

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สุวรรณี รุ่งจตุรงค์^{1,*}

¹ คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

Received: 25 October 2018

Revised: 6 November 2019

Accepted: 7 November 2019

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารฝ่ายบัญชี จำนวน 245 ราย ที่ปฏิบัติงานในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แล้วนำผลที่ได้มาวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าความเบี่ยงเบนมาตรฐาน และใช้สถิติเชิงอนุมาน ได้แก่ t-test และ One-way ANOVA เพื่อทดสอบความแตกต่างของตัวแปรต้นที่จะส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ผลการศึกษา พบว่า การปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในภาพรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อจำแนกเป็นรายด้านพบว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณด้านการรักษาความลับเป็นอันดับแรก รองลงมาด้านความรู้ ความสามารถ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน ด้านความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต และด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพตามหลักจรรยาบรรณทั่วไปตามลำดับ และยังพบว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีลักษณะแตกต่างกันตามอายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์การทำงานในสายวิชาชีพทางบัญชี ทุนจดทะเบียน ระยะเวลาดำเนินธุรกิจ และรายได้ของบริษัทจะส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

คำสำคัญ: จรรยาบรรณ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

* ผู้ประสานงานหลัก; อีเมล: Suwannee.ru@spu.ac.th

Factors Affecting Compliance with Ethics of Professional Accountants of Listed Companies in Thailand

Suwannee Rungjaturong^{1,*}

¹ School of Accountancy, Sripatum University

ABSTRACT

The purpose of this study was to study factors affecting compliance with ethics of professional accountants of listed companies in Thailand. A questionnaire was used to collect data from 245 chief accounting officers of the listed companies in the Stock Exchange of Thailand. Descriptive statistics which were the percentage, mean, and standard deviation were used for data analysis. Inferential statistics which were the t-test and one-way ANOVA were used for hypothesis testing. The results showed that overall compliance with ethics of professional accountants was at the high level. As for each aspect, it was found that the accountants did practice the confidentiality keeping in the first category followed by knowledge, ability, standards practice, responsibility to stakeholders, responsibility to customers, transparency, independence, fairness, honesty, and responsibility to professional colleagues in general ethics, respectively. Also, it was found that age, educational level, working experience in accounting profession, registered capital, business period and company income affected the compliance with ethics of professional accountants at the .05 level of statistical significance.

Keywords: ethics, professional accountant

* Corresponding Author; Email: Suwannee.ru@spu.ac.th

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

วิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี ซึ่งมีความสำคัญต่อองค์กรภาครัฐ ภาคเอกชน ตลอดจนจนถึงองค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไร เพราะงานบัญชีคืองานที่ทำหน้าที่ตั้งแต่การจดบันทึกรายการทางธุรกิจต่างๆ ที่เกิดขึ้นอีกทั้งต้องมีการจัดเก็บเอกสารสรุปผลการดำเนินงาน เพื่อเสนอรายงานทางการเงินที่ถูกต้องช่วยให้ผู้บริหารสามารถวางแผนการดำเนินงาน วางแผนการทำงานและเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจในการกิจการงานที่สำคัญต่างๆ ของธุรกิจ การจัดทำบัญชีมีขั้นตอนการที่เป็นระเบียบและดำเนินงานโดยนักบัญชีที่มีความรู้ความสามารถและมีจริยธรรมที่ดีมีความโปร่งใสและมีความซื่อสัตย์สุจริต เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ในการวางแผนการดำเนินงานของธุรกิจ จำเป็นต้องใช้ข้อมูลตัวเลขที่แสดงสถิติต่าง ๆ ทางการเงินและผลประกอบการว่าในช่วงเวลาใด กิจการมีกำไรหรือขาดทุนเป็นจำนวนเท่าไร และมีสินทรัพย์ หนี้สิน ในขณะนั้นเป็นจำนวนมากน้อยเพียงใด ข้อมูลทางบัญชีเป็นสิ่งสำคัญที่ช่วยให้ผู้บริหารสามารถกำหนดนโยบายการดำเนินงานของบริษัท ทำให้การบริหารกิจการงานต่างๆ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดข้อผิดพลาดน้อยที่สุด เพราะบางครั้งการตัดสินใจดำเนินธุรกิจผิดพลาดเพียงครั้งเดียวก็อาจส่งผลให้กิจการมีปัญหาหรืออาจจะส่งผลต่อเนื่องให้บริษัทล้มละลายได้ นอกจากนี้ยังช่วยให้สามารถตรวจสอบข้อผิดพลาดต่างๆ ที่เกิดขึ้นได้อย่างสะดวกและง่ายดาย ช่วยลดขั้นตอนการทำงานลงไปได้อีกมาก

