



## จรรยาบรรณวิชาชีพนักบัญชีบริหารกับการนำเสนอข้อมูล

### CODE OF ETHICS FOR MANAGERIAL ACCOUNTANTS AND INFORMATION PRESENTATION

กัญธนา ดิษฐ์แก้ว Kanthana Ditkaew<sup>1,\*</sup>, ลภัสรดา พิชญาริธินาก

Laphatrada Pitchayatheeranart<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Ph.D., ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สาขาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนาตาก, จังหวัดตาก, ประเทศไทย

<sup>2</sup> Ph.D., ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สาขาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเลย, จังหวัดเลย, ประเทศไทย

<sup>1</sup> Ph.D. Assistant Professor in Accounting, Faculty of Business Administration and Liberal Arts,  
Rajamangala University of Technology Lanna Tak, Tak Province, Thailand

<sup>2</sup> Ph.D. Assistant Professor in Accounting, Faculty of Management Science, Loei Rajabhat University,  
Loei Province, Thailand

#### บทคัดย่อ

จรรยาบรรณเป็นข้อกำหนด ข้อระเบียบ รวมถึงหลักการของแนวปฏิบัติเกี่ยวกับความประพฤติที่พึงงาม ซึ่งกำหนดขึ้นเป็นมาตรฐานการปฏิบัติอย่างมีขอบเขตและชัดเจนของกลุ่มวิชาชีพหนึ่งๆ เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณ ชื่อเสียงและฐานะของสมาชิกในกลุ่มวิชาชีพนั้น สำหรับวิชาชีพบัญชีซึ่งถือเป็นวิชาชีพอิสระที่ให้ความสำคัญมากที่สุดกับจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพ เนื่องจากนักบัญชีจะต้องนำเสนอข้อมูลทางการเงินให้กับผู้ใช้ทั้งภายนอกและภายในองค์กร หากมองถึงข้อมูลทางบัญชีบริหารที่นำเสนอให้กับผู้บริหารและพนักงานภายในองค์กรนั้นเป็นการนำเสนอตามความต้องการของผู้ใช้เพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจในด้านต่างๆ ในรูปแบบและเนื้อหาเป็นไปในแบบที่ไม่ต้องตรงกับที่กฎหมายบังคับเหมือนกับการบัญชีการเงิน ดังนั้น จรรยาบรรณวิชาชีพสำหรับนักบัญชีบริหารจึงมีบทบาทสำหรับเป็นแนวทางการปฏิบัติตนในการทำงานเพื่อดำรงไว้ซึ่งศักดิ์ศรีในวิชาชีพบัญชี

\* E-mail address: dr.noon@rmutl.ac.th

**คำสำคัญ:** จรรยาบรรณ, นักบัญชีบริหาร, การนำเสนอข้อมูล

## ABSTRACT

A code of ethics is a set of rules, regulations, principles and guidelines of good conduct issued as a standard of practice for a particular professional group to maintain and encourage honor, reputation, and status of its members. For accountancy, it is an independent profession that totally emphasizes the importance of the code of ethics because accountants have to present financial data to users inside and outside the organization. In terms of managerial accounting, managerial accounting information submitted to executives and in-house staff is a data presentation based on user needs in order to take into account when making decisions. The form and content do not conform to the law as financial accounting does. Therefore, the code of ethics for managerial accountants has a crucial role as a practical guidance to maintain the dignity of accountancy.

**Keywords:** Code of Ethics, Managerial Accountants, Information Reporting

## บทนำ

การบัญชีมีบทบาทสำคัญต่อสังคม ในฐานะที่เป็นสาขาหนึ่งของเศรษฐกิจที่ให้สารสนเทศเกี่ยวกับการรายการทางการเงินของกิจการที่ช่วยให้ผู้ใช้สามารถตัดสินใจในการจัดสรรทรัพยากร หากสารสนเทศที่รายงานมีความน่าเชื่อถือและเป็นประโยชน์แล้ว ทรัพยากรที่มีจำกัดจะสามารถทำการจัดสรรในลักษณะที่เหมาะสม นอกจากนี้สารสนเทศทางบัญชีที่มีคุณภาพย่อมสามารถสะท้อนภาพเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจและสังสัญญาณเตือนภัยให้แก่ผู้ใช้สารสนเทศทางบัญชี ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าการบัญชี ถือเป็น “ภาษาของธุรกิจ” ที่ไม่ว่าจะเป็นใครในองค์กรธุรกิจหรือบุคคลทั่วไปควรต้องมีความรู้ความเข้าใจในสารสนเทศทางบัญชีเป็นอย่างดี เพื่อสามารถทำการตัดสินใจในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Efficiency) เพิ่มมูลค่าให้องค์กร (Value Added) และสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันทางธุรกิจ (Competitive Advantage) ทั้งนี้ การบัญชีบริหารเป็นศาสตร์หนึ่งของการบัญชีที่สำคัญซึ่งจัดเตรียมข้อมูลเพื่อตอบสนองความต้องการของฝ่ายบริหารตามโครงสร้างองค์กร ผู้บริหารเป็นผู้นำข้อมูลเหล่านั้นมาใช้ประโยชน์ในกระบวนการตัดสินใจเพื่อการวางแผน สั่งการ ควบคุม และประเมินผล ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการบัญชีบริหารนับว่ามีบทบาทสำคัญต่อการบริหารธุรกิจที่มีการแข่งขันกันมาก การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันได้เปลี่ยนแปลงไปจากธุรกิจแบบเดิม จากเดิมผู้ผลิตเป็นผู้กำหนดลักษณะคุณภาพ รวมทั้งของราคาของสินค้า แต่ในปัจจุบันลูกค้าหรือผู้บริโภคคือผู้ที่มี

กัญธนา ดิษฐ์แก้ว และ ลภัสรดา พิชญาริรนาถ

อำนาจในการกำหนดราคา คุณภาพสินค้าและบริการ รวมทั้งกลไกทางตลาด ทิศทางการดำเนินธุรกิจขึ้นอยู่กับความพอใจของลูกค้าหรือผู้บริโภค กิจกรรมต่างๆ จึงต้องปรับตัวเองให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงนั้นจึงจะสามารถอยู่รอด ประกอบกิจการเพื่อผลกำไรเป็นที่น่าพอใจและมีบทบาทในการช่วยเหลือสังคม การบัญชีบริหารเป็นเครื่องมือหนึ่งที่จะช่วยส่งเสริมให้การดำเนินธุรกิจให้สามารถบรรลุเป้าหมายของกิจการได้

