

---

**การตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณของผู้  
ประกอบวิชาชีพบัญชี ในเขตกรุงเทพมหานคร**

**Awareness of the importance of compliance with the basic principles of  
ethics of accounting professionals in Bangkok**

สมชาย เลิศภิรมย์สุข

Somchai Lertpiromsuk

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยธนบุรี

Faculty of Accountancy, Thonburi University

Somchai-cpd@hotmail.com

**บทคัดย่อ**

การศึกษานี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อ (1) ศึกษาการตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร และ (2) เปรียบเทียบการตระหนักถึงความสำคัญฯ จำแนกตามปัจจัยส่วนบุคคลและปัจจัยขององค์กร กลุ่มตัวอย่างในการศึกษานี้ คือ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 610 คน โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยแบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้น ผลการศึกษา พบว่า (1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยมีการตระหนักถึงความสำคัญฯ มากที่สุดในด้านความโปร่งใส และมีการตระหนักถึงความสำคัญฯ น้อยกว่า ในด้านความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ และด้านความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงานตามลำดับ (2) ผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีประสบการณ์ทำงานด้านบัญชีที่ต่างกัน มีการตระหนักถึงความสำคัญฯ ด้านความซื่อสัตย์สุจริต และผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ทำงานในธุรกิจประเภทที่ต่างกัน มีการตระหนักถึงความสำคัญฯ ด้านการรักษาความลับ และด้านพฤติกรรมทางวิชาชีพ แตกต่างกันไป

**คำสำคัญ:** การตระหนักถึงความสำคัญ, จรรยาบรรณวิชาชีพ, ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

## Abstract

The objectives of this research were to (1) study the awareness of the importance of compliance with the basic principles of ethics of accounting professionals in Bangkok and (2) compare this awareness by individual and organizational factors. The questionnaires were used to collect the sample of 610 accounting professionals in Bangkok. The results were found that (1) accounting professionals had a high level of awareness in all dimensions of ethics especially in transparency dimension; however, the lower levels were in integrity, objectivity, and professional competence and due care, respectively. (2) The hypotheses testing found that accounting professionals with different working experiences had the different level of awareness in integrity and accounting professionals working in different business type had the different level of awareness in confidentiality and professional behavior.

**Keyword:** Awareness of the importance, Professional ethics, Accounting professional

## บทนำ

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 ได้ให้ความหมายของ "จรรยาบรรณ" ว่าหมายถึง ประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบอาชีพการงานแต่ละอย่างกำหนดขึ้น เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณชื่อเสียงและฐานะของสมาชิก อาจเขียนเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้ (ราชบัณฑิตยสถาน, 2546) สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนั้น ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 มาตรา 46 ได้กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีฯ ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดขึ้นโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ นอกจากนี้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานทางด้านวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปตามกฎหมายแล้ว ยังต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดให้ต้องมีความโปร่งใสในการทำงาน มีความเป็นอิสระในการใช้ดุลยพินิจ และสามารถปฏิบัติงานตามกรอบวิชาชีพ โดยไม่อยู่ภายใต้การบังคับหรืออิทธิพลอันเกินควร ทำงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริต เทียงธรรม มีความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและรักษาความลับ ตลอดจนมีความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ (จักรกฤษณ์ พาราพันธกุล, 2562)

สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ออกข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2561 (2561) เพื่อใช้ในการควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี โดยได้กำหนดหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณไว้ ได้แก่ (1) ความซื่อสัตย์สุจริต (2) ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ (3) ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (4) การรักษาความลับ (5) พฤติกรรมทางวิชาชีพ และ (6) ความโปร่งใส

สมาคมผู้ตรวจสอบการทุจริต (Association of Certified Fraud Examiners) ได้แบ่งการทุจริตออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ การคอร์รัปชัน (Corruption) การยักยอกสินทรัพย์ (Asset Misappropriation) และการตกแต่งงบการเงิน (Financial Statement Fraud) โดยการทุจริตด้วยการตกแต่งงบการเงินนั้นแม้ว่าจะเกิดขึ้นบ่อยน้อยกว่าแต่มูลค่าความเสียหายสูงกว่าการทุจริต 2 ประเภทแรกมาก (ฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์, 2556) การตกแต่งงบการเงินเป็นการทุจริตโดยการแก้ไขข้อมูลในงบการเงิน

ของบริษัทเพื่อการใดการหนึ่ง เช่น การแสดงรายรับสูงกว่าที่ควรจะเป็น การแสดงรายจ่ายหรือหนี้สินต่ำกว่าที่ควรจะเป็น การตกแต่งงบการเงินอาจทำเพื่อให้นักลงทุนเห็นว่าผลการดำเนินงานของบริษัทดี ส่งผลให้ราคาหุ้นของบริษัทสูงขึ้น (พรชัย นฤตมกุล และพรธรรณิภา รอดวรรณะ, 2554)

ความเสียหายอย่างมากที่เกิดขึ้นปรากฏให้เห็นดังการล้มละลายของบริษัทเอนรอน (Enron) ที่ประกอบธุรกิจพลังงานมีการประกาศรายได้เพิ่มขึ้นมากถึง 750% และเติบโตปีละ 65% ทำให้ราคาหุ้นเพิ่มขึ้นสูงถึง 90 เทรียต่อหุ้น ทั้งที่จริงแล้วบริษัทไม่ได้มีสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับพลังงาน เนื่องจากดำเนินธุรกิจเป็นเพียงนายหน้าจับคู่ผู้ซื้อและผู้ขาย แต่บริษัทกลับระบุสินทรัพย์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขาย ลงบัญชีเป็นรายได้ของตนเอง และใช้การลงบัญชีแบบรับรู้รายได้ล่วงหน้า ซึ่งเป็นการตกแต่งบัญชี ในท้ายที่สุดเมื่อเรื่องถูกเปิดเผย ราคาหุ้นจึงลดลงอย่างรวดเร็วเหลือเพียง 0.01 เทรียต่อหุ้น และต้องประกาศล้มละลาย นอกจากนี้ ยังส่งผลให้บริษัท อาร์เธอร์ แอนเดอร์สัน จำกัด ซึ่งเป็น 1 ใน 5 ของบริษัทตรวจสอบบัญชีขนาดใหญ่ ต้องถูกเพิกถอนใบอนุญาตผู้ตรวจสอบบัญชีด้วย ("5 เรื่องอื้อฉาวทางการเงินฯ", 2562) จากการวิเคราะห์กรณีของบริษัทเอนรอน พบว่า เป็นการขาดจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ (ภาพร เอกอรรรถพร, 2545) ได้แก่

