

## จรรยาบรรณตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในจังหวัดนครปฐม Ethics as Ruled by the Code of Conduct of the Federation of Accounting Professionals of the Accounting Professions in NakhonPathom

สุภาณี อินทน์จันทร์

สาขาวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏนครปฐม  
supanee\_injun@hotmail.com

### บทคัดย่อ

การศึกษาวินิจฉัยมีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ใช้บริการ ที่มีต่อจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในจังหวัดนครปฐม 2) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับความคิดเห็นของผู้ใช้บริการกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และ 3) เพื่อค้นหาแนวทางการพัฒนาจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้มีมาตรฐานสูงขึ้น ผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลด้วยวิธีการวิจัยเชิงผสม โดยใช้แบบสอบถามเก็บข้อมูลจากผู้ใช้บริการจากสำนักงานบัญชีในจังหวัดนครปฐม จำนวน 210 คน และสัมภาษณ์ข้อมูลจาก 1) ผู้ใช้บริการจากสำนักงานบัญชีในจังหวัดนครปฐม 2) ตัวแทนสภาวิชาชีพบัญชี 3) อาจารย์ผู้สอนวิชาบัญชี 4) เจ้าของสำนักงานบัญชี และ 5) นักบัญชี รวมจำนวน 11 คน ผลการศึกษาค้นพบว่า

1. จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยภาพรวมมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีด้านความซื่อสัตย์สุจริต มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด รองลงมาตามลำดับดังนี้ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ให้บริการ ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ด้านความรู้ความสามารถ ด้านความโปร่งใส และการรักษาความลับ มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด สำหรับความคิดเห็นของผู้ใช้บริการที่มีต่อจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในจังหวัดนครปฐม โดยภาพรวมมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก

2. ระดับความคิดเห็นของผู้ใช้บริการมีความสัมพันธ์ในทางบวกกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05 โดยมีความสัมพันธ์ในระดับปานกลาง เมื่อพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั้ง 6 ด้าน กับระดับความคิดเห็นของผู้ใช้บริการในภาพรวมพบว่าทุกด้านมีความสัมพันธ์ในทางบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ทั้งนี้พบว่า ด้านความซื่อสัตย์สุจริตมีค่าความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นของผู้ใช้บริการมากที่สุด โดยมีด้านการรักษาความลับมีค่าความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นของผู้ใช้บริการน้อยที่สุด

3. แนวทางการพัฒนาจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้มีมาตรฐานสูงขึ้น สรุปได้ดังนี้ 1) การให้ความสำคัญกับความซื่อสัตย์ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เพื่อสร้างความไว้วางใจจากลูกค้าในระยะยาว 2) การพัฒนาทรัพยากรบุคคลที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีให้มีความรู้ความสามารถ และมีจิตสำนึกในการทำงาน และ 3) มีการกำหนดแนวทางการพัฒนาจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่เหมาะสมสอดคล้องกับความเป็นจริงในปัจจุบัน

คำสำคัญ: จรรยาบรรณ, ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี, ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี, จริยธรรม

### Abstract

The objectives of this research were 1) to study the levels of customers' opinion towards the accounting professionals in NakhonPathom, 2) to examine the levels of relationships between customers' opinion and the ethics of accounting professionals and 3) to identify approaches to develop ethics of the accounting professionals to a higher standard. The researcher collected data in the mixed methods of questionnaire from 210 customers of the accounting offices and the interviews with 1) customers of the accounting offices, 2) representatives from the Federation, 3) lecturers on accounting, 4) owners of the accounting offices, and 5) accountants totaled to 11 person. Results are as following:

1. The average ethic level of the accounting professionals as a whole is high. The aspect of honesty is the highest and the others respectively: responsibility to customer, working standard, competency, transparency, and with the confidentiality as the least. The opinion level of the customers towards the ethics of the accounting professionals is high.

2. The opinion levels of the customers are in a moderate positive 0.05 statistically significant relationship to the ethics of the accounting professionals. All of the relationships between the 6 aspects of the ethics of the accounting professionals and the opinion of the customers are positively related at the 0.05 level of statistical significance with the highest relationship with the aspect of honesty and the least with the aspect of confidentiality.

3. Approaches to develop the ethic level of the accounting professionals are: 1) Focus on the honesty of the accounting professionals for the long-term trust of the customers, 2) Develop the personnel related to the accounting profession to have competencies and working morals, and 3) Define the development approaches to be in consistency with the current situations.

**Keywords:** code of conduct, accounting professionals, regulations of the Federation of Accounting Professions, ethics

## 1. บทนำ

การดำเนินกิจกรรมขององค์กรเอกชน ผู้บริหารองค์กรย่อมมุ่งหวังให้การดำเนินงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ โดยมีการนำกลยุทธ์ในการบริหารงานที่หลากหลายวิธีการ รวมถึงการนำเทคโนโลยีที่มีความทันสมัย และมีคุณภาพสูง มาใช้ในการดำเนินกิจกรรมขององค์กร เพื่อช่วงชิงความได้เปรียบในการประกอบธุรกิจที่ทวีการแข่งขันเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องรุนแรง ดังนั้น กิจกรรมทางด้านบัญชีจึงเป็นกิจกรรมหนึ่งที่มีความสำคัญต่อการดำเนินกิจการอย่างยิ่ง เนื่องจากเป็นกิจกรรมที่สะท้อนให้เห็นถึงฐานะทางการเงิน และผลการดำเนินกิจการที่แท้จริงขององค์กร ซึ่งจะช่วยสร้างความเชื่อมั่นทางการเงินให้กับผู้ที่เกี่ยวข้องกับกิจการขององค์กร ซึ่งการจัดทำบัญชีการเงินของบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องเป็นตามข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรา 1255 บรรพ 3 ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 3 สัตต ลักษณะที่ 1 ของพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร พ.ศ. 2544 เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่องกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรคำสั่งกรมสรรพากร ที่ พ.ป. 122/2545 เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติงาน และการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีอากรตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น ที่กำหนดให้บริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องจัดทำบัญชี งบดุล และบัญชีกำไรขาดทุน ตลอดจนงบการเงิน โดยต้องผ่านการตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบบัญชีที่ได้รับอนุญาต และรับรองงบการเงินนั้น ก่อนยื่นต่อกรมสรรพากร

