

ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลกับความยั่งยืนในวิชาชีพ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

Relationships Between Professional Codes of Ethics in Digital Era and Professional Sustainability of Tax Auditors in Thailand

ฉันทยา มันทะ* และชจิต ณ กาฬสินธุ์²

Chantaya Munta* and Khajit Na Kalasindhu²

Received : December 28, 2021 Revised : May 23, 2022 Accepted : May 27, 2022

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลกับความยั่งยืนในวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ทั้งนี้จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ประกอบด้วย 6 ด้าน โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 183 คน โดยวิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) และใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์หาคู่ และ การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ผลการวิจัย พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน ด้านความเที่ยงธรรมในการประกอบวิชาชีพ และด้านความรับผิดชอบต่อสังคม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพโดยรวม ผลลัพธ์จากการวิจัยชี้ให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรให้ความสำคัญกับการเสริมสร้างจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล เพื่อเพิ่มคุณภาพและความน่าเชื่อถือของตนเองและปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดและเป็นที่ยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายว่าปฏิบัติงานตรงไปตรงมา และทำให้เกิดความยั่งยืนต่อการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีต่อไป

คำสำคัญ : จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ความยั่งยืนในวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

* นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการและเทคโนโลยีสารสนเทศ มหาวิทยาลัยนครพนม

* Master of Accounting, Faculty of Management Sciences and Information Technology, Nakhonphanom University

² ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะวิทยาการจัดการและเทคโนโลยีสารสนเทศ มหาวิทยาลัยนครพนม

² Assistant Professor, Faculty of Management Sciences and Information Technology, Nakhonphanom University

*Corresponding author E-mail: 626171120100@npu.ac.th

Abstract

This research aims at the investigation on the relationship between professional codes of ethics in digital era and professional sustainability of tax auditors in Thailand. This time professional codes of ethics in digital era consists of 6 sides. Data was collected from 183 tax auditors in Thailand by stratified random sampling method via mailed questionnaire as data correlation instrument. This research employs multiple correlation and multiple regression as statistical techniques. The results of this research show that professional codes of ethics in digital era in transparency, objectivity, and accountability aspects have positive relationships and impacts on professional sustainability. In addition, the results also imply that tax auditors should be intend to the improvement of professional codes of ethics in digital era to enhance the quality and reliability of their operational success according to the related regulations, and accepted by stakeholders that work honestly and cause sustainability to continue practicing the auditing profession.

Keywords : Professional Codes of Ethics in Digital Era, Professional Sustainability, Tax Auditors

1. บทนำ

ในปัจจุบันความก้าวหน้าทางด้านเทคโนโลยีที่นำพาโลกของเราเข้าสู่ยุคดิจิทัลอย่างรวดเร็ว และพลิกผันหลายสิ่งในโลกของธุรกิจ ทุกวันนี้ไม่มีอาชีพไหนเลยที่ไม่โดนแทรกแซงด้วยดิจิทัล โดยเฉพาะผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่มีคุณค่าและมีความสำคัญกับทุกองค์กรธุรกิจ ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในยุคดิจิทัลจึงควรมีทักษะด้านเทคโนโลยี การคิดวิเคราะห์ การบริหารจัดการยุคใหม่ เพื่อเป็นพื้นฐานสำคัญในการขับเคลื่อนองค์กรให้ฝ่าฟันทุกอุปสรรคที่จะถูกแทรกแซงด้วยดิจิทัลไปให้ได้สำหรับแนวทางในการพัฒนาวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในยุคดิจิทัล แต่ในขณะเดียวกันก็ต้องมีจรรยาบรรณวิชาชีพ จริยธรรมในการดำเนินธุรกิจ และให้ความสำคัญกับระบบธรรมาภิบาลเพื่อให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล สอดคล้องและตอบสนองต่อสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป (ปิยพงศ์ ประไพศรี และกาญจนา นันทพันธ์, 2563 : 421) ผู้ประกอบการหรือกลุ่มธุรกิจ มีความจำเป็นต้องใช้ข้อมูลรายงานทางการเงินที่มีความถูกต้อง เชื่อถือได้ตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป และต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้ผู้รายงานทางการเงินเหล่านี้ สามารถวิเคราะห์ข้อมูลในการลงทุนหรือให้กู้ยืมเงินกับกลุ่มธุรกิจรายใหม่ได้ โดยต้องผ่านการตรวจสอบตามมาตรฐานที่กำหนดไว้เพื่อสร้างความมั่นใจให้กับผู้ให้ข้อมูล (สุชาย ยังประสิทธิ์กุล, 2555) เพื่อยืนยันความถูกต้องของรายงานทางการเงินธุรกิจ โดยปฏิบัติงานอยู่บนพื้นฐานจรรยาบรรณในวิชาชีพอยู่ตลอดเวลา เพื่อเสริมสร้างเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพให้เป็นที่ยอมรับแก่ลูกค้าและสาธารณชนในอันที่จะเชื่อมั่นและไว้วางใจในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพ

จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล (Professional Codes of Ethics in Digital Era) เป็นข้อกำหนดความประพฤติหรือวิธีปฏิบัติงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพต้องยึดถือและปฏิบัติ โดยต้องนึกถึงคุณประโยชน์ของส่วนรวมเป็นสำคัญสำหรับการปฏิบัติงานในยุคดิจิทัลสมัยใหม่ เพื่อเสริมสร้างเกียรติแห่งวิชาชีพให้เป็นที่ยอมรับแก่ลูกค้าและสาธารณชนในอันที่จะเชื่อมั่นและไว้วางใจในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพ ในปัจจุบัน ยุคที่กระแสการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี และพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่กำลังมาแรงส่งผลกระทบต่อรูปแบบการดำเนินธุรกิจของภาคธุรกิจอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ซึ่งวิวัฒนาการทางการบัญชียุคปัจจุบันมุ่งเน้นความสะดวก รวดเร็ว ทันต่อเวลา ส่งผลให้ธุรกรรมทางการค้ามีความสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้น

(นันทวรรณ บุญช่วย, 2563) ต้องมีการปรับตัวหรือเตรียมความพร้อมให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องมีกระบวนการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังมากยิ่งขึ้น และต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างเคร่งครัด ซึ่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้บัญญัติเรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีประกอบด้วย ด้านความโปร่งใส (Transparency) ด้านความเป็นอิสระ (Independence) ด้านความเที่ยงธรรม (Objectivity) ด้านความซื่อสัตย์สุจริต (Integrity) และอาจจะต้องนำข้อบังคับหรือจรรยาบรรณวิชาชีพทางการศึกษาที่เกี่ยวข้องมาปรับใช้เป็นมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ได้แก่ ด้านความมีวินัยในตนเอง (Discipline) และด้านความรับผิดชอบต่อสังคม (Social Responsibility) มายืดถือปฏิบัติเพิ่มเติมจากจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่ปฏิบัติอยู่แล้ว (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร, 2563 : 2-23)

