



จรรยาบรรณ ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ตามที่คณะกรรมการจรรยาบรรณได้เคยนำเสนอตัวอย่างเกี่ยวกับการประพฤติจรรยาบรรณอันเป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ถูกกล่าวหาต้องได้รับโทษ ให้ท่านสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีได้รับทราบมาแล้วนั้น ใน Newsletter ฉบับนี้จะขอเสนอตัวอย่างข้อบกพร่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีถูกร้องเรียน/ถูกกล่าวหา กรณีการประพฤติผิดจรรยาบรรณ ทั้งเรื่องพฤติกรรมหรือจรรยาบรรณ และ/หรือการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี อันนำไปสู่การพิจารณาวินัยและตัดสิทธิ เพื่อให้เห็นภาพที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรับทราบและเพิ่มความระมัดระวังในการป้องกันการเกิดข้อผิดพลาดต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ด้านผู้ทำบัญชี

ตัวอย่าง ที่ 1

ผู้กล่าวหา (นิติบุคคลผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี) กล่าวหาผู้ทำบัญชี ไม่ระมัดระวังเกี่ยวกับการไม่ส่งมอบเอกสารบัญชี การเรียกเก็บค่าภาษีประจำเดือนเกินจริง และการจัดทำเอกสารไม่ตรงตามความเป็นจริง

ประเด็นคำกล่าวหา

1. ไม่ส่งมอบเอกสารบัญชี: ผู้ถูกกล่าวหา (ผู้รับทำบัญชี) ไม่ส่งคืนเอกสารบัญชี เมื่อผู้กล่าวหา (นิติบุคคลผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี) ประสงค์จะว่าจ้างผู้ทำบัญชีรายใหม่ เป็นเหตุให้ไม่สามารถดำเนินการจัดทำบัญชีและปิดงบการเงินได้

2. เรียกเก็บค่าภาษีประจำเดือนเกินจริง: ผู้ถูกกล่าวหา เรียกเก็บค่าภาษีประจำเดือน ภ.พ.30 ภ.ง.ด.3 และ ภ.ง.ด.53 จากผู้กล่าวหา เกินกว่าจำนวนที่นำส่งกรมสรรพากรจริง



3. จัดทำเอกสารไม่ตรงตามความเป็นจริง: ผู้ถูกกล่าวหา จัดทำเอกสารไม่ตรงตามความเป็นจริง/ปลอมแปลงเอกสาร เพื่อนำมาแสดงเป็นหลักฐานการใช้จ่ายของผู้กล่าวหา

ข้อเท็จจริงแห่งการประพฤติดัง จรรยาบรรณ

1. ประเด็นการส่งมอบเอกสารบัญชี: ผู้ถูกกล่าวหาได้จัดเก็บเอกสารบัญชีที่บ้านของตนเอง และยังไม่มีการส่งมอบคืนให้กับผู้กล่าวหา โดยเข้าใจว่า ยังไม่มีการบอกเลิกจ้าง

กรณีจึงพิจารณาได้ว่า การจัดเก็บเอกสารทางบัญชีที่บ้านของผู้ทำบัญชี ไม่เป็นไปตามมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ซึ่งผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี ณ สถานที่ทำการ หรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ทำการผลิตหรือเก็บสินค้าเป็นประจำ หรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ทำงานเป็นประจำ เว้นแต่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี จะได้รับอนุญาตจากสารวัตรใหญ่บัญชี หรือสารวัตรบัญชีให้เก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่อื่นได้ ซึ่งประเด็นดังกล่าวนี้บุคคลซึ่งมีหน้าที่จัดทำบัญชีจะต้องดำเนินการในส่วนของผู้ทำบัญชีต้องส่งคืนเอกสารเมื่อดำเนินการแล้วเสร็จให้แก่นิติบุคคลผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีอย่างครบถ้วนและควรจัดทำทะเบียนคุมเกี่ยวกับการรับ-คืนเอกสาร ไว้ด้วย

2. ประเด็นการเรียกเก็บภาษีประจำเดือนเกินจริง : ผลการคำนวณตัวเลขจำนวนภาษีที่ต้องนำส่งกรมสรรพากรในแต่ละเดือน **เปรียบเทียบกับ** จำนวนเงินที่ผู้ถูกกล่าวหาเรียกเก็บจากผู้กล่าวหา พบว่ามีการเรียกเก็บเงิน **สูงกว่า** ค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้นในแต่ละเดือน

กรณีจึงพิจารณาได้ว่า การเรียกเก็บค่าใช้จ่ายเกินจริง เป็นพฤติกรรมที่ไม่เป็นไปตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ควร สำนึกในหน้าที่ และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี

3. ประเด็นการจัดทำเอกสารไม่ตรงตามความเป็นจริง: ผู้ถูกกล่าวหาได้ดำเนินการจัดทำบัญชีโดยไม่มีการซื้อขายที่เกิดขึ้นจริงจากบริษัทที่ตนเป็นที่ปรึกษาทางด้านภาษี และคิดค่าบริการจากผู้กล่าวหา โดยผู้ถูกกล่าวหาจะได้รับค่าตอบแทนเป็นอัตราร้อยละของมูลค่าบัญชีซื้อที่กำหนดส่วนที่เหลือจ่ายให้กับบริษัทที่ขายปิด

กรณีจึงพิจารณาได้ว่า การจัดทำเอกสารขอคืนภาษีซื้อและบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของนิติบุคคล ไม่เป็นไปตามความเป็นจริง ถือเป็นการกระทำที่ทำให้รัฐเกิดความเสียหาย เป็นพฤติกรรมที่ไม่เป็นไปตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 กล่าวคือ แนะนำให้ ผู้รับบริการเสียภาษีอากรไม่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยทุจริตหรือเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร และแจ้งข้อความหรือจัดทำ รวมถึงการใช้พยานหลักฐานอันเป็นเท็จ หรือรู้ว่าเป็นพยานหลักฐานอันเป็นเท็จไม่ว่าจะจัดทำโดยบุคคลใดก็ตามในการประกอบวิชาชีพบัญชี

ตัวอย่าง ที่ 2

นิติบุคคลผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ร้องเรียนผู้ทำบัญชี ในประเด็นเกี่ยวกับการไม่ส่งคืนเอกสารทางบัญชีและปฏิบัติงานบกพร่อง

ประเด็นค่ากล่าวหา

ผู้กล่าวหา (นิติบุคคลผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี) ได้ร้องเรียนว่า ผู้ถูกกล่าวหา (ผู้ทำบัญชี) ปฏิบัติงานบกพร่องในหลายกรณี แต่ค่ากล่าวหากรณีพฤติกรรมที่เกี่ยวข้องกับการประพฤติผิดจรรยาบรรณ คือ การที่ผู้ถูกกล่าวหาไม่ส่งคืนเอกสารทางบัญชีและทางการเงินให้แก่ผู้กล่าวหาทั้งที่มีการจ่ายชำระเงินในการว่าจ้างแล้ว ทำให้ผู้ทำบัญชีรายใหม่ไม่สามารถปฏิบัติงานได้ ผู้กล่าวหาจึงได้เข้าแจ้งความกับพนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินการขอเอกสารทางบัญชีทั้งหมดกลับคืน

ข้อเท็จจริงแห่งการประพฤติดัง จรรยาบรรณ

ผู้ถูกกล่าวหายอมรับว่าไม่ได้ส่งคืนเอกสารบางส่วนจริง เนื่องจากยังไม่ได้รับค่าจ้างและเงินที่ตนออกไปให้ล่วงหน้า จากผู้กล่าวหา (ผู้ว่าจ้าง) อย่างครบถ้วน แต่ภายหลังจากที่ผู้กล่าวหาไปแจ้งความกับพนักงานสอบสวน จึงได้คืนเอกสารทั้งหมดให้กับผู้กล่าวหาแล้ว



กรณีจึงพิจารณาได้ว่า ผู้ถูกกล่าวหาใช้เอกสารทางบัญชีเป็นเครื่องต่อรองการเรียกให้ชำระเงินที่ค้างค้าง ซึ่งเป็นพฤติกรรมที่ไม่เป็นไปตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 กล่าวคือ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีความรับผิดชอบตามกรอบวิชาชีพบัญชี ต่อผู้รับบริการ เมื่อผู้ทำบัญชีได้ให้บริการทางบัญชีต่อผู้รับบริการเสร็จแล้วต้องส่งคืนเอกสารการบันทึกบัญชี และข้อมูลการบันทึกบัญชีคืนแก่ผู้รับบริการโดยเร็ว

ด้านผู้สอบบัญชี

ตัวอย่าง ที่ 1

หน่วยงานรัฐ แจ้งผลการตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่พิจารณา
ได้ว่า อาจปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามข้อ 13 ของข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี
(ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553

