

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล ข้อค้นพบและข้อเสนอแนะ

การศึกษาครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อทราบความคิดเห็นของนักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลก ที่มีต่อการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีอย่างมีคุณธรรมและจริยธรรม โดยใช้แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาครั้งนี้ 4 ทฤษฎี คือ ทฤษฎีการพัฒนาคุณธรรมจริยธรรมของโคลเบอร์ก-Kohlberg's Stage of Moral Growth (นภาพร ณ เชียงใหม่, 2548) คุณธรรมขั้นพื้นฐานของกระทรวงศึกษาธิการ 8 ประการ จริยธรรมและจรรยาบรรณของนักบัญชี และการตัดสินใจศีลธรรมสำหรับตัวเองของ Clayton-Selecting Your Guiding Principles (Clayton Tucker-Ladd and Mental Health Net, 2000 และอ้างใน นภาพร ณ เชียงใหม่, 2548)

ระเบียบวิธีการศึกษา เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามนักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลก จำนวน 140 คน นำมาประมวลผลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ได้แก่ ค่าความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) และการจัดอันดับ สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

5.1 สรุปผลการศึกษา

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป

1.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามเป็นนักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลก จำนวน 140 คน แยกเป็นเพศหญิงร้อยละ 88.57 อายุระหว่าง 21-30 ปี ร้อยละ 40.71 อายุระหว่าง 31-40 ปี ร้อยละ 39.29 และอายุระหว่าง 41-50 ปี ร้อยละ 12.86 สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี ร้อยละ 76.43 สูงกว่าปริญญาตรี และระดับการศึกษา ปวส.หรืออนุปริญญา ร้อยละ 11.43 ส่วนใหญ่เป็นพนักงานบริษัทเอกชน ร้อยละ 46.43 มีจำนวนปีของการขึ้นทะเบียนเป็นผู้ทำบัญชี 3 ปี ร้อยละ 20.00 จำนวน 2 ปี ร้อยละ 17.86 และจำนวน 5 ปี ร้อยละ 17.14 มีสถานภาพการทำงานเป็นพนักงานของกิจการ ร้อยละ 40.71 ผู้รับจ้างทำบัญชีอิสระ ร้อยละ 32.86 และผู้ช่วยผู้ทำบัญชี ร้อยละ 13.57

1.2 ข้อมูลทั่วไปของกิจการที่รับทำบัญชี

ประเภทกิจการที่นักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลกส่วนใหญ่ทำบัญชี คือ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium Enterprises: SMEs) เป็นกิจการบริการ ร้อยละ 44.00

กิจการค้าปลีก ร้อยละ 40.80 กิจการรับเหมา-ค้าวัสดุก่อสร้าง ร้อยละ 35.20 จำหน่ายสินค้าอุปโภค-บริโภค ร้อยละ 29.60 สถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง ร้อยละ 28.80 และกิจการค้าส่ง ร้อยละ 24.80 ขนาดของกิจการที่รับทำบัญชี กิจการมีพนักงานไม่เกิน 25 คน ร้อยละ 63.57 และมีพนักงาน 26-50 คน ร้อยละ 20.71 มีทุนจดทะเบียน 1-5 ล้านบาท ร้อยละ 40.00 ไม่เกิน 1 ล้านบาท ร้อยละ 35.00 กิ่ง 21 ล้านบาท ร้อยละ 16.43 ขนาดของกิจการพิจารณาจากมูลค่ารวมของสินทรัพย์ถาวร (รวมที่ดิน) ไม่เกิน 10 ล้านบาท ร้อยละ 47.14 มูลค่า 11-25 ล้านบาท ร้อยละ 26.43 ยอดขายรวมต่อปีไม่เกิน 5 ล้านบาท ร้อยละ 40.00 มูลค่า 6-10 ล้านบาท ร้อยละ 19.29 มีผลกำไรสุทธิหลังภาษีในปีที่ผ่านมาของกิจการที่ทำบัญชีให้ไม่เกิน 1 ล้านบาท ร้อยละ 62.86 มูลค่า 1-5 ล้านบาท ร้อยละ 30.00

วิธีการจัดทำบัญชีของนักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลกส่วนใหญ่ จัดทำโดยเครื่องคอมพิวเตอร์ ร้อยละ 83.72 จัดทำโดยระบบสมุด ร้อยละ 35.66 มีการปฏิบัติงานทางด้านบัญชีที่จัดทำบัญชีให้กิจการ คือ การบันทึกสมุดรายวันขั้นต้น ร้อยละ 88.80 บันทึกรายวันและบัญชีแยกประเภท ร้อยละ 82.40 จัดทำรายงาน/ยื่นแบบนำส่งภาษี ร้อยละ 76.80 จัดทำงบการเงิน ร้อยละ 72.80 จัดทำงบทดลองและจัดทำรายละเอียดสินทรัพย์และค่าเสื่อมราคา ร้อยละ 71.20 เท่ากัน บันทึกสมุดบัญชีแยกประเภทย่อยลูกหนี้/เจ้าหนี้-การค้า ร้อยละ 62.40 จัดทำบัญชีและรายงานสต็อกสินค้า ร้อยละ 61.60

