

บทที่ 2

ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษา และทบทวนวรรณกรรม

ในการศึกษาครั้งนี้ ทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาเปรียบเทียบ เรื่อง ข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศไทย ประเทศมาเลเซีย และประเทศเวียดนาม มีดังนี้

2.1 แนวคิดด้านคุณสมบัติของนักวิชาชีพบัญชี

สุชาดา กิระนันท์¹ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ได้กล่าวไว้ในเอกสารประชุมวิชาการฉลองครบรอบ 50 ปี ในหัวเรื่อง นักบัญชีในยุค 2000 ดังนี้

การเปลี่ยนแปลงในยุคการค้าเสรี ที่นำมาซึ่งการปรับเปลี่ยนในหลายด้าน โดยเฉพาะในด้านรูปแบบการดำเนินธุรกิจ ลักษณะของสินค้าและบริการที่เปลี่ยนไปตามเทคโนโลยี เป็นที่คาดได้ว่า นักบัญชีรุ่นใหม่จะต้องปรับตัวให้เข้ากับสภาพของการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น และเตรียมตัวสำหรับการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดต่อไปในเวลาข้างหน้าด้วยซึ่งนักบัญชียุคใหม่(ควร)จะต้องมีคุณลักษณะดังต่อไปนี้

- มีความรู้พื้นฐานด้านการบัญชี และเข้าใจระบบบัญชีอย่างดี
- มีความรู้ความเข้าใจในเทคโนโลยีสารสนเทศ และสามารถใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเป็นเครื่องมือในการทำงานบัญชีได้อย่างดี
- มีความเข้าใจในงานด้านอื่น ๆ ของกิจการเพื่อให้สามารถเข้าใจความต้องการของฝ่ายอื่น ๆ และผู้บริหารที่มีต่อข้อมูลและสารสนเทศทางการบัญชี
- มีความสามารถในการแปลความหมายของข้อมูลทางการบัญชีได้อย่างถูกต้องเหมาะสม
- รู้จักการนำเสนอข้อมูลและสารสนเทศทางการบัญชีที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้
- สามารถเลือกและสร้างรูปแบบการนำเสนอสารสนเทศที่เหมาะสม
- มีความสามารถในการค้นคว้า สามารถติดตามการเปลี่ยนแปลงในโลกธุรกิจและตลาดการเงิน รวมทั้งมาตรฐานการบัญชีใหม่ๆ ที่เกิดขึ้นตลอดเวลา
- มีความเป็นอิสระในการทำงานมากขึ้น

¹ สุชาดา กิระนันท์ นักบัญชียุค 2000 (กรุงเทพฯ, 2541), หน้า 158-160.

- มีจิตสำนึกและจรรยาบรรณการเป็นนักวิชาชีพการบัญชีและการสอบบัญชี
 ฉัตร วาสิกคุตต์² หัวหน้าบริษัท สำนักงานเอ็นสท์แอนด์ย้ง จำกัด ได้กล่าวไว้ใน
 เอกสารการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 16 ในหัวเรื่อง “วิวัฒนาการทางเทคโนโลยี :
 ผลกระทบต่อวิชาชีพ” ดังนี้

วิวัฒนาการทางเทคโนโลยีส่งผลกระทบต่อวิชาชีพในเรื่องของลักษณะของข้อมูลที่เป็น
 จำเป็นสำหรับนักบัญชี การนำคอมพิวเตอร์และ/หรือ โปรแกรมคอมพิวเตอร์มาใช้ในการบันทึก
 บัญชีทำให้ข้อมูลทางบัญชีซึ่งเคยอยู่ในรูปของเอกสารกลับกลายเป็นอยู่ในรูปแบบของแฟ้มข้อมูล
 (Electronic File) หรือขั้นตอนการทำงานบางประเภทซึ่งเคยใช้เอกสารในการอนุมัติหรือใช้เอกสาร
 ในขั้นตอนการทำงานบางอย่างลดลงโดยคอมพิวเตอร์จะสามารถส่งต่อข้อมูลระหว่างระบบ
 อัตโนมัติโดยไม่มีเอกสารเกี่ยวข้อง การไม่มีเอกสารแนบ (Supporting Document) ในบางกรณีทำให้
 นักบัญชีต้องเปลี่ยนวิธีการตรวจสอบ การที่นักบัญชีจะปรับเปลี่ยนวิธีการตรวจสอบได้นั้น การ
 เข้าใจว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ทำงานได้อย่างไร รายงานทางธุรกิจถูกเก็บอยู่ในลักษณะอะไรและ
 ที่ไหน ข้อมูลทางบัญชีสามารถนำออกมาวิเคราะห์โดยวิธีอะไรบ้างที่สามารถติดตามทางเดินของ
 ข้อมูล (ไม่ใช่เอกสาร) ทั้งหมด (Audit Trail)

