

บทที่ 2

ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษาและทบทวนวรรณกรรม

ทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย มีดังนี้

2.1 แนวคิดและทฤษฎี

2.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพ

จรรยาบรรณ (Code of ethics, etiquette) พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้ความหมายว่า เป็นประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบอาชีพการงานแต่ละอย่างกำหนดขึ้น เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณชื่อเสียงและฐานะของสมาชิก อาจเขียนเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้ (นันทวรรณ ยมจินดา, 2549ก : 133)

จรรยาบรรณวิชาชีพ ในการประกอบอาชีพต่าง ๆ หากผู้ประกอบอาชีพนั้นต้องมีความรู้ขั้นสูง เป็นผู้มีความรู้เฉพาะทาง ผู้ประกอบอาชีพนั้นมักได้รับความนับถือจากบุคคลอื่นโดยทั่วไป เช่น แพทย์ วิศวกร หรือทนายความมักได้รับการยกย่องมากกว่าผู้ช่วยพยาบาล คนงานก่อสร้าง หรือคนหิ้วของ เป็นต้น แต่หากผู้ประกอบวิชาชีพนั้นได้ประกอบวิชาชีพอย่างมีจรรยาบรรณก็จะส่งเสริมให้ผู้นั้นเป็นผู้ที่มีเกียรติ มีศักดิ์ศรี และสมควรได้รับการยกย่องมากยิ่งขึ้น (นันทวรรณ ยมจินดา, 2549ข : 133-134)

จรรยาบรรณ (ethics) กฎระเบียบหรือมาตรฐานในการกำกับดูแลความประพฤติของบุคคลหรือผู้ประกอบวิชาชีพ (The Free Dictionary, 2011)

จรรยาบรรณวิชาชีพ (Code of Ethics, Ethical code) เป็นประมวลจรรยาบรรณที่กำหนดขึ้นเพื่อกำกับดูแลความประพฤติของผู้ประกอบวิชาชีพให้เปี่ยมไปด้วยคุณธรรมจริยธรรม (The Free Dictionary, 2011)

2.1.2 กรอบความตกลงร่วมว่าด้วยข้อตกลงการยอมรับร่วมในสาขาบัญชีของอาเซียน

(ASEAN Mutual Recognition Arrangement Framework on Accountancy Services : MRA Framework) (กรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ, 2554)

กรอบความตกลงร่วมว่าด้วยข้อตกลงการยอมรับร่วมในสาขาบัญชีของอาเซียน (ASEAN Mutual Recognition Arrangement Framework on Accountancy Services : MRA

Framework) โดยมีหลักการสำคัญ คือ กำหนดแนวทางเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการเจรจาทำข้อตกลงยอมรับร่วม (Mutual Recognition Arrangement : MRA) ด้านบัญชีในอนาคตของอาเซียน ไม่ว่าจะเป็นการเจรจาสองฝ่ายหรือหลายฝ่าย โดยวางหลักเกณฑ์พื้นฐานสำหรับการยอมรับ ซึ่งประกอบด้วยหลักเกณฑ์เรื่อง การศึกษา การสอบ ประสิทธิภาพ กระบวนการให้การยอมรับ ระบบข้อมูลเอกสาร ระเบียบวินัยและหลักจริยธรรม มาตรฐานและแนวปฏิบัติสากล

หลักเกณฑ์การยอมรับในเรื่องมาตรฐานและแนวปฏิบัติสากลนั้น แนะนำให้ประเทศสมาชิกอาเซียนนำเอามาตรฐานและแนวปฏิบัติของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ไปกำหนดความสามารถด้านวิชาชีพและคุณสมบัติต่าง ๆ สำหรับการประกอบวิชาชีพบัญชีของประเทศสมาชิกอาเซียน ภายใต้กฎระเบียบภายในของประเทศสมาชิกนั้น ๆ

แม้กรอบความตกลงร่วมว่าด้วยข้อตกลงการยอมรับร่วมในสาขาบัญชีของอาเซียน (MRA Framework) จะยังไม่ใช่ข้อตกลงยอมรับร่วมในสาขาบัญชี (MRA) แต่เป็นการวางกรอบแนวทางเพื่ออำนวยความสะดวกในการเข้าไปทำงานในวิชาชีพนี้ในอนาคต ประเทศอาเซียนที่มีความพร้อมสามารถเข้าร่วมเจรจายอมรับคุณสมบัติของกันและกันได้โดยใช้กรอบข้อตกลงนี้ในการเจรจา หากประเทศอาเซียนที่ยังไม่พร้อมสามารถศึกษากรอบข้อตกลงนี้เพื่อใช้เป็นแนวทางเตรียมความพร้อมทั้งในแง่ของการส่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีออกไปประเทศอื่นและการรับมือกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจากประเทศอื่นที่จะเข้ามาในประเทศของตน ซึ่งล่าสุดประเทศสมาชิกอาเซียน 9 ประเทศได้ลงนามใน MRA สาขาบัญชีแล้ว ยกเว้นไทย

