



การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาด  
กลางและขนาดย่อมในประเทศไทย



ชมชไม พงศ์ศรีโรจน์

วิทยานิพนธ์เสนอบัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยนเรศวร  
เพื่อเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา หลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต  
สาขาวิชาการบริหารธุรกิจ  
ปีการศึกษา 2565  
ลิขสิทธิ์เป็นของมหาวิทยาลัยนเรศวร

การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาด  
กลางและขนาดย่อมในประเทศไทย



วิทยานิพนธ์เสนอบัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยนเรศวร  
เพื่อเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา หลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต  
สาขาวิชาการบริหารธุรกิจ  
ปีการศึกษา 2565  
ลิขสิทธิ์เป็นของมหาวิทยาลัยนเรศวร

วิทยานิพนธ์ เรื่อง "การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารของ  
วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย"  
ของ ชมชไม พงศ์ศรีโรจน์  
ได้รับการพิจารณาให้นับเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร  
ปริญญาปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาวิชาการบริหารธุรกิจ

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... (ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ขวัญรัฐ ส่วนพงษ์)	ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์
..... (รองศาสตราจารย์ ดร.สุจินดา เจียมศรีพงษ์)	ประธานที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์
..... (ดร.ชาติรี ปรีดาอนันตสุข)	กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิภายใน
..... (รองศาสตราจารย์ ดร.เกตุจันทร์ จำปาไชยศรี)	กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิภายใน
..... (ดร.นลินี เหมาะประสิทธิ์)	กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิภายใน

อนุมัติ

.....  
(รองศาสตราจารย์ ดร.กรรองกาญจน์ ชูทิพย์)  
คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

<b>ชื่อเรื่อง</b>	การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบริหารบัญชี บริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย
<b>ผู้วิจัย</b>	ชมชไม พงศ์ศรีโรจน์
<b>ประธานที่ปรึกษา</b>	รองศาสตราจารย์ ดร.สุจินดา เจียมศรีพงษ์
<b>ประเภทสารนิพนธ์</b>	วิทยานิพนธ์ ปร.ด. การบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยนเรศวร, 2565
<b>คำสำคัญ</b>	การตัดสินใจเชิงจริยธรรม, ผู้ทำบัญชี, แนวปฏิบัติบัญชีบริหาร, จรรยาบรรณ, นโยบายองค์กร

### บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ 1) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์สมการโครงสร้างเชิงเส้นของจรรยาบรรณที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย 2) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณที่มีอิทธิพลต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีและนโยบายองค์กรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย 3) เพื่อศึกษาอิทธิพลทางตรงของแนวปฏิบัติทางบัญชีที่มีต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย 4) เพื่อศึกษาอิทธิพลทางตรงของนโยบายองค์กรต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีและอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ คือ ผู้ทำบัญชีที่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีและขึ้นทะเบียนเป็นผู้ทำบัญชีใน ส.บช.3 กับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ จำนวน 400 คน ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามออนไลน์ สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสัมประสิทธิ์อย่างง่ายของเพียร์สัน และ เทคนิคการวิเคราะห์โมเดลสมการเชิงโครงสร้าง (Structural equation model: SEM) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยจรรยาบรรณมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างมีนัยสำคัญ มีอิทธิพลทางตรง 0.337 มีอิทธิพลทางอ้อม (ผ่านนโยบายและแนวปฏิบัติทางบัญชี) เท่ากับ 0.479 (อิทธิพลรวม 0.816) และนโยบายองค์กรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างมีนัยสำคัญ อิทธิพลทางตรง 0.688 มีอิทธิพลทางอ้อม (ผ่านแนวปฏิบัติทางบัญชี) -0.128 (อิทธิพลรวม 0.560)

<b>Title</b>	ETHICAL DECISION MAKING FOR ACCOUNTANT AND MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICES OF SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES COMPANY OF THAILAND
<b>Author</b>	Chomchamai Pongsrirojana
<b>Advisor</b>	Associate Professor Sujinda Chemsripong, Ph.D.
<b>Academic Paper</b>	Ph.D. Dissertation in Business Administration, Naresuan University, 2022
<b>Keywords</b>	Ethical decision-making, Accountan, Management accounting practice, Code of conduct, Corporate policy

### ABSTRACT

The objectives of this thesis are 1) to study the relationship of the linear structural equation of ethics influencing the bookkeeper's ethical decision of small and medium enterprises in Thailand; accounting practices and organizational policies of small and medium enterprises in Thailand; 3) to study the direct influence of accounting practices on ethical decision-making of small and medium enterprises in Thailand; of corporate policy on accounting practices and their indirect influence on ethical decision-making of small and medium-sized enterprises in Thailand. 4) To study the direct influence of corporate policy on accounting practices and indirect influence on ethical decision-making of small and medium enterprises in Thailand. This research is a survey research. The samples used are bookkeepers who are members of the Federation of Accounting Professions and registered as bookkeepers in Sor.Bor.Chor.3. with the Department of Business Development Ministry of Commerce, 400 people collected data using online questionnaires. Statistics used in data analysis were frequency, percentage, mean, standard deviation. Pearson's simple coefficient and structural equation model (SEM) analysis techniques. The results of data analysis revealed that the model is consistent with empirical data. The code of conduct has a significant influence on ethical decision-making. Direct influence 0.337 Indirect influence (through accounting policies and practices) was 0.479 (total influence 0.816) and organizational policy significantly influenced ethical

decision-making. Direct influence 0.688 Indirect influence (through accounting practices) -0.128 (total influence 0.560)



## ประกาศคุณูปการ

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณในความกรุณาของ รองศาสตราจารย์ ดร.สุจินดา เจียมศรีพงษ์ ประธานที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ขวัญรัฐ ส่วนพงษ์ ประธานสอบวิทยานิพนธ์ ในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้อย่างสมบูรณ์ และขอขอบคุณ ดร.นลินี เหมาะประสิทธิ์ ดร.ชาติรี ปริดาอนันตสุข รองศาสตราจารย์ ดร.เกตุจันทร์ จำปาไชยศรี ที่กรุณาแนะนำทำให้งานวิจัยมีคุณค่าตรงประเด็นมากยิ่งขึ้น ขอขอบคุณผู้ทำบัญชีในบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดเล็กลงในประเทศไทย และผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีคุณภาพ สมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีตลอดจนผู้ให้ข้อมูลทุกท่านที่ให้ความร่วมมือในการเก็บข้อมูลการวิจัย ส่งผลให้ผู้วิจัยสามารถดำเนินการวิจัยสำเร็จลุล่วงด้วยดี คุณค่าและคุณประโยชน์จากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยขอมอบและอุทิศแด่ผู้มีพระคุณทุกท่าน ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่างานวิจัยนี้จะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาจริยธรรมของผู้ทำบัญชีให้ได้รับการยอมรับในอนาคต

ชมชไม พงศ์ศรีโรจน์



## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ค
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ง
ประกาศคุุณูปการ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ญ
สารบัญภาพ.....	ฎ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
คำถามในการวิจัย.....	6
จุดมุ่งหมายของการศึกษา.....	6
ขอบเขตของงานวิจัย.....	7
ข้อตกลงเบื้องต้น.....	9
สมมติฐานของการวิจัย.....	9
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	10
นิยามศัพท์เฉพาะ.....	10
บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	12
ทฤษฎีพื้นฐานที่ใช้ในการวิจัย.....	12
แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี.....	17
แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับผลลัพธ์ของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม.....	56



งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	79
ตัวแปรที่ใช้ทำการศึกษา.....	85
ตัวแปรอิสระ .....	87
การพัฒนากรอบแนวคิดการวิจัย .....	88
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย.....	89
ขั้นตอนที่ 1 ผู้วิจัยได้ศึกษาทฤษฎีและทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องเพื่อสร้างกรอบ แนวคิดและกำหนดตัวแปรสำหรับการวิจัย ตัวแปรอิสระ ตัวแปรตาม ตัวแปร คั่นกลาง.....	94
ขั้นตอนที่ 2 ผู้วิจัยสร้างและพัฒนาเครื่องมือเพื่อใช้ในการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative research) จากนั้นทำการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ.....	98
ขั้นตอนที่ 4 นำข้อมูลที่ได้มาตรวจสอบ เพื่อให้ข้อมูลเป็นไปตามเงื่อนไขของโมเดล สมการเชิงโครงสร้าง จากนั้นจึงนำไปวิเคราะห์หองค์ประกอบเชิงยืนยันและวิเคราะห์ โมเดลสมการเชิงโครงสร้าง (Structural equation model).....	110
ขั้นตอนที่ 5 นำผลวิเคราะห์ที่ได้ไปใช้ในวิจัยเชิงคุณภาพโดยใช้ระเบียบวิจัยปรากฏการณ์ วิทยา ด้วยการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ทำบัญชีที่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ เป็นผู้ทำบัญชีที่ ขึ้นทะเบียนใน.....	115
บทที่ 4 ผลการวิจัย.....	125
ตอนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐานของผู้ตอบแบบสอบถาม.....	129
ตอนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐานของระดับความคิดเห็น .....	131
ตอนที่ 3 ผลการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง.....	138
ตอนที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อตอบสนองมติฐานการวิจัย .....	158
ตอนที่ 5 นำผลวิเคราะห์ที่ได้ไปใช้ในวิจัยเชิงคุณภาพโดยใช้ระเบียบวิจัยปรากฏการณ์ วิทยา.....	163

บทที่ 5 บทสรุป .....	183
สรุปผลการวิจัย.....	183
บรรณานุกรม.....	207
ภาคผนวก.....	235
ประวัติผู้วิจัย .....	272



## สารบัญตาราง

	หน้า
ตาราง 1 แสดงจำนวนตัวอย่างแยกตามภูมิภาค.....	7
ตาราง 2 ประเด็นการศึกษาเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม.....	18
ตาราง 3 นิยามความหมายของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม.....	20
ตาราง 4 สรุปลองค์ประกอบของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม.....	21
ตาราง 5 สรุปนิยามด้านจริยธรรม.....	25
ตาราง 6 คำนิยามเหตุผลเชิงจริยธรรมตามมุมมองนักวิชาการ.....	28
ตาราง 7 สรุปลองค์ประกอบของจริยธรรม.....	30
ตาราง 8 เปรียบเทียบคำนิยาม จรรยาบรรณ มาตรฐานจริยธรรมสากลสำหรับนักบัญชีกับ จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพนักบัญชี (2561) ดังนี้.....	36
ตาราง 9 แสดงนิยามด้านจรรยาบรรณ.....	39
ตาราง 10 สรุปทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของจรรยาบรรณ .....	39
ตาราง 11 สรุปทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี .....	45
ตาราง 12 แสดงนิยามด้านนโยบายองค์กรตามนักวิชาการ.....	50
ตาราง 13 สรุปทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของการพัฒนา จริยธรรม.....	53
ตาราง 14 สรุปตัวแปร.....	87
ตาราง 15 จำแนกวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม.....	90

ตาราง 16 แสดงลำดับการสุ่มตัวอย่างผู้ทำบัญชีในสำนักงานบริหารผู้ทำบัญชีในทุกภูมิภาค .....	91
ตาราง 17 ประชากรและตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยแยกตามภูมิภาค .....	93
ตาราง 18 ตัวแปรสังเกตได้ของจรรยาบรรณ .....	94
ตาราง 19 ตัวแปรสังเกตได้ของแนวปฏิบัติบัญชีบริหาร.....	95
ตาราง 20 ตัวแปรสังเกตได้ของนโยบายองค์กร.....	96
ตาราง 21 ตัวแปรสังเกตได้ของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม.....	97
ตาราง 22 แบบสอบถามเพื่อการวิจัยจำแนกตามลักษณะของตัวแปรสังเกต ด้านจรรยาบรรณ.....	99
ตาราง 23 แบบสอบถามเพื่อการวิจัยจำแนกตามลักษณะของตัวแปรสังเกต ด้านแนวปฏิบัติบัญชีบริหาร.....	100
ตาราง 24 แบบสอบถามเพื่อการวิจัยจำแนกตามลักษณะของตัวแปรสังเกต ด้านนโยบายองค์กร.....	101
ตาราง 25 แบบสอบถามเพื่อการวิจัยจำแนกตามลักษณะของตัวแปรสังเกต ด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม.....	102
ตาราง 26 ผลการวิเคราะห์ค่าอำนาจจำแนกและค่าความเชื่อมั่นในแต่ละข้อ.....	105
ตาราง 27 การยืนยันว่าข้อคำถามที่อยู่ภายใต้ตัวแปรแฝงเดียวกันมีความสอดคล้องกัน.....	108
ตาราง 28 เกณฑ์การพิจารณาความกลมกลืนของโมเดลการวัดและโมเดลเชิงโครงสร้าง.....	114
ตาราง 29 แสดงการสัมภาษณ์ผู้ให้ข้อมูลเพื่อการศึกษาวิจัย.....	118
ตาราง 30 สัญลักษณ์และความหมายที่ใช้แทนตัวแปรและค่าสถิติ.....	126
ตาราง 31 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลของผู้ทำบัญชี (n=400).....	129

ตาราง 32 แสดงระดับความคิดเห็นด้านจรรยาบรรณ.....	131
ตาราง 33 แสดงระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร.....	132
ตาราง 34 แสดงระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับนโยบายองค์กร.....	133
ตาราง 35 แสดงระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม.....	134
ตาราง 36 การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์.....	136
ตาราง 37 ผลวิเคราะห์การตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ด้าน จรรยาบรรณ.....	139
ตาราง 38 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการวัดด้านจรรยาบรรณ.....	140
ตาราง 39 การตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ด้านแนวปฏิบัติ ทางบัญชี.....	142
ตาราง 40 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการวัดด้านแนวปฏิบัติการบัญชี.....	143
ตาราง 41 ผลการวิเคราะห์การตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ด้านนโยบายองค์กร.....	145
ตาราง 42 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางด้านนโยบายองค์กร.....	146
ตาราง 43 ผลการวิเคราะห์การตรวจสอบความกลมกลืนโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์วัด ด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม.....	148
ตาราง 44 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตัดสินใจเชิงจริยธรรม.....	149
ตาราง 45 ผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์.....	151
ตาราง 46 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์.....	152
ตาราง 47 แสดงค่าอิทธิพลรวม (Total effect, TE) ค่าอิทธิพลทางตรง (Direct effect, DE) และค่าอิทธิพลทางอ้อม (Indirect effect, IE) ของโมเดลการวัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของ ผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย156	

ตาราง 48 ค่าความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลการวัดแต่ละตัวแปรแฝงในรูปแบบความสัมพันธ์โครงสร้างเชิงเส้นปัจจัยการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยการเชื่อมค่าความคลาดเคลื่อนเพื่อสนับสนุนการตอบสมมติฐาน.....	160
ตาราง 49 สรุปสาระสำคัญจากการศึกษาวิเคราะห์แนวคิดทฤษฎี.....	164
ตาราง 50 แสดงข้อมูลพื้นฐานของผู้ทำบัญชี.....	167
ตาราง 51 สรุปสาระสำคัญจากการวิเคราะห์เอกสารและความคิดเห็นจากการสัมภาษณ์.....	168
ตาราง 52 แสดงความสัมพันธ์พฤติกรรมกรปฏิบัติงานบัญชีกับจรรยาบรรณ พุทธศักราช 2561.....	169
ตาราง 53 แสดงปัจจัยในการวิเคราะห์.....	171
ตาราง 54 ผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบการวิจัยเชิงปริมาณและการวิจัยเชิงคุณภาพ ด้านจรรยาบรรณ.....	176
ตาราง 55 ผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบการวิจัยเชิงปริมาณและการวิจัยเชิงคุณภาพ ด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี.....	177
ตาราง 56 ผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบการวิจัยเชิงปริมาณและการวิจัยเชิงคุณภาพ ด้านนโยบายองค์กร.....	178
ตาราง 57 ผลสรุปตัวชี้วัด (คะแนนสูง หมายถึง มีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมสูง / คะแนนต่ำ หมายถึง มีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมต่ำ).....	181



## สารบัญภาพ

	หน้า
ภาพ 1 องค์ประกอบของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม.....	24
ภาพ 2 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพนักบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561) .....	38
ภาพ 3 องค์ประกอบการวัดแนวปฏิบัติการบัญชี .....	47
ภาพ 4 องค์ประกอบการวัดนโยบายองค์กร .....	51
ภาพ 5 จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี .....	60
ภาพ 6 องค์ประกอบการตัดสินใจเชิงจริยธรรม .....	62
ภาพ 7 แนวปฏิบัติการบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม .....	64
ภาพ 8 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างนโยบายองค์กรกับแนวปฏิบัติทางบัญชี .....	66
ภาพ 9 องค์ประกอบของนโยบายองค์กร .....	67
ภาพ 10 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณกับนโยบายองค์กร .....	68
ภาพ 11 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างนโยบายองค์กรกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม.....	70
ภาพ 12 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม	74
ภาพ 13 นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผ่านแนวปฏิบัติ ทางการบัญชี .....	76
ภาพ 14 จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม.....	78
ภาพ 15 กรอบแนวคิดของการวิจัย .....	88
ภาพ 16 แสดงสัดส่วนกลุ่มธุรกิจที่ทำการศึกษาวิจัย คือ 1) ธุรกิจผลิต 2) ธุรกิจค้าส่งค้า ปลีก 3) ธุรกิจบริการ .....	91
ภาพ 17 แสดงขั้นตอนในการวิเคราะห์องค์ประกอบ.....	110
ภาพ 18 ขั้นตอนการดำเนินงานวิจัยเชิงคุณภาพ.....	124

ภาพ 19 ผลวิเคราะห์โมเดลการวัดด้านจรรยาบรรณ .....	139
ภาพ 20 ผลการวิเคราะห์โมเดลการวัดด้านแนวปฏิบัติบัญชีบริหาร .....	142
ภาพ 21 ผลการวิเคราะห์โมเดลการวัดด้านนโยบายองค์กร .....	144
ภาพ 22 ผลการวิเคราะห์โมเดลการวัดด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม.....	147
ภาพ 23 การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง.....	150
ภาพ 24 แสดงผลการวิเคราะห์โมเดลปัจจัยของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี แนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย (หลังปรับ โมเดล) .....	158
ภาพ 25 แสดงมูลเหตุจูงใจในการปฏิบัติงานบัญชีตามหลักจรรยาบรรณ.....	170
ภาพ 26 การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี.....	198
ภาพ 27 มุมมองของผู้ทำบัญชีในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย.....	200
ภาพ 28 องค์ประกอบจริยธรรมของผู้ทำบัญชี.....	202



# บทที่ 1

## บทนำ

### ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

วิสาหกิจขนาดกลางและย่อม (Small and Medium Enterprises: SMEs) เป็นกลุ่มธุรกิจที่สำคัญของระบบเศรษฐกิจในทุกประเทศโดยเฉพาะในแถบเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ในอุตสาหกรรมการผลิตและอุตสาหกรรมบริการให้บริการที่มีการขับเคลื่อนกิจกรรมการส่งออกมีส่วนสร้างมูลค่าทางเศรษฐกิจจำนวนมากกว่าร้อยละ 90 เช่น เกาหลีใต้ ไต้หวัน และ ญี่ปุ่น จำนวนผู้ประกอบการในประเทศญี่ปุ่นร้อยละ 99 มีการจ้างงานจากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถึงร้อยละ 70 และสัดส่วนการส่งออกมีมากถึง ร้อยละ 30 เป็นแหล่งจ้างงานขนาดใหญ่ในระบบเศรษฐกิจ ภาครัฐให้ความสำคัญกำหนดมาตรการสนับสนุนรวมทั้งส่งเสริมให้ผู้ประกอบการบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและย่อมมีความรู้ในการดำเนินธุรกิจ (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2562)

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยมีลักษณะการประกอบธุรกิจที่มีความหลากหลายรูปแบบการทำธุรกิจจะแตกต่างกันในระบบเศรษฐกิจของประเทศ ผู้ประกอบการไม่มีความชำนาญในการทำบัญชีและการบริหารจัดการด้านการเงิน ทำให้ไม่สามารถนำข้อมูลทางบัญชีมาใช้ประโยชน์ทางธุรกิจ จึงเป็นสาเหตุทำให้ประสบปัญหาในการเข้าถึงแหล่งเงินทุน อาทิ อุตสาหกรรมการผลิต อุตสาหกรรมการค้าส่ง / ค้าปลีก และอุตสาหกรรมบริการ ที่เกิดจากความน่าเชื่อถือของข้อมูลว่าได้ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (ขวัญชนก ห่านนิมิตกุลชัย, 2556)