2.2 ข้อกำหนดคุณสมบัติผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี³

เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีของประเทศต่างๆ
 ให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ผู้ประกอบการวิชาชีพควรมีแนวทางขององค์ประกอบดังนี้

1. ความรู้ความชำนาญขั้นพื้นฐาน
2. รายละเอียดของหลักสูตรสำหรับการศึกษเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี
3. การทดสอบ
4. ประสบการณ์ทางวิชาชีพ
5. การศึกษาต่อเนื่องทางวิชาชีพ และ
6. การออกวุฒิบัตร

² ฉัตร วาสิกคุตต์, “วิวัฒนาการทางเทคโนโลยี : ผลกระทบต่อวิชาชีพ”. (กรุงเทพฯ : บุญศิริการ
 พิมพ์, 2542), หน้า 263-272.

³ ผ่องพรรณ เกียรติวิริยะพันธ์, สรุปผลจากการประชุมของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากล
 เกี่ยวกับการบัญชี (The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting
 and Reporting : IASB ครั้งที่ 16 ระหว่างวันที่ 17-19 กุมภาพันธ์ 2542 ในหัวข้อเรื่อง The Development of a
 Global Accounting Curriculum and other Qualification Requirements.

การกำหนดแนวทางดังกล่าวจะช่วยประสานความร่วมมือในระดับโลกเกี่ยวกับการกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยมุ่งที่จะเปิดช่องว่างของระบบการศึกษาลดค่าใช้จ่ายในการทำความตกลงยอมรับร่วมกัน ตลอดจนการเพิ่มการให้บริการทางวิชาชีพข้ามพรมแดนให้มากขึ้น ทั้งนี้การกำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพดังกล่าวเป็นเพียงแนวทางเท่านั้น แนวทางดังกล่าวมีความจำเป็นต้องกำหนด เนื่องจากองค์การการค้าโลก(WTO)ได้กำหนดวินัยว่าด้วยกฎระเบียบภายในประเทศสาขาการบัญชีไว้แล้ว แต่ไม่ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการออกใบอนุญาตและคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพไว้ เพียงแต่กำหนดกว้างๆ ว่าลักษณะที่ต่างจะต้องไม่เป็นอุปสรรคทางการค้า ประกอบกับจากภาวะการตื่นตัวในวิกฤตทางการเงินในปัจจุบัน ส่งผลให้มีการเปิดเผยข้อมูลทางบัญชี และการสอบบัญชีมากขึ้น เพื่อจะนำไปสู่การใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ทั้งนี้อุปสรรคประการหนึ่งของวิชาชีพ คือ ผู้ประกอบวิชาชีพที่ได้รับใบอนุญาตในประเทศของตนแล้ว หากประสงค์จะไปประกอบวิชาชีพในประเทศอื่น จะต้องไปขอใบอนุญาตในประเทศนั้นๆ ด้วย

โดยทั่วไปความรู้ทางวิชาชีพมักจะได้รับหลักความรู้ขั้นพื้นฐาน อย่างไรก็ตาม สถาบันการศึกษาอาจกำหนดให้ศึกษาความรู้ทางวิชาชีพในบางรายวิชาไปพร้อมๆ กันก็ได้ ทั้งนี้การทดสอบทางวิชาชีพอาจจะมีก่อนหรือหลังการฝึกหัดงานก็ได้

