

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี: มุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต  
และผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

Code of Ethics of Accounting Profession: Perspective of CPAs and TAs  
in Thailand

สุมินทร เบ้าธรรม\* และดวงฤดี อู<sup>1</sup>

Sumintorn Baotham\* and Duangrudee Wu<sup>1</sup>

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของจรรยาบรรณวิชาชีพในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือวิจัย ทำการวิเคราะห์ข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 392 คน โดยใช้ t-test ในการทดสอบสมมติฐาน ผลการวิจัยพบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ และจรรยาบรรณวิชาชีพด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน

คำสำคัญ: จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

---

<sup>1</sup> ผู้ช่วยศาสตราจารย์ โปรแกรมวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน วิทยาเขตสกลนคร

\* Assistant Professor, Business Administration Department, Rajamangala University of Technology Isan, Sakon-Nakhon Campus

<sup>2</sup> อาจารย์ โปรแกรมวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน วิทยาเขตสกลนคร

<sup>2</sup> Lecturer, Business Administration Department, Rajamangala University of Technology Isan, Sakon-Nakhon Campus

## Abstract

The objective of this research is to study the difference of code of ethics of accounting profession of Certified Public Accountants (CPAs) and Tax Auditors (TAs) in Thailand. The data were collected from 392 questionnaires and t-test analysis was used for analyzing the hypothesis testing. The results were indicated that the difference of confidentiality dimension and shareholders, partners, the entity of employed dimension between CPAs and TAs.

**Keywords:** Code of Ethics of Accounting Profession, Certified Public Accountants, Tax Auditors

## 1. บทนำ

“ในการประกอบอาชีพทุกวิชาชีพย่อมมีจรรยาบรรณของตนเอง จรรยาบรรณนั้นจะบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ตาม แต่ก็ยังเป็นสิ่งยึดถือว่าเป็นความดีงามที่คนในอาชีพนั้น ๆ พึงปฏิบัติ หากผู้ใดละเมิดก็อาจก่อให้เกิดความเสียหายทั้งแก่บุคคล หมู่คณะ และส่วนรวมได้ เหตุนี้ ผู้ปฏิบัติงานในทุกสาขาวิชาชีพ นอกจากจะต้องมีความรู้ในสาขาของตนเองอย่างลึกซึ้งและศึกษาให้ก้าวหน้าอยู่เสมอแล้วยังต้องยึดมั่นในจรรยาบรรณวิชาชีพของตน ทั้งข้อที่ควรปฏิบัติและไม่ควรปฏิบัติอย่างเคร่งครัดด้วย จึงจะสามารถประพฤติตนให้ประสบความสำเร็จ ได้รับความเชื่อถือ ยกย่องในเกียรติในศักดิ์ศรี และความสามารถด้วยกันทั้งปวง (พระบรมราชาโชวาทพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวฯ, 2540)

จากพระบรมราชาโชวาทฯ ดังกล่าว จรรยาบรรณวิชาชีพ จึงถือเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับทุกวิชาชีพ เพราะเป็นปัจจัยหนึ่งที่ช่วยให้มนุษย์มีเหตุผลเพื่อการตัดสินใจที่จะกระทำการใด ๆ ที่ไม่ได้เกิดจากการกระทำที่บังคับด้วยกฎหมาย แต่เกิดจากสำนึกในความผิดถูก ความเหมาะสม และความดีงาม วิชาชีพบัญชี ถือเป็นวิชาชีพหนึ่งที่มีการกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อใช้ในการควบคุมจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ ถ้าไม่ปฏิบัติตามก็จะมีบทลงโทษตั้งแต่ การตักเตือน ภาคทัณฑ์ พักใช้ใบอนุญาตและการเพิกถอนใบอนุญาต กรณีการล้มละลายของบริษัทต่าง ๆ ทั้งในสหรัฐอเมริกา เช่น Enron, Global Crossing, Xerox, Adelphia Communications และ WorldCom (จินตนา บุญบังการ, 2547) ในแถบยุโรป เช่น Parmalat, Skandia, Ahold และ Vivendi (ผู้จัดการออนไลน์, 2547) อ้างอิงจากนิตยสาร ศรีมงคล, 2554) และในประเทศไทย เช่น บริษัท ROYNET ที่ถูกเพิกถอนออกจากการเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ใหม่ (MAI) (ผู้จัดการรายวัน, 2547) อ้างอิงจากนิตยสาร ศรีมงคล, 2554) ไม่เพียงแต่แสดงให้เห็นถึงการขาดจริยธรรมในการดำเนินธุรกิจและความรับผิดชอบต่อสังคม แต่ยังสะท้อนถึงการขาดจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพของผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีของบริษัทเหล่านั้นด้วย เช่น บริษัท Arthur Andersen ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีของบริษัท Enron ที่ถูกดำเนินคดีและล้มละลายตามบริษัท Enron ไป ส่งผลกระทบอย่างมากต่อภาพลักษณ์และความเชื่อมั่นในวิชาชีพบัญชี ซึ่งจากความบกพร่องด้านบรรษัทภิบาล เป็นสาเหตุให้สภาสูงของสหรัฐอเมริกา ได้ออกกฎหมาย Sarbanes-Oxley Act เพื่อเรียกความเชื่อมั่นจากนักลงทุน และปรับปรุงความน่าเชื่อถือของงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูล รวมถึงเพื่อให้ได้ข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้องและเกิดคุณค่ากับผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน ทั้งนี้ กฎหมายดังกล่าวส่งผลกระทบอย่างมากต่อการปฏิบัติหน้าที่ของฝ่ายบริหารของบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ ผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชีทั่วโลก

