

ผลกระทบเชิงสาเหตุที่ส่งผลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงินของนักบัญชีไทย

The Causal Impacts Influencing Quality of Financial Reporting of Thai Accountants

รัตนา สิริอ่วม

Rattana Sittioum

สาขาวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม

Accounting Program, Faculty of Management Science, Pibulsongkram Rajabhat University

E-mail: i_ammoly@hotmail.com

Received: November 7, 2019; Revised: February 14, 2020; Accepted: April 16, 2020

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ 1) เพื่อพัฒนาโมเดลผลกระทบเชิงสาเหตุของการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ ทักษะความเป็นมืออาชีพ และคุณภาพรายงานทางการเงินของนักบัญชีไทย 2) เพื่อศึกษาผลกระทบต่อการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ และทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีไทยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูลจากนักบัญชีไทย 382 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การแจกแจงความถี่ การหาค่าร้อยละ การหาค่าเฉลี่ย และวิเคราะห์ด้วยแบบสมการโครงสร้าง ผลการวิจัยพบว่า โมเดลผลกระทบเชิงสาเหตุของการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ ทักษะความเป็นมืออาชีพ และคุณภาพรายงานทางการเงินของนักบัญชีไทย มีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์อยู่ในเกณฑ์ดี และผลกระทบที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของนักบัญชีไทยมากที่สุด คือ การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ และทักษะความเป็นมืออาชีพ โดยปัจจัยทั้งหมดร่วมกันพยากรณ์คุณภาพรายงานทางการเงินของนักบัญชีไทยได้ร้อยละ 55

คำสำคัญ : การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพ จริยธรรมทางวิชาชีพ ทักษะความเป็นมืออาชีพ คุณภาพรายงานทางการเงิน

Abstract

The objectives of this research were 1) to develop the causal relationship model among the influence continuing professional development, professional ethics, professional skills, and financial report quality of Thai accountants and 2) to study impacts of continuing professional development, professional ethics and professional skills of Thai accountants on financial report quality. The samples were collected by questionnaires survey from 382 Thai accountants. In part analysis, the statistics to used such as frequency, percentage, average, and structural equation model analysis. The results revealed that the model was consistent with the empirical data in a satisfactory criterion. The most impact on quality of financial report of Thai accountants were continuing professional development, accounting professional ethics and professional skills respectively. All factors predicted the quality of financial report of Thai accountants at 55 percent.

Keywords: continuing professional development, professional ethics, professional skills, quality of financial reporting

Paper type: Research

1. บทนำ

รายงานการเงินเป็นเครื่องมือที่สำคัญของภาคธุรกิจ สำหรับใช้ในการสื่อสารผลการดำเนินงานกับผู้มีส่วนได้เสียภายนอกของกิจการ อาทิเช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ หน่วยงานกำกับดูแล และสาธารณชน เป็นต้น ที่สนใจต่อการทำธุรกิจและการดำเนินงานของกิจการ เพื่อช่วยในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจให้เป็นไปได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม(Jantachoto & Wongpinunwattana, 2015)

การจัดทำรายงานทางการเงินของนักบัญชีในอดีตส่วนใหญ่มุ่งเน้นการจัดทำรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและให้เสร็จภายในเวลาที่กำหนด แต่ในแนวโน้มปัจจุบันหลายองค์กรได้ให้ความสำคัญและให้บทบาทกับนักบัญชีหรือผู้ทำบัญชีมากขึ้น เนื่องจากผลของข้อมูลในการรายงานทางการเงินของกิจการที่นักบัญชีเป็นผู้ทำนั้นส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้เป็นอย่างมาก การที่นักบัญชีไม่ได้นำเสนอข้อมูลตามความเป็นจริง ขาดการให้ข้อมูลที่ถูกต้องทำให้กิจการไม่ทราบถึงความเสียหายที่จะเกิดขึ้นจนทำให้กิจการขาดความระมัดระวัง ส่งผลให้เกิดความเสียหายลุกลามมากขึ้นจนไม่สามารถแก้ไขปัญหาลงได้ และอาจส่งผลให้กิจการต้องปิดกิจการไปโดยไม่คาดคิดมาก่อน และหากการรายงานทางการเงินมีการปกปิดบิดเบือนซ่อนเร้นข้อมูลตามความเป็นจริงบางอย่าง ไม่ได้แสดงข้อมูลในการรายงานอย่างถูกต้องครบถ้วนและเที่ยงตรง ทำให้รายงานทางการเงินดังกล่าวขาดความน่าเชื่อถือก่อให้เกิดภาพลงตา ส่งผลเสียหายต่อผู้ที่นำไปใช้ ทำให้การตัดสินใจผิดพลาด (Bunsarang, 2007) คุณภาพของรายงานการเงินเป็นคุณภาพที่มีลักษณะนามธรรม จึงเป็นเรื่องยากที่จะให้ผู้รายงานการเงินสามารถเห็นได้อย่างชัดเจนในตัวเลขหรือข้อมูลที่ปรากฏอยู่ในรายงานการเงินโดยตรง จึงต้องอาศัยนักบัญชีมืออาชีพเป็นสื่อกลาง ที่จะสะท้อนให้เห็นถึงคุณภาพของรายงานทางการเงิน (Teraseevat, 2006; Kora & Lim-U-Sanno, 2017) ซึ่งด้วยเหตุนี้จึงเป็นที่มาให้นักบัญชีได้เข้ามามีบทบาทสำคัญและเป็นส่วนหนึ่งในการบริหารจัดการภายในองค์กร ในฐานะที่เป็นผู้ที่สามารถให้ข้อมูลแก่ฝ่ายบริหารเพื่อใช้ในการตัดสินใจดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจต่าง ๆ โดยข้อมูลที่รับจากนักบัญชีนั้นต้องเป็นข้อมูลที่ถูกต้องเชื่อถือได้ และสามารถสะท้อนภาพการดำเนินงานที่แท้จริงขององค์กรได้ ดังนั้นการพัฒนาทักษะทางวิชาชีพบัญชีของนักบัญชี จึงเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่ง เนื่องจากทักษะทางวิชาชีพบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของคุณสมบัติที่ต้องมีในนักบัญชี เพื่อแสดงถึงสมรรถนะ และขีดความสามารถที่ต้องมีในนักบัญชี ซึ่งใช้บังคับถึงศักยภาพที่นักบัญชีสามารถนำไปใช้ในสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกันไปได้ ทั้งนี้ นักบัญชีจึงจำเป็นต้องมีการพัฒนาทักษะทางวิชาชีพบัญชีในด้านต่าง ๆ เพื่อส่งเสริมต่อการเป็นนักบัญชีที่ประสบความสำเร็จ เป็นประโยชน์ต่อส่วนรวม และมี

มาตรฐานการปฏิบัติงานที่ได้รับการยอมรับตามมาตรฐานในการประกอบวิชาชีพบัญชี (Hongpong & Channgam, 2017)

จากผลการวิจัยที่ผ่านมาพบว่า มีการศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของการรายงานการเงินของนักบัญชี ดังเช่น ของการพัฒนาทักษะทางวิชาชีพบัญชีซึ่งส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของกิจการดังเช่น Kora and Lim-U-Sanno (2017) ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีและการบริหารความเสี่ยงที่มีผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมใน 5 จังหวัดชายแดนใต้ ผลการศึกษาพบว่า ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีมีความสัมพันธ์ระดับสูงและผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ขณะที่ Kaspina (2015) ได้ศึกษาการพัฒนาความรู้ทางบัญชีและการตรวจสอบบัญชีอย่างต่อเนื่องของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีในรัสเซีย ผลการวิจัยพบว่า การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีช่วยให้ข้อมูลในการรายงานของบริษัทมีคุณภาพสูง นอกจากนี้ Eginwin and Dike (2014) ได้ศึกษาจริยธรรมการบัญชีและคุณภาพของรายงานทางการเงิน: การสำรวจจากบริษัทสำรวจและผลิตน้ำมันบางแห่งในประเทศไนจีเรีย ผลการวิจัยพบว่า จริยธรรมการบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน เช่นเดียวกับ MahdaviKhou and KhotanlouThe (2011) ได้ศึกษาผลกระทบของจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการรายงานทางการเงิน พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพสัมพันธ์กับคุณภาพการรายงานทางการเงิน และ MeeMak and Boonsawad (2016) พบว่า ความรู้ความสามารถของนักบัญชีในด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ด้านความรู้ทางวิชาชีพและด้านทักษะทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของธุรกิจ SMEs ซึ่งจากผลงานวิจัยที่ผ่านมาจะเห็นได้ว่ามีหลายงานวิจัยที่ได้ศึกษาถึงผลกระทบด้านต่าง ๆ เช่น ด้านผลกระทบด้านทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ จริยธรรมทางวิชาชีพ และการบริหารความเสี่ยง เป็นต้น ที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ซึ่งในการวิจัยครั้งนี้เลือกศึกษาเฉพาะตัวแปรที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนานักบัญชีและเกี่ยวข้องกับนักบัญชีโดยตรง ประกอบด้วย 3 ตัวแปรหลัก คือ ทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ และจริยธรรมทางวิชาชีพ ส่วนตัวแปรการบริหารความเสี่ยงไม่ได้เลือกมาศึกษาเนื่องจาก เป็นตัวแปรที่เกี่ยวข้องกับบุคคลหลายฝ่ายและการบริหารความเสี่ยงมีหลายประเภทและหลายระดับ อีกทั้งขึ้นอยู่กับขนาดและประเภทของธุรกิจนั้น ๆ ด้วยเหตุผลที่มาและความสำคัญดังกล่าวนี้ จึงเป็นที่มาในการศึกษาผลกระทบเชิงสาเหตุที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของนักบัญชีไทย เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนา

ศักยภาพของนักบัญชีในการจัดทำรายงานทางการเงินที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้

2. วัตถุประสงค์

1) เพื่อพัฒนาโมเดลผลกระทบเชิงสาเหตุของการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ และทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี และคุณภาพรายงานทางการเงิน

2) เพื่อศึกษาผลกระทบด้านการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ และทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี ที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

3. ทบทวนวรรณกรรม

คุณภาพการรายงานทางการเงิน (Quality of Financial Reporting) หมายถึง คุณลักษณะที่ทำให้ข้อมูลในรายงานทางการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งายงานทางการเงิน ปราศจากความผิดพลาดและบิดเบือน (Federation of Accounting Professions, 2016; Jantachoto & Wongpinunwattana, 2015; Christian & Ludenbach, 2013) โดยลักษณะของคุณภาพการรายงานทางการเงิน สามารถพิจารณาหรือวัดได้จาก 5 ตัวแปรสังเกตได้ คือ 1) ความเข้าใจได้ (Understandability) หมายถึง รายงานทางการเงินของกิจการที่แสดงต่อผู้นำไปใช้ ต้องมีรูปแบบที่ง่ายต่อการทำความเข้าใจ มีความกระชับ ใ้ใจความ รวมถึงจัดประเภทของรายการในงบการเงินที่ง่ายต่อความเข้าใจได้ และมีการแสดงรายละเอียดของรายการต่างๆ ที่ปรากฏในรายงานการเงินไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน 2) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) หมายถึง การที่รายงานการเงินของกิจการทำให้ทราบฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ผ่านมา ซึ่งสามารถนำไปใช้ในการวางแผนและปรับปรุงแก้ไขในอนาคตและช่วยในการคาดคะเนเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตได้ เช่น มูลค่าของหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหน้า 3) ความเชื่อถือได้ (Reliability) หมายถึง การที่รายงานทางการเงินของกิจการแสดงรายการทางการเงินได้อย่างถูกต้องครบถ้วน จัดทำขึ้นจากข้อมูลทางการเงินที่เกิดขึ้นจริง และมีเอกสารหลักฐานประกอบในการลงบัญชี 4) ความทันเวลา (Timeliness) หมายถึง การที่ข้อมูลทางบัญชีสามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้ได้ทุกเมื่อทันต่อการนำไปใช้ของผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย และ 5) การเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) หมายถึง การที่รายงานทางการเงินของกิจการมีรูปแบบการจัดทำบัญชีที่ใช้วิธีการปฏิบัติ วิธีการวัดมูลค่าที่สอดคล้องใกล้เคียงกันทุกปี และเทียบเคียงกับธุรกิจอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน (Mbobo & Ekpo, 2016; Fettry, 2017; Detthamrong & Phukdeesiriwong, 2018; Sitdhirak, 2014)

สำหรับผลกระทบเชิงสาเหตุที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของนักบัญชีไทย จากการทบทวนวรรณกรรมเอกสารและงานวิจัยในการวิจัยครั้งนี้ได้ศึกษา 3 ตัวแปร คือ การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ และทักษะความเป็นมืออาชีพ ดังนี้

การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง (Continuing Professional Development) หมายถึง การได้มาซึ่งความสามารถทางวิชาชีพบัญชี ที่ช่วยส่งเสริมให้การทำงานของนักบัญชีบรรลุผลสำเร็จ ซึ่งการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องของ นักบัญชี สามารถพัฒนาได้จากการเรียนรู้ 5 ตัวแปรสังเกตได้ คือ 1) การเรียนรู้จากการปฏิบัติ 2) การเรียนรู้โดยใช้มาตรฐานเปรียบเทียบ 3) การเรียนรู้จากการให้คำปรึกษา 4) การเรียนรู้จากการสอนงาน การเรียนรู้จากแฟ้มสะสมงาน 5) การเรียนรู้จากการอบรมอย่างต่อเนื่อง (Gaiyavong, 2010; Mbobo & Ekpo, 2016) โดย Kaspina (2015) ได้ศึกษาการพัฒนาความรู้ทางบัญชีและการตรวจสอบบัญชีอย่างต่อเนื่องของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีในรัสเซีย ผลการวิจัยพบว่า การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีช่วยให้ข้อมูลในการรายงานของบริษัทมีคุณภาพสูง การปฏิบัติตามข้อกำหนดจากการศึกษาอย่างต่อเนื่องของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีสามารถเพิ่มความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน และการจัดการรายงานของบริษัท ซึ่งสิ่งที่สำคัญที่สุดในแง่ของการพัฒนาบุคลากร คือ การฝึกอบรมพนักงานบัญชี การปรับปรุงโปรแกรมการฝึกอบรมสำหรับนักบัญชีและผู้สอบบัญชี การปรับปรุงกระบวนการฝึกอบรมสำหรับองค์กรที่กำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับการรายงานของบริษัท ก็ควรที่จะให้มีการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ซึ่งไม่เพียงแต่สำหรับหัวหน้านักบัญชีเท่านั้น แต่จะต้องพัฒนานักงานบัญชีในระดับปฏิบัติการด้วย โดยการวางแผนกลยุทธ์สำหรับพนักงานเพื่อให้มีคุณภาพสูง ควรจัดให้มีการติดตามผลการดำเนินงานด้วย นอกจากนี้งานวิจัยของ Rukprasoot (2015) ยังพบว่า การอบรมต่างๆ และการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องของผู้ทำบัญชีส่งผลให้ความสามารถของผู้ทำบัญชีสูงขึ้น ดังนั้นสามารถสร้างเป็นสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

H1: การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องส่งผลต่อคุณภาพการรายงานการเงิน

จริยธรรมทางวิชาชีพ (Accounting Professional Ethics) เป็นการปฏิบัติงานทางด้านการบัญชีเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในวิชาชีพบัญชี นักบัญชีจะต้องมีจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพบัญชีตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามข้อบังคับจรรยาบรรณ เกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ การรักษาความลับ การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ความ

