

ความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงาน ของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง

The Relationship of Accounting Professional Ethics toward Performance of Bookkeeper in Lampang Province

อนงค์วรรณ อุประดิษฐ์¹

บทคัดย่อ

การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา 1) ความสำคัญของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง และ 2) ความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง โดยใช้แบบสอบถามไปยังผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง จำนวน 165 คน วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา เพื่อหาค่าร้อยละ ความถี่ และทดสอบความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง โดยใช้การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณด้วยวิธี Enter

ผลการศึกษาพบว่า ผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง ให้ความสำคัญต่อจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ในด้านการรักษาความลับ และให้ความสำคัญต่อผลการปฏิบัติงานในด้านต้นทุน และผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปางพบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี เรียงจากมากไปน้อยได้แก่ 1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต 2) ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน 3) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ และ 4) การรักษาความลับ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการปฏิบัติงาน ที่ระดับนัยสำคัญ .05 ยกเว้นปัจจัยด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป และความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ ไม่มีความสัมพันธ์กับผลการปฏิบัติงาน

คำสำคัญ : จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ผลการปฏิบัติงาน ผู้ทำบัญชี

¹ อาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีสุรนารี

Abstract

The purposes of this research were 1) the importance of accounting professional ethics and performance of bookkeeper in Lampang Province and 2) the relation of accounting professional ethics toward performance of bookkeeper in Lampang Province. The study is using data collected from questionnaires to 165 bookkeeper in Lampang Province. Data were analyzed using descriptive statistics as percentages, frequencies and Multiple regression analysis by Enter.

The results showed that bookkeeper in Lampang Province had the importance of accounting professional ethics in confidential and performance in cost and the relation of accounting professional ethics toward performance of bookkeeper in Lampang Province follow by 1) transparency, independence, equity and honesty 2) regarding knowledge and capability, work performance standard 3) responsibility toward customer 4) confidentiality; had positive effects on the work efficiency at significant level of .05. Except responsibility toward colleagues and general ethics and responsibility towards shareholders, partners, individuals or juristic persons working for them hadn't relationship toward Performance.

Keywords : Accounting Professional Ethics, Performance, Bookkeeper

1. บทนำ

การบัญชีเป็นการจัดหาระบบข้อมูลเพื่อนำมาใช้ในการวัดผลที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมต่างๆ ของกิจการ กระบวนการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่ต้องการจึงต้องมีการจัดบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรทางเศรษฐกิจ การจัดหมวดหมู่ของรายการ การสรุปผล และการตีความหมายของผลการปฏิบัติดังกล่าว ข้อมูลทางการบัญชีสามารถสื่อความหมายให้ผู้ใช้อื่นเข้าใจได้ และช่วยให้สามารถนำความเข้าใจนี้ไปช่วยในการบริหารงานทางการเงินของกิจการได้ดีขึ้นและตัดสินใจได้ถูกต้องขึ้น (วัฒนา ศิวะเกื้อ และคณะ, 2553) ปัจจุบันการจัดเตรียมข้อมูลทางการบัญชีมีบทบาทมากยิ่งขึ้น นักบัญชีจึงมีหน้าที่เก็บรวบรวมข้อมูลทางการบัญชีเสนอข้อมูลให้กับบุคคลภายในและบุคคลภายนอก ซึ่งการบันทึกและการจัดทำรายงานในแต่ละช่วงเวลาที่ต้องการดังกล่าวนี้ เรียกว่า “การทำบัญชี” ซึ่งเป็นข้อมูลที่มีบุคคลหลายฝ่ายต้องการนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ต่างๆ ซึ่งเราเรียกบุคคลที่ทำบัญชีเหล่านั้นว่า “ผู้ทำบัญชี” (เสนีย์ พวงยานี, 2555)

ผู้ทำบัญชีเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการจัดทำและนำเสนอข้อมูลทางบัญชีของนิติบุคคลคุณภาพของผู้ทำบัญชี ย่อมส่งผลต่อคุณภาพของข้อมูลทางด้านบัญชี ผู้ทำบัญชีจึงจำเป็นต้องมีความรู้ และประสบการณ์ในการจัดทำบัญชี และนำเสนองบการเงินอย่างเพียงพอ จากพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 10 สิงหาคม 2543 มีผลทำให้กฎหมายบัญชีหรือประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ถูกยกเลิกไป ในพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้ตระหนักถึงบทบาทของผู้ทำบัญชีต่อความถูกต้องของข้อมูลบัญชี จึงได้มีการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ทำบัญชีไว้ชัดเจน โดยมีการแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบที่ช่วยทำให้การจัดทำบัญชีของธุรกิจถูกต้องส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินเชื่อถือได้ และสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้ และได้กำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของบุคคลที่จะเป็นผู้ทำบัญชีตามกฎหมายไว้ด้วย (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2559)

จากสภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงในปัจจุบันส่งผลให้เกิดการแข่งขันในทุกรูปแบบ ทำให้ผู้ทำบัญชีในยุคโลกาภิวัตน์ต้องใฝ่รู้ ต้องมีคุณธรรม มีวินัย จรรยาบรรณจริยธรรม มีความรู้ทางด้านคอมพิวเตอร์และที่สำคัญยังต้องทำให้เกิดประโยชน์แก่สังคมและประเทศชาติให้มากที่สุด จึงจะเป็นผู้ทำบัญชีได้ (วาสนา อุปะกุล, 2559) ดังนั้น ผู้ทำบัญชี ซึ่งหมายถึง ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่

จัดทำบัญชี ไม่ว่าจะได้กระทำในฐานะเป็นลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือไม่ก็ตาม (พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 4) การทำบัญชีถือเป็นการประกอบวิชาชีพเป็นผู้ทำบัญชีนั่นเอง ดังนั้นผู้ประกอบวิชาชีพต้องเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี หรือขึ้นทะเบียนเป็นผู้ทำบัญชีกับสภาวิชาชีพบัญชีฯ ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 44 (พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 44) จึงต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่สภาวิชาชีพได้กำหนดเพื่อใช้เป็นแนวทางในการควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีเป็นสิ่งสำคัญต่อการนำไปใช้ปฏิบัติงาน ดังนั้นผู้ทำบัญชีต้องคำนึงถึงการนำจรรยาบรรณไปใช้ในการตัดสินใจทางวิชาชีพ และทางการจัดการ เพื่อช่วยให้ผู้ทำบัญชีมีเหตุผลในการตัดสินใจกระทำสิ่งใดๆ ด้วยการสำนึกในความถูกต้อง ความเหมาะสมตีมตามจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยคณะอนุกรรมการกำหนดจรรยาบรรณในนามของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 7(4) (9) (11) มาตรา 30 มาตรา 46 และมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 อันเป็นพระราชบัญญัติที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา 29 ประกอบกับมาตรา 43 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย สภาวิชาชีพบัญชีจึงออกข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ขึ้น ทั้งนี้เพื่อใช้ในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้มีกรปฏิบัติงาน และผลของการปฏิบัติงานที่บ่งบอกถึงการดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นไปในทิศทางที่เหมาะสม ซึ่งมีข้อกำหนดที่ต้องปฏิบัติในเรื่อง (1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต (2) ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน (3) การรักษาความลับ (4) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ (5) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนบุคคล หรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้และ (6) ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559) นอกจากนี้ ยังมีพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ซึ่ง

มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 10 สิงหาคม 2543 เป็นต้นไป ได้มีการเปลี่ยนแปลงปรับปรุงแก้ไขจากประกาศคณะปฏิวัติ 285 (พ.ว. 285) ให้การจัดทำบัญชีของธุรกิจมีความเป็นสากลมากขึ้น ซึ่งจาก พ.ร.บ.การบัญชีดังกล่าวได้ส่งผลต่อผู้ประกอบการในฐานะผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี และผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือสมทบบัญชีในฐานะผู้ทำบัญชี ตลอดจนการบัญชีให้มาตรฐานบัญชีเป็นไปตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2559)

จังหวัดลำปางเป็นจังหวัดที่มีผู้ทำบัญชีทั้งสิ้น 276 คน (สำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดลำปาง, 2559) ซึ่งบุคคลเหล่านี้ถือเป็นผู้ประกอบการวิชาชีพทางบัญชีซึ่งต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ของสภาวิชาชีพบัญชี เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ซึ่งเป็นกรอบความประพฤติและวิธีปฏิบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเพื่อให้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีคุณภาพ น่าเชื่อถือและผู้ใช้บริการให้ความเชื่อมั่นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามข้อบังคับจรรยาบรรณนี้ หมายความว่าผู้ประกอบวิชาชีพด้านการทำบัญชี การสอบบัญชี และผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านอื่นๆ ตามที่กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นวิชาชีพบัญชี รวมทั้งผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีและให้หมายรวมถึงหัวหน้าคณะบุคคล หรือหัวหน้าสำนักงาน หรือผู้มีอำนาจกระทำแทนนิติบุคคลตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ด้วย ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามข้อบังคับจรรยาบรรณ มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามข้อบังคับจรรยาบรรณ ผู้ใดฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับใดของข้อบังคับจรรยาบรรณที่ออกมานี้ให้ถือว่าผู้นั้นประพฤติผิดจรรยาบรรณ การฝ่าฝืนและไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับจรรยาบรรณ โดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2556)

ปัจจุบันการทุจริตโดยการตกแต่งงบการเงินมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นและมีมูลค่าความเสียหายต่อผู้ใช้งบการเงินเป็นอย่างมาก จะเห็นได้จากการล้มละลายของบริษัทขนาดใหญ่ในต่างประเทศหลายแห่ง การตกแต่งงบการเงิน เพื่อให้ราคาหุ้นของบริษัทเพิ่มสูงขึ้นและสร้างความมั่งคั่งให้กับกิจการ การตกแต่งงบการเงิน เช่น การตกแต่งการเลื่อนการรับรู้รายได้ การตกแต่งมูลค่าสินทรัพย์ การตกแต่งรายได้ปลอม การตกแต่งการปกปิดหนี้สิน การตกแต่งไม่ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และการตกแต่งค่าใช้จ่ายล่วงหน้า การตกแต่งดังกล่าวส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือในระบบการจัดทำและการนำเสนองบการเงิน ทำให้ผู้ใช้งบการเงิน