นักบัญชีถือเป็นทรัพยากรมนุษย์ที่อยู่ในองค์กรซึ่งมีบทบาทหน้าที่สนับสนุนและนำพาองค์กรไปสู่จุดมุ่งหมาย (ณัฐชา วัฒนวิไล และ ภัสพร ตั้งใจกตัญญู, 2555) โดยเฉพาะการเป็นนักบัญชีบริหารในยุคศตวรรษที่ 21 นั้นต้องมีการปรับตัวให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอย่างรุนแรงทางเศรษฐกิจสังคมทั้งในและต่างประเทศ ต้องมีความรอบรู้ มีการพัฒนาตนเองให้มีความสามารถ มีสมรรถนะในการทำงาน เพิ่มขีดความสามารถในการในการแข่งขันที่สูงขึ้นรองรับสภาพการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงที่รุนแรงได้ (Zainuddin and Sulaiman, 2016; คำอุ่น เจริญยิ่ง และ อัครนันท์ คิตสม, 2556) ทั้งนี้ มารินทิพย์ คันธะมาลา และ ทวีศักดิ์ กิจเจริญ (2560) กล่าวว่า การที่องค์กรสามารถสร้างจุดแข็งและสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันขององค์กรขึ้นได้นั้นควรเริ่มต้นจากตัวทรัพยากรมนุษย์ที่อยู่ในองค์กร เนื่องจากบุคคลเหล่านี้จะสามารถสร้างผลตอบแทนที่ดีให้องค์กรในภาพรวมได้ ซึ่งรวมถึงนักบัญชีบริหารที่สามารถเป็นตัวแทนที่ดีการรักษาไว้ซึ่งความซื่อสัตย์สุจริตพร้อมกับการทำงานอย่างเต็มความสามารถตอบสนองการปฏิบัติงานในระดับกลยุทธ์ของบริษัท ดำเนินงานร่วมกับฝ่ายต่างๆ เพื่อบรรลุเป้าหมายขององค์กร โดยในงานวิจัยของ ศรีพร แดงเถินและคณะ (2558) กล่าวถึง หน้าที่ในระดับกลยุทธ์ที่จำเป็นต้องมีนั้นประกอบด้วย (1) การตระหนักรู้และความเข้าใจธุรกิจ ซึ่งเกี่ยวกับการเข้าใจในตัวชีวิตความสำเร็จของธุรกิจ ทั้งทางด้านการเงินและไม่ใช้ทางการเงิน (ลูกค้า วิเคราะห์คู่แข่ง) (2) การปฏิบัติงานจริงที่ดำเนินอยู่ (3) ด้านวัฒนธรรมการทำงาน (4) การจัดการการเปลี่ยนแปลง และ (5) สร้างความน่าเชื่อถือส่วนตัว ดังนั้น นักบัญชีบริหารสามารถประยุกต์แนวทางการปฏิบัติหน้าที่ระดับกลยุทธ์ 5 ประการดังที่กล่าวไปเพื่อการดำเนินงานร่วมกับฝ่ายอื่นและก้าวทันต่อการเปลี่ยนทางธุรกิจ โดยเฉพาะในประการที่ 5 ที่กล่าวถึงการสร้างความน่าเชื่อถือส่วนตัวนั้น นักบัญชีบริหารควรต้องยึดหลักจรรยาบรรณของนักบัญชีบริหารอย่างเคร่งครัดเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับตนเอง เพื่อนร่วมงาน และผู้บริหาร กล่าวได้ว่า องค์กรที่มีทั้งคนเก่งและคนดีจะสามารถส่งผลกระทบต่อกระบวนการทำงานในองค์กรไม่เกิดการสูญเปล่า สามารถเพิ่มความสำเร็จให้กับองค์กรธุรกิจอย่างสูงสุด ตลอดจนช่วยในสร้างชื่อเสียงให้กับองค์กรในด้านความรับผิดชอบต่อสังคมดังที่ พิชญากร กุญชรินทร์ (2559) ได้กล่าวถึง ความรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจ (Corporate Social Responsibility: CSR) ว่าเป็นการยกระดับความรับผิดชอบต่อสังคมในด้านการตลาดที่มีข้อปฏิบัติ 3 ประการ ได้แก่ (1) สังคมต้องใช้กฎเกณฑ์กำหนดลงไปให้ชัดเจนที่สุดเท่าที่จะทำได้ว่าธุรกิจต้องปฏิบัติเช่นใดจึงจะถือว่าผิดกฎหมาย (2) บริษัทต้องยอมรับและเผยแพร่จรรยาบรรณ สร้างจรรยาบรรณวิชาชีพเอาไว้เป็นประเพณีของบริษัท และ (3) ต้องมีความเกรงกลัวต่อบาป ซึ่งทั้ง 3 ข้อนี้เป็นการคำนึงถึงผู้บริโภค รวมถึงผู้ที่อยู่นอกองค์กรด้วยเช่น รัฐบาล และนักลงทุน ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลสำหรับผู้บริหารในองค์กรและบุคคลภายนอกองค์กรต้องคำนึงการรายงานข้อมูลตามข้อเท็จจริง ถึงแม้สิ่งที่ผู้บริหารต้องการสูงสุดคือกำไรเพื่อนำเสนอกับบุคคลภายนอกสำหรับภาพลักษณ์ที่ดีก็ตาม ดังนั้นบทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นแนวทางให้นัก

บัญชีบริหารได้ทราบถึงแนวทางปฏิบัติในจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีบริหารที่ควรมีเพื่อดำรงไว้ซึ่งศักดิ์ศรีแห่งวิชาชีพบัญชีในการนำเสนอข้อมูลสารสนเทศให้กับผู้บริหารในการนำไปใช้ประโยชน์สำหรับการดำเนินงานในองค์กรได้บรรลุเป้าหมายสูงสุดสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างยั่งยืนให้กับองค์กร

## ทฤษฎีและกรอบแนวคิด

### 1. แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีบริหาร

การบัญชีบริหารเป็นศาสตร์หนึ่งของการบัญชีเพื่อตอบสนองความต้องการของฝ่ายบริหารในองค์กร ซึ่งความหมายของคำว่า “การบัญชี (Accounting)” หมายถึง กระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินอย่างเป็นระบบ โดยเริ่มจากการจดบันทึก จำแนก จัดหมวดหมู่รายการ และสรุปผลเพื่อจัดทำได้ออกมาเป็นรายงานทางการเงินที่แสดงฐานะทางการเงิน และผลการดำเนินงาน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อผู้นำรายงานทางการเงินไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ในส่วนของการบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) เป็นการบัญชีสาขาหนึ่งที่มีรูปแบบเพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารในระดับต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการวางแผน ควบคุมและการตัดสินใจในการดำเนินงาน (สภาวิชาชีพบัญชี อ้างถึง ลำไย มากเจริญ, 2551: 2) และมีความหมายที่แตกต่างจากความหมายของการบัญชีโดยทั่วไปคือ การบัญชีบริหารเป็นการนำเสนอข้อมูลทางบัญชีเพื่อให้ผู้บริหารได้นำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจและวางแผนเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจ (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2549: 12) นอกจากนี้ วิริยา ปานปรุ่ง (2550: 2) ได้ให้ความหมายว่า การบัญชีบริหาร หมายถึง การจดบันทึกข้อมูลเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ โดยใช้ฐานข้อมูลทางการบัญชีเกี่ยวกับบัญชีการเงินแต่มีรายละเอียดมากกว่า เป็นการนำเสนอข้อมูลในอดีตรวมทั้งข้อมูลที่เกิดการณ์ในอนาคตด้วย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเสนอต่อผู้บริหารตามความต้องการในแต่ละระดับเพื่อการวางแผน ควบคุมและตัดสินใจในประเด็นต่างๆที่เกิดขึ้นอย่างเหมาะสม ทันต่อเวลา ข้อมูลที่ได้อาจไม่ได้ยึดแนวคิดตามมาตรฐานการบัญชีทั้งหมด ขึ้นอยู่กับความต้องการของฝ่ายบริหารเพื่อช่วยให้การบริหารงานมีประสิทธิภาพประสิทธิผล ทั้งนี้การบัญชีบริหาร อาจเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า เป็นการบัญชีเพื่อการจัดการ เนื่องจากเป็นการจัดทำและนำเสนอข้อมูลทางการบัญชีแก่ผู้บริหารและพนักงานภายในองค์กรธุรกิจเพื่อใช้ในการบริหาร การวางแผน การควบคุม และการตัดสินใจ (ลำไย มากเจริญ, 2551: 2) ได้อย่างเหมาะสมและทันต่อเวลาโดยจะนำข้อมูลในเชิงวิเคราะห์เฉพาะส่วนภายในองค์กรธุรกิจที่ผู้บริหารให้ความสนใจในขณะนั้น ดังนั้นข้อมูลที่ได้จึงอาจไม่ได้ยึดแนวคิดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ใช้ในส่วนของการจัดทำบัญชีการเงินทั้งหมด (เบญจมาศ อภิสิทธิ์วิญญู, 2555: 10)

นอกจากนี้ กชกร เฉลิมกาญจนา (2557: 2) ได้ให้ความหมายว่า การบัญชีบริหาร หมายถึง กระบวนการทางบัญชีที่พัฒนาขึ้นเพื่อใช้สำหรับฝ่ายบริหารภายในกิจการซึ่งเป็นกระบวนการในการกำหนด การวัดค่า การรวบรวม การวิเคราะห์การจัดเตรียม การคำนวณ การแสดงรูปภาพหรือแผนภูมิ และการสื่อสารข้อมูลที่ช่วยฝ่ายบริหารในการวางแผนให้สามารถดำเนินงานและควบคุมเพื่อให้บรรลุ

วัตถุประสงค์ของกิจการอันก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการใช้ทรัพยากรของกิจการ และรัตนาวงศ์รัศมีเดือน (2558: 1-9) ได้ให้ความหมายว่า การบัญชีเพื่อการจัดการ เป็นกระบวนการในการจัดทำข้อมูลที่เกิดขึ้นแล้ว และคาดว่าจะเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลเป็นจำนวนเงิน หรือข้อมูลที่มีใช้จำนวนเงินเพื่อช่วยให้ผู้บริหารที่ทำหน้าที่ต่าง ๆ กันในแต่ละองค์การสามารถใช้ข้อมูลที่เหมาะสม และทันเวลาในการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจบริหารองค์การอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