โปร่งใส ความเป็นอิสระ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน ซึ่งในงานวิจัยนี้ได้วัดจริยธรรมทางวิชาชีพของบัญชีจาก 4 ตัวแปรสังเกตได้ คือ 1) ความซื่อสัตย์และเที่ยงธรรม 2) ความสามารถทางวิชาชีพ 3) การรักษาความลับ และ 4) การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่ง Eginiwin and Dike (2014) ได้ศึกษาจริยธรรมการบัญชีและคุณภาพของรายงานทางการเงิน: การสำรวจจากบริษัทสำรวจและผลิตน้ำมันบางแห่งในประเทศไนจีเรีย ผลการวิจัยพบว่าจริยธรรมการบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน เช่นเดียวกับ MahdaviKhou and KhotanlouThe (2011) ได้ศึกษาผลกระทบของจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการรายงานทางการเงิน โดยคุณภาพการรายงานทางการเงินวัดจาก ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ ผลการวิจัยพบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพสัมพันธ์กับคุณภาพการรายงานทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญ ทางสถิติ และ MeeMak and Boonsawad (2016) พบว่า ความรู้ความสามารถของนักบัญชีในด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ด้านความรู้ทางวิชาชีพและด้านทักษะทางวิชาชีพส่งผลต่อคุณภาพรายงานการเงินของธุรกิจ SMEs ในจังหวัดนครราชสีมา นอกจากนี้ Bakhtari and Azimifar (2013) ได้ศึกษาผลกระทบของจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการรายงานทางการเงิน ซึ่งสรุปไว้ว่า นักบัญชีมีภาระผูกพันต่อผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ พนักงาน รัฐบาล คู่ค้า และประชาชนทั่วไป ซึ่งการตัดสินใจเกี่ยวกับข้อมูลที่ได้รับจากนักบัญชีอาจส่งผลกระทบต่อชีวิตของผู้มีส่วนได้เสียเหล่านั้นได้อย่างหนึ่งหรือทั้งหมด ดังนั้นพฤติกรรมอย่างมีจริยธรรมของนักบัญชีเป็นลักษณะสำคัญและเป็นความคาดหวังของสังคมเป็นอย่างมาก ดังนั้นข้อมูลที่ได้รับจากนักบัญชีควรมีประสิทธิภาพเชื่อถือได้อย่างแท้จริง และเป็นกลาง การขาดจรรยาบรรณวิชาชีพย่อมทำให้ลักษณะคุณภาพของการรายงานทางการเงินขาดความน่าเชื่อถือ มีผลต่อภาพลักษณ์ของการรายงานทางการเงินที่แสดงอย่างไม่เป็นจริง การทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีและกฎระเบียบที่ปราศจากจรรยาบรรณทางวิชาชีพของนักบัญชีไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการรายงานทางการเงินจะมีความเหมาะสมและเชื่อถือได้ ดังนั้นคุณภาพของการรายงานทางการเงินต้องควบคู่กับการพัฒนาจริยธรรมในวิชาชีพบัญชีจึงจะทำให้เกิดการส่งเสริมคุณภาพของการรายงานทางการเงิน ดังนั้นสามารถสร้างเป็นสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

H2: จริยธรรมทางวิชาชีพ ส่งผลต่อคุณภาพการรายงานการเงิน

ทักษะความเป็นมืออาชีพ (Professional Accountants Skills) หมายถึง การที่นักบัญชีได้ปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถอย่างชาญฉลาด มีความเชี่ยวชาญในสิ่งที่ปฏิบัติ มีความเป็นอิสระในการดำเนินงาน อย่างตรงไปตรงมา ไม่เกิดความผิดพลาดในการปฏิบัติงานที่เป็นสาระสำคัญ และยึดมั่นใน

จรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ โดยลักษณะของทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีวัดจากตัวแปรสังเกตได้ 5 ตัวแปรสังเกตได้ คือ 1) การมีทักษะทางบัญชี 2) การมีทักษะทางเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ 3) การมีทักษะด้านบุคคล 4) การมีทักษะทางการปฏิสัมพันธ์ และ 5) การมีทักษะการจัดการองค์กร (Kora & Lim-U-Sanno, 2017; Linjee, Chantanasiri, & Siripis, 2017) ซึ่งตัวแปรดังกล่าว Hongpong and Channgam (2017) ได้ศึกษาผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของผู้ทำบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและนนทบุรี ผลการวิจัยพบว่า ทักษะทางวิชาชีพด้านปัญญาด้านความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสารด้านการจัดการบุคคล และด้านการจัดการองค์กรมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน เช่นเดียวกับ Kora and Lim-U-Sanno (2017) ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีและการบริหารความเสี่ยงที่มีผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมใน 5 จังหวัดชายแดนใต้ ผลการศึกษาพบว่า ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี ด้านทักษะทางปัญญาด้านทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่ ด้านทักษะทางการปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและ การสื่อสาร มีความสัมพันธ์ระดับสูงและผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขต 5 จังหวัดชายแดนภาคใต้ เช่นเดียวกับ Wongchai, Peenaneer and Pratum (2010) พบว่า ความเป็นมืออาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาดมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร นอกจากนี้ Tantised (2016) ยังพบว่า ความเป็นมืออาชีพของพนักงานบัญชีมีความสัมพันธ์ทางบวกกับคุณภาพงบการเงินโดยรวม ผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่าการพัฒนาศักยภาพในความเป็นมืออาชีพของพนักงานบัญชี ให้โดดเด่นจะส่งผลต่อการจัดทำงบการเงินให้มีคุณภาพ และส่งผลดีไปยังการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้นสามารถสร้างเป็นสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

H3: ทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีส่งผลต่อคุณภาพการรายงานการเงิน

นอกจากนี้ Chaisurach and Manatsanit (2017) ได้ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทย ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยด้านความรู้ทางวิชาชีพ จรรยาบรรณทางวิชาชีพ ประสบการณ์ทำงานทางวิชาชีพ และการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบเชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทยอย่างมีนัยสำคัญ เช่นเดียวกับ Gaiyavong (2010) ได้ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีไทยในบริบทของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพกับทักษะความเป็นมืออาชีพ คือ ปัจจัยความรู้ทางด้านภาษีอากร ด้านความรู้ด้านการตรวจสอบ ด้านการเข้าอบรมพัฒนาความรู้

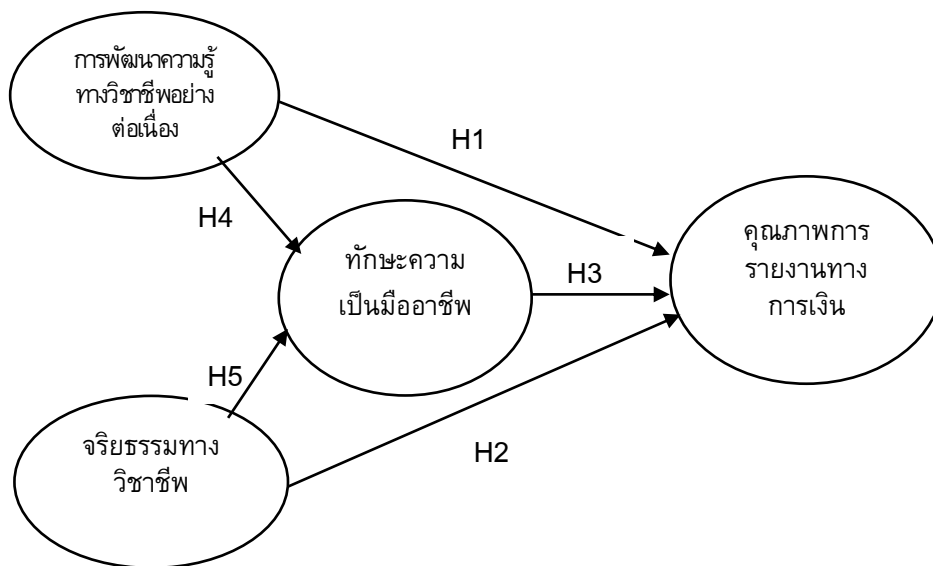
ต่อเนื่อง และด้านการศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง อีกทั้ง Tonjaremkul (2014) พบว่า ผู้ทำบัญชีมีบทบาทสำคัญในการจัดทำและนำเสนองบการเงินหรือรายงานทางการเงินต่อผู้บริหารและเจ้าของกิจการ คุณภาพของผู้ทำบัญชีที่ดีย่อมส่งผลต่อคุณภาพของข้อมูลทางบัญชี จึงทำให้ผู้ทำบัญชีต้องมีความรู้ และประสบการณ์ในการจัดทำบัญชี และนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป โดยมีการกำหนดคุณสมบัติ และเงื่อนไขของผู้ทำบัญชีได้ในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และเงื่อนไขที่สำคัญคือ การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพบัญชี ซึ่งจะช่วยพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพทักษะทางวิชาชีพ รวมถึงจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบทั้งในปัจจุบัน และอนาคต

ซึ่งจากแนวคิดดังกล่าวข้างต้น พอที่จะสรุปได้ว่าผลกระทบที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี ประกอบด้วย การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง และจรรยาบรรณทางวิชาชีพของนักบัญชี ดังนั้นสามารถสร้างเป็นสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