การศึกษาและการฝึกหัดงานจะเป็นประโยชน์ต่อวิชาชีพและสังคม โดยต้องกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องมีความรู้ขั้นพื้นฐาน ความชำนาญ และมีจรรยาบรรณ ซึ่งจะช่วยให้ผู้ประกอบวิชาชีพได้มีการพัฒนาและปรับปรุงอยู่ตลอดเวลา ความรู้ที่ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องศึกษาจะประกอบด้วย ความรู้ขั้นพื้นฐานและความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพ ทั้งนี้ สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (The International Federation of Accountants : IFAC) แบ่งความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีเป็น 3 ด้าน คือ

- ความรู้ด้านธุรกิจและจัดองค์กร
- ความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
- ความรู้ด้านการบัญชีและความรู้ที่เกี่ยวข้อง

นักวิชาชีพบัญชีต้องสามารถนำความรู้ในทางทฤษฎีมาปฏิบัติได้ โดยใช้หลักการวิเคราะห์ ติความ การประเมิน การสื่อสาร และอื่นๆ ซึ่งสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศกำหนดว่าผู้ประกอบการวิชาชีพต้องมีทักษะ 4 ประการ ดังนี้

(1) ทักษะในการใช้เหตุผล ได้แก่ การสอบถาม การวิจัย การใช้เหตุผล การวิเคราะห์ การแก้ปัญหาและความสามารถในการปรับตัวต่อการเปลี่ยนแปลงต่างๆ เป็นต้น

(2) ทักษะในการปฏิสัมพันธ์ ได้แก่ ความสามารถในการทำงานร่วมกับผู้อื่น การทำงาน

เป็นกลุ่ม การจูงใจและการพัฒนาคน การแก้ปัญหาความขัดแย้ง การเป็นผู้นำ เป็นต้น

(3) ทักษะในการสื่อสาร ได้แก่ ความสามารถในการอภิปราย การใช้ภาษาในการพูด การเขียน การฟังและการอ่าน ความสามารถในการรายงาน การใช้ข้อมูล เป็นต้น

(4) ทักษะด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ได้แก่ ความสามารถในการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ การใช้จดหมายอิเล็กทรอนิกส์ การรับและดึงข้อมูลจากคอมพิวเตอร์ในระบบเครือข่าย การใช้โปรแกรมสำเร็จรูป เป็นต้น

ความรู้ขั้นพื้นฐาน

จากข้อมูลแบบสอบถามด้านวิชาชีพการบัญชีขององค์การการค้าโลก(WTO) ปรากฏว่า ประเทศส่วนใหญ่กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องสำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาตรี โดยใช้เวลา 3 ถึง 5 ปี ทั้งนี้การศึกษาในส่วนของความรู้ขั้นพื้นฐาน และความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี อาจเป็นหลักสูตรที่รวมหรือแยกขึ้นอยู่กับนโยบายและหลักเกณฑ์ของแต่ละประเทศ

สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ(IFAC) และการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (United Nations Conference on Trade and Development : UNCTAD⁴) ไม่ได้กำหนดรายละเอียดหลักสูตรเกี่ยวกับความรู้พื้นฐานเนื่องจากเห็นว่าแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันทางด้านวัฒนธรรม สังคม และปัจจัยแวดล้อม จึงขึ้นอยู่กับแต่ละประเทศที่จะกำหนดเอง อย่างไรก็ตาม สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ(IFAC) ได้กำหนดแนวทางว่า ผู้ประกอบวิชาชีพควรมีความรู้พื้นฐานกว้างๆ ได้แก่ ประวัติศาสตร์ ความแตกต่างของวัฒนธรรมในปัจจุบันและวิสัยทัศน์ของนานาชาติ พฤติกรรมมนุษย์ เศรษฐศาสตร์ การเมือง สังคม การจัดทำและวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ การใช้เหตุผลในการวิเคราะห์ปัญหา ศิลปวรรณกรรมและวิทยาศาสตร์ เป็นต้น