ความยั่งยืนในวิชาชีพ (Professional Sustainability) เป็นผลลัพธ์จากการปฏิบัติงานที่ได้รับงานจากลูกค้า รายเก่าและรายใหม่ให้เข้าทำการปฏิบัติงานที่มีอยู่ในระยะยาว เนื่องจากได้รับการยอมรับในผลงานการปฏิบัติงานที่สะสม จากความสำเร็จในอดีตจากลูกค้าหรือผู้ที่มีส่วนได้เสีย โดยได้รับค่าตอบแทนตามที่คาดหวัง และมีความสุขในการทำงาน ความยั่งยืนในวิชาชีพหรือความสำเร็จในอาชีพสามารถพิจารณาได้จากองค์ประกอบด้านต่าง ๆ ดังนี้ ด้านความสุขในการทำงาน (Happiness) ด้านความก้าวหน้า (Progress) ด้านความภาคภูมิใจ (Pride) และด้านการยอมรับนับถือ (Respect) (สมชาติ กิจยรรยง, 2560 : 55-56) ซึ่งด้านความสุขในการทำงาน เป็นการรับรู้ได้ว่าตนเองมีความรัก มีความยินดีที่จะปฏิบัติงานทุกอย่างที่เป็นองค์ประกอบของงาน เพลิดเพลินใจในการทำงาน นอกจากนี้ด้านความก้าวหน้า คือ การได้รับความก้าวหน้าในวิชาชีพบัญชี มีโอกาสได้รับการอบรม เพื่อเพิ่มองค์ความรู้ ทักษะและความชำนาญหรือได้รับเชิญให้เป็นวิทยากรให้ความรู้ด้านวิชาชีพบัญชี พร้อมทั้งมีการปรับกระบวนการทำงานหรือใช้นวัตกรรมและเทคโนโลยีใหม่ ๆ อีกทั้ง ส่วนด้านความภาคภูมิใจ เป็นความรู้สึกที่มีต่อตนเองในทางที่ดีกระทำสิ่งต่าง ๆ ให้ประสบความสำเร็จตามเป้าหมาย และด้านการยอมรับนับถือ คือ การได้รับการยอมรับความไว้วางใจ และสามารถรักษาลูกค้ารายเดิมและได้รับความไว้วางใจ จากลูกค้ารายใหม่ให้ปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง ดังนั้น การประกอบวิชาชีพบัญชีโดยยึดหลักจรรยาบรรณวิชาชีพ จะส่งผลให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีความความยั่งยืนและประสบผลสำเร็จในวิชาชีพต่อไป

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditors) เป็นผู้ที่ได้รับใบอนุญาตจากกรมสรรพากร กระทรวงการคลังโดยแต่งตั้ง ให้ผู้ผ่านการทดสอบตามที่กฎหมายกำหนด ให้ปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีงบการเงินหรือรายงานทางการเงิน ของห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลขนาดเล็ก ที่มีทุนจดทะเบียน ไม่เกิน 5 ล้านบาท รายได้และสินทรัพย์ รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ด้วยเหตุที่กระทรวงพาณิชย์อาศัยพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้ออกกฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้รายงานทางการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2544 โดยให้บังคับใช้สำหรับงบการเงินที่มีรอบบัญชีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป เพื่อให้ความเชื่อมั่นกับ นักลงทุน หรือผู้มีส่วนได้เสีย ที่จะใช้รายงานทางการเงินของธุรกิจขนาดเล็กสามารถนำข้อมูลไปใช้ตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงได้ออกกฎหมายกำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดำเนินการตรวจสอบรายงานทางการเงินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องตรวจสอบโดยอาศัยมาตรา 3 สัตตแห่งประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (กรมสรรพากร, 2564 : เว็บไซต์) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากร จึงมีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องมีความรู้ ความสามารถ มีความชำนาญในการตรวจสอบบัญชี มีความเป็นอิสระ และต้องมีจรรยาบรรณในวิชาชีพ เพื่อการตรวจสอบและรับรอง บัญชีที่ถูกต้องต่อไป

จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น การวิจัยครั้งนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณ วิชาชีพในยุคดิจิทัลกับความยั่งยืนในวิชาชีพ โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัย สามารถนำไปประยุกต์ใช้เป็นข้อมูลในการวางแผนพัฒนาและเป็นแนวทางในการประกอบวิชาชีพ

สอบบัญชี โดยตระหนักถึงจรรยาบรรณวิชาชีพในการปฏิบัติ เพื่อให้รายงานทางการเงินมีประสิทธิภาพประสิทธิผลและนำไปสู่ความยั่งยืนในวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

2. วัตถุประสงค์

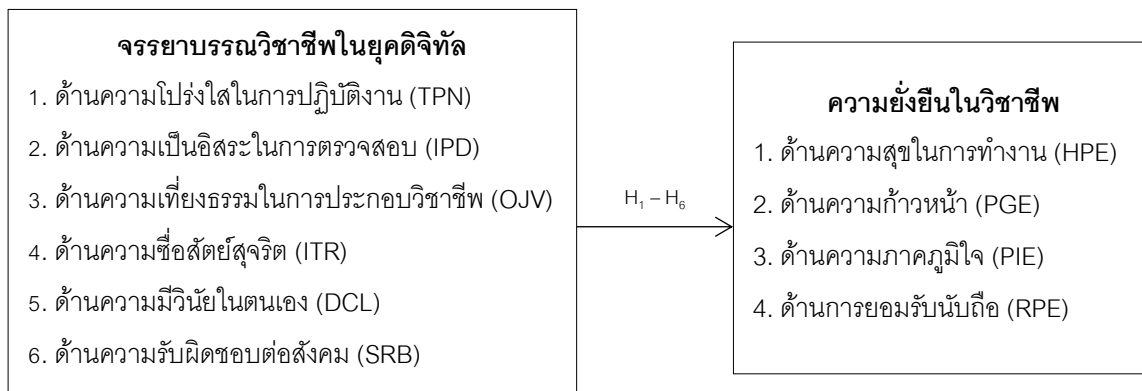
2.1 เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลกับความยั่งยืนในวิชาชีพของผู้สอบบัญชีอากรในประเทศไทย

2.2 เพื่อทดสอบผลกระทบของจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลที่มีต่อความยั่งยืนในวิชาชีพของผู้สอบบัญชีอากรในประเทศไทย