ข้อมูลทางบัญชีที่ถูกจัดทำออกมาในรูปแบบของรายงานทางการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานของกิจการ ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินของกิจการ ซึ่งการได้ข้อมูลเหล่านี้ผู้บริหารจะนำไปใช้ให้เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจ นักบัญชีที่มีคุณธรรมจริยธรรมจะต้องแสดงข้อมูลที่มีความครบถ้วนสมบูรณ์ของตัวเลข ข้อมูลในงบการเงินและในหมายเหตุประกอบงบการเงินเป็นคุณลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางบัญชีที่สำคัญยิ่งซึ่งจะส่งผลต่อความ โปร่งใสและความน่าเชื่อถือของงบการเงินของธุรกิจ ปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันของการนำเสนอการเงินของธุรกิจที่มีปัญหาคือการพยายามตกแต่งตัวเลขในงบการเงินและการปกปิดซ่อนเร้นของข้อมูลที่มีสาระสำคัญ มิให้มีการเปิดเผยอย่างครบถ้วนสมบูรณ์ ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิด ส่งผลต่อการตัดสินใจที่ผิดพลาด และก่อให้เกิดความเสียหาย งบการเงินที่กิจการต่าง ๆ ในประเทศจัดทำขึ้น เพื่อนำเสนอต่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอกอาจมีความแตกต่างจากงบการเงินของประเทศอื่น เนื่องจากสภาพแวดล้อมทางสังคม เศรษฐกิจ และกฎหมายที่แตกต่างกัน แม้ว่างบการเงินในแต่ละประเทศเหล่านั้น อาจมีส่วนคล้ายคลึงกันอยู่บ้างแต่ก็ยังคงมีความแตกต่างซึ่งอาจเป็นผลมาจากความหลากหลายอีกทั้งแต่ละประเทศอาจกำหนดมาตรฐานการบัญชีในประเทศของตน เพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินที่แตกต่างกัน (Federation of Accounting Professions, 2017)

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีจะต้องปฏิบัติตามหลักวิชาชีพที่เป็นไปตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ซึ่งกำหนดให้ผู้มีวิชาชีพทางบัญชีต้องมีความโปร่งใสในการทำงาน มีความเป็นอิสระในการใช้ดุลยพินิจในการทำงาน และสามารถปฏิบัติงานภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี ได้โดยอิสระไม่อยู่ภายใต้การบังคับทำงานของผู้ใด โดยไม่เห็นแก่ความสัมพันธ์หรือเหตุการณ์ใดๆ พิจารณาหลักฐานต่างๆ โดยปราศจากอคติ ปฏิบัติงานทางบัญชีด้วยความซื่อสัตย์ ไม่คดโกง และทำงานตามหลักฐานที่เป็นจริงความสำคัญของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี แม้ว่าจะมีกรอบทางกฎหมายที่

กำหนดแนวทางในการทำงานของนักวิชาชีพบัญชี แต่เหนือสิ่งอื่นใดก็คือความซื่อสัตย์และเที่ยงตรงในการทำงานของนักบัญชีที่มีดุลยพินิจเป็นของตนเอง เพราะดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า บัญชีมีความสำคัญต่อการดำเนินกิจการขององค์กรและธุรกิจต่างๆ และมีบุคคลมากมาย หลายฝ่ายได้ใช้ประโยชน์จากข้อมูลบัญชี การตกแต่งตัวเลขหรือความผิดพลาดที่เกิดจากการทำบัญชี จึงมีผลกระทบอย่างมหาศาลหากมีการจัดทำบัญชีที่ไม่โปร่งใส หากมีการกระทำหรือละเลยการบันทึกข้อมูลทางการเงินที่สำคัญ อาจทำให้เกิดความผิดพลาดในการลงทุนและการดำเนินการทางธุรกิจ และส่งผลให้บริษัทเกิดปัญหากับสภาพคล่องทางการเงิน และอาจทำให้บริษัทถึงกับล้มละลายได้ และผลที่ตามมาก็กระทบกันเป็นวงกว้าง เจ้าของกิจการที่ขาดทุนหรือสูญเสียเงินจากการดำเนินงานผิดพลาดเป็นจำนวนมากจนอาจถึงขั้นปิดบริษัท ผู้บริหารและพนักงานที่ต้องออกจากงานเมื่อบริษัทปิดกิจการ นักลงทุนและเจ้าหนี้ที่ต้องสูญเสียเงินในการลงทุนและเงินให้กู้ ไปจนถึงสรรพากรที่ไม่สามารถเก็บภาษีได้ เนื่องจากบริษัทล้มเลิกกิจการ จนทำให้ประเทศชาติต้องสูญเสียรายได้ที่จะนำไปพัฒนาประเทศ ดังนั้นความสำคัญของวิชาชีพบัญชีจึงมีมากกว่าการปฏิบัติตามกฎหมายเพียงอย่างเดียว แต่ต้องคำนึงถึงคุณธรรมและจริยธรรมในการประกอบอาชีพ เพื่อหลีกเลี่ยงข้อผิดพลาดที่จะทำให้เกิดความเสียหายและช่วยให้ธุรกิจสามารถเติบโตได้อย่างมั่นคง สร้างคุณภาพชีวิตที่ดีให้กับบุคลากรของบริษัทและผู้เกี่ยวข้อง และช่วยขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศชาติอีกด้วย