จากการสำรวจของไพร์ชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์สประเทศไทยเป็นการสำรวจอาชญากรรมทางเศรษฐกิจในปี 2565 มีความเสี่ยงจากอาชญากรรมทางอินเทอร์เน็ตเพิ่มสูงขึ้น พบว่ามีบริษัทไทยร้อยละ 22 ตกเป็นเหยื่อการทุจริตฉ้อโกงในช่วงระยะเวลา 24 เดือนที่ผ่านมาเปรียบเทียบกับบริษัททั่วโลก ร้อยละ 46 ของบริษัทไทยยังคงมีการลงทุนในการบริหารจัดการความเสี่ยงและการกำกับดูแลในอัตราที่ต่ำร้อยละ 28 เมื่อเปรียบเทียบกับบริษัททั่วโลกร้อยละ 53 และ มากกว่าร้อยละ 30 ของบริษัทไทยที่ตอบแบบสำรวจ ไม่มีการบริหารจัดการความเสี่ยง และการกำกับดูแลที่ชัดเจนภายในองค์กร สำหรับการทุจริต 3 อันดับแรก คือ อาชญากรรมทางอินเทอร์เน็ตร้อยละ 24 การฉ้อโกงจากการจัดซื้อจัดจ้าง ร้อยละ 24 และการยกยอกทรัพย์สินร้อยละ 13 มีผลมาจากสถานการณ์โควิด-19 ทำให้มีอาชญากรรมทางอินเทอร์เน็ตเพิ่มขึ้น แม้ว่ามีหลักจรรยาบรรณในการดำเนินธุรกิจยังคงมีการบิดเบือนข้อมูลมีการ ตกแต่งรายงานทางการเงินเพื่อสร้างความน่าสนใจให้กับนักลงทุน อีกประเด็นหนึ่งก็คือ การนำจรรยาบรรณมาเป็นแนวปฏิบัติงานบัญชีจะช่วยสร้างคุณค่าทางศีลธรรม ซึ่งเป็นพื้นฐาน

ประจำตัวของผู้ทำบัญชีให้ระลึกได้ว่าสิ่งที่ใดถูกสิ่งใดผิด เพื่อยับยั้งพฤติกรรมที่ไม่ชอบทางกฎหมาย เป็นการถ่วงผลประโยชน์อาจทำให้เกิดเรื่องอื้อฉาวในองค์กร จึงเกิดข้อเรียกร้องจากสังคมว่าองค์กรควรมีแนวปฏิบัติในการส่งเสริมคุณค่าทางจริยธรรมให้กับผู้ทำบัญชีโดยยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณวิชาชีพ มีการกำกับควบคุมพฤติกรรมผู้ปฏิบัติงานกำหนดบทลงโทษที่เหมาะสมสำหรับผู้กระทำผิด (Abend, 2013)

การตัดสินใจเชิงจริยธรรมเป็นการปลูกจิตสำนึกของผู้ทำบัญชีให้รับรู้ว่ามีสิ่งใดถูกหรือสิ่งใดผิด การปฏิบัติงานบัญชีส่วนใหญ่จะมุ่งหวังการสร้างผลประโยชน์ที่ดีให้กับองค์กร (Furler and Palmer, 2010) อาจเป็นผลมาจากความบกพร่องทางจริยธรรมของผู้ทำบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือในการดำเนินธุรกิจขององค์กร หากผู้ทำบัญชีมีพฤติกรรมเชิงจริยธรรมในการปฏิบัติงานจะมีส่วนช่วยป้องกันความสูญเสียชื่อเสียงในวิชาชีพของผู้ทำบัญชีด้วยการนำเสนอข้อมูลที่มีความสมบูรณ์ครบถ้วนเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จะเห็นได้ว่าข้อมูลบัญชีมีความสำคัญ ดังนั้น องค์กรจะต้องนำมาเป็นข้อกำหนดในหลักปฏิบัติงานให้ผู้ทำบัญชีมีแนวปฏิบัติงานได้ตรงตามเป้าหมาย เพื่อยกระดับมาตรฐานการปฏิบัติงาน ส่วนแนวปฏิบัติทางบัญชีเป็นข้อกำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีใช้กำกับควบคุมพฤติกรรมผู้ทำบัญชี เป็นหลักทั่วไปที่กำหนดไว้อย่างกว้างๆ ซึ่งไม่ครอบคลุมการปฏิบัติงานทั้งหมดของผู้ทำบัญชี ยังมีผู้ปฏิบัติงานบัญชีอีกจำนวนมากไม่ได้เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพเนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดให้ผู้ทำบัญชีต้องขึ้นทะเบียนเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี สำหรับประเทศไทยจากสถิตินักบัญชีที่ขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพพบว่า ผู้ทำบัญชีที่สำเร็จการศึกษาในระดับอุดมศึกษาด้านการบัญชีปีละ 20,000 กว่าคน มาขึ้นทะเบียนเป็นสมาชิกกับสภาวิชาชีพบัญชีปีละประมาณ 2,000 คน ส่วนที่เหลือประมาณ 90% ไม่ได้ขึ้นทะเบียนเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี แต่ยังคงปฏิบัติงานในองค์กรภาครัฐและภาคเอกชน ทำให้เกิดส่วนแตกต่างของผู้บัญชี 2 ประเด็น คือ 1) แนวปฏิบัติที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบังคับใช้กับกลุ่มสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งยังไม่ครอบคลุมถึงผู้ปฏิบัติงานในองค์กรที่ไม่ได้ขึ้นทะเบียนเป็นสมาชิกกับสภาวิชาชีพบัญชี 2) มาตรฐานด้านคุณสมบัติผู้ทำบัญชีในองค์กรจึงมีความแตกต่างกัน

สำหรับแนวปฏิบัติของผู้ทำบัญชีกำหนดคุณสมบัติผู้ทำบัญชีว่า ต้องจบการศึกษาในระดับปริญญาตรีด้านการบัญชีต้องเป็นบุคคลที่มีพื้นฐานทักษะทางวิชาชีพบัญชีจะช่วยให้การปฏิบัติงานขององค์กรบรรลุเป้าหมาย และยังคงเป็นผู้ที่มีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมเพื่อป้องกันการทุจริตประพฤติมิชอบ อีกทั้งยังช่วยทบทวนการปฏิบัติงานที่ยังไม่ครอบคลุมงานของผู้ทำบัญชีในทุกภาคส่วนช่วยเสริมสร้างประสิทธิภาพการปฏิบัติงานในองค์กรให้ดียิ่งขึ้น (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561) ซึ่งแนวปฏิบัติสำหรับผู้ทำบัญชีถูกกำหนดโดยสถาบันการพัฒนาด้านบัญชีและการเงินประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นแนวทางที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจอย่างมีมาตรฐานสากลซึ่งในทุกประเทศใช้หลักจรรยาบรรณของ The Institute of Management Accountants (IMA) ประกอบด้วย 2 ส่วน คือ 1) แนวทางทั่วไป

สำหรับจรรยาบรรณในการปฏิบัติ 2) การปฏิบัติเมื่อมีข้อขัดแย้ง ทั้ง 2 หลักการจะทำให้เกิดการพัฒนาจริยธรรมของผู้ทำบัญชี จะนำมาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่าการดำเนินธุรกิจขององค์กรนั้นได้ปฏิบัติตามถูกต้องตามกฎหมาย (Meador, 2017) หากปราศจากการตัดสินใจเชิงจริยธรรมแล้ว องค์กรจะไม่มีเครื่องมือที่ใช้กำกับควบคุมแนวปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี อาจเป็นช่องโหว่ทางกฎหมายที่ทำให้ผู้ปฏิบัติงานบัญชีเกิดการทุจริตประพฤติมิชอบที่ส่งผลต่อความสูญเสียเงินจำนวนมากในองค์กร การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีจึงเป็นเรื่องสำคัญสำหรับองค์กรในการสร้างมาตรการ เพื่อการพัฒนาจริยธรรมควบคู่กับแนวทางปฏิบัติงาน สร้างศรัทธาและความเชื่อมั่นในคุณค่าแห่งวิชาชีพของผู้ทำบัญชีว่า ได้มีการปฏิบัติงานตามบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบเป็นไปตามความคาดหวังของสังคม

จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่าเหตุผลที่นำไปสู่งานวิจัยประการแรกคือ การพัฒนาวิชาชีพบัญชีให้มีความต่อเนื่อง เช่น แนวคิดการพัฒนาทักษะทางปัญญากับแนวคิดการใช้เหตุผลทางจริยธรรมเพื่อแก้ไขพฤติกรรมของผู้ทำบัญชีที่มีความบกพร่องทางจริยธรรมโดยเฉพาะสาเหตุทำให้เกิดพฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณ ประการที่สองคือ แนวปฏิบัติสำหรับผู้ทำบัญชีให้เป็นที่ยอมรับในสังคมเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือในการดำเนินธุรกิจว่าองค์กรได้ปฏิบัติตามถูกต้องตามกฎหมาย ประการที่สามคือ ยังไม่มีการศึกษาการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี รวมถึงแนวทางการวัดจริยธรรมของผู้ปฏิบัติงานบัญชีในองค์กรว่า มีพฤติกรรมสอดคล้องกับความต้องการของสังคมที่ให้ความสำคัญกับการรับรู้ว่าจะใดถูกหรือสิ่งใดผิดมีความมุ่งมั่นในการสร้างผลประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้เสีย งานวิจัยนี้มุ่งไปที่ผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยที่มีประสบการณ์ทำงานด้านบัญชีมาเป็นระยะเวลาอันสามารถกำกับควบคุมการปฏิบัติงาน สามารถตัดสินใจแทนองค์กรได้ คำนึงถึงการอยู่รอดขององค์กรและผลประโยชน์ในเชิงธุรกิจที่สามารถสร้างความพึงพอใจให้กับเจ้าของหรือผู้ประกอบการ หากได้รับแรงกดดันที่กล่าวถึงอาจทำให้ละเลยการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติทางบัญชี ผู้ทำบัญชีนอกจากนำความรู้ความสามารถมาช่วยบริหารจัดการให้กับผู้มีส่วนได้เสีย (Udeh, 2017) ยังสร้างผลประโยชน์ให้กับองค์กรทั้ง 3 ส่วน คือ 1) การสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันทางธุรกิจอย่างเป็นธรรม ทำให้เกิดการยอมรับหลักการประเมินผลปฏิบัติงาน มีกลไกในการสร้างคุณค่าให้กับองค์กร ทำให้องค์กรได้รับความไว้วางใจจากสังคม (Wilson, 2014) 2) การกำกับดูแลเป็นกิจกรรมการควบคุมภายในองค์กรอย่างมีมาตรฐานสากลเท่าเทียมกับนานาประเทศ 3) นโยบายการปฏิบัติงานขององค์กรช่วยกำหนดทิศทางการทำงานให้บรรลุเป้าหมายได้อย่างรวดเร็ว จะเห็นได้ว่าปัจจุบันมีการนำระบบ e-Filing คือการจัดส่งงบการเงินทางอินเทอร์เน็ต และ ระบบ e-Accountant คือ ระบบการควบคุมผู้ทำบัญชีมาใช้ในการปฏิบัติงานบัญชีให้มีความรวดเร็วมากขึ้น (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2558)

การศึกษาวิจัยในครั้งนี้ให้ความสำคัญกับหลักจรรยาบรรณที่เป็นแนวปฏิบัติทางบัญชีส่งอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี เช่น การเพิ่มรายได้ (Income Increasing) การเกลี่ยรายได้ (Income Smoothing) และการใช้หลักบัญชีเกณฑ์คงค้าง (Accrued accounting principle) อาจเป็นสาเหตุทำให้องค์กรไม่สามารถสร้างกลยุทธ์เชิงการแข่งขันในระดับสากลได้ (Niven, 2002) ทำให้ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ข้อมูลส่วนตัวเชิงลึกมาสร้างความมั่งคั่งทำให้เกิดการตัดสินใจสร้างรายได้ซึ่งถูกมองว่าเป็นการถ่ายโอนกำไรให้มีความต่อเนื่อง (Amor, 2003)

ในการศึกษาเรื่องการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยนั้น มุ่งศึกษาลักษณะพฤติกรรมเชิงจริยธรรมโดยพิจารณากรอบมาตรฐานการปฏิบัติงานบัญชีที่ประกอบด้วย 1) จรรยาบรรณผู้ทำบัญชีจะสร้างความเชื่อมั่นในคุณค่าแก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทำให้เป็นที่ยอมรับในสังคม 2) แนวปฏิบัติทางบัญชีเป็นพฤติกรรมในองค์กรที่เกิดจากตัวบุคคล สามารถนำข้อมูลทางบัญชีมาสร้างความได้เปรียบในการทำธุรกิจ 3) นโยบายขององค์กรเป็นแรงขับเคลื่อนที่มีประโยชน์ทำให้เกิดผลการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพในการสื่อสารข้อมูลที่สำคัญ ส่งผ่านข้อมูลให้แก่ผู้ต้องการใช้ข้อมูลในรูปแบบงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน (Meador, 2017) ซึ่งผู้วิจัยสรุปประเด็นหลักตามความสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยที่ทำการศึกษากล่าวสรุปในย่อหน้าถัดไป ซึ่งจะอธิบายโดยละเอียดในบทที่ 2 ในหัวข้องานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากที่กล่าวมาข้างต้น การสร้างความเชื่อมั่นในวิชาชีพผู้ทำบัญชีจะต้องนำเสนอข้อมูลอย่างครบถ้วนทันเวลาต่อความต้องการใช้ข้อมูล และตรงกับวัตถุประสงค์ของการจัดทำข้อมูล ผู้วิจัยได้กำหนดลำดับขั้นตอนตามปัจจัยที่ทำการศึกษามีรายละเอียด ดังนี้

สำหรับปัจจัยแรก ได้แก่ จรรยาบรรณ (Code of Conduct) เป็นหลักการในการควบคุมพฤติกรรมผู้ทำบัญชี มีงานวิจัยของ (Singh, 2017) พบว่าจรรยาบรรณมีอิทธิพลเชิงบวกกับพฤติกรรมผู้ปฏิบัติงานบัญชีหากไม่ปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณจะมีบทลงโทษและไม่มีมาตรการควบคุมความรับผิดชอบบุคคลหากผู้ปฏิบัติงานกระทำความผิดในนามขององค์กร แต่ก็มีบางงานวิจัยกลับพบว่าปัญหาจริยธรรมเกิดจากตัวผู้ปฏิบัติงานบัญชีขาดความเชื่อถือในองค์กร จึงมีพฤติกรรมการทำงานที่ไม่เหมาะสมไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและหลักการบัญชีทั่วไป ทั้งยังส่งผลต่อประสิทธิภาพของผู้ทำบัญชีลดลง และยังพบว่าผู้ที่ประสบความสำเร็จในอาชีพแล้วมักจะละเลยไม่ปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณ (Meador, 2017) ในบริบทของทฤษฎีสถาบัน (Institutional Theory) มองว่าองค์กรยอมรับปฏิบัติตามกฎระเบียบทางกฎหมายเพื่อต้องการให้เป็นที่ยอมรับของสังคม ทำให้ต้องรับแบบแผนนั้นมาใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติเพื่อความอยู่รอดขององค์กร จึงต้องนำหลักจรรยาบรรณซึ่งเป็นข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีมาใช้กำกับควบคุมผู้ทำบัญชี และจัดอุปสรรคการปฏิบัติงานบัญชีในองค์กร



ปัจจัยที่สอง แนวปฏิบัติสำหรับผู้ทำบัญชี งานวิจัยที่พบว่า บัญชีเชิงพฤติกรรมที่มีผลเชิงบวกต่อจรรยาบรรณ (Shanahan, 2003) และมีการพัฒนามาตรฐานทางจริยธรรม (Webley, 1997) ซึ่งผู้ทำบัญชีมีหน้าที่หลักในการจัดทำข้อมูลเพื่อนำเสนอรายงานทางการเงินต่อผู้บริหาร เพื่อนำข้อมูลบัญชีมาใช้ประโยชน์ในการวางแผนตัดสินใจและกำหนดนโยบายทางการเงินโดยใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือควบคุมทางการเงินที่สอดคล้องกับทฤษฎีจริยธรรมได้กล่าวถึง พฤติกรรมของมนุษย์ต้องอยู่บนพื้นฐานของการเรียนรู้ทางสังคม ส่งผลต่อการกระทำที่ถูกหรือผิดตามบทบาทหน้าที่ของแต่ละบุคคล (Hunt, 1993) แม้ว่ากฎหมายไม่ได้บัญญัติพฤติกรรมที่ผิดจริยธรรมแต่พฤติกรรมส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือในตัวบุคคลเป็นไปตามทฤษฎีจริยธรรม (Ethical Theory) ปัจจัยหลักคือ ความมีเหตุผลของบุคคลเกิดจากจิตสำนึกและแรงบันดาลใจในการปฏิบัติหน้าที่ ช่วยสร้างความเชื่อมั่นในการประกอบธุรกิจให้แก่องค์กร ส่วนการปกปิดข้อมูลสำคัญโดยเจตนาอาจสร้างความเสียหายให้แก่สังคม (Lawrence and McNulty, 2006)

ปัจจัยที่สาม นโยบายองค์กรเป็นการระบุถึงแนวปฏิบัติที่นำมาซึ่งความสำเร็จตามเป้าหมายองค์กร งานวิจัยที่พบว่าข้อกำหนดขององค์กรมีผลเชิงบวกต่อการปฏิบัติงานและนำไปสู่การสร้างหลักปฏิบัติงาน (Polgreen, 2008) บางองค์กรพบว่ามิชชั่นของนโยบายกับหลักการปฏิบัติงานจึงทำให้เกิดพฤติกรรมเชิงจริยธรรมที่ไม่มีประสิทธิภาพ และมีงานวิจัยที่แสดงให้เห็นถึงการดำเนินกิจกรรมตามขอบเขตและบรรทัดฐานทางสังคมโดยมุ่งเน้นที่ปฏิสัมพันธ์ขององค์กรกับสังคม (Deegan et al., 2002) ที่มีความถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งสอดคล้องกับทฤษฎีความชอบธรรม (Legitimacy Theory) องค์กรยังมีความห่วงใยต่อชุมชนและสิ่งแวดล้อมจึงมีแนวปฏิบัติงานที่ถูกต้องตามกฎหมาย

ปัจจัยที่สี่ หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปเป็นหลักการปฏิบัติงานทั้งทางการเงินและไม่ใช้ทางการเงินข้อมูลทั้งสองส่วน ช่วยทำให้การตัดสินใจของผู้ทำบัญชีมีความรอบคอบมากขึ้น พบว่ามีอิทธิพลเชิงบวกต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารโดยสมัครใจ (PujiHarto, 2018) นำมาช่วยวิเคราะห์กลยุทธ์ในการสร้างคุณค่าให้กับองค์กร (Larcker, 2001) ในสังคมธุรกิจจะเน้นผลตอบแทนทางการเงินที่สะท้อนผลประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้เสียตามมุมมองของทฤษฎีสถาบัน (Institutional Theory) เป็นไปตามบทบาทหน้าที่ข้อกำหนดของสังคม ทำให้องค์กรต้องกำหนดแนวปฏิบัติงานที่สืบทอดติดต่อกันมาอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้องค์กรแน่ใจว่าได้ดำเนินงานตามขอบเขตบรรทัดฐานของสังคม (Deegan et al., 2002)

ปัจจัยที่ห้า ยังพบว่างานวิจัยส่วนใหญ่เน้นการสร้างคุณค่าตามแนวคิดการบริหารกำไร (Earning Management) ตามทฤษฎีการตัดสินใจ (Decision- Making Theory) สร้างคุณค่าให้เป็นที่ยอมรับในวงการธุรกิจโดยเกลี้ยกำไรให้มีความสม่ำเสมอ (Income smoothing) ซึ่งเป็นความอ่อนไหวทางจริยธรรมทำให้เกิดการฉ้อโกงที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Rijsenbilt and Commandeur, 2013) ซึ่งเป็นความเห็นขัดแย้งกับทฤษฎีความชอบธรรม (legitimacy Theory) ที่

แนะนำว่าองค์กรมีการปรับพฤติกรรมโดยกำหนดกฎระเบียบมาบังคับใช้ในการดำเนินธุรกิจขององค์กรเพื่อสร้างความชอบธรรมเป็นไปตามบทกฎหมายจะเป็นที่ยอมรับในสังคม

ส่วนปัจจัยที่ทบทวน คือ การพัฒนาจริยธรรมและการวัดจริยธรรมของผู้ทำบัญชี ประกอบด้วย 3 ส่วน คือ 1) จรรยาบรรณ 2) แนวปฏิบัติทางบัญชี 3) นโยบายองค์กร ทั้งสามปัจจัยจะสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ทำบัญชีว่ามีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม งานวิจัยนี้เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลบริษัทจดทะเบียนในปีพ.ศ. 2543 เฉพาะบริษัทที่ยังดำเนินงานอยู่จนถึงปี 2565 ได้จดทะเบียนกับสำนักงานวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ประกอบด้วย อุตสาหกรรมการผลิต (Manufacturing) อุตสาหกรรมค้าส่งและค้าปลีก (Whole sale and Retail) และอุตสาหกรรมบริการ (Service) หากกลุ่มอุตสาหกรรมที่แตกต่างกันมีผลต่อการสร้างคุณค่าเพิ่มที่แตกต่างกันหรือไม่ ที่สอดคล้องกับทฤษฎีการตัดสินใจ (Decision-Making Theory) ประเด็นสำคัญสำหรับงานวิจัยนี้ คือ การสำรวจหาปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย นำมาใช้ในวงการธุรกิจเพื่อการพัฒนาจริยธรรมและสร้างตัวชี้วัดจริยธรรมของผู้ทำบัญชีอย่างเป็นระบบ ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงมีความน่าสนใจทั้งในด้านวิชาการ และการนำผลที่ได้รับไปช่วยส่งเสริมความน่าเชื่อถือให้กับผู้ทำบัญชี จึงเป็นเหตุผลที่ผู้วิจัยต้องการศึกษาเพื่อหาค้นหาคำตอบให้มีความชัดเจนในประเด็นนี้