ไม่ว่าจะเป็นเจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น หรือผู้ที่เกี่ยวข้องนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจผิดพลาด โดยเฉพาะนักลงทุนที่ต้องการลงทุนในตลาดทุน (ฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์, 2559) ซึ่งผู้ทำบัญชีเป็นบุคคลที่เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูล การบันทึกข้อมูลและการจัดทำงบการเงินและนำเสนองบการเงินให้กับบุคคลต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำข้อมูลจากงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจ ดังนั้นการทำหน้าที่ของนักบัญชีจึงต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้ทำบัญชีมีความน่าเชื่อถือ (ทัศนีย์ วีระปรีชาชัย, 2555)

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์และเกิดความเชื่อมั่นแก่ธุรกิจที่มาใช้บริการกับผู้ทำบัญชีเหล่านี้และสะท้อนมุมมองด้านการเป็นผู้ให้บริการที่ให้ความสำคัญต่อจรรยาบรรณทางวิชาชีพที่มีต่อผลการปฏิบัติงานที่ควบคู่ไปกับเพื่อให้การปฏิบัติงานมีความน่าเชื่อถือ

2. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

2.1 เพื่อศึกษาความสำคัญของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง

2.2 เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง

3. สมมติฐานงานวิจัย

H1 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน

H2 ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน

H3 การรักษาความลับ มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน

H4 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน

H5 ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน H6 ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน

4. วิธีการวิจัย

4.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรได้แก่ ผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง จำนวน 276 คน (สำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดลำปาง, 2559) มีการกำหนดขนาดตัวอย่างโดยใช้สูตรทาโร ยามานะ (Taro Yamane, 1973 อ้างอิงจาก พิชิต ฤทธิ์จรูญ, 2555) กำหนดระดับความเชื่อมั่นที่ 95 % ดังนี้

$$\begin{aligned} n &= \frac{N}{1 + Ne^2} \\ &= \frac{276}{1 + 276 (0.05)^2} \\ &= 163.31 \end{aligned}$$

จากสูตรดังกล่าวขนาดตัวอย่างเท่ากับ 165 คน

4.2 เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลวิจัย ได้แก่ แบบสอบถาม โดยแบบสอบถามที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลแบ่งออกเป็นดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการปฏิบัติ

ส่วนที่ 4 ปัญหาและข้อเสนอแนะ

การตรวจสอบเครื่องมือเพื่อหาความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม โดยค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของ Cronbach's Alpha ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้โดยมีค่ามากกว่า 0.70 ขึ้นไป (Nunnally, 1978 : 89) ดังนี้

- 1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต มีค่าความเชื่อมั่นสัมประสิทธิ์แอลฟา 0.958
- 2) ความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน มีค่าความเชื่อมั่นสัมประสิทธิ์แอลฟา 0.965
- 3) การรักษาความลับมีค่าความเชื่อมั่นสัมประสิทธิ์แอลฟา 0.822
- 4) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการมีค่าความเชื่อมั่นสัมประสิทธิ์แอลฟา 0.956
- 5) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ มีค่าความเชื่อมั่นสัมประสิทธิ์แอลฟา 0.821
- 6) ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป มีค่าความเชื่อมั่นสัมประสิทธิ์แอลฟา 0.855
- 7) ผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี มีค่าความเชื่อมั่นสัมประสิทธิ์แอลฟา 0.870

4.3 วิธีวิจัย

ศึกษาจากเอกสาร วารสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อนำมาเป็นแนวทางในการสร้างแบบสอบถามและขอคำปรึกษาจากผู้ทรงคุณวุฒิ นำแบบสอบถามไปทดลองใช้กับผู้ทำบัญชีตามสถานประกอบการที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างจำนวน 20 ราย และทำการปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะตรวจสอบแบบสอบถามและดำเนินการจัดส่งแบบสอบถามไปยังผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปางทางไปรษณีย์ และผู้วิจัยได้ขอความอนุเคราะห์และความร่วมมือในการตอบแบบสอบถามจากผู้ทำบัญชี โดยให้ส่งแบบสอบถามกลับคืนแก่ผู้วิจัยทางไปรษณีย์ ในกรณีที่ผู้ทำบัญชีไม่ได้ดำเนินการจัดส่งมา จะใช้วิธีการสอบถามทางโทรศัพท์โดยใช้ข้อมูลจากแบบสอบถามเดียวกัน

