอย่างที่ 1

🔊 ประเด็นคำกล่าวหา



ผู้กล่าวหาซึ่งเป็นหน่วยงานภาครัฐ ได้แจ้งผลการตรวจสอบว่า ผู้สอบบัญชี (ผู้ถูกกล่าวหา) ปฏิบัติงานโดยไม่ได้แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอและเหมาะสม ส่งผลให้เกิดความไม่มั่นใจว่า ผู้ถูกกล่าวหาได้ปฏิบัติงานบนพื้นฐานของกฎเกณฑ์ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน และวิชาการที่เกี่ยวข้องหรือไม่

📖 ข้อเท็จจริงที่ได้จากการสอบสวน

1. ผู้ถูกกล่าวหา มีการวางแผนงานสอบบัญชีในลักษณะเดียวกันทุกรายนิติบุคคลในทุกประเภทกิจการ โดยคิดว่าตนเองมีประสบการณ์การตรวจสอบ จึงไปวางแผนการสอบบัญชีในขั้นตอนการวิเคราะห์งบการเงิน
2. ผู้ถูกกล่าวหา มีความมั่นใจว่า แนวการสอบบัญชีที่จัดทำสามารถใช้ได้กับทุกธุรกิจที่ตรวจสอบ
3. ผู้ถูกกล่าวหา มีการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม แต่ไม่ครบถ้วน เช่น ไม่ได้กำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยง
4. ในแนวการสอบบัญชีของผู้ถูกกล่าวหา ปรากฏชื่อผู้จัดทำ วันที่จัดทำ ผู้สอบทาน และวันที่สอบทานอยู่บ้าง ในกระดาษทำการของทุกกิจการที่ตรวจสอบ

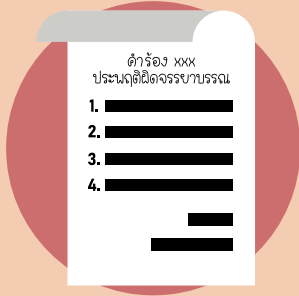
👥 กรณีจึงพิจารณาได้ว่า

การวางแผนงานสอบบัญชี การจัดทำแนวทางการตรวจสอบบัญชี และการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม เป็นการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีในลักษณะเดียวกันทุกรายนิติบุคคล โดยไม่คำนึงถึงประเภทกิจการที่มีความแตกต่างกันในแต่ละประเภทธุรกิจของการประกอบกิจการ จึงพิจารณาได้ว่าผู้ถูกกล่าวหา ปฏิบัติงานบกพร่อง ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ถือว่าเป็นการประพฤติดจรรยาบรรณตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 (ซึ่งใช้บังคับขณะที่กระทำผิด)



## ตัวอย่างที่ 2

### ประเด็นคำกล่าวหา



ผู้กล่าวหาซึ่งเป็นนิติบุคคลและมีหน้าที่จัดทำบัญชี ได้กล่าวหาว่า ผู้ถูกกล่าวหาประพฤติผิดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ดังนี้ : (1) รับเงินค่าบริการวิชาชีพไปแล้ว แต่ไม่ได้นำไปชำระจริง และไม่โอน ส่วนที่เหลือคืน (2) ไม่ส่งมอบงานหรือรายงาน และสำเนาของงบการเงิน ที่ยื่นแล้ว (3) ไม่ตอบตกลงเรื่องการส่งมอบเอกสารทางบัญชีคืน หลังจากที่มีการประเมินค่าใช้จ่ายจริงแล้ว (4) จงใจไม่ส่งมอบเอกสารเพื่อให้เกิด ความเสียหาย

### ข้อเท็จจริงที่ได้จากการสอบสวน

1. ผู้ถูกกล่าวหาได้ให้บริการทางวิชาชีพบัญชีแก่ผู้กล่าวหา โดยภายหลังจากที่ผู้ถูกกล่าวหาคำนวณค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เกี่ยวกับงานที่ให้บริการและดำเนินการแล้วเสร็จ จึงแจ้งให้ผู้กล่าวหารับเงินในส่วนที่เหลือและเอกสารคืน พร้อมแจ้งว่า หากผู้กล่าวหาไม่ไปรับภายในเวลาที่กำหนด จะนำไปวางไว้ที่สำนักงานบังคับคดี
2. ภายหลังจากที่ผู้ถูกกล่าวหาได้ดำเนินการในส่วนที่ได้รับมอบหมายสำเร็จ จึงนำเงินส่วนที่เหลือและส่งมอบเอกสารทั้งหมดคืน โดยไปวางไว้ที่สำนักงานบังคับคดี

### กรณีจึงพิจารณาได้ว่า

1. ผู้ถูกกล่าวหาได้ให้บริการทางวิชาชีพบัญชีตามข้อตกลงแล้วเสร็จ จึงสมควรได้รับค่าบริการทางวิชาชีพ แต่จำนวนเงินที่เหมาะสมเป็นเรื่องที่อยู่นอกเหนือการพิจารณา
2. พบว่าผู้ถูกกล่าวหาได้นำเงินส่วนที่เหลือและเอกสารทั้งหมดไปวางไว้ที่สำนักงานบังคับคดีจริง ตามที่ได้แจ้งไว้กับผู้กล่าวหาแล้ว
3. ไม่พบข้อเท็จจริงว่า ผู้ถูกกล่าวหาจะมีเจตนาที่จะยึดหน่วงเอกสารเพื่อก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้กล่าวหา โดยพบว่า เอกสารประกอบการลงบัญชีทั้งหมดได้ถูกนำไปวางไว้ที่สำนักงานบังคับคดี และทางกรมบังคับคดี ก็ได้มีหนังสือแจ้งให้ผู้กล่าวหาทราบด้วยแล้ว

อย่างไรก็ดี กรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ให้บริการแก่ผู้รับบริการแล้วเสร็จ หรือเกิดปัญหาที่ต้องหยุดการให้บริการ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรต้องรีบส่งคืนเอกสารและข้อมูลการบันทึกบัญชีแก่ผู้รับบริการโดยเร็ว การไม่ปฏิบัติในประเด็นดังกล่าวถือเป็นเรื่องที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณ จึงถือว่าการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 (ซึ่งใช้บังคับขณะที่กระทำความผิด)

หวังว่า ตัวอย่างข้อบกพร่องเกี่ยวกับการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นไปตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ทั้งด้านผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชีที่นำเสนอข้างต้นนี้ จะเป็นประโยชน์ต่อสมาชิกและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีบ้างไม่มากก็น้อย ในนามของคณะกรรมการจรรยาบรรณและคณะกรรมการสอบสวน ต้องขอขอบคุณสภาวิชาชีพบัญชีที่ได้จัดสรรพื้นที่ของ Newsletter ฉบับนี้ เพื่อเผยแพร่และทำความเข้าใจกับเพื่อนสมาชิก ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และท่านผู้อ่านทุกท่าน มา ณ โอกาสนี้

โดย.. คณะกรรมการจรรยาบรรณ