### คำถามในการวิจัย

ความสัมพันธ์โครงสร้างเชิงเส้นของจรรยาบรรณที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ควรมีรูปแบบใด

### จุดมุ่งหมายของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์สมการโครงสร้างเชิงเส้นของจรรยาบรรณที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณที่มีอิทธิพลต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีและนโยบายองค์กรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาอิทธิพลทางตรงของแนวปฏิบัติทางบัญชีมีต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย
4. เพื่อศึกษาอิทธิพลทางตรงของนโยบายองค์กรต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีและอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

## ขอบเขตของงานวิจัย

### 1. ขอบเขตด้านประชากรและตัวอย่าง

1.1 ประชากร (population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้ทำบัญชีในบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยที่จดทะเบียนจัดตั้งในปี 2543 เฉพาะบริษัทที่ยังดำเนินงานจนถึง ปี 2565 จำนวน 3,983 คน แบ่งออกเป็น 6 ภูมิภาค ได้แก่ 1) ภาคเหนือ 2) ภาคกลาง 3) ภาคตะวันออก 4) ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ 5) ภาคใต้ 6) กรุงเทพฯและปริมณฑล

1.2 กลุ่มตัวอย่างในการวิจัยเชิงปริมาณ (sampling) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้ทำบัญชี 6 ภูมิภาค ได้แก่ 1) ภาคเหนือ 2) ภาคกลาง 3) ภาคตะวันออก 4) ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ 5) ภาคใต้ 6) กรุงเทพฯและปริมณฑล การวิจัยเชิงปริมาณกลุ่มตัวอย่างในการวิจัย คือ ผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จำนวน 617 คนโดยสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Thomson, 2002) การพิจารณาความเพียงพอของขนาดตัวอย่างต้องสอดคล้องกับสถิติที่ใช้ ได้แก่ การวิเคราะห์โมเดลเชิงโครงสร้าง เกณฑ์การกำหนดตัวอย่างคือ ตัวอย่าง 10 หน่วยต่อตัวแปรสังเกตได้ 10 ตัวแปร งานวิจัยนี้มี 40 ตัวแปรคูณ 10 หน่วยได้ตัวอย่าง 400 หน่วย โดยแบบสอบถามตอบกลับมารอบแรก จำนวน 358 ชุด มีความสมบูรณ์ 340 ชุด รอบสองตอบกลับมา 65 ชุดมีความสมบูรณ์ 60 ชุด แบบสอบถามที่ทำการศึกษาจำนวน 400 ชุด จากแบบสอบถามที่ส่งออกจำนวน 617 ชุด อัตราการตอบกลับ (Response rate) คิดเป็นร้อยละ 65 ซึ่งเพียงพอต่อขนาดตัวอย่างขั้นต่ำ จึงสามารถนำมาใช้ในการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง (Structural equation model: SEM) ที่มีตัวแปรสังเกตได้ 40 ตัวแปร

### ตาราง 1 แสดงจำนวนตัวอย่างแยกตามภูมิภาค

แยกตามภูมิภาค	ประชากร (บริษัท)	ตัวอย่าง	จำนวนตัวอย่างที่ตอบกลับ
ภาคเหนือ	152	65	43
ภาคใต้	371	85	55
ภาคกลาง	881	39	25
ภาคตะวันออก	285	77	50
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	264	28	18
กรุงเทพมหานครปริมณฑล	2,030	323	209
<b>จำนวนรวม</b>	<b>3,983</b>	<b>617</b>	<b>400</b>

ที่มา: สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2563

1.3 การวิจัยเชิงคุณภาพ (sampling) ผู้ให้ข้อมูลประกอบด้วย ประธานชมรมผู้ทำบัญชี จังหวัดนครสวรรค์ จำนวน 1 คน ผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไปเป็นผู้เชี่ยวชาญงานบัญชีบริหาร จำนวน 4 คน ผู้ทำบัญชีเป็นผู้บริหารกลุ่มธุรกิจบริการ จำนวน 2 คน กลุ่มการผลิต จำนวน 1 คน ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีคุณภาพทำบัญชีให้บริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จำนวน 10 คน รวมจำนวน 18 คน จาก 6 ภูมิภาค โดยศึกษาเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม, อิทธิพลของนโยบายองค์กร และอิทธิพลของจรรยาบรรณที่ส่งแนวปฏิบัติงานบัญชีเป็นองค์ประกอบการสัมภาษณ์

## 2. ขอบเขตด้านตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้สังเคราะห์ตัวแปรจากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัย ที่เกี่ยวข้อง มีรายละเอียดดังนี้

ตัวแปรแฝงภายนอก ได้แก่ จรรยาบรรณ ประกอบด้วย ตัวแปรสังเกตได้ 10 ตัวแปร ได้แก่ 1) ความโปร่งใส 2) ทักษะในวิชาชีพ 3) แสวงหาความรู้เพิ่มเติมอย่างต่อเนื่อง 4) ความสามารถในการวิเคราะห์ 5) เรียนรู้เพื่อพัฒนาความสามารถของตนเอง 6) การรักษาความลับ 7) ความเพียงพอในสาระสำคัญ 8) ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ 9) ความเป็นอิสระตัดสินใจด้วยตนเอง 10) มาตรฐานในการปฏิบัติงาน

ตัวแปรแฝงภายในที่เป็นตัวแปรคั่นกลาง 2 ตัว ได้แก่ แนวปฏิบัติการบริหาร ประกอบด้วย ตัวแปรสังเกตได้ 10 ตัวแปร ได้แก่ 1) ระบบการคิดต้นทุน 2) งบประมาณที่เตรียมไว้ 3) ความถี่ในการจัดทำงบประมาณ 4) ประเมินผลการดำเนินงานจากรายได้ 5) มาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงินใช้ประเมินผลการดำเนินงาน 6) มีการประเมินผลจากการวิเคราะห์ของบริษัท 7) มีการสร้างกำไรจากการขายสินทรัพย์ 8) มีส่วนร่วมในการพัฒนางานบัญชีบริหาร 9) การใช้เทคโนโลยีในระบบการผลิตที่ยืดหยุ่น 10) มีการวางแผนสร้างกำไร และ ตัวแปรแฝงภายในที่เป็นตัวแปรคั่นกลาง ได้แก่ นโยบายองค์กร ตัวแปรสังเกตได้ 10 ตัวแปร ได้แก่ 1) วัดและประเมินผลการปฏิบัติงาน 2) ลดต้นทุนการผลิตสินค้า 3) แสวงหากฎหมายมาบังคับใช้ 4) กลยุทธ์ในการแข่งขัน 5) การตรวจสอบต้นทุนที่เกิดขึ้น 6) ประมาณการค่าใช้จ่ายของคู่แข่ง 7) การประเมินปริมาณต้นทุนต่อหน่วย 8) มีการประเมินสิ่งอำนวยความสะดวก 9) การประเมินต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามระยะเวลา 10) มีระบบประมวลผลไปยังหน่วยต้นทุน

ตัวแปรแฝงภายใน ได้แก่ การตัดสินใจเชิงจริยธรรม ตัวแปรสังเกตได้ 10 ตัวแปร ได้แก่ 1) การใช้เทคนิคสร้างรายได้เพิ่มขึ้น 2) การเกลี้ยรายได้ให้มีความสม่าเสมอ 3) ความสามารถในการสร้างกำไรให้สูงขึ้น 4) การกระทำที่บิดเบือนปกปิดข้อเท็จจริง 5) ได้รับความสำเร็จในอาชีพแล้วมักจะไม่นิ่งถึงจรรยาบรรณวิชาชีพ 6) การฉกฉวยโอกาสในการเปิดเผยข้อมูล 7) การเกลี้ยรายได้ เป็นการตัดสินใจที่มีประโยชน์ทำให้ราคาหุ้นเพิ่มขึ้น 8) มีส่วนสนับสนุนทำให้เกิดความชอบธรรมในองค์กร 9) การใช้ดุลยพินิจในการปรับแต่งบัญชี 10) การแก้ปัญหาช่วงเวลาที่ยุ่งยากโดยเกลี้ยรายได้



### 3. ขอบเขตด้านเวลา

ขอบเขตด้านพื้นที่ที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ บริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยที่ผ่านการรับรองจากผู้สอบบัญชีปี 2564 ระยะเวลาเก็บรวบรวมข้อมูล ตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม 2564 จนถึงวันที่ 16 กรกฎาคม 2565

### ข้อตกลงเบื้องต้น

จากการทบทวนวรรณกรรม พบว่า โดยส่วนใหญ่การวิจัยเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ซึ่งนักวิจัยและนักวิชาการส่วนใหญ่จะใช้ตัวแทนเพียงคนเดียว สัดส่วน 1 บริษัท ต่อ 1 ผู้ทำบัญชี เป็นผู้สามารถให้ข้อมูลเชิงลึกที่ครอบคลุมกระบวนการทำงานตั้งแต่ระดับผู้บริหาร ผู้จัดการ เป็นผู้ทำบัญชี จัดทำรายงานทางการเงินให้กับองค์กร จากเหตุผลดังกล่าวผู้วิจัยจึงใช้หน่วยวิเคราะห์ (Unit of analysis) เป็นผู้ทำบัญชีตามความรู้ความสามารถจำนวน 400 คน เพื่อให้สอดคล้องกับนักวิจัยและนักวิชาการท่านอื่นที่ได้ทำการศึกษามาก่อนหน้านี้

### สมมติฐานของการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยได้ตั้งสมมติฐาน ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 1: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี

สมมติฐานการวิจัยที่ 2: แนวปฏิบัติการบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

สมมติฐานการวิจัยที่ 3: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี

สมมติฐานการวิจัยที่ 4: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อนโยบายองค์กร

สมมติฐานการวิจัยที่ 5: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

สมมติฐานการวิจัยที่ 6: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

สมมติฐานการวิจัยที่ 7: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม โดยมีแนวปฏิบัติทางบัญชีเป็นตัวแปรคั่นกลาง

สมมติฐานการวิจัยที่ 8: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

### ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ประโยชน์เชิงทฤษฎีของงานวิจัยจะช่วยให้เข้าใจปรากฏการณ์และพฤติกรรมของผู้ทำบัญชีในการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ช่วยสร้างความเชื่อมั่นในวิชาชีพผู้ทำบัญชีว่าจรรยาบรรณมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและนำไปสู่มาตรฐานการปฏิบัติงานบัญชีขององค์กรให้เป็นที่ยอมรับในสังคม

1.1 ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมในบริบทที่ใกล้เคียงกันสามารถนำกระบวนการหาเหตุผลมาทำความเข้าใจผู้ปฏิบัติงานบัญชีโดยให้ความสำคัญกับความมีคุณค่าในตัวบุคคล การรักษาชื่อเสียงเป็นการสร้างความชอบธรรมในการปฏิบัติงานบัญชีให้มีประสิทธิภาพสืบต่อไป

1.2 เพิ่มองค์ความรู้เกี่ยวกับบรรทัดฐานตามที่สังคมกำหนดมาปรับใช้ในการดำเนินงานหากองค์กรประสบความสำเร็จในการรักษาความชอบธรรมผู้ทำบัญชีจะเป็นที่ยอมรับในสังคมมากขึ้น

2. ประโยชน์เชิงการจัดการงานวิจัยนี้ทำให้เกิดประโยชน์ ดังนี้

2.1 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับผู้ทำบัญชีโดยเฉพาะสภาวิชาชีพบัญชีสามารถนำแนวปฏิบัติทางบัญชีมากำหนดเป็นนโยบายองค์กรที่มีผลบังคับใช้และจัดคู่มือมาตรฐานปฏิบัติงานเชิงจริยธรรมนำมาใช้เป็นเกณฑ์สำหรับประเมินผลและติดตามการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี

2.2 ผู้ทำบัญชีในระดับผู้บริหารสามารถนำข้อมูลมาวิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจที่ดีในองค์กรนำการตัดสินใจเชิงจริยธรรมมาเป็นแบบอย่างในการปฏิบัติงานบัญชีในองค์กร

3. ผู้ทำบัญชีในระดับผู้บริหารสามารถนำข้อมูลมาวิเคราะห์สภาพการณ์ของผู้ทำบัญชี นำหลักจรรยาบรรณมากำหนดเป็นแนวปฏิบัติทางบัญชีให้มีความเหมาะสมกับการดำเนินธุรกิจขององค์กร

### นิยามศัพท์เฉพาะ

ผู้วิจัยได้กำหนดนิยามคำศัพท์ที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ ดังต่อไปนี้

1. แนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร (The management accounting Practices) หมายถึง การกระทำขององค์กรต้องมีความถูกต้องตามกฎหมายจะช่วยให้เข้าใจพฤติกรรมผู้ปฏิบัติงานองค์กรต้องปรับกระบวนการทำงานขององค์กรให้มีความเหมาะสมจะสร้างความมั่นคงให้กับองค์กรในระยะยาว

2. การตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Ethics making decision) หมายถึง การใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมเป็นการปลูกจิตสำนึกของผู้ปฏิบัติงานให้รับรู้ว่าจะสิ่งใดถูกหรือสิ่งใดผิด เพื่อป้องกันการกระทำของผู้ปฏิบัติงานตามอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบอย่างมีเหตุผล

3. นโยบายองค์กร (Corporate Policy) หมายถึง ข้อกำหนดทิศทางสำหรับแนวปฏิบัติงานสู่เป้าหมายขององค์กรในการวางแผนและการควบคุมการทำงานให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน

4. ความรับผิดชอบในภาระหน้าที่ (Accountability) หมายถึง ความรับผิดชอบในการกระทำตามบทบาทหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย เพื่อรักษาผลประโยชน์สูงสุดอย่างมีคุณธรรมในการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมการตัดสินใจเชิงจริยธรรมแบบบูรณาการของนักบัญชีในการมีส่วนร่วมในการบริหารจัดการการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต

5. เหตุผลเชิงจริยธรรม (Ethical reasoning) หมายถึง การแสดงความคิดจากข้อสรุปที่มีเหตุผลในการตัดสินใจที่ผ่านการไตร่ตรองตามหลักการเชิงจริยธรรมที่คำนึงถึงองค์ประกอบของการให้เหตุผลเชิงจริยธรรม

6. จรรยาบรรณ (Code of Conduct) หมายถึง ข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชีที่ใช้ในการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีให้มีแนวทางการปฏิบัติงานบัญชีบริหารและผลของการปฏิบัติงานที่บ่งบอกถึงประสิทธิภาพในการทำงานในทิศทางที่เหมาะสม

7. ผู้ทำบัญชี (Accountant) หมายถึง ผู้ที่จบการศึกษาระดับปริญญาตรีด้านบัญชีเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย หรือ เป็นผู้ทำบัญชีกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ มีปรากฏรายชื่อใน สบช 3 มีลักษณะเป็นบุคคล และ เป็นสำนักงานบัญชี

8. วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and medium-sized enterprises) หมายถึง บริษัทที่ดำเนินงานด้านการผลิต การค้า และการให้บริการเป็นแหล่งจ้างงานขนาดใหญ่ของประเทศมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและได้รับการลดภาษี การยกเว้นภาษีเงินได้ ตามข้อกำหนดของประเภทธุรกิจ

## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาเรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ศึกษาทฤษฎี แนวคิด และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อนำไปสู่การกำหนดรูปแบบสมการโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย เพื่อใช้เป็นแนวทางในการศึกษาวิจัย ดังต่อไปนี้

1. ทฤษฎีพื้นฐานที่ใช้ในการวิจัย
2. แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของนักบัญชี
3. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี
4. แนวคิดการพัฒนาจริยธรรมของบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม
5. ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่ศึกษาและการกำหนดสมมติฐานการวิจัย

#### ทฤษฎีพื้นฐานที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิด ทฤษฎีเพื่อใช้เป็นกรอบในการอธิบายความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ประกอบด้วย ทฤษฎีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Ethical Decision- Making Theory) ทฤษฎีที่อธิบายถึงพฤติกรรมของมนุษย์ที่หาเหตุผลมาทำความเข้าใจกับผู้ปฏิบัติงาน ทฤษฎีสถาบัน (Institutional Theory) เป็นทฤษฎีที่อธิบายถึงกฎเกณฑ์ทางสังคมกับนโยบายองค์กรเพื่อใช้อธิบายว่า อะไรคือสาเหตุที่ทำให้เกิดพฤติกรรมในองค์กร ทฤษฎีความชอบธรรม (Legitimacy Theory) เป็นทฤษฎีที่อธิบายถึงพฤติกรรมที่สอดคล้องกับกฎระเบียบทางสังคมขององค์กรให้มีความชอบธรรมตามกฎหมาย

จากทฤษฎีพื้นฐานที่ใช้ในการวิจัย ทั้ง 3 ทฤษฎีดังกล่าว ผู้วิจัยได้นำมาสังเคราะห์เพื่อเป็นกรอบในการอธิบายผลการวิจัย มีรายละเอียด ดังนี้

## 1. ทฤษฎีพื้นฐานที่ใช้ในการวิจัย

ภาพรวมการนำเสนอในส่วนนี้ ผู้วิจัยศึกษาทฤษฎีที่ใช้เป็นกรอบในการอธิบายการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ประกอบด้วย 3 ทฤษฎี ได้แก่ 1) ทฤษฎีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม 2) ทฤษฎีสถาบัน 3) ทฤษฎีความชอบธรรม ในบริบทที่ผู้วิจัยต้องการศึกษา ดังนี้

### ทฤษฎีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Ethical Decision- Making Theory)

ทฤษฎีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม เป็นทฤษฎีที่มีรากฐานมาจากทฤษฎีจริยธรรม ที่เล็งเห็นว่าพฤติกรรมของมนุษย์ต้องอยู่บนพื้นฐานของการเรียนรู้กฎทางสังคม การตัดสินใจเชิงจริยธรรมนั้นจะไม่นำตำแหน่งหน้าที่มาเป็นปัจจัยที่ใช้กำหนดพฤติกรรมของบุคคลนั้น (Ferrell, 1985) การพัฒนาคุณธรรมของบุคคลต้องเกิดจากจิตสำนึกของตนเอง (Kohlberg, 1969) ซึ่งผลที่ได้รับจากการตัดสินใจจะเป็นปัจจัยนำมาพิจารณาว่าบุคคลนั้นมีจริยธรรมหรือไม่มีจริยธรรม

คำว่า Ethics มาจากคำว่า จริยศาสตร์ เป็นปรัชญาว่าด้วยการแสวงหาความดีสูงสุดของชีวิตจึงเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมมนุษย์ที่แสดงออกมา อะไรคือการกระทำถูกและอะไรคือการกระทำผิด โดยนำแนวคิดมาค้นหาพฤติกรรมของบุคคล มีรายละเอียด ดังนี้ 1) อริสโตเติลได้กล่าวว่าความดี คือ ความสุข บุคคลนั้นมีคุณค่าในตัวเอง 2) ใช้มาตรการวัดตัดสินว่าอะไรคือ ความดี ซึ่งโสกราตีสได้แนะนำว่า ความรู้สึกผิดชอบชั่วดีนำมาใช้เป็นเกณฑ์การวัด 3) การดำเนินชีวิตแบบไหนถือว่าดีที่สุด คือ การใช้ชีวิตแบบมีปรัชญาหรือแบบมีจริยธรรมถือว่าเป็นแบบที่ดีที่สุด (ราชบัณฑิตยสถาน, 2556)

จากการศึกษาที่ผ่านมา จริยธรรม หรือ จริยศาสตร์ยังเป็นศาสตร์ที่เชื่อมโยงมนุษย์กับธรรมชาติมีความเกี่ยวข้องกับการกระทำ ส่วนจริยธรรมจะเกี่ยวกับความดีความถูกต้องของบุคคล ทั้งสองส่วนจะนำมาใช้ในการดำเนินชีวิตของมนุษย์เพื่อสร้างความมั่นคง (ประยูร ธรรมจิตโต, 2543)

ในปัจจุบันทฤษฎีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ยังถูกนำมาใช้ในวงการธุรกิจเป็นกรอบแนวคิดเพื่อศึกษาพฤติกรรมมนุษย์และกระบวนการหาเหตุผล เพื่อนำมาทำความเข้าใจกับพฤติกรรมของผู้ปฏิบัติงานในองค์กร นำมาใช้อธิบายความมีคุณค่าในตัวบุคคล สามารถส่งอิทธิพลต่อความมีชื่อเสียงขององค์กร ทั้งยังทำการศึกษถึงปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ (Greenwood, 2002) ทำให้องค์กรนำหลักการนั้น มากำหนดเป็นบรรทัดฐานใช้เป็นแนวทางเพื่อควบคุมพฤติกรรมของผู้ปฏิบัติงานในองค์กรให้มีความชอบธรรมถูกต้องตามกฎหมาย (Davis, 1994)

การศึกษาที่ผ่านมา มีงานวิจัยของนักวิชาการหลายท่านได้นำทฤษฎีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมมาใช้อธิบายแนวปฏิบัติงานของบุคคลในองค์กร อาทิ งานวิจัยของ ของ Bruns and DeCoster (1969) และ Schiff and Lewin, (1974), Trevino (1986), Jones (1991), Arnold and Ponemon, (1991), De Janasz, et al., (2002), Chernev, (2003) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับพฤติกรรมของผู้ทำบัญชี ได้อธิบายว่า ผู้ปฏิบัติงานต้องกระทำตามกฎหมายและข้อกำหนดใน



จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี หากผู้ปฏิบัติงานอยู่ในสถานการณ์ที่ต้องเผชิญกับข้อขัดแย้งทางจริยธรรมนั้น ควรรวบรวมข้อเท็จจริงและทำความเข้าใจกับข้อมูลที่ได้รับนำมาตีความให้มีความชัดเจนก่อนสรุปผลเพื่อทำการตัดสินใจ และในสถานการณ์ที่ต้องเผชิญกับทางเลือกที่มากกว่าหนึ่งทางเลือก โดยทั่วไปบุคคลจะเลือกกระทำตามสัญชาตญาณซึ่งแสดงให้เห็นว่ามีความเป็นห่วงผู้อื่นมากกว่าตัวเอง (Kant ,1991)

ทฤษฎีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม สามารถนำมาใช้เป็นทฤษฎีพื้นฐานในการวิเคราะห์แนวปฏิบัติทางบัญชีของผู้ทำบัญชีในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ด้วยเหตุที่นโยบายองค์กรจะสร้างข้อกำหนดมาบังคับใช้กับผู้ปฏิบัติงานจึงเปรียบเสมือนเครื่องมือในการสร้างความสัมพันธ์ให้กับผู้ปฏิบัติงานสามารถอยู่ร่วมกันอย่างมั่นคง (Simon, 1995)

นอกจากนี้ แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีเป็นกระบวนการจัดทำข้อมูลเพื่อนำเสนอต่อผู้บริหาร นำข้อมูลไปวางแผนควบคุมการปฏิบัติงาน จะเห็นได้ว่าข้อมูลบัญชีจำเป็นต้องมีความเพียงพอสำหรับนำมาใช้ในการตัดสินใจ ส่วนคุณธรรมจริยธรรมเป็นปัจจัยที่เกิดจากตัวผู้ทำบัญชีร่วมกับปัจจัยภายนอก ได้แก่ จรรยาบรรณ และ นโยบายขององค์กรนำมาเป็นข้อกำหนดที่องค์กรนำมาประยุกต์ใช้กับแนวปฏิบัติทางบัญชี มีรายละเอียด ดังนี้ 1) ผู้ทำบัญชีนำประเด็นทางจริยธรรมมาใช้กับแนวปฏิบัติงานบัญชีทำให้มีจริยธรรมในการทำงานอย่างแท้จริง 2) ผู้ทำบัญชีมีการเรียนรู้ เข้าใจแบบมีส่วนร่วมกับผู้ร่วมปฏิบัติงานจะทำให้เข้าใจในจริยธรรมขององค์กร 3) ผู้ทำบัญชีค้นหาสาเหตุของปัญหาทางจริยธรรมของบุคคลในองค์กรเพื่อค้นหาแนวทางแก้ไข 4) ผู้ทำบัญชีต้องปฏิบัติตนเป็นแบบอย่างที่ดีเป็นผู้มีจริยธรรมที่ดีจะสร้างความน่าเชื่อถือให้กับตนเองและวิชาชีพบัญชี 5) ผู้ทำบัญชีต้องศึกษาหาความรู้เพื่อพัฒนาตนเองให้ทันกับสภาพแวดล้อมที่มีเปลี่ยนแปลง (ศิริวรรณบุศย์, 2553)

## 1.2 ทฤษฎีสถาบัน (Institutional Theory)

ทฤษฎีสถาบันมาจากแนวคิดในการบริหารจัดการ ซึ่งมีพื้นฐานจากการทำความเข้าใจองค์ประกอบในการรักษาความชอบธรรมที่ช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จ การศึกษาของนักวิชาการที่ผ่านมาได้อธิบายการบริหารจัดการว่าประกอบด้วย 2 กลยุทธ์ มีรายละเอียด ดังนี้ 1) การแยกส่วน (decoupling) นำเสนอโดย Meyer and Rowan (1977) และ 2) การสร้างภาวะสมฐานนิยม (isomorphism) นำเสนอโดย DiMaggio and Powell (1983)

### 1.2.1 กลยุทธ์การแยกส่วน (The decoupling strategy)

กลยุทธ์การแยกส่วน (decoupling) มาจากแนวคิดที่ว่า องค์การยอมปฏิบัติตามแรงกดดันจากภายนอกโดยรับเอาโครงสร้าง แบบแผนและบรรทัดฐานที่ถูกกำหนดจากสังคมมาใช้ในการดำเนินงาน เพื่อแสดงให้เห็นว่า องค์การได้รับแนวทางนั้นมาบังคับใช้ในการปฏิบัติงาน ทั้งๆที่ในความเป็นจริงองค์การอาจกระทำในอีกลักษณะหนึ่ง ซึ่งองค์การประเมินแล้วมีความเห็นว่าเป็นวิธีที่จะทำให้องค์การดำเนินธุรกิจแล้วสามารถอยู่รอด ทั้งยังช่วยสร้างความพึงพอใจให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย

ทั้งภายในและภายนอก (Meyer and Rowan, 1977) แนวคิดนี้ได้รับการศึกษาต่อมา โดย DiMaggio and Powell (1983) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยอะไรที่ทำให้องค์กรมีความคล้ายคลึงกัน ซึ่งมีนักทฤษฎีองค์กรได้อธิบายว่า หากองค์กรดำรงอยู่ภายในสภาพแวดล้อมเดียวกันจะส่งผลทำให้องค์กรมีแนวโน้มใช้รูปแบบการดำเนินงานที่เหมือนกัน นั่นเป็นเพราะองค์กรมีการปรับตัวในการแสวงหาประสิทธิภาพในการดำเนินงานที่เหมาะสม (Scott, 2008) หากการปรับตัวขององค์กรไม่ใช่เป็นการตอบสนองต่อความต้องการของสิ่งแวดล้อม แต่องค์กรปรับตัวให้สอดคล้องกับความคาดหวังของสังคมด้วยเป็นเพราะเป้าหมายขององค์กรต้องการในการดำเนินธุรกิจเราเรียกว่า “ความสมมูลนิยมเชิงสถาบัน” (institutional isomorphism)

### 1.2.2 แนวคิดสมมูลนิยมสร้างความชอบธรรมให้กับองค์กร มีการศึกษาเพิ่มเติม

โดย พิชาย รัตนติลก ญ ภูเก็ต, (2564) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับกลยุทธ์สร้างความชอบธรรมขององค์กรและอธิบายไว้ว่าการสร้างความชอบธรรมนั้น ประกอบด้วย 3 หลักการ มีรายละเอียด ดังนี้ 1) สมมูลนิยมเชิงบังคับ (coercive isomorphism) หมายถึง องค์กรที่มีแนวโน้มคล้ายคลึงกันในเชิงโครงสร้างมีระบบ และแผนปฏิบัติงานทำให้องค์กรมีแนวโน้มจะคล้ายคลึงกันจากการอยู่ในสภาพแวดล้อมเดียวกันส่งผลทำให้องค์กรมีรูปแบบการดำเนินงานที่เหมือนกัน 2) สมมูลนิยมเชิงเลียนแบบ (mimetic isomorphism) หมายถึง ความสัมพันธ์เชิงอำนาจและการเมืองเป็นแรงกดดันมาจากภาครัฐทำให้องค์กรต้องรับเอาข้อกำหนดหรือแบบแผนบางอย่างมาปฏิบัติตาม หากฝ่าฝืนจะมีบทลงโทษ และ 3) สมมูลนิยมเชิงบรรทัดฐาน (normative) หมายถึง กระบวนการวิชาชีพเกี่ยวกับเงื่อนไขและวิธีการทำงานซึ่งอยู่บนพื้นฐานความเชื่อและความชอบธรรม เป็นความอิสระของวิชาชีพทำให้องค์กรยอมปฏิบัติตามเพื่อการดำรงอยู่ในสังคม (DiMaggio and Powell, 1983)

ผู้วิจัยได้นำหลักการนี้มาเป็นปัจจัยพื้นฐานในการอธิบายการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ด้วยเหตุที่เป็นทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับบรรทัดฐานสามารถนำมาใช้เป็นแนวปฏิบัติงานกับกิจกรรมควบคุมพฤติกรรมซึ่งผู้ปฏิบัติงานต้องกระทำให้ถูกต้องตามกฎหมายจะทำให้เกิดการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ที่สอดคล้องกับการศึกษาเชิงประจักษ์ของ Scott (2001), Delmas and Toffel (2003) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปฏิสัมพันธ์ของปัจจัยภายนอกทางสังคมกับนโยบายองค์กรที่ส่งผลต่อผู้ทำบัญชีซึ่งมีแนวปฏิบัติงานที่เหมือนกันมาจากแรงกดดันที่เหมือนกัน 3 ลักษณะ ดังนี้ 1) หลักจรรยาบรรณเป็นกฎเกณฑ์ข้อบังคับวิชาชีพผู้ทำบัญชึนำมาใช้เป็นแนวปฏิบัติทางบัญชีให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน 2) หลักจรรยาบรรณเป็นกฎเกณฑ์ข้อบังคับเป็นไปตามนโยบายองค์กร หากไม่ปฏิบัติตามจะมีบทลงโทษ 3) หลักปฏิบัติงานที่ลอกเลียนแบบมาจากคู่แข่งที่ประสบความสำเร็จในการทำธุรกิจซึ่งนำไปสู่การปรับแนวปฏิบัติทางบัญชีให้มีความเหมาะสม (Abbott, 1981)

จากขอบเขตของทฤษฎีสถาบัน ผู้วิจัยได้นำมาเป็นพื้นฐานในการอธิบายการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและการปฏิบัติทางบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย เนื่องจากเป็นทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับบรรทัดฐานที่องค์กรนำมาใช้เป็นแนวปฏิบัติงานกับกิจกรรมการควบคุมพฤติกรรมผู้ปฏิบัติงานให้มีความถูกต้องตามนโยบายและข้อกำหนดทางกฎหมาย

### 1.3 ทฤษฎีความชอบธรรม (Legitimacy Theory)

แนวคิดและทฤษฎีความชอบธรรม (Legitimacy Theory) เป็นกระบวนการหาเหตุผลขององค์กรในการทำความเข้าใจของผู้ปฏิบัติงานในการรักษาชื่อเสียงขององค์กรและสร้างความชอบธรรม ดังนั้นองค์กรจึงกำหนดแผนในการปรับพฤติกรรมให้สอดคล้องกับกฎระเบียบ ให้มีความชอบธรรมตามกฎหมาย ซึ่งชี้ให้เห็นว่าพฤติกรรมการปฏิบัติงานเป็นไปตามความคาดหวังของสังคมแต่ในการหาเหตุผลขององค์กรนั้น ไม่สามารถใช้ทฤษฎีใดทฤษฎีหนึ่งเพียงทฤษฎีเดียว จำเป็นต้องใช้บูรณาการมากกว่าหนึ่งทฤษฎี (Papa, 2013)

ความชอบธรรมมีพื้นฐานมาจากทฤษฎีการจัดการ ทฤษฎีสถาบันและทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Papa, 2013) การบูรณาการทฤษฎีในปฏิสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับสภาพแวดล้อมภายนอก ผู้ปฏิบัติงานจะต้องรับรู้ถึงพฤติกรรมของตนเองว่ามีความเกี่ยวข้องกับองค์กร (Mistry, 2014) ที่มีคุณค่าไม่มีองค์กรอื่นสามารถทดแทนได้ (Meyer, 1983)

ภาพรวมการนำเสนอในส่วนนี้จะให้ความสำคัญกับแนวคิดทฤษฎีความชอบธรรมมาจากกฎระเบียบทางสังคมกับมาตรฐานขององค์กรนักวิชาการหลายท่านได้กล่าวว่าการปฏิบัติงานด้วยความชอบธรรมยังคงต้องมีการปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลง (Archel et al., 2009) ในบริบทที่ผู้วิจัยต้องการศึกษา มีประเด็นนำเสนอ ดังนี้

แนวคิดที่สะท้อนความเป็นจริง จากการศึกษาเชิงประจักษ์ของ Stryker (1994) กล่าวว่าแนวทางที่องค์กรเลือกกิจกรรมทำให้เกิดความชอบธรรม ประกอบด้วย 3 หลักการ มีรายละเอียดดังนี้ หลักการที่ 1 การยอมรับเชิงทัศนคติ (attitudinal approve) เป็นความรู้สึกชอบ มีความจงรักภักดี มีความผูกพันกับองค์กร หลักการที่ 2 ความยินยอมเชิงพฤติกรรม (behavioral consent) ในหลักการนี้ยังประกอบด้วยกิจกรรม 3 ระดับ คือ 1) การมีส่วนร่วมในกิจกรรมอย่างเต็มใจ 2) การยอมรับและปฏิบัติอย่างไม่เต็มใจ 3) การเชื่อฟังและให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามตามระเบียบ หลักการที่ 3 ความโน้มเอียงเชิงพุทธิปัญญา (cognitive orientation) เป็นการรับรู้แนวความคิดเชิงเหตุผลของบุคคลว่าปฏิบัติงานตามกฎระเบียบที่แท้จริง และการศึกษาของ Suchman (1995) ให้ความเห็นว่ากิจกรรมที่องค์กรเลือกกระทำจะทำให้เกิดความชอบธรรมที่สอดคล้องกับบรรทัดฐาน ค่านิยมและความเชื่อขององค์กรมีคุณลักษณะสำคัญ 3 ประการ คือ 1. ความชอบธรรมเชิงการปฏิบัติงานบัญชีตามหลักจรรยาบรรณและตามข้อกำหนดของบทกฎหมาย (pragmatic legitimacy) มีการปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ 2. ความชอบธรรมเชิง



คุณธรรม (moral legitimacy) มีจริยธรรมในการปฏิบัติงานบัญชีการใช้ประโยชน์จากทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ จำเป็นต้องกระทำให้อุบัติตามระเบียบ ข้อบังคับตามนโยบายขององค์กร 3. ความชอบธรรมเชิงพุทธิปัญญา (cognitive legitimacy) มีการตัดสินใจในการสร้างประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้เสียอย่างถูกต้องตามกฎหมาย นอกจากนั้นทฤษฎีความชอบธรรมยังให้ความสำคัญกับความเข้าใจของผู้ทำบัญชีในการรักษาชื่อเสียงจึงปรับพฤติกรรมให้สอดคล้องกับกฎระเบียบทางสังคมเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือให้กับตนเองในการรักษามาตรฐานการปฏิบัติตามนโยบายขององค์กรเป็นไปตามความคาดหวังของสังคม

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้น เกี่ยวกับแนวคิดเชิงทฤษฎีความชอบธรรม ผู้วิจัยได้นำทฤษฎีความชอบธรรมมาเป็นพื้นฐานในการอธิบายความสัมพันธ์ของตัวแปร คือ การปฏิบัติงานบัญชีบริหารของผู้ทำบัญชี โดยการปรับตัวตามบริบทของปัจจัยแวดล้อมภายในและสถานการณ์ภายนอกที่ต้องเผชิญทำให้เกิดแรงจูงใจในการปฏิบัติงานที่มีผลต่อการดำเนินธุรกิจในการพัฒนาองค์กรสู่ความยั่งยืน

สรุปได้ว่าทฤษฎีพื้นฐานทั้ง 3 ทฤษฎีที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั้น สามารถเชื่อมโยงและประยุกต์ใช้ร่วมกัน นำไปบูรณาการเป็นตัวแปรหลักและออกแบบกรอบแนวคิดการวิจัยให้เหมาะสมกับงานวิจัยนี้ การใช้เพียงทฤษฎีเดียวในการศึกษาการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารย่อมไม่เพียงพอ เนื่องจากยังไม่สามารถอธิบายได้อย่างครอบคลุมจึงต้องใช้ทฤษฎีอื่นมาประกอบในการศึกษา อีกทั้งผู้วิจัยต้องการมุมมองใหม่เกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยนำปัจจัยเด่นในแต่ละทฤษฎีที่ได้จากวรรณกรรมมาทดสอบกับการข้อมูลเชิงประจักษ์ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในวิชาชีพผู้ทำบัญชีและนำไปสู่มาตรฐานการปฏิบัติงานบัญชีขององค์กรให้เป็นที่ยอมรับในสังคม

## แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี

### 2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

นักวิชาการได้ให้ความหมายการตัดสินใจเชิงจริยธรรมว่ามีความเกี่ยวข้องกับการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรม มาจากการปลูกจิตสำนึกของผู้ปฏิบัติงานให้รับรู้ว่ามีสิ่งใดถูกหรือสิ่งใดผิด เพื่อยังยั้งการกระทำของผู้ปฏิบัติงานให้ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบอย่างมีเหตุผล จิตสำนึกของบุคคลนั้นมาจากความจริงใจของผู้ปฏิบัติงานในการสร้างผลประโยชน์อย่างเต็มความสามารถให้กับองค์กร (Furter and Palmer, 2010)

ในส่วนนี้จะเป็นการศึกษาการตัดสินใจเชิงจริยธรรมจะเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมของบุคคล ในการปฏิบัติงานกระทำตามภาระหน้าที่ของผู้ทำบัญชีรับรู้ได้ว่าสิ่งใดถูกหรือสิ่งใดผิด ช่วยแก้ปัญหาเรื่องอื้อฉาวทางการเงิน ซึ่งผู้วิจัยมุ่งทำการศึกษาใน 2 มุมมอง คือ 1) การสร้างความเชื่อมั่นในวิชาชีพผู้ทำบัญชี 2) การพัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชี

ภาพรวมการนำเสนอในส่วนนี้เพื่ออธิบายรูปแบบการเชื่อมโยงที่เกี่ยวข้องในวิชาชีพผู้ทำบัญชี

## ตาราง 2 ประเด็นการศึกษาเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

ผู้ศึกษา	มุมมองในการศึกษาการตัดสินใจเชิงจริยธรรม
	<b>ความเชื่อมั่นของผู้ทำบัญชี</b>
Rest (1979), (1986)	ศึกษาพฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณ
Ferrell and Gresham (1985)	ศึกษาแบบจำลองการตัดสินใจเชิงจริยธรรม
Hunt and Vitell (1986)	ศึกษาแบบจำลองตัดสินใจเชิงจริยธรรม
Jones (1991)	ศึกษาปัญหาที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม
Hunt (1993)	ศึกษาการกระทำถูกหรือผิดตามบทบาทหน้าที่
Beaver (1988)	ศึกษาพฤติกรรมเชิงจริยธรรมป้องกันความสูญเสีย
Micewski (2006)	ศึกษาการรับรู้ทางศีลธรรมทำให้เกิดพฤติกรรมเชิงจริยธรรม
Furler and Palmer (2010)	ศึกษาการปฏิบัติงานที่จะสร้างผลประโยชน์ให้กับองค์กร
	<b>พัฒนาจริยธรรมของผู้ทำบัญชี</b>
Putranta and Kingshott, (2011)	ศึกษาข้อบกพร่องทางจริยธรรมต้องหาแนวทางแก้ไขเพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรม
Kohlberg (1969)	ศึกษาแนวคิดในการพัฒนาคุณธรรมโดยใช้ทักษะทางปัญญา
Trevino (1986)	ศึกษาเหตุผลทางจริยธรรมของบุคคล
	<b>การวัดระดับความมีจริยธรรมของผู้ทำบัญชี</b>
Jones (1991)	ศึกษาการประเมินจริยธรรม ดังนี้ 1) รับรู้สถานการณ์ 2) ประเมินการกระทำ 3) รู้ถึงผลกระทบที่จะได้รับ 4) การตัดสินใจใช้ วิธีวัดประเด็นความขัดแย้งทางจริยธรรม โดยหาคำตอบไว้ให้ผู้ตอบเลือกเพียงข้อเดียว

จากตาราง 2 องค์ประกอบของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมมาจากงานวิจัยของนักวิชาการพบว่า ความเชื่อมั่น (Reliability) มีความแตกต่างจากเจตคติ (Attitude) หรือ ทศนคติความเชื่อมั่นมีพื้นฐานมาจากศรัทธาซึ่งเป็นความรู้สึกภายในตัวบุคคล จึงไม่อาจอธิบายได้ด้วยข้อเท็จจริง ส่วน

ทัศนคติเป็นความรู้สึกต่อบางสิ่งบางอย่างต้องทำการประเมิน (Assessment) เปรียบเทียบกับหลักการตามแผนงาน (Planning) จะถูกกำหนดออกมาเป็นแนวทางที่ต้องทำการตัดสินใจ (Implementation) ส่วนการลงมือปฏิบัติเป็นการกระทำเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ (Thompson et al., 1983) นอกจากนั้นการปลูกจิตสำนึกของผู้ปฏิบัติงานให้รับรู้ว่ามีสิ่งใดถูกหรือสิ่งใดผิด โดยเริ่มจากจิตสำนึกของบุคคลมีพื้นฐานมาจากความปรารถนาดีจะช่วยเพิ่มพฤติกรรมที่ดีในการปฏิบัติงานให้มีความโปร่งใส มีทักษะความรู้ในวิชาชีพ ดังนั้นการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ประกอบด้วย การปลูกจิตสำนึกของผู้ปฏิบัติงานให้เพิ่มพฤติกรรมเชิงจริยธรรมเป็นการป้องกันความสูญเสียที่อาจเกิดจากการกระทำของผู้ปฏิบัติงาน (Beaver and Wayne, 1988) ใช้ความรู้ความสามารถสร้างผลประโยชน์อย่างเต็มความสามารถ (Furler and Palmer, 2010) หากพบข้อสงสัยในความบกพร่องทางจริยธรรมจะต้องหาแนวทางแก้ไขพฤติกรรมอย่างทันที (Putranta and Kingshott, 2011)