จากที่กล่าวมาข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) หมายถึง กระบวนการทางการบัญชีที่เริ่มจากการจดบันทึก จำแนก จัดหมวดหมู่รายการทั้งรายการที่เป็นตัวเงิน และไม่เป็นตัวเงิน และสรุปผลเพื่อออกมาเป็นข้อมูลทางการเงินที่เกิดขึ้นแล้วในอดีตหรืออาจเป็นข้อมูลทางการเงินที่ได้จากการประมาณการหรือพยากรณ์ว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต โดยลักษณะของข้อมูลนั้นขึ้นอยู่กับความต้องการของฝ่ายบริหาร ยืดหยุ่นตามความต้องการของผู้ใช้ รวมถึงรูปแบบของการนำเสนอที่เข้าใจง่ายในรูปของกราฟหรือแผนภูมิ เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์สำหรับผู้บริหารและพนักงานในองค์กรนำไปใช้ในการวางแผน การควบคุม และการตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง เหมาะสม ทันต่อเวลาสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่สูงสุดขององค์กรได้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าการบัญชีการเงินเน้นเรื่องของกาแนะนำเสนอที่มีรูปแบบตามกฎหมายกำหนด ส่วนการบัญชีบริหารจะนำเสนอข้อมูลภายในองค์กรไม่มีรูปแบบที่กำหนด

## 2. แนวคิดเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพนักบัญชีบริหารกับการนำเสนอข้อมูล

จรรยาบรรณเป็นสิ่งสำคัญเพื่อควบคุมองค์กรและบุคลากรในองค์กร พนักงานขององค์กรนั้นควรต้องมีหลักจรรยาบรรณของแต่ละบุคคลและแต่ละบุคคลในองค์การต้องมีความรับผิดชอบในสวัสดิภาพของผู้อื่นด้วย เช่นเดียวกับที่ผู้จัดการขององค์การต้องตัดสินใจอย่างยุติธรรมในเรื่องของพนักงานอย่างไรก็ตาม ไม่ว่าจะบุคลากรหรือองค์การระดับใดก็ตามต้องมีจรรยาบรรณที่ครอบคลุมครบถ้วนและมีอยู่จริง จรรยาบรรณเกิดจากการเคารพกฎเกณฑ์ของสังคมซึ่งกันและกันของบุคคล รวมถึงความซื่อสัตย์ เช่น การกระทำของมนุษย์ เช่น การกระทำของมนุษย์มักถูกกำหนดด้วยขอบเขตตามกฎหมาย ทั้งนี้ คำว่าจรรยาบรรณ คือ ประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบอาชีพการงานแต่ละอย่างกำหนดขึ้น เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณ ชื่อเสียงและฐานะของสมาชิกอาจเขียนเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้ (พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525, 2538: 216) ซึ่งมีความหมายแคบกว่าศีลธรรมของสังคมหรือประชาชนโดยทั่วไป (Morality) รวมถึงข้อความที่เป็นทางการที่ทำหน้าที่เป็นแนวทางว่าบุคคลภายในองค์กรหนึ่ง ๆ จะประพฤติและตัดสินใจเช่นไรในทางจริยธรรม และเป็นหลักการหรือแนวปฏิบัติของบุคคลซึ่งประกอบอาชีพต่าง ๆ โดยแนวทางหรือหลักการนั้นเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปในวงการวิชาชีพว่าเป็นข้อกำหนดทางศีลธรรมหรือจริยธรรมของวิชาชีพที่ส่งเสริมเกียรติคุณชื่อเสียงและฐานะของสมาชิกในกลุ่มนั้น (Good, 1973: 440) ทั้งนี้คณะอนุกรรมการกำหนดจรรยาบรรณ (อ้างถึงใน นวพร ชูเปี้ยเต็ง และ วิฑิตาภรณ์ สินจรรยาศักดิ์, 2559) ได้กล่าวถึงจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพว่าเป็นสิ่งที่กำหนดความประพฤติและวิธีการของผู้ประกอบวิชาชีพที่ต้องยึดถือเพื่อดำรงไว้ซึ่งความเชื่อมั่นจากผู้รับบริการ และผลงานที่มีชื่อเสียง ดังนั้นสรุปได้ว่า จรรยาบรรณ หมายถึง ข้อกำหนด ข้อระเบียบ รวมถึงหลักการของแนวปฏิบัติเกี่ยวกับความประพฤติที่พึงงาม ซึ่งกำหนดขึ้นเป็นมาตรฐานการปฏิบัติ

อย่างมีขอบเขตและชัดเจนของกลุ่มวิชาชีพหนึ่ง ๆ เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณ ชื่อเสียงและฐานะของสมาชิกในกลุ่มวิชาชีพนั้น ซึ่งอาจจะเขียนขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้ ทั้งนี้คำว่า จรรยาบรรณ สามารถเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “จรรยาบรรณวิชาชีพ”

จรรยาบรรณวิชาชีพมีความแตกต่างจากกฎหมายที่บังคับสำหรับในวิชาชีพนั้น ในการกำหนดร่างจรรยาบรรณวิชาชีพต้องกระทำด้วยความสมัครใจของสมาชิกในกลุ่มวิชาชีพด้วยหลักการที่เป็นข้อควรประพฤติปฏิบัติเมื่อต้องอยู่ในอาชีพใด เพื่อธำรงรักษาไว้ซึ่งเกียรติ ศักดิ์ศรี คุณค่าและสถานภาพของบุคคลในอาชีพนั้น จึงกล่าวได้ว่าหลักจรรยาบรรณถือว่ามีความจำเป็นและสำคัญต่อวิชาชีพดังนี้

1. มีความสำคัญในด้านการควบคุมมาตรฐาน ประกันคุณภาพ และปริมาณที่ถูกต้องในการประกอบอาชีพเกี่ยวกับการผลิตและการค้า
2. มีความสำคัญต่อการควบคุมจริยธรรม และส่งเสริมจริยธรรมของผู้ประกอบการ
3. มีความสำคัญในการส่งเสริมมาตรฐานทั้งด้านคุณภาพและปริมาณที่ดี มีคุณค่า รวมถึงการเผยแพร่ให้เป็นที่ยอมรับ และน่าเชื่อถือ
4. มีความสำคัญต่อการลดปัญหาอาชญากรรม ลดปัญหาการคดโกง ฉ้อฉล เอาเปรียบ
5. มีความสำคัญต่อภาพพจน์ที่ดีของผู้ประกอบวิชาชีพนั้น
6. มีความสำคัญต่อการดำเนินชีวิต พินิจพิเคราะห์ทางกฎหมายสำหรับผู้ประกอบอาชีพให้เป็นไปตามธรรมเนียมคลองธรรม

สำหรับวิชาชีพบัญชีซึ่งถือเป็นวิชาชีพอิสระที่ให้ความสำคัญมากที่สุดกับจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพ เนื่องจากนักบัญชีจะต้องนำเสนอข้อมูลทางการเงินให้กับผู้ใช้ทั้งภายนอกและภายในองค์กร หากมองถึงข้อมูลทางบัญชีบริหารที่นำเสนอให้กับผู้บริหารและพนักงานภายในองค์กรนั้นเป็นการนำเสนอตามความต้องการของผู้ใช้เพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจในด้านต่างๆ ในรูปแบบและเนื้อหาเป็นไปในแบบที่ไม่ต้องตรงกับที่กฎหมายบังคับเหมือนกับการบัญชีการเงิน อีกทั้งประเทศไทยยังไม่มี การทดสอบความรู้และความพร้อมเพื่อขึ้นทะเบียนเป็นนักบัญชีบริหารรับรอง (Certified Management Accountant: CMA) เหมือนกับประเทศอื่น ดังนั้น นักบัญชีบริหารจึงต้องมีการรักษาไว้ซึ่งจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีอันสูงสุด คำนี้ถึงการเก็บรักษาความลับของข้อมูล การนำเสนอข้อมูลที่ต้อง มีความซื่อสัตย์สุจริต ไม่กระทำการที่ขัดต่อมาตรฐานการบัญชีหรือมองข้ามความรับผิดชอบต่อข้อกำหนดจากการกระทำของผู้อื่นในองค์กร