ในช่วง 10 ปีที่ผ่านมา ได้เกิดเหตุการณ์กรณีบริษัทค้าพลังงานยักษ์ใหญ่ในสหรัฐอเมริกาอย่าง ‘เอนรอน’ (Enron) ต้องล้มสลายลง รวมถึงคดีที่ผู้บริหารระดับสูงของบริษัทแดวู (Daewoo) แห่งเกาหลีใต้ ได้ถูกนำตัวไปขึ้นศาลเพื่อดำเนินคดีและตัดสินความผิดในคดีทุจริต ซึ่งก่อให้เกิดผลกระทบต่อธุรกิจในวงกว้าง ทำให้ทุกภาคส่วนที่เกี่ยวข้องมีการปรับกลไกการตรวจสอบครั้งใหญ่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องความเชื่อมั่นของสังคมไทยที่มีต่อวิชาชีพบัญชี ในประเด็นที่หมิ่นเหม่ต่อจรรยาบรรณของวิชาชีพบัญชี เช่น การรับจ้างตกแต่งบัญชีเพื่อหลบเลี่ยงภาษี และเพื่อหลอกผู้ลงทุนให้เกิดความเชื่อมั่นในฐานะทางการเงินขององค์กร เป็นต้น จึงทำให้คนทั่วไปมีทัศนคติที่ไม่ดีนักต่อภาพลักษณ์ของวิชาชีพบัญชี สำหรับในปัจจุบันการประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยถูกควบคุม และกำกับดูแลโดยสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งครอบคลุมถึงกิจกรรมการทำบัญชี การสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางระบบบัญชี การบัญชีภาษีอากร การศึกษาและเทคโนโลยีทางการบัญชี และการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง หรือพระราชกฤษฎีกา โดยมีประเด็นในการควบคุม และดูแลการกำหนดมาตรฐานคุณภาพ และจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในระดับมาตรฐานสากล การกำกับดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และตามที่กฎหมายกำหนด การพัฒนาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี โดยให้ความรู้ความเข้าใจ การฝึกอบรม รวมถึงให้คำปรึกษา หรือการออกแนวปฏิบัติ ให้ความชัดเจน การร่วมมือและประสานงานกับองค์กรต่างประเทศเพื่อแลกเปลี่ยนความรู้ ประสบการณ์ และสร้างบทบาทใน

การเป็นองค์กรชั้นนำในระดับภูมิภาค และนานาชาติ การผลักดันให้เกิดการพัฒนา และการใช้ประโยชน์รายงานทางการเงิน เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือ ความโปร่งใส และส่งเสริมบรรษัทภิบาลที่ดี และผดุงไว้ซึ่งเกียรติ และศักดิ์ศรีของวิชาชีพบัญชี มีการกำกับดูแลกิจการที่ดีในสภาวิชาชีพบัญชี โดยเน้นการพัฒนาทักษะ ความรอบรู้ ความโปร่งใส และธรรมาภิบาลที่ดี ทั้งนี้ เพื่อให้วิชาชีพบัญชีเป็นที่ยอมรับในสังคมไทยได้อย่างเต็มภาคภูมินั่นเอง

ผู้วิจัยเป็นผู้ที่คลุกคลีอยู่ในแวดวงวิชาชีพบัญชีมาโดยตลอด จึงมีความมีความผูกพันและสนใจอย่างยิ่งในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการยกฐานะวิชาชีพบัญชี ให้เป็นที่ยอมรับในสังคมไทย การสร้างการยอมรับในวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะประเด็นจรรยาบรรณของนักบัญชี ในมุมมองของผู้ใช้บริการย่อมเป็นไปได้ยาก หากไม่มีการประเมินถึงสภาพการณ์ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในปัจจุบันว่ามีมากน้อยประการใด ดังนั้น เพื่อให้บรรลุผลสัมฤทธิ์ตามที่ตั้งไว้ ผู้วิจัยจึงสนใจจะศึกษาความคิดเห็นของผู้ใช้บริการที่มีต่อจรรยาบรรณตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีของผู้นประกอบวิชาชีพบัญชีในจังหวัดนครปฐม โดยใช้กรอบแนวคิดตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้นประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2553 ประกอบด้วยข้อกำหนดในเรื่องดังต่อไปนี้ (1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต (2) ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน (3) การรักษาความลับ และ (4) ความรับผิดชอบ มาประยุกต์เข้ากับแนวคิดการให้บริการเรื่องของการตลาดในการให้บริการของพนักงานบัญชี ซึ่งมุมมองดังกล่าวจะช่วยให้ได้ข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางที่เหมาะสมในการปรับปรุงมาตรฐานทางวิชาชีพบัญชี ที่จะทำให้ผู้ใช้บริการ และผู้ที่ต้องทำงานเกี่ยวข้องกับนักบัญชี เกิดความเชื่อมั่นและมีทัศนคติที่ดีต่อวิชาชีพบัญชีต่อไปในอนาคต

## 2. วัตถุประสงค์ในการศึกษา/การวิจัย

- 2.1 เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ใช้บริการที่มีต่อจรรยาบรรณของผู้นประกอบวิชาชีพบัญชีในจังหวัดนครปฐม
- 2.2 เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับความคิดเห็นของผู้ใช้บริการกับจรรยาบรรณของผู้นประกอบวิชาชีพบัญชี
- 2.3 เพื่อค้นหาแนวทางการพัฒนาจรรยาบรรณของผู้นประกอบวิชาชีพบัญชีให้มีมาตรฐานสูงขึ้น

## 3. เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

### 3.1 จรรยาบรรณของผู้นประกอบวิชาชีพบัญชี

พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 (ราชบัณฑิตยสถาน, 2546) ได้ให้ความหมายว่า จรรยาบรรณ (Code of ethics, etiquette) หมายถึง ประมวลความประพฤติที่ผู้นประกอบอาชีพการงานแต่ละอย่างกำหนดขึ้น เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณชื่อเสียงและฐานะของสมาชิก อาจเขียนเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้

คณะกรรมการสภาวิจัยแห่งชาติ (2554, ออนไลน์) ได้นิยามความหมายของจรรยาบรรณไว้ในจรรยาบรรณนักวิจัยไว้ว่า หมายถึง หลักความประพฤติอันเหมาะสมแสดงถึงคุณธรรมและจริยธรรมในการประกอบอาชีพ ที่กลุ่มบุคคลแต่ละสาขาวิชาชีพประมวลขึ้นไว้เป็นหลัก เพื่อให้สมาชิกในสาขาวิชาชีพนั้นๆ ยึดถือปฏิบัติ เพื่อรักษาชื่อเสียงและส่งเสริมเกียรติคุณของสาขาวิชาชีพของตน

สรุปจรรยาบรรณจึงเป็นหลักความประพฤติเป็นเครื่องยึดเหนี่ยวจิตใจให้มีคุณธรรมและจริยธรรมของบุคคลในแต่ละกลุ่มวิชาชีพ ซึ่งเรียกว่า จรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ (Professional code of ethics) เมื่อประพฤติแล้วจะช่วยรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณชื่อเสียงทั้งของวิชาชีพและฐานะของสมาชิก ทำให้ได้รับความเชื่อถือจากสังคมและความไว้วางใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง และในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ จรรยาบรรณของผู้นประกอบวิชาชีพบัญชีจึงหมายถึง กฎ กติกาของกลุ่มคนที่ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีการนำมาบังคับใช้กับสมาชิกของกลุ่ม เพื่อให้เกิดความสามัคคี มีวินัย และมีคุณภาพมาตรฐานในการประกอบวิชาชีพอย่างเดียวกัน อันนำมาสู่เกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี

### 3.2 ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้นประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 (ราชกิจจานุเบกษา, เล่ม 127 ตอนพิเศษ 127 ง, หน้า 68) เพื่อเป็นการกำหนดจรรยาบรรณของผู้นประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี เพื่อใช้เป็นแนวทางในการควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้

ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี โดยมีประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยครั้งนี้ไว้ดังนี้

3.2.1 ผู้ที่ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ หมายถึง ผู้ที่ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ อันได้แก่ ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ตามมาตรา 47 (4)

3.2.2 ความโปร่งใส หมายถึง ภาพลักษณ์ที่แสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตามกฎ ระเบียบต่างๆ และมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดไว้ และไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งสามารถติดตามตรวจสอบได้