ดังนั้น การรักษาจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบัน จึงมีความสำคัญอย่างมาก เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการกำกับดูแลองค์กรเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับสาธารณชนว่าการบริหารในองค์กรต่าง ๆ มีมาตรฐาน โปร่งใส และตรวจสอบได้ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2553)

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จุดประกายให้ผู้วิจัยสนใจศึกษาจรรยาบรรณวิชาชีพในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยมีคำถามงานวิจัยคือ จรรยาบรรณวิชาชีพในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร ทั้งนี้ ข้อเสนอแนะที่ได้จากงานวิจัยนี้ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยให้มีความเข้มแข็ง เป็นที่ยอมรับในระดับสากล และสามารถแข่งขันกับนานาประเทศได้

## 2. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของจรรยาบรรณวิชาชีพในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

## 3. เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและสมมุติฐานในการวิจัย

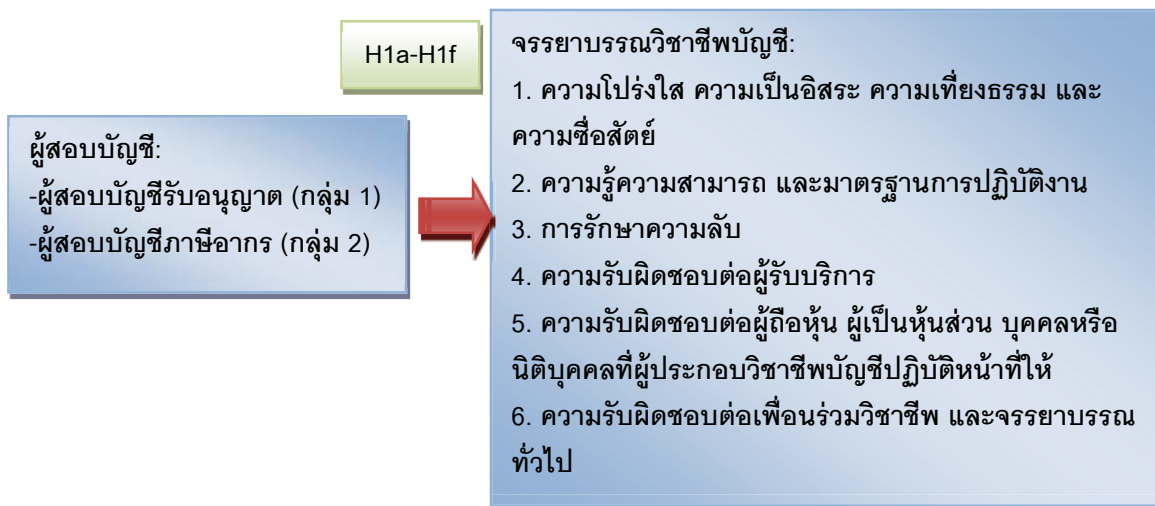
จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า มีการศึกษาจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในหลายแง่มุม เช่น บงกช กูมานะชัย (2549) ได้ทำการศึกษามุมมองของผู้ควบคุมงานต่อจรรยาบรรณวิชาชีพของบัญชีของ ผู้ฝึกหัดงานสอบบัญชีระดับ Senior กรณีศึกษาบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่งในประเทศไทย พบว่า ในมุมมองของผู้ควบคุมงานเห็นว่า ผู้ฝึกหัดงานระดับ Senior มีจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีในทุกหมวดของ “มรรยาทของผู้สอบบัญชี” อยู่ในระดับมากต่อการปฏิบัติงานวิชาชีพสอบบัญชีในฐานะผู้สอบบัญชีอิสระ โดยลำดับของจรรยาบรรณจากมากไปน้อยคือ มรรยาททั่วไป ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ มรรยาทต่อลูกค้า และอันดับสุดท้ายคือ ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตาม ผู้ควบคุมงานเห็นว่า ข้อบกพร่องทางจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีที่สำคัญในแต่ละหมวดของ “มรรยาทของผู้สอบบัญชี” คือ การไม่รับของกำนัลจากกิจการไม่ว่าจะมีมูลค่าเท่าใด การมีส่วนร่วมในการวางแผนการตรวจสอบ การจัดทำร่างงบการเงินเพื่อให้ผู้บริหารสอบทานได้ตามระยะเวลาที่กำหนด การไม่ชักชวนเพื่อให้ย้ายจากสำนักงาน และการไม่เป็นผู้จัดทำงานให้คนอื่นทำในกิจการของลูกค้า นอกจากนี้ นิตย ศรีมงคล (2554) ได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย พบว่า

- 1) การเปรียบเทียบบทบัญญัติการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ (General Application of the Code) นั้น ประเทศสิงคโปร์และมาเลเซีย กำหนดเทียบเท่าสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ประกอบด้วย ความซื่อสัตย์สุจริต ความเป็นอิสระ ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ การรักษาความลับและการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ สำหรับประเทศไทยกำหนดหัวข้อรายละเอียดมากกว่าสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ในเรื่องความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความรับผิดชอบต่อผู้บริหาร ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ และความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป
- 2) การเปรียบเทียบบทบัญญัติผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ (Professional Accountants in Public Practice) นั้น ประเทศมาเลเซียกำหนดเทียบเท่าสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ สำหรับประเทศสิงคโปร์ไม่ได้กำหนดในเรื่องการควบคุมและการซื้อกิจการ การรับผิดชอบหน้าที่บริหาร บริการด้านคดีความ และนโยบายเกี่ยวกับค่าตอบแทนและการประเมินผล แต่กำหนดรายละเอียดในเรื่องการเปลี่ยนแปลงการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีมากกว่าสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ สำหรับประเทศไทยไม่ได้บัญญัติในส่วนนี้ไว้ดังเช่นสมาพันธ์นักบัญชี