H4: การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี

H5: จริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และตามสมมติฐานที่กำหนดขึ้น สามารถพัฒนาเป็นกรอบแนวคิดในการศึกษาผลกระทบเชิงสาเหตุของการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ และทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีไทยที่ส่งผลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงินดัง (ภาพที่ 1) ต่อไปนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

4. วิธีการศึกษาวิจัย

งานวิจัยนี้ใช้วิธีการดำเนินการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) โดยใช้ข้อมูลจากแบบสอบถาม เพื่อยืนยันสมมติฐานการรายงานทางการเงินจากกลุ่มนักบัญชีในประเทศไทย 382 คน

ประชากรและขนาดตัวอย่าง ที่ใช้ในการวิจัยคือ นักบัญชีในประเทศไทยจำนวน 63,187 คน (Department of Business Development, 2018) ผู้วิจัยใช้กลุ่มตัวอย่าง 382

ตัวอย่าง จากการเปิดตาราง Krejcie and Morgan (1970) โดยกำหนดระดับความเชื่อมั่นที่ 95% ได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างประมาณ 382 ตัวอย่าง ซึ่งในการวิเคราะห์สมการโครงสร้าง (Structural Equation Model: SEM) ถือว่าเป็นจำนวนตัวอย่างที่เหมาะสม เนื่องจาก Hair et al. (2010) ได้แนะนำว่าขนาดกลุ่มตัวอย่างควรมี 10-20 เท่าของตัวแปรสังเกตได้ (Observed Variables) โดยงานวิจัยนี้มีจำนวนตัวแปรสังเกตได้ 20 ตัว ดังนั้นขนาดกลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมของงานวิจัยนี้ควรอยู่ระหว่าง

200-400 ตัวอย่าง สำหรับการวางแผนการสุ่มตัวอย่างเป็นการสุ่มแบบ 2 ชั้น (Stratified Two Stage Sampling) ชั้นแรกแบ่งออกเป็นสองส่วนตามเขตพื้นที่ที่แบ่งโดยกรมพัฒนาธุรกิจการค้า คือ เขตกรุงเทพฯ/นนทบุรี และเขตส่วนภูมิภาค ชั้นที่สองวางแผนการสุ่ม คือ กรุงเทพฯ/นนทบุรี เลือกมา 5 เขต คือ เขตลาดพร้าว เขตบางเขน เขตมีนบุรี เขตบางกะปิ และเขตดอนเมือง ใช้วิธีการสุ่มอย่างง่าย (Simple Random Sampling) สำหรับส่วนภูมิภาคจะกระจายตามภาค คือ ภาคเหนือ ภาคกลาง ภาคตะวันออกเฉิยเหนือ และภาคใต้ ในแต่ละภาคเลือกภาคละ 2 จังหวัดที่มีนักบัญชีมากที่สุดและสำรวจเฉพาะในเขตอำเภอเมืองเนื่องจากมีนักบัญชีมากที่สุด โดยภาคเหนือเลือกจังหวัดเชียงใหม่ และจังหวัดพิษณุโลก ภาคกลางเลือกจังหวัดพระนครศรีอยุธยา และจังหวัดระยอง ภาคตะวันออกเฉิยเหนือ เลือกจังหวัดขอนแก่นและจังหวัดมหาสารคาม ภาคใต้ เลือกจังหวัดสงขลาและจังหวัด สุราษฎร์ธานี

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากนักบัญชีไทย โดยแบบสอบถามประกอบด้วย 2 ส่วน คือ 1) ข้อมูลส่วนบุคคล และ 2) ข้อมูลการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ ทักษะความเป็นมืออาชีพ และคุณภาพรายงานทางการเงินของนักบัญชีไทย โดยแบบสอบถามด้านการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องปรับปรุงจากแนวคิดของ Jamsri (2011); Gaivong (2010) ด้านจริยธรรมทางวิชาชีพ ปรับปรุงจากแนวคิดของ MeeMak and Boonsawad (2016) ด้านทักษะความเป็นมืออาชีพปรับปรุงจากแนวคิดของ Hongpong and Changgam (2017) และด้านคุณภาพรายงานทางการเงินปรับปรุงจาก แนวคิดของ Sitdhirak (2014); Detthamrong and Phukdeesiriwong (2018)

โดยตัวแปรหลักสำหรับโมเดลที่ศึกษาได้มาจากการศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เช่น Gaiyavong (2010); Mbobo and Ekpo (2016); Kaspina (2015); Jamsri (2011); Gaivong (2010); MeeMak and Boonsawad (2016); Hongpong and Changgam (2017); Sitdhirak (2014) เป็นต้น ที่ศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน และสังเคราะห์เลือกเฉพาะผลกระทบที่พัฒนาได้โดยตรงกับนักบัญชี ซึ่งสรุปได้เป็น 3 ตัวแปรแฝง คือ การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ และทักษะความเป็นมืออาชีพ และศึกษาความสัมพันธ์ในลักษณะเป็นเชิงสาเหตุของ 3 ตัวแปรนี้

การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ ผู้วิจัยตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือวัด ได้แก่ การตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา ด้วยวิธีดัชนีความสอดคล้องของข้อคำถามและวัดประสิทธิผลจากผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีจำนวน 3 ท่าน และทำการตรวจสอบความเที่ยง (Reliability) ของแบบสอบถามก่อนนำไปใช้จริงจำนวน 30 ตัวอย่าง และข้อมูลที่เก็บมาจริงจากนักบัญชีในประเทศไทยจำนวน 382 ตัวอย่าง ทั้งนี้ตัวแปรแฝงทุกตัวมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha) มากกว่า 0.7 (มีค่าอยู่ระหว่าง 0.829 – 0.904) และมีค่าอำนาจจำแนกรายข้อของข้อคำถาม (Corrected Item-Total Correlation) มีค่ามากกว่า 0.3 (Field, 2005) และ ค่า KMO (Kaiser-Olkin Measure of Sampling Adequacy) เท่ากับ 0.927 (ค่า KMO ควรมากกว่า 0.5 ถือว่าดี) แสดงว่าโมเดลนี้สามารถอธิบายได้ร้อยละ 92.70 ถือว่าอยู่ในระดับที่ดี และตรวจสอบความเที่ยงดังแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 การตรวจสอบความเที่ยงและการตรวจสอบความตรงแบบศูนย์รวม

ตัวแปรแฝง (Constructs)	ตัวแปรสังเกตได้ (Observed Variables)	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha	Factor Loading	AVE	CR
คุณภาพ รายงาน ทางการเงิน (QFRE)	ความเข้าใจได้	0.616	0.882	0.600	0.596	0.878
	ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ	0.634		0.620		
	ความเชื่อถือได้	0.760		0.840		
	ความทันเวลา	0.780		0.880		
	การเปรียบเทียบกันได้	0.793		0.870		
การพัฒนา ความรู้ทาง วิชาชีพอย่าง ต่อเนื่อง (CPDE)	การเรียนรู้จากการปฏิบัติ	0.625	0.904	0.670	0.598	0.899
	การเรียนรู้โดยใช้มาตรฐานเปรียบเทียบ	0.725		0.760		
	การเรียนรู้จากการให้คำปรึกษา	0.765		0.810		
	การเรียนรู้จากการอบรมอย่างต่อเนื่อง	0.757		0.810		
	การเรียนรู้จากแฟ้มสะสมงาน	0.770		0.780		
	การเรียนรู้จากการได้รับการสอนงาน	0.778		0.800		

ตารางที่ 1 การตรวจสอบความเที่ยงและการตรวจสอบความตรงแบบศูนย์รวม (ต่อ)

ตัวแปรแฝง (Constructs)	ตัวแปรสังเกตได้ (Observed Variables)	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha	Factor Loading	AVE	CR
จริยธรรมทาง วิชาชีพ (APET)	ความซื่อสัตย์และเที่ยงธรรม	0.634	0.829	0.700	0.549	0.829
	ความสามารถทางวิชาชีพ	0.634		0.700		
	การรักษาความลับ	0.663		0.760		
	การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	0.696		0.800		
ทักษะความ เป็นมืออาชีพ (PASK)	การมีทักษะทางปัญญา	0.720	0.888	0.740	0.582	0.874
	การมีทักษะทางเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่	0.690		0.700		
	การมีทักษะทางด้านบุคคล	0.723		0.810		
	การมีทักษะทางการปฏิสัมพันธ์	0.765		0.790		
	การมีทักษะทางการจัดการองค์กร	0.742		0.770		