3.2.3 ความเป็นอิสระ หมายถึง การปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นที่ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลางหรือความเที่ยงธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ความเป็นอิสระนี้จะต้องเป็นที่ประจักษ์ เพื่อให้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้

3.2.4 ความเที่ยงธรรม หมายถึง การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพโดยปราศจากความลำเอียงอคติ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และอิทธิพลของบุคคลอื่น

3.2.5 ความซื่อสัตย์สุจริต หมายถึง การประพฤติอย่างตรงไปตรงมา จริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง ปฏิบัติงานบนหลักฐานที่เป็นจริงและเชื่อถือได้ ไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงานถ้าไม่ได้ปฏิบัติงานจริง

3.2.6 ความรู้ความสามารถ หมายถึง การใช้ความรู้ความสามารถ ความชำนาญในการปฏิบัติวิชาชีพบัญชีด้วยความเอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ ความเพียรพยายาม และความระมัดระวังรอบคอบเพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และมั่นใจได้ว่ามีผลงานทางวิชาชีพที่อยู่บนพื้นฐานของกฎเกณฑ์ มาตรฐานในการปฏิบัติงานและวิชาการที่เกี่ยวข้อง

3.2.7 การรักษาความลับ หมายถึง การไม่นำข้อมูลใดๆ ที่โดยปกติต้องปิดบังไม่ได้เปิดเผยต่อสาธารณชนไปเปิดเผยหรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลอื่น เว้นแต่ในกรณีที่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

3.2.8 ความรับผิดชอบ หมายถึง ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

### 3.3 ความพึงพอใจของผู้รับบริการ

จิตนันทน์ทไพบุลย์ (2551: 65) ได้กล่าวถึงความพึงพอใจในฐานะของผู้รับบริการบริการไว้ว่า เป็นภาวะของการแสดงออกถึงความรู้สึกทางบวกของบุคคล อันเป็นผลมาจากการเปรียบเทียบการรับรู้ในสิ่งที่ได้รับจากบริการตรงหรือสูงกว่าที่คาดหวังไว้

Dubrin (1988: 228-230) ได้กล่าวไว้ว่า ความพึงพอใจจะถูกพิจารณาว่าเป็นความคาดหวังขั้นต่ำสุดที่ได้รับจากการให้บริการ และถ้าผลงานที่ทำมีความโดดเด่นกว่าความคาดหวังขั้นต่ำจะเรียกว่า ความยินดี (Delight)

Kotler (1997, หน้า 40) ได้กล่าวว่า ความพึงพอใจ คือ ระดับความรู้สึกของบุคคลอันเป็นผลมาจากการเปรียบเทียบระหว่างผลงานที่ได้รับจากสินค้าหรือบริการกับความคาดหวังของบุคคลก่อนได้รับจากสินค้าหรือบริการ ดังนั้น ความพึงพอใจจึงมีความสัมพันธ์กับความแตกต่างที่เกิดขึ้นระหว่างผลงานที่ได้รับกับความคาดหวัง

สรุปได้ว่า ความพึงพอใจเป็นความรู้สึกในทางบวกและในทางลบ ความรู้สึกทางบวกเมื่อเกิดขึ้นแล้วจะทำให้เกิดความสุข และเกิดทัศนคติที่ดีต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่งที่เกี่ยวข้องกัน โดยจะสังเกตการทำทางของบุคคลที่มีความพึงพอใจได้จากสายตาคำพูด และท่าทางการแสดงออก ดังนั้น เราสามารถใช้ความรู้สึกพึงพอใจของประชาชนผู้รับบริการเป็นมาตรวัดประสิทธิภาพการให้บริการของผู้ปฏิบัติได้

### 3.4 กรอบแนวคิดในการวิจัย

จากการศึกษาแนวคิดทางวิชาการข้างต้นทำให้ได้กรอบแนวคิดเพื่อหาคำตอบตามวัตถุประสงค์ในการวิจัย ดังนี้

### ตัวแปรอิสระ

จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
1. ความโปร่งใส
2. ความซื่อสัตย์สุจริต
3. ความรู้ความสามารถ
4. มาตรฐานในการปฏิบัติงาน
5. การรักษาความลับ
6. ความรับผิดชอบ



### ตัวแปรตาม

ความคิดเห็นของผู้ใช้บริการ ที่มีต่อจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ บัญชีในจังหวัดนครปฐม
--

ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

## 4. วิธีดำเนินการศึกษา/การวิจัย

การศึกษานี้ดำเนินการด้วยวิธีการวิจัยเชิงผสม (Mixed Methods Research) โดยนำวิธีการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) และเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) เข้ามาใช้ร่วมกันเพื่อให้ได้คำตอบตามวัตถุประสงค์ โดยศึกษาข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างดังนี้

### 4.1 การวิจัยเชิงปริมาณ

4.1.1 กำหนดประชากรในการศึกษาข้อมูลคือ ผู้ใช้บริการจากสำนักงานบัญชีในจังหวัดนครปฐม ซึ่งจากข้อมูลของสำนักงานสรรพากรพื้นที่นครปฐม (2558) พบว่า จังหวัดนครปฐมมีสำนักงานบัญชีที่ขึ้นทะเบียนถูกต้อง จำนวน 35 แห่ง โดยในภาพรวมมีผู้ให้บริการจากสำนักงานบัญชีประมาณ 440 รายต่อเดือน และเมื่อนำจำนวนประชากรมาคำนวณหาจำนวนตัวอย่างด้วยสูตรของ Taro Yamane ทำให้ได้จำนวนกลุ่มตัวอย่าง 210 คน โดยจำแนกรายอำเภอได้ดังตาราง

ตารางที่ 1 แสดงจำนวนกลุ่มตัวอย่าง

อำเภอ	จำนวนสำนักงานบัญชี	ประชากร	กลุ่มตัวอย่าง
1. เมืองนครปฐม	11	122	58
2. สามพราน	9	87	42
3. นครชัยศรี	6	54	26
4. บางเลน	1	38	18
5. กำแพงแสน	2	48	23
6. ดอนตูม	1	24	11
7. พุทธมณฑล	5	67	32
รวม	35	443	210

4.1.2 ใช้การเก็บข้อมูลแบบแบ่งชั้นภูมิ จำแนกตามอำเภอ และใช้การสุ่มตัวอย่างแบบบังเอิญจากสำนักงานบัญชีจนครบตามจำนวนเป้าหมายที่ระบุในตาราง โดยมีสำนักงานบัญชีเป็นเครือข่ายในการจัดเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่าง

### 4.2 การวิจัยเชิงคุณภาพ

4.2.1 ทำการคัดเลือกกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้ให้ข้อมูลสำคัญด้วยตนเอง สำหรับการสัมภาษณ์เชิงลึกรายบุคคล ซึ่งกลุ่มตัวอย่างเป็นผู้ที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ทั้งในเชิงวิชาการ เชิงนโยบาย และเชิงปฏิบัติ

4.2.2 ผู้ให้สัมภาษณ์ข้อมูลประกอบด้วย (1) ผู้ใช้บริการจากสำนักงานบัญชีในจังหวัดนครปฐม (2) ตัวแทนสภาวิชาชีพบัญชี (3) อาจารย์ผู้สอนวิชาบัญชี (4) เจ้าของสำนักงานบัญชี และ (5) นักบัญชี รวมจำนวน 11 คน