ส่วนที่ 2 การวัดความมีคุณธรรมขั้นพื้นฐานของนักบัญชี โดยประยุกต์มาจากแบบทดสอบที่จะช่วยให้ตัดสินใจเกี่ยวกับหลักศีลธรรมสำหรับตนเองของ Clayton–Selecting Your Guiding Principles ประกอบด้วย 3 เรื่อง คือ

ส่วนที่ 2.1 ความคิดเห็นของนักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลก เกี่ยวกับปรัชญาวิถีทางรูปแบบการดำเนินชีวิต ตามคุณธรรมขั้นพื้นฐาน 8 ด้าน พบว่า

1. ด้านความซื่อสัตย์ มีความเห็นด้วยโดยมีค่าเฉลี่ย 2.43
2. ด้านความซื่อสัตย์ มีความเห็นด้วย โดยมีค่าเฉลี่ย 2.47
3. ด้านการประหยัด มีความเห็นด้วยโดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวม 2.83
4. ด้านการมีวินัย มีความเห็นด้วยโดยมีค่าเฉลี่ย 2.84
5. ด้านความสุภาพ มีความเห็นด้วยโดยมีค่าเฉลี่ย 2.49
6. ด้านความสะอาด มีความเห็นด้วยโดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวม 2.32
7. ด้านความสามัคคี มีความเห็นด้วยโดยมีค่าเฉลี่ย 2.55
8. ด้านการมีน้ำใจ มีความเห็นด้วยโดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวม 2.80

ส่วนที่ 2.2 ความคิดเห็นของนักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลก เกี่ยวกับเป้าหมายค่านิยมที่
ต้องการไปให้ถึง สรุปวิเคราะห์แนวความคิดการพัฒนาคูณธรรมจริยธรรมของโคลเบอร์ พบว่า

นักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลกให้ความสำคัญในระดับมากในการพัฒนาคูณธรรมระดับ
ที่ 2 ขั้นที่ 3 คือ ควรเป็นคนดี โดยมีค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 2.69 และให้ความสำคัญในระดับมากในการ
พัฒนาคูณธรรมระดับที่ 2 ขั้นที่ 4 คือ ควรปฏิบัติตามกฎหมายและคำสั่ง กฎเกณฑ์ โดยมีค่าเฉลี่ย
รวมเท่ากับ 2.66 และพบว่า ได้ให้ความสำคัญในระดับมาก ในการพัฒนาคูณธรรมระดับที่ 3 ขั้นที่ 5
ในเรื่องการตัดสินใจในหลักประชาธิปไตย โดยมีค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 2.77 นอกจากนี้ ยังพบว่า ได้ให้
ความสำคัญในระดับมาก ในการพัฒนาคูณธรรมระดับที่ 3 ขั้นที่ 6 ในเรื่องการตัดสินใจขาดด้วยหลัก
จริยธรรมขั้นต้น โดยการให้ความสำคัญสัมพันธ์กับทุกคนอย่างยุติธรรม โดยมีค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 2.70

ส่วนที่ 2.3 ความคิดเห็นของนักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลก เกี่ยวกับคุณสมบัติของนัก
บัญชีที่ต้องการมากที่สุด เมื่อวิเคราะห์จากแบบสอบถามสรุปตามหลักคุณธรรมขั้นพื้นฐาน พบว่า
ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณสมบัติส่วนตัวของนักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลกที่ต้องการมากที่สุด มี
ได้ 5 ด้าน คือ

1. ด้านความขยัน นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ
2.71
2. ด้านความซื่อสัตย์ นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ
2.79
3. ด้านการมีวินัย นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ
2.86
4. ด้านความสุภาพ นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ
2.61
5. ด้านการมีน้ำใจ นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ
2.78

วิเคราะห์จากแบบสอบถามสรุปตามหลักคุณธรรมและจรรยาบรรณการปฏิบัติงานของผู้
ประกอบวิชาชีพบัญชี (พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พุทธศักราช 2547) 9 ด้าน พบว่า

1. ด้านความซื่อสัตย์สุจริต นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวม
เท่ากับ 2.86
2. ด้านความเที่ยงธรรม นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวม
เท่ากับ 2.77

3. ด้านความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ 2.77

4. ด้านการรักษาความลับ นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ 2.72

5. ด้านการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ 2.70

6. ด้านความโปร่งใส นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ 2.79

7. ด้านความเป็นอิสระ นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ 2.62

8. ด้านความมีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ 2.75

9. ด้านความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน นักบัญชีได้ให้ความสำคัญในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ 2.88

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นของนักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลก เกี่ยวกับการปฏิบัติงานอย่างมีคุณธรรมและจริยธรรม 9 ด้าน คือ

1. ด้านความซื่อสัตย์สุจริต

ด้านความซื่อสัตย์สุจริต	ตอบถูก (ร้อยละ)	ตอบผิด (ร้อยละ)
สถานการณ์ที่ 2	97.86	2.14
สถานการณ์ที่ 3	87.14	12.86
สถานการณ์ที่ 4	72.14	27.86
สถานการณ์ที่ 7	94.29	5.71
สถานการณ์ที่ 8	91.43	8.57
สถานการณ์ที่ 10	91.43	8.57
สถานการณ์ที่ 13	87.86	12.14
สถานการณ์ที่ 14	85.00	15.00
สถานการณ์ที่ 16	70.71	29.29
รวม	86.43	13.57

โดยพบว่ามีการปฏิบัติงานตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต โดยรวม ร้อยละ 86.43 และไม่
ปฏิบัติงานตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต โดยรวม ร้อยละ 13.57 สรุปแยกการตัดสินใจในสถานการณ์
ต่างๆ ได้ดังนี้

สถานการณ์ที่ 2 นักบัญชีได้ลงลายมือชื่อรับรองการจัดทำบัญชีในรูปแบบนำส่งงบการเงิน
กับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า (สปช.3) โดยที่ไม่ได้ปฏิบัติงานจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีและ
แนวปฏิบัติทางการบัญชีตามข้อกำหนดของกฎหมายด้วยตนเอง พบว่า ปฏิบัติงานตามหลักความ
ซื่อสัตย์สุจริต ร้อยละ 97.86 และไม่ปฏิบัติงานตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต ร้อยละ 2.14

สถานการณ์ที่ 3 นักบัญชีไม่ได้ขอยื่นยันยอดจากบุคคลภายนอกเพื่อสนับสนุนการ
ปฏิบัติงานเช่นการขอหนังสือยื่นยันยอดเงินฝากธนาคาร การขอหนังสือยื่นยันยอดลูกหนี้-เจ้าหนี้
การค้า รวมทั้งไม่ได้มีการเข้าร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ และไม่ได้ขอหนังสือ
รับรองจากลูกค้า จึงสรุปได้ว่านักบัญชีปฏิบัติงานตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต ร้อยละ 87.14 และมี
นักบัญชีที่ไม่ปฏิบัติงานตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต ร้อยละ 12.86

สถานการณ์ที่ 4 นักบัญชีเป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชี ท่านจะจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงิน
ของกิจการ 2 เล่ม เล่ม 1 แสดงผลการดำเนินงานรายได้ค่าใช้จ่ายตามจริงของกิจการ เพื่อ
ประโยชน์ในการแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริง เล่ม 2 นำเสนอรายงานทางการเงินเพื่อเสียภาษี
ตามที่กฎหมายกำหนด เพื่อประโยชน์ในเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงสรุปได้ว่ามีนักบัญชีปฏิบัติงาน
ตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต ร้อยละ 72.14 และมีนักบัญชีไม่ปฏิบัติงานตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต
ร้อยละ 27.86

สถานการณ์ที่ 7 กรณีที่ผลการดำเนินงานปัจจุบันของกิจการที่นักบัญชีจัดทำบัญชีมี
กำไรสุทธิกิจการต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อประหยัดและลดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล นัก
บัญชีบันทึกเพิ่มยอดรายจ่ายเช่นค่าขนส่ง ค่าจ้างเหมาและค่านายหน้า จัดทำรายงานและยื่นแบบ
นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติม (ภ.ง.ด.1 - 3) เพื่อตกแต่งกำไรสุทธิ โดยไม่มีเอกสารประกอบการ
ลงบัญชี ร้อยละ 5.71 และมีนักบัญชี ร้อยละ 94.29 ไม่กระทำการบันทึกบัญชีตามรายการดังกล่าว
แสดงว่ามีนักบัญชี ร้อยละ 5.71 ไม่ปฏิบัติงานตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต

สถานการณ์ที่ 8 ผู้บริหารในกิจการที่นักบัญชีจัดทำบัญชีต้องการให้นักบัญชีรักษา
ความลับของกิจการโดยไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน กรณีผู้บริหารกู้เงินมาแล้วไม่เข้า
ระบบเอาไปใช้ส่วนตัว อนุมัติการกู้ยืมโดยไม่ถูกต้อง นำกิจการไปค้ำประกันหนี้ส่วนตัวให้กับ
กรรมการหรือผู้บริหารของกิจการ เพราะผู้บริหารจะนำเงินมาคืนภายในงวดบัญชีถัดไป พบว่ามีนัก
บัญชีที่เปิดเผยรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ร้อยละ 91.43 และมีนักบัญชีไม่ที่เปิดเผย

รายการดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ร้อยละ 8.57 แสดงว่านักบัญชี ร้อยละ 8.57 ไม่ปฏิบัติตามตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต

สถานการณ์ที่ 10 การลงลายมือชื่อรับรอง โดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีโดยมีเงื่อนไขแต่ไม่ได้แสดงผลไว้ในรายงาน กรณีที่กิจการบันทึกการปรับปรุงรายการบัญชีค่าใช้จ่ายในสมุครายทั่วไป โดยไม่มีเอกสารประกอบการลงบัญชีเพื่อเพิ่มยอดค่าใช้จ่ายให้สูงขึ้น ณ วันสิ้นงวดบัญชี พบว่าเมื่อนักบัญชีตอบว่าเป็นการกระทำที่ผิด ร้อยละ 91.43 และมีนักบัญชีตอบว่าเป็นการกระทำที่ถูก ร้อยละ 8.57 แสดงว่านักบัญชี ร้อยละ 8.57 ไม่ปฏิบัติตามตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต

สถานการณ์ที่ 13 การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีโดยที่ท่านไม่ได้ปฏิบัติตามสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีและแนวปฏิบัติทางการสอบบัญชีตามข้อกำหนดของกฎหมายด้วยตนเอง พบว่าเมื่อนักบัญชีตอบว่าเป็นการกระทำที่ผิด ร้อยละ 87.86 และมีนักบัญชีตอบว่าเป็นการกระทำที่ถูก ร้อยละ 12.14 แสดงว่านักบัญชี ร้อยละ 12.14 ไม่ปฏิบัติตามตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต

สถานการณ์ที่ 14 เพื่อลดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลและทำให้กิจการสามารถประหยัดภาษี การบันทึกค่าใช้จ่าย เช่น ค่าขนส่ง ค่าจ้างเหมา ค่านายหน้า แล้วยื่นหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติม (ภ.ง.ด.13) เพื่อตกแต่งกำไรสุทธิ พบว่าเมื่อนักบัญชีตอบว่าเป็นการกระทำที่ผิด ร้อยละ 85.00 และมีนักบัญชีตอบว่าเป็นการกระทำที่ถูก ร้อยละ 15.00 แสดงว่านักบัญชี ร้อยละ 15.00 ไม่ปฏิบัติตามตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต

สถานการณ์ที่ 16 เพื่อประโยชน์ในการแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริงและเพื่อประโยชน์ในเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล การจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงินของกิจการ 2 เล่ม พบว่าเมื่อนักบัญชีตอบว่าเป็นการกระทำที่ผิด 70.71 และมีนักบัญชีตอบว่าเป็นการกระทำที่ถูก ร้อยละ 29.29 แสดงว่านักบัญชี ร้อยละ 29.29 ไม่ปฏิบัติตามตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต

2. ด้านความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ

ด้านความรู้ความสามารถทาง วิชาชีพและความระมัดระวัง รอบคอบ	ตอบถูก (ร้อยละ)	ตอบผิด (ร้อยละ)
สถานการณ์ที่ 1	92.14	7.86
สถานการณ์ที่ 6	97.14	2.86
สถานการณ์ที่ 15	93.57	6.43
สถานการณ์ที่ 17	37.86	62.14
รวม	80.18	19.82

โดยพบว่ามีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบโดยรวม ร้อยละ 80.18 และไม่มีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบโดยรวม ร้อยละ 19.82 สรุปแยกการตัดสินใจในสถานการณ์ต่างๆ ได้ดังนี้

สถานการณ์ที่ 1 นักบัญชีบันทึกบัญชีถูก ร้อยละ 92.14 และบันทึกบัญชีผิด ร้อยละ 7.86 แสดงให้เห็นว่า ร้อยละ 7.86 ขาดความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ

สถานการณ์ที่ 6 นักบัญชีบันทึกบัญชีถูก ร้อยละ 97.14 และบันทึกบัญชีผิด ร้อยละ 2.86 แสดงให้เห็นว่า ร้อยละ 2.86 ขาดความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ

สถานการณ์ที่ 15 นักบัญชีบันทึกบัญชีถูก ร้อยละ 93.57 และบันทึกบัญชีผิด ร้อยละ 6.43 แสดงให้เห็นว่า ร้อยละ 6.43 ขาดความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ

สถานการณ์ที่ 17 นักบัญชีมีการเปิดเผยรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน กรณีที่ผู้บริหารนำกิจการไปค้ำประกันหนี้สินส่วนตัวให้กับกรรมการหรือผู้บริหารของกิจการ หรือกรณีที่ผู้บริหารกู้เงินมาแล้วไม่เข้าระบบเอาไปใช้ส่วนตัว ร้อยละ 37.86 และมีนักบัญชีที่ไม่เปิดเผยรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในกรณีดังกล่าว ร้อยละ 62.14 แสดงให้เห็นว่านักบัญชี ร้อยละ 62.14 ขาดความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ

3. ด้านการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ พบว่าในสถานการณ์ที่ 9 กรณีที่กิจการที่นักบัญชีเป็นผู้ทำบัญชีประกอบธุรกิจ โรงงานอุตสาหกรรมการผลิตขนาดใหญ่ที่มีน้ำเสียและขยะเป็นพิษที่เกิดจากขบวนการผลิต กิจการจำเป็นต้องสร้างบ่อบำบัดน้ำเสียและเตาเผาขยะ ไว้ป้องกันและกำจัดของเสียเหล่านั้น เพื่อประหยัดต้นทุนของกิจการ ผู้บริหารแอบทิ้งน้ำเสียและขยะเป็นพิษลงแม่น้ำลำคลอง พบว่านักบัญชีมีการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยที่ได้ทักท้วงหรือแนะนำ

ผู้บริหาร ร้อยละ 94.29 และมีนักบัญชีไม่ปฏิบัติตามเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยที่ไม่ได้ทักท้วงหรือแนะนำผู้บริหาร ร้อยละ 5.71