นอกจากนี้ การตัดสินใจเชิงจริยธรรมมุ่งเฉพาะเรื่องที่สำคัญ (specific) เกี่ยวกับการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงที่ส่งผลต่อการดำเนินงาน (Walker, 2010) การศึกษาในประเด็นนี้คือ 1) มุ่งสร้างศรัทธาความเชื่อมั่นในความรู้สึกของตัวเอง และ สร้างศรัทธาให้เป็นที่ประจักษ์แก่บุคคลอื่นมุ่งมั่นในการแก้ปัญหาพฤติกรรมของผู้ทำบัญชีทำให้เชื่อมั่นว่าผู้ปฏิบัติงานในองค์กรมีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม 2) การพัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชีแม้ว่าในปัจจุบันจรรยาบรรณวิชาชีพเป็นหลักปฏิบัติงาน บางครั้งอาจยังไม่เพียงพอสำหรับการตัดสินใจที่ขาดจริยธรรม 3) การวัดจริยธรรมเพื่อยืนยันว่าผู้ทำบัญชีได้ปฏิบัติงานตามหลักจรรยาบรรณให้ความสำคัญกับความซื่อสัตย์ ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน ยังไม่ครอบคลุมการปฏิบัติงานทั้งหมดของผู้ทำบัญชี อย่างไรก็ตามการรับรู้ว่ามีสิ่งใดถูกสิ่งใดผิดนำมาสู่พฤติกรรมเชิงจริยธรรม (Micewski, 2006) และแนวคิดของคานท์ที่มุ่งเน้นการกระทำถูกหรือผิดตามบทบาทหน้าที่ของผู้ปฏิบัติงาน (Hunt S.D. and Vasquez- Parrage, 1993) ที่เกิดจากจิตสำนึก (Furler and Palmer, 2010) แม้ว่าจริยธรรมผู้ทำบัญชี ซึ่งถูกกล่าวถึงมาเป็นระยะเวลานาน ยังไม่มีการกล่าวถึงในประเด็นของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมเกี่ยวกับแนวการปฏิบัติของผู้ทำบัญชีอย่างชัดเจน (Loviskey, 2007) และ (Trevino, 2006)

การศึกษาของ Altman (2007) กล่าวถึง พฤติกรรมที่ไม่คำนึงถึงผลที่จะได้รับทำให้ต้องควบคุมไม่ให้เกิดพฤติกรรม Nancy (2007) กล่าวว่า จะไม่เกี่ยวกับกระบวนการปัญหา ในการรักษาผลประโยชน์ของคนจำนวนมากในสังคม (Staveren, 2007) การพัฒนาจริยธรรมต้องให้ความสำคัญกับการปลูกจิตสำนึกของบุคคล (Butterfield, 2000) และ (Dellaportas, 2011) ผู้ปฏิบัติงานผู้ปฏิบัติงานบัญชีที่นำไปใช้ได้จริงตามแนวคิดของอริสโตเติล (Knights and O'Leary, 2006) ในการสร้างผลประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Fleischman, 2010)

### ตาราง 3 นิยามความหมายของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

นักวิจัยผู้ศึกษา	นิยามการตัดสินใจเชิงจริยธรรม
Hunt and Vasquez-Parraga, (1993)	การกระทำถูกหรือผิดตามบทบาทหน้าที่
Beaver (1998)	การกระทำของผู้ปฏิบัติงาน
Thompson (2000)	การปฏิบัติเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์
Knights and O'Leary (2006)	การนำความรู้ที่แท้จริงมาสู่การปฏิบัติงาน
Micewski (2006)	ทำให้เกิดพฤติกรรมเชิงจริยธรรม
Trevino et al., (2006)	แนวคิดการปฏิบัติตามกฎหมายและวิชาชีพ
Jecker (2007)	กำหนดสิทธิ์ของบุคคลเป็นเหตุผลเชิงจริยธรรม
Staveren (2007)	กำหนดสิทธิ์ของบุคคลเป็นเหตุผลเชิงจริยธรรม
Lovisky et al., (2007)	แนวคิดการปฏิบัติตามกฎหมาย
Fleischman et al., (2010)	สร้างประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย
Walker (2010)	ควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยง
Putranta and Kingshott, (2011)	แนวทางแก้ไขเพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรม
Dellaportas et al., (2011)	การพัฒนาจริยธรรมของวิชาชีพบัญชี
Furler and Palmer (2010)	สร้างผลประโยชน์ให้กับองค์กร
Yoon (2011)	สร้างผลประโยชน์ให้กับองค์กร
Afifah et al., (2015)	จริยธรรมและความไม่มีจริยธรรม

ที่มา: จากการทบทวนวรรณกรรม

จากตาราง 3 นิยามความหมายของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม จะเกี่ยวข้องกับการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมด้วยการปลุกจิตสำนึกของผู้ปฏิบัติงานให้รับรู้ว่ามีสิ่งใดถูกหรือสิ่งใดผิด ประกอบด้วย 1) การนำความรู้ที่แท้จริงมาสู่การปฏิบัติงานเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์การกระทำถูกหรือผิดตามบทบาทหน้าที่ตามกฎหมายและวิชาชีพ 2) การปฏิบัติตามกฎหมายกำหนดสิทธิ์ของบุคคลเป็นเหตุผลเชิงจริยธรรมทางแก้ไขเพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรมความมีจริยธรรมและความไม่มีจริยธรรมในการสร้างผลประโยชน์ให้กับองค์กร 3) การพัฒนาจริยธรรมของวิชาชีพบัญชีควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยง สร้างประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการสร้างความเชื่อมั่นคุณค่าผู้ทำบัญชีที่สามารถวัดและประเมินผลได้อย่างชัดเจน

#### ตาราง 4 สรุปองค์ประกอบของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

นักวิจัย	ข้อค้นพบ
Watsona (2018)	การตัดสินใจขึ้นอยู่กับข้อมูลผ่านกระบวนการทางปัญญาและระบบการจัดการข้อมูลขององค์กร ประกอบด้วย 1) นำข้อมูลมาเป็นโครงสร้างในการตัดสินใจ 2) นำข้อมูลมาสื่อสารมีความหมายต่อการตัดสินใจ 3) ข้อมูลบางส่วนไม่ได้นำมาใช้ในการตัดสินใจ
Walker (2011)	การตัดสินใจเชิงจริยธรรมเป็นการทำความเข้าใจเกี่ยวกับคุณค่าและความเชื่อ ประกอบด้วย 1) การฝึกอบรมด้านจริยธรรมให้กับบุคคล (จริยธรรมหรือปรัชญาคุณธรรมสามารถสอนได้) 2) ส่งเสริมการตัดสินใจเชิงจริยธรรมเพื่อแก้ปัญหาวิกฤตทางจริยธรรม 3.สร้างความเชื่อมั่นในการทำธุรกิจที่มีจริยธรรมจะทำให้เกิดประสิทธิภาพ
Simon (2015)	การตัดสินใจทางธุรกิจจะเกี่ยวกับการใช้ทรัพยากรในการทำกำไร ประกอบด้วย 1) การสร้างคุณค่าทางการบัญชีให้กับสาธารณะ 2) ความรับผิดชอบและการตัดสินใจของบุคคลมีความแตกต่างกันส่งผลต่อการดำเนินงานขององค์กร
Brady and Wheeler (1996)	การตัดสินใจขั้นพื้นฐาน ประกอบด้วย 1) องค์กรเชื่อว่าจริยธรรมจะเข้าถึงพฤติกรรมของมนุษย์ 2) สิทธิส่วนบุคคลและผลประโยชน์ของบุคคลจะมีความเป็นธรรมและไม่มีอคติ
Saidu (2019)	การตัดสินใจของผู้ทำบัญชีที่มีจริยธรรม ประกอบด้วย 1) หลักมาตรฐานทางจริยธรรม 2) หลักจรรยาบรรณสำหรับผู้ทำบัญชีสาธารณะและผู้ทำบัญชีในธุรกิจ (ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม ความสามารถในการวิชาชีพและการดูแลที่เหมาะสมการรักษาความลับเป็นพฤติกรรมทางวิชาชีพนักบัญชี )
Trimmer (2011)	การตัดสินใจสำหรับผู้บริหาร ประกอบด้วย 1) ผู้บริหารต้องรับความเสี่ยงหากตัดสินใจที่ไม่สอดคล้องกับนโยบายองค์กร 2) การกำกับดูแลขึ้นอยู่กับประสบการณ์ของผู้บริหาร 3) การให้ความสำคัญกับผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสียและผลประโยชน์ของสังคมเป็นคุณลักษณะเฉพาะตัวของผู้บริหาร
DeGrassi (2012)	การตัดสินใจเชิงจริยธรรม ในระดับปัจเจกบุคคล (เช่น การพัฒนาคุณธรรมทางปัญญา อัตลักษณ์ทางศีลธรรม) ในระดับองค์กร (เช่น วัฒนธรรมทางจริยธรรม ความรับผิดชอบต่อสังคม) จะนำไปสู่การตัดสินใจเชิงจริยธรรม



นักวิจัย	ข้อค้นพบ
Gustafson (2013)	1) การตัดสินใจเป็นการกระทำที่ถูกต้องอาจไม่ทำให้เกิดประโยชน์ต่อองค์กร 2) การนำจริยธรรมทางธุรกิจมาใช้อย่างถูกต้องจะสร้างประสิทธิภาพ 3) การตัดสินใจบนเพื่อปกป้องชื่อเสียงขององค์กรเป็นการกระทำเพื่อผลประโยชน์ต่อส่วนรวม
Iyer (2020)	การตัดสินใจด้านบัญชี ประกอบด้วย 1) การแสดงผลกำไรจำนวนมากเพื่อซ่อนความสูญเสีย 2) การสร้างคุณค่าทางวัฒนธรรมสำหรับการบัญชีสาธารณะเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารในระดับผู้นำ
Ferreira. J (2017)	การตัดสินใจเชิงจริยธรรม ประกอบด้วย 1) ปัจจัยส่วนบุคคลมีอิทธิพลต่อการพัฒนาเครือข่ายทางสังคม 2) เครือข่ายที่ไม่เหมือนใครทำให้เกิดความเสี่ยงในการตัดสินใจที่ผิดจรรยาบรรณ 3) ทำให้เกิดปัญหาความบกพร่องทางศีลธรรม
Fennema (2008)	การตัดสินใจ ประกอบด้วย 1) เหตุผลทางเศรษฐกิจเกี่ยวกับเงินลงทุนจำนวนมาก 2) ผู้มีอำนาจตัดสินใจว่าจะลงทุนเพิ่มเพื่อให้โครงการเสร็จสมบูรณ์ ค่าใช้จ่ายที่เพิ่มเกิดจากการกระทำในอดีตที่มีผลผูกพันในปัจจุบันและในอนาคต
Malimage (2019)	การตัดสินใจของพนักงาน ประกอบด้วย 1) กระทำการฉ้อโกงการสร้างบัญชีที่หลอกลวง 2) องค์กรไม่สามารถควบคุมการหาผลประโยชน์ให้กับตัวเอง 3) องค์กรต้องค้นหาวิธีการตรวจจับการฉ้อโกงด้านการเงินส่วนบุคคล ( พฤติกรรมการพนัน และ แรงกดันจากนายจ้าง)
Probohudono et al., (2017)	การตัดสินใจเชิงจริยธรรม ประกอบด้วย 1) พฤติกรรมที่ผิดจริยธรรมของผู้ให้ข้อมูลเกี่ยวกับทักษะการตัดสินใจของผู้ใช้และผู้ทำข้อมูลทางบัญชี 2) การมีส่วนร่วมในงบประมาณมาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงิน 3) ความเป็นผู้นำเป็นดัชนีชี้วัดที่ความสมดุลกับปัญหาทางการบัญชี
Saidu et al., (2019)	แนวปฏิบัติงานของนักบัญชีภายใต้มาตรฐานทางจริยธรรม ประกอบด้วย 1) ความซื่อสัตย์ 2) ความเที่ยงธรรม 3) ความสามารถในวิชาชีพ 4) การรักษาความลับเป็นหลักจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีสาธารณะและผู้ทำบัญชีในองค์กรธุรกิจ

ที่มา: จากการทบทวนวรรณกรรม

จาก ตาราง 4 องค์ประกอบของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมจะเกี่ยวข้องกับบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติงานที่จะนำข้อกำหนดมาบังคับใช้รวมทั้งความรู้ในทักษะวิชาชีพมาประยุกต์ใช้กับการปฏิบัติงานทำให้เกิดความเชื่อมั่นในวิชาชีพบัญชี มีรายละเอียด ดังนี้

### 2.1.1 ความเชื่อมั่นในวิชาชีพของผู้ทำบัญชี

ความเชื่อมั่นในวิชาชีพของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับแนวปฏิบัติงานของนักบัญชีภายใต้มาตรฐานทางจริยธรรม (Aifuwa, 2018) ซึ่งประกอบด้วย 1) ความซื่อสัตย์ 2) ความเที่ยงธรรม 3) ความสามารถในวิชาชีพ 4) การรักษาความลับ มาตรฐานทางจริยธรรมและหลักจรรยาบรรณใช้เป็นแนวปฏิบัติของผู้ทำบัญชีสาธารณะและผู้ทำบัญชีในองค์กรธุรกิจ (Saidu et al., 2019) การตัดสินใจมีเหตุผลทางเศรษฐกิจลงทุนในโครงการและผู้มีอำนาจตัดสินใจว่าจะลงทุนเพิ่มเพื่อให้โครงการเสร็จสมบูรณ์ จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการกระทำในอดีตที่มีผลผูกพันในปัจจุบันและในอนาคตที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ (Fennma, 2008) ผู้บริหารจะต้องรับความเสี่ยงหากตัดสินใจที่ไม่สอดคล้องกับนโยบายองค์กร (Trimmer, 2011)

### 2.1.2 การพัฒนาจริยธรรมของผู้ทำบัญชี

การตัดสินใจเชิงจริยธรรมระดับปัจเจกบุคคล เช่น การพัฒนาคุณธรรมทางปัญญา อัตลักษณ์ทางศีลธรรมในระดับองค์กร (เช่น วัฒนธรรมทางจริยธรรม ความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กร บุคคลมีอิทธิพลต่อการพัฒนาเครือข่ายทางสังคม หากตัดสินใจในเครือข่ายที่ไม่เหมือนใครทำให้เกิดความเสี่ยงในการกระทำที่ผิดจรรยาบรรณ การสร้างคุณค่าทางวัฒนธรรมขึ้นอยู่กับความรับผิดชอบของผู้บริหาร (Lyer, 2020) เป็นการตัดสินใจขั้นพื้นฐานขององค์กรที่เชื่อว่าจริยธรรมจะเข้าถึงพฤติกรรมของมนุษย์ทำให้มีความยุติธรรมในการรักษาผลประโยชน์ของบุคคลอย่างไม่มีอคติ (Brady and Wheeler, 1996) รวมถึงพฤติกรรมที่ผิดจริยธรรมมีสาเหตุมาจาก 1) ผู้ให้ข้อมูลทางบัญชี 2) ผู้มีส่วนร่วมในงบประมาณมาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงิน 3) ผู้นำเป็นดัชนีชี้วัดจริยธรรมหรือปรัชญา คุณธรรมสามารถถ่ายทอดความรู้โดยการฝึกอบรมการสอนจริยธรรมในองค์กรส่งเสริมให้บุคลากรมีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ข้อมูลผ่านกระบวนการทางปัญญาและระบบการจัดการข้อมูลขององค์กร ประกอบด้วย 1) นำข้อมูลมาเป็นโครงสร้างในการตัดสินใจ 2) นำข้อมูลมาสื่อสารมีความหมายต่อการตัดสินใจ 3) ข้อมูลบางส่วนไม่ได้นำมาใช้ในการตัดสินใจ

### 2.1.3 การวัดจริยธรรมของผู้ทำบัญชี

การวัดจริยธรรมของผู้ทำบัญชีเพื่อให้เกิดความชอบธรรมในการปฏิบัติงาน มีความประพฤติที่ถูกต้องตามกฎหมายสร้างความน่าเชื่อถือในสังคมเกิดจากกระบวนการทางปัญญาในการจัดการข้อมูลขององค์กร มีวัตถุประสงค์ คือ 1) นำมาเป็นโครงสร้างในการตัดสินใจ 2) นำมาสื่อสารข้อมูลที่มีความหมายต่อการตัดสินใจ 3) ข้อมูลบางส่วนอาจถูกสั่งระงับไม่ได้นำมาใช้ตัดสินใจ (Watson R, 2018) ในงบประมาณเพื่อการวางแผนควบคุมและมาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงิน ผู้บริหารเป็นดัชนีชี้วัด

การแก้ปัญหาทางบัญชีที่เกิดจากผู้มีอำนาจตัดสินใจ (Probohudono, 2017) การจัดการเงินส่วนบุคคลที่ไม่ดีกับสถานการณ์ที่ประสบปัญหาการว่างงานหรือมีพฤติกรรมการพนัน และแรงกดดันที่ได้รับจากนายจ้างอาจนำไปสู่การตัดสินใจที่ไม่มีจริยธรรม (Malinage, 2019)

สรุปได้ว่า การตัดสินใจเชิงจริยธรรมเกิดจากจิตสำนึกของบุคคลมีพื้นฐานมาจากความปรารถนาที่จะช่วยเพิ่มพฤติกรรมที่ดีในการปฏิบัติงานให้มีความโปร่งใส มีทักษะความรู้ในวิชาชีพการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมของผู้ปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดความชอบธรรมในการปฏิบัติงาน มีความประพฤติที่ถูกต้องตามกฎหมายสร้างความน่าเชื่อถือในสังคม ประกอบด้วย 1) ความเชื่อมั่น 2) การพัฒนาจริยธรรม 3) การวัดจริยธรรม



ภาพ 1 องค์ประกอบของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

## 2.2 แนวคิดทางจริยธรรม (Concept of Ethical)

ในส่วนนี้จะเป็นการศึกษาแนวคิดที่มีความเกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมของบุคคลที่มีรูปแบบการเชื่อมโยงกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีของบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

จริยธรรมในการทำธุรกิจมีการกล่าวถึงกันในวงกว้างในปัจจุบัน จริยธรรมเป็นปัจจัยหลักในการสร้างความน่าเชื่อถือให้กับองค์กรเป็นเหตุผลของบุคคลเกิดจากจิตสำนึกและแรงบันดาลใจในการปฏิบัติหน้าที่รวมถึงประสบการณ์จะทำให้เกิดการกระทำที่ถูกต้องหรือผิดตามบทบาทหน้าที่ของบุคคล (Hunt, 1993) จึงอาจกล่าวได้ว่า จริยธรรม เปรียบเสมือนตัวชี้วัดบุคคลในการปฏิบัติงานที่สร้างความน่าเชื่อถือในวิชาชีพส่งผลต่อความเชื่อมั่นในการประกอบธุรกิจขององค์กร และนำมาเป็นส่วนหนึ่งของการกำหนดกรอบการศึกษา แนวคิดที่ใช้อธิบายมิติต่างๆ เช่น มิติทางคุณธรรม (องค์ประกอบกระบวนการทางปัญญาทำให้เกิดพฤติกรรมนำมาสู่การตัดสินใจเชิงจริยธรรม)



## ตาราง 5 สรุปนิยามด้านจริยธรรม

ผู้ศึกษา	นิยามเกี่ยวกับจริยธรรม
Ferrell and Gresham (1985)	พฤติกรรมที่มีจริยธรรมหรือไม่มีจริยธรรม
Arnold and Ponemon (1991)	
Abbott (1991)	
Fischer and Rosenzweig (1995)	1. ตัวชี้วัดพฤติกรรมของบุคคลในการปฏิบัติงาน
Ameen et al., (1996)	2. ความเสี่ยงในการกระทำที่ผิดจรรยาบรรณ
Mullerova M, (1998)	3. ความรับผิดชอบของผู้บริหารในการปฏิบัติงาน
Arjoon (2000)	
Kohlberg (1969), Trevino (1986)	
Jones (1991)	การพัฒนารูปแบบการตัดสินใจ
Duffy and Atwater (2002)	
Chernev (2003)	
Knights and O'Leary (2006),	1. ปัจจัยหลักในการสร้างความน่าเชื่อถือ
Micewski and Troy (2006)	2. พฤติกรรมของมนุษย์ทำให้เกิดความยุติธรรม
Liu, (2011), Siew-Phaik Loke (2017)	3. จริยธรรมสามารถถ่ายทอดได้โดยการฝึกอบรม
Jeremy and Bentham (1948)	เหตุผลเชิงจริยธรรมในตัวบุคคล
Selznick (1996)	
Hosmer (2003), Weymark (2005),	
Lovisky et al., (2007),	
Altman (2007), Greenwood et al, (2008)	

ที่มา: จากการทบทวนวรรณกรรม

### ความหมายของจริยธรรม

คำว่า "จริยธรรม" มาจากคำภาษากรีก "ethos" และเชื่อมโยงถึงแนวคิดของอริสโตเติลที่กล่าวไว้ว่าจริยธรรมเป็นศาสตร์แห่งชีวิตเป็นหลักการทางศีลธรรมและเป็นต้นกำเนิดของจริยธรรมเกี่ยวข้อง โดยเฉพาะกับประเพณีซึ่งถือเป็นพฤติกรรมที่มีมาตรฐานในทางปฏิบัติเพื่อตอบสนองความต้องการ รวมถึงความเป็นน้ำหนึ่งใจเดียวกัน มีจิตสำนึกทางศีลธรรมในความรับผิดชอบ จรรยาบรรณวิชาชีพจะมีมากกว่าจริยธรรมโดยทั่วไป (Mullerova, 1998) รวมถึงความประพฤติ ความดีงามที่เกิดจากตัว