4.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

มีการวิเคราะห์ดังนี้ 1) วิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถามโดยใช้สถิติเชิงพรรณนาหาค่าความถี่และร้อยละ 2) วิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา หาค่าเฉลี่ยและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ใช้มาตรวัดแบบ Rating Scale จำนวน 5 ระดับ (ธานีทร์ ศิลป์จารุ, 2551) โดย 1 หมายถึงน้อยที่สุด และ 5 หมายถึง มากที่สุด และ 3) ทดสอบความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง โดยใช้การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณด้วยวิธี Enter เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร 2 ตัวที่ระดับค่านัยสำคัญทางสถิติ 0.05 จากสมการแสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตาม (PERFORM) และตัวแปรอิสระ (TRANS, KNOWL, CONFID, RECUST, RESTOCK, REFRIEN) ได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{PERFORM} = & \beta_0 + \beta_1 \text{TRANS} + \beta_2 \text{KNOWL} + \beta_3 \\ & \text{CONFID} + \beta_4 \text{RECUST} + \beta_5 \\ & \text{RESTOCK} + \beta_6 \text{REFRIEN} \end{aligned}$$

5. ผลการวิจัย

ส่วนที่ 1 ข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถามพบว่า ผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงจำนวน 109 คน คิดเป็นร้อยละ 66.10 มีอายุระหว่าง 26-35 ปี จำนวน 61 คน คิดเป็นร้อยละ 37.00 มีการศึกษาระดับปริญญาตรี จำนวน 113 คน คิดเป็นร้อยละ 68.50 ประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า 10 ปี จำนวน 64 คน

คิดเป็นร้อยละ 38.80 และมีรายได้เฉลี่ยต่อเดือน (บาท) ระหว่าง 15,001 -25,000 บาท จำนวน 64 คน คิดเป็นร้อยละ 38.88

ส่วนที่ 2 ความสำคัญของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง

ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง พบว่า ผู้ทำบัญชีให้ความสำคัญจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในระดับมากที่สุดทุกข้อ โดยเฉพาะด้านการรักษาความลับ มีค่าเฉลี่ย 4.85 และมีส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 0.370

ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงาน ของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง พบว่าผู้ทำบัญชีให้ความสำคัญผลการปฏิบัติงานในระดับมากที่สุดในด้านต้นทุน มีค่าเฉลี่ย 4.77 และมีส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 0.294

ส่วนที่ 3 การทดสอบความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง

การทดสอบความสัมพันธ์โดยใช้การวิเคราะห์แบบการถดถอยพหุคูณด้วยวิธี Enter เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร ที่ระดับค่านัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ผลความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี เรียงจากมากไปน้อย ได้ดังนี้ 1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต 2) ความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน 3) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ 4) ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป 5) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ และ 6) การรักษาความลับ

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี

ตัวแปรอิสระ	ผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี						สมมติฐาน
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	P-Value	VIF	
	B	Std.Error	Beta				
(Constant)	2.404	.434		5.546	.000		
TRANS	.276	.071	.435	3.770	.000	3.140	ยอมรับ
KNOWL	.133	.062	.204	2.155	.033	2.112	ยอมรับ
CONFID	-.144	.071	-.188	-2.031	.044	2.023	ยอมรับ
RECUST	.122	.044	.192	2.768	.006	1.141	ยอมรับ
RESTOCK	.030	.061	.036	.497	.620	1.253	ปฏิเสธ
REFRIEN	.083	.063	.094	1.330	.186	1.184	ปฏิเสธ

$R^2 = .331$, Adjusted $R^2 = .306$, $F = 13.031$

และผลการทดสอบตามสมมติฐานพบว่า

H1 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน ยอมรับสมมติฐาน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

H2 ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน ยอมรับสมมติฐาน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

H3 การรักษาความลับ มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน ยอมรับสมมติฐาน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

H4 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน ยอมรับสมมติฐาน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

H5 ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน ปฏิเสธสมมติฐาน

H6 ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน ปฏิเสธสมมติฐาน

6. สรุป

จากผลการวิจัยด้านความสำคัญของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง พบว่าผู้ทำบัญชีให้ความสำคัญต่อจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในระดับมากที่สุดทุกด้าน ด้านที่มีคะแนนความสำคัญมากที่สุดได้แก่ ด้านการรักษาความลับ เมื่อแยกพิจารณาเป็นด้านๆ พบว่า

ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ในเรื่องผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรมซื่อตรงต่อวิชาชีพและต้องไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ตนประกอบวิชาชีพ นอกจากคำตอบแทนที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพนั้นและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานอย่างตรงไปตรงมา จริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพไม่คดโกง ไม่หลอกลวงด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ในเรื่องผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องศึกษาหาความรู้และความชำนาญทางวิชาชีพเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเพื่อพัฒนาความรู้ ความสามารถให้ทันสมัยอยู่เสมอ

ด้านการรักษาความลับ ในเรื่องประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กร ที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพและความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ตนสังกัดไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องได้รับทราบ โดยไม่ได้รับอนุญาตจากองค์กร เว้นแต่ในกรณีที่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ในเรื่องผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องมีความรับผิดชอบต่อรอบวิชาชีพบัญชีต่อผู้รับบริการ

ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ ในเรื่องผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ต้องไม่กระทำการใดๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียง และการดำเนินการขององค์กรที่ตนสังกัดและด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ในเรื่องผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกต้อง สำนึกในหน้าที่และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์

แห่งวิชาชีพบัญชีสรุปว่าผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปางเห็นความสำคัญในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ซึ่งเป็นกรอบความประพฤติและวิธีปฏิบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเพื่อให้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีคุณภาพน่าเชื่อถือและผู้ใช้บริการให้ความเชื่อมั่น

สำหรับผลการปฏิบัติของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง ให้ความสำคัญในระดับมากที่สุด ทั้ง 3 ด้าน คือ ด้านคุณภาพงาน ด้านต้นทุนและด้านเวลา ด้านที่มีคะแนนมากที่สุดได้แก่ ด้านต้นทุน เมื่อพิจารณาเป็นด้าน พบว่าด้านคุณภาพงานให้ความสำคัญมากที่สุดในเรื่อง ผลงานต้องมีคุณภาพและมีความน่าเชื่อถือสามารถนำไปใช้ในการอ้างอิงหรือเปรียบเทียบได้ ด้านต้นทุนให้ความสำคัญมากที่สุดในเรื่องการปฏิบัติหน้าที่ที่ต้องคำนึงถึงความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรอยู่เสมอ และด้านเวลาให้ความสำคัญมากที่สุดในเรื่อง การปฏิบัติหน้าที่ที่ต้องคำนึงถึงความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรอยู่เสมอ

ผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีที่มีความถูกต้องและน่าเชื่อถือ ทั้งด้านคุณภาพงาน ด้านต้นทุนและด้านเวลา ภายใต้การปฏิบัติตามกรอบจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีเป็นสิ่งสำคัญ ดังนั้นผู้ทำบัญชีต้องคำนึงถึงการนำจรรยาบรรณทางวิชาชีพไปใช้ในการตัดสินใจทางวิชาชีพ และทางการจัดการเพื่อช่วยให้ผู้ทำบัญชีมีเหตุผลในการตัดสินใจกระทำสิ่งใดๆ ด้วยการสำนึกในความถูกต้อง ความเหมาะสม ตีงตามจรรยาบรรณผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

และผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปางพบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี เรียงจากมากไปน้อยได้แก่

1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต 2) ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน 3) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ และ 4) การรักษาความลับ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการปฏิบัติงานที่ระดับนัยสำคัญ .05 ยกเว้นปัจจัยด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไปและความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ ไม่มีความสัมพันธ์กับผลการปฏิบัติงาน

7. การอภิปรายผล

การอภิปรายผลการวิจัย ดังนี้

7.1 ผลการศึกษาความสำคัญของจรรยาบรรณ

วิชาชีพบัญชีและผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง พบว่า ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่านักบัญชีมีความรู้และความเข้าใจในบทบาทหน้าที่ที่ตนต้องปฏิบัติ ตามกรอบจรรยาบรรณวิชาชีพ เนื่องจากให้คะแนนความสำคัญในระดับมากที่สุดทุกข้อ โดยเฉพาะในด้านการรักษาความลับ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของฉัตรอมร แยมเจริญ (2558) ที่ศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมด้านการมีมนุษยสัมพันธ์ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชี: กรณีศึกษานักบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกรุงเทพมหานคร ที่พบว่านักบัญชีมีความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักบัญชีโดยภาพรวม (APET) อยู่ในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.35$) และอยู่ในระดับมากที่สุดทุกด้าน ด้านที่มีคะแนนมากที่สุด คือ ด้านการรักษาความลับ และให้ความสำคัญของผลการปฏิบัติงานในระดับมากที่สุดในด้านต้นทุน เนื่องจากการผลการปฏิบัติงานที่มีต้นทุนในการดำเนินงานที่ต่ำ ทำให้เกิดผลกำไรที่ตามมา ดังนั้นปฏิบัติหน้าที่ของผู้ทำบัญชีต้องคำนึงถึงความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรอยู่เสมอ นักบัญชีจึงต้องมีความรับผิดชอบให้ งานที่ได้รับมอบหมายสำเร็จตามวัตถุประสงค์โดยจะต้องบริหารเวลาอย่างมีประสิทธิภาพ ไม่เกิดการล่าช้าในการปฏิบัติงานเพื่อเป็นการลดต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นจากการทำบัญชีได้ (ปวีณา สุตลาภา, 2553) และสอดคล้องกับแนวคิดของสุพาดา สิริกุดตา (2545 : 1-19) ที่กล่าวว่า การบริหารธุรกิจสามารถสร้างกำไรได้ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ มี 2 ประการที่เกี่ยวข้องคือ ประการแรกผลิตภัณฑ์ต้องมีคุณภาพที่สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ ประการที่สองธุรกิจต้องสามารถลดต้นทุนในการผลิตสินค้าและการบริหารได้

7.2 ผลการศึกษาความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง ผลการศึกษาพบว่า