ระหว่างประเทศ ซึ่งบางเรื่องมีความสำคัญต่อการดำรงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ เช่น การควบคุมและการซื้อกิจการ ผลประโยชน์ทางการเงิน การให้ยืมพนักงานเป็นการชั่วคราว การเพิกถอนหน้าที่บริการแก่ลูกค้าที่ตรวจสอบ เป็นต้น และ 3) การเปรียบเทียบบทบัญญัติผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ (Professional Accountants in Business) นั้น ประเทศสิงคโปร์และมาเลเซียกำหนดไว้เช่นเดียวกับสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ประกอบด้วย ความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้น การจัดทำและการรายงานข้อสารสนเทศ การปฏิบัติงานด้วยความรู้และความชำนาญ ผลประโยชน์ทางการเงิน รวมทั้งการชักจูง ซึ่งเกี่ยวข้องกับกรับข้อเสนอและการให้ข้อเสนอ สำหรับประเทศไทยไม่ได้บัญญัติในส่วนนี้ไว้ดังเช่น สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ

ทั้งนี้ จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีต ยังไม่มีการนำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตาม ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 มาศึกษา ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ต้องถือปฏิบัติตามข้อบังคับฉบับนี้ หมายรวมถึง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชีด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยี การบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นวิชาชีพบัญชี รวมทั้งผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร จึงเป็นตัวแปรต้นในงานวิจัยนี้ และได้กำหนดให้จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ในหมวด 2-7 ตามข้อบังคับฯ ดังกล่าวเป็นตัวแปรตามในการศึกษา โดยมีกรอบแนวคิดในการวิจัย ตามรูปภาพ 1

รูปภาพ 1: กรอบแนวคิดในการวิจัย



3.1 จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี (Code of Ethics of Accounting Profession) หมายถึง กฎแห่งความประพฤติสำหรับสมาชิกวิชาชีพบัญชี ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีเป็นผู้กำหนด และสมาชิกในวิชาชีพทุกคนต้องถือปฏิบัติ โดยเคร่งครัด หากมีการละเมิดจะมีการลงโทษ ประกอบด้วย 6 ด้าน ได้แก่

3.1.1 ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์ เช่น 1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจและปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี 2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี 3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพ และต้องไม่มีส่วนได้เสียในงานที่ตนประกอบวิชาชีพ นอกจากค่าตอบแทนที่ได้รับจาก

การประกอบวิชาชีพนั้น 4) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือได้โดยปราศจากอคติและความลำเอียง 5) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงานโดยที่ไม่ได้มีการปฏิบัติงานจริง เป็นต้น

3.1.2 ด้านความรู้ความสามารถ และมาตรฐานการปฏิบัติงาน เช่น 1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธีปฏิบัติ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ความชำนาญและประสบการณ์ทางวิชาชีพด้วยความมีสติเอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถและระมัดระวังรอบคอบ 2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพ โดยมีความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้สำเร็จได้ 3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องศึกษาหาความรู้และความชำนาญทางวิชาชีพเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่อง เพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถให้ทันสมัยอยู่เสมอ 4) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประกอบวิชาชีพให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง 5) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ และด้วยความชำนาญตามมาตรฐานวิชาชีพและมาตรฐานทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น

3.1.3 ด้านการรักษาความลับ เช่น 1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กร ที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพ และความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ตนสังกัดไปเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องได้รับทราบ โดยไม่ได้รับอนุญาตจากองค์กร เว้นแต่ในกรณีที่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมาย หรือในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี 2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กรที่ตนได้มาจากการปฏิบัติงานวิชาชีพ และความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ รวมทั้งความลับขององค์กรที่ตนสังกัด ไปใช้เพื่อประโยชน์ของตนหรือบุคคลอื่นโดยมิชอบ เป็นต้น

3.1.4 ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ เช่น 1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ 2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานตามกรอบวิชาชีพบัญชี เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือและมีประโยชน์ต่อผู้รับบริการ เป็นต้น

3.1.5 ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ เช่น 1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามจริยธรรมทางธุรกิจขององค์กรที่ตนสังกัด 2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้เวลา และทรัพย์สินขององค์กรที่ตนสังกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุด ไม่นำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลที่สามทั้งทางตรงและทางอ้อม 3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องเปิดเผยความสัมพันธ์กับองค์กร สถาบัน ธุรกิจภายนอกหรือความสัมพันธ์ทางเครือญาติ เพื่อหลีกเลี่ยงการกระทำที่ก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ 4) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องไม่กระทำการใด ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อชื่อเสียง และการดำเนินการขององค์กรที่ตนสังกัด 5) ประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรที่ตนสังกัด รวมถึงนายจ้าง (ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน เจ้าของ) ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เป็นต้น

3.1.6 ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป เช่น 1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่แย่งงานวิชาชีพจากผู้ประกอบวิชาชีพด้านเดียวกันรายอื่น 2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ปฏิบัติงานทางวิชาชีพเกินกว่าที่รับมอบหมายจากผู้ประกอบวิชาชีพรายอื่น 3) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับงานของตนเกินความเป็นจริงไม่โอ้อวด หรือเปรียบเทียบกับองค์กรที่ตนสังกัดอยู่กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่นหรือองค์กรที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านเดียวกันรายอื่นสังกัดอยู่ 4) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานวิชาชีพบัญชีมาให้ตน 5) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานจากการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขององค์กรนั้น เป็นต้น

### 3.4 สมมุติฐานการวิจัย:

H1: จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีโดยรวมระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน

H1a: จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน

H1b: จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน

H1c: จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านการรักษาความลับ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน

H1d: จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน

H1e: จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน

H1f: จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน

## 4. วิธีดำเนินการวิจัย

4.1 กลุ่มประชากร คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 7,893 คน และผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 1,527 คน (ข้อมูลจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ณ วันที่ 19 เมษายน 2556) ทั้งนี้ เนื่องจากงานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างในจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีระหว่างกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและกลุ่มผู้สอบบัญชีภาษีอากร นักวิจัยจึงเลือกตัวอย่างจากกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 1,500 คน และตัวอย่างจากกลุ่มผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 1,500 คน โดยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างอย่างง่าย (Krejcie and Morgan, 1970)

4.2 ตัวแปรที่ศึกษา ผู้วิจัยได้กำหนดตัวแปรที่ศึกษา 2 ตัวแปร ประกอบด้วย

4.2.1 ตัวแปรต้น คือกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและกลุ่มผู้สอบบัญชีภาษีอากร

4.2.2 ตัวแปรตาม คือ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี จำนวน 6 ด้าน ได้แก่ ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ด้านการรักษาความลับ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ และด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป

4.3 เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับถามเกี่ยวกับมุมมองจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 โดยใช้แบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) 5 ระดับ ได้แก่ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย น้อยที่สุด (Likert, 1967)

4.3.1 ขั้นตอนการสร้างเครื่องมือและการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ มีขั้นตอนการสร้างดังนี้

- 1) ศึกษาหลักการ แนวคิด เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี
- 2) กำหนดกรอบแนวคิดในการศึกษา กำหนดโครงสร้างของแบบสอบถามที่ใช้ในการศึกษา
- 3) ดำเนินการสร้างแบบสอบถามให้สอดคล้องกับโครงสร้างของแบบสอบถามที่กำหนดไว้

4) การตรวจสอบความตรง (Validity) ของแบบสอบถาม โดยนำแบบสอบถาม เสนอ ผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 คน เพื่อตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) การใช้ภาษา (Wording) และ ด้านอื่นๆ ที่ผู้เชี่ยวชาญเห็นสมควรแก้ไข จากนั้นผู้ศึกษาได้ปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะของผู้เชี่ยวชาญ

5) การตรวจสอบความเที่ยง (Reliability) ของแบบสอบถาม ผู้ศึกษานำแบบสอบถามที่มีความตรงและปรับปรุงแก้ไขให้เป็นปรนัย (Objectivity) ตามที่ผู้เชี่ยวชาญเสนอไว้ นำไปทดลองใช้ (Try out) กับสมาชิกที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง ที่มีบริบทคล้ายคลึงกับกลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 คน โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร จะตอบแบบสอบถามคนละ 1 ชุด เพื่อหาค่าสัมประสิทธิ์ความเที่ยง (Reliability) โดยใช้สูตรของครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient) ซึ่งค่าสัมประสิทธิ์อัลฟาครอนบาค ควรมีค่าเกิน 0.7 (Cronbach, 1954) และหาค่าอำนาจจำแนก (Discrimination) โดยใช้ ค่าวิกฤติจากตารางเพียร์สัน (Critical values for Pearson r) เป็นเกณฑ์ในการเปรียบเทียบค่าอำนาจจำแนก (ทรงศักดิ์ ภูสีอ่อน, 2551) ซึ่งพบว่า มีค่าวิกฤติ เท่ากับ 0.164 และข้อคำถามทุกข้อ ในแต่ละด้านมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างคะแนนรายข้อกับคะแนนรวม (Item-Total-Correlation) สูงกว่าค่าวิกฤติทุกค่า นั้นแสดงว่าทุกข้อสามารถจำแนกกลุ่มได้ตามคุณลักษณะที่ต้องการวัด นั่นก็คือคำถามทุกข้อมีคุณภาพด้านอำนาจจำแนก สามารถนำไปเก็บรวบรวมข้อมูลได้ นอกจากนี้ยังได้ทำการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (Confirmatory Factor Analysis: CFA) เพื่อหา Construct Validity ทั้งนี้ ค่า Factor Loading ควรมีค่าเกิน 0.40 (Hair et al., (2006) จึงจะถือว่าแบบสอบถามนั้นมีความตรงเชิงโครงสร้าง ซึ่งพบว่าค่า Factor Loading มีค่าอยู่ระหว่าง 0.51-0.87 แสดงให้เห็นว่าแบบสอบถามมีความตรงเชิงโครงสร้าง ทั้งนี้ ค่า Factor Loading และค่า Cronbach' Alpha Coefficient แสดงไว้ในตาราง 1

ตาราง 1 แสดงค่า Factor Loading และค่า Cronbach' Alpha Coefficient

ตัวแปร	Factor Loading	Cronbach' Alpha Coefficient
<b>จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี:</b>		
1. ด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต	0.51-0.75	0.84
2. ด้านความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน	0.74-0.84	0.88
3. ด้านการรักษาความลับ	0.80-0.87	0.80
4. ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ	0.82-0.86	0.78
5. ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพฯ	0.74-0.85	0.87
6. ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป	0.71-0.82	0.87

#### 4.4 การเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูล ตามลำดับดังนี้

4.4.1 ทำหนังสือจากผู้วิจัยถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อขอความอนุเคราะห์ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

4.4.2 ดำเนินการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ โดยเจ้าหน้าที่ส่งถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 1,500 ชุด และเจ้าหน้าที่ส่งถึงผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 1,500 ชุด โดยแนบซองและปิดอากรแสตมป์เพื่อให้ส่งกลับคืนมายังผู้วิจัย

4.4.3 เมื่อได้รับแบบสอบถามกลับคืน ทำการตรวจสอบความครบถ้วนและความสมบูรณ์ของแบบสอบถาม แบบสอบถามฉบับใดที่ตอบไม่ครบ ถือว่าเป็นแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์ ผู้วิจัยจะคัดออก