## 4.2.3 ผู้วิจัยประสานงานและสัมภาษณ์ข้อมูลเองจากกลุ่มตัวอย่างทุกคน

## 4.3 เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูล

4.3.1 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยเชิงปริมาณคือ แบบสอบถาม

4.3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยเชิงคุณภาพคือ แบบสัมภาษณ์

## 5. ผลการศึกษา/การวิจัย

## 5.1 ผลการศึกษาเชิงปริมาณ

5.1.1 ผู้ใช้บริการส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ร้อยละ 60.6 มีอายุตั้งแต่ 41 ปีขึ้นไป ร้อยละ 66.7 มีการศึกษาอยู่ในระดับปริญญาตรี ร้อยละ 70.1 ประกอบธุรกิจประเภทให้บริการ ร้อยละ 70.3 โดยมีระยะเวลาที่ดำเนินธุรกิจตั้งแต่ 1-10 ปี ร้อยละ 69.7 และมีรายได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายไม่เกิน 10 ล้านบาท ร้อยละ 48.7

5.1.2 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในภาพรวมทั้ง 6 ด้านมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก ดังตาราง

ตารางที่ 2 แสดงผลการศึกษา

ลำดับ	จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี	$\bar{X}$	S.D.	ระดับ
1	ความซื่อสัตย์สุจริต	4.37	0.87	มากที่สุด
2	ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ	4.21	0.53	มากที่สุด
3	มาตรฐานในการปฏิบัติงาน	4.12	0.52	มาก
4	ความรู้ความสามารถ	4.02	0.44	มาก
5	ความโปร่งใส	3.95	0.54	มาก
6	การรักษาความลับ	3.89	0.78	มาก
	รวม	4.09	0.61	มาก

โดยในแต่ละด้านพบว่า ด้านความซื่อสัตย์สุจริต มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุด โดยมีเรื่องแสดงหลักการในการทำงานอย่างตรงไปตรงมาให้ลูกค้าทราบ มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด รองลงมาตามลำดับดังนี้ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุด โดยมีเรื่องเมื่อเกิดข้อผิดพลาดในการทำงาน สำนักงานจะแก้ไขให้จนสำเร็จ มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีเรื่องผลงานเป็นที่น่าเชื่อถือ มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ด้านความรู้ความสามารถ มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีเรื่องมีความรอบรู้ในการให้คำแนะนำแก่ลูกค้า มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ด้านความโปร่งใส มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีเรื่องแสดงผลในการทำงานให้ลูกค้าทราบมีค่าเฉลี่ยมากที่สุด และด้านการรักษาความลับ มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุดอยู่ในระดับมาก โดยมีเรื่องเปิดเผยต่อสาธารณะชนจะกระทำตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด

5.1.3 ความคิดเห็นของผู้ใช้บริการที่มีต่อจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในจังหวัดนครปฐม โดยภาพรวมมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีเรื่องสำนักงานบัญชีมีทางออกให้ท่านในการแก้ไขปัญหาได้เสมอ มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด และเรื่องท่านไม่คิดเปลี่ยนใจไปใช้บริการของสำนักงานบัญชีแห่งอื่น มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด

5.1.4 ความสัมพันธ์ระหว่างความคิดเห็นของผู้ใช้บริการจำแนกตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ตารางที่ 3 แสดงความคิดเห็นของผู้ใช้บริการ

จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี	ความคิดเห็นของผู้ใช้บริการ		
	r	Sig.	ลำดับที่
ความซื่อสัตย์สุจริต	.415**	.000	1
ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ	.385**	.000	2
มาตรฐานในการปฏิบัติงาน	.385**	.000	3
ความรู้ความสามารถ	.308**	.000	4
ความโปร่งใส	.240**	.000	5
การรักษาความลับ	.198**	.000	6
ภาพรวม	.487**	.000	

\*\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์ในทางบวกกับความคิดเห็นของผู้ใช้บริการที่มีต่อจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในจังหวัดนครปฐมในระดับปานกลาง (0.487) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยมีด้านความซื่อสัตย์สุจริตมีค่าความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นของผู้ใช้บริการมากที่สุด และด้านการรักษาความลับมีค่าความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นของผู้ใช้บริการน้อยที่สุด

## 5.2 ผลการศึกษาเชิงคุณภาพ

5.2.1 ข้อคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ผลการศึกษารูปโดยจำแนกตามกลุ่มตัวอย่าง ดังนี้

1) กลุ่มผู้ให้บริการจากสำนักงานบัญชีในจังหวัดนครปฐม ให้ความสำคัญกับความซื่อสัตย์ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับผลวิจัยเชิงปริมาณ ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า ความซื่อสัตย์ในการทำงาน คือ คุณสมบัติสำคัญที่ทุกหน่วยงานและทุกภาคส่วนที่เกี่ยวข้องต้องร่วมมือกันพัฒนาให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีความซื่อสัตย์ในการทำงานเพิ่มมากขึ้น เพราะความซื่อสัตย์ในการทำงานจะนำมาซึ่งความไว้วางใจจากลูกค้าในระยะยาว

2) กลุ่มตัวแทนสภาวิชาชีพบัญชี และอาจารย์ผู้สอนวิชาชีพบัญชี ให้ความสำคัญกับการพัฒนาทรัพยากรบุคคลที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีให้มีความรู้ความสามารถ และมีจิตสำนึกในการทำงาน เพื่อช่วยให้การทำงานตามแนวทางของสภาวิชาชีพบัญชีเป็นไปด้วยความมีประสิทธิภาพ

3) กลุ่มเจ้าของสำนักงานบัญชี และนักบัญชี ให้ความสำคัญแบ่งเป็น 2 ประเด็น คือ “ความซื่อสัตย์” กับ “ความรู้ความสามารถ” ซึ่งสอดคล้องกับกลุ่มผู้ให้บริการจากสำนักงานบัญชี และกลุ่มตัวแทนสภาวิชาชีพบัญชี และอาจารย์ผู้สอนวิชาชีพบัญชี

5.2.2 ข้อเสนอแนะต่อการพัฒนาจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ผลการศึกษารูปโดยจำแนกตามกลุ่มตัวอย่างดังนี้

1) กลุ่มผู้ให้บริการจากสำนักงานบัญชีในจังหวัดนครปฐม ให้ความสำคัญว่า แนวทางการพัฒนาจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรเริ่มต้นจากสิ่งที่เป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อความมั่นคงของสภาวิชาชีพบัญชีก่อน เพราะการเริ่มต้นจากปัญหาจะนำไปสู่การแก้ไขและการพัฒนาได้อย่างตรงประเด็นและเป็นรูปธรรม

2) กลุ่มตัวแทนสภาวิชาชีพบัญชี และอาจารย์ผู้สอนวิชาชีพบัญชี ให้ความสำคัญว่า แนวทางการพัฒนาจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรเริ่มต้นจาก “คน” ที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะในเรื่องการสร้างให้เกิด “จิตสำนึกแห่งการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง” ซึ่งถือเป็นหัวใจสำคัญในการพัฒนาคนอย่างมีประสิทธิภาพ