จากตารางที่ 1 การวิเคราะห์ความตรงเชิงโครงสร้างด้วยการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (Confirmatory Factor Analysis) โดยตรวจสอบความตรงแบบรวมศูนย์ (Convergent Validity) และความตรงแบบแตกต่าง (Discriminant Validity) ของตัวแปรสังเกตได้แต่ละตัวมีค่ามากกว่า 0.6 (Hair et al., 2010) ความแปรปรวนที่สกัดได้เฉลี่ย (Average Variance Extracted) ของตัวแปรแฝงแต่ละตัวมีค่ามากกว่า 0.5 (Fornell & Larcker, 1981) และค่าความเที่ยงเชิงโครงสร้าง (Construct

Reliability) ของตัวแปรแฝงแต่ละตัวมีค่ามากกว่า 0.7 (Nunnally, 1978)

5. ผลการศึกษาวิจัย

ผลการศึกษาวิจัยผลกระทบเชิงสาเหตุที่ส่งผลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงินของนักบัญชีไทย ประกอบด้วย 3 ส่วน ดังนี้

5.1 จำนวนและร้อยละของข้อมูลพื้นฐานส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม

ตารางที่ 2 จำนวนและร้อยละของข้อมูลพื้นฐานส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม

ลักษณะข้อมูลพื้นฐานส่วนบุคคล	จำนวน (คน)	ร้อยละ
เพศ		
ชาย	32	8.4
หญิง	350	91.6
อายุ		
ต่ำกว่า 30 ปี	46	12.0
30 - 39 ปี	164	42.9
40 - 49 ปี	147	38.5
50 ปีขึ้นไป	25	6.5
ระดับการศึกษา		
ปริญญาตรี	354	92.7
สูงกว่าปริญญาตรี	28	7.3
รายได้เฉลี่ยต่อเดือน		
ต่ำกว่า 30,000 บาท	24	6.3
30,000 – 50,000 บาท	218	57.1
50,001 – 70,000 บาท	109	28.5

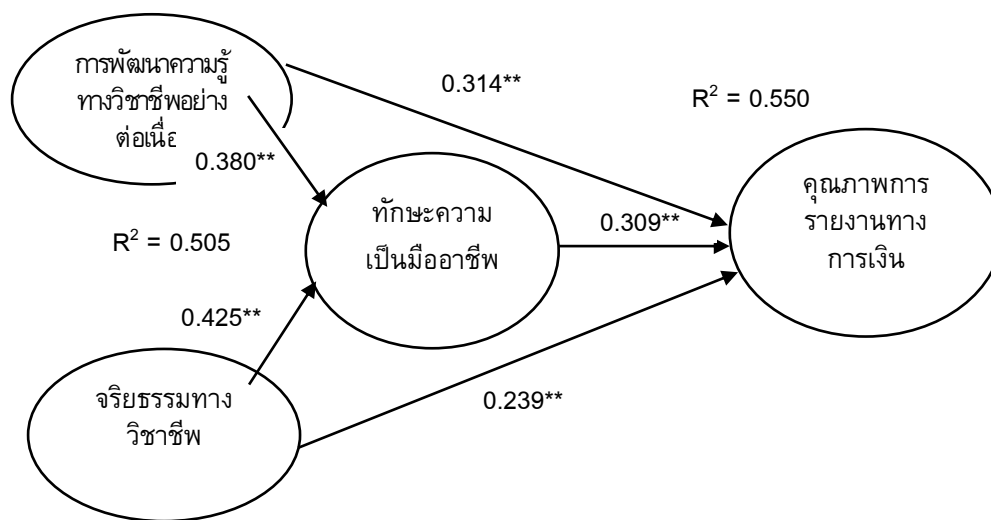
มากกว่า 70,000 บาท	31	8.1
รวม	382	100.0

จากตารางที่ 2 พบว่า กลุ่มตัวอย่างผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงมากกว่าเพศชายซึ่งมีกลุ่มอายุอยู่ระหว่าง 30 - 39 ปี เป็นจำนวนมากที่สุด รองลงมาคืออยู่ระหว่าง 40 - 49 ปี และ ต่ำกว่า 30 ปี ตามลำดับ ส่วนระดับการศึกษาของกลุ่มตัวอย่าง พบว่า การศึกษาส่วนใหญ่อยู่ในระดับปริญญาตรี สำหรับรายได้เฉลี่ยต่อเดือนของกลุ่มตัวอย่าง พบว่า รายได้อยู่ระหว่าง 30,000 - 50,000 บาท มีจำนวนมากที่สุด รองลงมา

รายได้อยู่ระหว่าง 50,000 - 70,000 บาท และ มากกว่า 70,000 บาท ตามลำดับ

5.2 ผลการพัฒนาและวิเคราะห์โมเดล

ผลการพัฒนาและวิเคราะห์โมเดลผลกระทบเชิงสาเหตุของการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ ทักษะความเป็นมืออาชีพ และคุณภาพรายงานทางการเงินของนักบัญชีไทย แสดงตามภาพที่ 2 และตารางที่ 3



Chai-square = 165.357, df = 147, p = 0.143, CMIN/DF = 1.125, GFI = .959, RMSEA = .018

หมายเหตุ: * = p < 0.05, ** = p < 0.01

ภาพที่ 2 โมเดลผลกระทบเชิงสาเหตุของการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ ทักษะความเป็นมืออาชีพ และคุณภาพรายงานทางการเงินของนักบัญชีไทย

ตารางที่ 3 ค่าสถิติของโมเดลก่อนและหลังปรับโมเดล

ค่าสถิติ	(χ^2/df)	p-value	GFI	CFI	RMR	RMSEA
เกณฑ์มาตรฐาน	<2	>0.05	>0.90	>0.90	<0.05	<0.05
ก่อนปรับโมเดล	3.436	0.000	0.870	0.913	0.063	0.080
หลังปรับโมเดล	1.125	0.143	0.959	0.996	0.011	0.018

จากตารางที่ 3 ผลการทดสอบโมเดล พบว่า ค่าสถิติทุกตัวหลังปรับโมเดลผ่านเกณฑ์มาตรฐานและมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยค่าสถิติของอัตราส่วนของไคสแควร์กับ Degree of Freedom (χ^2/df) เท่ากับ 1.125 ค่าสถิติทดสอบ p-value เท่ากับ 0.143 ค่าสถิติวัดระดับความกลมกลืน (GFI) เท่ากับ 0.959 ค่าสถิติวัดระดับความกลมกลืนเปรียบเทียบ (CFI) เท่ากับ 0.996 ค่าสถิติวัดความคลาดเคลื่อนของโมเดลในรูปของค่าเฉลี่ยกำลังสองของเศษเหลือในรูปคะแนนมาตรฐานวัดระดับ

ความกลมกลืน (RMR) เท่ากับ 0.011 ค่าความคลาดเคลื่อนของโมเดลในรูปของรากของค่าเฉลี่ยกำลังสองของความคลาดเคลื่อนโดยประมาณ (RMSEA) เท่ากับ 0.018 และเมื่อนำค่าสถิติที่ได้ไปเปรียบเทียบกับเกณฑ์ในการพิจารณาที่กำหนดว่า ค่าอัตราของไคสแควร์ กับ Degree of Freedom (χ^2/df) ควรน้อยกว่า 2 และค่าสถิติทดสอบ p-value ต้องไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ค่า GFI และค่า CFI ควรมีค่ามากกว่า 0.90 ขึ้นไป ส่วนค่าสถิติของ RMR และค่าสถิติ RMSEA ควรมีค่าน้อยกว่า 0.05 จึงทำให้โมเดลมาตร

วัดมีความสอดคล้องกลมกลืนกัน (Model Fit) กับโมเดลทฤษฎี
สรุปได้ว่าโมเดลมาตรวัดคุณภาพการรายงานทางการเงินของนัก

บัญชีไทยความสอดคล้องกลมกลืนกับโมเดลทางทฤษฎีที่กำหนด
ไว้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตารางที่ 4 ผลการทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐาน (Hypothesis)	เส้นทาง (Pathways)	สัมประสิทธิ์เส้นทาง	t-statistic	ผลลัพธ์
H1	CPDE → QFRE	0.220	4.886**	สนับสนุน
H2	APET → QFRE	0.198	3.401**	สนับสนุน
H3	PASK → QFRE	0.222	4.244**	สนับสนุน
H4	CPDE → PASK	0.369	5.816**	สนับสนุน
H5	APET → PASK	0.490	5.991**	สนับสนุน