4.4.4 มีกระบวนการติดตามการตอบแบบสอบถามผ่านการใช้โทรศัพท์ และให้สรุปรายงานผลการวิจัยเป็นสิ่งจูงใจในการตอบแบบสอบถาม (ปรีดา เบญจคาร, 2539) โดยมีรายละเอียดของแบบสอบถามสรุปได้ดังนี้ มีจำนวนแบบสอบถามที่ตีกลับเนื่องจากไม่มีผู้รับจำนวน 198 ชุด และได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาทั้งหมดจำนวน 598 ชุด เป็นแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์จำนวน 28 ชุด ได้รับแจ้งว่าไม่สามารถตอบแบบสอบถามได้ เนื่องจากไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีแล้ว จำนวน 4 ชุด จึงเหลือแบบสอบถามที่สมบูรณ์ทั้งสิ้น 566 ชุด คิดเป็นร้อยละ 20.43 แต่เนื่องจากผู้ตอบแบบสอบถามเป็นทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 174 ชุด จึงต้องคัดออก ทำให้เหลือแบบสอบถามที่สามารถนำไปวิเคราะห์ข้อมูลได้เพียงจำนวน 392 ชุด แบ่งเป็นแบบสอบถามที่มาจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 230 ชุด และแบบสอบถามที่มาจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรจำนวน 162 ชุด

#### 4.5 การวิเคราะห์และแปลผลข้อมูล

4.5.1 การวิเคราะห์สถิติเชิงบรรยาย (Descriptive Statistic Analysis) เพื่อบรรยายคุณลักษณะของกลุ่มตัวอย่างและตัวแปรที่ศึกษา โดยการแจกแจงความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

4.5.2 วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี โดยคำนวณค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน

4.5.3 การวิเคราะห์สถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistic Analysis) เพื่อหาความแตกต่างของจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยใช้ค่าสถิติ t

### 5. ผลการวิจัยและอภิปรายผล

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามในตาราง 2 พบว่า ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ระดับการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี มีอายุมากกว่า 40 ปี มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีอยู่ระหว่าง 6-10 ปี และส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีอิสระ ทั้งนี้ เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตร้อยละ 58.7 และเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรร้อยละ 41.3



ตาราง 2 แสดงข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามโดยรวม

ลักษณะของผู้ตอบแบบสอบถาม	จำนวน (คน)	ร้อยละ (%)
<b>เพศ</b>		
ชาย	143	35.5
หญิง	249	63.5
<b>อายุ</b>		
น้อยกว่าหรือเท่ากับ 40 ปี	150	38.3
มากกว่า 40 ปี	242	61.7
<b>ระดับการศึกษา</b>		
ระดับปริญญาตรี	146	72.2
สูงกว่าระดับปริญญาตรี	246	62.8
<b>ใบประกอบวิชาชีพที่ได้รับ</b>		
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	230	58.7
ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	162	41.3
<b>ประสบการณ์ด้านการตรวจสอบบัญชี</b>		
ต่ำกว่าหรือเท่ากับ 5 ปี	71	18.2
6-10 ปี	113	28.8
11-15 ปี	88	22.4
16 ปีขึ้นไป	120	30.6
<b>สังกัด</b>		
สำนักงานตรวจสอบบัญชี Big 4	34	8.7
ไม่ใช่สำนักงานตรวจสอบบัญชี Big 4	70	17.9
ผู้สอบบัญชีอิสระ	288	73.4
<b>รวม</b>	<b>392</b>	<b>100</b>

ตาราง 3 แสดงค่าสถิติ t เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างในจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากร

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี	จำนวน (คน)	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	Levene's Test for Equality of Variances	
				F	Sig.
ด้านความโปร่งใส:					
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	230	4.26	0.43		
ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	162	4.17	0.47	1.27	0.25
ด้านความรู้ความสามารถ:					
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	230	4.43	0.44		
ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	162	4.29	0.46	0.58	0.44
ด้านการรักษาความลับ:					
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	230	4.43	0.49		
ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	162	4.45	0.52	1.80	0.18
ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ:					
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	230	4.38	0.45		
ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	162	4.40	0.51	3.81	0.05**
ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นฯ:					
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	230	4.27	0.48		
ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	162	4.28	0.55	5.67	0.01***
ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพฯ:					
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	230	4.42	0.53		
ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	162	4.40	0.55	1.05	0.30
จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีโดยรวม:					
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	230	4.35	0.38		
ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	162	4.33	0.44	2.98	0.09*

\*\*\* นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01, \*\* นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05, \* นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10

ตาราง 3 แสดงค่าสถิติ t เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างในจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร (ต่อ)

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี	t-test Equality of Means			
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
ด้านความโปร่งใส:				
Equal variance assumed	1.90	359	0.58	0.09
Equal variance not assumed	1.87	299.44	0.60	0.09
ด้านความรู้ความสามารถ:				
Equal variance assumed	0.89	359	0.36	0.04
Equal variance not assumed	0.89	311.27	0.37	0.04
ด้านการรักษาความลับ:				
Equal variance assumed	-0.41	359	0.67	-0.02
Equal variance not assumed	-0.41	307.28	0.68	-0.02
ด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ:				
Equal variance assumed	-0.50	359	0.61	-0.02
Equal variance not assumed	-0.49	291.61	0.62	-0.02
ด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น:				
Equal variance assumed	0.16	359	0.86	-0.01
Equal variance not assumed	0.16	290.40	0.87	-0.01
ด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ:				
Equal variance assumed	0.34	359	0.72	0.02
Equal variance not assumed	0.34	310.97	0.73	0.02
จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีโดยรวม:				
Equal variance assumed	0.37	359	0.71	0.01
Equal variance not assumed	0.36	292.97	0.71	0.01