3. กรอบแนวคิด

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ได้กำหนดให้จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลเป็นตัวแปรอิสระ และความยั่งยืนในวิชาชีพเป็นตัวแปรตาม ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

รูปภาพประกอบ 1 กรอบแนวคิดจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลกับความยั่งยืนในวิชาชีพ



1. จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล (Professional Codes of Ethics in Digital Era)

จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล หมายถึง สิ่งที่กำหนดความประพฤติหรือวิธีปฏิบัติงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพทุกคนต้องยึดถือ เพื่อดำรงไว้ซึ่งความเชื่อมั่นจากผู้รับบริการ ความเชื่อถือได้ในผลงาน ความเป็นมืออาชีพ คุณภาพของงานบริการ และเสริมสร้างเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพให้เป็นที่ยอมรับแก่ลูกค้าและสาธารณชนที่จะเชื่อถือและไว้วางใจในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร, 2563: 2-21) และเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีอากรมีหลักการและแนวทางปฏิบัติตามที่ถูกต้องเหมาะสมในสภาพการแข่งขันในปัจจุบัน เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการปฏิบัติงานในวิชาชีพ เช่น การนำหลักคุณธรรม 4 ประการของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวภูมิพลอดุลยเดช มาเป็นกรอบทิศทางการดำเนินชีวิตและการทำงาน ซึ่งจำเป็นต้องมีความซื่อสัตย์สุจริต ไม่คดโกง มีการประพฤติตนอย่างตรงไปตรงมา ตรงต่อความเป็นจริง ประกอบอาชีพที่สุจริต มีความซื่อสัตย์ทั้งต่อตนเองและผู้อื่น มีความตั้งใจและมีความรับผิดชอบต่อการทำงาน ปฏิบัติตนตามกฎหมายระเบียบที่องค์กรตั้งไว้ มีความเสียสละเอื้อเฟื้อเผื่อแผ่ต่อผู้อื่น มีความกตัญญู โดยสำนึกบุญคุณในการอุปการะช่วยเหลือของผู้อื่น และตอบแทน

คุณความดีของบุคคลดังกล่าวด้วยความดี (กาญจนา สุระ, 2554 : 5-6) และข้อกำหนดการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพของงานสอบบัญชีนั้นเป็นพื้นฐานสำคัญของบุคลากรที่ต้องปฏิบัติงานในด้านความยุติธรรม เสมอภาค ความเป็นกลาง เพื่อปฏิบัติงานได้อย่างมีความเป็นอิสระในการแสดงความคิดเห็นต่อรายงานทางการเงินรวมทั้งเป็นการสร้างความน่าเชื่อถือแก่ผู้ใช้งบการเงินต่อไป และหากผู้สอบบัญชีมีจรรยาบรรณในวิชาชีพดังกล่าวก็สามารถที่จะอธิบายความสัมพันธ์ไปยังคุณภาพงานสอบบัญชีนั้นได้เช่นกัน (เยวณาด หมานหุ่มย์, 2559) ผู้ที่มีจรรยาบรรณวิชาชีพที่ดี ย่อมเป็นผู้ที่ซื่อสัตย์รักษามาตรฐานจรรยาบรรณวิชาชีพของตน ไม่ประพฤติตนนอกกรอบจริยธรรม แต่ในขณะเดียวกันก็ต้องให้ความสำคัญกับกฎระเบียบข้อบังคับ วิธีประพฤติปฏิบัติ ซึ่งเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อให้การประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล สอดคล้องและตอบสนองต่อสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล (Professional Codes of Ethics in Digital Era) การปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพในสภาพการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วของเทคโนโลยีทางการบัญชีที่เกิดจากพัฒนากระบวนการทำงาน หรือระบบการตรวจสอบให้มีความทันสมัยและมีประสิทธิภาพ โดยสามารถเชื่อมโยงข้อมูลหรือสารสนเทศจากช่องทางการสื่อสารผ่านสื่อดิจิทัลที่หลากหลายและมีความตระหนักถึงคุณประโยชน์ของส่วนรวมเป็นสำคัญ ประกอบด้วย 6 ด้าน โดยประยุกต์จากแนวคิดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันเพชร (2563) และจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพทางการศึกษาของ ยนต์ ชุ่มจิต (2558) ดังนี้

- 1) ด้านความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน (Transparency : TPN) เป็นภาพลักษณ์ที่แสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตามกฎระเบียบต่าง ๆ และมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดไว้ และไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- 2) ด้านความเป็นอิสระในการตรวจสอบ (Independence : IPD) เป็นการปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่น ความเป็นอิสระนี้จะต้องเป็นที่ประจักษ์ เพื่อให้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้
- 3) ด้านความเที่ยงธรรมในการประกอบวิชาชีพ (Objectivity : OJV) เป็นการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพโดยปราศจากความลำเอียง อคติ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และอิทธิพลของบุคคลอื่น
- 4) ด้านความซื่อสัตย์สุจริต (Integrity : ITR) เป็นการประพฤติอย่างตรงไปตรงมา จริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง ปฏิบัติงานบนหลักฐานที่เป็นจริงและเชื่อถือได้
- 5) ด้านความมีวินัยในตนเอง (Discipline : DCL) เป็นความสามารถในการบังคับควบคุมตนเองทั้งด้านพฤติกรรม ความประพฤติไปในทิศทางที่ดีและเหมาะสมตามที่มุ่งหวังไว้ และ 6) ด้านความรับผิดชอบต่อสังคม (Accountability : SRB) เป็นการประพฤติปฏิบัติตนเป็นผู้มีส่วนร่วมในการอนุรักษ์และพัฒนาเศรษฐกิจ สังคม ศิลปวัฒนธรรม สิ่งแวดล้อม ราชอาณาจักรผลประโยชน์ของส่วนรวม ส่งเสริมระบบธุรกิจดิจิทัลทั้งทางตรงและทางอ้อม

2. ความยั่งยืนในวิชาชีพ (Professional Sustainability)