ประเด็นคำกล่าวหา

1. การรับงานและค่าสอบบัญชี: ผู้ถูกกล่าวหา (ผู้สอบบัญชี) รับงานผ่านสำนักงานรับทำบัญชี ที่ผู้ถูกกล่าวหา เป็นผู้วางระบบบัญชี ระเบียบและแนวทางการปฏิบัติงานด้านการทำบัญชีให้ตั้งแต่แรก โดยไม่ได้ทำการตรวจสอบเอง แต่ได้ใช้หัวหน้าสำนักงานบัญชีนั้นเป็นผู้ช่วยตรวจสอบบัญชีแทน และผู้ถูกกล่าวหา ได้รับค่าสอบบัญชีจากสำนักงานรับทำบัญชีเป็นจำนวนเงินรวมสำหรับลูกค้าหลายราย โดยไม่ทราบค่าสอบบัญชีของลูกค้าแต่ละราย

2. การปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี: เมื่อสำนักงานรับทำบัญชีจัดทำงบการเงินเสร็จ จะแจ้งให้ผู้ถูกกล่าวหา เดินทางมายังจังหวัดที่สำนักงานรับทำบัญชีตั้งอยู่ เพื่อตรวจสอบระบบบัญชี วิเคราะห์งบการเงิน รวมทั้งหมายเหตุประกอบงบการเงิน ผ่านหน้าจอคอมพิวเตอร์โดยไม่มีการไปตรวจเยี่ยมสถานประกอบการ

**3. การจัดทำและส่งมอบแผนการตรวจสอบบัญชีและ
แนวทางการตรวจสอบบัญชี:**

- กรณีห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก พบว่า จากสำเนาแผนการตรวจสอบบัญชีและแนวทางการตรวจสอบบัญชีที่ได้ส่งมอบให้แก่หน่วยงานผู้กล่าวหา นั้น ผู้ถูกกล่าวหาได้ใช้อ้างอิงในการตรวจสอบห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กเหมือนกันหมด ไม่มีการจัดทำในรูปแบบที่เหมาะสมกับแต่ละนิติบุคคล

- กรณีห้างหุ้นส่วนขนาดใหญ่และบริษัทจำกัด พบว่า แผนการตรวจสอบบัญชีและแนวทางการตรวจสอบบัญชีเหมือนกับห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก จนแตกต่างกันในส่วนของการปฏิบัติงานที่กว้างกว่า ขึ้นอยู่กับขนาดและ ความซับซ้อนของธุรกิจ แต่ผู้ถูกกล่าวหาไม่ได้ส่งมอบแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชีห้างหุ้นส่วนขนาดใหญ่และบริษัทจำกัดเพื่อประกอบการพิจารณาเพิ่มเติมแต่อย่างใด



ข้อเท็จจริงแห่งการประพฤติผิด จรรยาบรรณ

**1. ประเด็นการรับงานและค่าสอบบัญชีจากสำนักงาน
รับทำบัญชีเป็นเงินรวมสำหรับลูกค้าหลายราย:** ผู้ถูกกล่าวหา รับงานผ่านสำนักงานรับทำบัญชีจริง แต่ไม่ปรากฏหลักฐานว่าได้ใช้หัวหน้าสำนักงานรับทำบัญชีเป็นผู้ช่วยตรวจสอบบัญชี โดยพบว่า ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ปรากฏในกระดาษทำการเป็นบุตรของผู้ถูกกล่าวหา ซึ่งวุฒิการศึกษาเป็นปริญญาในสาขาอื่น (ไม่ใช่บัญชี) และจะช่วยงานด้านการพิมพ์เอกสาร จากการตรวจสอบงบการเงินของลูกค้าแต่ละราย พบว่ามีรายการแสดงถึงค่าสอบบัญชีปรากฏอยู่ และค่าสอบบัญชีดังกล่าวก็มีปรากฏในระบบข้อมูลของหน่วยงานผู้กล่าวหา

กรณีจึงพิจารณาได้ว่า ผู้ถูกกล่าวหาทราบข้อมูลค่าสอบบัญชีของลูกค้าแต่ละราย และสามารถตรวจสอบข้อมูลในระบบของผู้ถูกกล่าวหาได้ ประกอบกับไม่ปรากฏหลักฐานว่าได้ใช้หัวหน้าสำนักงานรับทำบัญชีเป็นผู้ช่วยตรวจสอบ

2. ประเด็นการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี: ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีกระทำผ่านหน้าจอคอมพิวเตอร์และไม่ได้ไปตรวจสอบที่สถานประกอบการของลูกค้า

กรณีจึงพิจารณาได้ว่า ผู้ถูกกล่าวหาปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีควรเข้าไปตรวจเยี่ยมกิจการเพื่อพิสูจน์ความมีอยู่จริงของสินทรัพย์บางรายการที่มีสาระสำคัญที่ปรากฏอยู่ในงบการเงิน เช่น การตรวจสอบเงินสด และการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ เป็นต้น