H1 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน ยอมรับสมมติฐาน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของญาณิน วิลามาศ (2551) ที่พบว่า นักบัญชีที่ปฏิบัติงานอย่างมีจรรยา บรรณวิชาชีพในด้านความ

โปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต จะทำให้ผลงานที่ได้นั้นเป็นข้อมูลที่มีคุณภาพมากขึ้น สอดคล้องกันและสามารถตรวจสอบได้และนักบัญชีทุกคนจะต้องให้ความร่วมมือในการประเมินและปฏิบัติตามกฎระเบียบของการปฏิบัติงานของกิจการอยู่เสมอ

H2 ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน ยอมรับสมมติฐาน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของปวีณา สุตลาภา (2553) ที่พบว่า ถ้าผู้ทำบัญชีมีการจัดทำบัญชีโดยนำหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปมาใช้ในการปฏิบัติงาน ซึ่งได้แก่ การนำมาใช้กับบัญชีบริหาร บัญชีการเงิน บัญชีภาษีอากร โดยนักบัญชีต้องการมีการปฏิบัติงานอย่างถูกต้อง โดยยึดหลักความเป็นมืออาชีพ มีความชำนาญในการปฏิบัติวิชาชีพบัญชีด้วยความเอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ ความเพียรพยายามและความระมัดระวังรอบคอบ และมั่นใจได้ว่ามีผลงานทางวิชาชีพที่อยู่บนพื้นฐานของกฎเกณฑ์มาตรฐานในการปฏิบัติงาน และวิชาการที่เกี่ยวข้อง และต้องมีการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีและความรู้ใหม่ๆ ทางด้านงานบัญชีเพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เป็นไปตามเป้าหมายของกิจการที่ได้ตั้งไว้

H3 การรักษาความลับ มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน ยอมรับสมมติฐาน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 นักบัญชีที่ดีควรให้ความสำคัญกับลูกค้าและผู้รับบริการ การไม่นำข้อมูลใดๆ ที่โดยปกติองค์กรไม่ได้เปิดเผยต่อสาธารณชนไปเปิดเผย หรือใช้เพื่อประโยชน์ต่อส่วนตนหรือต่อบุคคลอื่นๆ เว้นแต่ในกรณีที่เป็นการเปิดเผยข้อมูลตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของปวีณา สุตลาภา (2553) ที่พบว่าถ้านักบัญชีสามารถที่จะปฏิบัติงานและสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้รับบริการได้นำไปสู่ การวางแผน วิธีการต่างๆ ที่จะนำไปปฏิบัติงานเพื่อให้เป็นที่พึงพอใจต่อลูกค้า และองค์กรที่ตนปฏิบัติงานอยู่ ดังนั้นนักบัญชีจึงต้องมีความรับผิดชอบต่อหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายสำเร็จตามวัตถุประสงค์ โดยจะต้องบริหารเวลาอย่างมีประสิทธิภาพ ไม่เกิดการล่าช้าในการปฏิบัติงานเพื่อเป็นการลดต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นจากการทำบัญชีได้ และสอดคล้องกับงานวิจัยของวันวิสา เนื่องสมศรี (2551) กล่าวว่า การรักษาความลับโดยคำนึงถึงผลเสียที่จะเกิดขึ้นในการเปิดเผยข้อมูลซึ่งเป็นความรับผิดชอบของนักบัญชีที่มีการให้บริการที่ดีต่อลูกค้าและองค์กร ด้วยความเสมอภาคและเที่ยงธรรม และมีสัมพันธภาพ

ที่ดีกับลูกค้า โดยเชื่อว่าเป็นการสร้างความเชื่อมั่นและความน่าเชื่อถือให้กับองค์กรในอนาคต

H4 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงานยอมรับสมมติฐาน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 สอดคล้องกับงานวิจัยของปวีณา สุดลาภา (2553) ที่พบว่านักบัญชีสามารถที่จะปฏิบัติงานและสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้รับบริการได้นำไปสู่การวางแผน วิธีการต่างๆ ที่จะนำไปปฏิบัติงานเพื่อให้เป็นที่พึงพอใจต่อลูกค้าและองค์กรที่ตนปฏิบัติงานอยู่ และสอดคล้องกับงานวิจัยของประติพันธ์ ประดับศิลป์ และลักษณะ เกตุเตียน (2557) ที่ได้มีการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณวิชาชีพด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ และสรุปว่าผู้ทำบัญชีจะต้องปฏิบัติงานตามมาตรฐานและแนวปฏิบัติของวิชาชีพบัญชีเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้รับบริการมากที่สุด