3) กลุ่มเจ้าของสำนักงานบัญชี และนักบัญชี ให้ความสำคัญว่า แนวทางการพัฒนาจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะเป็นอย่างไรนั้น สามารถทำได้ตามข้อกำหนด แต่ทั้งนี้ สภาวิชาชีพบัญชีต้องคำนึงถึงข้อจำกัดและบริบทแวดล้อมในทางปฏิบัติด้วย ดังนั้น ควรเริ่มต้นจากระดับนโยบายไปพูดคุยกันเพื่อกำหนดแนวทางที่เหมาะสมสอดคล้องกับความเป็นจริงในปัจจุบัน เพื่อให้การนำไปปฏิบัติประสบผลสำเร็จตามที่ตั้งไว้

## 6. อภิปรายผลการศึกษา/การวิจัย

6.1 ด้านความโปร่งใส ผลการศึกษาเชิงปริมาณพบว่า โดยภาพรวมมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีเรื่องแสดงเหตุผลในการทำงานให้ลูกค้าทราบมีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ทั้งนี้อาจเป็นเพราะการสร้าง ความไว้วางใจในการทำงานที่เกี่ยวข้องกับระบบการเงินจำเป็นต้องเริ่มจากความน่าเชื่อถือของผู้ให้บริการที่จะเข้ามาดำเนินการก่อน และหากผู้ให้บริการมีความโปร่งใสในการทำงาน ก็ย่อมจะได้รับความไว้วางใจจากลูกค้าในระดับสูง ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของสุดจิต นิमितกุล (2543) ที่ได้กล่าวถึงความโปร่งใสว่า เป็นการแสดงข้อมูลต่างๆ ที่ตรงกับข้อเท็จจริงของการดำเนินการ และสามารถตรวจสอบได้ และยังคงกล่าวได้ว่า ผู้ให้ข้อมูลส่วนใหญ่เห็นว่า ความโปร่งใสเป็นเรื่องที่สอดคล้องและต่อเนื่องกับความซื่อสัตย์ ดังนั้น ความโปร่งใสเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้อุปการะเกิดความพึงพอใจแก่ผู้ให้บริการ และสอดคล้องกับผลวิจัยของฮาเสส หนุงส์ (2550) ที่ศึกษาพบว่า อดบ.ให้ความสำคัญกับการนำหลักธรรมาภิบาลไปสู่การปฏิบัติโดยเฉพาะในด้านความโปร่งใสซึ่งอยู่ในระดับสูงสำหรับในประเด็นนี้ผู้วิจัยเห็นว่า ความโปร่งใสที่ระบุไว้ในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2553 ที่ระบุว่า “ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส” ยังคงขาดความชัดเจนในเชิงการปฏิบัติ จึงทำให้ผู้ปฏิบัติขาดแนวทางที่ชัดเจนในการปฏิบัติ ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นว่า “ความโปร่งใส” ของสำนักงานบัญชีจึง

ควรประกอบด้วยเรื่อง (1) การเผยแพร่ข้อมูลที่ลูกค้าควรทราบก่อนตัดสินใจใช้บริการ และ (2) ความสะดวกในการตรวจสอบผลการดำเนินการของลูกค้า

6.2 ด้านความซื่อสัตย์สุจริต ผลการศึกษาเชิงปริมาณพบว่า โดยภาพรวมมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุด โดยมีเรื่องแสดงหลักการในการทำงานอย่างตรงไปตรงมาให้ลูกค้าทราบมีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ทั้งนี้อาจเป็นเพราะว่า ความซื่อสัตย์สุจริตเป็นเรื่องแรกๆที่ผู้ใช้บริการให้ความสำคัญ และยังสอดคล้องกับผลวิจัยเชิงคุณภาพที่พบว่า กลุ่มเจ้าของกิจการผู้ใช้บริการจากสำนักงานบัญชีในจังหวัดนครปฐมให้ความสำคัญกับเรื่องความซื่อสัตย์ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เพราะความซื่อสัตย์ในการทำงานจะนำมาซึ่งความไว้วางใจจากลูกค้าในระยะยาว ซึ่งสอดคล้องกับพระบรมโฆษาทของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว (อ้างถึงในประมวล รุจนเสรี, 2548) ที่ทรงกล่าวว่า "...การที่จะประกอบกิจการใดๆ ให้เจริญเป็นผลดีนั้น ย่อมต้องอาศัยความอดุสาหะพากเพียร และความซื่อสัตย์เป็นรากฐานสำคัญ ประกอบกับจะต้องเป็นผู้มีจิตใจเมตตา กรุณา ไม่เบียดเบียนผู้อื่นและยอมที่จะบำเพ็ญประโยชน์ให้เกิดแก่ส่วนรวมตามโอกาสอีกด้วย..." และยังสอดคล้องกับแนวคิดของสภาวิชาชีพบัญชีที่กล่าวถึงความซื่อสัตย์สุจริตว่า เป็นการประพฤติอย่างตรงไปตรงมา จริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง ปฏิบัติงานบนหลักฐานที่เป็นจริงและเชื่อถือได้ ไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงานถ้าไม่ได้ปฏิบัติงานจริง สำหรับในประเด็นนี้ผู้วิจัยเห็นว่า "ความซื่อสัตย์" ของสำนักงานบัญชีจึงควรประกอบด้วยเรื่อง (1) การให้คำปรึกษาโดยไม่ปิดบัง และ (2) ความมีจิตสำนึกในการทำงานอย่างซื่อตรงต่อวิชาชีพ

6.3 ด้านความรู้ความสามารถ ผลการศึกษาเชิงปริมาณพบว่า โดยภาพรวมมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุด โดยมีเรื่องมีความรอบรู้ในการให้คำแนะนำแก่ลูกค้ามีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยเชิงคุณภาพที่ทุกกลุ่มผู้ให้ข้อมูลให้ความสำคัญในลำดับต้นๆ ในการทำงาน ซึ่งกล่าวสรุปได้ว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องเป็นผู้ที่รู้จริง และมีความเชี่ยวชาญในการทำงานที่ช่วยให้เกิดประโยชน์ต่อลูกค้าได้ในระดับสูง ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของจำเนียร จวงตระกูล (2540) ที่กล่าวว่า ผู้ปฏิบัติงานที่มีคุณสมบัติตามความคาดหวังของผู้บังคับบัญชา/ลูกค้าต้องมียุทธศาสตร์ประกอบสำคัญหลายประการที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน คือ จะต้องมีความรู้ความเข้าใจงานเป็นอย่างดี จะต้องรู้ขั้นตอนและขอบเขตของการปฏิบัติเป็นอย่างดีและสามารถทำได้อย่างดีด้วย รวมถึงต้องเป็นผู้มีความสามารถในการเรียนรู้ เรียนรู้สิ่งใหม่ๆ ได้เสมอ เพื่อช่วยปรับปรุงการปฏิบัติงานให้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง และยังสอดคล้องกับแนวคิดของสภาวิชาชีพบัญชีที่กล่าวถึงความรู้ความสามารถว่า เป็นการใช้ความรู้ความสามารถ ความชำนาญในการปฏิบัติวิชาชีพบัญชีด้วยความเอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ ความเพียรพยายาม และความระมัดระวังรอบคอบ เพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และมั่นใจได้ว่ามีผลงานทางวิชาชีพที่อยู่บนพื้นฐานของกฎเกณฑ์ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน และวิชาการที่เกี่ยวข้อง สำหรับในประเด็นนี้ผู้วิจัยเห็นว่า "ความรู้ความสามารถ" ของสำนักงานบัญชีจึงควรประกอบด้วยเรื่อง (1) มีความรู้ความเชี่ยวชาญในระบบงานบัญชีที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า (2) มีความสามารถในการทำงานได้สูงกว่ามาตรฐานตามที่กฎหมายกำหนดไว้ และ (3) ความสามารถในการเรียนรู้สิ่งใหม่ๆ เพื่อช่วยปรับปรุงการปฏิบัติงานให้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง

6.4 ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ผลการศึกษาเชิงปริมาณพบว่า โดยภาพรวมมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีเรื่องผลงานเป็นที่น่าเชื่อถือมีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยเชิงคุณภาพที่ทุกกลุ่มเห็นว่า มาตรฐานในการปฏิบัติงานจะขึ้นกับความรู้ ความสามารถของนักบัญชี และรวมถึงการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องอีกด้วย นอกจากนี้ กลุ่มเจ้าของกิจการผู้ใช้บริการจากสำนักงานบัญชีในจังหวัดนครปฐมยังได้กล่าวถึงในประเด็นที่เกี่ยวข้องว่า การที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเรียกค่าใช้จ่ายเกินกว่ามาตรฐานที่สมควรจ่ายจะทำให้เกิดปัญหาความไม่ประทับใจในบริการ และส่งผลต่อภาพลักษณ์เชิงลบในระยะยาว ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของจำเนียร จวงตระกูล (2540) ที่กล่าวว่า ผู้บังคับบัญชา/ลูกค้าย่อมต้องการให้ผู้ปฏิบัติงานสร้างผลงานที่มีคุณภาพดี โดยได้ทั้งปริมาณและคุณภาพงานที่เป็นไปตามมาตรฐานหรือเกินกว่ามาตรฐาน และยังสอดคล้องกับแนวคิดของสภาวิชาชีพบัญชีที่กล่าวถึง มาตรฐานในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีว่า (1) ต้องประกอบวิชาชีพให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง และ (2) ต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ และด้วยความชำนาญตามมาตรฐานวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง และยังสอดคล้องกับแนวคิดของสภาวิชาชีพบัญชีที่กล่าวถึง ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีว่า (1) ต้องมีความรับผิดชอบตามกรอบวิชาชีพบัญชีต่อผู้รับบริการ และ (2) ต้องปฏิบัติตามกรอบวิชาชีพบัญชี เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและมีประโยชน์ต่อผู้รับบริการ สำหรับในประเด็นนี้ผู้วิจัยเห็นว่า "มาตรฐานในการปฏิบัติงาน" ของสำนักงานบัญชีจึงควรประกอบด้วยเรื่อง (1) การพัฒนาตนเองให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการทำงาน และ (2) การได้รับการยอมรับจากลูกค้าและผู้ที่เกี่ยวข้องในคุณภาพของผลงาน

6.5 ด้านการรักษาความลับ ผลการศึกษาเชิงปริมาณพบว่า โดยภาพรวมมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีเรื่องการเปิดเผยต่อสาธารณะชนจะกระทำตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้นมีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ซึ่งสอดคล้องกับข้อเสนอของกลุ่มเจ้าของ



กิจการผู้ใช้บริการจากสำนักงานบัญชีในจังหวัดนครปฐมที่กล่าวว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องรักษาความลับของลูกค้า โดยไม่  
ควรทำในลักษณะของการขายข้อมูลหรือการพูดโอ้อวด โฆษณาชวนเชื่อ ซึ่งทำให้ลูกค้าที่ถูกอ้างถึงเสียหาย ทั้งนี้ ทุกกลุ่มเห็น  
ตรงกันว่าเรื่องนี้ขึ้นกับ "จิตสำนึก" ของแต่ละบุคคล ดังนั้น การพัฒนาต้องใช้การปลูกฝังด้วยการอบรม การเรียนรู้ในโอกาส  
ต่างๆ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของจำเนียร จวงตระกูล (2540) ที่กล่าวว่า ผู้บังคับบัญชา/ลูกค้าย่อมต้องการให้ผู้ปฏิบัติงานต้อง  
สามารถรักษาความลับของงานและข่าวสารองค์การ เพื่อประโยชน์ขององค์การ และยังสอดคล้องกับแนวคิดของสภาวิชาชีพ  
บัญชีที่กล่าวถึง การรักษาความลับของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีว่า (1) ต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กร ที่ตนได้มาจาก  
การปฏิบัติงานวิชาชีพ และความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ตนสังกัดไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วน  
เกี่ยวข้องได้รับทราบ โดยไม่ได้รับอนุญาตจากองค์กร เว้นแต่ในกรณีที่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมาย  
หรือในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และ (2) ต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กรที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพ  
และความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ตนสังกัด ไปใช้เพื่อประโยชน์ของตนหรือบุคคลอื่นโดยมิชอบ  
สำหรับในประเด็นนี้ผู้วิจัยเห็นว่า "การรักษาความลับ" ของสำนักงานบัญชีจึงควรประกอบด้วยเรื่อง (1) พฤติกรรมการเผยแพร่  
ข้อมูลที่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อผู้อื่น และ (2) การกำหนดกฎ ระเบียบและข้อตกลงที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับ

6.6 ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ผลการศึกษาเชิงปริมาณพบว่า โดยภาพรวมมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุด  
โดยมีเรื่องเมื่อเกิดข้อผิดพลาดในการทำงาน สำนักงานจะแก้ไขให้จนสำเร็จ ซึ่งประเด็นดังกล่าวถือได้ว่า เป็นเรื่องที่สำคัญต่อ  
ภาพลักษณ์ขององค์กร และการได้รับความไว้วางใจในระยะยาว และซึ่งสอดคล้องกับข้อคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างที่ส่วนใหญ่ให้  
ความเห็น ว่า วิธีการเรียกความเชื่อมั่นกลับคืนมาของสำนักงานบัญชี เมื่อเกิดข้อผิดพลาดจากการทำงาน คือ การแก้ไขงานให้  
โดยด่วน ทั้งนี้ กลุ่มเจ้าของกิจการผู้ใช้บริการจากสำนักงานบัญชีในจังหวัดนครปฐม เห็นว่า สำนักงานบัญชีต้องมีความรับผิดชอบต่อ  
ต่อผลงานที่เกิดขึ้น รวมถึงต้องไม่ผลักภาระและความรับผิดชอบไปยังส่วนงานอื่นๆ เพื่อให้ตนเองพ้นผิด ซึ่งสอดคล้องกับ  
แนวคิดของ ก.พ.ร. (2552) ที่กล่าวถึงหลักการรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ คือ การแสดงความรับผิดชอบในการปฏิบัติ หน้าที่ และผลงาน  
ต่อเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยความรับผิดชอบนั้น ควรอยู่ในระดับที่สนองต่อความคาดหวังของสาธารณะ รวมทั้งการแสดงความ  
ความสำนึกในการรับผิดชอบต่อปัญหาสาธารณะ ทั้งนี้ เกณฑ์หลักการรับผิดชอบต่อผู้รับบริการมุ่งเน้นการประเมินว่าการแสดงความรับผิดชอบ  
ในการปฏิบัติหน้าที่และผลงานต่อเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยความรับผิดชอบนั้น ควรอยู่ในระดับที่สนองต่อความคาดหวังของ  
สาธารณะ รวมทั้งการแสดงความสำนึกในการรับผิดชอบต่อปัญหาสาธารณะ สำหรับในประเด็นนี้ผู้วิจัยเห็นว่า "ความรับผิดชอบต่อ  
ต่อผู้รับบริการ" ของสำนักงานบัญชีจึงควรประกอบด้วยเรื่อง (1) พฤติกรรมการยอมรับผิดเมื่อทำงานผิดพลาด และ (2) การ  
แก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นโดยทันที