การพิจารณาถึงความสำคัญในจรรยาบรรณของนักบัญชีบริหาร ในประเทศสหรัฐอเมริกา องค์กรทางวิชาชีพบัญชีที่ได้นำมาตราฐานต่างๆ มาใช้ในการกำหนดจริยธรรมของนักบัญชีบริหาร การประพฤติตามเกณฑ์นี้อย่างเคร่งครัดย่อมนำไปสู่ความสำเร็จของนักบัญชีบริหาร คือ สมาคมนักบัญชีบริหาร (Institute of Management Accountants: IMA) ซึ่งเป็นองค์กรวิชาชีพนักบัญชีบริหารที่ใหญ่ที่สุด มีหน้าที่หลักในการจัดการและกำหนดคุณสมบัติของนักบัญชีบริหาร รวมถึงทำการทดสอบให้กับนักบัญชีเพื่อขึ้นทะเบียนเป็นนักบัญชีบริหารรับรอง (Certified Management Accountant: CMA) และได้กำหนดว่าในปฏิบัติงานวิชาชีพทางบัญชีบริหารนั้นต้องมีหลักการพื้นฐานในเรื่องคุณธรรม จริยธรรมที่นักบัญชีบริหารควรตระหนักถึง ซึ่งประกอบด้วยการทำงานด้วยความซื่อสัตย์ สุจริต ความยุติธรรม การนำเสนอข้อมูลต้องไม่ลำเอียง และความรับผิดชอบต่อหน้าที่ นอกจากนี้สมาคมนักบัญชี ภาควิชาการ คณาจารย์ และ ภาควิชาการ คณาจารย์

บริหารได้กำหนดมาตรฐานเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานวิชาชีพของนักบัญชีบริหาร ประกอบด้วย 4 ด้าน ได้แก่

1. ความสามารถที่เพียงพอ (Competence) นักบัญชีบริหารต้องมีความรู้ ความสามารถ และทักษะทางบัญชีบริหารอย่างเพียงพอต่อการปฏิบัติงาน รวมถึงต้องมีการแสวงหาความรู้เพิ่มเติมในศาสตร์นอกเหนือจากบัญชีบริหาร มีการพัฒนาตนเอง เข้ารับการฝึกอบรม ต้องมีการติดตามข้อมูลข่าวสาร กฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ และมาตรฐานทางบัญชีอย่างสม่ำเสมอ เพื่อช่วยในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินให้กับผู้บริหารได้อย่างครบถ้วน ถูกต้อง ชัดเจน ทันต่อเวลาในการตัดสินใจ

2. รักษาความลับ (Confidentiality) เนื่องจากข้อมูลภายในขององค์กรมีความสำคัญอย่างมาก ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลใดๆก็ตาม ซึ่งหากข้อมูลบางอย่างมีการถูกเปิดเผยนอกองค์กรอาจจะได้รับความเสียหายอย่างร้ายแรง ดังนั้น นักบัญชีบริหารต้องมีการเก็บรักษาความลับข้อมูลขององค์กรเป็นอย่างดี เว้นแต่ข้อมูลนั้นมีการอนุญาตให้เปิดเผยได้หรือเป็นเรื่องที่กฎหมายกำหนดว่าต้องทำการเปิดเผยให้สาธารณชนต้องทราบ ทั้งนี้หากข้อมูลมีการอนุญาตให้เปิดเผยได้ นักบัญชีบริหารก็ต้องพิจารณาอย่างถี่ถ้วนและรอบคอบว่าต้องเปิดเผยให้กับใครได้บ้างและข้อมูลนั้นเปิดได้ถึงระดับใด

3. ความซื่อสัตย์ (Integrity) นักบัญชีบริหารต้องปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริตต่อหน้าทีและวิชาชีพ ต้องปราศจากการขัดแย้งในเรื่องผลประโยชน์ (Conflicts of Interest) ไม่รับผลประโยชน์หรือทรัพย์สินที่จะก่อให้เกิดการกระทบต่อวิชาชีพ

4. มีความเป็นกลาง (Credibility) นักบัญชีบริหารต้องนำเสนอข้อมูลด้วยความเป็นกลางและยุติธรรม ต้องไม่มีความลำเอียงหรือไม่มีอคติในการนำเสนอข้อมูลนั้น รวมถึงทำการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกับการตัดสินใจ ถูกต้อง เชื่อถือได้ ตั้งอยู่บนความเป็นเหตุเป็นผล เพื่อประโยชน์ต่อการตัดสินใจให้กับผู้ใช้ในด้านต่างๆ

สำหรับประเทศไทยนั้น ถึงแม้จะยังไม่มีข้อกำหนดหรือการตั้งองค์กรที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีบริหารโดยตรง นักบัญชีบริหารควรตระหนักถึงคุณสมบัติเฉพาะและยึดหลักการนำเสนอข้อมูลจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ที่ได้กำหนดข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 เพื่อเป็นหลักการพื้นฐาน แนวทางในการส่งเสริมพัฒนาและกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีบริหารได้ถูกต้องตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งหลักการพื้นฐานที่กล่าวถึงมี 6 หลักการ ได้แก่

หลักการพื้นฐานข้อที่ 1 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต

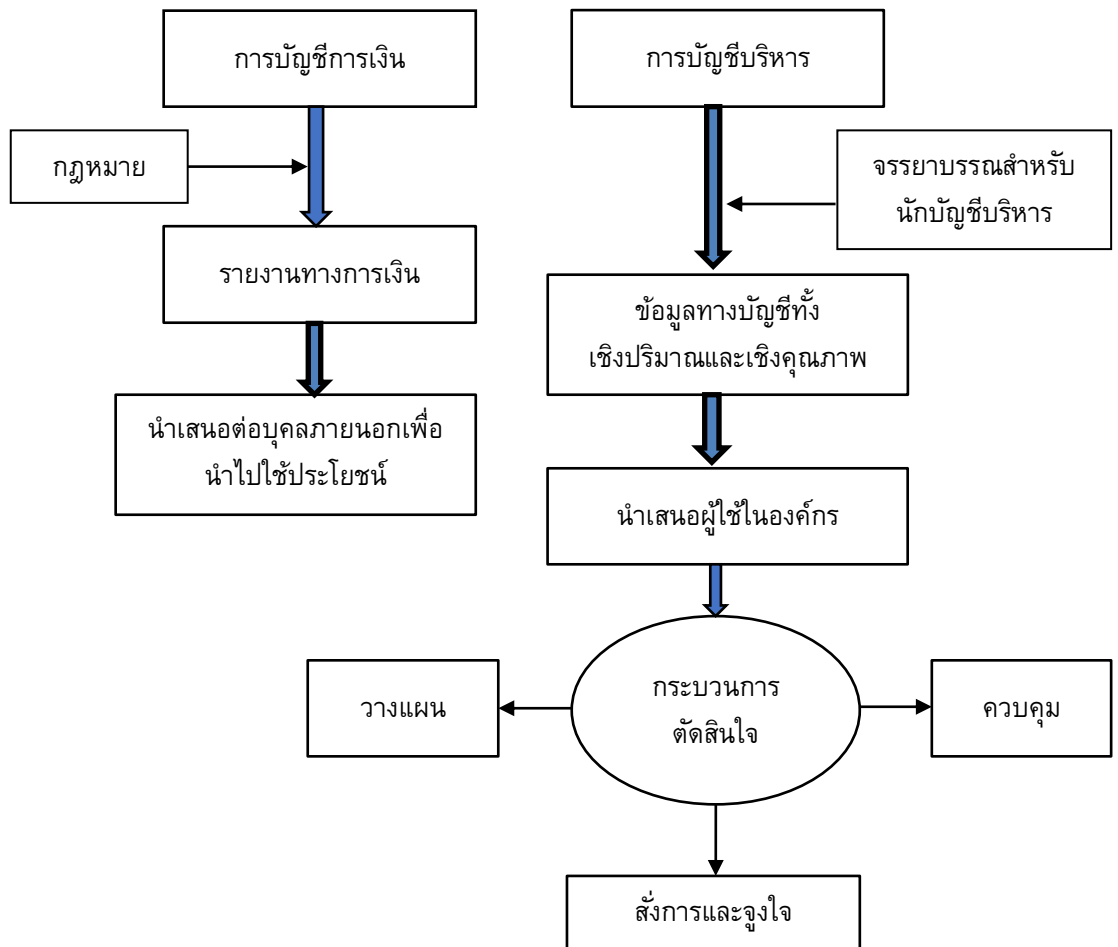
หลักการพื้นฐานข้อที่ 2 ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