4. ด้านความมีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

ด้านความมีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน	ตอบถูก (ร้อยละ)	ตอบผิด (ร้อยละ)
สถานการณ์ที่ 11	44.29	55.71
สถานการณ์ที่ 12	90.00	10.00
รวม	67.15	32.86

โดยพบว่ามีความมีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน โดยรวม ร้อยละ 67.15 และไม่มีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน โดยรวม ร้อยละ 32.86 สรุปแยกการตัดสินใจในสถานการณ์ต่างๆ ได้ดังนี้

สถานการณ์ที่ 11 นักบัญชีเห็นว่าผู้ตรวจสอบบัญชีควรถูกพักใบอนุญาตการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เนื่องจากไม่ได้มีการเข้าร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ไม่ได้ขอหนังสือยืนยันยอดจากบุคคลภายนอกเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงาน ร้อยละ 44.29 และไม่ควรถูกพักใบอนุญาตการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ร้อยละ 55.71 แสดงให้เห็นว่านักบัญชี ร้อยละ 55.71 ขาดมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

สถานการณ์ที่ 12 นักบัญชีเห็นว่ากรลงลายมือชื่อรับรองโดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีโดยมีเจตนาแต่ไม่ได้แสดงผลไว้ในรายงาน ในกิจการที่บันทึกรายการบัญชีไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริง เช่น เอกสารประกอบการลงบัญชีจ่ายเป็นเช็คผ่านธนาคาร แต่กิจการบันทึกรายการค่าใช้จ่ายเป็นเงินสดเป็นการกระทำที่ผิด ร้อยละ 90.00 และร้อยละ 10.00 เห็นว่าเป็นการกระทำที่ถูก แสดงให้เห็นว่านักบัญชี ร้อยละ 10.00 ขาดมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

5. ด้านความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน พบว่าในสถานการณ์ที่ 5 นักบัญชีของกิจการจัดทำรายงานและยื่นแบบนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย (ภ.ง.ด.1 3 53) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.51 50) ภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภาษีป้ายและภาษีโรงเรือน อาคารเสตมภ์) ทันเวลาทุกครั้งเพราะกลัวเสียปรับและเงินเพิ่ม จึงสรุปได้ว่านักบัญชีปฏิบัติงานอย่างมีความรับผิดชอบ ร้อยละ 84.29 และปฏิบัติงานอย่างไม่มีความรับผิดชอบร้อยละ 15.71

5.2 อภิปรายผลการศึกษา

(1) การวัดความมีคุณธรรมขั้นพื้นฐานของนักบัญชี ด้านวิถีทางการดำเนินชีวิตที่ชอบ เมื่อจำแนกตามเพศ อายุ ระดับการศึกษา อาชีพหลัก สถานภาพการทำงานเป็นผู้ทำบัญชี และทุนจดทะเบียนของกิจการที่ทำบัญชี ผลการศึกษา พบว่ามีการแสดงความคิดเห็นเห็นด้วยระดับมาก คือ ดำเนินชีวิตอย่างระมัดระวังและชาญฉลาดเพื่อสงวนไว้ซึ่งวัฒนธรรมที่ดีที่สุด รวมทั้งการพัฒนาระเบียบวินัยเพื่อทำหน้าที่เป็นคนดีให้โลกมีความยุติธรรม มีความเป็นอยู่แบบพอเพียง ดำเนินชีวิตโดยพึ่งพาตนเอง หลีกเลี้ยงสังคมที่ผูกมัด ให้ความรัก ความเห็นอกเห็นใจ ความเอาใจใส่ การเคารพยอมรับและช่วยเหลือผู้อื่นโดยไม่โลก ไม่ควบคุมหรือก้าวร้าวต่อผู้อื่น หากความสุขแบบง่าย ๆ ซึ่งพบโดยทั่วไป เช่น ความสุขภายในบ้านเป็นประจำวัน การผ่อนคลายและการมีเพื่อนมากมาย สอดคล้องกับทฤษฎีความก้าวหน้าทางศีลธรรมของโคลเบอร์ก (1969)ภายใต้สถานการณ์ที่บีบบังคับทางสังคม ในปัจจุบัน ผู้คนจะพิจารณาถึงคุณค่าของสิ่งต่างๆและมีการตัดสินใจในปรัชญาของชีวิตที่เป็นแนวทางที่ถูกต้องของชีวิตและพยายามปรับปรุงตนเองให้มีรูปแบบการดำเนินในระดับที่ 3 มีชั้นคุณธรรมจริยธรรมขั้นที่ 5 หรือขั้นที่ 6

(2) การวัดความมีคุณธรรมขั้นพื้นฐานของนักบัญชี ด้านเป้าหมายค่านิยมในชีวิตที่ทำงานต้องการไปให้ถึง เมื่อจำแนกตามเพศ อายุ ระดับการศึกษา อาชีพหลัก สถานภาพการทำงานเป็นผู้ทำบัญชี และทุนจดทะเบียนของกิจการที่ทำบัญชี ผลการศึกษา พบว่ามีการให้ความสำคัญระดับมาก คือ ให้โลกมีสันติสุข (ข้อ 1) มีเสรีภาพ (ข้อ 2) มีความเสมอภาค (ข้อ 3) มีความสุข (ข้อ 4) มีชีวิตที่สดใสมีชีวิตชีวา (ข้อ 5) ความปลอดภัยของครอบครัว (ข้อ 18) ผลการศึกษาค้นนี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Clayton Tucker-Ladd and Mental Health Net, 2000 อ้างถึง Adapted from Rokeach, M.The Nature of Human Values. New York: Free Press, 1973. How others rank these values is described after Table 3.3. ในเรื่องเป้าหมายค่านิยมที่ต้องการไปให้ถึง 3 เรื่อง คือ การมีเสรีภาพ (freedom ข้อ 2) ความสุข (happiness ข้อ 4) ความปลอดภัยของครอบครัว (ข้อ 18)