1) การขาดจรรยาบรรณของนักบัญชี ทางบริษัทมีการตกแต่งตัวเลขผลกำไร ไม่ต้องการมีรายการหนี้สินในงบดุล และ ไม่ต้องการเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีไม่ได้ใช้หลักความระมัดระวังในการบันทึกบัญชี ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี การกระทำนี้ถือว่ามีผลต่อวิชาชีพและสังคม

2) การขาดจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี ทางบริษัทไม่ได้นำงบการเงินของบริษัทย่อมาแสดงในงบการเงินตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด แต่ผู้สอบบัญชีกลับลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินของบริษัทแบบไม่มีเงื่อนไขทุกปี เมื่อข้อมูลการบิดเบือนจากการตกแต่งบัญชีถูกเปิดเผย เอกสารสำคัญบางส่วนได้ถูกทำลายโดยผู้บริหารระดับสูงของบริษัท อาร์เธอร์ แอนเดอร์สัน จำกัด ซึ่งถือว่าการขาดจรรยาบรรณทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีอย่างจริงจัง

สำหรับประเทศไทยนั้น สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) มีการกล่าวโทษบริษัทที่กระทำผิดโดยการตกแต่งงบการเงินหลายบริษัท เช่น บริษัท สิงห์ พาราเทค จำกัด (มหาชน) บริษัท ปิคนิค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) บริษัท เพาเวอร์-พี จำกัด (มหาชน) บริษัท เอส.อี.ซี.โอโตเซลส์ แอนด์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) บริษัท รอยเนท จำกัด (มหาชน) (ฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์, 2556) สำหรับบริษัทรอยเนทนั้น พบปัญหาในการบันทึกบัญชี ที่บริษัทอาศัยช่องโหว่ในการลงบัญชี รับรู้รายได้จากการขายชั่วโมงอินเทอร์เน็ตที่ฝากขายไว้แก่ร้านค้า ซึ่งถือเป็นการให้เครดิตร้านค้าที่รับชั่วโมงอินเทอร์เน็ตไปขาย แต่บริษัทกลับบันทึกเป็นการขายสินค้าเงินสด ทั้งที่ในความเป็นจริงบริษัทยังไม่ได้รับเงินสดเข้ามาทันที ทำให้ตัวเลขผลการดำเนินงานของบริษัทมีกำไรสูงเกินจริง เมื่อ ก.ล.ต. สั่งให้บริษัทปรับปรุงงบการเงินใหม่ พบว่า ผลการดำเนินงานของบริษัทประสบปัญหาขาดทุน สร้างความเสียหายให้แก่นักลงทุนรายย่อยที่เข้าลงทุนเป็นอย่างมาก ("ปิดตำนาน ROYNET", 2547)

นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังมีมติลงโทษผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชี จำนวน 3 ราย ของบริษัท อีวาย จำกัด (EY) ที่ถือว่าเป็นบริษัทตรวจสอบบัญชีขนาดใหญ่ 1 ใน 4 ระดับโลก โทษฐานใช้ข้อมูลภายในบริษัทจดทะเบียนไปหาประโยชน์ในเรื่องหุ้นรวม 12 บริษัท ระหว่างปี 2558-2560 โดยนำข้อมูลร่างงบการเงินของบริษัทที่เป็นลูกค้าที่ผ่านการสอบบัญชีแล้ว แต่ยังไม่เปิดเผย ไปใช้ซื้อขายหลักทรัพย์และสัญญาซื้อขายล่วงหน้า นอกจากนี้เสียค่าปรับแล้ว ยังถูกขึ้นบัญชีดำไม่ให้เป็นการกรรมการบริษัทจดทะเบียน และไม่ให้นำมาเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในอัตราโทษสูงสุด 10 ปี และส่งให้คณะกรรมการจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชีดำเนินการลงโทษต่อ ส่วนบริษัท อีวาย จำกัด ได้ถูก ก.ล.ต.สั่งให้ปรับปรุงระบบตรวจสอบ

คุณภาพงานระบบบัญชีให้รัดกุมมากยิ่งขึ้น (คุณนายเฟือก, 2562) ซึ่งจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นนี้ จึงมีการตั้งคำถามว่าบริษัทตรวจสอบบัญชีให้กับบริษัทจดทะเบียนที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ด. จำนวนทั้งสิ้น 28 ราย นั้น "จะมีเพียงผู้สอบบัญชีวิวย เท่านั้นหรือที่ใช้อินไซเดอร์" (สุนันท์ ศรีจันทร์, 2562)

จากเหตุการณ์ต่าง ๆ ข้างต้น พบว่า ปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั้งสิ้น จากผลการศึกษาของบุญยัง สหเวชสุนทร (2552) ที่ได้ทำการศึกษาถึงการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชี พบว่ามีการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณอยู่ในระดับมากที่สุด แต่ได้มีการให้ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไปว่า เนื่องจากในอนาคต ความเจริญทางเทคโนโลยีจะมีเพิ่มขึ้นและจะมีการแข่งขันที่รุนแรงเพิ่มขึ้น จึงควรมีการศึกษาเรื่องจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชีเป็นระยะๆ ในอนาคต อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการปฏิบัติเป็นผลมาจากการตระหนักถึงความสำคัญในสิ่งนั้น และผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นผู้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ ดังนั้น ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยจึงสนใจที่จะศึกษาการตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในเขตกรุงเทพมหานคร เพื่อได้ทราบถึงการตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชีในปัจจุบัน เพื่อให้องค์กรที่มีส่วนเกี่ยวข้องนำผลวิจัยที่ได้ไปใช้ประโยชน์ในการสร้างหรือส่งเสริมการปฏิบัติตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชีต่อไป

### วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาการตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร
2. เพื่อเปรียบเทียบการตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร จำแนกตามปัจจัยส่วนบุคคลและปัจจัยขององค์กร

### ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ได้ทราบถึงการตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร
2. เพื่อให้องค์กรที่มีส่วนเกี่ยวข้องนำผลวิจัยที่ได้ไปใช้ประโยชน์ในการสร้างหรือเพิ่มการตระหนักถึงความสำคัญของการปฏิบัติตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี

### วิธีดำเนินการวิจัย

#### ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการศึกษา คือ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครที่เป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ในปี พ.ศ.2562 มีจำนวนสมาชิกที่ขึ้นทะเบียนในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 46,764 คน ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 54.6 จากจำนวนสมาชิกทั่วประเทศทั้งสิ้น 85,597 คน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

กลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้ คือ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 610 คน ด้วยการคำนวณขนาดกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาค่าเฉลี่ยของประชากร (Weiers, 2011, p.300) ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ได้ค่าความคลาดเคลื่อนสูงสุดที่ยอมรับได้ (e) เท่ากับ 7.88% ของส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของประชากร สอดคล้องกับ บุญธรรม กิจปริดา บริสุทธิ์ (2551, น.116) ที่ยอมรับให้มีความคลาดเคลื่อน 5-20% ของส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของประชากร

### เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมสำหรับการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ คือ แบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้น โดยอาศัยแนวคิดที่ได้ศึกษาจากทฤษฎี เอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ได้ทำการทดสอบคุณภาพเครื่องมือด้านความเที่ยงตรงและความเชื่อมั่นของแบบสอบถามทั้งฉบับ ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) เท่ากับ 0.919 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.70 ตามเกณฑ์ของ Gable (1986 อ้างถึงใน ล้วน สายยศ และอังคณา สายยศ, 2543, น.317) โดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 3 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย ปัจจัยส่วนบุคคล ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ทำงานด้านบัญชี ตำแหน่งงาน ประเภทของการประกอบวิชาชีพ และปัจจัยขององค์กร ได้แก่ ประเภทของกิจการ ประเภทของธุรกิจ ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ ข้อคำถามเป็นแบบสำรวจรายการแบบให้เลือกตอบ จากคำตอบที่กำหนดให้

ตอนที่ 2 การตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย 6 ด้าน ได้แก่ ด้านความซื่อสัตย์สุจริต จำนวน 3 ข้อ ด้านความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ จำนวน 3 ข้อ ด้านความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน จำนวน 5 ข้อ ด้านการรักษาความลับ จำนวน 6 ข้อ ด้านพฤติกรรมทางวิชาชีพ จำนวน 3 ข้อ และด้านความโปร่งใส จำนวน 2 ข้อ เป็นแบบสอบถามชนิดมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ชนิด 5 มาตรา

ตอนที่ 3 ข้อเสนอแนะ และความคิดเห็นที่มีต่อจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี เป็นข้อคำถามปลายเปิดที่ให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้แสดงความคิดเห็นเพิ่มเติมในประเด็นคำถาม

### การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้ดำเนินการสุ่มตัวอย่างแบบไม่ใช้ทฤษฎีความน่าจะเป็น (Non-probability Sampling) โดยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบสะดวก (Convenience Sampling) ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการติดต่อและประสานงานกับ บริษัท ฝึกรอบและสัมมนา ธรรมนิติ จำกัด เพื่อขอเก็บรวบรวมข้อมูลในบริเวณจัดกิจกรรมประชาสัมพันธ์ภายนอกห้องฟังบรรยาย ในงานสัมมนาพิเศษของ บริษัท ฝึกรอบและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด ณ โรงแรมแมนดาริน ระหว่างวันที่ 6-8 พฤศจิกายน 2562 ได้แบบสอบถามตอบกลับ จำนวน 625 ชุด และได้คัดเลือกเฉพาะแบบสอบถามที่สมบูรณ์ไว้จำนวน 610 ชุด คิดเป็นร้อยละ 97.5

### การวิเคราะห์ข้อมูล

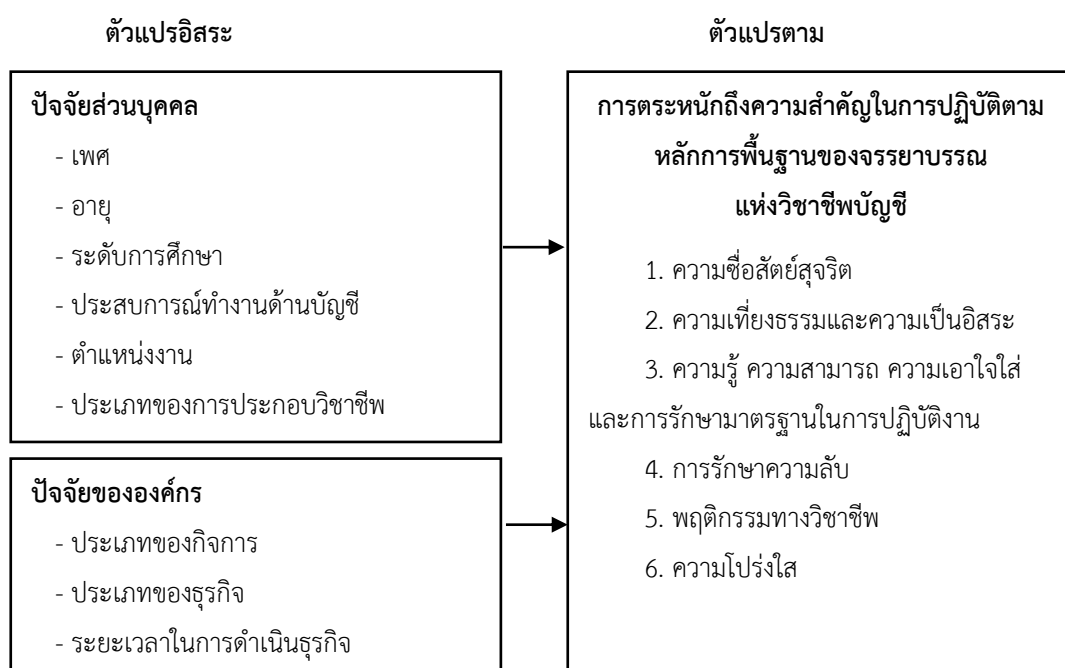
ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติพื้นฐาน ได้แก่ ค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน ได้แก่ การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ย 2 กลุ่ม แบบเป็นอิสระต่อกัน (Independent t - test) การวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบทางเดียว (One-way ANOVA) และการเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธีของ Bonferroni ในการแปลความหมายค่าเฉลี่ยของการตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ ได้แบ่งเป็น 5 ระดับ โดยใช้เกณฑ์ในการประเมิน ดังนี้ (บุญชม ศรีสะอาด, 2556)