จากสภาพการณ์ข้างต้นเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีได้เล็งเห็นความสำคัญของการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณในวิชาชีพ ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาเรื่องปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจะต้องนำรายงานทางการเงินต่าง ๆ ที่จัดทำขึ้นออกเผยแพร่ต่อสาธารณะชนตามที่ฝ่ายกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดไว้ เพื่อแสดงให้เห็นถึงคุณภาพของระบบและการบริหารกิจการที่ดี หากรายงานทางการเงินที่ถูกจัดทำขึ้นภายใต้จรรยาบรรณอย่างเคร่งครัดก็จะแสดงให้เห็นถึงคุณภาพของรายงานทางการเงินที่จะสามารถสร้างความมั่นใจและความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุนเพื่อนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการตัดสินใจลงทุนต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ขอบเขตของการวิจัย

1. ด้านประชากร ทำการศึกษาจากผู้บริหารทางด้านบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 633 บริษัท
2. ด้านเนื้อหา เกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (International Education Standards: IES) ฉบับที่ 4 ว่าด้วยเรื่อง ค่านิยม จรรยาบรรณ และทัศนคติทางวิชาชีพ ซึ่งจำแนกออกเป็น 6 ด้าน ดังนี้

- 2.1 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
- 2.2 ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- 2.3 การรักษาความลับ
- 2.4 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ
- 2.5 ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติ

หน้าที่ให้

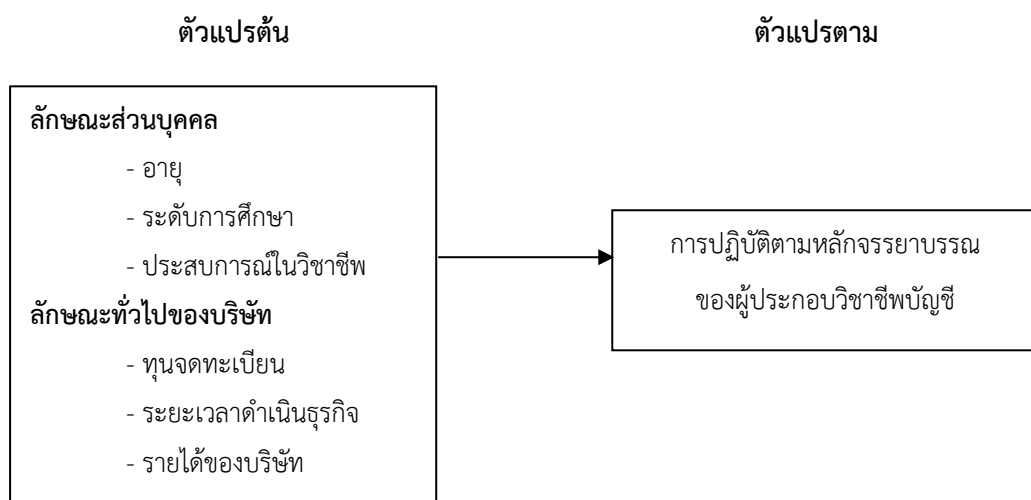
- 2.6 ความรับผิดชอบต่อเพื่อร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

3. ด้านระยะเวลา ทำการศึกษาในระหว่างเดือนมิถุนายน 2559 ถึงเดือนกรกฎาคม 2560

วิธีดำเนินการวิจัย

แบบแผนของการวิจัย

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีขั้นตอนการดำเนินงานดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

ประชากรและตัวอย่าง

ประชากร คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 633 บริษัท (The Stock Exchange of Thailand, 2017) ทำการกำหนดกลุ่มตัวอย่างได้ จำนวน 245 บริษัท ตามหลักวิชาการที่ว่าด้วยการกำหนดขนาดตัวอย่างของ Yamane (1973) ซึ่งกำหนดไว้ดังนี้

$$n = \frac{N}{1 + Ne^2}$$

เมื่อ n = ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง
 N = ขนาดของประชากรเป้าหมาย
 e = ความคลาดเคลื่อนของการสุ่มตัวอย่างไม่เกินร้อยละ 5

การคำนวณขนาดของกลุ่มตัวอย่างดังนี้

$$n = \frac{633}{1 + 633(0.05)^2}$$

ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง = 245 บริษัท

เนื่องจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มี 8 กลุ่มอุตสาหกรรม เพื่อให้สามารถเก็บข้อมูลครอบคลุมทุกอุตสาหกรรมจึงได้กำหนดกลุ่มตัวอย่างโดยการเลือกแบบเจาะจง (Purposive selection) ตามสัดส่วนที่คำนวณได้