อนึ่ง คณะที่ปรึกษาของการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (UNCTAD) เห็นว่า ควรกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาตรีจากสถาบันการศึกษาที่ได้รับรองก่อนการประกอบวิชาชีพ

ความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพ

แนวทางของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) กำหนดความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพไว้ดังนี้

⁴ องค์การ (UNCTAD) หรือ การประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (United Nation on Trade and Development) จัดตั้งขึ้นในปี พ.ศ.2507 ในฐานะองค์การชำนาญพิเศษของสหประชาชาติ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มโอกาสทางการค้า การลงทุน และการพัฒนาให้แก่ประเทศกำลังพัฒนา และส่งเสริมให้ประเทศเหล่านี้ได้เข้าเป็นส่วนหนึ่งของระบบเศรษฐกิจโลกอย่างเท่าเทียมกับประเทศที่พัฒนาแล้ว มีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ที่นครเจนีวา ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ปัจจุบันมีสมาชิก 191 ประเทศ

1. ความรู้ด้านธุรกิจและการจัดการ ประกอบด้วยวิชาแกน 6 รายวิชา คือ เศรษฐศาสตร์ การวิเคราะห์เชิงปริมาณและสถิติกับปัญหาธุรกิจ พฤติกรรมองค์กร การจัดการการตลาด และธุรกิจระหว่างประเทศ

2. ความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องมีความรู้อย่างน้อยในเรื่อง แนวความคิดด้านเทคโนโลยีสารสนเทศสำหรับธุรกิจ การควบคุมภายในสำหรับธุรกิจที่ใช้คอมพิวเตอร์ แนวทางปฏิบัติและมาตรฐานการพัฒนาสำหรับธุรกิจ การจัดการเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology) การประเมินธุรกิจที่ใช้คอมพิวเตอร์ ทั้งนี้สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) เห็นว่าแนวความคิดเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศดังกล่าว ควรจะรวมไว้ในวิชาที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพอื่น ๆ และการควบคุมภายในควรเน้นไว้ในหลักสูตรการศึกษาหรือการฝึกหัดงาน

3. ความรู้ด้านการบัญชีและความรู้ที่เกี่ยวข้อง ควรประกอบด้วยวิชาแกน ได้แก่ วิชาบัญชีการเงินและการรายงานทางการเงิน การบัญชีบริหาร การภาษีอากร การสอบบัญชีและการตรวจสอบภายใน การเงินและการจัดการรายงานทางการเงิน จรรยาบรรณในวิชาชีพ

ทั้งนี้ การประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (UNCTAD) เห็นว่าหลักสูตรทางการศึกษาควรคำนึงถึงสถานการณ์ปัจจุบัน เช่น การศึกษาเรื่องเครื่องมือทางการเงินใหม่ๆ การบัญชีสิ่งแวดล้อม เป็นต้น และในการกำหนดหลักสูตรทางการศึกษา ผู้มีหน้าที่ที่เกี่ยวข้องของแต่ละประเทศ ควรคำนึงถึงระยะเวลาที่จะต้องศึกษาในแต่ละวิชาด้วย

คุณค่าแห่งวิชาชีพ

IEG NO.9 ของ สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องมีคุณธรรมและจริยธรรมโดยรวมถึงความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ความเป็นอิสระ ความรับผิดชอบต่อสังคม การพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง และมรรยาทวิชาชีพของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ(IFAC) กำหนดว่า ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องทำงานให้ได้มาตรฐานสูงสุด และรักษาระดับดังกล่าวไว้เพื่อสนองความต้องการของสาธารณชน อันได้แก่ ความน่าเชื่อถือ ความเป็นมืออาชีพ คุณภาพการบริการ และความเชื่อมั่น ทั้งนี้หลักการพื้นฐานที่ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องคำนึงถึงเพื่อให้บรรลุความต้องการดังกล่าว คือ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถและความระมัดระวังรอบคอบเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ พฤติกรรมต่อวิชาชีพ และมาตรฐานการปฏิบัติงาน ซึ่งคณะที่ปรึกษาของการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (UNCTAD) สนับสนุนให้ใช้แนวทางตามที่กำหนดใน IEG NO.9 และมรรยาทวิชาชีพดังกล่าว