หลักการพื้นฐานข้อที่ 3 การรักษาความลับ

หลักการพื้นฐานข้อที่ 4 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ

หลักการพื้นฐานข้อที่ 5 ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

หลักการพื้นฐานข้อที่ 6 ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป



รูปที่ 1: แสดงจรรยาบรรณในวิชาชีพบัญชีบริหารเพื่อการนำเสนอข้อมูลทางบัญชี

### 3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับจรรยาบรรณวิชาชีพนักบัญชี

นักบัญชีถือเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญอย่างมากต่อการนำเสนอข้อมูลทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน โดยเฉพาะข้อมูลทางการเงินในรูปแบบของงบการเงินที่ผู้ใช้คาดหวังที่จะได้เห็นถึงผลการดำเนินงานขององค์กรที่ดีมากกว่าการเห็นถึงผลขาดทุนจากการดำเนินงาน การนำเสนอข้อมูลต้องมีความถูกต้องสมบูรณ์ตามความเป็นจริง และต้องมีความเท่าเทียมในการนำเสนอข้อมูลระหว่างผู้มีส่วนได้เสียที่ทราบข้อมูลทางการเงินเหมือนกัน ไม่มีใครได้รับมากกว่าหรือน้อยกว่า ดังนั้นความรับผิดชอบและการตระหนักถึงจรรยาบรรณในการนำเสนอข้อมูลของนักบัญชีจึงมีความสำคัญยิ่ง (Abreu, 2015) หากนักบัญชีผิดในเรื่องของจรรยาบรรณหรือการละเว้นการนำเสนอข้อมูลจะมีผลต่อความเสียหายขององค์กร เช่น การที่นักบัญชีขาดความรับผิดชอบ ขาดความเอาใจใส่ ไม่ใส่ใจต่องานที่รับทำไว้ทั้งต่อผู้รับบริการและการละทิ้งงานไม่จัดทำและนำเสนอข้อมูลตามที่ตกลงทำให้บริษัทต้องเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมในการดำเนินการหาข้อมูลใหม่หรือว่าจ้างผู้ทำบัญชีรายใหม่ หรือแม้แต่การนำเสนอไม่ครบถ้วน



ทำการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี เพิ่มค่าใช้จ่ายในส่วนของต้นทุนเพื่อนำเสนองบการเงินต่อสรรพากรให้การเสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง รวมถึงบริษัทที่จ่ายค่าตอบแทนให้กับผู้บริหารโดยพิจารณาจากผลการดำเนินงานของกิจการ กรณีนี้จะสร้างแรงจูงใจให้ผู้บริหารมีแนวโน้มในการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี ทั้งนี้ วรวิทย์ เพ็ชรรัตน์ (2561) ได้ศึกษาพฤติกรรมการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีและปัจจัยที่เกี่ยวข้องที่แบ่งเป็น 3 กลุ่มคือ ปัจจัยระดับองค์กร ปัจจัยสถาบัน และปัจจัยทางวัฒนธรรม ในการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีสามารถทำได้ 2 ลักษณะคือ ใช้วิธีทางบัญชี และใช้วิธีการปรับแต่งกำไรโดยการปรับเปลี่ยนรายการทางธุรกิจต่างๆ เช่นการลดค่าใช้จ่าย เพื่อเพิ่มผลกำไร ซึ่งในลักษณะการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีในลักษณะที่สองนี้จะมีส่วนเกี่ยวข้องกับนักบัญชีบริหารได้ เช่นในเรื่องของต้นทุนต่างๆ ส่วนแรงจูงใจที่ก่อให้เกิดการทุจริตผิดจรรยาบรรณนั้น วิฑิตาภรณ์ สินจัญญ์ศักดิ์ (2556) นั้นกล่าวว่าเกิดจาก 3 ปัจจัยได้แก่ ปัจจัยในเรื่องของโอกาส ปัจจัยในส่วนของแรงกดดัน ความกดดันนี้เป็นประเด็นสำคัญที่จะส่งผลให้ตัวนักบัญชีเกิดการนำเสนอข้อมูลที่ไม่ตรงกับความเป็นจริง และอีกปัจจัยหนึ่งคือความมีเหตุมีผลที่เข้าข้างตนเองในการแสวงหาผลประโยชน์ให้กับตนเองจึงทำให้ส่งผลต่อการนำเสนอข้อมูลที่เป็นเท็จ การไม่ตอบสนองต่อการขอข้อมูลจากบุคคลต่างๆ เป็นต้น ส่งผลต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับหลายๆ บริษัทดังเช่นที่เป็นข่าวใหญ่คือบริษัทเอ็นรอน ซึ่งเป็นบริษัทในกลุ่มธุรกิจพลังงานขนาดใหญ่ของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการดำเนินการตกแต่งตัวเลขและบิดเบือนข้อมูลที่เป็นเท็จสร้างรายการเท็จเพื่อการบันทึกบัญชีส่งผลทำให้ผู้ใช้ข้อมูลไม่ได้รับข้อมูลที่ควรได้รับและไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ สุดท้ายบริษัทต้องล้มละลายไป กรณีศึกษานี้เป็นที่น่าสนใจสำหรับนักวิชาการ และนักบัญชีเป็นอย่างมากจนเป็นที่รู้จักกันในคำว่า “Earning Management” (การตกแต่งตัวเลขทางบัญชี) ส่วนในประเทศไทยเองก็มีชาวบริษัทที่ตกแต่งตัวเลขทางบัญชี นำเสนอและบิดเบือนข้อมูลกันอยู่มากมายเช่น ช่วงปี พ.ศ. 2560 บริษัท กรู๊ปปลิส จำกัด (มหาชน) (หรือ GL) โดยการอำพรางข้อมูลและทำธุรกรรมอำพรางผ่านบริษัทที่เกี่ยวข้องในต่างประเทศทำให้ผู้ใช้ข้อมูลงบการเงินเข้าใจในผลประกอบการสูงเกินกว่าความเป็นจริง อีกกรณีศึกษาหนึ่งคือกรณีที่บริษัทบิดเบือนข้อมูลโดยที่มุ่งหวังประโยชน์ไปที่การเสียภาษีจากการเสนอข้อมูลที่เป็นเท็จ สร้างรายการที่เป็นรายจ่าย จงใจสร้างรายจ่ายที่เกินความเป็นจริงเพื่อแสดงให้เห็นการลดทอนกำไร ส่งผลให้การประหยัดภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ

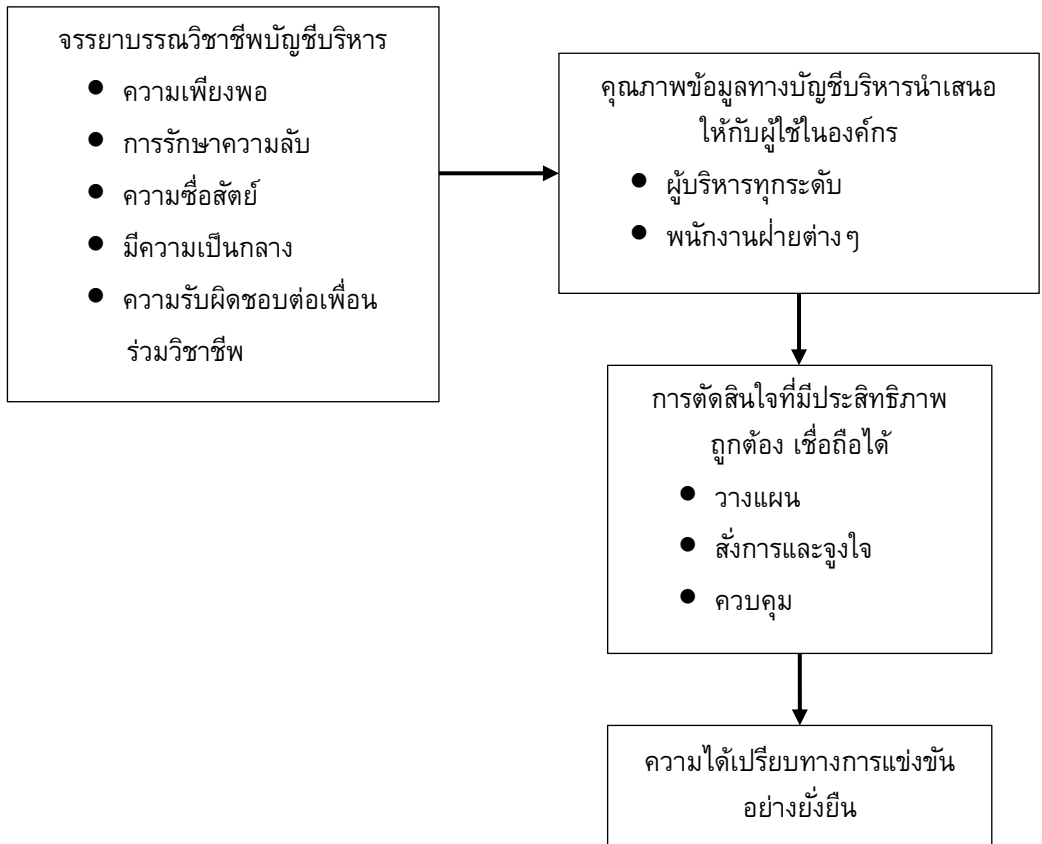
ดังนั้นความสำคัญในการกำหนดเรื่องของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีบริหารของประเทศไทยต้องนำหลักการของสมาคมนักบัญชีบริหาร (Institute of Management Accountants: IMA) ประเทศสหรัฐอเมริกามาประยุกต์เพื่อกำหนดการปฏิบัติงานวิชาชีพทางบัญชีบริหารตามหลักการพื้นฐานในเรื่องคุณธรรม จริยธรรมที่นักบัญชีบริหารควรตระหนัก ดังที่ Zainuddin and Sulaiman (2016) ได้กล่าวถึงนักบัญชีในศตวรรษที่ 21 ว่าต้องเป็นนักบัญชีที่มีความเก่งแบบผสมผสาน (Hybrid Accountants) ที่ต้องเผชิญกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วทั้งปัจจัยภายในและภายนอก ดังนั้นบัญชีจะต้องรับกับความเปลี่ยนแปลงต่างๆ ให้ได้ ซึ่งแน่นอนว่าการนำเสนอข้อมูล กระบวนการธุรกิจที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาองค์กรที่นักบัญชีบริหารต้องนำเสนอจะต้องเกิดการปรับตัวตามที่สมาคมนักบัญชีบริหารได้กำหนดมาตรฐานเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานวิชาชีพของนักบัญชีบริหาร เพื่อให้ข้อมูลที่เสนอต่อผู้บริหารมีความถูกต้อง ชัดเจน น่าเชื่อถือ โดยในงานวิจัยของ วิฑิตาภรณ์

มาก และ รติกร บุญสวาท (2558) กล่าวถึงความรู้ความสามารถของนักบัญชีในด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ ความรู้ทางวิชาชีพ และทักษะวิชาชีพว่าส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของ SMEs ซึ่งรายงานทางการเงินถือเป็นข้อมูลที่นำเสนอให้กับบุคคลภายนอกที่สำคัญ การที่จะมีรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพได้นั้น จุดเริ่มต้นจากการที่รวบรวมข้อมูลภายในองค์กรที่เป็นประโยชน์ นำเชื่อถือก่อนออกเป็นรายงานทางการเงิน ซึ่งเหล่านี้เป็นหน้าที่ของนักบัญชีบริหาร และในงานของ สุมินทร เป้าธรรม และ ดวงฤดี ภู (2559) กล่าวว่าจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันมีความสำคัญมาก เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการกำกับดูแลองค์กรเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับสาธารณชนว่าการบริหารงานนั้นเป็นไปตามมาตรฐาน มีความโปร่งใส และสามารถตรวจสอบได้นั่นเอง นอกจากนี้ในองค์กรภาครัฐอย่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ให้ความสำคัญทางทักษะวิชาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของบุคลากรในองค์กรโดย ณิชชา อาแล และ จิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์ (2560) กล่าวว่า ทักษะวิชาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพเป็นสิ่งสำคัญที่สามารถทำให้องค์กรหรือกิจการประสบความสำเร็จ ซึ่งบุคลากรต้องมีความรู้ความสามารถ มีทักษะทางวิชาชีพทางด้านบัญชีและความชำนาญในการปฏิบัติงานอื่นๆ ที่สะท้อนให้เห็นความรู้ความสามารถการจัดทำบัญชีรวมถึงการนำเสนอข้อมูลให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพเพื่อตอบสนองนโยบายองค์กร ผู้บริหารหรือหัวหน้างานในหน่วยงาน ดังนั้นในองค์กรไม่ว่าจะเป็นภาครัฐหรือภาคเอกชนมุ่งเน้นและให้ความสำคัญถึงบุคลากรที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือและสร้างประโยชน์ให้กับองค์กรทั้งภายในและภายนอก ซึ่งอนาคตข้างหน้าในประเทศไทยจะต้องมีการขึ้นทะเบียนสำหรับนักบัญชีบริหารรับอนุญาตเพื่อเป็นการส่งเสริม สนับสนุน สร้างความมั่นใจให้กับผู้ใช้ข้อมูลทางการบัญชีในองค์กรและสร้างชื่อเสียงในทางที่ดีต่อวิชาชีพทางบัญชี

## อภิปรายและสรุป

จากทฤษฎีดังกล่าวข้างต้นสามารถสร้างให้เกิดกรอบแนวคิดดังรูปที่ 1 และ 2 เพื่อนำพาองค์กรไปสู่ความสำเร็จอย่างยั่งยืน จากการให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณวิชาชีพสำหรับนักบัญชีบริหารในการนำเสนอข้อมูลโดยกรอบแนวคิดที่ 1 จะเห็นได้ว่าภายใต้การนำเสนอข้อมูลทางบัญชีบริหารไม่มีกฎหมายกำหนดเหมือนทางบัญชีการเงินเนื่องจากการบัญชีบริหารมีการนำเสนอข้อมูลสารสนเทศตามความต้องการของผู้ใช้เพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจในด้านต่างๆ ในรูปแบบและเนื้อหาเป็นไปในแบบที่ไม่ต้องตรงกับที่กฎหมายบังคับเหมือนกับการบัญชีการเงิน โดยเนื้อหาสาระของการนำเสนอข้อมูลสารสนเทศทางบัญชีบริหารที่มีการยึดหลักการนำเสนอด้วย “จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีบริหาร” โดยเริ่มจากการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและการมีความสามารถที่เพียงพอ การเพิ่มทักษะความรู้ให้กับตนเองตามที่มาตรฐานกำหนดเพื่อการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องเชื่อถือได้ ทันทต่อเหตุการณ์ที่ผู้บริหารสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้ เนื่องจากภารกิจหลักของผู้บริหารคือการตัดสินใจ การตัดสินใจจะส่งผลต่อนโยบายและแผนการดำเนินงาน (สุกกิจ ศรีปัดดา, 2555) รวมถึงเมื่อมีการบริหารจัดการข้อมูลที่ดีมีประสิทธิภาพ ตรงตามความเป็นจริงจะช่วยบริหารจัดการองค์กร และสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน(Competitive Advantage) (ปารีชาติ เขพิทักษ์ และ วีระวัฒน์ จันทร์ภูธนา ดิษฐ์แก้ว และ ลภัสรดา พิษณุธีรนาถ