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

จากการทบทวนแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (International Education Standards: IES) ฉบับที่ 4 ผู้วิจัยจึงได้ทำการพัฒนาเครื่องมือเป็นแบบสอบถามปลายปิดและแบบสอบถามปลายเปิดให้ผู้ทรงคุณวุฒิตรวจสอบความเที่ยงและทำการทดสอบแบบสอบถามกับผู้บริหารด้านบัญชีในกลุ่มธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเพื่อหาความน่าเชื่อมั่นมีค่าเท่ากับ 0.89 หลังจากนั้นก็นำไปใช้เก็บข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่างจริง ซึ่งแบบสอบถามแบ่งออกเป็นดังนี้

1. แบบสอบถามปลายปิด ซึ่งมีข้อความเป็นคำถาม และมีคำตอบที่กำหนดไว้เรียบร้อยแล้วให้ผู้ตอบเลือกตอบ โดยแบบสอบถามนี้จะแบ่งเป็น 2 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปข้อมูลส่วนบุคคลและข้อมูลทางธุรกิจโดยลักษณะของคำถาม เป็นแบบ Check List จำนวน 11 ข้อ

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณในวิชาชีพบัญชี ด้วยการประเมินค่าแบบ Likert Scale โดยให้ค่าคะแนนตามความสำคัญของตัวแปรในลักษณะที่เรียกว่า Weight Rating จำนวน 15 ข้อ

2. แบบสอบถามปลายเปิดข้อเสนอแนะอื่นๆ

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การรวบรวมข้อมูลผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถาม (Questionnaires) ทั้งปลายปิดและปลายเปิด โดยมีวิธีการและขั้นตอนในการรวบรวมข้อมูล ดังต่อไปนี้

1. จัดเตรียมแบบสอบถามแบบออนไลน์ให้อยู่ในรูปแบบของ Qr Code เพื่อนำไปใส่ในจดหมายขอความอนุเคราะห์ในการตอบแบบสอบถามที่จะส่งไปยังบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยซึ่งเป็นกลุ่ม

ตัวอย่างในการวิจัยผ่านทางไปรษณีย์ โดยในหนังสือขอความอนุเคราะห์จะมีคำชี้แจงให้ผู้บริหารทางด้านบัญชีของบริษัทเป็นผู้ตอบแบบสอบถามในครั้งนี้ โดยการสแกน Qr Code

2. รวบรวมข้อมูลจากผู้ตอบแบบสอบถามตอบผ่านทางออนไลน์มาทำการตรวจสอบความสมบูรณ์ เพื่อดำเนินการวิเคราะห์และสังเคราะห์ข้อมูล สรุปเป็นแนวทางเบื้องต้น

การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบความสมบูรณ์แล้วผู้วิจัยจะนำมาทำการประมวลผลด้วยโปรแกรมทางคอมพิวเตอร์ โดยใช้สถิติเชิงพรรณนาในการวิเคราะห์ข้อมูลขั้นต้นเพื่อทราบลักษณะโดยทั่วไปของข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้ด้วยการหาค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าความเบี่ยงเบนมาตรฐาน สำหรับสถิติเชิงอนุมานที่ใช้ในการหาความแตกต่างระหว่างตัวแปรต้นกับตัวแปรจะใช้การทดสอบ t-test เพื่อหาความแตกต่างของตัวแปรอิสระที่เป็นข้อมูลเชิงคุณภาพมีค่าอยู่ 2 ค่า กับตัวแปรตามที่เป็นข้อมูลเชิงปริมาณ และการวิเคราะห์ความแปรปรวน One-way ANOVA เพื่อหาแตกต่างของตัวแปรอิสระที่มีค่าอยู่มากกว่า 2 ค่าขึ้นไป กับตัวแปรตามที่เป็นข้อมูลเชิงปริมาณ ผู้วิจัยได้กำหนดระดับความเชื่อมั่นไว้ที่ 95% (ระดับนัยสำคัญ $\alpha = 0.05$)

ผลการวิจัย

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยอายุกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

แหล่งของความแปรปรวน	Sum of squares	df	Mean Square	F	P-value
Between Groups	33.20	4	11.07	7.08*	0.00
Within Groups	376.81	241	1.56		
Total	410.01	245			

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ความแปรปรวน (Analysis of Variance) หรือ F-test พบว่า อายุของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ณ ระดับค่านัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 (P-value = 0.00) กล่าวคือยิ่งอายุของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชียิ่งมาก ก็จะทำให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพมากขึ้น สรุปอายุส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ยอมรับสมมติฐานที่ 1

ตารางที่ 2 ผลการเปรียบเทียบเป็นรายคู่ของการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำแนกตามอายุ

อายุ	Mean	21-35 ปี	36-50 ปี	51-60 ปี	มากกว่า 60 ปี
21-35 ปี	3.81	-	0.42*	0.32*	0.04
36-50 ปี	3.94			0.24*	0.06
51-60 ปี	4.31				0.27*
มากกว่า 60 ปี	0.03				-