ค่าเฉลี่ย 4.51 – 5.00	หมายถึง	มีการตระหนักถึงความสำคัญฯ ในระดับมาก
ค่าเฉลี่ย 3.51 – 4.50	หมายถึง	มีการตระหนักถึงความสำคัญฯ ในระดับค่อนข้างมาก
ค่าเฉลี่ย 2.51 – 3.50	หมายถึง	มีการตระหนักถึงความสำคัญฯ ในระดับปานกลาง
ค่าเฉลี่ย 1.51 – 2.50	หมายถึง	มีการตระหนักถึงความสำคัญฯ ในระดับค่อนข้างน้อย
ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.50	หมายถึง	มีการตระหนักถึงความสำคัญฯ ในระดับน้อย

นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้ทำการสนทนากลุ่ม (Focus Group) กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี จำนวน 8 ท่าน เพื่อขอความคิดเห็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับการตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ เพื่อให้ได้ข้อมูลเป็นผลการวิจัยที่สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

### กรอบแนวคิดในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ใช้กรอบในการศึกษาหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพตามข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2561 (2561) ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

### ผลการวิจัย

#### ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

กลุ่มตัวอย่างผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ จำนวน 610 คน ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็น ร้อยละ 94.9 มีอายุระหว่าง 36 - 55 ปี คิดเป็นร้อยละ 62.5 มีการศึกษาระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 73.8 ส่วนใหญ่มีประสบการณ์การทำงานด้านบัญชีมากกว่า 10 ปีขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 70.5 มีตำแหน่งงานส่วนใหญ่เป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชี คิดเป็นร้อยละ 33.1 เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ คิดเป็นร้อยละ 80.2 และเป็นผู้ประกอบวิชาชีพที่ให้บริการสาธารณะ คิดเป็นร้อยละ 19.8 ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ทำงานกับกิจการที่เป็นบริษัทจำกัด คิดเป็นร้อยละ 78.2 ส่วนใหญ่เป็นธุรกิจประเภทการให้บริการ คิดเป็นร้อยละ 46.0 และส่วนใหญ่เป็นกิจการที่มีระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจมากกว่า 15 ปี คิดเป็นร้อยละ 60.7

#### ตอนที่ 2 การตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณฯ

จากตารางที่ 1 พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยตระหนักถึงความสำคัญมากที่สุด ในด้านความโปร่งใส ด้วยคะแนนเฉลี่ย

เท่ากับ 4.75 รองลงมาได้แก่ ด้านการรักษาความลับ และด้านพฤติกรรมทางวิชาชีพ มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.74 และ 4.70 ตามลำดับ อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาถึงการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้การตระหนักถึงความสำคัญน้อยกว่า พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพตระหนักถึงความสำคัญน้อยที่สุดในด้านความซื่อสัตย์สุจริต มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.56 รองลงมาได้แก่ ด้านความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ และด้านความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.63 และ 4.64 ตามลำดับ

**ตารางที่ 1** ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของการตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี	$\bar{x}$	S.D.	การตระหนักถึงความสำคัญ	ลำดับ
1. ด้านความซื่อสัตย์สุจริต	4.56	0.65	มาก	6
2. ด้านความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ	4.63	0.50	มาก	5
3. ด้านความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน	4.64	0.44	มาก	4
4. ด้านการรักษาความลับ	4.74	0.39	มาก	2
5. ด้านพฤติกรรมทางวิชาชีพ	4.70	0.45	มาก	3
6. ด้านความโปร่งใส	4.75	0.47	มาก	1

ในส่วนถัดไป จะได้พิจารณาในรายละเอียดของจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพในด้านที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญ น้อยกว่าด้านอื่น เป็นการทำความเข้าใจเพิ่มเติมว่าเพราะเหตุใดผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงมีความคิดเห็นเช่นนั้น เพื่อประโยชน์ในการเสนอแนะแนวทางในการส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญ มากยิ่งขึ้นต่อไป ประกอบด้วย จรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ 3 ด้าน ดังนี้

#### 1) ด้านความซื่อสัตย์สุจริต

เมื่อพิจารณาในรายละเอียด พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญ อยู่ในระดับค่อนข้างมาก จำนวน 2 ข้อคำถาม ได้แก่ มีการตระหนักถึงความสำคัญว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่รู้จักเห็นและเข้าไปเกี่ยวข้องกับรายงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าเป็นข้อมูลที่ผิดอย่างเป็นสาระสำคัญ หรือทำให้เข้าใจผิด และมีการตระหนักถึงความสำคัญว่าผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่รู้จักเห็นและเข้าไปเกี่ยวข้องกับรายงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าเป็นรายงานหรือข้อมูลที่จัดทำขึ้นโดยไม่ไตร่ตรองให้รอบคอบ หรือปิดบังข้อมูลที่จำเป็นในรายงานซึ่งจะทำให้เกิดความเข้าใจผิด

ผลเพิ่มเติมจากการสนทนากลุ่ม พบว่า การที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญว่าผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่รู้จักเห็นและเข้าไปเกี่ยวข้องกับรายงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าเป็นข้อมูลที่ผิดอย่างเป็นสาระสำคัญ หรือต้องไม่รู้จักเห็นและเข้าไปเกี่ยวข้องกับรายงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าเป็นรายงานหรือข้อมูลที่จัดทำขึ้นโดยไม่ไตร่ตรองให้รอบคอบ หรือปิดบังข้อมูลที่จำเป็น น้อยกว่าข้อคำถามอื่น อาจเนื่องมาจากในบางสถานการณ์ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องพบกับความเกรงกลัวที่มีต่อผู้บริหาร/หัวหน้างาน หรือความกลัวที่จะสูญเสียลูกค้าที่มองว่าจ้างการทำบัญชีไป ดังที่ผู้เข้าร่วมสนทนากลุ่มกล่าวว่า