ความยั่งยืนในวิชาชีพ หมายถึง ผลลัพธ์จากการปฏิบัติงานที่ได้รับจากลูกค้ารายเก่าและรายใหม่ให้เข้าทำการปฏิบัติงานที่มีอยู่ในระยะยาว เนื่องจากได้รับการยอมรับในผลงานการปฏิบัติงานที่สะสมจากความสำเร็จในอดีต จากลูกค้า ผู้ที่มีส่วนได้เสีย พร้อมได้รับคำตอบแทนตามที่คาดหวังและมีความสุขในการทำงาน ซึ่งในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ความยั่งยืนในวิชาชีพจะเกิดจากความมุ่งมั่น ความพยายามที่จะฝ่าฟันต่อปัญหาอุปสรรคและต้องมีความรู้ความสามารถ ทักษะในวิชาชีพ ทักษะในการทำงานร่วมกับผู้อื่น และปฏิบัติงานตามหน้าที่รับผิดชอบอย่างเต็มความสามารถ และความยั่งยืนในวิชาชีพ สามารถประเมินผลจากการปฏิบัติงานที่สะสมจากความสำเร็จในอดีตจากลูกค้า ผู้ที่มีส่วนได้เสีย เนื่องจากได้รับการยอมรับในผลงาน ประกอบด้วย 4 ด้าน) โดยประยุกต์จากแนวคิดความสำเร็จในการทำงาน ของ สมชาติ กิจยรรยง (2560 : 55 - 56) ดังนี้ 1) ด้านความสุขในการทำงาน (Happiness : HPE) เป็นการรับรู้ได้ว่าตนเองมีความรักความผูกพันอย่างเหนียวแน่นกับงาน รับรู้ว่าตนมีพันธกิจกับงานในการที่จะปฏิบัติงานให้ มีความสุขใจที่ตนมีหน้าที่ความรับผิดชอบในวิชาชีพของตน 2) ด้านความก้าวหน้า (Progress : PGE) เป็นการได้รับความก้าวหน้าในวิชาชีพบัญชีมีโอกาสได้รับการอบรม

เพื่อเพิ่มองค์ความรู้ ทักษะและความชำนาญหรือได้รับเชิญให้เป็นวิทยากรให้ความรู้ด้านวิชาชีพบัญชี 3) ด้านความภาคภูมิใจ (Pride : PIE) เป็นความรู้สึกรักที่มีต่อตนเองในทางที่ดีกระทำสิ่งต่าง ๆ ให้ประสบความสำเร็จตามเป้าหมาย และได้ผ่านการประเมินจากหน่วยงานผู้ควบคุมการประกอบวิชาชีพโดยไม่ถูกพักหรือถูกเพิกถอนใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ และ 4) ด้านการยอมรับนับถือ (Respect : RPE) เป็นการได้รับการยอมรับ ความไว้วางใจหรือยกย่องจากเพื่อนร่วมวิชาชีพ และได้รับความชื่นชมจากเพื่อนร่วมงานและสามารถทำงานร่วมกับผู้อื่นได้เป็นอย่างดี และเป็นที่ยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายว่าปฏิบัติงานตรงไปตรงมา

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลมีบทบาทและความสำคัญเป็นอย่างมาก เนื่องจากความรวดเร็วของเทคโนโลยี อันเกิดจากความคิดอันก้าวล้ำของมนุษย์ ซึ่งมีแนวโน้มว่าหลายสิ่งหลายอย่างได้มีการเปลี่ยนแปลงและพัฒนาไปได้ไกลมากขึ้น ทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีต้องมีการปรับตัวให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลง โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรจำเป็นต้องมีการปรับตัวหรือเตรียมความพร้อมให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยีที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน ซึ่งผลลัพธ์จากงานวิจัยในอดีตพบว่า จรรยาบรรณการปฏิบัติงานการบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเชื่อถือรายงานทางการเงิน (อรชา ยศทอง, 2557) นอกจากนี้ ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี (ประภัสสร สมอออน, 2557) อีกทั้งองค์ประกอบของความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความยั่งยืนของการสอบบัญชี (อัศววิทย์ รอบคอบ, 2562) และการพัฒนาความรู้ด้านวิชาชีพการบัญชีอย่างต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จในการทำงาน (อรณี ศรีคำมูล, 2560) ดังนั้น จึงตั้งสมมติฐานการวิจัยได้ ดังนี้

H₁ : จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพ

H₂ : จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความเป็นอิสระในการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพ

H₃ : จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความเที่ยงธรรมในการประกอบวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพ

H₄ : จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความซื่อสัตย์สุจริต มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพ

H₅ : จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความมีวินัยในตนเอง มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพ

H₆ : จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความรับผิดชอบต่อสังคม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพ

4. วิธีการวิจัย

4.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร ทั้งหมดจำนวน 3,862 คน กลุ่มตัวอย่างโดยเปิดตาราง Krejcie และ Morgan (1970) และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ จำนวน 400 คน (กรมสรรพากร, 2563) กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย เป็นผู้ให้ข้อมูลหลักในการวิจัยในครั้งนี้ เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ แบบสอบถาม โดยผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถาม จำนวน 400 ฉบับ ทางไปรษณีย์ให้กับกลุ่มตัวอย่าง เมื่อครบกำหนดในการเก็บแบบสอบถาม ได้รับแบบสอบถามตอบกลับทั้งสิ้น 183 ชุด เป็นแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ทั้งสิ้น 183 ชุด อัตราผลตอบแทนคิดเป็น

ร้อยละ 45.75 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar, และ Day (2001) ได้นำเสนอว่า การส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงถือว่ายอมรับได้

4.2 เครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยเป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) โดยแบ่งออกเป็น 3 ตอนดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถาม เป็นแบบตรวจสอบรายการ (Checklist) จำนวน 7 ข้อ ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี หรือที่เกี่ยวข้อง ประเภทของผู้สอบบัญชี ลักษณะการประกอบวิชาชีพและรายได้เฉลี่ยต่อเดือน

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) จำนวน 24 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหา จรรยาบรรณวิชาชีพ 6 ด้าน ประกอบด้วย ด้านความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน จำนวน 4 ข้อ ด้านความเป็นอิสระในการตรวจสอบจำนวน 4 ข้อ ด้านความเที่ยงธรรมในการประกอบวิชาชีพ จำนวน 4 ข้อ ด้านความซื่อสัตย์สุจริต จำนวน 4 ข้อ ด้านความมีวินัยในตนเอง จำนวน 4 ข้อ และด้านความรับผิดชอบต่อสังคม จำนวน 4 ข้อ

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความยั่งยืนในวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) จำนวน 16 ข้อ โดยครอบคลุมเนื้อหา ความยั่งยืนในวิชาชีพ 4 ด้าน ประกอบด้วย ด้านความสุขในการทำงาน จำนวน 4 ข้อ ด้านความก้าวหน้า จำนวน 4 ข้อ ด้านความภาคภูมิใจ จำนวน 4 ข้อ และด้านการยอมรับนับถือ จำนวน 4 ข้อ