การประเมินความสามารถในเชิงวิชาชีพ

สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ เสนอให้ใช้แนวทางตามที่กำหนดใน IEG NO.9 ของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งกำหนดให้มีการทดสอบโดยหน่วยงานควบคุมหรือสถาบันวิชาชีพ การทดสอบจะเป็นการสอบข้อเขียนที่วัดความรู้ความเข้าใจในเนื้อหาแบบรวมยอด โดยจะทดสอบเมื่อใกล้หรือสำเร็จการศึกษาแล้วประกอบกับประสบการณ์วิชาชีพ วิธีการทดสอบทำให้หลายวิธีซึ่งอาจแยกเป็นส่วนๆ ก็ได้แต่ควรครอบคลุมถึงความรู้และประสบการณ์ที่จำเป็น นอกจากนี้ อาจมีการสัมภาษณ์หรือการประเมินเป็นกลุ่มด้วยก็ได้ ทั้งนี้ การทดสอบทางวิชาชีพควรจะต้องครอบคลุมทุกเรื่องไม่แต่เฉพาะความรู้ทางทฤษฎีเท่านั้น เพื่อให้แน่ใจว่าผู้เข้าทดสอบ

- มีความรู้ในเชิงเทคนิคตามเนื้อหาวิชาในหลักสูตร
- สามารถนำความรู้มาประยุกต์ใช้ได้อย่างเป็นรูปธรรม
- สามารถกำหนดประเด็น จำแนกข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนใช้วิจารณ์ญาณในการแก้ปัญหาอย่างเป็นขั้นตอน

- สามารถติดต่อและประสานงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- มีจรรยาบรรณในวิชาชีพ

อนึ่ง คณะที่ปรึกษาของการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (UNCTAD) เห็นควรจะใช้แนวทางที่สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) กำหนดใน IEG NO.9 และเอกสารเรื่อง “An Advision on Examination Administration” ของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) เป็นแนวทางปฏิบัติ

ประสบการณ์ทางวิชาชีพ

แนวทางตาม IEG NO.9 ของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ(IFAC) เสนอว่าผู้ประกอบวิชาชีพควรมีประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องอย่างน้อย 3 ปี โดยครอบคลุมถึงเรื่อง

- การส่งเสริมความเข้าใจในการประกอบธุรกิจและการจัดองค์กร
- การนำความรู้ด้านบัญชีมาใช้ประโยชน์กับการดำเนินการอื่น ๆ ในธุรกิจ
- การให้บริการ โดยคำนึงถึงสภาพแวดล้อม
- การใช้จรรยาบรรณวิชาชีพในการทำงานอย่างเป็นรูปธรรม
- โอกาสในการพัฒนาหน้าที่และความรับผิดชอบให้มีความก้าวหน้า
- การฝึกอบรม เพื่อส่งเสริมความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ

ประสบการณ์ทางวิชาชีพควรอยู่ภายใต้การควบคุมของสถาบันวิชาชีพ โดยขั้นตอนต่าง ๆ ดังนี้

1. กำหนดระบบการตรวจสอบและการรายงานประสบการณ์ทางวิชาชีพของผู้เข้ารับการศึกษาฝึกหัดงาน
2. กำหนดคู่มือเพื่อใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติงานของผู้เข้ารับการศึกษาฝึกหัดงานและผู้ให้เข้ารับการศึกษาฝึกหัดงาน
3. กำหนดกลไกการคัดเลือกผู้ให้การศึกษาฝึกหัดงาน เพื่อให้ผู้เข้ารับการศึกษาฝึกหัดงานได้รับประสบการณ์ทางวิชาชีพอย่างเหมาะสม ซึ่งอาจกำหนดให้มีคณะกรรมการสอบทานความน่าเชื่อถือของผู้ให้การศึกษาฝึกหัดงาน
4. ประเมินและให้ความเห็นชอบสถานที่ฝึกหัดงาน
5. การประเมินผลการฝึกหัดงาน โดยการรายงานหรือสอบถามทั้งจากผู้ให้การศึกษาฝึกหัดงาน ผู้เข้ารับการศึกษาฝึกหัดงานและผู้เกี่ยวข้อง
6. สอบทานผู้ให้การศึกษาฝึกหัดงานเพื่อเสนอแนะ ปรับปรุงให้ได้เกณฑ์ตามที่กำหนด หรืออาจพิจารณาเพิกถอนความเห็นชอบในกรณีที่ไม่เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนด
7. ในกรณีที่ไม่สามารถตรวจสอบผู้ให้การศึกษาฝึกหัดงานได้ จะต้องมีการรายงานผลการเปลี่ยนแปลงในเรื่องลักษณะ ขอบเขต และรายละเอียดการฝึกหัดงานเป็นระยะ ๆ