“เป็นความประสงค์ของเขา ซึ่งนักบัญชีต้องทำตาม ถ้าไม่ทำ เขาก็จะไปหาคนที่ทำให้เขาได้”

เหตุการณ์เช่นนี้ พบได้ในสำนักงานบัญชีบางแห่งที่ต้องยอมทำข้อมูลหรือสร้างหลักฐานบางอย่างขึ้นมา ทั้งในส่วนของรายได้ที่ต้องการให้ลดลง และส่วนของรายจ่ายที่ต้องการให้มีเพิ่มขึ้น ดังที่ผู้เข้าร่วมสนทนากลุ่มกล่าวว่า

“ในส่วนของรายได้ การขายสินค้า เช่น 100 บาท เขาอาจออก invoice ขายแค่ 50 บาท หรือก็คือยื่นรายได้ไม่เต็ม เพื่อให้เสียภาษีน้อยลง”

“ในส่วนของรายจ่าย ก็มีการสร้างตัวเลขขึ้นมา เช่น ค่าตอบแทนกรรมการ ที่ไม่มีการจ่ายจริง แต่มีการสร้างหลักฐานขึ้นมาว่ามีการจ่ายจริงเท่านั้นเท่านั้นเพื่อให้ไปหักกับรายได้ เพื่อให้การเสียภาษีมัน make sense บริหารภาษีให้มีการจ่ายบ้าง เพื่อไม่ให้เป็นที่เพ่งเล็ง ...”

## 2) ด้านความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ

เมื่อพิจารณาในรายละเอียด พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญฯ อยู่ในระดับค่อนข้างมาก จำนวน 1 ข้อคำถาม คือ มีการตระหนักถึงความสำคัญว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นที่ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลาง และความเที่ยงธรรมที่น่าเชื่อถือ

ผลเพิ่มเติมจากการสนทนากลุ่ม พบว่า การที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นที่ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลาง และความเที่ยงธรรม น้อยกว่าข้อคำถามอื่น อาจเนื่องมาจากในบางสถานการณ์เช่นเดียวกับด้านความซื่อสัตย์สุจริต อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีก็ไม่ได้กระทำการทุกอย่างตามคำร้องขอของบุคคลอื่นหรือลูกค้า ดังที่ผู้เข้าร่วมสนทนากลุ่มกล่าวว่า

“ก็ไม่ใช่ว่าจะไม่รับทำทั้งหมด บางกรณีอาจทำให้ได้ มีบางกรณีที่มีความเสี่ยงสูง ก็จะต้องแจ้งว่าทำให้ไม่ได้ ...”

ในการกระทำบางอย่างที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทำให้ไม่ได้ ทางฝ่ายผู้ประกอบการจะเป็นคนจัดหาเอกสาร/หลักฐานต่าง ๆ เอง ดังที่ผู้เข้าร่วมสนทนากลุ่มกล่าวว่า

“... ตัวอย่างเช่นในงานรับเหมา ที่จะให้ซื้อบิลเยอะๆ ... เขาเคยให้สำนักงานบัญชีหาให้ แต่สำนักงานบัญชีเราไม่ได้หาให้ ...”

## 3) ด้านความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน

เมื่อพิจารณาในรายละเอียด พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญฯ อยู่ในระดับมากทุกข้อ แต่หากพิจารณาถึงข้อคำถามที่มีการตระหนักถึงความสำคัญน้อยกว่าข้อคำถามอื่น พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญน้อยกว่าว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความขยันหมั่นเพียรให้สอดคล้องกับมาตรฐานการปฏิบัติงาน และมาตรฐานวิชาชีพในการปฏิบัติกิจกรรมทางวิชาชีพหรือให้การบริการทางวิชาชีพ และผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประยุกต์ใช้ความรู้ความชำนาญทางวิชาชีพในการให้บริการทางวิชาชีพ

ผลเพิ่มเติมจากการสนทนากลุ่ม พบว่า การที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความขยันหมั่นเพียรให้สอดคล้องกับมาตรฐานการปฏิบัติงานและมาตรฐานวิชาชีพฯ น้อยกว่าข้อคำถามอื่น อาจเนื่องมาจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมองว่าการปฏิบัติงานนั้นจะมุ่งเน้นที่ผลลัพธ์ของงาน จึงให้ความสำคัญกับการทำงานให้เสร็จทันเวลาที่กำหนด มีความถูกต้องสอดคล้องกับมาตรฐาน โดยอาจไม่ต้องขยันหมั่นเพียรก็ได้ ดังที่ผู้เข้าร่วมสนทนากลุ่มกล่าวว่า

“... การทำงานก็รีบผิดชอบงานให้เรียบร้อย โดยทำได้ถูกต้อง ตามมาตรฐาน ทันตามกำหนดเวลา โดยไม่ต้องขยัน...”

“ถ้าไม่ใช่ช่วงปิดงบก็ไม่ต้องขยัน ไปขยันช่วงปิดงบ”



ในส่วนของการตระหนักถึงความสำคัญฯ น้อยกว่าข้อคำถามอื่นว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประยุกต์ใช้ความรู้ ความชำนาญทางวิชาชีพในการให้บริการทางวิชาชีพบัญชี อาจเนื่องมาจากการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชะนั้นเป็น การทำงานที่มีมาตรฐานชัดเจนแล้ว ดังนั้น หากเป็นการทำงานประเภทเดิมจึงไม่ต้องการประยุกต์ใช้ความรู้ฯ มากนัก จะมี การประยุกต์ใช้ก็ในกรณีที่เป็นเรื่องใหม่หรือแตกต่างจากที่ตนเองทำ ดังที่ผู้เข้าร่วมสนทนากลุ่มกล่าวว่า

“ปกติการทำงานก็ทำตามมาตรฐาน ก็ไม่จำเป็นต้องประยุกต์ใช้”