3.ประเด็นการจัดทำและส่งมอบแผนการตรวจสอบบัญชี

และแนวทางการตรวจสอบบัญชี:

- กรณีห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก - ไม่มีการจัดทำแผนการตรวจสอบในรูปแบบที่เหมาะสมกับแต่ละนิติบุคคลซึ่งประกอบธุรกิจที่แตกต่างกัน

- กรณีห้างหุ้นส่วนขนาดใหญ่และบริษัทจำกัด - เหมือนกับกรณีห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก แตกต่างกันในขอบเขตการปฏิบัติงานกว้างกว่า ขึ้นอยู่กับขนาดและความซับซ้อนของธุรกิจ นอกจากนี้ กระดาษทำการที่ผู้ถูกกล่าวหาจัดส่งให้คณะอนุกรรมการสอบสวน มีรายละเอียดแตกต่างจากเอกสารที่จัดส่งให้หน่วยงานผู้กล่าวหา

ซึ่งผู้ถูกกล่าวหายอมรับว่าจัดทำขึ้นภายหลัง และจากการตรวจสอบกระดาษทำการดังกล่าวพบว่าบางรายการเป็นสาระสำคัญในงบการเงินแต่ไม่ปรากฏแผนการตรวจสอบบัญชีในเรื่องดังกล่าว เป็นต้น

กรณีจึงพิจารณาได้ว่า ผู้ถูกกล่าวหาปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ข้อ 13 มาตรฐานในการปฏิบัติงาน และมาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการวางแผนการตรวจสอบ และวิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ ตลอดจนหลักฐานการสอบบัญชี

ตัวอย่าง ที่ 2

ผู้สอบบัญชีถูกกล่าวหาในประเด็นเกี่ยวกับการแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่องบการเงินของนิติบุคคลแห่งหนึ่ง แบบไม่มีเงื่อนไข ทั้งนี้นิติบุคคลดังกล่าวถูกฟ้องร้องดำเนินคดีและไม่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ประเด็นคำกล่าวหา

ผู้สอบบัญชีถูกกล่าวหาว่า ได้แสดงความเห็นในหน้ารายงานการสอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไข ทั้งที่กิจการดังกล่าวถูกฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีอากร ซึ่งกิจการไม่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ข้อเท็จจริงแห่งการประพฤติผิด จรรยาบรรณ

1.ผู้ถูกกล่าวหา (ผู้สอบบัญชี) ไม่ได้ลงลายมือชื่อเป็นผู้สอบทานในกระดาษทำการตรวจสอบและไม่มีการกำหนดระยะเวลาและขอบเขตการตรวจสอบที่เหมาะสมและครบถ้วน

2.การจัดทำกระดาษทำการเพื่อตรวจสอบหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของนิติบุคคล ใช้วิธีการสอบถามผู้บริหารโดยผ่านผู้ที่รับผิดชอบในเรื่องดังกล่าว และส่งหนังสือไปสอบถามกับสำนักงานทนายความซึ่งได้รับการยืนยันว่าคดีที่ฟ้องร้องนั้น ทางอัยการของสำนักงานสอบสวนคดีพิเศษมีคำสั่งไม่ฟ้องแล้ว ดังนั้นคดีแพ่ง (ภาษีอากร) ผลน่าจะเป็นไปในทำนองเดียวกัน

3.ในการตัดสินใจและเชื่อว่ารายการดังกล่าวไม่ต้องบันทึกและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินนั้นผู้สอบบัญชีเห็นว่าเหมาะสมแล้ว ใช้วิธีการสอบถามจากผู้ที่เกี่ยวข้องทางคดี โดยประเมินจากหนังสือของทนายความว่า คดีแพ่งมีโอกาสน้อยสูงมาก



กรณีจึงพิจารณาได้ว่า ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานบกพร่องไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในข้อสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของคำตอบกับคำขอยืนยัน โดยผู้สอบบัญชีต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีอื่นเพิ่มเติมเพื่อคลายข้อสงสัย และมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน การปฏิบัติงานจึงไม่เป็นไปตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ข้อ 13 มาตรฐานในการปฏิบัติงาน

ในนามของคณะกรรมการจรรยาบรรณและคณะอนุกรรมการสอบสวน ต้องขอขอบคุณสภาวิชาชีพบัญชีที่ได้อบรมพื้นที่ของ Newsletter ฉบับนี้ ให้คณะกรรมการจรรยาบรรณได้มีโอกาสเผยแพร่และทำความเข้าใจกับเพื่อนสมาชิกและท่านผู้อ่านทุกท่าน มา ณ โอกาสนี้

โดย.. คณะกรรมการจรรยาบรรณ
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์