H5 ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน ปฏิเสธสมมติฐาน เนื่องจากผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง เป็นผู้ประกอบวิชาชีพรับทำบัญชีอิสระ อาจไม่เห็นความสำคัญของผู้มีส่วนได้ที่ส่งผลกระทบต่อการทำงาน ซึ่งไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของฉัตรอมร แยมเจริญ (2558) ที่พบว่าจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ปฏิบัติหน้าที่ให้ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการทำงานในด้านต้นทุนในการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของญาณิน วิลามาศ (2551) ที่พบว่า การรักษามูลประโยชน์พร้อมทั้งให้ผลตอบแทนที่คุ้มค่าและเป็นธรรมมากที่สุด ในกรณีที่เกิดการปฏิบัติเช่นนี้ ทำให้ผู้มีส่วนได้เสียมีความพึงพอใจ และมีความผูกพันกับกิจการ อาจส่งผลให้กิจการได้รับการระดมทุนเพิ่มมากขึ้น สามารถเพิ่มศักยภาพของกิจการด้านการผลิต การเงิน และกำลังคน มีผลให้กิจการมีประสิทธิภาพในการทำงานมากขึ้น

H6 ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงาน ปฏิเสธสมมติฐาน เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกต้อง สำนึกในหน้าที่และไม่ปฏิบัติตนในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชีการปฏิบัติงานบัญชีโดยส่วนใหญ่สิ่งที่สำคัญอีกสิ่งหนึ่งคือ ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ นักบัญชีต้องไม่ให้หรือยินยอมให้บุคคลอื่นให้ข้อมูลเกี่ยวกับงาน

ของตนเกินความเป็นจริง และไม่ควรรออ้างชื่อของผู้ทำบัญชีรายอื่นเพื่อเป็นการหาประโยชน์เข้าสู่ตนเอง ซึ่งการปฏิบัติเช่นนี้ถือได้ว่าเป็นการกระทำที่ผิดจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ ผลกระทบที่ตามมาอาจจะนำไปสู่ผลงานที่ขาดความน่าเชื่อถือ เป็นข้อมูลทางการเงินที่ขาดคุณภาพและมีวิธีการในการปฏิบัติงานที่ไม่เหมาะสม ซึ่งอาจส่งผลเสียให้กับตัวของผู้ทำบัญชีเองและยังมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรที่ใช้งบการเงินเป็นอย่างยิ่งด้วย ประกอบกับสถานะเศรษฐกิจปัจจุบันที่มีการแข่งขันกันสูง ในธุรกิจการให้บริการด้านการรับทำบัญชี ตลอดจนผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปางส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีมาเป็นระยะเวลายาวนาน อาจทำให้มองข้ามสิ่งเหล่านี้ไป เพื่อการหาผลประโยชน์และการแข่งขันทางด้านธุรกิจ

8. ข้อเสนอแนะ

ผู้ทำบัญชีเป็นบุคคลที่เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูล การบันทึกข้อมูลและการจัดทำงบการเงิน และนำเสนองบการเงินให้กับบุคคลต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำข้อมูลจากงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจ ดังนั้นการทำหน้าที่ของผู้ทำบัญชีจึงต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้ทำบัญชีมีความน่าเชื่อถือ ไม่ทำการทุจริตโดยการตกแต่งงบการเงินที่สร้างความเสียหายต่อผู้ใช้งบการเงิน

หน่วยงานที่กำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต้องสนับสนุนและส่งเสริมให้ผู้ทำบัญชีมีการพัฒนาความรู้ ความสามารถของตนเองอยู่อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงในวิชาชีพบัญชีและให้ความรู้แก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง ให้เข้าใจถึงจรรยาบรรณและพยายามให้ปฏิบัติตามหลักของจรรยาบรรณ ตลอดจนสร้างความเข้าใจให้แก่ผู้ประกอบการและชี้แจงให้เห็นถึงผลประโยชน์ระยะยาวของการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

นอกจากนี้ ตามประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีได้สรุปใจความสำคัญให้เพิ่มเวลาอบรมการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ (CPD) ของผู้ทำบัญชี กำหนดให้ผู้ทำบัญชีเข้าอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ภายใน 1 ปี ให้ได้ 12 ชั่วโมง นั้นต้องมีเนื้อหาเกี่ยวกับการบัญชีไม่น้อยกว่าครึ่งหนึ่งของการเข้ารับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง คือต้องมีเนื้อหาเกี่ยวกับการบัญชีไม่น้อยกว่า 6 ชั่วโมง เท่านั้น ดังนั้นควรเพิ่มเนื้อหาข้อมูลเกี่ยวกับหลักปฏิบัติตามจรรยาบรรณ

วิชาชีพบัญชี โดยเป็นตัวอย่างหรือกรณีศึกษาที่เกิดขึ้นจริงจากการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในจรรยาบรรณวิชาชีพ ตลอดจนบทลงโทษที่ได้รับหากไม่ปฏิบัติตาม เพื่อสร้างความตระหนักและเพื่อให้การปฏิบัติตามข้อบังคับจรรยาบรรณสำหรับผู้ทำบัญชี เป็นไปอย่างถูกต้องและเหมาะสม ตามมาตรฐานวิชาชีพอย่างแท้จริง ซึ่งถ้าผู้ทำบัญชีปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ ผลงานของผู้ทำบัญชีก็จะได้รับความน่าเชื่อถือต่อบุคคลที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นผู้ถือหุ้น หน่วยงานราชการ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอื่นๆ