(3) การวัดความมีคุณธรรมขั้นพื้นฐานของนักบัญชี คุณสมบัติส่วนบุคคลที่ต้องการมากที่สุด เมื่อจำแนกตามเพศ อายุ ระดับการศึกษา อาชีพหลัก สถานภาพการทำงานเป็นผู้ทำบัญชี และทุนจดทะเบียนของกิจการที่ทำบัญชี ผลการศึกษา พบว่ามีการให้ความสำคัญระดับมาก คือ มีความสามารถควบคุมตนเอง (ข้อ 1) มีความซื่อสัตย์ (ข้อ 2) รู้จักรัก (ข้อ 3) มีความมุ่งมั่น (ข้อ 4) มีความรับผิดชอบ (ข้อ 6) สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Clayton Tucker-Ladd and Mental Health Net, 2000 อ้างถึง Adapted from Rokeach, M.The Nature of Human Values. New York: Free Press, 1973. How others rank these values is described after Table 3.3. ในเรื่องคุณสมบัติส่วนบุคคลที่ต้องการมากที่สุด 2 เรื่อง คือ มีความสามารถควบคุมตนเอง (ข้อ 1) รู้จักรัก (ข้อ 3)

(4) ความคิดเห็นของนักบัญชีในการปฏิบัติงานวิชาชีพพออย่างมีคุณธรรมและจริยธรรม โดยใช้สถานการณ์ในการตัดสินใจว่าการกระทำนั้นเป็นการกระทำที่ถูกหรือผิด ผลการศึกษา พบว่าการปฏิบัติงานตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต ร้อยละ 86.43 และไม่มีการปฏิบัติงานตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต ร้อยละ 13.57 สำหรับการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ พบว่าการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ร้อยละ 94.29 และไม่มีการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ร้อยละ 5.71 ผลการศึกษาครั้งนี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของ วัลลภ บัวชุม (2549) ในหัวข้อเรื่อง ความคาดหวังของนักลงทุนต่อจริยธรรมของนักบัญชี พบว่า จริยธรรมที่นักลงทุนส่วนใหญ่เห็นตรงกันว่าจะส่งผลกระทบต่อความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินมากที่สุดก็คือ ความซื่อสัตย์สุจริตของนักบัญชี และพบว่าความคิดเห็นของนักลงทุนที่มีต่อจริยธรรมของนักบัญชี ผลการวิเคราะห์ชี้ให้เห็นว่านักลงทุนเห็นว่าในปัจจุบันนี้ นักบัญชีมีการปฏิบัติงานตามกรอบจริยธรรมในระดับปานกลาง

(5) ด้านความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ ผลการศึกษา พบว่ามีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ ร้อยละ 80.18 และไม่มีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ ร้อยละ 19.82 มีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ร้อยละ 67.15 และไม่มีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ร้อยละ 32.86 มีการปฏิบัติงานอย่างมีความรับผิดชอบ ร้อยละ 84.29 และไม่มีการปฏิบัติงานอย่างมีความรับผิดชอบ ร้อยละ 15.71 ผลการศึกษาครั้งนี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของ ชลลดา ชาตีสุทธิ (2548) ในหัวข้อเรื่อง หลักจริยธรรมกับการจัดทำบัญชีของสำนักงานรับทำบัญชีในอำเภอเมืองจังหวัดเชียงใหม่ พบว่า โดยส่วนใหญ่แล้วทุกสำนักงานบัญชีได้ให้ความสนใจ และตระหนักถึงความสำคัญของจริยธรรมว่าเป็นส่วนหนึ่งที่จะนำพาธุรกิจให้ประสบความสำเร็จได้ จากการประเมินหลักการด้านความรับผิดชอบต่อลูกค้า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้แสดงความเห็นสูงสุดร้อยละ 63.00 ในเรื่องของการรับผิดชอบต่อการมีความละเอียด รอบคอบและการมีวินัยในตนเอง การประเมินหลักการด้านอื่นๆ พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้แสดงความเห็นร้อยละ 81.00 ในเรื่องการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงตรงสอดคล้องกับความเป็นจริงและเหตุผล

5.3 ข้อค้นพบในการศึกษา

1. ด้านความซื่อสัตย์สุจริต พบว่าการปฏิบัติงานตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต โดยรวม ร้อยละ 86.43 และไม่ปฏิบัติงานตามหลักความซื่อสัตย์สุจริต โดยรวม ร้อยละ 13.57
2. ด้านความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ พบว่ามีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ โดยรวม ร้อยละ 80.18 และไม่มีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ โดยรวม ร้อยละ 19.82