สำหรับสมมติฐานงานวิจัย H1 ที่ตั้งไว้ว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีโดยรวมระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร (t=0.37; Sig. 0.10) ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ สอดคล้องกับ นนทวรรณ ยมจินดา (2549) ที่ได้กล่าวว่า การทำตามหน้าที่ที่รับผิดชอบ ถือเป็นปฏิบัติหน้าที่เพื่อให้การประกอบวิชาชีพเป็นไปตามจุดมุ่งหมายโดยใช้ความรู้ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนั้น ไม่ว่าจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากร ก็ต้องทำตามหน้าที่ที่รับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพที่ไม่แตกต่างกัน ตามจรรยาบรรณวิชาชีพที่ยึดถือปฏิบัติตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553

สำหรับสมมติฐานงานวิจัย H1a ที่ตั้งไว้ว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ( $t=-1.90$ ; Sig. 0.25) ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ สอดคล้องกับ นนทวรรณ ยมจินดา (2549) ที่ได้กล่าวว่า การประพฤติตนเป็นผู้มีจรรยาบรรณเพื่อความภูมิใจของตนเอง จะส่งผลเสริมให้เกิดเกียรติ ศักดิ์ศรีและความภูมิใจแก่ผู้ปฏิบัติได้ เช่น การปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต การไม่อวดอ้างว่าตนเป็นผู้มีความรู้ การไม่โฆษณาเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพเกินความเป็นจริง ทำให้มีผู้เชื่อถือและยอมรับในชื่อเสียงของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งก็จะทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพเกิดความภูมิใจในที่สุด ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จึงแสดงให้เห็นถึงความยอมรับว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้มีเพียงแต่ความเป็น “มืออาชีพ” เท่านั้น หรือมีเพียงแต่ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพเท่านั้น แต่ยังมีอุดมคติตามหลักแห่งวิชาชีพของตนด้วย (สิงห์ชัย อรุณวุฒิพงศ์, 2549) ดังนั้น จึงอาจเป็นสาเหตุที่ทำให้จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริตระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่มีความแตกต่างกัน

สำหรับสมมติฐานงานวิจัย H1b ที่ตั้งไว้ว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงานระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ( $t=-0.89$ ; Sig. 0.44) ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ สอดคล้องกับ นนทวรรณ ยมจินดา (2549) ที่ได้กล่าวว่า การทำตามกฎระเบียบ ถือเป็นเกณฑ์ที่บังคับใช้เพื่อให้เกิดความเสมอภาคในสังคม เช่น การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และการปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป เป็นต้น นอกจากนี้ การทำตามหน้าที่ที่รับผิดชอบยังถือเป็นการปฏิบัติหน้าที่เพื่อให้การประกอบวิชาชีพเป็นไปตามจุดมุ่งหมายโดยใช้ความรู้ความสามารถเพียงผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนั้น ไม่ว่าจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากร ก็ต้องทำตามหน้าที่ที่รับผิดชอบ และทำตามกฎระเบียบเพียงผู้ประกอบวิชาชีพที่ไม่แตกต่างกัน

สำหรับสมมติฐานงานวิจัย H1c ที่ตั้งไว้ว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านการรักษาความลับ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านการรักษาความลับระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ( $t=-0.41$ ; Sig. 0.18) ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ จึงไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ สอดคล้องกับ สิงห์ชัย อรุณวุฒิพงศ์ (2549) ที่ได้กล่าวว่า หัวใจของวิชาชีพคือ ความไว้วางใจต่อผู้รับบริการจากวิชาชีพนั้นว่า ผู้ประกอบวิชาชีพจะรักษาประโยชน์ของผู้มารับบริการเหนือสิ่งอื่นใด สิ่งนี้ทำให้ผู้มารับบริการกล้ามอบความไว้วางใจให้ผู้ประกอบวิชาชีพดูแลผลประโยชน์สุขของตน กล้าเปิดเผยความลับส่วนตัวอันจำเป็นในการรับบริการจากผู้ประกอบวิชาชีพ และมีศรัทธาปฏิบัติตามคำแนะนำของผู้ประกอบวิชาชีพ เช่น คนไว้วางใจเล่าความเรียงของความเจ็บป่วยตลอดจนประวัติความเป็นมาของครอบครัวตนให้แก่หมอฟัง และยอมเสี่ยงชีวิตและสุขภาพของตนโดยยอมกินยา ฉีดยา และแม้แต่ยอมเข้ารับการผ่าตัด ตามคำแนะนำของหมอ เพราะเชื่อมั่นและความไว้วางใจว่าหมอในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพมีความรู้ความสามารถจริงตามมาตรฐานวิชาชีพ และที่สำคัญกว่านั้น คือ หมอมีจรรยาบรรณวิชาชีพที่จะรักษาผลประโยชน์ของคนไข้เหนือสิ่งอื่นใด เหนือประโยชน์ของตัวเอง เหนือประโยชน์ของบริษัทที่ขายยา หรือเหนือผลประโยชน์ของโรงพยาบาลที่เป็นนายจ้างของตัวเอง ทั้งนี้ ลูกค้ำที่มารับบริการของผู้สอบบัญชีก็ต้องมีความเชื่อมั่น ศรัทธา และ

ไว้วางใจในความเป็นวิชาชีพของผู้สอบบัญชีนี้ว่า มีมาตรฐานทั้งด้านความรู้ความสามารถและด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ จึงกล้าเปิดเผยความลับทางการเงิน กล้าปรึกษาและมอบเอกสารทางการเงินให้ผู้สอบบัญชีดูแล ดังนั้น จรรยาบรรณวิชาชีพด้านการรักษาความลับ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงไม่มีความแตกต่างกัน