4.3 การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ

การวิจัยครั้งนี้ได้ทำการทดสอบค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Corrected Item – total Correlation ซึ่งจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.447 – 0.775 และความยั่งยืนในวิชาชีพ มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.484 – 0.797 ซึ่งสอดคล้องกับ สมบัติ ท้ายเรือคำ (2555) ได้เสนอว่า เกณฑ์การพิจารณาค่าอำนาจจำแนกของแบบสอบถาม ที่เกินกว่า 0.400 เป็นค่าที่ยอมรับได้ และหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability Test) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ซึ่งจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.779 – 0.881 และความยั่งยืนในวิชาชีพ มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.796 – 0.921 ซึ่งสอดคล้องกับ เกียรติสุตา ศรีสุข (2552) ได้เสนอว่า เกณฑ์การพิจารณาค่าอำนาจจำแนกของแบบสอบถามที่เกินกว่า 0.700 เป็นค่าที่ยอมรับได้

4.4 สถิติที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ได้ใช้สถิติในการทดสอบคุณลักษณะของตัวแปร ได้แก่ การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (Multicollinearity Test) โดยการใช้ Variance Inflation Factors (VIFs) และสถิติที่ใช้ในการตรวจสอบสมมติฐาน ได้แก่ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ในการทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลกับความยั่งยืนในวิชาชีพ ซึ่งมีสมการ ดังนี้

$$PSB = \beta_0 + \beta_1 TPN + \beta_2 IPD + \beta_3 OJV + \beta_4 ITR + \beta_5 DCL + \beta_6 SRB + \epsilon$$

เมื่อ PSB แทน ความยั่งยืนในวิชาชีพ

TPN แทน จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน

IPD แทน จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความเป็นอิสระในการตรวจสอบ

OJV แทน จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความเที่ยงธรรมในการประกอบวิชาชีพ

ITR	แทน	จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความซื่อสัตย์สุจริต
DCL	แทน	จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความมีวินัยในตนเอง
SRB	แทน	จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความรับผิดชอบต่อสังคม
$\mathcal{E}$	แทน	ค่าความคลาดเคลื่อน

5. ผลลัพธ์จากการวิจัยและการอภิปรายผล

ผลจากการวิเคราะห์ข้อมูล สามารถสรุปผลการวิจัยได้ดังนี้

ตาราง 1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลกับความยั่งยืนในวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

ตัวแปร	PSB	TPN	IPD	OJV	ITR	DCL	SRB	VIFs
$\bar{x}$	4.16	4.39	4.48	4.42	4.57	4.59	4.47	
S.D.	0.49	0.49	0.48	0.48	0.48	0.42	0.51	
PSB	-	0.580*	0.593*	0.655*	0.618*	0.582*	0.704*	
TPN		-	0.737*	0.631*	0.585*	0.536*	0.564*	2.222
IPD			-	0.808*	0.762*	0.658*	0.715*	4.358
OJV				-	0.765*	0.663*	0.768*	3.797
ITR					-	0.656*	0.827*	3.995
DCL						-	0.714*	2.281
SRB							-	4.111

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 1 พบว่า ตัวแปรอิสระ จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลในแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามความยั่งยืนในวิชาชีพ (PSB) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.580 – 0.704 ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF_s ปรากฏว่า ค่า VIF_s ของตัวแปรอิสระจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล มีค่าตั้งแต่ 2.222 – 4.358 ซึ่งค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Black, 2010) จากนั้น ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณและสร้างสมการพยากรณ์ความยั่งยืนในวิชาชีพโดยรวม (PSB) ดังนี้

$$PSB = 0.427 + 0.251TPN - 0.121IPD + 0.218OJV - 0.024ITR + 0.095DCL + 0.422SRB$$

ตาราง 2 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล
กับความยั่งยืนในวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล	ความยั่งยืนในวิชาชีพ (PSB)		t	p-value
	สัมประสิทธิ์	ความคลาดเคลื่อน		
	การถดถอย	มาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	0.427	0.288	1.483	0.140
ด้านความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน (TPN)	0.251	0.074	3.390	0.001*
ด้านความเป็นอิสระในการตรวจสอบ (IPD)	- 0.121	0.105	- 1.155	0.249
ด้านความเที่ยงธรรมในการประกอบวิชาชีพ (OJV)	0.218	0.098	2.223	0.028*
ด้านความซื่อสัตย์สุจริต (ITR)	- 0.024	0.102	- 0.234	0.816
ด้านความมีวินัยในตนเอง (DCL)	0.095	0.087	1.086	0.279
ด้านความรับผิดชอบต่อสังคม (SRB)	0.422	0.096	4.374	0.000*
F = 37.549 p = 0.000 Adj R ² = 0.546				

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 แสดงผลกระทบของจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลกับความยั่งยืนในวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลการวิจัย พบว่า 1) จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพ ($\beta_1 = 0.251$, $p < 0.05$) เนื่องจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในยุคที่มีการปฏิบัติงานและการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยี สามารถตรวจสอบที่มาที่ไปของข้อมูลได้อย่างชัดเจน และสามารถตรวจสอบวิธีการปฏิบัติงานได้อย่างต่อเนื่อง เพื่อเพิ่มความโปร่งใส เป็นภาพลักษณ์ที่แสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตาม กฎระเบียบต่าง ๆ และมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดไว้ ไม่ว่าข้อมูลจะประมวลผลมาในรูปแบบแตกต่างกัน อันเกิดจากเทคโนโลยีทางการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป พร้อมเชื่อมั่นว่าการปฏิบัติงานในวิชาชีพด้วยความโปร่งใส จะส่งผลให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามกฎระเบียบและมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดไว้ และสอดคล้องกับวิธีการใช้ระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ อนุรักษ ทองสุขโขวศ์ (2559 : 22) กล่าวว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพึงปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส โดยไม่ปิดบังซ่อนเร้น บิดเบือน หรือเห็นแก่ประโยชน์ส่วนตนมีการกำกับดูแลที่ดีและสามารถตรวจสอบได้ โดยมีข้อกำหนด เช่น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส ตรวจสอบได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องให้บุคคลที่เกี่ยวข้อง และได้รับผลกระทบจากการปฏิบัติวิชาชีพบัญชี สามารถเข้าถึงข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวข้องได้อย่างเพียงพอและสะดวก ตามที่จำเป็นและเหมาะสมแก่กรณี ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐาน H_1

2) จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความเที่ยงธรรมในการประกอบวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพ ($\beta_3 = 0.218$, $p < 0.05$) เนื่องจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีการประกอบวิชาชีพด้วยความเที่ยงธรรม ตรงไปตรงมา ปราศจากความลำเอียงและอคติ คงไว้ซึ่งความเป็นกลาง ไม่มีการเรียกรับทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ จากบุคคลอื่นหรือจากกิจการที่ตนเป็นผู้สอบบัญชีนอกจากค่าวิชาชีพและหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใด ๆ ที่อาจทำให้ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเป็นกลาง โดยใช้ดุลยพินิจในการปฏิบัติงานบนหลักฐานที่เชื่อถือได้ เพื่อความศรัทธาในหน้าที่ความรับผิดชอบต่อวิชาชีพ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ นกาลัย บุญคำเมือง (2561: 122) พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องมีแนวทางในการจัดทำรายงานเพื่อให้รายงานที่ออกมานั้น มีความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความกะทัดรัด ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ และความทันกาล สามารถที่ตรวจสอบ

ย้อนหลังได้และตรงตามมาตรฐานการสอบบัญชีรับรองทั่วไปเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงิน เกิดความมั่นใจต่อรายงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และสอดคล้องกับงานวิจัยของ สุจิตตรา แสนชัย (2559 : 80) พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีจริยธรรมในวิชาชีพจะต้องนำความรู้ทักษะและประสบการณ์ไปใช้ในการปฏิบัติหน้าที่ให้บริการตรวจสอบอย่างเต็มที่ มีหลักปฏิบัติงานปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างสม่ำเสมอ ปฏิบัติหน้าที่อย่างเต็มที่โดยยึดหลักมาตรฐานการตรวจสอบรวมทั้งพัฒนาประสิทธิภาพและความไว้วางใจ เชื่อถือได้ มีผลงานที่ได้มาตรฐานพร้อมทั้งจัดทำรายงานอย่างครบถ้วนสมบูรณ์และทันเวลาดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐาน H₃

3) จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความรับผิดชอบต่อสังคม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพ ($\beta_6 = 0.422, p < 0.05$) เนื่องจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรยึดมั่นต่อความรับผิดชอบต่อสังคมทำให้ได้รับการยอมรับจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง โดยการนำเสนองบการเงินให้สอดคล้องกับมาตรฐานซึ่งแสดงออกถึงความรับผิดชอบต่อสังคม ไม่ปกปิดหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญและนำเสนอผลการตรวจสอบบัญชีที่ถูกต้องต่อผู้มีส่วนได้เสียเพื่อรักษาผลประโยชน์ของส่วนรวมทั้งนี้ ผลการปฏิบัติงานต้องมีคุณภาพ ครบถ้วน ถูกต้องตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องและสอดคล้องกับกระบวนการทำงานโดยใช้นวัตกรรม หรือเทคโนโลยีใหม่ ๆ เพื่อให้การปฏิบัติงานในวิชาชีพมีความรวดเร็วมากยิ่งขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ อรชยา ศศทอง (2557 : 96) พบว่า นักบัญชีจะต้องเป็นผู้ที่มีจรรยาบรรณการปฏิบัติงานการบัญชีโดยเฉพาะด้านความซื่อสัตย์และศักดิ์ศรีของวิชาชีพ เพื่อความมั่นคงในอาชีพและความเชื่อถือรายงานทางการเงินซึ่งข้อมูลทางการเงินที่นำเสนอและรายงานงานการเงินจะต้องมีความครบถ้วนสมบูรณ์ และข้อมูลต้องเป็นกลางไม่ลำเอียงการจัดทำงบการเงินของกิจการ รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีจะต้องเป็นไปตามความเป็นจริง การวัดมูลค่าของรายการค้าและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เข้าเกณฑ์ในการรับรู้รายการ ณ วันที่เสนอรายงาน และสอดคล้องกับงานวิจัยของ จุฬาลักษณ์ นอนิล (2557 : 84) พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องแสดงความรับผิดชอบ ซึ่งสัดส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างจากกลุ่มวิชาชีพอื่น ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่นำข้อมูลนั้นไปเปิดเผย ทั้งนี้รวมถึงการที่ ผู้สอบบัญชี ผู้ร่วมสำนักงานหรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจะต้องไม่นำข้อมูลที่ได้มาในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชีไปใช้ หรือเป็นที่ประจักษ์ชัดว่าได้ใช้เพื่อประโยชน์ของตนเอง หรือเพื่อประโยชน์ของบุคคลภายนอก ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐาน H₆

4) จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความเป็นอิสระในการตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพ ($\beta_2 = -0.121, p > 0.05$) เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีภาษีอากรอาจจะไม่มุ่งมั่นที่ปฏิบัติงานตรวจสอบทุกครั้ง โดยมีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนสอบบัญชี และมีความยึดหยุ่นความเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพ หรืออาจจะไม่สามารถเชื่อมโยงสารสนเทศจากแหล่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องผ่านสื่อดิจิทัลที่หลากหลาย จะทำให้ผลการตรวจสอบมีประสิทธิภาพลดลงในยุคดิจิทัล และอาจจะไม่ให้ความสำคัญกับการวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอในการแสดงความเห็นต่อรายงานการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2561) กล่าวว่า บริการที่เกี่ยวข้องกับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศรวมถึงการออกแบบ หรือการนำระบบฮาร์ดแวร์หรือซอฟต์แวร์ไปปฏิบัติ ระบบอาจรวบรวมข้อมูลเบื้องต้นเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายในของการรายงานทางการเงิน หรือทำให้เกิดข้อมูลที่กระทบต่อบันทึกทางบัญชีหรืองบการเงิน หรือระบบอาจไม่เกี่ยวข้องกับบันทึกทางบัญชีของลูกค้างานสอบบัญชี การควบคุมภายในของการรายงานทางการเงิน หรืองบการเงิน การให้บริการเกี่ยวกับงานระบบสารสนเทศอาจทำให้เกิดอุปสรรคจากการสอบทานผลงานตนเอง ขึ้นอยู่กับลักษณะของการให้บริการ และระบบเทคโนโลยีสารสนเทศนั้น ๆ ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐาน H₂

5) จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความซื่อสัตย์สุจริต ($\beta_4 = -0.024, p > 0.05$) และด้านความมีวินัยในตนเอง ($\beta_5 = 0.095, p > 0.05$) ไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพ เนื่องจากผู้สอบ

บัญชีภาษีอากรปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริต ซื่อตรงต่อจรรยาบรรณวิชาชีพเป็นพื้นฐานอยู่แล้วนั้น ซึ่งในยุคดิจิทัลได้มีการนำเอากระบวนการในการตรวจสอบโดยใช้นวัตกรรม หรือเทคโนโลยีใหม่ ๆ หรือโปรแกรมสำเร็จรูปทางการบัญชีเข้ามา มีบทบาทสำคัญสำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในปัจจุบันให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เช่น การจัดเก็บข้อมูล การประมวลผลข้อมูล การตรวจสอบข้อมูล และหลักฐานการตรวจสอบข้อมูล เป็นต้น และในเหตุการณ์บางครั้ง ผู้สอบบัญชีภาษีอากรอาจจะพบกับความเกรงกลัวที่มีต่อการจ้างงานหรืออาจกลัวที่จะสูญเสียลูกค้ารายเก่าและรายใหม่ เนื่องจากลูกค้ามีการพูดถึงไปในทางที่ไม่ดีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร เช่น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความตรงไปตรงมา ไม่อำนวยความสะดวกในบางเหตุการณ์แก่ลูกค้า หรือไม่ทำตามความต้องการของลูกค้า เป็นต้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ สมชาย เลิศภิรมย์สุข (2564 : 62) พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความสำคัญว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่รู้ว่าเห็นและเข้าไปเกี่ยวข้องกับรายงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าเป็นข้อมูลที่ผิดอย่างเห็นเป็นสาระสำคัญ หรือต้องไม่รู้ว่าเห็นและเข้าไปเกี่ยวข้องกับรายงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพเชื่อว่าเป็นรายงานหรือข้อมูลที่จัดทำขึ้นโดยไม่ไตร่ตรองให้รอบคอบหรือบิดเบ่งข้อมูลที่จำเป็น มีการตระหนักถึงความสำคัญ อยู่ในระดับค่อนข้างมาก โดยสาเหตุอาจเนื่องมาจากในบางสถานการณ์นั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจเกรงกลัวผู้บริหาร/หัวหน้างาน หรือกลัวที่จะสูญเสียลูกค้าที่มาว่าจ้างการทำบัญชีไป และสอดคล้องกับคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2561) กล่าวว่าอุปสรรคอาจเกิดจากความสัมพันธ์และเหตุการณ์แวดล้อมอันหลากหลาย เมื่อความสัมพันธ์และเหตุการณ์แวดล้อมก่อให้เกิดอุปสรรค อุปสรรคเหล่านั้นอาจก่อให้เกิดการรอมชอม หรือเข้าไปได้ว่าการรอมชอม ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน ความสัมพันธ์และเหตุการณ์แวดล้อมอาจทำให้เกิดอุปสรรคประเภทใดประเภทหนึ่งหรือหลายประเภท และอุปสรรคนั้นอาจกระทบต่อหลักการพื้นฐานได้มากกว่าหนึ่งหลักการ เช่น อุปสรรคที่เกิดจากความสัมพันธ์อันยาวนานหรือใกล้ชิดกับลูกค้าหรือผู้ว่าจ้าง จนทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเกิดความเห็นอกเห็นใจจนเกินไปในผลประโยชน์หรือง่ายต่อการยอมรับในผลงานของบุคคลดังกล่าว ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐาน H₄ และ H₅

6. สรุปผลการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลกับความยั่งยืนในวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน ด้านความเที่ยงธรรมในการประกอบวิชาชีพ และด้านความรับผิดชอบต่อสังคม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพ ส่วนจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล ด้านความเป็นอิสระในการตรวจสอบ ด้านความซื่อสัตย์สุจริต และด้านความมีวินัยในตนเอง ไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความยั่งยืนในวิชาชีพ จากผลดังกล่าวทำให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องมุ่งมั่นที่ปฏิบัติงานตรวจสอบทุกครั้ง โดยมีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนสอบบัญชี และสามารถเชื่อมโยงสารสนเทศจากแหล่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องผ่านสื่อดิจิทัลที่หลากหลายได้เป็นอย่างดี พร้อมนำเอากระบวนการในการตรวจสอบโดยใช้นวัตกรรม เข้ามามีบทบาทสำคัญสำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในปัจจุบันให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

7. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคตและประโยชน์ของการวิจัย

7.1 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

จากผลลัพธ์ของผลการวิจัยครั้งนี้ช่วยในการยืนยันและสนับสนุนการวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัลส่งผลต่อความยั่งยืนในวิชาชีพได้อย่างชัดเจน อย่างไรก็ตามการวิจัยนี้ยังมีข้อเสนอแนะในการวิจัยในอนาคต ซึ่งเป็นการขยายและสร้างสรรค์ความรู้ใหม่จากการวิจัยในปัจจุบัน โดยมีรายละเอียด ดังนี้

7.1.1 ควรมีการศึกษาความเป็นอิสระในการตรวจสอบบัญชีหรือปัจจัยด้านอื่น ๆ เช่น ด้านความเชื่อมั่นในงานสอบบัญชียุคดิจิทัล และด้านการยอมรับผลการสอบบัญชีในยุคดิจิทัลเพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาการปฏิบัติงานด้านสอบบัญชี และนำข้อมูลที่ได้ไปใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด

7.1.2 ควรมีการศึกษาความเสี่ยงในการสอบบัญชีด้านอื่น ๆ เช่น ด้านความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ด้านความชำนาญทางเทคโนโลยี และด้านคุณลักษณะเชิงจรรยาบรรณวิชาชีพ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีวิชาชีพตระหนักถึงความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นในระหว่างการทำงาน พร้อมมีการพัฒนาความรู้ด้านวิชาชีพและให้การสอบบัญชีมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น

7.1.3 ควรเพิ่มวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถาม เป็นการเก็บรวบรวมด้วยวิธีอื่น เช่น การสัมภาษณ์แบบเชิงลึก หรือการสัมภาษณ์แบบสื่ออิเล็กทรอนิกส์ เป็นการสัมภาษณ์หรือการสนทนาโดยทั่ว ๆ ไป โดยให้ผู้รับการสัมภาษณ์เข้าใจวัตถุประสงค์และทราบข้อมูลให้ผู้สัมภาษณ์ต้องการ เพื่อส่งผลให้งานวิจัยที่ออกมาสามารถนำไปพัฒนาศักยภาพและความสามารถให้ทันสมัยอยู่เสมอ อันจะส่งผลต่อความยั่งยืนในวิชาชีพและสร้างความพึงพอใจแก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง รวมถึงการมีประสิทธิภาพในปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพและเกิดความน่าเชื่อถือ

7.1.4 ควรหลีกเลี่ยงการเก็บข้อมูลกลุ่มตัวอย่างในช่วงเดือนมกราคม ถึงเดือนพฤษภาคมของทุกปี เนื่องจากผู้สอบบัญชีวิชาชีพปฏิบัติงานสอบบัญชี และส่งผลให้มีข้อมูลแบบสอบถามตอบกลับมาน้อยกว่าที่ควร