2.1.3 จรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (Code of Ethics for Professional Accountants) (International Federation of Accountants, 2010 : ออนไลน์)

สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants : IFAC) ดำเนินงานในรูปคณะกรรมการและมีบทบาทสำคัญในการส่งเสริมและพัฒนาจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีเพื่อสามารถให้บริการที่มีคุณภาพสูงอย่างสม่ำเสมอต่อสาธารณชน ซึ่งคณะกรรมการมาตรฐานจรรยาบรรณนักบัญชีระหว่างประเทศ (International Ethics Standards Board of Accountants : IESBA) ซึ่งเป็นคณะทำงานด้านมาตรฐานจรรยาบรรณวิชาชีพได้ปรับปรุงจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในปี 2009 และจัดทำเป็นคู่มือจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับตีพิมพ์ปี 2010 (Handbook of The Code of Ethics for Professional Accountants 2010 Edition) เป็นภาษาอังกฤษ และเผยแพร่ผ่านทางเว็บไซต์ของ IFAC มีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 มกราคม 2554 เพื่อเป็นมาตรฐานทางด้านจรรยาบรรณให้สมาชิกรับไปปฏิบัติในประเทศของตน และกำหนดให้สมาชิกต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในมาตรฐานจรรยาบรรณนี้

เพื่อส่งเสริมและพัฒนาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีให้มีมาตรฐานด้านจรรยาบรรณในระดับสูงต่อการให้บริการแก่สาธารณชน หากมีข้อกฎหมายหรือข้อบังคับของประเทศนั้น ๆ กำหนดไว้แล้ว ก็อาจนำไปปฏิบัติเพียงบางส่วนได้ โดยบัญชีได้เป็น 3 ส่วน ประกอบด้วย ส่วนที่ 1 (Part A) การปฏิบัติตามจรรยาบรรณ (General Application of the Code) อธิบายเกี่ยวกับหลักการขั้นพื้นฐานและกรอบแนวคิดในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน

ส่วนที่ 2 (Part B) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ (Professional Accountants in Public Practice) และ 3 (Part C) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ (Professional Accountants in Business) อธิบายเกี่ยวกับกรอบแนวคิดของหลักการขั้นพื้นฐานที่สามารถนำไปใช้กับสถานการณ์ต่าง ๆ ได้อย่างไร ตัวอย่างมาตรการป้องกันปัญหา (Safeguards) และการหลีกเลี่ยงสถานการณ์หรือความสัมพันธ์ที่ทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน

บทบัญญัติในส่วนที่ 2 ใช้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ และส่วนที่ 3 ใช้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ

2.1.4 ข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2553 : ออนไลน์)

ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ซึ่งเป็นกฎหมายวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ในการส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชีหลายประการ ซึ่งหน้าที่สำคัญประการหนึ่ง คือ การควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของสมาชิกและผู้ขึ้นทะเบียนอันเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชีให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ นอกจากนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยให้สภาวิชาชีพบัญชีจัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อกำหนดในเรื่อง

1. ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
2. ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
3. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ
4. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบ

วิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้กำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี โดยประกาศเป็นข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19

เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 เป็นภาษาไทย เพื่อใช้เป็นแนวทางในการควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ซึ่งข้อบังคับดังกล่าวบัญญัติไว้ 7 หมวด ดังนี้

1. บททั่วไป
2. ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
3. ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
4. การรักษาความลับ
5. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ
6. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้
7. ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

ข้อบังคับใช้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง หรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี

2.1.5 ข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์ (ICPAS The Ethics Center, 2009 : ออนไลน์)

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสิงคโปร์ (Institute of Certified Public Accountants of Singapore : ICPAS) เป็นสถาบันวิชาชีพสมาชิกของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศที่มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศสิงคโปร์ให้มีความเข้มแข็งและกำหนดจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Code of Professional Conduct and Ethics : ICPAS Code) ฉบับปรับปรุงปี 2009 เป็นภาษาอังกฤษ บังคับใช้ 1 สิงหาคม 2552 โดยกำหนดตามจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและหน่วยงานจัดทำบัญชี (Code of Professional Conduct and Ethics for Public Accountants and Accounting Entities) ของหน่วยงานกำกับดูแลภาครัฐของสิงคโปร์ (Accounting and Corporate Regulatory Authority : ACRA) รวมทั้งกำหนดตามจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับปรับปรุงปี 2006 (The IFAC Code of Ethics for Professional Accountants (revised July 2006)) ของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ

บทบัญญัติในจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Code of Professional Conduct and Ethics : ICPAS Code) ประกอบด้วย ส่วนที่ 1 (Part A) การปฏิบัติตาม

จรรยาบรรณ (General Application of the Code) อธิบายเกี่ยวกับหลักการขั้นพื้นฐานของจรรยาบรรณวิชาชีพและให้กรอบแนวคิดในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน

ส่วนที่ 2 (Part B) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ (Professional Accountants in Public Practice) และ 3 (Part C) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ (Professional Accountants in Business) อธิบายตัวอย่างกรอบแนวคิดที่เข้ากับสถานการณ์ต่าง ๆ ตัวอย่างมาตรการป้องกัน (Safeguards) ที่เหมาะสม และการหลีกเลี่ยงกิจกรรมหรือความสัมพันธ์ที่ทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน

บทบัญญัติในส่วนที่ 2 ใช้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ และส่วนที่ 3 ใช้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจเช่นเดียวกับสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ

เนื่องจากสิงคโปร์จัดทำจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Code of Professional Conduct and Ethics : ICPAS Code) ตามจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับปรับปรุงปี 2006 (The IFAC Code of Ethics for Professional Accountants (revised July 2006)) ของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งปัจจุบันใช้ฉบับปรับปรุงปี 2009 จึงทำให้เกิดความแตกต่างกันในเรื่องความเป็นอิสระเนื่องจากมาตรา 290 ฉบับปรับปรุงปี 2006 ถูกแยกเป็น 2 มาตรา ในฉบับปรับปรุงปี 2009 ได้แก่ มาตรา 290 ความเป็นอิสระ-งานตรวจสอบและสอบทาน (Independence-Audit and Review Engagements) และมาตรา 291 ความเป็นอิสระ-งานให้ความเชื่อมั่นอื่น (Independence-Other Assurance Engagements) โดยสาระสำคัญทั้งหมดเกี่ยวข้องกับงานให้ความเชื่อมั่นอื่นที่ถูกย้ายไปอยู่ในมาตรา 291

นอกจากนี้ก็ยังแตกต่างในเรื่องการใช้ถ้อยคำอธิบายในบางมาตรา รวมทั้งการอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับหลักการขั้นพื้นฐานและกรอบแนวคิดในฉบับปรับปรุงปี 2009

2.1.6 ข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของประเทศมาเลเซีย (Malaysian Institute of Accountants, 2010 : ออนไลน์)

กฎหมายด้านจรรยาบรรณวิชาชีพและแนวทางปฏิบัติ (By-Law (On Professional Ethics, Conduct and Practice)) ฉบับปรับปรุงปี 2010 ถูกจัดทำขึ้นเป็นภาษาอังกฤษโดยสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย (Malaysian Institute of Accountants) โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี ค.ศ. 1967 มีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 มกราคม 2554 เช่นเดียวกับสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ เพื่อเป็นมาตรฐานทางด้านจริยธรรมให้แก่สมาชิกของสมาคม ฯ และเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมให้สมาชิกมี

จรรยาบรรณสูงในการปฏิบัติงาน รวมทั้งมีความรับผิดชอบต่อลูกค้า พนักงาน หน่วยงานภาครัฐ และสาธารณชน

กฎหมายค่านจรรยาบรรณวิชาชีพและแนวทางปฏิบัตินี้ ประกอบด้วย 2 ส่วนหลัก ได้แก่ ส่วนที่ 1 (Part I) เกี่ยวข้องกับกฎหมายค่านจรรยาบรรณวิชาชีพ ซึ่งมีสาระบัญญัติเช่นเดียวกับจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Code of Ethics for Professional Accountants : IESBA Code) ฉบับปรับปรุงปี 2009 ของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ อันประกอบด้วย ส่วนที่ 1 (Part A) การปฏิบัติตามจรรยาบรรณ (General Application of the Code) อธิบายหลักการขั้นพื้นฐานและกรอบแนวคิดในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน

ส่วนที่ 2 (Part B) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ (Professional Accountants in Public Practice) และส่วนที่ 3 (Part C) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ (Professional Accountants in Business) อธิบายเกี่ยวกับกรอบแนวคิดของหลักการขั้นพื้นฐานว่าสามารถนำไปใช้กับสถานการณ์ต่าง ๆ ได้อย่างไร ยกตัวอย่างมาตรการป้องกันปัญหา (Safeguards) และการหลีกเลี่ยงสถานการณ์หรือความสัมพันธ์ที่ทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน

บทบัญญัติในส่วนที่ 2 (Part B) ใช้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ และส่วนที่ 3 ใช้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจเช่นเดียวกับสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ

สำหรับส่วนที่ 2 (Part II) มีสาระบัญญัติเกี่ยวกับภาระหน้าที่ของสมาชิกหรือสำนักงานที่เป็นสมาชิกของสมาคม ฯ ซึ่งผู้ศึกษามีได้นำเสนอการเปรียบเทียบในส่วนนี้เนื่องจากอยู่นอกเหนือขอบเขตของการศึกษาในครั้งนี้

2.2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

อุเทน เลาณาทา (2547) ได้ศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศมาเลเซีย และประเทศเวียดนาม โดยศึกษาเปรียบเทียบจากกฎหมาย และข้อบังคับต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับนักวิชาชีพบัญชีในแต่ละประเทศ โดยศึกษาค้นคว้าจากหนังสือวิชาการ วารสารนักบัญชี กฎหมายเกี่ยวกับบัญชี เอกสารประกอบการอบรมสัมมนา และข้อมูลออนไลน์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับคุณสมบัติ จรรยาบรรณ การปฏิบัติงาน การควบคุมกำกับดูแล และบทลงโทษของนักวิชาชีพบัญชี ซึ่งผลการศึกษาพบว่า ประเทศมาเลเซียมีการพัฒนาด้านวิชาชีพบัญชีมากกว่าประเทศไทยและประเทศเวียดนาม มีสถาบันวิชาชีพที่หลากหลายสำหรับนักวิชาชีพบัญชีแต่ละด้าน โดยเฉพาะ สถาบันวิชาชีพมีความเป็นอิสระในการกำกับดูแลนักวิชาชีพบัญชีอย่าง

เต็มที และมีข้อบังคับให้นักวิชาชีพบัญชีจะต้องเป็นสมาชิกของสถาบันวิชาชีพ ซึ่งประเทศไทย และประเทศเวียดนามยังไม่มีข้อกำหนดนี้ สำหรับด้านการศึกษาวิชาการบัญชีประเทศไทยและ มาเลเซียมีการปรับหลักสูตรการศึกษาเพื่อให้ได้บัณฑิตทางการบัญชีที่มีความรู้ความสามารถตามที่ ตลาดต้องการและเป็นที่ยอมรับในระดับสากล ส่วนประเทศเวียดนามมีการพัฒนาช้ากว่าแต่ได้รับการ สนับสนุนและให้ความช่วยเหลือจากกลุ่มประเทศยุโรป จึงทำให้เห็นการพัฒนาที่ดีขึ้น