3. ด้านการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ พบว่ามีการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ร้อยละ 94.29 และไม่ปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ร้อยละ 5.71

4. ด้านความมีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน พบว่ามีมาตรฐานในการปฏิบัติงานโดยรวม ร้อยละ 67.15 และไม่มีมาตรฐานในการปฏิบัติงานโดยรวม ร้อยละ 32.86

5. ด้านความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน พบว่าปฏิบัติงานอย่างมีความรับผิดชอบ ร้อยละ 84.29 และปฏิบัติงานอย่างไม่มีความรับผิดชอบ ร้อยละ 15.71

5.4 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาในเรื่อง ความคิดเห็นของนักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลก ที่มีต่อการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีอย่างมีคุณธรรมและจริยธรรม มีข้อเสนอแนะตามข้อค้นพบต่างๆ ดังนี้ คือ

1. จากข้อค้นพบ พบว่า มีนักบัญชีไม่ปฏิบัติงานตามหลักความซื่อสัตย์สุจริตสูงถึง ร้อยละ 13.57 ดังนั้นควรดำเนินการดังนี้

- จัดฝึกอบรมเทคนิคการสอนแก่อาจารย์ผู้สอนมหาวิทยาลัยและในสถานศึกษาต่างๆ เน้นเรื่องความซื่อสัตย์สุจริตในการปฏิบัติงาน โดยการสอนสอดแทรกในทุกกระบวนการวิชาและทุกกิจกรรม แก่นักศึกษาที่จะสำเร็จการศึกษาไปประกอบวิชาชีพบัญชี ตามคู่มือเทคนิคการสอนและจัดกิจกรรมคุณธรรมจริยธรรมด้วยการปฏิบัติจริงของ นภาพร ณ เชียงใหม่ (2548) พบว่า เทคนิคการสอนคุณธรรมส่วนใหญ่ใช้การสอนแทรกในชั้นเรียน (สอนแทรกในทุกกระบวนการวิชาแล้วแต่ผู้สอน) และสอนแทรกในกิจกรรม โดยใช้วิธีการหาความเหมาะสมของสื่อเพื่อพัฒนาคุณธรรมและจริยธรรมของนักบัญชีและนักบริหารธุรกิจของ นภาพร ณ เชียงใหม่ (2544) ผู้สอนอาจเลือกสรรรูปแบบและกำหนดชนิดสื่อได้ 10 รูปแบบ คือ จัดสร้างสื่อภาพยนตร์ (VCD) ละครสั้นภาษาไทย และละครคำเมือง (ภาษาไทยพื้นเมืองภาคเหนือ) สื่อเอกสาร กรณีศึกษาและหนังสือพิมพ์ สื่อภาพยนตร์ สื่อ Website หนังสือและเทพรายการโทรทัศน์ พาศึกษาดูงานนอกสถานที่และได้ฟังนักศึกษาเก่าที่มีงานทำแล้วมาเล่าประสบการณ์

- สอนสอดแทรกคุณธรรมเรื่องความซื่อสัตย์สุจริต แก่ผู้เข้ารับการฝึกอบรมทางการบัญชีที่สถานศึกษาและองค์กรวิชาชีพบัญชีจัดขึ้นในทุกหลักสูตรการฝึกอบรม

2. จากข้อค้นพบ พบว่า นักบัญชีไม่มีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบสูงถึง ร้อยละ 19.82 ดังนั้นสถานศึกษาและองค์กรวิชาชีพบัญชีควรจัดฝึกอบรมนักบัญชี โดยกำหนดโปรแกรมการฝึกอบรมให้มีหลักสูตรที่หลากหลาย เน้นการพัฒนาความชำนาญทางวิชาชีพบนพื้นฐานของการพัฒนาความรู้ทั้งในด้านการปฏิบัติงาน เทคนิคและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพื่อเพิ่มประสิทธิผลและคุณภาพของบริการอย่างต่อเนื่อง มีการกระตุ้นให้นักบัญชีตระหนักถึง

ความสำคัญในการที่จะเพิ่มพูนความรู้ และเข้ารับการศึกษาเพื่อพัฒนาความรู้ ความสามารถและทักษะทางวิชาชีพ และกระตุ้นให้นักบัญชีปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ ด้วยความเอาใจใส่ภายใต้เทคนิคและมาตรฐานทางวิชาชีพในทุกครั้งที่ให้บริการทางวิชาชีพ และปฏิบัติงานโดยยึดมาตรฐานสากลในการปฏิบัติงานวิชาชีพบัญชีเป็นหลัก

3. จากข้อค้นพบ พบว่า นักบัญชีไม่ปฏิบัติตามเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพ ร้อยละ 5.71 ดังนั้นสถานศึกษาและองค์กรวิชาชีพบัญชีควรเพิ่มบทบาทในการส่งเสริม โฆษณาประชาสัมพันธ์ ร่วมกันรณรงค์ โดยการสอดแทรกในชั้นเรียนและการฝึกอบรมทางการบัญชี ในเรื่องความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยกระตุ้นเน้นย้ำให้นักบัญชีวิชาชีพปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพและควรหลีกเลี่ยงการกระทำที่จะนำมาซึ่งความเสียหายแก่วิชาชีพ