ISAR (The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting) เห็นควรใช้แนวทางของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ(IFAC) ดังกล่าว ที่กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพควรมีประสบการณ์ทางวิชาชีพไม่น้อยกว่า 3 ปี โดยแต่ละประเทศควรกำหนดประเภทของประสบการณ์ไว้ด้วย

การศึกษาต่อเนื่องทางวิชาชีพ

แนวทางของ IEG NO.9 ของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ(IFAC) กำหนดแนวทางสำหรับการศึกษาต่อเนื่องทางวิชาชีพ เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีความรู้ ความชำนาญในวิชาชีพ สามารถนำความรู้มาประยุกต์ใช้ การวิเคราะห์ ผลกระทบต่อลูกค้า ผู้ช่วยและตนเอง เพื่อสร้างความมั่นใจให้แก่สังคมโดยรวม การศึกษาต่อเนื่องทางวิชาชีพควรเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน แต่ไม่จำเป็นจะต้องกำหนดหัวข้อในรายละเอียดไว้ ตัวอย่างของการศึกษาต่อเนื่องทางวิชาชีพ ได้แก่ หลักสูตรที่จัดโดยสถาบันการศึกษา หรือหน่วยงานวิชาชีพ การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเอง การเข้าร่วมประชุมสัมมนา และการเป็นวิทยากร เป็นต้น

สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ(IFAC) เสนอให้ผู้ประกอบวิชาชีพควรได้รับการศึกษาต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างน้อย 30 ชั่วโมงต่อปี หรืออย่างน้อย 90 ชั่วโมงตลอด 3 ปี และ ISAR เห็นด้วยกับข้อเสนอของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ(IFAC)

มาตรฐานในการกำหนดคุณสมบัติ การให้การรับรองและการออกวุฒิบัตร

การประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนาและคณะที่ปรึกษาเสนอว่า ควรมีองค์กรที่ทำหน้าที่ให้การรับรองคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพในแต่ละประเทศ ซึ่งอาจเรียกชื่อว่า International Qualification Organization for Professional Accountants (IQO) เพื่อทำหน้าที่ในการรับรองสถาบันวิชาชีพในแต่ละประเทศ โดยพิจารณาในด้านการศึกษา การทดสอบ การกำหนดคุณสมบัติ และประสบการณ์ของผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อรับรองคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพในแต่ละประเทศให้อยู่ในระดับที่เปรียบเทียบกันได้ IQO ควรเป็นองค์กรที่ไม่หวังผลกำไร ภายใต้ The United Nation Economic and Social Council และการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา โดยได้รับเงินสนับสนุนจากสมาชิก การออกสิ่งพิมพ์ ค่าธรรมเนียมจากการให้การรับรองสถาบันที่ออกวุฒิบัตรและเงินบริจาค เป็นต้น

2.3 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับข้อบังคับของนักวิชาชีพบัญชี

ร่างพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี เป็นร่างพระราชบัญญัติวิชาชีพ ที่ออกโดยสมาชิกนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งส่งให้สภาผู้แทนได้พิจารณาและมีมติเห็นชอบเมื่อวันที่ 14 ตุลาคม พ.ศ. 2546 และอยู่ในระหว่างการพิจารณาให้ความเห็นชอบของวุฒิสภา ดังรายละเอียดในภาคผนวก ค ซึ่งในที่นี้ขอยกตัวอย่างอันเกี่ยวกับข้อบังคับสำหรับนักวิชาชีพบัญชีไทย พอสรุปในสาระสำคัญดังนี้

- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หมายถึง ผู้ประกอบวิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

- สภาวิชาชีพบัญชี มีฐานะเป็นนิติบุคคลจะทำหน้าที่ในการประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับนักวิชาชีพบัญชี ดังต่อไปนี้

1. กำหนดรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ออกใบอนุญาต พักใช้ หรือเพิกถอนใบอนุญาตผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
2. ขึ้นทะเบียนการประกอบวิชาชีพบัญชี ออกใบอนุญาต พักใช้ หรือเพิกถอนใบอนุญาตผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
3. รับรองปริญญาหรือประกาศนียบัตรในวิชาการบัญชีของสถาบันการศึกษาต่างๆ
4. รับรองความรู้ความชำนาญในการประกอบวิชาชีพบัญชีของนักวิชาชีพบัญชี
5. รับรองหลักสูตรการฝึกอบรมเป็นผู้ชำนาญการ และการศึกษาต่อเนื่องในด้านต่างๆ ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

6. ควบคุมความประพฤติและการดำเนินการของสมาชิกอันเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชี

คุณสมบัติของการเข้าเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี

1. มีอายุไม่ต่ำกว่า 20 ปีบริบูรณ์
2. มีสัญชาติไทย
3. มีความรู้ในวิชาการบัญชีโดยได้รับปริญญา ประกาศนียบัตร หรือวุฒิอื่น เทียบเท่าปริญญาในสาขาวิชาการบัญชีหรือสาขาอื่นที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด ทั้งนี้ตามที่ทางราชการหรือสภาวิชาชีพบัญชีรับรอง
4. ไม่เป็นผู้ประพฤติผิดจรรยาบรรณอันนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี
5. ไม่เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากกระทำความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สิน ตามประมวลกฎหมายอาญาหรือความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่ว่าจะได้รับโทษจำคุกหรือไม่ก็ตาม
6. ไม่เป็นผู้วิกลจริต หรือมีจิตฟั่นเฟือน ไม่สมประกอบหรือเป็นโรคตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ตามร่างพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี หมวด 7 มาตรา 44 และ 45 ได้กำหนดให้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและต้องปฏิบัติหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องที่กำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะประกอบด้วย

1. ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
2. ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
3. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ
4. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน บริษัท หรือบุคคล หรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ความรับผิดชอบต่อรัฐและสังคม

บทกำหนดโทษ

1. หากผู้ใดประกอบวิชาชีพบัญชี โดยไม่มีใบรับอนุญาต จะต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ
2. นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีหรือด้านการทำบัญชีหรือให้

บริการวิชาชีพบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ต้องจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชี ตามเงื่อนไข หากไม่ได้จดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชี ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสามแสนบาท และปรับอีกไม่เกินวันละหนึ่งหมื่นบาทจนกว่าจะปฏิบัติได้ถูกต้อง

3. ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชี หรือให้เอกสารใดต้องมีผู้สอบบัญชี ลงลายมือชื่อรับรองหรือแสดงความคิดเห็น ห้ามมิให้ผู้ใดลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี รับรอง เอกสาร หรือแสดงความคิดเห็นในฐานะผู้สอบบัญชี เว้นแต่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือเป็นการ กระทำในทางราชการ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

4. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผู้ใดถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาต หากทำการสอบบัญชีในระหว่างนั้น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

5. ห้ามมิให้ผู้ใดประกอบวิชาชีพเป็นผู้ทำบัญชี เว้นแต่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีหรือ

6. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี ผู้ใดถูกลงโทษ ประพฤติผิดจรรยาบรรณตามมาตรา 47 (3) หรือ (4) ทำการประกอบวิชาชีพบัญชีในระหว่างนั้นต้อง ระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