สิงห์ชัย อรุณวุฒิพงศ์ (2549) ได้ค้นคว้าวิจัยเรื่อง แนวทางการปลูกฝังจรรยาบรรณ วิชาชีพบัญชีในประเทศไทย ด้วยวิธีการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) โดยศึกษาจาก เอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ใช้การสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) การสนทนากลุ่ม (Focus Group) และการสัมมนาขอความคิดเห็นจากนักวิชาชีพบัญชี (Seminar) เป็นเครื่องมือในการวิจัย ผลการวิจัยพบว่าแนวคิดเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีความสอดคล้องกันในเรื่องผู้สอบบัญชี มีความรู้ความเข้าใจเรื่องจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีเป็นอย่างดี ในขณะที่นักบัญชียังไม่ชัดเจนใน เรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีได้ทำตามหลักสากลโดยปรับให้เข้ากับ สังคมไทย ทั้งนี้คำนึงถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ค่านิยมทางสังคม ความรับผิดชอบต่อ สังคม และลักษณะวิชาชีพ ซึ่งจรรยาบรรณเป็นเรื่องของคน จิตใจ พฤติกรรมของบุคคล และเป็น สิ่งที่ดีควรยึดถือปฏิบัติ นอกจากนี้ยังพบว่าอุปสรรคและข้อจำกัดในการปลูกฝังจรรยาบรรณวิชาชีพ บัญชีในประเทศไทย ได้แก่ การขาดจิตสำนึก ความรับผิดชอบ และความโลภของนักวิชาชีพบัญชี ระบบการควบคุมคุณภาพยังไม่เข้มงวดและประสิทธิภาพไม่เพียงพอ เจ้าของธุรกิจ ผู้ประกอบการ ไม่เห็นความสำคัญของงานด้านบัญชี มาตรฐานการปฏิบัติงานใช้เหมือนกันทั้งกิจการขนาดใหญ่ และขนาดเล็ก อาจารย์ผู้สอนยังขาดความเข้าใจในเรื่องจรรยาบรรณอย่างลึกซึ้ง และการใช้ระบบ ประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากรทำให้งานด้านบัญชีขาดความสำคัญ ดังนั้นแนวทางการ ปลูกฝังจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยจึงควรเริ่มปลูกฝังจริยธรรมตั้งแต่เด็กและใน สถาบันการศึกษา มาตรการฝึกงานจะต้องมีประสิทธิภาพ หลักสูตรการอบรมต่อเนื่องต้อง สอดแทรกจรรยาบรรณ สถาบันวิชาชีพต้องร่วมผลักดันบังคับใช้กฎหมายอย่างเข้มงวด มีระบบ การส่งเสริมคนดียกย่องคนดี มีการประชาสัมพันธ์อย่างทั่วถึงและรวดเร็ว ควรสอนผู้ประกอบการ ให้มีจริยธรรมและสังคมมีส่วนร่วมรับผิดชอบ ให้นักวิชาชีพบัญชีมีส่วนร่วมกิจกรรมโดยเป็นสมาชิก ของสภาวิชาชีพบัญชี และตอกย้ำเรื่องจรรยาบรรณอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งปัจจัยที่จะทำให้การปลูกฝัง จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืนจะต้องมีการพัฒนาการปลูกฝังจรรยาบรรณ วิชาชีพอย่างต่อเนื่อง กระบวนการส่งเสริมคนดีควรทำต่อเนื่องและมีการประชาสัมพันธ์ให้ทั่วถึง มีการประสานงานของทุกหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและคนในสังคมต้องให้ความร่วมมือในการ ประคับประคองและสนับสนุนผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีจรรยาบรรณสามารถดำรงตนอยู่ได้ในสถานะ

เช่นนั้น ค้นหาต้นแบบคนที่ทำดีมีจรรยาบรรณแล้วส่งเสริมประชาสัมพันธ์ มีระบบการประเมินครูผู้สอนจรรยาบรรณวิชาชีพและปรับปรุงพัฒนาระบบการสอน ส่งเสริมด้วยหลักสูตรนามาตรการระยะแรกควรบังคับให้ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติตามจรรยาบรรณให้เกิดความเคยชิน นอกจากนี้ผู้วิจัยได้พัฒนาแนวทางการปลูกฝังจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยให้ประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืนด้วย “E-SPIRIT” เพื่อปลูกฝังให้นักวิชาชีพบัญชีมีจิตสำนึกในการปฏิบัติงานในฐานะนักวิชาชีพบัญชีต่อเนื่องตลอดไปและยั่งยืน

ศิริบุญ โปธา (2551) ได้ศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์และประเทศอินเดีย โดยศึกษาจากกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับนักวิชาชีพบัญชี รวมถึงข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants : IFAC) โดยศึกษาค้นคว้าจากหนังสือเชิงวิชาการวารสารนักบัญชี กฎหมายเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี ข้อมูลเอกสารประกอบการอบรมสัมมนา ข้อมูลออนไลน์ต่าง ๆ ผลการศึกษาพบว่าประเทศสิงคโปร์มีการกำหนดรายละเอียดของข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีไว้มากที่สุดและเทียบเท่ากับ IFAC ทั้งด้านคุณสมบัติ การควบคุม กำกับดูแลการปฏิบัติงาน และจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งมีข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีมากกว่า IFAC ส่วนประเทศอินเดียมีการกำหนดรายละเอียดของข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีไว้น้อยกว่าประเทศสิงคโปร์ แต่เทียบเท่า IFAC และมากกว่าประเทศไทย แต่มีรายละเอียดของข้อบังคับเกี่ยวกับจรรยาบรรณของนักวิชาชีพบัญชีน้อยกว่าประเทศสิงคโปร์ จากสิ่งที่ค้นพบเป็นประโยชน์อย่างมากต่อหน่วยงานที่รับผิดชอบในการกำหนดข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของไทย เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยให้มีความก้าวหน้ามากยิ่งขึ้นและสามารถแข่งขันกับประเทศอื่นได้ในอนาคต