“อาจมีบางกรณีที่ต้องแก้ปัญหาให้กับลูกค้า เช่น บริษัทรับเหมา เป็นลูกค้าต่างประเทศที่ไม่มีพนักงาน บัญชี เวลาปิดงบ เราจะต้องหาทางออกให้กับเขา ให้งานถูกต้องตามหลักบัญชี ... เราก็จะต้องเข้าไปประยุกต์ใช้ ความรู้ มีบางกรณีถึงต้องประยุกต์ใช้”

### ตอนที่ 3 ผลการทดสอบสมมติฐาน

การทดสอบสมมติฐานระหว่างปัจจัยส่วนบุคคลกับการตระหนักถึงความสำคัญฯ พบว่า ประสพการณ์ทำงานด้าน บัญชีเป็นตัวแปรอิสระเดียวที่พบนัยสำคัญทางสถิติกับตัวแปรตาม โดยพบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีประสบการณ์ทำงาน ด้านบัญชีที่ต่างกัน มีการตระหนักถึงความสำคัญฯ ด้านความซื่อสัตย์สุจริต แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 เมื่อทำการเปรียบเทียบรายคู่ พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีประสบการณ์ทำงานด้านบัญชี 6-10 ปี มีการตระหนักถึง ความสำคัญฯ ด้านความซื่อสัตย์สุจริต มากกว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีประสบการณ์ทำงานด้านบัญชี 3-5 ปี อย่างมี นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

การทดสอบสมมติฐานระหว่างปัจจัยขององค์กรกับการตระหนักถึงความสำคัญฯ พบว่า ประเภทของธุรกิจเป็นตัว แปรอิสระเดียวที่พบนัยสำคัญทางสถิติกับตัวแปรตาม โดยพบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ทำงานในธุรกิจประเภทที่ต่างกัน มี การตระหนักถึงความสำคัญฯ ด้านการรักษาความลับ และด้านพฤติกรรมทางวิชาชีพ แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ ระดับ .05 เมื่อทำการเปรียบเทียบรายคู่ พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ทำงานในธุรกิจการจำหน่ายสินค้า มีการตระหนักถึง ความสำคัญฯ ทั้งในด้านการรักษาความลับ และด้านพฤติกรรมทางวิชาชีพ มากกว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ทำงานในธุรกิจ การผลิต อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

### สรุปและอภิปรายผล

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพอยู่ใน ระดับมากทุกด้าน โดยตระหนักถึงความสำคัญมากที่สุด ในด้านความโปร่งใส รองลงมาได้แก่ ด้านการรักษาความลับ และด้าน พฤติกรรมทางวิชาชีพ อย่างไรก็ตาม มีการตระหนักถึงความสำคัญน้อยกว่า ในด้านความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ และด้านความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน

เมื่อพิจารณาในรายละเอียดของจรรยาบรรณที่ผู้ประกอบวิชาชีพตระหนักถึงความสำคัญน้อยกว่า พบว่า

1) ด้านความซื่อสัตย์สุจริต พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่รั่ว เห็นและเข้าไปเกี่ยวข้องกับรายงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าเป็นข้อมูลที่ผิดอย่างเป็นสาระสำคัญ หรือต้องไม่รั่วเห็นและเข้าไป เกี่ยวข้องกับรายงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าเป็นรายงานหรือข้อมูลที่จัดทำขึ้นโดยไม่ไตร่ตรองให้รอบคอบ หรือปิดบังข้อมูลที่ จำเป็น มีการตระหนักถึงความสำคัญฯ อยู่ในระดับค่อนข้างมาก ซึ่งน้อยกว่าข้อคำถามอื่น โดยสาเหตุอาจเนื่องมาจากในบาง สถานการณ์นั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจเกรงกลัวผู้บริหาร/หัวหน้างาน หรือกลัวที่จะสูญเสียลูกค้าที่มาว่าจ้างการทำบัญชีไป

2) ด้านความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญว่าผู้ประกอบ วิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นที่ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลาง และความเที่ยงธรรม น้อยกว่าข้อคำถามอื่น สาเหตุอาจเนื่องมาจากต้องอยู่ในสถานการณ์เช่นเดียวกับด้านความซื่อสัตย์สุจริต ที่ผู้ประกอบวิชาชีพ

บัญชีอาจต้องพบกับแรงกดดันจากผู้บริหาร/หัวหน้างาน หรือกลัวที่จะสูญเสียลูกค้าที่มาว่าจ้างการทำบัญชีไป ทำให้อาจต้องกระทำการบางอย่างโดยอิทธิพลของบุคคลอื่นได้

3) ด้านความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญน้อยกว่าข้อคำถามอื่น ว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความขยันหมั่นเพียรให้สอดคล้องกับมาตรฐานการปฏิบัติงานและมาตรฐานวิชาชีพ และผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประยุกต์ใช้ความรู้ความชำนาญทางวิชาชีพในการให้บริการทางวิชาชีพบัญชี อาจเนื่องมาจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมองว่าการปฏิบัติงานโดยปกตินั้นจะมุ่งเน้นที่ผลลัพธ์ของงาน จึงให้ความสำคัญกับการทำงานให้เสร็จทันเวลาที่กำหนด มีความถูกต้องสอดคล้องกับมาตรฐาน โดยอาจไม่จำเป็นต้องขยันหมั่นเพียรก็ได้ หรือในการปฏิบัติงานเป็นการทำงานที่มีมาตรฐานชัดเจนแล้ว ดังนั้น หากเป็นการทำงานประเภทเดิมจึงไม่ต้องการประยุกต์ใช้ความรู้ฯ มากนัก

ผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีประสบการณ์ทำงานด้านบัญชีที่ต่างกัน มีการตระหนักถึงความสำคัญฯ ด้านความซื่อสัตย์สุจริต แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 และ พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ทำงานในธุรกิจประเภทที่ต่างกัน มีการตระหนักถึงความสำคัญฯ ด้านการรักษาความลับ และด้านพฤติกรรมทางวิชาชีพ แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