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับการศึกษากับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ระดับการศึกษา	จำนวน	Mean	S.D.	t	P-value
ปริญญาตรี	134	4.24	0.42	3.47*	0.01
สูงกว่าปริญญาตรี	111	3.98	0.29		

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 3 ผลการทดสอบ t-test พบว่า ระดับการศึกษาของผู้ประกอบวิชาชีพแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ณ ระดับค่านัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 (P-value = 0.01) กล่าวคือยิ่งระดับการศึกษาของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสูงขึ้นก็จะให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพมากขึ้น สรุป อายุส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชียอมรับสมมติฐานที่ 2

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยประสบการณ์ในวิชาชีพบัญชีกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

แหล่งของความแปรปรวน	Sum of squares	df	Mean Square	F	P-value
Between Groups	13.89	4	4.63	5.54*	0.00
Within Groups	201.22	241	0.83		
Total	215.11	245			

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ความแปรปรวน พบว่า ประสบการณ์ของผู้ประกอบวิชาชีพแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ณ ระดับค่านัยสำคัญทางสถิติที่

0.05 (P-value = 0.04) กล่าวคือ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีประสบการณ์ในวิชาชีพสูงขึ้นก็จะให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพมากขึ้น สรุป ประสบการณ์ในวิชาชีพส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ยอมรับสมมติฐานที่ 3 ซึ่งทำการเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่โดยใช้วิธีของเชฟเฟ (Scheffe's method) ดังตารางที่ 5

ตารางที่ 5 ผลการเปรียบเทียบเป็นรายคู่ของการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำแนกตามประสบการณ์

ประสบการณ์ทางวิชาชีพบัญชี	ค่าเฉลี่ย	1 - 5 ปี	6-10 ปี	ตั้งแต่ 10 ปี ขึ้นไป
1 - 5 ปี	2.74	-	0.68*	0.51*
6-10 ปี	4.04			0.23*
ตั้งแต่ 10 ปี ขึ้นไป	3.74			-

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 6 ผลการวิเคราะห์ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยทุนจดทะเบียนของสถานประกอบการกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

แหล่งของความแปรปรวน	Sum of squares	df	Mean Square	F	P-value
Between Groups	24.72	4	6.18	4.85*	0.00
Within Groups	385.30	241	1.60		
Total	410.02	245			

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 6 ผลการวิเคราะห์ความแปรปรวน พบว่า สถานประกอบการที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงานอยู่มีทุนจดทะเบียนนั้นมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ณ ระดับค่ามีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 (P-value = 0.00) กล่าวคือสถานประกอบการที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงานอยู่นั้นมีทุนจดทะเบียนสูงขึ้นก็จะให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพมากขึ้น สรุป ทุนจดทะเบียนของสถานประกอบการส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ยอมรับสมมติฐานที่ 4 ซึ่งทำการเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่โดยใช้วิธีของเชฟเฟ ดังตารางที่ 7

ตารางที่ 7 ผลการเปรียบเทียบเป็นรายคู่ของการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำแนกตาม
ทุนจดทะเบียน

รายได้	ค่าเฉลี่ย	น้อยกว่า 1,000 ล้านบาท	1,001 – 2,000 ล้านบาท	2,001 – 3,000 ล้านบาท	3,001 – 4,000 ล้านบาท	มากกว่า 4,000 ล้านบาท
น้อยกว่า 1,000 ล้านบาท	4.29	-	0.38	0.33*	0.39*	0.45
1,001 – 2,000 ล้านบาท	4.09			0.45*	0.30	0.56
2,001 - 3,000 ล้านบาท	2.98				0.25*	0.40
3,001 - 4,000 ล้านบาท	3.19					0.25
มากกว่า 4,000 ล้านบาท	1.04					-

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 8 ผลการวิเคราะห์ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระยะเวลาดำเนินธุรกิจของสถานประกอบการ
กับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

แหล่งของความแปรปรวน	Sum of squares	df	Mean Square	F	P-value
Between Groups	12.41	4	3.10	4.67*	0.00
Within Groups	202.71	241	0.85		
Total	215.12	245			

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 8 ผลการวิเคราะห์ความแปรปรวน พบว่า สถานประกอบการที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานอยู่มีระยะเวลาดำเนินธุรกิจนั้นมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ณ ระดับค่านัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 (P-value = 0.02) กล่าวคือสถานประกอบการที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานอยู่นั้นมีทุนจดทะเบียนสูงขึ้นก็จะให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพมากขึ้น สรุป ระยะเวลาดำเนินธุรกิจของสถานประกอบการส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ยอมรับสมมติฐานที่ 5 ซึ่งทำการเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่โดยใช้วิธีของเชฟเฟ่ ดังตารางที่ 9

ตารางที่ 9 ผลการเปรียบเทียบเป็นรายคู่ของการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำแนกตามระยะเวลาดำเนินงาน