สำหรับสมมติฐานงานวิจัย H1d ที่ตั้งไว้ว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ( $t=0.49$ ; Sig. 0.05) ความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงเป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ สอดคล้องกับ นนทวรรณ ยมจินดา (2549) ที่ได้กล่าวไว้ว่าในการปฏิบัติตนให้เป็นผู้มีจรรยาบรรณนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งแม้ว่าจะได้รับการศึกษาอบรมเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถในการประกอบอาชีพในเบื้องต้นแล้ว ก็อาจมีการปฏิบัติตามจรรยาบรรณในระดับที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมของเหตุการณ์ ความเป็นอิสระของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงจริยธรรมส่วนบุคคลของผู้ประกอบวิชาชีพ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีแต่ละคนอาจมีวิธีการที่จะตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ บนหลักจรรยาบรรณเดียวกันแต่ด้วยเหตุผลและวิธีการที่แตกต่างกัน (บงกช กุ้มานะชัย, 2549) ดังนั้น จากงานวิจัยนี้ที่พบว่าจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน จึงอาจเกิดจากผู้รับบริการที่มีสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกัน รวมไปถึงจริยธรรมส่วนบุคคลในการประกอบอาชีพที่แตกต่างกัน จึงมีผลทำให้จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการมีความแตกต่างกัน

สำหรับสมมติฐานงานวิจัย H1e ที่ตั้งไว้ว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ( $t=0.16$ ; Sig. 0.01) มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ สอดคล้องกับ นนทวรรณ ยมจินดา (2549) ที่ได้กล่าวไว้ว่าในการปฏิบัติตนให้เป็นผู้มีจรรยาบรรณนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งแม้ว่าจะได้รับการศึกษาอบรมเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถในการประกอบอาชีพในเบื้องต้นแล้ว ก็อาจมีการปฏิบัติตามจรรยาบรรณในระดับที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมของเหตุการณ์ ความเป็นอิสระของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงจริยธรรมส่วนบุคคลของผู้ประกอบวิชาชีพเอง นอกจากนี้ นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2548) ยังพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และสภาพแวดล้อมของการปฏิบัติงานที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งเหตุการณ์เดียวกันบุคคลหนึ่งอาจเห็นว่าถูกต้อง แต่อีกบุคคลหนึ่งอาจเห็นว่าไม่ถูกต้อง เนื่องจากบุคคลใช้เกณฑ์การตัดสินใจที่ต่างกันส่งผลให้เกณฑ์การตัดสินใจที่ต่างกันไม่ตายตัว เพราะบุคคลจะใช้ความรู้สึกและสภาพแวดล้อมของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจ ดังนั้น ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ ถือเป็นสภาพแวดล้อมของเหตุการณ์ที่มีความแตกต่างกัน ดังนั้น จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงมีความแตกต่างกัน ซึ่งอาจเกิดจากลูกค้าแต่ละรายที่มีสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกัน รวมไปถึงจริยธรรมส่วนบุคคลในการประกอบอาชีพที่แตกต่างกัน จึงมีผลทำให้จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการมีความแตกต่างกัน

สำหรับสมมติฐานงานวิจัย H1f ที่ตั้งไว้ว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน พบว่า

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไประหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ( $t=0.34$ ; Sig. 0.30) ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ สอดคล้องกับ นนทวรรณ ยมจินดา (2549) ที่ได้กล่าวว่า การเอื้อเพื่อต่อสังคมและการปฏิบัติตามจรรยาบรรณจะทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพได้รับการยกย่องและเป็นที่ยอมรับของสังคมยิ่งขึ้น เช่น การไม่แย่งงานจากเพื่อนร่วมวิชาชีพ การไม่ละทิ้งงานโดยไม่มีเหตุอันควร เป็นต้น อีกทั้ง การไม่ชักจูงผู้รับบริการอื่นมาเป็นของตน (กุหลาบรัตนสังกรธรรม และคณะ 2546) ก็จะทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพได้รับความศรัทธา และรักษาชื่อเสียงให้คงอยู่ ดังนั้น จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไประหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร จึงไม่มีความแตกต่างกัน เพราะการปฏิบัติตามจรรยาบรรณจะทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพได้รับการยกย่องและเป็นที่ยอมรับของสังคมมากขึ้น

ตาราง 5 แสดงสรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐานที่	คำอธิบาย	ผลที่ได้รับ
H1	จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีโดยรวมระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน	ปฏิเสธสมมติฐาน
H1a	จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน	ปฏิเสธสมมติฐาน
H1b	จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน	ปฏิเสธสมมติฐาน
H1c	จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านการรักษาความลับ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน	ปฏิเสธสมมติฐาน
H1d	จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน	ยอมรับสมมติฐาน
H1e	จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน	ยอมรับสมมติฐาน
H1f	จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน	ปฏิเสธสมมติฐาน

## 6. สรุปผลการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของจรรยาบรรณวิชาชีพในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ และจรรยาบรรณวิชาชีพด้านความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ ระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และ 0.01 ตามลำดับ ข้อเสนอแนะที่ได้จากงานวิจัยนี้ สามารถใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยให้มีความเข้มแข็ง และเป็นที่ยอมรับในระดับสากล เพื่อให้สามารถแข่งขันกับนานาประเทศได้ต่อไป

## 7. ข้อจำกัดในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยตรง ดังนั้น อาจมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงเนื่องจากการประเมินตนเองของผู้สอบบัญชี