ผลการศึกษาที่พบว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพอยู่ในระดับมากทุกด้านนั้น สอดคล้องกับผลการศึกษาของ อดิณญา จันทร์เศษ (2560) ที่ได้ทำการศึกษาทักษะและจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีในมุมมองของนักบัญชี พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีความคิดเห็นว่ารจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพมีความสำคัญในระดับมากที่สุดทุกด้าน กล่าวได้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเห็นความสำคัญของการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติงานตามหลักจรรยาบรรณนั้น บางครั้งอาจต้องพบกับสถานการณ์กดดันบางอย่างจากอิทธิพลภายนอก ดังอนุมานได้จากผลการศึกษาครั้งนี้ที่พบว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีการตระหนักถึงความสำคัญฯ น้อยกว่าในด้านความซื่อสัตย์สุจริต และด้านความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ ที่เมื่อพิจารณาในรายละเอียดแล้วล้วนแต่เป็นเรื่องของการเข้าไปรู้เห็นหรือเข้าไปเกี่ยวข้องกับรายงานหรือข้อมูลที่มีปัญหา ตลอดจนการต้องปฏิบัติหน้าที่โดยได้รับอิทธิพลของบุคคลอื่น สาเหตุที่เป็นเช่นนี้อาจเนื่องมาจากการไม่เห็นความสำคัญในงานบัญชีของผู้ประกอบการ ดังผลการศึกษาค้นคว้าที่พบว่าผู้มีผู้ประกอบการที่ต้องการให้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทำข้อมูลหรือสร้างหลักฐานบางอย่างขึ้นมา หรือผู้ประกอบการสร้างหรือจัดหาเอกสาร/หลักฐานต่าง ๆ เอง ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ สิงห์ชัย อรุณวุฒิมงคล (2549) ที่ได้ทำการศึกษาถึงแนวทางในการปลูกฝังจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย โดยพบว่าอุปสรรคและข้อจำกัดในการปลูกฝังจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพนั้น ประการหนึ่ง เนื่องจากเจ้าของธุรกิจหรือผู้ประกอบการยังไม่เห็นถึงความสำคัญของงานด้านบัญชี ไม่สนใจในข้อมูลที่ถูกต้องตามหลักการบัญชี มีความคิดว่าการจัดทำบัญชีนั้นเป็นเพียงการทำเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดเท่านั้น จึงไม่สนับสนุนให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทำตามมาตรฐานหรือจรรยาบรรณ เนื่องจากการเห็นแก่ประโยชน์ส่วนตน

## ข้อเสนอแนะ

### ข้อเสนอแนะที่ได้จากการศึกษาครั้งนี้

1. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ตระหนักถึงความสำคัญของการปฏิบัติตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพอย่างสม่ำเสมอ โดยอาจพิจารณาจากหลักการให้รางวัล (Reward)/การลงโทษ (Punishment) ในส่วนของการให้รางวัล อาจส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพได้เห็นถึงคุณค่าในวิชาชีพของตนมากยิ่งขึ้น โดยอาจมีการยกฐานะของผู้ประกอบวิชาชีพที่นอกจากการขึ้นทะเบียนแล้ว ยังต้องได้รับใบอนุญาตในการประกอบวิชาชีพเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในส่วนของการลงโทษ อาจสืบเนื่องจากมาตรการก่อนหน้า อาจใช้การถอน

ใบอนุญาตในการประกอบวิชาชีพซึ่งถือว่าเป็นบทลงโทษที่รุนแรงได้ เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพเห็นคุณค่าและมีบทลงโทษข้างต้น แรงกดดันในการทำงานจากผู้บริหารหรือลูกค้าที่สัมพันธ์ต่อการละเมิดจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพจะลดลง โดยเฉพาะด้านความซื่อสัตย์สุจริต และด้านความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ นอกจากนี้ มาตรการลงโทษอาจครอบคลุมไปถึงบริษัทหรือสำนักงานบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้วย

2. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรมีการสอดแทรกจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชีในหลักสูตรของการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ (CPD) เช่นเดียวกับที่สภาวิชาชีพบัญชีมีแนวปฏิบัติให้สถาบันฝึกอบรมสอดแทรกจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพในหลักสูตร CPD ที่ขออนุมัติจากสภาวิชาชีพบัญชี

3. สถาบันการศึกษาควรจัดการเรียนการสอนที่สอดแทรกคุณธรรม จริยธรรม และจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ โดยอาจเพิ่มเติมให้มีรายวิชาจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ หรือสอดแทรกเนื้อหาในการสอนรายวิชาอื่นทางการบัญชี

4. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรประชาสัมพันธ์ให้เจ้าของกิจการซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดทำบัญชี ตลอดจนสำนักงานบัญชี และสำนักงานสอบบัญชี ตระหนักถึงความสำคัญของการปฏิบัติตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี เนื่องจากการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 และประมวลรัษฎากร

#### ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาคั้งต่อไป

1. ควรมีการศึกษาว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพบปัญหาหรืออุปสรรคใดบ้างในการปฏิบัติงานตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ

2. ควรมีการศึกษาการตระหนักถึงความสำคัญ หรือการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชีเป็นระยะๆ เนื่องจากสภาพการแข่งขันและสภาวะทางสังคมและเศรษฐกิจ มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว

#### เอกสารอ้างอิง

5 เรื่องอื้อฉาวทางการเงินที่โด่งดังที่สุดในประวัติศาสตร์. (2562). สืบค้นเมื่อ 8 สิงหาคม 2562, จาก <https://www.moneybuffalo.in.th/ธุรกิจและเศรษฐกิจ/5-เรื่องอื้อฉาวการเงิน>.

ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2561. (2561, 27 พฤศจิกายน). *ราชกิจจานุเบกษา*. เล่มที่ 135 ตอนพิเศษ 301 ง, หน้า 17 – 24.

คุณนายเฟือก. (2562, 30 พฤษภาคม -1 มิถุนายน). เชื้อด "อื้อฉาว" สะเทือนไปทั้งบาง. *หนังสือพิมพ์ฐานเศรษฐกิจ*. 38 (3,474):

14. จาก <https://www.thansettakij.com/content/columnist/402106>.

จักรกฤษณ์ พาราพันธกุล. (2562). คำปรารภ. *คู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี*. กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.

ฐิตาภรณ์ สิ้นจรรยาศักดิ์. (2556). *การทุจริตโดยการตกแต่งงบการเงิน*. การประชุมวิชาการระดับชาติ ประจำปี 2556 สมาคมสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งประเทศไทย, 1454-1467.