ระยะเวลาการทำงาน	ค่าเฉลี่ย	น้อยกว่า 10 ปี	10 – 20 ปี	21 – 30 ปี	มากกว่า 30 ปี
น้อยกว่า 10 ปี	4.09	-	0.48*	0.33*	0.32 *
10 – 20 ปี	2.98			0.45*	0.56*
21 – 30 ปี	3.19				0.35*
มากกว่า 30 ปี	1.04				-

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 10 ผลการวิเคราะห์ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยรายได้ของสถานประกอบการกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

แหล่งของความแปรปรวน	Sum of squares	df	Mean Square	F	P-value
Between Groups	72.87	4	10.41	17.34*	0.00
Within Groups	142.25	241	0.60		
Total	215.12				

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 10 ผลการวิเคราะห์ความแปรปรวน พบว่า รายได้ของสถานประกอบการที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงานอยู่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ณ ระดับค่านัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 (P-value = 0.02) กล่าวคือสถานประกอบการที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงานอยู่นั้นมีรายได้สูงขึ้นก็จะให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพมากขึ้น สรุป รายได้ของสถานประกอบการส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ยอมรับสมมติฐานที่ 6 ซึ่งทำการเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่โดยใช้วิธีของเชฟเฟ่ ดังตารางที่ 11

ตารางที่ 11 ผลการเปรียบเทียบเป็นรายคู่ของการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำแนกตามรายได้ของสถานประกอบการ

รายได้	ค่าเฉลี่ย	น้อยกว่า 1,000 ล้านบาท	1,001 – 2,000 ล้านบาท	2,001 – 3,000 ล้านบาท	3,001 – 4,000 ล้านบาท	มากกว่า 4,000 ล้านบาท
น้อยกว่า 1,000 ล้านบาท	4.09	-	0.48*	0.03*	0.33*	0.33
1,001 – 2,000 ล้านบาท	2.98			0.45*	0.30*	0.69
2,001 – 3,000 ล้านบาท	3.19				0.15*	0.30
3,001 – 4,000 ล้านบาท	1.04					0.15
มากกว่า 4,000 ล้านบาท	0.98					-

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

อภิปรายผล

ผลของการทดสอบสมมติฐานที่กำหนดไว้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีอายุต่างกันจะปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่แตกต่างกัน ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่าอายุของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณ ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของ Yamcharoen (2015) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมด้านการมีมนุษยสัมพันธ์ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชี: กรณีศึกษา นักบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกรุงเทพมหานคร ผลการศึกษพบว่านักบัญชีที่มีอายุมีความคิดเห็นต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Kaewdounlek, M. and Nilrattananon, K. (2017) ได้ทำการศึกษาเรื่องปัจจัยที่ส่งผลต่อความรู้ความเข้าใจในจรรยาบรรณวิชาชีพของนักบัญชีไทย ผลการวิจัยพบว่า 1) ในภาพรวมนักบัญชีไทยมีความรู้ความเข้าใจในจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอยู่ในระดับสูง 2) อายุมีความสัมพันธ์ต่อระดับความรู้ความเข้าใจในจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของนักบัญชีไทย โดยพบว่านักบัญชีที่มีอายุต่ำกว่า 30 ปี มีความรู้ความเข้าใจในจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสูงกว่านักบัญชีที่มีอายุในช่วงอื่น

ระดับการศึกษาของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Yamcharoen (2015) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมด้านการมีมนุษยสัมพันธ์ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชี: กรณีศึกษา นักบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกรุงเทพมหานคร ผลการศึกษพบว่านักบัญชีที่มีอายุ ระดับการศึกษา สถานภาพสมรส อุดสาหกรรมหลักขององค์กรและระดับเงินเดือนต่างกัน มีความคิดเห็นต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี นักบัญชีที่มีอายุและระดับเงินเดือนต่างกัน มีความคิดเห็นต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการทำงาน นักบัญชีที่มีอายุ อุดสาหกรรมหลักขององค์กร ประสบการณ์การทำงาน ระดับเงินเดือน และจำนวนพนักงานบัญชีในแผนกบัญชีต่างกัน มีความคิดเห็นต่างกันและ 3) จากการทดสอบความสัมพันธ์ พบว่า จริยธรรมด้านการมีมนุษยสัมพันธ์ในด้านการเสียสละและแบ่งปัน ด้านการประพฤติตนตามกฎระเบียบและหน้าที่อันพึงกระทำและด้านความคิดเห็นและการใช้ดุลยพินิจ มีผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงาน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ในด้านความเป็นอิสระ ด้านความรู้ความสามารถ ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน และด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ มีผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงาน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงให้เห็นว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชียังมีระดับการศึกษาสูงจะให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมากขึ้น