6.7 ความคิดเห็นของผู้ใช้บริการที่มีต่อจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในจังหวัดนครปฐม โดยภาพรวมมี  
ค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก โดยมีเรื่องสำนักงานบัญชีมีทางออกให้ท่านในการแก้ไขปัญหาได้เสมอมีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ซึ่งเป็นเรื่องที่  
ผู้ใช้บริการเห็นว่า สำนักงานบัญชีมีจรรยาบรรณในการทำงาน และสอดคล้องกับแนวคิดของคณะกรรมการสภาวิชาชีพ  
(2554) ที่ได้กล่าวว่า จรรยาบรรณเป็นกรอบหรือแนวทางในการประพฤติปฏิบัติที่ดีงามของการประกอบวิชาชีพในสาขาต่างๆ  
อันเป็นที่ยอมรับของสังคมซึ่งจะส่งผลต่อชื่อเสียงเกียรติยศในระยะยาว ทั้งนี้ จรรยาบรรณเป็นเรื่องพึงปฏิบัติ หรือ ควรปฏิบัติ  
ด้วยความสมัครใจโดยไม่มีลักษณะเป็นการบังคับ นอกจากนี้ ยังมีประเด็นที่น่าสนใจจากความเห็นของผู้ปฏิบัติผู้ประกอบ  
วิชาชีพบัญชี คือ แนวทางการพัฒนาจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะเป็นอย่างไรนั้น สามารถทำได้ตามข้อกำหนด  
แต่ทั้งนี้ สภาวิชาชีพบัญชีต้องคำนึงถึงข้อจำกัดและบริบทแวดล้อมในทางปฏิบัติด้วย ดังนั้น ควรเริ่มต้นจากระดับนโยบายไป  
พูดคุยกันเพื่อกำหนดแนวทางที่เหมาะสมสอดคล้องกับความเป็นจริงในปัจจุบัน เพื่อให้การนำไปปฏิบัติประสบผลสำเร็จตาม  
ที่ตั้งไว้ สำหรับในประเด็นนี้ผู้วิจัยเห็นว่า การพัฒนาจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในจังหวัดนครปฐมควรประกอบด้วย  
เรื่อง (1) การปลูกฝังแนวคิดเรื่อง "จิตสำนึกต่อวิชาชีพ" (2) พัฒนาระบบการทำงานเพื่อสร้างจุดสมดุลระหว่างเจ้าของ  
สำนักงานบัญชีกับบัญชีให้อยู่ร่วมกันได้โดยไม่ต้องฝ่าฝืนจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และ (3) มีการผู้บังคับใช้  
กฎหมายแก่ผู้กระทำผิดอย่างจริงจัง โดยไม่เห็นแก่ความเป็นพรรคเป็นพวก

## 7. ข้อเสนอแนะ

### 7.1 ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัย

#### 7.1.1 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

##### 1) แนวทางสำหรับสำนักงานบัญชี

1.1) สำนักงานบัญชีควรต้องมีการส่งเสริมให้มีระบบงานที่สร้างความโปร่งใสของสำนักงานบัญชี เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ลูกค้า

1.2) สำนักงานบัญชีควรต้องมีการส่งเสริมให้นักบัญชีได้เข้ารับการอบรม และเปิดโอกาสให้เข้าการประกวดเพื่อเข้ารับรางวัลต่างๆ ซึ่งจะช่วยให้ นักบัญชีเกิดการพัฒนาตนเองให้มีความรู้ความสามารถ และความเชี่ยวชาญในระบบงานบัญชี อันจะส่งผลให้เกิดการปรับปรุงการปฏิบัติงานให้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง

1.3) สำนักงานบัญชีควรต้องมีการส่งเสริมให้นักบัญชีปฏิบัติตามระเบียบและข้อตกลงที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับของลูกค้า

1.4) สำนักงานบัญชีควรต้องมีการกำหนดมาตรฐานในการรับผิดชอบผลงานที่ผิดพลาดและแนวทางการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น เพื่อช่วยให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจ

1.5) สำนักงานบัญชีควรต้องมีการส่งเสริมให้นักบัญชีปฏิบัติได้รับการปลูกฝังแนวคิดเรื่องจิตสำนึกต่อวิชาชีพบัญชี

##### 2) แนวทางสำหรับนักบัญชี

2.1) นักบัญชีต้องยึดถือการปฏิบัติงานตามระบบโดยเคร่งครัด

2.2) นักบัญชีต้องมีจิตสำนึกในการทำงานอย่างซื่อตรงต่อวิชาชีพ

2.3) นักบัญชีต้องมีการพัฒนาตัวเองในการทำงานอย่างต่อเนื่อง

2.4) นักบัญชีต้องมีการปฏิบัติตามระเบียบและข้อตกลงที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับ

2.5) นักบัญชีต้องมีการเตรียมความพร้อมแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

#### 7.1.2 ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติการ

1) ด้านความโปร่งใส สำนักงานบัญชีควรดำเนินการเรื่อง (1) การเผยแพร่ข้อมูลที่ลูกค้าควรทราบก่อนตัดสินใจใช้บริการ และ (2) ความสะดวกในการตรวจสอบผลการดำเนินการของลูกค้า

2) ด้านความซื่อสัตย์ สำนักงานบัญชีควรดำเนินการเรื่อง (1) การให้คำปรึกษาโดยไม่ปิดบัง และ (2) ความมีจิตสำนึกในการทำงานอย่างซื่อตรงต่อวิชาชีพ

3) ด้านความรู้ความสามารถ สำนักงานบัญชีควรดำเนินการเรื่องการพัฒนา นักบัญชี (1) ให้มีความรู้ความเชี่ยวชาญในระบบงานบัญชีที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า (2) มีความสามารถในการทำงานได้สูงกว่ามาตรฐานตามที่กฎหมายกำหนดไว้ และ (3) ความสามารถในการเรียนรู้สิ่งใหม่ๆ เพื่อช่วยปรับปรุงการปฏิบัติงานให้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง

4) ด้านมาตรฐานในการปฏิบัติงาน สำนักงานบัญชีควรดำเนินการเรื่องการพัฒนา นักบัญชี (1) ให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการทำงาน และ (2) สร้างผลงานที่ได้รับการยอมรับจากลูกค้าและผู้ที่เกี่ยวข้องในคุณภาพของผลงาน

5) ด้านการรักษาความลับ สำนักงานบัญชีควรดำเนินการเรื่องการกระตุ้นและส่งเสริมให้นักบัญชี (1) ไม่เผยแพร่ข้อมูลที่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อผู้อื่น และ (2) ปฏิบัติตัวการกำหนดกฎ ระเบียบและข้อตกลงที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับของลูกค้า

6) ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ สำนักงานบัญชีควรดำเนินการเรื่องการกระตุ้นและส่งเสริมให้นักบัญชี (1) มีพฤติกรรมยอมรับผิดเมื่อทำงานผิดพลาด และ (2) ลงมือการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นโดยทันที

7) ด้านการพัฒนาจรรยาบรรณ สำนักงานบัญชีควรดำเนินการเรื่อง (1) การปลูกฝังแนวคิดเรื่อง “จิตสำนึกต่อวิชาชีพ” (2) พัฒนาระบบการทำงานเพื่อสร้างจุดสมดุลระหว่างเจ้าของสำนักงานบัญชีกับนักบัญชีให้อยู่ร่วมกันได้โดยไม่ต้องฝ่าฝืนจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และ (3) มีการผู้บังคับใช้กฎหมายแก่ผู้กระทำผิดอย่างจริงจัง โดยไม่เห็นแก่ความเป็นพรรคเป็นพวก

## 7.2 ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

7.2.1 ควรมีการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้ใช้บริการต่อคุณภาพการให้บริการ โดยศึกษาเฉพาะงานด้านใดด้านหนึ่ง เพื่อให้ได้ข้อมูลในเชิงลึกมาพัฒนาคุณภาพการให้บริการ

7.2.2 ควรมีการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับแนวทางการพัฒนากระบวนการให้บริการที่ดี เพื่อนำไปสู่การสร้างกระบวนการให้บริการที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลในอนาคต

7.2.3 ควรมีการศึกษาวิจัยเรื่องในทำนองเดียวกันนี้ สำหรับสำนักงานบัญชีในจังหวัดอื่นๆ เพื่อนำข้อมูลที่ได้ มาเปรียบเทียบและเสนอแนวคิดในการศึกษาเชิงลึกต่อไป

## 8. เอกสารอ้างอิง

กัลยาณี สูงสมบัติ. 2554. เทคนิคการจัดการสมัยใหม่ (Modern Management Techniques). มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล. เข้าถึงได้จาก <http://uhost.rmutp.ac.th/kanlayanee.so/L3/3-1-1.htm>

เกียรติศักดิ์ จีระธีรนาถ. 2539. การทุจริตในองค์กรและอาชญากรรมธุรกิจ. กรุงเทพฯ : คู่แข่งบุ๊กส์.

จันทร์เพ็ญ ตูเทศานันท์. 2542. ความพึงพอใจของผู้ใช้บริการต่อการดำเนินงานของสถานธนาณูปาลในประเทศไทย. สังคมสังเคราะห์มหาดบัณฑิต (การบริหารและนโยบายสวัสดิการสังคม). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

จำเนียร จวงตระกูล. 2540. ลักษณะของลูกค้าที่นายจ้างต้องการ. กรุงเทพฯ : โอเดียนสตาตาร์.

จิตตินันท์นันท์ไพบุลย์. 2551. จิตวิทยาการบริการ. กรุงเทพฯ : ซีเอ็ดยูเคชั่น.

เฉลิมวิทย์ฉิมตระกูล. 2554. จรรยาบรรณและจริยธรรมธุรกิจ. วิทยาลัยเซาธ์อีสท์บางกอก. เข้าถึงได้จาก [www.southeast.ac.th/lecturcr/doc/ch18.pdf](http://www.southeast.ac.th/lecturcr/doc/ch18.pdf)

บุญยัง สหเทศสุนทร. 2552. รายงานการวิจัยเรื่องการปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล. คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกริก.

ประภาเพ็ญ สุวรรณ. 2520. ทศนคติ : การวัด การเปลี่ยนแปลงและพฤติกรรมอนามัย. กรุงเทพฯ : ไทยวัฒนาพานิช

ประมวล รุจนเสรี. 2548. พระราชอำนาจ. กรุงเทพฯ : สุเมธ รุจนเสรี.

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547. (2547). ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 121ตอนพิเศษ 65ก.

เพ็ญธิดา พงษ์ธานี. (2549). รายงานการวิจัยเรื่องคุณลักษณะของบัณฑิตสาขาการบัญชีที่องค์กรและผู้รับผิดชอบงานด้านบัญชีพึงประสงค์. มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์. 2553. รายงานการวิจัยเรื่องความพึงพอใจของนายจ้าง/ผู้ใช้บัณฑิตมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ รุ่นปีการศึกษา 2550. มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.

รัชนา ศานติยานนท์ และคนอื่นๆ. 2544. รายงานการวิจัยเรื่อง รูปแบบใหม่ของการบริหารจัดการที่ดีในมหาวิทยาลัย. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ราชบัณฑิตยสถาน. 2546. พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542. กรุงเทพฯ : บริษัทนานมีบุ๊คส์พับลิเคชั่นส์ จำกัด

ลัดดา กิติวิภาต. 2532. ทศนคติทางสังคมเบื้องต้น. กรุงเทพฯ : ขวณพิมพ์

ศิริวรรณ เสรีรัตน์ และคณะ. 2539. องค์กรและการจัดการ. กรุงเทพฯ : ดวงกมลสมัย.

สภาวิจัยแห่งชาติ. 2554. จรรยาบรรณนักวิจัยและแนวทางปฏิบัติ. สืบค้นได้จาก [www.riclib.nrct.go.th/](http://www.riclib.nrct.go.th/)

สภาวิชาชีพบัญชี. 2549. รายงานประจำปี 2548-2549. ม.ป.ท.

สภาวิชาชีพบัญชี. 2553. ข้อบังคับ ฉบับที่ 19. ราชกิจจานุเบกษา, เล่ม 127ตอนพิเศษ 127ง.

สมาน ซาลีเครือ. 2535. ความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมเชิงสัมพันธ์กับความซื่อสัตย์. การศึกษามหาบัณฑิต (บริหารการศึกษา) คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒประสานมิตร.

สมิต สัจฉกร. 2545. ศิลปะการให้บริการ. กรุงเทพฯ : สายธาร.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ. 2552. คู่มือการจัดระดับการกำกับดูแลองค์การภาครัฐตามหลักธรรมาภิบาล ของการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี (Good Governance Rating). กรุงเทพฯ : พรีเมียร์ โพร.

สำเร็จ ยุธชัย. 2550. จรรยาบรรณและความเป็นวิชาชีพชั้นสูง. ม.ป.ท.

สุดจิต นิมิตรกุล. 2543. กระทรวงมหาดไทยกับการบริหารจัดการที่ดี : การปกครองที่ดี (Good governance). กรุงเทพฯ : บพิธการพิมพ์.

ฮาเสส หนุงศ์. 2550. ปัจจัยที่มีผลต่อความสำเร็จของการนำหลักธรรมาภิบาลไปปฏิบัติของเทศบาลกำแพง อำเภอละงู จังหวัด  
สตูล. ปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานโยบายและการวางแผนสังคม มหาวิทยาลัยทักษิณ.

DuBrin, A.J. 1988. Human relations: a job oriented approach. New Jersey: Prentice-Hall

Kotler, Philip. 1997. Marketing Management : Analysis, Planning, Implementation and Control. 9th

Powell, D. H. 1983. Understanding human adjustment: Normal adaptation through the Life cycle. Boston,  
MA: Little Brown.

Shelly, Maynard W. 1975. Responding to social change.Strondsburg, Penn :Powden,Hutohison& Rose.

Wolman, Benjamin B. 1973. Dictionary of behavioral science (1st ed.). New York: Van Norstrand.