## 8. ข้อเสนอแนะ

8.1 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย ถึงแม้ว่าจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีโดยรวมและรายด้านจะมีค่าเฉลี่ยโดยรวมอยู่ในระดับมาก แต่จากผลการวิจัยพบว่าจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีค่าเฉลี่ยต่ำสุด ดังนั้น จำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักในจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีด้านนี้ เพื่อให้วิชาชีพในฐานะ ได้รับการยอมรับและยกย่องจากสังคม และเพื่อผดุงเกียรติยศและศักดิ์ศรีแห่งวิชาชีพให้คงอยู่สืบไป

### 8.2 ข้อเสนอแนะในการวิจัย ครั้งต่อไป

8.2.1 ลักษณะของกลุ่มประชากรในการศึกษาค้างนี้ เป็นการศึกษเฉพาะกรณีกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร เท่านั้น ดังนั้นในการศึกษาค้างต่อไป จึงควรมีการขยายขอบเขตของกลุ่มประชากรออกไปสู่นักบัญชีที่ทำงานอยู่ในกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะและในกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะเพื่อจะได้นำผลวิจัยมาเปรียบเทียบกัน

8.2.2 ในการวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณโดยใช้แบบสอบถาม ซึ่งผลการวิจัยให้วิธีอนุมาน ดังนั้น ในการวิจัยครั้งต่อไป จึงควรมีการทำการศึกษาเชิงคุณภาพควบคู่ไปด้วย โดยการสัมภาษณ์และสังเกตพฤติกรรมก็จะทำให้ผลการวิจัยมีความสมบูรณ์มากขึ้น

8.2.3 ควรมีการศึกษาปัจจัยส่วนบุคคล โดยมีการแยกพิจารณาตามข้อมูลส่วนบุคคลด้วย เช่น จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีเพศต่างกัน อายุต่างกัน ระดับการศึกษาต่างกัน ประสบการณ์ในการตรวจสอบต่างกัน และสังกัดต่างกัน เป็นต้น

8.2.4 การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาถึง จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี: มุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย เท่านั้น ซึ่งจากการทบทวนเอกสารแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง พบว่ายังมีตัวแปรอีกหลายตัวที่มีเชื่อมโยงเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี เช่น แรงจูงใจในการปฏิบัติงาน ความเป็นมืออาชีพ และความน่าเชื่อถือในการปฏิบัติงาน เป็นต้น ดังนั้น การวิจัยครั้งต่อไป จึงควรมีการศึกษาในตัวแปรดังกล่าวหรือตัวแปรที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ เพื่อให้ได้ขอบเขตของความรู้ที่กว้างขึ้น

## เอกสารอ้างอิง

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า (2556). ค้นเมื่อวันที่ 19 เมษายน 2556, จาก [www.dbd.go.th](http://www.dbd.go.th) .
- กุลลาบ รัตนสังข์ธรรม พิสมัย เสรีขจรกิจเจริญ และวิไล สถิตเสถียร. (2546). *การศึกษา วิเคราะห์ สังเคราะห์ ภาพรวมจรรยาบรรณวิชาชีพในประเทศไทย*. (รายงานการวิจัย). ชลบุรี: มหาวิทยาลัยบูรพา.
- จินตนา บุญบงการ. (2547). *จริยธรรมทางธุรกิจ* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- พระบรมราชาบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว. (2540). *พระราชดำรัสในพิธีพระราชทานปริญญาบัตรของ มหาวิทยาลัยมหิดล* ณ. อาคารใหม่ สวนอัมพร ในวันศุกร์ที่ 4 กรกฎาคม 2540.
- ทรงศักดิ์ ภูสีอ่อน. (2551). *การประยุกต์ใช้ SPSS วิเคราะห์ข้อมูลงานวิจัย* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กทม. สิ้นธุ์: ประสาน การพิมพ์.
- นนทวรรณ ยมจินดา. (2549). จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 2(2), 133-137.
- นิตย ศรีมงคล. (2554). *การศึกษาเปรียบเทียบข้อบังคับด้านจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของ สมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ประเทศไทย สิงคโปร์ และมาเลเซีย*. การค้นคว้าแบบอิสระบัญชี มหาบัณฑิต. บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- นิตยา วงศ์นิรันดร์วัฒนา จ่านง จันทโชโต พัทธิยา เห็นกลาง และศุภรัตน์ หล่อชัชวาลกุล. (2548). ปัจจัยที่มีผลต่อ จริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี. *วารสารบริหารธุรกิจ*, 28(107), 59-72.
- บงกช กู๋มานะชัย. (2549). *มุมมองของผู้ควบคุมต่อจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีของผู้ฝึกหัดงานสอบบัญชีระดับ Senior กรณีศึกษาบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่งในประเทศไทย*. การค้นคว้าแบบอิสระบัญชี มหาบัณฑิต. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ปรีดา เบ็ญคาร. (2539). *การวิเคราะห์อภิมานของปัจจัยที่มีผลต่ออัตราการตอบกลับแบบสอบถามที่ส่ง ทางไปรษณีย์*. วิทยานิพนธ์ครุศาสตร์มหาบัณฑิต. กรุงเทพฯ. จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2553). *ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่องจรรยาบรรณของผู้ ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553*. เล่ม 127 ตอนพิเศษ 127 ง ราชกิจจานุเบกษา. 68-74. 3 พฤศจิกายน 2553.
- สิงห์ชัย อรุณวุฒิมงคล. (2549). *แนวทางการปลูกฝังจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย*. ดุษฎีนิพนธ์ การจัดการธุรกิจ. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนดุสิต.
- Cronbach, L. J. (1954). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16, 297-334.
- Krejcie, R. V., & Morgan D. W. (1970). Determining sample size for research activities. *Psychological Measurement*, 607-610.
- Likert R. (1967). *The human organization : Its management and value*. New York: McGraw-Hill..
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2006). *Multivariate data analysis* (6<sup>th</sup> ed.). New Jersey : Pearson Education.