ทีก, 2559) การมีข้อมูลที่มีคุณภาพเพื่อใช้ให้เกิดประโยชน์ จะต้องมีการเชื่อมโยงผู้ปฏิบัติงาน และองค์ความรู้ภายในและภายนอกองค์กรเข้าด้วยกัน กำหนดเป้าหมายและกระตุ้นให้แต่ละส่วนเกิดความมุ่งมั่นที่จะทำงาน เพื่อเป้าหมายเดียวกัน และในกระแสของการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงที่รวดเร็ว นั้น การได้รับข้อมูลทางบัญชีบริหารเพื่อสร้างนวัตกรรมทางการบริหารองค์กรถือเป็นเครื่องมือที่สำคัญ ในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันและก้าวขึ้นมาเป็นผู้นำตลาดได้ ประเด็นถัดมาคือ การรักษาความลับ เนื่องจากการบัญชีบริหารเข้ามามีบทบาทสำคัญในเรื่องของระบบการผลิต ต้นทุนการผลิต งบประมาณและการวางแผนงานต่างๆ เพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้าที่สูงที่สุด เหล่านี้เป็นข้อมูลที่สำคัญขององค์กรที่นักบัญชีบริหารนำเสนอข้อมูลตามสิทธิหรือหน้าที่เท่านั้นหรือในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ไม่นำข้อมูลที่สำคัญเหล่านี้ไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้อง โดย สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ (2554) กล่าวถึงความสำคัญในการรักษาความลับขององค์กรและวิธีการที่ให้พนักงานต้องลงรายมือชื่อเพื่อรับทราบกฎเกณฑ์เงื่อนไขสำหรับการรักษาความลับขององค์กร นอกจากนี้ (3) ความซื่อสัตย์ในการปฏิบัติงานที่ต้องไม่มีเรื่องผลประโยชน์ทับซ้อนเข้ามาเกี่ยวข้อง สำหรับจรรยาบรรณในส่วนนี้เน้นที่นักบัญชีบริหารจะต้องนำเสนอข้อมูลที่ไม่ได้มีผลต่อการบริหารกำไรของผู้บริหาร โดย Jiraporn *et al.*, (2008) กล่าวถึงวิธีการบริหารกำไรของผู้บริหารในลักษณะของการสร้างรายการทางธุรกิจเพื่อให้เกิดการบรรลุเป้าหมายของกำไร ข้อมูลเหล่านี้ที่นักบัญชีบริหารต้องพิจารณาหาวิธีการในการเตรียมนำเสนอให้กับผู้บริหารว่าควรหลีกเลี่ยงอย่างไร ในอีกมุมมองหนึ่งนักบัญชีบริหารต้องนำเสนอข้อมูลที่ตรงกับความเป็นจริง เช่น การรายงานยอดขายของฝ่ายการตลาด ต้องไม่มีเรื่องผลประโยชน์ส่วนตัว หรือใช้ความคุ้นเคยเป็นการส่วนตัวเพื่อบิดเบือนข้อมูลที่นำเสนอให้กับผู้บริหาร และจรรยาบรรณที่ (4) คือความเป็นกลาง มุ่งมั่นปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส ความเป็นอิสระ นำเสนอข้อมูลด้วยเหตุผล เพื่อประโยชน์สำหรับผู้บริหารในการนำไปใช้ในการตัดสินใจ และที่สำคัญคือ การมีความรับผิดชอบต่อน้องร่วมวิชาชีพที่นักบัญชีบริหารจะต้องให้เกียรติและเคารพเพื่อนร่วมงาน มีหลักคุณธรรมและมนุษยสัมพันธ์ที่ดีต่อเพื่อนร่วมงาน มีน้ำใจ เป็นมิตรที่ดีต่อกัน ไม่เอาเปรียบกันเพื่อให้งานบรรลุเป้าหมายขององค์กร รวมถึงการมีความรับผิดชอบต่อองค์กรที่ตนเองสังกัด ปฏิบัติหน้าที่เพื่อประโยชน์สูงสุดของหัวหน้างาน ผู้บริหาร ผู้ถือหุ้น และผู้เป็นหุ้นส่วน (ฉัตรอมร แยมเจริญ, 2558) ดังนั้นการนำเสนอข้อมูลทางบัญชีบริหารเพื่อให้ผู้บริหารได้ดำเนินงานทางธุรกิจบรรลุได้ตามวัตถุประสงค์ นักบัญชีบริหารต้องคำนึงถึงจรรยาบรรณในวิชาชีพอย่างสูงสุด เพื่อการนำเสนอข้อมูลที่มีคุณภาพให้ผู้บริหารนำไปใช้ประโยชน์ในการปรับปรุงการดำเนินงาน รวมถึงทำการวางแผน ควบคุมการผลิตอันส่งผลเพื่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างยั่งยืนต่อไป



รูปที่ 2: แสดงกรอบแนวคิดในจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีบริหารเพื่อให้องค์กรเกิดความได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างยั่งยืน

## ข้อเสนอแนะ

### ข้อเสนอแนะในการนำไปใช้

1. สามารถนำความรู้ใหม่บทความวิชาการนี้ให้กับสถานศึกษาเพื่อให้ทราบถึงจรรยาบรรณนักบัญชีบริหารในการเตรียมความพร้อมเข้าทำงานในสถานประกอบการ เพื่อเป็นการผลิตบัณฑิตในบริบทของนักบัญชีบริหารที่มีความน่าเชื่อถือ
2. สามารถนำไปเป็นแนวทางสอดแทรกในระหว่างการจัดการเรียนการสอนที่เน้นให้เห็นถึงความสำคัญทางด้านจรรยาบรรณในวิชาชีพ
3. สามารถนำไปประยุกต์ใช้กับองค์กรภาครัฐและภาคเอกชนในการเสริมสร้างบุคลากรทางวิชาชีพบัญชีให้มีคุณภาพ มีทักษะความเป็นนักบัญชีบริหารที่มีความเป็นมืออาชีพสูงสุด

## รายการอ้างอิง

- กชกร เฉลิมกาญจนา. 2557. การบัญชีบริหาร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- กัญจณา ดิษฐ์แก้ว. 2560. คุณสมบัติของนักบัญชีที่พึงประสงค์สำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs). วารสารการจัดการธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา. ปีที่ 6. ฉบับที่ 1. (มกราคม-มิถุนายน). 1-15.
- คำอูน เจริญยิ่ง และ อัครนันท์ คิตสม. 2556. 5 Forces Model กับการวิเคราะห์ความได้เปรียบเชิงการแข่งขันสู่ประเทศสาธารณรัฐอินเดีย กรณีศึกษา บริษัท คอนเทนเนอร์ โลเนอร์ จำกัด. วารสารบริหารธุรกิจเทคโนโลยีมหานคร. ปีที่ 10. ฉบับที่ 1. 1-21.
- ฉัตรอมร แยมเจริญ. 2558. ความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมด้านการมีมนุษยสัมพันธ์ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชี: กรณีศึกษานักบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกรุงเทพมหานคร. วารสารมหาวิทยาลัยศิลปกร ฉบับภาษาไทย. ปีที่ 35. ฉบับที่ 2. 19-43.
- ฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์. 2556. การทุจริตโดยดกแต่งงบการเงิน. รายงานสืบเนื่อง การประชุมวิชาการระดับชาติ ประจำปี 2556. 1454-1467.
- ฐิติรัตน์ มีมาก และ รติกร บุญสวาท. 2558. สภาพแวดล้อมการทำงาน และความรู้ความสามารถของนักบัญชีที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในจังหวัดนครราชสีมา. วารสารวิชาการสมาคมสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งประเทศไทย (สสอท.). ปีที่ 21. ฉบับที่ 1. (พฤษภาคม 2558). 127-140.
- ณัชชา อาแล และ ฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์. 2560. ทักษะวิชาชีพและจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของบุคลากรในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. รายงานสืบเนื่อง การประชุมวิชาการมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล ครั้งที่ 9. วันที่ 8-9 สิงหาคม 2560. 113-121.
- ณัฐชา วัฒนวิไล และ ภัสพร ตั้งใจกตัญญู. 2555. การประเมินตนเองเกี่ยวกับศักยภาพนักบัญชีมืออาชีพของบัณฑิตใหม่ คณะบัญชี มหาวิทยาลัยกรุงเทพ. วารสารบริหารธุรกิจเทคโนโลยีมหานคร. ปีที่ 9. ฉบับที่ 1. 44-65.
- นภาพร ชูเปี้ยเต้ง และ ฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์. 2559. ปัจจัยเชิงสาเหตุของทักษะและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานที่มีต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วารสารบริหารธุรกิจเทคโนโลยีมหานคร. ปีที่ 13. ฉบับที่ 2. 100-116.
- เบญจมาศ อภิสิทธิ์ภิญโญ. 2555. การบัญชีบริหาร. กรุงเทพมหานคร: ซีเอ็ดดูเคชั่น.
- ปาริชาติ เยพิทักษ์ และ ธีระวัฒน์ จันทิก. 2559. การบริหารจัดการข้อมูลขององค์กรในภาครัฐ. Veridian e-Journal ฉบับภาษาไทย. ปีที่ 9. ฉบับที่ 1. (มกราคม – เมษายน 2559). 16-26.