7.1.5 จากการเปิดตาราง Krejcie และ Morgan เพื่อให้ได้กลุ่มตัวอย่างจากประชากรทั้งหมด เช่น ถ้าต้องการกลุ่มตัวอย่างในการวิจัย จำนวน 400 ราย ควรเพิ่มการจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ให้กับกลุ่มตัวอย่าง 5 เท่าของกลุ่มตัวอย่างที่ทำการสุ่ม (จำนวน 2,000 ราย) เพื่อให้ได้จำนวนแบบสอบถามตอบกลับมามากกว่า 400 ราย และสามารถเป็นกลุ่มตัวอย่างที่มีคุณภาพตามที่เปิดตาราง Krejcie และ Morgan (1970)

7.2 ประโยชน์ของการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตผลลัพธ์ของการวิจัยในครั้งนี้ ช่วยในการยืนยันและสนับสนุนการวิจัยในอดีตที่เกี่ยวกับจรรยาบรรณวิชาชีพในยุคดิจิทัล มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อความยั่งยืนในวิชาชีพได้อย่างชัดเจน ผลการวิจัยครั้งนี้ มีประโยชน์ในด้านต่าง ๆ ดังนี้

7.2.1 ประโยชน์ทางทฤษฎี การวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้มีการพัฒนาตัวแปรอิสระจากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตเพื่อให้ได้ผลลัพธ์ในมุมมองใหม่ ๆ โดยมีการนำจรรยาบรรณวิชาชีพอื่น มาปรับใช้ร่วมกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี เพื่อให้สอดคล้องกับยุคดิจิทัลที่เปลี่ยนแปลงไป และผลลัพธ์จากการวิจัยครั้งนี้ จะเห็นได้ว่าการประกอบวิชาชีพตามจรรยาบรรณในยุคดิจิทัลมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อความยั่งยืนในวิชาชีพ

7.2.2 ประโยชน์ในการนำไปใช้ในการบริหาร จากผลลัพธ์ของการวิจัยครั้งนี้ ผู้สอบบัญชีวิชาชีพควรตระหนักและให้ความสำคัญในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพ และปรับเปลี่ยนวิธีการประกอบวิชาชีพให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงในยุคดิจิทัล ซึ่งหากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือวิชาชีพอื่น ยึดถือจรรยาบรรณวิชาชีพ ประพฤติปฏิบัติตนที่สอดคล้องกับยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลงไป ปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อม จะส่งผลให้การประกอบวิชาชีพมีความก้าวหน้า และยั่งยืนต่อไป

เอกสารอ้างอิง

- กรมสรรพากร.(2563). กำหนดคุณสมบัติ การทดสอบ การขอขึ้นทะเบียน การออกใบอนุญาต การอบรม การต่ออายุและ การขอออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร. ค้นเมื่อ 20 พฤศจิกายน 2563, จาก <https://www.rd.go.th/2695.html>.
- กรมสรรพากร.(2563). รายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร. ค้นเมื่อ 20 พฤศจิกายน 2563, จาก <https://rtdtaxaudit.rd.go.th/TaxAuditInternet/IRPT0110.action>.
- กาญจนา สุระ. (2554). จริยธรรมทางธุรกิจ. เชียงใหม่ : พีระมิต แมทส์แอนด์ก๊อปปี้นเตอร์.
- เกียรติสุดา ศรีสุข. (2552). ระเบียบวิธีวิจัย. พิมพ์ครั้งที่ 3. เชียงใหม่ : ครองช่างพรินต์.
- จุฬาลักษณ์ นอนิล. (2557). ผลกระทบของความรับผิดชอบทางการสอบบัญชีที่มีต่อความเชื่อถือของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาปรัชญามหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- นภลัย บุญคำเมือง. (2561). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร. การศึกษาค้นคว้าอิสระ หลักสูตรปรัชญามหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- นันทวรรณ บุญช่วย. (2563). ยุคพลิกผันทางเทคโนโลยีกับการพัฒนานักบัญชีนวัตกรรม. วารสารบริหารธุรกิจและสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 3(1), 15-26.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2563). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ทีพีเอเพรส.
- ประภัสสร สมอออน. (2557). ความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาปรัชญามหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ปิยพงศ์ ประไพศรี และ กาญจนา นันทพันธ์. (2563). แนวทางการพัฒนาวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในยุคดิจิทัล. วารสารมหาจุฬานาครธรรม, 7(12), 421-435
- ยนต์ ชุ่มจิต. (2558). ความเป็นครู. กรุงเทพฯ : โอ.เอส. พรินต์ติ้ง เฮาส์.
- เยาวนาถ หมานหมุย. (2559). ผลกระทบของจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีต่อประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์. วิทยานิพนธ์ ปริญญาปรัชญามหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2561). จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี. ค้นเมื่อ 21 พฤศจิกายน 2563, จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/5HnUcQr4Rn.PDF>.
- สมชาย เลิศภิมย์สุข. (2564). การตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร. วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยธนบุรี, 15(2), 54-66.
- สมชาติ กิจยรรยง. (2560). คัมภีร์พิชิตเงินล้าน : แบบฉบับการขายสโตร์มืออาชีพ. กรุงเทพฯ : สมาร์ท ไไลฟ์.
- สมบัติ ท้ายเรือคำ. (2555). ระเบียบวิธีการวิจัยสำหรับมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์. พิมพ์ครั้งที่ 3. มหาสารคาม : มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. (2555). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ทีพีเอ็น เพรส.
- สุจิตตรา แสนชัย. (2559). ผลกระทบของจริยธรรมทางวิชาชีพบัญชีสมัยใหม่ที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. วิทยานิพนธ์ ปริญญาปรัชญามหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

- อรชยา ยศทอง. (2557). *ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณการปฏิบัติงานการบัญชีกับความเชื่อถือรายงานทางการเงินของธุรกิจอาหารในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- อรณี ศรีคำมูล. (2560). *ความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาความรู้ด้านวิชาชีพการบัญชีอย่างต่อเนื่องกับความสำเร็จในการทำงานของนักบัญชีธุรกิจสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่มในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- อัศววิทย์ รอบคอบ. (2562). ความไว้วางใจได้ในการสอบบัญชีและความยั่งยืนของการสอบบัญชี : การศึกษาเชิงประจักษ์ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. *วารสารหาดใหญ่วิชาการ*, 17(1), 1-16
- อนรรักษ์ ทองสุโขวงศ์. (2559). *การบัญชีต้นทุน*. กรุงเทพฯ : ซีเอ็ดดูเคชั่น.
- Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G. S. (2001). *Marketing Research*. 7thed. New York : John Wiley & Sons.
- Black, K. (2010). *Business Statistics for Contemporary Decision Making*. 4thed. USA : John Wiley & Son.
- Krejcie, R. V., & Morgan, D. W. (1970). Determining sample sizes for research activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30, 607-610.