หมายเหตุ : 1) * หมายถึง มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($p < 0.05$) ($1.96 \leq t\text{-value} < 2.576$)

2) * หมายถึง มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($p < 0.01$) ($t\text{-value} \geq 2.576$)

จากตารางที่ 4 ผลการทดสอบสมมติฐานผลกระทบที่
ส่งผลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงินของนักบัญชีไทย สรุปได้
ดังนี้

สมมติฐานที่ 1 การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง
(CPDE) ส่งผลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงิน (QFRE)
อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

สมมติฐานที่ 4 การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง
(CPDE) ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี (PASK) อย่าง
มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

สมมติฐานที่ 2 จริยธรรมทางวิชาชีพ (APET) ส่งผลต่อ
คุณภาพการรายงานทางการเงิน (QFRE) อย่างมีนัยสำคัญทาง
สถิติที่ระดับ 0.01

สมมติฐานที่ 3 ทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี
(PASK) ส่งผลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงิน (QFRE) อย่างมี
นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

สมมติฐานที่ 5 จริยธรรมทางวิชาชีพ (APET) ส่งผลต่อ
ทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี (PASK) อย่างมีนัยสำคัญ
ทางสถิติที่ระดับ 0.01

ตารางที่ 5 ค่าอิทธิพลทางตรง (Direct Effect) และอิทธิพลทางอ้อม (Indirect Effect) และอิทธิพลรวม (Total Effect)

ตัวแปรตาม (Latent Variable)	R ²	อิทธิพล (Effect)	ตัวแปรบุพบัจจัย (Antecedents)		
			CPDE	APET	PASK
PASK	50.5	DE	0.380	0.425	0.000
		IE	0.000	0.000	0.000
		TE	3.380	0.425	0.000
QFRE	55.0	DE	0.314	0.239	0.309
		IE	0.118	0.132	0.000
		TE	0.432	0.371	0.309

หมายเหตุ: DE = อิทธิพลทางตรง (Direct Effect), IE = อิทธิพลทางอ้อม (Indirect Effect), TE = อิทธิพลรวม (Total Effect)

จากตารางที่ 5 พบว่า ผลกระทบที่มีอิทธิพลโดยรวม
(Total Effect) ต่อคุณภาพการรายงานทางการเงินของนักบัญชีไทย
มากที่สุด คือ (1) การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง
(TE=0.432) (2) จริยธรรมทางวิชาชีพ (TE=0.371) และ (3)
ทักษะความเป็นมืออาชีพ (TE=0.309) ตามลำดับ โดยปัจจัย
ทั้งหมดรวมกันพยากรณ์คุณภาพการรายงานทางการเงินของนัก
บัญชีในประเทศไทยได้ร้อยละ 55.0 ($R^2 = 0.55$)

จากการทดสอบสมมติฐานตามตารางที่ 4 และค่า
อิทธิพลตามตารางที่ 5 สรุปได้ว่า ทั้ง 3 ตัวแปร คือ การพัฒนา
ความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ
และทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีไทยส่งผลต่อคุณภาพ
การรายงานทางการเงิน โดยตัวแปรที่มีผลกระทบโดยรวมมาก

ที่สุด คือ การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพต่อเนื่อง ผลกระทบรองลงมาคือ จริยธรรมทางวิชาชีพ และทักษะความเป็นมืออาชีพ มีผลกระทบน้อยที่สุด

6. สรุปผลการวิจัยและอภิปรายผล

จากการพัฒนาโมเดลผลกระทบเชิงสาเหตุ และศึกษาผลกระทบด้านการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ และทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีไทยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน สรุปและอภิปรายผลดังนี้

การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องของนักบัญชีส่งผลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงิน สอดคล้องกับ Kaspina (2015) ที่พบว่า การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีช่วยให้ข้อมูลในการรายงานของบริษัทมีคุณภาพสูง การปฏิบัติตามข้อกำหนดจากการศึกษาอย่างต่อเนื่องของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีสามารถเพิ่มความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน และการจัดการรายงานของบริษัท ซึ่งสิ่งที่สำคัญที่สุดในแง่ของการพัฒนาบุคลากร คือ การฝึกอบรมพนักงานบัญชี การปรับปรุงโปรแกรมการฝึกอบรมสำหรับนักบัญชีและผู้สอบบัญชี การปรับปรุงกระบวนการฝึกอบรมสำหรับองค์กรที่กำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับการรายงานของบริษัท ก็ควรที่จะให้มีการพัฒนาความเป็นมืออาชีพอย่างต่อเนื่อง ซึ่งไม่เพียงแต่สำหรับหัวหน้านักบัญชีเท่านั้น แต่ยังคงพัฒนาพนักงานบัญชีในระดับปฏิบัติการด้วย โดยการวางแผนกลยุทธ์สำหรับพนักงานเพื่อให้มีคุณภาพสูงควรจัดให้มีการติดตามผลการดำเนินงานด้วย นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ Rukprasoot (2015) พบว่า การอบรมต่างๆ และการเรียนรู้อย่างต่อเนื่องของผู้ทำบัญชีส่งผลให้ความสามารถของผู้ทำบัญชีสูงขึ้น เช่นเดียวกับ Yodming (2015) ที่ผลการวิจัยพบว่า ผลกระทบของสมรรถนะทางวิชาชีพบัญชีส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพข้อมูลทางบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ขณะที่ Kora and Lim-U-Sanno (2017) พบว่า ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี ด้านทักษะทางปัญญา ด้านทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติ และหน้าที่ ด้านทักษะทางการปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร มีความสัมพันธ์ระดับสูงและผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขต 5 จังหวัดชายแดนใต้ เช่นเดียวกับ Wongchai, Peenaneer and Pratum (2010) พบว่า ความเป็นมืออาชีพด้านการเรียนรู้ของชาวนครวัดมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร และ Tantised (2016) พบว่า ความเป็นมืออาชีพของพนักงานบัญชี มีความสัมพันธ์ทางบวกกับคุณภาพงบการเงินโดยรวม ผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่าการพัฒนาศักยภาพในความเป็นมืออาชีพของพนักงานบัญชี ให้โดดเด่นจะส่งผลต่อการจัดทำงบการเงินให้มีคุณภาพ และส่งผลดีไปยังการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

จริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงิน สอดคล้องกับ Eginwiw and Dike (2014) ได้ศึกษาจริยธรรมการบัญชีและคุณภาพของรายงานทางการเงิน ผลการวิจัยพบว่า จริยธรรมการบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน เช่นเดียวกับ MahdaviKhou and KhotanlouThe (2011) ผลการวิจัยพบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพสัมพันธ์กับคุณภาพการรายงานทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และสอดคล้องกับ MeeMak and Boonsawad (2016) พบว่า ความรู้ความสามารถของนักบัญชีในด้านจรรยาบรรณทางวิชาชีพ ด้านความรู้ทางวิชาชีพและด้านทักษะทางวิชาชีพส่งผลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงินของธุรกิจ SMEs ในจังหวัดนครราชสีมา นอกจากนี้ Bakhtari and Azimifar (2013) ได้ศึกษาผลกระทบของจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการรายงานทางการเงินของ ซึ่งอธิบายไว้ว่า นักบัญชีมีภาระผูกพันต่อผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ พนักงาน รัฐบาล คู่ค้า และประชาชนทั่วไป ซึ่งการตัดสินใจเกี่ยวกับข้อมูลที่รับจากนักบัญชีอาจส่งผลกระทบต่อชีวิตของผู้มีส่วนได้เสียเหล่านั้นได้อย่างหนึ่งหรือทั้งหมด ดังนั้นพฤติกรรมอย่างมีจริยธรรมของนักบัญชีเป็นลักษณะสำคัญและเป็นความคาดหวังของสังคมเป็นอย่างมาก ซึ่งประชาชนจำเป็นต้องมีความมั่นใจในวิชาชีพบัญชีที่จะให้บริการที่มีคุณภาพ ดังนั้นข้อมูลที่รับจากนักบัญชีควรมีประสิทธิภาพ เชื่อถือได้อย่างแท้จริงและเป็นกลาง การขาดจรรยาบรรณวิชาชีพย่อมทำให้ลักษณะคุณภาพของการรายงานทางการเงินขาดความน่าเชื่อถือ มีผลต่อภาพลักษณ์ของการรายงานทางการเงินที่แสดงอย่างไม่เป็นจริง การทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีและกฎระเบียบที่ปราศจากจรรยาบรรณทางวิชาชีพของนักบัญชีไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการรายงานทางการเงินจะมีความเหมาะสมและเชื่อถือได้ ดังนั้นคุณภาพของการรายงานทางการเงินต้องควบคู่กับการพัฒนาจริยธรรมในวิชาชีพบัญชีจึงจะทำให้เกิดการส่งเสริมคุณภาพของการรายงานทางการเงิน เช่นเดียวกับ Enofe, Edemenya, and Osunbor (2015) พบว่า จรรยาบรรณทางบัญชีของนักบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการรายงานทางการเงินของบริษัท โดยทางบริษัทควรกำหนดให้แต่ละแผนกมีการกำกับดูแลและตรวจสอบการปฏิบัติงานตามหลักจริยธรรมของการดำเนินงาน นอกจากนี้ นักบัญชีที่มีหน้าที่ในการรายงานทางการเงินจะต้องมีความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงาน มีความเป็นมืออาชีพ และมีคุณสมบัติตามข้อกำหนดของสถาบันนักบัญชี

ทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีส่งผลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงิน สอดคล้องกับ Kora and Lim-U-Sanno (2017) ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีและการบริหารความเสี่ยงที่มีผลต่อคุณภาพการรายงานทางการเงิน

เงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขต 5 จังหวัดชายแดนใต้ ผลการศึกษาพบว่า ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีด้านทักษะทางปัญญา ด้านทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่ ด้านทักษะทางการปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและการสื่อสาร พบว่ามีความสัมพันธ์ระดับสูงและผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขต 5 จังหวัดชายแดนใต้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และยังสอดคล้องกับ Wongchai, Peenane and Pratum (2010) พบว่าความเป็นมืออาชีพด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาดมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร และควรนำไปใช้เป็นแนวทางในการสร้างความเป็นมืออาชีพ เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพและเกิดคุณภาพในการสอบบัญชี และเป็นประโยชน์ให้สามารถดำเนินงานไปสู่เป้าหมายและบรรลุวัตถุประสงค์ และต้องอยู่บนพื้นฐานของจรรยาบรรณวิชาชีพในการสอบบัญชีในทุกๆ ด้าน เพื่อให้งบการเงินสามารถสะท้อนถึงคุณภาพของรายงานการสอบบัญชี นอกจากนี้ Tantised (2016) ได้ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงินและประสิทธิผลในการตัดสินใจของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า ความเป็นมืออาชีพของพนักงานบัญชีและความสามารถของระบบสารสนเทศทางการบัญชี มีความสัมพันธ์ทางบวกกับคุณภาพงบการเงินโดยรวม ผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่าการพัฒนาศักยภาพในความเป็นมืออาชีพของพนักงานบัญชี และการพัฒนาระบบสารสนเทศทางการบัญชีให้โดดเด่นจะส่งผลต่อการจัดทำงบการเงินให้มีคุณภาพ และส่งผลดีไปยังการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องส่งผลกระทบต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี สอดคล้องกับ Chaisurach and Manatsanit (2017) ที่ผลการวิจัยพบว่า การพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบเชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทยอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และยังสอดคล้องกับ Puangpila, Sirisom and Musik (2018) ผลการวิจัยพบว่า การเรียนรู้ตลอดชีวิตมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความเป็นมืออาชีพโดยรวม เนื่องจากการแก้ปัญหาของนักบัญชีนั้นนับว่าเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติงาน เพราะปัจจุบันถือเป็นยุคของการแข่งขันด้วยความรู้หรือเรียกว่ายุคเศรษฐกิจฐานความรู้ที่มีความรุนแรงในการแข่งขันเพิ่มมากขึ้น จึงต้องมีการเรียนรู้เพื่อสร้างความรู้และพัฒนาการเรียนรู้ให้เกิดขึ้น การเรียนรู้ของนักบัญชีไม่ว่าจะเป็นการเรียนรู้เกี่ยวกับการแก้ปัญหา การเลือกเอาวิธีปฏิบัติอย่างใดอย่างหนึ่งจากวิธีปฏิบัติหลายๆ อย่างที่มีอยู่มาใช้ให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ การเรียนรู้จากประสบการณ์จริงในการปฏิบัติงานทางการเงินที่มีการคิดค้นหาวิธีในการพัฒนางาน การแก้ไขปัญหาทางการเงินอย่างสร้างสรรค์ การแสวงหาความรู้ที่เกี่ยวข้อง เพื่อแก้ปัญหาที่นั้น และสนับสนุนในกลุ่มเพื่อให้เกิด

การเรียนรู้ทางบัญชีร่วมกัน เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกและสนับสนุนการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพและเพื่อให้เกิดความสำเร็จขององค์กร สิ่งเหล่านี้จะเป็นเครื่องมือวัดความเป็นมืออาชีพของผู้ทำบัญชี พร้อมทั้งยังส่งผลให้ผู้ทำบัญชีเป็นผู้ที่มีความคิดสร้างสรรค์ในการปฏิบัติงาน และปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถที่มีประสิทธิภาพมีความเชี่ยวชาญในสิ่งที่ปฏิบัติ ความเป็นอิสระในการดำเนินงาน ไม่เกิดความผิดพลาดในการปฏิบัติงาน เช่นเดียวกับ Gaiyavong (2010) พบว่า ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร คือ ด้านการเข้าอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง และด้านการศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง

จริยธรรมทางวิชาชีพส่งผลกระทบต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี สอดคล้องกับ Chaisurach and Manatsanit (2017) พบว่า จรรยาบรรณทางวิชาชีพ ประสพการณ์ทำงานทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบเชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีไทยอย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้ Wanproh (2014) พบว่า หลัก ธรรมภิบาลมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความรู้ความสามารถของนักบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในด้านทักษะด้านความรู้ ทักษะด้านวิชาชีพ ทักษะด้านจรรยาบรรณ และทักษะด้านประสบการณ์

7. ข้อเสนอแนะ

7.1 ข้อเสนอแนะเพื่อนำไปสู่การใช้ประโยชน์

1. นักบัญชีควรให้ความสำคัญกับการเข้าร่วมอบรมสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง และเรียนรู้ในเทคโนโลยีใหม่ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานทางบัญชี โดยการแลกเปลี่ยนความรู้ทางบัญชีกับเพื่อนร่วมงานและบุคคลทั่วไป หรือการให้คำแนะนำแก่ผู้อื่น การเป็นพี่เลี้ยงทางการบัญชีให้กับผู้ร่วมงานอย่างสม่ำเสมอ โดยมุ่งเน้นการพัฒนาตนเองผ่านการเรียนรู้จากผู้เชี่ยวชาญ หรือเรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ จากผู้มีประสบการณ์ และนำเทคนิคในการปฏิบัติงานทางการเงินที่เคยประสบผลสำเร็จมาประยุกต์ใช้ เพื่อให้การปฏิบัติงานมีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น

2. นักบัญชีควรพัฒนาศักยภาพการวิเคราะห์งานให้ละเอียดรอบคอบ โดยมุ่งเน้นการคิดอย่างมีเหตุผลเชิงวิเคราะห์ และสังเคราะห์อย่างเป็นระบบฝึกฝนการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการติดต่อสื่อสารและส่งสารสนเทศให้มีประสิทธิภาพ มุ่งเน้นการคิดริเริ่มสร้างสรรค์การเรียนรู้ด้วยตนเองอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอและให้เห็นเป็นรูปธรรม และมุ่งเน้นการปฏิบัติงานร่วมกันเป็นทีม และสร้างมนุษยสัมพันธ์กับบุคคลที่มีความหลากหลายวัฒนธรรมเพื่อให้เกิดทักษะและประสบการณ์ในการทำงาน

3. ในการปฏิบัติงานทุกครั้ง นักบัญชีควรใช้ดุลพินิจในการตัดสินใจอย่างเป็นอิสระ ภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี ปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใส และสามารถตรวจสอบวิธีการทำงานได้อย่าง