- พิชญากร กุญชรินทร์. 2559. หลักการสืบประการในการทำธุรกิจโรงแรมอย่างมีความรับผิดชอบต่อสังคม. วารสารสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ. ปีที่ 19. (มกราคม-ธันวาคม). 358-375.
- มารินทิพย์ คันธะมาลา และทวีศักดิ์ กฤษเจริญ. 2560. การบริหารทรัพยากรมนุษย์และปัจจัยแวดล้อมที่ส่งผลต่อศักยภาพของบุคลากร กรณีศึกษา บริษัทเนชั่นแนล เฮลท์แคร์ ซิสเต็มส์ จำกัด. วารสารสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ. ปีที่ 20. (มกราคม-ธันวาคม). 152-168.
- รัตนา วงศ์เดือนรัมย์. 2558. การบัญชีเพื่อการจัดการ สำหรับผู้ที่ไม่ใช่นักบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพมหานคร: เสมาสาส์น.
- ลำไย มากเจริญ. 2551. การบัญชีเพื่อการจัดการ. กรุงเทพมหานคร: ทริปเพิ้ล กรุ๊ป.
- วริยา ปานปรุง. 2550. การบัญชีเพื่อการจัดการ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: ออฟเซ็ท เพรส.
- วารวิทย์ เพ็ชรชื่น. 2561. พฤติกรรมการตกแต่งบัญชีและปัจจัยที่เกี่ยวข้อง. วารสารบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร. ปีที่ 13. ฉบับที่ 1.
- ศิริพร แดงเถิน พรรรัตน์ แสดงหาญ และ อภิญา อิงอาจ. 2558. การเป็นหุ้นส่วนเชิงกลยุทธ์ของนักบริหารงาน. ทรัพยากรมนุษย์เพื่อรองรับต่อประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในเขตนิคมอุตสาหกรรมจังหวัดสมุทรปราการ. วารสารการจัดการธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา. ปีที่ 4. ฉบับที่ 1. 6-23.
- สุมินทร เบ้าธรรม และ ดวงฤดี อู่. 2559. จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี: มุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วารสารการบัญชีและการจัดการ. ปีที่ 8. ฉบับที่ 2. 141-156.
- สุวกิจ ศรีปัดดา. 2555. ภาวะผู้นำกับการตัดสินใจ. วารสารรัฐศาสตร์และนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏกาฬสินธุ์. ปีที่ 1. เล่มที่ 1. (มกราคม-มิถุนายน). 1-23.
- สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. 2549. การบัญชีบริหาร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: แมคกรอฮิล.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. 2554. ISQC1 กับการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไทย. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์. ปีที่ 33. ฉบับที่ 130. (ตุลาคม – ธันวาคม 2554). 14-30.
- Abreu, R. 2015. Accounting for Citizenship: The role of Accountant. **Procedia Economics and Finance**. Vol. 26. 933-941.
- Good, Carter V. 1973. **Dictionary of Education**. New York: McGraw-Hill Book Company.
- Jiraporn P., G. A. Miller, S. S. Yoon and Y.S. Kim. 2008. Is earnings management opportunistic or beneficial? An agency theory perspective. **International Review of Financial Analysis**. Vol. 17. No. 3. 622-634.
- Zainuddin, Z.N. and Sulaiman S. 2016. Challenges Faced by Management Accountants in The 21<sup>st</sup> Century. **Procedia Economics and Finance**. Vol. 37. 446-470.

## รายการอ้างอิงจากภาษาไทยเป็นภาษาอังกฤษ (Translated Thai References)

- Benjamas Arpisitpinyo. 2012. **Managerial Accounting**. Bangkok: Se-Education. (In Thai)
- Chatarmorn Yamcharoen. 2015. The Relationship between the Morals in Aspect of Having Human Relations, the Accounting Professional Ethics and the Work Efficiency of Accountants: The Case Study of Accountants in the Listed Companies in Stock Exchange of Thailand in Bangkok Metropolis. **Silpakorn University Journal**. Vol. 35. No. 2. 19-43. (In Thai)
- Kam-Oun Charoenying, and Akaranant Kidsom. 2013. The 5 Forces Model and Competitive Advantage Analysis for Expanding into Republic of India: A Study of Container Liner Company, Limited. **MUT Journal of Business Administration**. Vol. 10. No. 1. 1-21. (In Thai)
- Kanthana Ditkaew, Yuparat Jankaew, Nipaporn Noomnual, and Cherdpong Khampradit. 2017. Desirable Characteristics of Accountants for Small and Medium Enterprise (SMEs) in Muang Tak, Tak Province. **Burapha Journal of Business Management**. Vol. 6. No. 1. 1-15. (In Thai)
- Kotchakorn Chalermkanjana. 2014. **Management Accounting**. 5<sup>th</sup> ed. Bangkok: ChulaPress. (In Thai)
- Lamyai Makjareon. 2008. **Managerial Accounting**. Bangkok: Triple Group. (In Thai)
- Marintip Kantamala, and Taweesak Kritjaroen. 2017. Human Resource Management and Related Factors Affecting Employee Potential: A Case Study of National Healthcare Systems Co.,Ltd. **Journal of Social Sciences Srinakharinwirot University**. Vol. 20. 152-168. (In Thai)
- Nacha Vatanavilai, and Passaphon Tangchaikathanyuu. 2012. Self-Assessment about Potentials of Accounting Professionals of Bangkok University New Accounting Graduates. **MUT Journal of Business Administration**. Vol. 9. No. 1. 44-65. (In Thai)
- Natcha Arla, & Thitaporn Sinjaroonsak. 2017. Professional Skill and Ethics of Accounting Personnel in Local Government Organizations. **The 9<sup>th</sup> Rajamangala University of Technology National Conference**. August 8<sup>th</sup> -9<sup>th</sup>, 2017. 113-121. (In Thai)
- Navaporn Koopenteng, and Titaporn Sincharoonsak. 2016. Rational Factors of Skill and Professional Ethics on Working Performance Affecting to the Quality of Accountants Auditing and Certificated Reporting For Tax Auditors in Thailand. **MUT Journal of Business Administration**. Vol. 13. No. 2. 100-106. (In Thai)

- Parichat Yepitak, and Thirawat Chuntuk. 2016. Information Management in the Government. **Veridian E-Journal, Silpakorn University**. Vol. 1. 16-26. (In Thai)
- Pitchayakorn Kuncharin. 2016. Ten Principle of Socially Responsible Hotel Business. **Journal of Social Sciences Srinakharinwirot University**. Vol. 19. 358-375. (In Thai)
- Rattana Wongdeanrassamee. 2015. **Managerial Accounting**. 11<sup>th</sup> ed. Bangkok: Samasan. (In Thai)
- Siriporn Dangtoen, Pornrat Sadanghan, and Apinya Oing-Art. 2015. The Strategic Partner of Human Resource Practitioners For ASEAN Economic Community of Business Organizations in Samutprakan Industrial Estate. **Burapha Journal of Business Management**. Vol. 4. No. 1. 6-23. (In Thai)
- Sompong Porn-uppatam. 2011. ISQ1 and Quality Control of Thai Audit Firms. **Chulalongkorn Business Review**. Vol. 33. No. 130. 14-30. (In Thai)
- Somnuek Aujiरणongpan. 2006. **Managerial Accounting**. 2<sup>nd</sup> ed. Bangkok: McGraw Hill. (In Thai)
- Sumintorn Baotham, and Duangrudee Wu. 2016. Code of Ethics of Accounting Profession: Perspective of CPAs and TAs in Thailand. **Journal of Accountancy and Management**. Vol. 8. No. 2. 141-156. (In Thai)
- Suwakij Sriphatha. 2012. The Leadership and the Decision Making. **Journal of Political Science and Law, Kalasin Rajabhat University**. Vol. 1. No. 1. 1-23. (In Thai)
- Thitaporn Sinjaroonsak. 2013. Fraud by Financial Statement Manipulation. **National Conference Proceeding**. 1454-1467. (In Thai)
- Thitirat Meemak, and Ratikorn Boonsawat. 2015. Job Environments and Accountants' Company that Affect the Quality of Financial Reports of the Small and Medium Enterprises (SMEs) in Nakorn Ratchasima Province. **APHEIT Journal**. Vol. 21. No. 1. 127-140. (In Thai)
- Wariya Panprung. 2007. **Managerial Accounting**. 3<sup>rd</sup> ed. Bangkok: Offset Press. (In Thai)
- Warawit Phetruen. 2018. Earning Management Behavior and Related Factors. **Journal of Business, Economics, and Communications**. Vol.13. No.1. 29-40. (In Thai)