4. จากข้อค้นพบ พบว่า นักบัญชีมีมาตรฐานในการปฏิบัติงานต่ำ ร้อยละ 32.86 ดังนั้นจึงควรมีการดำเนินการดังนี้

- หน่วยงานองค์กรวิชาชีพบัญชีรวมทั้งสถานศึกษา ควรสร้างหลักสูตร ให้นักศึกษาและนักบัญชีมีการปฏิบัติงานอย่างมีมาตรฐาน เน้นเนื้อหาในเรื่องแนวทางการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป โดยการอบรมและฝึกปฏิบัติจริงเฉพาะเรื่องการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีที่ถูกต้อง ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พุทธศักราช 2547

- นักบัญชีวิชาชีพต้องปฏิบัติงานในหน้าที่ที่นักบัญชีที่ดีที่สุดมีความกระตือรือร้นค้นคว้าสิ่งที่เปลี่ยนแปลงใหม่ๆ อยู่เสมอ มีความรอบคอบระมัดระวังในการปฏิบัติหน้าที่ทุกด้าน มีการวางแผนงานและวิธีการปฏิบัติงานทุกครั้ง มีความพร้อมในการให้ความร่วมมือต่อการตรวจสอบของบุคคลที่สามเช่นผู้สอบบัญชี

- นักบัญชีควรหมั่นศึกษาหาความรู้จากตำรา เอกสารต่างๆ เพื่อความแม่นยำในการจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี หากมีข้อสงสัยเกี่ยวกับแนวทางในการปฏิบัติงานควรขอคำแนะนำกับผู้เชี่ยวชาญต่างๆ ทั้งในหน่วยงานของตนเอง หรือหน่วยงานสรรพากร หรือค้นหาข้อมูลผ่านทางเว็บไซต์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น เว็บไซต์กรมพัฒนาธุรกิจการค้า เว็บไซต์ของกรมสรรพากร

5. จากข้อค้นพบ พบว่า นักบัญชีปฏิบัติงานอย่างไม่มีคุณภาพรับผิดชอบสูงถึง ร้อยละ 15.71 เพราะฉะนั้นหน่วยงานทั้งทางภาครัฐและภาคเอกชนที่เกี่ยวข้อง ที่มีบทบาทในการจัดการฝึกอบรมสัมมนาวิชาชีพบัญชีทางการบัญชี ควรมีการอบรมให้นักบัญชีมีจิตสำนึกต่อสังคม ตระหนักถึงความรับผิดชอบในการยื่นแบบ และปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ของกฎหมายด้วยความเต็มใจ ไม่ใช่เพราะกลัวเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม รวมทั้งสถานศึกษาควรมีการปลูกฝังความรับผิดชอบ ให้นักศึกษาใน

ชั้นเรียนในเรื่องความรับผิดชอบ ความตรงต่อเวลาในการปฏิบัติงาน มีความละเอียดรอบคอบในการปฏิบัติงาน มีความเคร่งครัดในระเบียบ กฎเกณฑ์ มีวินัยในตนเอง รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายและงานที่ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้อื่น มีการจัดทำบัญชีที่สมบูรณ์ ถูกต้อง ทันตามเวลาที่กำหนด

5.5 ประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

เนื่องจากมีข้อจำกัดในเรื่องของระยะเวลาในการศึกษา ดังนั้นผู้ศึกษาจึงศึกษาประชากรเป้าหมายเฉพาะกลุ่ม คือ นักบัญชีในอำเภอเมืองพิษณุโลก ข้อค้นพบจึงอาจจะมีประโยชน์สำหรับการปรับปรุงเฉพาะกลุ่ม เพราะความเห็นที่ได้รับจากการศึกษาจะมีอยู่ในขอบเขตจำเพาะ และยังมีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้านบัญชี เช่น ผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่ไม่ได้ศึกษาด้วย ดังนั้นประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติมในการศึกษาครั้งต่อไปควรมีดังนี้ คือ

- ควรขยายเขตในการศึกษา โดยทำการศึกษานักบัญชีในจังหวัดพิษณุโลก นักบัญชีในเขตภาคเหนือ และนักบัญชีในเขตนิคมอุตสาหกรรม และควรมีการศึกษาเปรียบเทียบความคิดเห็นของนักบัญชีในเขตต่างๆ ที่มีต่อการปฏิบัติงานวิชาชีพอย่างมีคุณธรรมและจริยธรรม เพื่อที่จะได้ข้อมูลที่ชัดเจน ถูกต้อง ครอบคลุมในเขตการศึกษาที่กว้างขึ้น ซึ่งจะทำได้ประโยชน์มากขึ้นตามไปด้วย
- ควรเพิ่มกลุ่มประชากรที่ใช้ในการศึกษา โดยพิจารณาจากกลุ่มผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกลุ่มอื่นๆ ด้วย เพื่อที่จะได้ข้อมูลจากกลุ่มผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้านบัญชีครอบคลุมตามวัตถุประสงค์และประโยชน์ที่จะได้รับจากการศึกษามากขึ้น