บุญชม ศรีสะอาด. (2556). *การวิจัยเบื้องต้น*. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น.

บุญธรรม กิจปรีดาบริสุทธิ์. (2551). *ระเบียบวิธีการวิจัยทางสังคมศาสตร์*. กรุงเทพฯ: จามจุรีโปรดักท์.

บุญยง สหเทวสุนทร. (2552). *การปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชี ในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล*. รายงานการวิจัย. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกริก.

ปิดตำนาน ROYNET หุ่นฉาวแต่งบัญชีลวงโลกแหกตานักลงทุน. (2547). *ผู้จัดการออนไลน์*. สืบค้นเมื่อ 7 ตุลาคม 2547, จาก <https://mgronline.com/daily/detail/9470000063509>.

พรชัย นฤตมกุล และพรพนนิภา รอดวรรณะ. (2554, ตุลาคม - ธันวาคม). การทุจริตของพนักงานในองค์กรธุรกิจ. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*. 33(130): 1-13.

ผ่านการรับรองคุณภาพจากศูนย์ดัชนีการอ้างอิงวารสารไทย (TCI.) อยู่ในกลุ่ม 1 | วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์มหาวิทยาลัยธนบุรี

- ภาพร เอกอรรถพร. (2545). *กลบัญชี*. กรุงเทพฯ : คณะบุคคล ดร.พี.เอกอรรถพร.
- ราชบัณฑิตยสถาน. (2546). *พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542*. กรุงเทพฯ: นานมีบุ๊คส์.
- ล้วน สายยศ และ อังคณา สายยศ. (2543). *การวัดด้านจิตพิสัย*. กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *รายงานประจำปี 2562*. สืบค้นเมื่อ 24 เมษายน 2563, จาก [http://eservice.tfac.or.th/files/annual\\_report/Annual%20Report.pdf](http://eservice.tfac.or.th/files/annual_report/Annual%20Report.pdf)
- สิงห์ชัย อรุณวุฒิพงศ์. (2549). *แนวทางการปลูกฝังจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย*. ดุษฎีนิพนธ์ การจัดการบัญชีบัณฑิต สาขาการจัดการธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนดุสิต.
- สุนันท์ ศรีจันทร์. (2562, 30 พฤษภาคม). ผู้สอบบัญชีอินไซด์เดอร์. *ผู้จัดการออนไลน์*. สืบค้นเมื่อ 30 พฤษภาคม 2562, จาก <https://mgronline.com/stockmarket/detail/9620000051656>.
- อนัญญา จันทร์เศษ. (2560). *ทักษะและจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีในมุมมองของนักบัญชี เขตหนองแขม*. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธนบุรี.
- Weiers, Ronald M.(2011). *Introduction to Business Statistics*. 7<sup>th</sup>ed. Ohio: Cengage Learning.

### Translated Thai References

- Aroonvutthiphong, Singhchai. (2006). *An approach to cultivate ethics for accounting profession in Thailand*. Dissertation for Doctoral of Management Degree in Business, Graduate School, Suan Dusit Rajabhat University. (in Thai)
- Chansed, Ananya. (2017). *Professional Skills and Codes of Conduct of Accounting Bookkeepers from the Views of Accountants in Nongkhaem District*. Thesis for Master of Accountancy, Thonburi University. (in Thai)
- Close the legend of ROYNET, the rumored stocks, make up accounts that deceive the world. (2004). *Manager Online*. Retrieved October 7, 2004, from <https://mgronline.com/daily/detail/9470000063509> (in Thai)
- Ekuttaporn, Paporn. (2002). *Accounting tactics*. Bangkok: Group of person Dr.P. Ekuttaporn. (in Thai)
- Federation of Accounting Professions. (2020). *Annual Report 2019*. Retrieved April 24, 2020, from [http://eservice.tfac.or.th/files/annual\\_report/Annual%20Report.pdf](http://eservice.tfac.or.th/files/annual_report/Annual%20Report.pdf) (in Thai)
- Khun Nai Peak. (2019, May 30 - June 1). Cut "EY" shaken to all. *Thansettakij*. 38 (3,474): 14. from <https://www.thansettakij.com/content/columnist/402106>. (in Thai)
- Kispredeborisuthi, Boontham. (2008). *Research Methodology for Social Science*. Bangkok: Chamchuri Product. (in Thai)
- Naruedomkul, Pornchai and Pannipa Rodwana. (2011, October - December). Fraud by staffs in business organization. *Chulalongkorn Business Review*. 33(130): 1-13. (in Thai)
- Parapuntakul, Chakkrit. (2019). Prologue. *Handbook of the code of ethics for professional accountants*. Bangkok: Federation of Accounting Professions. (in Thai)
- Regulation of Federation of Accounting Professions concerning the code of ethics for professional accountants 2018. (2018, November 17). *Government Gazette*. Book 135, Special Section 301, pp. 17-24. (in Thai)

- Royal Society of Thailand. (2003). *Royal Institute Dictionary*. Bangkok : Nanmeebooks. (in Thai)
- Sahatevasukon, Boonyang. (2009). *Practical code of ethics of accounting firms in Bangkok and suburbs*. Research report. Bangkok: Krirk University. (in Thai)
- Saiyot, Luan and Angkana Saiyot. (2000). *Measuring Affective Domain*. Bangkok: Suweeriyasan. (in Thai)
- Sincharoonsak, Titaporn. (2013). *Fraud by financial statements manipulation*. National Conference 2013. Association of Private Higher Education Institutes of Thailand, pp. 1454-1467. (in Thai)
- Srichantha, Sunan. (2019). Insider auditor. *Manager Online*. Retrieved May 30, 2019, from <https://mgronline.com/stockmarket/detail/9620000051656>. (in Thai)
- Srisa-ard, Boonchom. (2013). *Basic Research*. 9<sup>th</sup>ed. Bangkok: Suweeriyasan. (in Thai)
- The 5 most notorious financial scandal in history. (2019). Retrieved August 8, 2019, from <https://www.moneybuffalo.in.th/ธุรกิจและเศรษฐกิจ/5-เรื่องอื้อฉาวการเงิน>. (in Thai)