ประสบการณ์ทำงานในสายวิชาชีพบัญชีส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของ Somchit and Prommoon (2018) ได้ศึกษาเรื่อง การปฏิบัติตนตามจรรยาบรรณวิชาชีพของครูในโรงเรียนสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาจังหวัดชุมพร ผลการวิจัยพบว่า ผู้บริหารมีความคิดเห็นต่อการปฏิบัติตนตามจรรยาบรรณวิชาชีพครูในโรงเรียนสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาในจังหวัดชุมพรในภาพรวมมีการปฏิบัติอยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณารายด้านพบว่าการปฏิบัติตนด้านจรรยาบรรณต่อผู้รับบริการเป็นอันดับหนึ่ง รองลงมาคือจรรยาบรรณต่อวิชาชีพ จรรยาบรรณต่อตนเอง

จรรยาบรรณต่อผู้ร่วมประกอบวิชาชีพและจรรยาบรรณต่อสังคม ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่าผู้บริหารที่มีประสบการณ์ในตำแหน่งผู้บริหารสถานศึกษามีความคิดเห็นต่อการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพของครูในโรงเรียนสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาในจังหวัดชุมพรในภาพรวมแตกต่างกัน

ทุนจดทะเบียน และรายได้ของบริษัทส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของ Sukkaew (2015) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีธุรกิจ SMEs ในจังหวัดนครปฐม ผลการศึกษาพบว่า นักบัญชีธุรกิจ SMEs มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีจรรยาบรรณวิชาชีพโดยรวมและรายด้านทุกด้านอยู่ในระดับมากที่สุด ได้แก่ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ และการรักษาความลับ และความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ และมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการทำงานโดยรวมและรายด้านทุกด้านอยู่ในระดับมากที่สุด ได้แก่ ด้านการปฏิบัติงาน ด้านต้นทุนและด้านเวลา นักบัญชีธุรกิจ SMEs ที่มีเพศรูปแบบธุรกิจ ประเภทธุรกิจ ทุนจดทะเบียน จำนวนพนักงาน ระยะเวลาการดำเนินงาน รายได้หรือยอดขายที่แตกต่างกัน มีความคิดเห็น เกี่ยวกับการมีจรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ และความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้แตกต่างกัน และนักบัญชีธุรกิจ SMEs ที่มีทุนจดทะเบียน รูปแบบ ธุรกิจ จำนวนพนักงาน และระยะเวลาการดำเนินงานที่แตกต่างกัน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการทำงาน ด้านการปฏิบัติงาน ด้านต้นทุนและด้านเวลาแตกต่างกัน จากการวิจัยความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีธุรกิจ SMEs พบว่าจรรยาบรรณวิชาชีพ ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ และความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการทำงาน ดังนั้นผู้บริหารควรให้ความสำคัญในเรื่องการมีจรรยาบรรณวิชาชีพของนักบัญชี เพื่อนำไปสู่การทำงานที่มีประสิทธิภาพให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกิจการ

ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจของบริษัทที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงานส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Srimaruang (2007) พบว่า ผู้ประกอบการธุรกิจที่มีระยะเวลาในการดำเนินงานแตกต่างกันมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณลักษณะผู้ทำบัญชีที่พึงประสงค์โดยรวมและเป็นรายด้าน ได้แก่ ด้านคุณค่าแห่งวิชาชีพ ด้านความรู้ของผู้ทำบัญชี ด้านความสามารถผู้ทำบัญชี และด้านความชำนาญของผู้ทำบัญชีแตกต่างกัน และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Sahatevasukont (2009) ได้ทำการวิจัยเรื่อง การปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล ผลการศึกษาพบว่า การปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชีในภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ซึ่งสำนักงานบัญชีมีการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณ เรื่องสำนักงานบัญชีต้องไม่ปฏิบัติให้เสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพในด้านการจัดทำบัญชีมากที่สุดเป็นอันดับแรก และหลักจรรยาบรรณที่สำนักงานบัญชีมีการปฏิบัติมากอันดับสุดท้าย คือ ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน แม้ค่าเฉลี่ยในภาพรวมจะอยู่ระดับสูงก็ตาม ข้อจำกัดที่ทำให้ยังไม่สามารถปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณได้ครบถ้วนทุกด้านยังคงมีอยู่ เช่น ลูกค้ายังมีความรู้ความเข้าใจทางด้านบัญชี

ไม่เพียงพอ ความจำเป็นทางเศรษฐกิจทำให้สำนักงานบัญชีต้องแข่งขันกันเพื่อให้บริการลูกค้า การให้ความรู้และประชาสัมพันธ์ให้ตระหนักถึงความสำคัญจรรยาบรรณยังไม่มากเพียงพอ เป็นต้น นอกจากนี้เมื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระคือรูปแบบของสำนักงานบัญชีและตัวแปรตาม คือ การปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชี พบว่า สำนักงานบัญชีที่มีรูปแบบนิติบุคคล จะมีจรรยาบรรณทางด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ มากกว่า สำนักงานบัญชีที่มีรูปแบบบุคคลธรรมดาและคณะบุคคล ขณะที่วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ คือ ระยะเวลาดำเนินงานของสำนักงานบัญชี กับ ตัวแปรตาม พบว่า สำนักงานบัญชีที่มีระยะเวลาการให้บริการจัดทำบัญชีมานานมากกว่า 10 ปี จะมีจรรยาบรรณทางด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับมากกว่าสำนักงานบัญชีที่มีระยะเวลาการให้บริการจัดทำบัญชีไม่เกิน 10 ปี