และเพื่อให้ผลการปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ผู้ทำบัญชีควรมีการกำหนดเวลาในการทำงานที่เหมาะสม มีการควบคุมการทำงานให้ใช้เวลาน้อยที่สุด มีการประเมินผลการทำงานของตนเอง เพื่อนำข้อบกพร่องมาปรับปรุงแก้ไข มีการตรวจสอบการทำงานของตนเองว่าการทำงานในแต่ละขั้นตอนมีความซ้ำซ้อนหรือไม่ เพื่อลดขั้นตอนการทำงานลง และสามารถปฏิบัติงานได้ในปริมาณที่มากขึ้น โดยต้องยึดถือความถูกต้องและความสมบูรณ์ของงาน อีกทั้งมีการรับงานด้วยปริมาณที่เหมาะสม ไม่รับงานในปริมาณที่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด

9. เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์. (2559). **พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543**. [สืบค้นวันที่ 20 ธันวาคม 2559]. สืบค้นจาก http://www.dbd.go.th/ewt_news.php?nid=1078.
- ฉัตรอมร แยมเจริญ. (2558). **ความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมด้านการมีมนุษยสัมพันธ์จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชี: กรณีศึกษานักบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกรุงเทพมหานคร**. วารสารมหาวิทยาลัยศิลปากร. 35(2), 19-43
- ญาณฉิน วิลามาศ. (2551). **ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีในเขตจังหวัดพระนครศรีอยุธยา**. วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ.
- ฐิตาภรณ์ สีนจรรยาศักดิ์. (2559). **การทุจริตโดยการตกแต่งงบการเงิน**. [สืบค้นวันที่ 29 พฤศจิกายน 2559]. สืบค้นจาก <http://www.spu.ac.th/uploads/contents/2016112111853.pdf>.

- ทัศนีย์ วีรปริชาชัย. (2555). **งานวิจัยปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อพฤติกรรมของนักบัญชีในการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี**. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์.
- ธานินทร์ ศิลป์จารุ. (2551). **การวิจัยและการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย SPSS**. กรุงเทพฯ : วีอินเตอร์พริ้นท์.
- ประดินันท์ ประดับศิลป์ และลักษณา เกตุเตียน. (2557). **งานวิจัยจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ทำบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครต่อการจัดทำบัญชีและนำเสนองบการเงินที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- ปวีณา สุตลาภา. (2553). **ปัจจัยด้านจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชีที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้ทำบัญชี ในสถานประกอบการนิคมอุตสาหกรรมในจังหวัดพระนครศรีอยุธยา**. วิทยานิพนธ์ปริญญาการศึกษามหาบัณฑิต วิทยาลัยการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ.
- พิชิต ฤทธิ์จรูญ. (2555). **หลักการวัดและประเมินผลการศึกษา**. กรุงเทพฯ : เ้าท์ ออฟ เคอร์มีส์.
- วัฒนา ศิวะเกื้อ และคณะ. (2553). **การบัญชีขั้นต้น ฉบับปรับปรุงแก้ไข พิมพ์ครั้งที่ 6**. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วันวิสา เนื่องสมศรี. (2551). **ผลกระทบของสภาพแวดล้อมธุรกิจและความคาดหวังในการทำงานที่มีต่อจรรยาบรรณวิชาชีพและความน่าเชื่อถือในการทำงานของนักบัญชี ธุรกิจ SMEs ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือในประเทศไทย**. วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- วาสนา อุปละกุล. (2559). **ผู้ทำบัญชี คือใคร**. [สืบค้นวันที่ 29 ธันวาคม 2559]. สืบค้นจาก <http://www.satayarak.com/ผู้ทำบัญชี-คือใคร.html>.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระราชูปถัมภ์. (2556). **คำชี้แจงข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 สำหรับผู้ทำบัญชี**. [สืบค้นวันที่ 29 ธันวาคม 2559]. สืบค้นจาก http://www.fap.or.th/images/column_1359010374/Final%20Booklet%20audit%2010_3_57.pdf

สภาวิชาชีพบัญชีในพระราชูปถัมภ์. (2559). **ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553.** [สืบค้นวันที่ 29 ธันวาคม 2559]. สืบค้นจาก http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column_1359010374/19.pdf.สำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดลำปาง. (2559).

บัญชีธุรกิจ. [สืบค้นวันที่ 21 พฤศจิกายน 2559]. สืบค้นจาก http://www.dbd.go.th/lampang/more_news.php?cid=13.

สุพาดดา สิริกุดตา. (2545). **การบัญชีบริหาร.** กรุงเทพฯ: เพชรจรัสแสงแห่งโลกธุรกิจ.

เสนีย์ พวงยาณี. (2555). **หลักการบัญชีขั้นต้น.** กรุงเทพฯ: ทริปเพิ้ล กรุ๊ป.

ภาษาอังกฤษ

Nunnally, J. C. (1978). **Psychometric Theory.** (2nd ed.). New York: McGraw-Hill.