ต่อเนื่อง ให้ความสำคัญกับการรักษาความลับของกิจการที่ปฏิบัติงานอยู่ โดยไม่เปิดเผยความลับของกิจการ และควรปฏิบัติงานโดยระมัดระวังและคำนึงถึงผลเสียที่จะเกิดขึ้นในการเปิดเผยข้อมูล หรือการจัดทำบัญชีที่ไม่เป็นไปตามกรอบของวิชาชีพบัญชี

4. นักบัญชีควรรายงานการเงินของกิจการโดยมีการคาดคะเนผลลัพธ์เหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยนำเสนอรายงานการเงินที่เชื่อถือได้ โดยแสดงรายการอย่างครบถ้วนและ ถูกต้องตามหลักการบัญชี ทันต่อการนำไปใช้ของผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย และตอบสนองความต้องการของผู้ใช้ได้ทุกเมื่อ เลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชีอย่างสม่ำเสมอในการวัดมูลค่าของรายการทางการเงินบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน และสามารถเปรียบเทียบกันได้

5. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี เช่น สมาชิวิชาชีพบัญชี กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กรมสรรพากร ควรส่งเสริมและพัฒนาทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี โดยการจัดอบรมที่มุ่งเน้นการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง และให้ความสำคัญกับการมีจริยธรรมวิชาชีพในการปฏิบัติงาน

7.2 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

1. ในการวิจัยครั้งต่อไปควรศึกษาตัวแปรอื่นเพิ่มเติมนอกเหนือจากตัวแปรที่ศึกษาในงานวิจัยนี้ ซึ่งเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน นอกเหนือจากตัวแปรทักษะความเป็นมืออาชีพ การพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง จริยธรรมทางวิชาชีพ เช่น ความสามารถในการใช้เทคโนโลยี การปรับตัวในการทำงาน เป็นต้น

2. การศึกษาครั้งต่อไปควรใช้กรอบแนวคิดในการวิจัยนี้ศึกษาเปรียบเทียบกับกลุ่มผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ว่ามีความแตกต่างกันอย่างไร เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาทักษะความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีแต่ละกลุ่ม

8. References

- Bakhtiari, M., & Azimifar, M. (2013). Impact Of Professional Ethics On Financial Reporting Quality. *AENSI Journals Advances in Environmental Biology*, 7(10), 2862-2866.
- Bunsarang, S. (2007). *The Impact of Potential usage Accounting Information Affecting Competitiveness of Small and Medium-Sized Businesses in The Northeast Region*. Master of Accountancy, Mahasarakham University, Thailand.
- Chaisurach, N., & Manatsanit, W. (2017). Factors Affecting Professional Skills of Thai Certified Public

Accountants. *Journal of Management Sciences*, 34(1), 1-26.

Christian, D., & Ludenbach, N. (2013). *Wiley IFRS Essentials*. United Kingdom: John Wiley & Sons.

Department of Business Development. (2018). *Accountants (Existence)*. Retrieved from <https://www.dbd.go.th>

Detthamrong, U., & Phukdeesiriwong, N. (2018). The Effect of Financial Reporting Quality on the Competitive Advantage of Small and Medium Enterprises in the Northeast of Thailand. *Nakhon Phanom University Journal*, 8(1), 1-9.

Eginiwin, E. J., & Dike, W. J. (2014). Accounting Ethics and the Quality of Financial Reporting: A Survey of Some Selected Oil Exploration and Producing Companies in Nigeria. *Journal of Business and Management*, 16(7), 26-36.

Federation of Accounting Professions. (2016). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Retrieved from <http://www.fap.or.th/index.php?lay=show&ac=article&Id=539863468&Ntype=58>.

Fetty, S. (2017). The Impact of Internal Audit Function in Enhancing the Financial Reporting Quality. *International Journal of Economic Research*, 14(5), 57-69.

Field, A. (2005). *Discovering statistics using SPSS (2nd ed.)*. Thousand Okes, CA: Sage Publications.

Fornell, C. & Larcker, D. F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: algebra and statistics. *Journal of Marketing Research*, 18(3), 382-388.

Gaivong, S. (2010). A Study on the factors affecting the Professional Skills of Thai Accounting Profession In Certified Public Accountants and Tax Auditor Context. *Suddhiparitat*, 33-53.



- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate Data Analysis*. (7th ed.). Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.
- Hongpong, N., & Channgam, J. (2017). *Effects of Professional Skills on the Quality of Financial Reporting of Bookkeeper in Bangkok and Nonthaburi*. Retrieved from <https://www.spu.ac.th/uploads/contents/20170729111326.pdf>.
- Jamsri, S. (2011). Effects of Continuous Accounting Learning on Job Performance of Bookkeepers in Nakhon Ratchasima Province. Master of Accountancy, Mahasarakham University, Thailand.
- Jantachoto, J. & Wongpinun wattana, N. (2015). Quality of Financial Reporting of Listed Company in the Stock Exchange of Thailand. *Journal of Accounting Profession*, 11(32), 17-33.
- Kaspina, R. (2015). Continuing Professional Development of Accounting and Auditing: Russian Experience and Challenges. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 191, 550-553.
- Kora, M. & Lim-U-Sanno, K. (2017). The Effects of Professional Accountants and Risk Management on Financial Reporting Quality of Small and Medium Enterprises (SMEs) in Five Southern Border Provinces. *Princess of Naradhiwas University Journal of Humanities and Social Sciences*, 4(2), 38-50.
- Linjee, C., Chantanasiri, S. & Siripis, N. (2017). A Comparison of Professional Skills of Accountants at the Certified Accounting Practice in Thailand. *International Journal of the Computer*, 25(1), 132-135.
- Mahdavikhou, M. & KhotanlouThe, M. (2011). Impact of Professional Ethics on Financial Reporting Quality. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 5(11), 2092-2096.
- Mbobbo, E. M. & Ekpo, B.N. (2016). Operationalising the Qualitative Characteristics of Financial Reporting. *International Journal of Finance and Accounting*, 5(4), 184-192.
- MeeMak, T. & Boonsawad, R. (2016). Job Environments and Accountants' Competency that Affect the Quality of Financial Reports of the Small and Medium Enterprises (SMEs) in Nakhon Ratchasima Province. *Apheit Journal*, 21(1), 127-140.
- Nunnally, J. (1978). *Psychometric Theory*. Mc Graw-Hill, New York, NY.
- Puangpila, S., Sirisom, J., & Musik, N. (2018). The Relationship between Lifelong Learning and Professionalism of Bookkeepers in the Northeast. *Journal of Humanities and Social Sciences Mahasarakham*, 37(2), 207-219.
- Rukprasoot, S. (2015). The Factors on Financial Reporting Quality: Literature Review and Recommendation. *Suthiparithat*, 29(90), 1-13.
- Sitdhirak, T. (2014). *The Effect of Accountant's Competency on Financial Reporting Quality An Empirical Study of Accountants in Thailand*. Master of Accountancy, Songkla University. Thailand.
- Tantised, N. (2016). The Factors Affecting of Quality of Financial Statement and Decision Making Effectiveness of Listed Companies in The Stock Exchange of Thailand. *Srinakharinwirot Business Journal*, 6(2), 20-35.
- Teraseevatt, A. (2006). Factors affecting the Reliability of Financial Report of Thai Investment Analyst. *Journal of Accounting Profession*, 2(3), 34-52.
- Tonjareernkul, N. (2014). The Need for Continuing Accounting Professional Development Activities of Accountants in Bangna district and Neighborhood. *Apheit Journal*, 20(2), 90-98.

Wanproh, N. (2014). *The Good Governance and the Accountants Competency towards the Financial Statement of Local Administrative Organizations Touring on Five Southern Border Provinces*. Master of Accountancy, Songkla University, Thailand.

Wongchai, N., Peenanee, J., & Pratum, K. (2010). The Effects of Professionalism and Professional Ethics on Auditing Quality of the Licensed auditors in Bangkok, Thailand. *Journal of Accountancy and Management*, 2(4), 38-51.

Yodming, S. (2015). *The Effect of Accounting Professional Competence on Accounting Information Quality Office of the National Broadcasting and Telecommunications Commission (NBTC)*. Master of Accountancy, Dhurakij Pundit University. Thailand.