สรุปได้ว่าปัจจัยส่วนบุคคลและลักษณะทั่วไปขององค์กรส่งผลต่อการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Kawichai (2013) ได้ทำการวิจัยเรื่องความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดเชียงใหม่ เกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ผลการศึกษาพบว่า ผู้ทำบัญชีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดเชียงใหม่ มีความคิดเห็นว่าการศึกษาค้นคว้า คุณลักษณะองค์กร และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลกระทบอย่างมากต่อจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ซึ่งอาจอธิบายได้ว่าปัจจัยต่างๆ เหล่านี้มีอิทธิพลต่อการปฏิบัติหน้าที่ และจริยธรรมส่วนบุคคล อันจักนำมาซึ่งการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ผู้ทำบัญชีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีพฤติกรรมส่วนบุคคล อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านทัศนคติ ด้านบุคลิกภาพ ด้านการรับรู้ด้านการเรียนรู้ และด้านแรงจูงใจ ผู้ทำบัญชีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณลักษณะองค์กร อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านนโยบายองค์กร ด้านสายการบังคับบัญชา และด้านระเบียบข้อบังคับ ผู้ทำบัญชีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ ด้านสภาพแวดล้อมทางสังคม ด้านสภาพแวดล้อมทางการเมืองและกฎหมาย และด้านสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยี ผู้ทำบัญชีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน และ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับซึ่งการเป็นผู้ทำบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างถูกต้องเหมาะสมนั้น ขึ้นอยู่กับองค์ประกอบหลายองค์ประกอบ แต่องค์ประกอบที่สำคัญคือจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ข้อเสนอแนะ

1. ควรมีการส่งเสริมหรือกำหนดให้มีการอบรมหรือจัดกิจกรรมที่เกี่ยวกับเรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างสม่ำเสมอ
2. ควรมีการศึกษาเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั้งในด้านจรรยาบรรณ ทักษะความรู้ และกฎข้อบังคับในรูปแบบที่เกี่ยวข้องเพิ่มมากขึ้นเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพได้ทราบและเข้าใจในหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ

3. ควรมีการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในกลุ่มอื่น เช่น กลุ่มผู้สอบบัญชี กลุ่มบุคคลทั่วไป กลุ่มนายจ้าง เป็นต้น ซึ่งจะทำให้ได้ภาพรวมของระดับการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมากยิ่งขึ้น และนำไปสู่การพัฒนาหลักจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่เหมาะสมสอดคล้องกับผู้ประกอบวิชาชีพ และความเป็นสากล

เอกสารอ้างอิง

- Federation of Accounting Professions. (2017). *ACCOUNTING PROFESSIONS ACT, B.E. 2547 (2004)* [online]. Retrieved October 30, 2017, from: <http://www.fap.or.th/upload/9414/SutEp9ZNKe.pdf>. (in Thai)
- Kawichai, N . (2013). *The Opinions of Accountants of Small and Medium Enterprise in Chiang Mai Province on Factors Affecting Accounting Professional Ethics*. Thesis of the Degree of Master of Accountancy Program. Chiang Mai: Chiang Mai University. (in Thai).
- Kaewdoungek, M. and Nilrattananon, K. (2017). Factors Affecting Knowledge and Understanding in Accounting Professional Ethics of Thai Accountants. *Journal of Nakhonratchasima College*, 11(3), 213-224. (in Thai)
- Sahatevasukont, B. (2009). *Practical Code of Ethics of Accounting Firms in Bangkok and Suburbs*. Krirk Uninersiry. (in Thai)
- Somchit, K. and Prommoon, P. (2018). The Performance to the Ethical Principles of Teachers in School under the Office of Chumphon Primary Education Service Area. *Journal of Graduate Study, Suan Dusit University*, 14(2), 17-31. (in Thai).
- Srimaruang, W. (2007). *The Opinions on Characteristics of Desirable Accountants of Business Entrepreneurs in Muang Ubon Ratchathani, Ubon Ratchathani Province*. Thesis of the Degree of Master of Accountancy Program. Mahasarakham Unversiry. (in Thai).
- Sukkaew, D. (2015). The Relationship between Professional Ethics of Accountants and Business Performance of SMEs in Nakhonpathom Province. *The Proceedings of the 2015 SPUC National Conference*, 19 June 2015 at Sripatum University (Chonburi Campus), 70-76. (in Thai)
- The Stock Exchange of Thailand. (2017). *List of Listed Company*. [online]. Retrieved October 30, 2017, from: <https://www.set.or.th/th/company/companylist.html>. (in Thai)
- Yamcharoen, C. (2015). The Relationships 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*, 35(2), 19-43. (in Thai)