บุคคลแสดงให้เห็นภายนอกรับรู้ถึงกิริยาที่ควรปฏิบัติตามหลักการทางศีลธรรมจะช่วยควบคุมพฤติกรรมของบุคคลในการรักษาผลประโยชน์ที่มีความน่าเชื่อถือทำให้เกิดคุณค่าในสังคม

ภาพรวมการนำเสนอในส่วนนี้ จะให้ความสำคัญกับจริยธรรมของผู้ทำบัญชีในบริบทที่ผู้วิจัยสนใจศึกษาและจะนำกรอบแนวคิดมาประยุกต์ใช้องค์ประกอบของจริยธรรมในมุมมองมีประเด็นนำเสนอ คือ 1) มิติทางศีลธรรม 2) มิติทางจิตวิทยาและ 3) มิติเหตุผลทางจริยธรรม

### องค์ประกอบของจริยธรรม

**มิติทางศีลธรรม:** ในปัจจุบันจริยธรรมในการทำธุรกิจมีการกล่าวถึงมิติทางศีลธรรมมากขึ้น มิติทางปฏิสัมพันธ์กับกลุ่มคนที่ใกล้ชิด (การกระทำที่ถูกหรือผิดตามบทบาทหน้าที่ของบุคคล) ซึ่งการนำแนวคิดในกลุ่มนี้ เพื่อสะท้อนให้เห็นว่ามีความเชื่อมโยงกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมเกี่ยวกับพฤติกรรมของบุคคลมีศีลธรรมเป็นองค์ประกอบ

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับมิติทางศีลธรรมเป็นองค์ประกอบของจริยธรรม (Kohlberg, 1969) องค์ประกอบของกระบวนการทางปัญญาทำให้เกิดพฤติกรรมของบุคคลคุณลักษณะเฉพาะตัวบุคคลมีการให้ความสำคัญกับบุคคลอื่น ซึ่งรูปแบบที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ คือ การพัฒนาจริยธรรม, Ferrell (1985) ให้ความเห็นว่าเหตุผลของบุคคลพฤติกรรมที่แสดงแบบไม่มีจริยธรรม ก็คือ การกระทำผิดจรรยาบรรณที่สอดคล้องกับการศึกษาของ Kant (1991) กล่าวว่า การยอมรับในตัวบุคคล จิตสำนึกและแรงบันดาลใจในการปฏิบัติหน้าที่ที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจการควบคุมพฤติกรรมผู้ปฏิบัติเป็นไปตามโครงสร้างขององค์กร Hunt and Vasquez-Parraga (1993) ให้ความเห็นว่า ประสบการณ์ในการทำงานของบุคคลตามบทบาทหน้าที่ที่มีอิทธิพลต่อพฤติกรรมการตัดสินใจเชิงจริยธรรม การศึกษาของ Weymark (2005) กล่าวว่า การกระทำด้วยความเป็นอิสระไม่ถูกครอบงำโดยบุคคลอื่น งดเว้นกระทำ และยอมรับการกระทำของบุคคลอื่นเป็นการให้ความสำคัญกับประโยชน์ของส่วนรวมมากกว่าประโยชน์ของตนเอง

**มิติทางจิตวิทยา :** ในปัจจุบันแนวคิดทางจิตวิทยามีการกล่าวถึงกันมากขึ้น ผู้วิจัยเรียบเรียงแนวคิดในกลุ่มนี้เพื่อสะท้อนให้เห็นการเชื่อมโยงกับการบัญชีบริหารกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมในมิติทางจิตวิทยา

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับมิติทางจิตวิทยาเป็นองค์ประกอบของจริยธรรม อาทิเช่น Duffy and Atwater (2002) ให้ความเห็นว่า การมีปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่นเกิดจากแรงจูงใจ เหตุผลของบุคคลจะเลือกตัดสินใจตามความจำเป็นกระทำโดยสัญชาตญาณว่าด้วยความจำเป็นเหตุเป็นผล มีความเป็นห่วงผู้อื่นมากกว่าตัวเอง ในส่วนการศึกษา ของ Rawls and John (1971) ให้ความเห็นว่าสิทธิเสมอภาคของบุคคลความเท่าเทียมกันในความเป็นมนุษย์เป็นสัญญาทางสังคมว่าด้วยสิทธิมนุษยชน Altman (2007) ให้ความเห็นว่า การยอมรับในตัวบุคคลเป็นการให้ความสำคัญต่อ

บุคคลอื่น (Bentham, (1948) and Mill, (2002) ให้ความเห็นว่าการช่วยให้บุคคลมีชีวิตดีขึ้นไม่ใช่แค่ปัจจัยพื้นฐานต้องได้รับความยุติธรรมจากสังคม

**มิติทางเหตุผลเชิงจริยธรรม :** ในปัจจุบันแนวคิดการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมนำมาเป็นส่วนหนึ่งของการกำหนดกรอบการศึกษาแนวคิดในกลุ่มนี้เพื่อสะท้อนให้เห็นว่า มีการเชื่อมโยงกับการปฏิบัติงานของนักบัญชีกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม แนวคิดที่อธิบายมิติต่างๆ ในพฤติกรรมผู้วิจัยเรียบเรียงแนวคิดนี้เพื่อสะท้อนให้เห็นเหตุผลเชิงจริยธรรม

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับมิติทางเหตุผลเชิงจริยธรรมเป็นองค์ประกอบของจริยธรรม Warno-Furu, (2010) กล่าวถึงบทบาทหน้าที่ในการปฏิบัติงานกับผลประโยชน์ที่จะได้รับการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรม

งานวิจัยของ Trevino (1986) and Jones (1991) กล่าวถึงเหตุผลการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและการปฏิบัติงานของนักบัญชีต้องอยู่บนพื้นฐานทางศีลธรรมมีความถูกต้องทางกฎหมาย, DeJanasz (2002) กล่าวถึงเหตุผลเชิงจริยธรรมว่ามาจากการรวบรวมข้อเท็จจริงนำมาประกอบการตัดสินใจ และ Chernev (2003) กล่าวว่า เหตุผลเชิงจริยธรรมช่วยสร้างคุณค่าให้กับบุคคล Selznick (1996) กล่าวว่า การบริหารจัดการในองค์กรต้องมีความถูกต้องทางกฎหมาย

งานวิจัยของ Abbott (1991) ได้อธิบายว่าการสร้างคุณค่าทางจริยธรรมในองค์กร เริ่มจากการสร้างความเข้าใจกับข้อมูล การนำข้อมูลมาบูรณาการกับความรู้ความสามารถของผู้ปฏิบัติงาน ทำให้เกิดการยอมรับทั้ง 2 ด้าน คือ 1) ทางด้านกฎหมาย 2) ทางด้านศีลธรรม ดังนั้นคุณค่าทางจริยธรรมจะเกิดจากการบูรณาการพฤติกรรมที่มีความรับผิดชอบต่อวิชาชีพนำไปสู่พฤติกรรมเชิงจริยธรรม (Friedland and Alford, 1991)

งานวิจัยของ Greenwood et al., (2002) ให้ความเห็นว่าการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมเป็นกิจกรรมสร้างคุณค่าให้กับสังคมแต่ความแตกต่างของบุคคลในสังคมทำให้เกิดการตัดสินใจที่ต่างกันไป จึงนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงในองค์กร คือ การกระทำที่ถูกต้อง (Real Action), David, (1994) ให้ความเห็นว่าการปฏิบัติงานในองค์กรต้องมีความถูกต้อง นอกจากนี้ การศึกษาของ Arnold and Ponemon (1991) ให้ความเห็นว่าการลดข้อจำกัดในการปฏิบัติงานอาจทำให้เกิดพฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณ และการศึกษาของ Duffy and Atwater (2002) ให้ความเห็นว่าเป็นผลที่ได้รับจากการตัดสินใจเลือกเป็นการแก้ปัญหาที่เผชิญอย่างตรงเป้าหมายอาจเป็นพฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณ De Janasz, et al., (2002) ให้ความเห็นว่าคุณปฏิบัติงานต้องทำความเข้าใจกับข้อมูลที่ได้รับก่อนตัดสินใจ (Dejanasz, 2002) การแก้ปัญหาได้รับอิทธิพลมาจากพฤติกรรมขององค์กรการกระทำที่ถูกต้อง (Real Action ) การใช้เหตุผลเชิงจริยธรรม ประกอบด้วย 1) การสร้างคุณค่าด้วยการพัฒนาจริยธรรม 2) การสร้างความน่าเชื่อถือในวิชาชีพบัญชีเพิ่มทักษะความรู้ความสามารถทางวิชาชีพบัญชีเป็นปัจจัย

สำคัญทำให้เกิดการตัดสินใจเชิงจริยธรรม นักวิจัยหลายท่านได้ให้ความสนใจและศึกษาเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมในแง่มุมต่างๆ

#### ตาราง 6 คำนิยามเหตุผลเชิงจริยธรรมตามมุมมองนักวิชาการ

นักวิจัย	คำนิยามของเหตุผลเชิงจริยธรรม
Kohlberg (1969)	การให้ความสำคัญกับบุคคลอื่น
Trevino (1986) and Jones (1991)	การกระทำถูกต้องทางกฎหมายและทางศีลธรรม
Ferrell and Gresham (1985)	คุณลักษณะบุคคลแสดงพฤติกรรมสู่ภายนอก
Arnold and Ponemon (1991)	สถานการณ์เผชิญกับข้อขัดแย้งทางจริยธรรม
David et al., (1994)	แนวทางปฏิบัติงานด้วยความถูกต้อง
Duffy and Atwater (2002)	แรงจูงใจในการมีปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่น
De Janasz, et al., (2002)	เข้าใจข้อมูลที่ได้รับอย่างชัดเจนก่อนตัดสินใจ
Chernev (2003)	รวบรวมข้อเท็จจริงมาใช้ในการตัดสินใจ
Greenwood et al., (2002)	การมีส่วนร่วมในกิจกรรมสร้างคุณค่ากับสังคม

ที่มา: จากการทบทวนวรรณกรรม

จากตาราง 6 สรุปได้ว่า การตัดสินใจเชิงจริยธรรมและการปฏิบัติบัญชีบริหารของผู้ทำบัญชีคือการเข้าไปมีส่วนร่วมในกิจกรรมสร้างคุณค่าให้กับสังคมเป็นคุณลักษณะเฉพาะตัวการกระทำที่ถูกต้องทางกฎหมายและถูกต้องทางศีลธรรม รวมถึงการมีปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่นให้ความสำคัญต่อบุคคลอื่นอย่างเสมอภาคเท่าเทียมกัน บางครั้งอาจเผชิญประเด็นข้อขัดแย้งทางจริยธรรมต้องตีความข้อมูลที่ได้รับให้มีความชัดเจนก่อนเลือกแนวปฏิบัติที่ถูกต้อง

#### องค์ประกอบของจริยธรรม

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของจริยธรรม อาทิเช่น Brown (1965) ให้ความเห็นว่า องค์ประกอบของจริยธรรม ประกอบด้วย 1) ความรู้ (Knowledge) 2) ความรู้สึก (Feeling) 3) ความประพฤติ (Conduct) และ การศึกษาของ Hofman (1979) กล่าวว่า จริยธรรมเป็นกระบวนการ Moral internalization ที่เกิดภายในตัวบุคคลซึมซับพฤติกรรมนำไปสู่การแสดงออก ดังนี้ 1) ความคิด (thought) องค์ประกอบด้านปัญญา 2) ความรู้สึก (Feeling)

องค์ประกอบด้านอารมณ์ 3) พฤติกรรม (Behavior) องค์ประกอบด้านพฤติกรรม คุณลักษณะทั้ง 3 นั้นมีอยู่ในตัวบุคคล

ในขณะที่งานวิจัยของดวงเดือน พันธุมนาวินและเพ็ญแข ประจวบจันท์ (2520) ได้กล่าวถึงมิติของจริยธรรมแบ่งออกได้ 4 มุมมอง คือ 1) ความรู้เชิงจริยธรรมบ่งบอกบุคคลว่าอะไรควรทำอะไรไม่ควรทำ บุคคลจะมีจริยธรรมมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับอายุ ระดับการศึกษาและระดับสติปัญญา 2) ทักษะคติเชิงจริยธรรม ความรู้สึกเกี่ยวกับพฤติกรรมของบุคคลชอบและไม่ชอบขึ้นอยู่กับค่านิยมในสังคมที่เปลี่ยนแปลงได้ 3) เหตุผลเชิงจริยธรรมบุคคลจะยกเหตุผลมาในการตัดสินใจที่จะกระทำหรือไม่กระทำ 4) พฤติกรรมเชิงจริยธรรมของบุคคลจะแสดงพฤติกรรมที่ดีตามความต้องการของสังคมจะไม่แสดงพฤติกรรมที่ฝ่าฝืนกฎของสังคม

ในส่วนงานวิจัยของ Kohlberg (1969) กล่าวถึง รูปแบบการพัฒนาคุณธรรม แนวความคิดที่ว่า คุณธรรมเป็นองค์ประกอบทางปัญญาทำให้เกิดพฤติกรรมนำมาสู่การตัดสินใจเชิงจริยธรรมและการตัดสินใจที่ไม่มีจริยธรรม

งานวิจัยของ Bruns and DeCoster (1969) และ Schiff and Lewin (1974) กล่าวถึง จิตวิทยาในองค์กรของบริหารจัดการว่าเกิดจากแรงจูงใจในการมีปฏิสัมพันธ์กับบุคคลอื่นมีความสำคัญทำให้เกิดพฤติกรรมนำมาสู่การตัดสินใจเชิงจริยธรรม

งานวิจัยของ Fishbein และ Ajzen (1975) กล่าวถึง กระบวนการทางปัญญาโดยมีคุณธรรมทำให้เกิดพฤติกรรมเชิงจริยธรรมจึงมีความสัมพันธ์กับตำแหน่งหน้าที่ของบุคคลในองค์กร อาทิเช่น ผู้บริหารระดับสูงมีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมการตัดสินใจ

งานวิจัยของ Ferrell and Gresham (1985) กล่าวถึง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมขององค์กร การสร้างแบบจำลองการตัดสินใจเชิงจริยธรรมสำหรับองค์กรนั้น ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของทฤษฎีการเรียนรู้ทางสังคม ช่วงแรกทำการศึกษาคุณลักษณะเฉพาะตัวบุคคลว่าให้ความสำคัญกับบุคคลอื่นจะนำไปสู่พฤติกรรมที่แสดงออกว่ามีจริยธรรมหรือไม่มีจริยธรรม พฤติกรรมที่แสดงออกที่ไม่มีจริยธรรมคือ การกระทำผิดจรรยาบรรณ แบบจำลองนี้แสดงให้เห็นการมีปฏิสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน

งานวิจัยของ Arnold and Ponemon (1991) กล่าวถึง การลดข้อจำกัดในการมีส่วนร่วมทำให้เกิดพฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณในวิชาชีพที่สังคมได้รับผลกระทบจากการตัดสินใจ อาทิ เช่น วิชาชีพนักบัญชี วิชาชีพนักกฎหมาย เป็นต้น การตัดสินใจอาจเกิดจากสถานการณ์เผชิญกับประเด็นข้อขัดแย้งทางจริยธรรม

งานวิจัยของ Hunt and Vasquez-Parraga (1993) กล่าวถึง จิตวิทยาเชิงเหตุผลที่เกิดจากจิตสำนึกของบุคคลเป็นปัจจัยทำให้เกิดการกระทำที่ถูกหรือผิดตามบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบ

งานวิจัยของ Weymark (2005) กล่าวถึง การให้ความสำคัญกับผลประโยชน์ทางสังคมมากกว่าตนเอง มีพื้นฐานจากแนวคิดของอริสโตเติลศึกษาเกี่ยวกับพฤติกรรมเชิงจริยธรรม

งานวิจัยของ Staveren (2007) กล่าวถึง การประเมินพฤติกรรมเชิงจริยธรรมของนักบัญชี ต้องมีตัวชี้วัดแยกความชื่นชอบกับการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมออกจากกัน



งานวิจัยของ Owen (2008) กล่าวถึง ข้อจำกัดในส่วนที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมเชิงจริยธรรม อาจทำให้เกิดความคลาดเคลื่อนซึ่งเป็นข้อจำกัดที่เกิดจากความไม่สอดคล้องของการเปิดเผยข้อมูล สิ่งแวดล้อมโดยสมัครใจเป็นสัญญาทางสังคม อาจถูกมองว่าเป็นเพียงคำอธิบายเพื่อสร้างแรงจูงใจในการจัดการแต่ไม่ได้สร้างความโปร่งใสรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย

งานวิจัยของ Massey and Van Hise (2009) กล่าวถึง การจำแนกการรับรู้ทางจริยธรรม เป็นพื้นฐานของพฤติกรรม มี 6 หลักการ คือ 1.) มีความรู้ด้านจริยธรรม 2.) มีความอ่อนไหวทางจริยธรรม 3.) ตระหนักถึงจริยธรรม 4.) มีการพัฒนาเหตุผลทางจริยธรรม 5.) มีการตัดสินใจทางจริยธรรม 6.) การแสดงพฤติกรรมเชิงจริยธรรมมีความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสีย

งานวิจัยของ Arjoon (2000) และ Warna-Furu et al., (2010) กล่าวถึง ปัจจัยในการกำหนดคุณสมบัติของบุคคลในการสร้างความสมดุลในบทบาทหน้าที่และผลประโยชน์ที่จะได้รับการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมที่สอดคล้องกับ งานวิจัยของ Yoon (2011) กล่าวถึง การยอมรับว่าศีลธรรมเป็นปัจจัยในการกำหนดคุณสมบัติของบุคคลในการสร้างความสมดุลในบทบาทหน้าที่และผลประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรม

งานวิจัยของ Mistry, Sharma and Low (2014) กล่าวถึง การพัฒนาพฤติกรรมการตัดสินใจเชิงจริยธรรมจึงเกี่ยวข้องโดยตรงกับนักบัญชีบริหารเพื่อการจัดการในการพัฒนาองค์กรสู่ความยั่งยืน จึงต้องรับรู้พฤติกรรมที่แสดงออกถึงการกระทำของหน่วยงาน

จากที่กล่าวมาข้างต้นเกี่ยวกับจริยธรรม สรุปได้ว่า ประเภทของจริยธรรมสามารถแบ่งออกได้หลายประเภทขึ้นอยู่กับกรจำแนกเป็นกระบวนการรับรู้ทางจริยธรรมเป็นพื้นฐานของการแสดงออกของพฤติกรรม แตกต่างกันตามแนวคิดของการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียโดยมีศีลธรรมเป็นปัจจัยในการสร้างความสมดุลระหว่างบทบาทหน้าที่กับการรักษาผลประโยชน์ให้กับองค์กร (Yoon, 2011)

#### ตาราง 7 สรุปองค์ประกอบของจริยธรรม

นักวิจัย	ข้อค้นพบ
Meador (2017)	ปัญหาจริยธรรมและพฤติกรรมของผู้ปฏิบัติงาน ประกอบด้วย 1) เกิดจากผู้ปฏิบัติงานบัญชีขาดความเชื่อถือน้องค์กร 2) ปฏิบัติงานที่ไม่เหมาะสมต่อมาตรฐานและหลักการบัญชี 3) จริยธรรมจะขัดแย้งกับประสิทธิภาพการทำงาน 4. พฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณเป็นการทำลายตัวบุคคลและองค์กร
Langlais (2012)	พฤติกรรมทางจริยธรรม ประกอบด้วย 1) ต้องนำมาบูรณาการเชิง

นักวิจัย	ข้อค้นพบ
	วิทยาศาสตร์จะทำให้ประสบความสำเร็จ 2) ปัจจัยส่วนบุคคลที่มี
Akadakpo (2013)	พฤติกรรมผิดจรรยาบรรณมีนัยสำคัญต่อการตัดสินใจขององค์การ การตรวจสอบจรรยาบรรณ ประกอบด้วย 1) มีผลกระทบต่อ การปฏิบัติวิชาชีพบัญชีในไนจีเรีย เช่น นโยบายและกฎระเบียบของ บริษัท 2) ศาสนาไม่มีอิทธิพลต่อการปฏิบัติงานในวิชาชีพบัญชี
Mohamed (2018)	จริยธรรมหรือจรรยาบรรณสังคมเชื่อว่า จะต้องกำหนดให้นักบัญชี ปฏิบัติงานเพื่อสาธารณประโยชน์ของสังคม
Markham (2012)	จริยธรรม ประกอบด้วย 1) การรับรู้เทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลง 2) การพัฒนาเทคโนโลยีอย่างต่อเนื่องส่งผลต่อจริยธรรม 3) สนับสนุน ผู้ที่รับผิดชอบเทคโนโลยีทางบัญชีให้มีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม
Omran. M. and Galfy (2014)	การสอนจริยธรรมและค่านิยมทางสิ่งแวดล้อมต่อพฤติกรรมมนุษย์ ประกอบด้วย 1) คุณค่าการตัดสินใจบนพื้นฐานของจริยธรรม สิ่งแวดล้อมมีอิทธิพลต่อความสัมพันธ์ของมนุษย์ 2) วิฤต สิ่งแวดล้อมในปัจจุบันไม่สามารถเปรียบเทียบกับปัญหาอื่นได้ จำเป็นต้องออกเป็นกฎหมายบังคับใช้ 3) การรักษาคุณค่าของ สิ่งแวดล้อมเป็นกระบวนการทางปัญญาทำให้เกิดศรัทธาและความ เชื่อ
Grassi (2012)	จริยธรรมในปัจจุบันประกอบด้วย 1) การพัฒนาคุณธรรมทาง ปัญญา 2) อัตลักษณ์ทางศีลธรรม จริยธรรมในระดับองค์กร ประกอบด้วย 1) วัฒนธรรมทางจริยธรรม 2) ความรับผิดชอบต่อ สังคม 3) ปัญหาทางจริยธรรมเกิดจากความหลากหลายของกลุ่มคน ในองค์กร
Johari (2012)	จริยธรรมประกอบด้วย 1) ความเชื่อความคิดเห็นของบุคคล เกี่ยวกับสิ่งที่ถูกและผิดทางศีลธรรม 2) การใช้ประโยชน์จริยธรรม ตามวัฒนธรรมในองค์กรส่งผลต่อการตัดสินใจทางจริยธรรม
Schumann (2009)	การบูรณาการจริยธรรม ประกอบด้วย 1) ทำให้ผู้จัดการมีความเข้าใจ พฤติกรรมที่มีจริยธรรมและไม่มีจริยธรรม 2) การบังคับใช้กฎหมาย 3) บุคคลที่มีข้อขัดแย้งไม่เห็นด้วยตามหลักการก็ไม่ควรได้รับสิทธิ เหมือนเช่นบุคคลอื่น 4) อาจผิดหรือถูกตามหลักศีลธรรมแต่ควร ได้รับสิทธิตามกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน

นักวิจัย	ข้อค้นพบ
Bampton (2020)	1) จริยธรรมทางบัญชีไม่เหมือนกับจริยธรรมทางธุรกิจ 2) จริยธรรมทางบัญชีถูกรวมอยู่ในจริยธรรมธุรกิจ 3) จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของ AICPA มีเหตุผลทางศีลธรรมสูงกว่าจริยธรรมทางธุรกิจ
Jackling.B (2007)	การศึกษาจริยธรรมด้านบัญชี ประกอบด้วย 1) การจัดการรายได้และผลประโยชน์ที่ทับซ้อนแยกตามภูมิศาสตร์ 2) มีข้อจำกัดด้านภาษา แบบสอบถามไม่ได้รับการตอบกลับมากนัก
Akadakpo (2013)	ค่านิยมทางจริยธรรมวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย 1) ปัจจัยที่ทำให้นักบัญชีละเมิดจรรยาบรรณ 2) นโยบายและข้อกำหนดของบริษัท 3) กฎหมายที่บังคับใช้ 4) ค่านิยมทางสังคมมีส่วนสัมพันธ์กับพฤติกรรมของนักบัญชี
Luft (2006)	จิตวิทยาเป็นศาสตร์เกี่ยวข้องกับจิตใจมนุษย์ ประกอบด้วย 1) ทักษะคติ 2) ความรู้ความเข้าใจ 3) แรงจูงใจ และ เกี่ยวข้องกับพฤติกรรม ประกอบด้วย 1) การสื่อสาร 2) การใช้คำอธิบาย 3) การทำนายพฤติกรรมจากการแสดงออกที่แตกต่างกันของแต่ละบุคคล
Hassan (2013)	การวัดลักษณะสำคัญของผู้นำที่มีจริยธรรม ประกอบด้วย 1) การมีส่วนร่วมในการกระทำ 2) การผสมผสานระหว่างความซื่อสัตย์กับมาตรฐานทางจริยธรรมในการปฏิบัติต่อผู้อื่นด้วยความยุติธรรม 3) รากฐานสำคัญของผู้นำที่มีจริยธรรมจะมีพฤติกรรมที่เป็นประโยชน์ต่อผู้อื่นเพียงเล็กน้อย แต่มีนัยสำคัญต่อประสิทธิผลในการบริหารจัดการในองค์กร
Keller (2006)	มาตรฐานทางจริยธรรมของนักบัญชี ประกอบด้วย 1) ส่งเสริมพัฒนาจริยธรรมที่เหมาะสมให้กับผู้ปฏิบัติงาน 2) ความสัมพันธ์ของเหตุผลกับการกระทำที่ส่งผลต่อประสิทธิผลในการปฏิบัติงาน
Emerson (2006)	พฤติกรรมทางจริยธรรม ประกอบด้วย 1) การเรียกเก็บเงินอย่างมีจริยธรรม 2) การใช้กรอบทางกฎหมายในการยอมรับแนวปฏิบัติงาน AICPA ที่กล่าวไว้ว่า กฎหมายมีผลต่อวิชาชีพบัญชีมากที่สุดตั้งแต่ปีพ. ศ. 2476 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน

ที่มา: จากการทบทวนวรรณกรรม

องค์ประกอบของจริยธรรมเป็นศาสตร์ด้านจิตวิทยาที่เกี่ยวข้องกับจิตใจมนุษย์ เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมทำให้การแสดงออกมีความแตกต่างกันในแต่ละบุคคล (Luft and Shields, 2006) ทำให้เกิดปัญหาจริยธรรมและพฤติกรรมของผู้ปฏิบัติงานขาดความน่าเชื่อถือปฏิบัติงานที่ไม่เหมาะสมขัดต่อมาตรฐานการบัญชีและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จริยธรรมในการปฏิบัติงานส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการทำงาน หากผู้ปฏิบัติงานมีพฤติกรรมผิดจรรยาบรรณเป็นการทำลายชื่อเสียงตนเองและชื่อเสียงขององค์กร (Meador, 2017) มีรายละเอียด ดังนี้

1. จริยธรรมเป็นกระบวนการ ที่เกิดภายในตัวบุคคลซึมซับพฤติกรรมนำไปสู่การแสดงพฤติกรรมของบุคคล ส่วนเหตุผลจะชอบและไม่ชอบขึ้นอยู่กับค่านิยมในสังคมที่เปลี่ยนแปลงได้ตามเหตุผลของแต่ละบุคคล เลือกกระทำโดยสัญชาตญาณด้วยความเป็นห่วงผู้อื่นมากกว่าตัวเอง การมีปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่นที่เกิดจากแรงจูงใจ ประกอบด้วย 1) ความเชื่อความคิดเห็นของบุคคลเกี่ยวกับสิ่งที่ถูกและผิดทางศีลธรรม 2) การใช้ประโยชน์จริยธรรมกับวัฒนธรรมในองค์กรที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Ismail, 2012)

2. จริยธรรมเป็นคุณลักษณะเฉพาะตัวของบุคคล หากให้ความสำคัญกับบุคคลอื่นจะแสดงพฤติกรรมที่ดีตามความต้องการของสังคม ไม่แสดงพฤติกรรมที่ฝ่าฝืนกฎของสังคม ผู้ทำบัญชีมีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานบัญชีต้องรับรู้เทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงในการปรับตัวให้ทันต่อสภาพแวดล้อมสร้างความเข้าใจกับข้อมูลจะทำให้เกิดการยอมรับทั้ง 2 ด้าน คือ 1) ทางด้านกฎหมาย 2) ทางด้านศีลธรรม แนวปฏิบัติงานสำหรับนักบัญชีต้องอยู่บนพื้นฐานทางศีลธรรมมีความถูกต้องทางกฎหมาย องค์กรมีนโยบายให้การสนับสนุนนำเทคโนโลยีทางบัญชีมาใช้ในการปฏิบัติงานที่เป็นระบบมีความถูกต้อง เป็นการตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Markham, 2012)

3. จริยธรรมเป็นพฤติกรรมของบุคคลมีปฏิสัมพันธ์กับกลุ่มคนที่ใกล้ชิดต้องมีตัวชี้วัดแยกความขึ้นชอบกับการใช้เหตุผลออกจากกัน การประเมินการกระทำที่ถูกหรือผิดตามหน้าที่ของบุคคลเป็นคุณลักษณะเฉพาะตัว บุคคลที่มีข้อขัดแย้งไม่เห็นด้วยตามหลักการก็ไม่ควรได้รับสิทธิเหมือนเช่นบุคคลอื่น อาจผิดหรือถูกตามหลักศีลธรรมแต่ควรได้รับสิทธิตามกฎหมายอย่างเท่าเทียมกันตามหลักสิทธิมนุษยชน (Suchmann, 1995)

สรุปได้ว่า องค์ประกอบของจริยธรรมได้แก่ 1) พฤติกรรมจากการแสดงออกของแต่ละบุคคล ความเชื่อของสังคมว่าผู้ทำบัญชีจะปฏิบัติงานเพื่อสังคม 2) คุณค่าการตัดสินใจบนพื้นฐานของจริยธรรมมีอิทธิพลต่อความสัมพันธ์ของมนุษย์ 3) การประเมินจริยธรรมของบุคคลเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจในข้อกำหนดขององค์กรเกี่ยวกับกฎหมายที่บังคับใช้และค่านิยมทางสังคม



### 3. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี

ในส่วนนี้จะเป็นการศึกษาเกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีซึ่งประกอบด้วย จรรยาบรรณและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและมาตรฐานการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ในการกำกับดูแลผู้ปฏิบัติงานบัญชีในบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

ภาพรวมการนำเสนอในส่วนนี้ จะนำแนวคิดของนักวิชาการที่นำเสนอเกี่ยวกับจรรยาบรรณและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในการสร้างความน่าเชื่อถือในมาตรฐานวิชาชีพผู้ทำบัญชีด้วยความรับผิดชอบในการนำเสนอข้อมูลอย่างครบถ้วนที่เป็นประโยชน์ต่อการนำไปใช้ตัดสินใจ

จากการทบทวนวรรณกรรม ผู้ทำบัญชี คือ ผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ประกอบการให้ทำบัญชี ตามกฎหมายกำหนดให้ กิจการ 1 แห่งจะมีผู้ทำบัญชี 1 คน อาจเป็นบุคคลภายในกิจการ ตั้งแต่ระดับ ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี ผู้จัดการสมุห์บัญชี หัวหน้าแผนกบัญชี หรือเป็นสำนักงานบัญชีภายนอก มีความเป็นอิสระได้รับมอบหมายจากกิจการให้เป็นผู้ทำบัญชี กฎหมายไม่ได้กำหนดให้ผู้ทำบัญชีต้องขึ้นทะเบียนเป็นผู้ทำบัญชีกับกรมทะเบียนการค้า แต่กิจการมอบหมายให้ผู้ทำบัญชีต้องรับผิดชอบลงนามใน ส.บ.ช. 3 ว่าเป็นผู้ทำบัญชีให้กับกิจการ และแจ้งการเป็นผู้ทำบัญชีให้กับกรมพัฒนาธุรกิจการค้าภายใน 60 วัน นับตั้งแต่วันรับทำบัญชีในบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย สำหรับงานวิจัยเกี่ยวกับคุณสมบัติผู้ทำบัญชีกำหนดไว้ 2 หลักการ คือ

1) คุณสมบัติทั่วไป คือ เป็นผู้ที่มีภูมิลำเนาอยู่ในราชอาณาจักร มีความรู้ภาษาไทยในระดับที่เพียงพอสามารถสื่อสารได้ ไม่เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุด ให้จำคุกเนื่องจากกระทำความผิดตามฐานความผิด หรือ กฎหมายที่กำหนดในมาตรา 39 (3) แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เว้นแต่ต้องคำพิพากษาหรือพ้นโทษมาแล้วไม่น้อยกว่า 3 ปี มีคุณวุฒิการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชีหรือเทียบเท่าจะสามารถทำบัญชีในกิจการ ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ณ วันปิดบัญชีในรอบปี บัญชีที่ผ่านมามีทุนจดทะเบียนไม่เกินห้าล้านบาท มีสินทรัพย์รวมและรายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาทและนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทยกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร (คุณสมบัติและเงื่อนไขผู้ทำบัญชีบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน, 2557)

2) คุณสมบัติเฉพาะ คือ ต้องเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี จบการศึกษาระดับปริญญาตรีทางการบัญชี มีทักษะวิชาชีพการบัญชีขึ้นทะเบียนเป็นผู้ทำบัญชีตาม ส.บ.ช.3 กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ มีทั้งลักษณะเป็นบุคคล และเป็นสำนักงานบัญชี ประกอบด้วย 3 สถานะ คือ 1) ลูกจ้างบริษัท 2) เจ้าของกิจการ 3) สำนักงานบัญชี รวมถึงผู้ตรวจสอบทางภาษี (Tax Auditor) ผู้ทำบัญชีให้กับกิจการที่ตนเองไม่ได้เป็นผู้ตรวจสอบทางภาษี ผ่านการอบรม CPD จำนวนชั่วโมงที่กำหนดไม่น้อยกว่า 12 ชั่วโมงต่อปี มีเนื้อหาด้านบัญชีไม่น้อยกว่าครึ่งหนึ่งของการพัฒนาวิชาชีพบัญชี สำหรับคุณสมบัติผู้ทำบัญชีในงานวิจัยนี้เป็นไปตามคุณสมบัติเฉพาะของผู้ทำบัญชีในบริษัท วิสาหกิจขนาด



กลางและขนาดย่อมในประเทศไทย นอกจากนี้จะนำแนวคิดของนักวิชาการที่นำเสนอเกี่ยวกับ จรรยาบรรณและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในการศึกษาวิจัย ดังนี้

### 3.1 จรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี

ในส่วนนี้จะเป็นการศึกษาจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี (Code of Conduct Accountants) มีความเกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติงานสำหรับนักบัญชี ซึ่งประกอบด้วย มาตรฐานจริยธรรมสากลสำหรับ นักบัญชีกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพนักบัญชี (2561) ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิง จริยธรรมของผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

จรรยาบรรณ (Code of Conduct) หมายถึง ระบบการบริหารจัดการสู่ความยั่งยืน เป็น ข้อบังคับที่ใช้ควบคุมความประพฤติผู้ประกอบอาชีพให้มีผลการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง (สภาวิชาชีพ, 2561) และยิ่งหมายถึงการประมวลความประพฤติผู้ประกอบอาชีพต้องกระทำเพื่อรักษาชื่อเสียงและ ฐานะความเป็นสมาชิกเพื่อส่งเสริมเกียรติคุณจึงแตกต่างจากจริยธรรมที่เป็นข้อปฏิบัติตามพื้นฐานของ ศีลธรรม (ราชบัณฑิตยสถาน , 2557)

เนื้อหาในส่วนนี้จะมุ่งอธิบายถึงหลักการสำคัญของจรรยาบรรณผู้ทำบัญชี

#### องค์ประกอบของจรรยาบรรณ

จรรยาบรรณเป็นปัจจัยสำคัญในการรักษาความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้บริการและผู้เชี่ยวชาญด้าน บัญชีต้องยึดมั่นตามหลักการหลักประกันความน่าเชื่อถือให้กับสาธารณชนว่าข้อมูลในงบการเงินที่ นำเสนอมีความเพียงพอในสาระสำคัญและปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Kalshoven, 2011) เป็นหลักสำคัญในการปฏิบัติงานบัญชี ดังนี้

จรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชีได้กำหนดขึ้นตามจริยธรรมแห่งวิชาชีพบัญชีที่สอดคล้องกับ ประมวลจรรยาบรรณของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพ ประกอบด้วย 1) บัญชีที่ให้บริการสาธารณะ 2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจหลักจรรยาบรรณช่วยลด อุปสรรคที่ไม่สามารถปฏิบัติได้ตามพื้นฐานของจริยธรรมแห่งวิชาชีพ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561) สำหรับการวิจัยในครั้งนี้ทำการศึกษาจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ

นอกจากนี้ ในปี 2005 แนวทางพัฒนาและรักษาค่านิยมจริยธรรมและทัศนคติใน จรรยาบรรณวิชาชีพได้นำหลักจริยธรรมกับนักบัญชีมืออาชีพ มารวมกัน (Allen, 2008) มีความ เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีและการตรวจสอบการมีจริยธรรมช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในรายงาน ทางการเงินที่แสดงให้เห็นถึงความโปร่งใส เมื่อเกิดเรื่องอื้อฉาวในองค์กรมีการทุจริตเกิดขึ้น ความ จำเป็นที่องค์กรต้องมุ่งเน้นหลักจรรยาบรรณในวิชาชีพบัญชี และการตรวจสอบบัญชีเป็นหลักปฏิบัติ ในประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศที่กำลังพัฒนารวมถึงประเทศไทย (Omoyele, 2010)

ตาราง 8 เปรียบเทียบค่านิยม จรรยาบรรณ มาตรฐานจริยธรรมสากลสำหรับนักบัญชีกับ  
จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพนักบัญชี (2561) ดังนี้

มาตรฐานจริยธรรมสากล สำหรับนักบัญชี (IESBA)	จรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี พ.ศ. 2561
1.ความซื่อสัตย์ (Integrity)	1. ความซื่อสัตย์สุจริต
2.ความเที่ยงธรรม (Objectivity)	2. ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ
3.ความครบถ้วน (Professional competence)	3. ความรู้ความสามารถความเอาใจใส่
4.พฤติกรรมมืออาชีพ (Professional behavior)	4. การรักษาความลับ
5.ความลับ (Confidentiality)	5. พฤติกรรมทางวิชาชีพ
	6. ความโปร่งใส

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2561

จากตาราง 8 การเปรียบเทียบมาตรฐานจริยธรรมสากลกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพนักบัญชีไทย ในการส่งเสริมเกียรติคุณของสมาชิกผู้ทำบัญชีว่าปฏิบัติงานบัญชีอย่างเคร่งครัดตามแนวทางของผู้ประกอบอาชีพทำบัญชีที่มีความเข้าใจตามหมวดที่เพื่อนำมาประยุกต์ใช้กับการปฏิบัติงานจริง จรรยาบรรณสร้างความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานว่าได้ปฏิบัติต่อผู้มีส่วนได้เสียอย่างเป็นธรรม (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561)

นอกจากนี้การส่งเสริมเกียรติคุณของสมาชิกผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชี จำเป็นต้องพึงปฏิบัติอย่างเคร่งครัดของสภาวิชาชีพบัญชี โดยมีหลักการ และ หลักปฏิบัติที่ควรพึงประพฤติเป็นสิ่งที่ช่วยตีความและนำมาประยุกต์ใช้ นอกจากนี้จรรยาบรรณเป็นแนวทางที่สร้างความเชื่อมั่นในความประพฤติของนักบัญชีมีความเป็นธรรมต่อผู้มีส่วนได้เสีย (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561)

การศึกษาของ Chan and Leung (2006) กล่าวถึง วิชาชีพบัญชีเกี่ยวข้องกับความสำเร็จในการประกอบธุรกิจและเป็นตัวบ่งชี้ความไว้วางใจจากสาธารณชนในนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้อง มีพฤติกรรมในการปกป้องชื่อเสียงในการปฏิบัติงานที่เชื่อถือได้ ดังนั้น การปฏิบัติงานบัญชีจำเป็นต้องมีจริยธรรม (Fischer, 1995) ดังเช่น การศึกษาของ Hunt and Vitell (2006) ได้อธิบายว่าจริยธรรมจะเพิ่มการรับรู้พฤติกรรมที่ได้กระทำ

อย่างไรก็ตามข้อมูลทางบัญชีจะช่วยยืนยันความสมบูรณ์ครบถ้วนที่สามารถนำมาประกอบการตัดสินใจ การบัญชี (Accounting ) และ การรายงานทางการเงิน (Financial reporting) เป็นกระบวนการที่นักบัญชีทำหน้าที่ในการติดตามและนำเสนอรายงานข้อมูลกำหนดโดยมาตรฐาน

วิชาชีพการบัญชีในระดับท้องถิ่นและระดับสากล (ICMA, 2017): หลักการบัญชีที่ได้รับการยอมรับทั่วไป (GAAP) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS)

จากหลักการพื้นฐานจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 ดังนี้

1. ความซื่อสัตย์สุจริต (Integrity) เป็นข้อกำหนดของผู้ทำบัญชีมีความสัมพันธ์ทางวิชาชีพประพฤติอย่างตรงไปตรงมาอย่างจริงจังในการประกอบวิชาชีพและประกอบธุรกิจ นอกจากนี้ ความซื่อสัตย์ยังหมายถึงรวมถึงการซื้อขายที่เป็นธรรมไม่สื่อสารข้อมูลเป็นเท็จหรือทำให้เข้าใจผิดว่า มีข้อความหรือข้อมูลที่ตกแต่งไว้ความคลุมเครือทำให้เกิดการเข้าใจผิดในการสื่อสารข้อมูลผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องมีความตรงไปตรงมา ซื่อตรงในความสัมพันธ์ใดๆ

ไม่ว่าจะเป็นทางวิชาชีพ และ ทางธุรกิจความซื่อสัตย์ยังรวมถึงความยุติธรรมและความจริงใจในการสื่อสารข้อมูล (สภาวิชาชีพบัญชี, (2561), (Elliot., 2015, 2016, 2017, 2018)

2. ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ Objectivity and Independence ไม่ยอมให้อคติ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรือ อิทธิพลของบุคคลอื่นมาบดบังการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพของผู้ทำบัญชี หน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพในการและทางธุรกิจ โดยปราศจากความลำเอียง ความขัดแย้งในผลประโยชน์ และอิทธิพลที่ไม่เหมาะสมของบุคคลอื่น หากมีเหตุการณ์ที่อาจทำให้ขาดความเที่ยงธรรม เหตุการณ์ดังกล่าวไม่สามารถแจกแจงรายละเอียดได้ ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องไม่ให้บริการทางวิชาชีพ จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีเป็นตัวบ่งชี้ของความสำเร็จ จึงควรได้รับความไว้วางใจจากสาธารณชนในนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้อง มีพฤติกรรมในการปกป้องชื่อเสียงในการปฏิบัติงานที่เชื่อถือได้ ( สภาวิชาชีพบัญชี, (2561), Chan and Leung, (2006), Elliot, (2017)

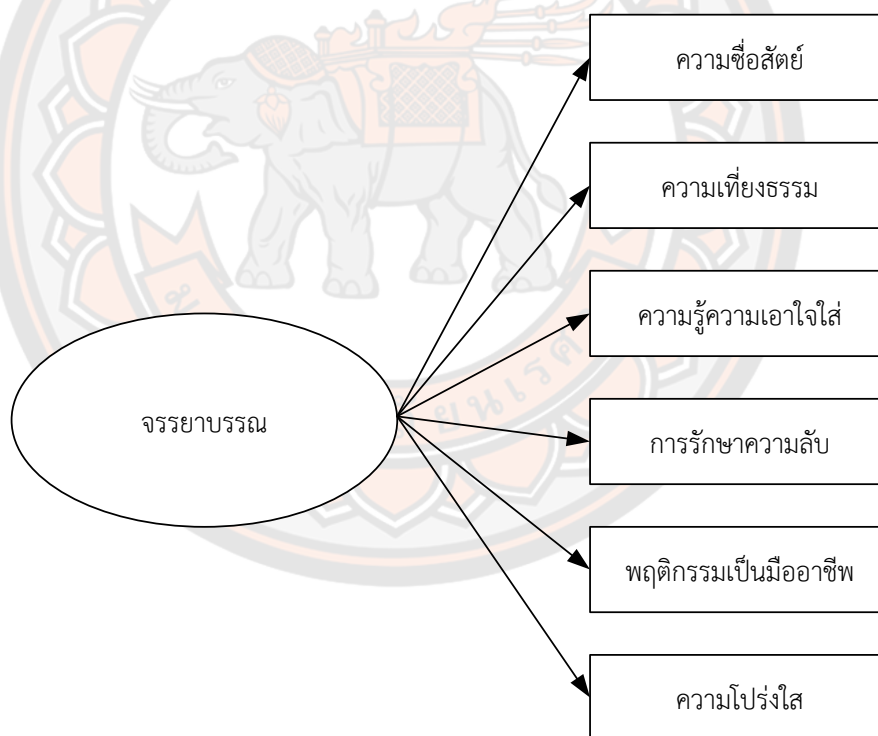
3. ความรู้ความสามารถความเอาใจใส่ รักษามาตรฐานการปฏิบัติงานตามทักษะวิชาชีพ ผู้ทำบัญชีในการให้บริการด้วยความเชี่ยวชาญ มีการพัฒนาความรู้ด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่องเป็นมาตรการให้ผู้ปฏิบัติงานบัญชีการบูรณาการปรัชญาคุณธรรมกับแนวคิดทางจริยธรรมมาเป็นเกณฑ์ในปฏิบัติงานยึดมั่นคุณค่าทางจริยธรรม (Messner, 2008)

4. การรักษาความลับ (Confidentiality) เป็นความสัมพันธ์ทางวิชาชีพผู้ทำบัญชีและการประกอบธุรกิจ ไม่เปิดเผยข้อมูลให้กับบุคคลที่สามโดยไม่ได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจ เว้นแต่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิทางกฎหมายหรือสิทธิทางวิชาชีพไม่นำข้อมูลไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนเอง

5. พฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional behavior) เป็นข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติงานหลีกเลี่ยงการกระทำที่อาจทำให้เกิดความเสื่อมเสียต่อความน่าเชื่อถือในวิชาชีพนักบัญชี จะต้องปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับละเว้นการกระทำรู้หรือควรจะรู้ว่าจะทำให้เกิดความเสื่อมเสียภายใต้สถานการณ์ที่หาข้อมูลได้ในขณะนั้น (สภาวิชาชีพบัญชี, (2561)

6. ความโปร่งใส (Transparency) เป็นภาพลักษณ์แสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติตามกฎหมายไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ

การศึกษาสังเคราะห์เรื่องจรรยาบรรณ ผู้วิจัยได้ใช้หลักจรรยาบรรณของสถาบันการพัฒนาด้านบัญชีและการเงินประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นมาตรฐานสากลในทุกประเทศยึดถือปฏิบัติ (The Institute of Management Accountants (IMA) ประกอบด้วย 2 ส่วน คือ 1) แนวทางทั่วไปสำหรับจรรยาบรรณในการปฏิบัติ 2) การปฏิบัติเมื่อมีข้อขัดแย้ง ทั้ง 2 หลักการจะทำให้เกิดการพัฒนจริยธรรมของผู้ทำบัญชีสร้างความเชื่อมั่นในวิชาชีพผู้ทำบัญชี มาตรฐานจรรยาบรรณในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน 4 ประการ ได้แก่ ความสามารถ การรักษาความลับ ความซื่อสัตย์ และความเที่ยงธรรมสำหรับนักบัญชีบริหาร (Larsen, 1997) หลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพนักบัญชี ประกอบด้วย 1) ความซื่อสัตย์ 2) ความเที่ยงธรรม 3) ความรู้ความเอาใจใส่ 4) การรักษาความลับ 5) พฤติกรรมความเป็นมืออาชีพ 6) ความโปร่งใส (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561)



ภาพ 2 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพนักบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561)

### ตาราง 9 แสดงนิยามด้านจรรยาบรรณ

นักวิจัยผู้ศึกษา	นิยามด้านจรรยาบรรณ
Allen and Bunting (2008)	แนวทางพัฒนาและรักษาค่านิยม
Kalshoven, Hartog and Hoogh, (2011)	การรักษาความเชื่อมั่น
Zare (2013)	ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม
ราชบัณฑิตยสถาน (2557)	ประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบอาชีพ
สภาวิชาชีพบัญชี (2561)	จรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี มีดังนี้ 1) ความซื่อสัตย์ 2) ความเที่ยงธรรม 3) ความรู้ความเข้าใจใส่ 4) การรักษาความลับ 5) พฤติกรรมความเป็นมืออาชีพ 6) ความโปร่งใส

ที่มา: จากการทบทวนวรรณกรรม

จากตาราง 9 แสดงนิยามจรรยาบรรณว่าเป็นแนวทางพัฒนาและรักษาความเชื่อมั่นในวิชาชีพบัญชี กำหนดกฎระเบียบที่ได้รับการยอมรับในระดับสากลและใช้บังคับให้องค์กรดำเนินการนำเสนองบการเงินจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีเป็น แนวปฏิบัติที่ใช้ควบคุมพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติงานบัญชีเป็นบุคคลที่มีความรับผิดชอบจะรับรู้พฤติกรรมที่ทำผิดจรรยาบรรณ (Roselie & Chery Tromley, 2007)

การศึกษาครั้งนี้ใช้ส่วนที่ 1 แนวทางทั่วไปสำหรับจรรยาบรรณตามสภาวิชาชีพบัญชี ปี 2561 ประกอบด้วย 6 หลักการ คือ 1) ความซื่อสัตย์ 2) ความเที่ยงธรรม 3) ความรู้ความเข้าใจใส่ 4) การรักษาความลับ 5) พฤติกรรมความเป็นมืออาชีพ 6) ความโปร่งใส

### ตาราง 10 สรุปทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของจรรยาบรรณ

นักวิจัย	ข้อค้นพบ
Singh (2017)	จรรยาบรรณของพนักงานเป็นพฤติกรรมทางจริยธรรม ประกอบด้วย 1) ความซื่อสัตย์สุจริต ยึดมั่นในนโยบายและกฎข้อบังคับเพื่อบรรลุเป้าหมายขององค์กร 2) มีมาตรฐานในการปฏิบัติงานส่งผลต่อผลิตภัณฑ์และบริการที่มีคุณภาพ
Somers (2001)	1) ความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับจรรยาบรรณวิชาชีพและทัศนคติของพนักงานมีการกระทำความผิดที่น้อยลง 2) หลักจรรยาบรรณที่บังคับใช้แสดงให้เห็นถึงคุณค่าที่มากกว่าตัวเงิน 3) จรรยาบรรณวิชาชีพไม่มีอิทธิพลในการรับรู้ถึงการกระทำผิดในองค์กร



นักวิจัย	ข้อค้นพบ
Ahinful (2017)	จรรยาบรรณ ประกอบด้วย 1) นักบัญชีมืออาชีพในระดับบริหาร 2) ปัจจัยทางการเงินและวัฒนธรรมมีส่วนทำให้เกิดการฉ้อโกงทางบัญชี 3) การเพิ่มพูนความรู้ด้านจริยธรรมในทุกกระดับที่มีมาตรฐานเป็นการเสริมสร้างประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย
Volkema (2017)	อิทธิพลของปัจจัยส่วนบุคคล ประกอบด้วย 1) เครือข่ายทางสังคมและความสัมพันธ์กับการตัดสินใจที่ผิดจรรยาบรรณ 2) ความเสี่ยงที่เกิดจากความต้องการ เกี่ยวข้องกับการทุจริตของเครือข่ายสัมพันธ์ในสกุลเงิน เป็นทุนทางสังคม การลงทุนในความสัมพันธ์ทางสังคมที่คาดหวังผลตอบแทนจะสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันรวมถึงการฉ้อโกงทุจริตเครือข่ายที่ไม่เหมือนใครจะเพิ่มความเสี่ยงต่อการตัดสินใจที่ผิดจรรยาบรรณ
Habermas (2019)	ปัจจัยทางจิตวิทยาประกอบด้วย 1) การลงทุนในการทำธุรกิจทุกประเภทเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการณ์การตัดสินใจ 2) กลุ่มคนที่ละเมิดวัฒนธรรมและเสรีภาพเป็นสาเหตุของความล้มเหลว 3) การสร้างความร้ายอาจเกิดในกลุ่มนักบัญชีที่ละเมิดจรรยาบรรณ
Bulinda (2018)	การพัฒนาส่วนบุคคล ประกอบด้วย 1) ส่งเสริมความรับผิดชอบทางศีลธรรม 2) จรรยาบรรณเชิงบรรทัดฐานให้ตระหนักถึงคุณธรรม ความประพฤติที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน (1. การบริหารที่เน้นจริยธรรมหากพัฒนามากหรือน้อยเกินไปจะส่งผลความซื่อสัตย์ 2. การตัดสินใจเชิงจริยธรรมด้วยความซื่อสัตย์จะสร้างความสมดุลในการแก้ปัญหาอย่างยั่งยืน)
Messner (2008)	อัตลักษณ์เป็นกลยุทธ์ในการควบคุมทำให้เกิดความชอบธรรมในสังคม ประกอบด้วย 1) แรงจูงใจในการควบคุม 2) ความชอบธรรมทางปัญญาทำให้เกิดความคิดที่แตกต่างจากการปฏิบัติจึงมีความถูกต้องตามกฎหมาย 3) การควบคุมเป็นวิชาที่ได้รับอนุญาตในหลักสูตรธุรกิจจึงไม่แน่ใจว่าจะที่ได้รับอนุญาตให้นำไปใช้กับสาขาอื่น

ที่มา: จากการทบทวนวรรณกรรม

จากตาราง 10 องค์ประกอบเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้นกล่าวโดยสรุปได้ว่า หลักการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีเป็นไปตามหลักจรรยาบรรณ เป็นหลักที่สำคัญ ประกอบด้วย 1) ความซื่อสัตย์ เป็นการสร้างความเชื่อมั่น 2) ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ ปฏิบัติต่อบุคคลอื่นอย่างเสมอภาคเท่าเทียมกัน ไม่ถูกครอบงำโดยบุคคลอื่น 3) ความเชี่ยวชาญในการให้บริการมีความประพฤติที่ดีในการประกอบอาชีพผู้ทำบัญชี 4) การรักษาความลับไม่เปิดเผย

ข้อมูลลูกค้าให้กับบุคคลที่สาม 5) หลีกเลี่ยงพฤติกรรมที่อาจนำมาซึ่งความเสี่ยงในวิชาชีพผู้ทำบัญชี 6) ความโปร่งใสไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของวิชาชีพบัญชีเป็นการให้ความเชื่อมั่น จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พุทธศักราช 2561 และ มาตรฐานจริยธรรมสากลสำหรับนักบัญชีให้ผู้วิจัยมีความต้องการศึกษาเพื่อหาข้อสรุปเชิงประจักษ์มาใช้อธิบายในหัวข้อนี้ให้มีความชัดเจน

### 3.2 แนวปฏิบัติทางบัญชีของผู้ทำบัญชี

แนวคิดการบัญชีและแนวคิดที่เกี่ยวข้องที่ผู้วิจัยสนใจและนำมาเป็นส่วนหนึ่งของการกำหนดกรอบการศึกษานั้น มีทั้งแนวคิดที่อธิบายมิติต่างๆ ซึ่งหมายถึง ข้อมูลทางบัญชีบริหารมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ (การสร้างกำไรให้มีความต่อเนื่อง) ข้อมูลทางบัญชีบริหารสร้างความได้เปรียบแข่งขัน (การเป็นผู้นำต้นทุนต่ำทำให้เกิดข้อได้เปรียบในการกำหนดราคาขาย) และลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในองค์กร การมีข้อมูลเชิงลึกจึงมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเพื่อสะท้อนให้เห็นว่าแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP)

จากการทบทวนวรรณกรรม พบว่า ข้อมูลทางการบัญชีนำมาใช้ประเมินผู้ได้บังคับบัญชา โดยนำมาพิจารณาพฤติกรรมของพนักงานในองค์กรต่อการปฏิบัติงานและนำมาใช้ประมวผลเพื่อการวางแผนและควบคุมการปฏิบัติงาน (Hopwood, 1972) ข้อมูลในการแสดงความคิดเห็นทางบัญชีบริหารของบุคคลในองค์กรว่าแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีมีความสัมพันธ์กับการใช้งบประมาณ (Mock, 1972) การนำงบประมาณมาใช้เป็นเครื่องมือในการกำกับควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปตามเป้าหมายองค์กร ข้อมูลบัญชีบริหารเกี่ยวข้องสำหรับการตัดสินใจแสวงหากำไรทั้งในระยะสั้นและในระยะยาว (LeBruto, 1997)

#### องค์ประกอบของการบัญชีที่รับรองทั่วไป

กระบวนการติดตามและนำเสนอรายงานการทำธุรกรรมทางการเงินถูกกำหนดโดยมาตรฐานวิชาชีพการบัญชีทั้งในระดับท้องถิ่นและระดับสากล (ICMA, 2017) รวมถึงหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) มาตรฐานบัญชี (Accounting standard) และ มาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) เป็นแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีจะให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลอย่างถูกต้อง ครบถ้วนและทันเวลา การใช้ประโยชน์จากข้อมูลเป็นไปตามข้อบังคับรวมทั้งการใช้ความรู้ทักษะในวิชาชีพ และ ประสบการณ์ผู้ทำบัญชีนำมาประยุกต์ใช้กับการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีต้องมีความรับผิดชอบในภาระหน้าที่และรับผิดชอบต่อสังคม จึงมีข้อกำหนดให้ผู้ทำบัญชีต้องเข้ารับการอบรมเพื่อการพัฒนาคุณค่าแห่งวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่องโดยกำหนดเป็นข้อบังคับให้ผู้ทำบัญชีต้องเข้าอบรมทุกปี อย่างไรก็ตาม ผู้ทำบัญชีเป็นบุคคลตัวอย่างในการสร้างความมั่นใจได้ว่าองค์กรมีการทำงานอย่างเป็นระบบมีการบริหารความเสี่ยงที่เข้มแข็ง (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561)

### องค์ประกอบของแนวปฏิบัติงานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

เนื้อหาในส่วนนี้จะมุ่งอธิบายถึงแนวการปฏิบัติสำหรับนักบัญชีเป็นพฤติกรรมทางบัญชีที่มีผลเชิงบวกต่อจรรยาบรรณ (Hyman, 2003) ได้รับการพัฒนามาตรฐานทางจริยธรรม (Webley, 1997) งานวิจัยที่พบว่าการปฏิบัติทางบัญชีที่ผิดพลาดในการปกปิดข้อมูลโดยเจตนาจะก่อให้เกิดความเสียหายต่อสังคม (Lawrence 2006, McNulty, 2006) )

ภาพรวมการนำเสนอในส่วนนี้จะให้ความสำคัญกับแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีกำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีในการกำกับควบคุมตามพื้นฐานทักษะอาชีพที่สามารถนำมาใช้เป็นหลักในการปฏิบัติงานในองค์กร ผู้วิจัยนำมาเป็นส่วนหนึ่งของการกำหนดกรอบการศึกษามีทั้งแนวคิดที่อธิบายในมิติต่างๆ ของการบริหารจัดการอย่างถูกต้อง ผู้วิจัยเรียบเรียงแนวคิดเพื่อสะท้อนความน่าเชื่อถือในตัวผู้ทำบัญชีว่ามีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ด้วยความรู้พื้นฐานด้านบัญชีผู้ทำบัญชีจึงมีหน้าที่หลักในการจัดทำข้อมูลเพื่อนำเสนอในลักษณะรายงานทางการเงินให้ผู้บริหารนำข้อมูลมาใช้ประโยชน์ในการวางแผนและตัดสินใจ ดังนี้ 1) การวางแผนกำหนดนโยบายทางการเงิน 2) การกำกับควบคุมการดำเนินงานโดยใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือในการจัดการทางการเงิน 3) การจัดทำข้อมูลที่สะท้อนมูลค่าเป็นตัวเงินในรูปแบบกำไรในการดำเนินงาน อย่างไรก็ตามผู้ทำบัญชีจะต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบในการนำเสนอข้อมูลอย่างครบถ้วน เพียงพอสำหรับผู้บริหารสามารถนำข้อมูลทางบัญชีมาสร้างเป็นกลยุทธ์ในการบริหารจัดการทรัพยากรให้ได้รับประโยชน์สูงสุดให้กับผู้มีส่วนได้เสียในองค์กร จะเห็นได้ว่า แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีมีจุดมุ่งหมายในการจัดทำข้อมูลเพื่อนำเสนอบุคคลภายในองค์กรเกี่ยวข้องกับหลักการบัญชีทั่วไปและนโยบายบัญชีที่กิจการเลือกใช้ปฏิบัติในองค์กร ข้อมูลทางบัญชีเพื่อการตัดสินใจจะเกี่ยวกับการบันทึก การรับรู้ การจำแนกรายการ และการสรุปผลของบริษัท วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Breuer, 2013) เป็นการประมวลผลกิจกรรมทางการเงิน (Nekounam, 2013) ขององค์กรที่สะท้อนข้อมูลเพื่อการสื่อสารอย่างเปิดเผยในความโปร่งใสของการบริหารจัดการ

อย่างไรก็ตามแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชียังคงต้องอยู่ภายใต้ข้อกำหนดในจรรยาบรรณของสภาวิชาชีพบัญชี เพื่อควบคุมการปฏิบัติงานให้มีความถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ประกอบด้วย 2 หลักการ คือ 1) เกณฑ์คงค้าง 2) เกณฑ์เงินสด มีรายละเอียด ดังนี้

1. แนวปฏิบัติตามเกณฑ์คงค้าง (Accrued basis) ภายใต้ข้อสมมติฐาน Matching System หลักการจับคู่รายได้กับค่าใช้จ่ายในแต่ละปี แนวปฏิบัติตามเกณฑ์นี้ถือว่า รายได้ทั้งหมดที่เกิดขึ้นในปีใดควรจับคู่กับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในปีนั้น จะไม่คำนึงถึงว่ารายได้และค่าใช้จ่ายจะได้รับหรือจ่ายเงินสด

2. แนวปฏิบัติตามเกณฑ์เงินสด (Cash basis) หลักการนี้พิจารณาจาก กระแสเงินสดไม่เท่ากับความสามารถในการทำกำไร แนวปฏิบัติตามเกณฑ์นี้ถือว่าจะบันทึกรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย

จะต้องมีการรับเงินสดหรือจ่ายเงินสดตามจำนวนที่เกิดขึ้นจริง แนวปฏิบัติตามเกณฑ์นี้จะไม่รวมบัญชีลูกหนี้หรือบัญชีเจ้าหนี้ที่เกิดขึ้นในปีนั้นนำรายการดังกล่าวมาบันทึกแยกต่างหากทำให้ไม่ได้มุมมองที่เป็นธรรมในฐานะการเงินที่แท้จริง อย่างไรก็ตาม แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีที่นำมาใช้ในการปฏิบัติงานในอุตสาหกรรมโดยทั่วไป ประกอบด้วย ทักษะ 4 ด้าน คือ 1) ทักษะทางเทคนิคเพื่อการจัดการธุรกิจ 2) ทักษะการสื่อสารข้อมูลของผู้ทำบัญชี 3) ทักษะสารสนเทศทางการบัญชี 4) ทักษะความเป็นผู้นำด้วยการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อสร้างความได้เปรียบในการทำธุรกิจ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561) นอกจากนี้สถาบันที่ควบคุมดูแลผู้ทำบัญชีสากล กล่าวถึง การบัญชีบริหารควรแสดงข้อมูลที่มีคุณภาพให้กับผู้ใช้ข้อมูล ประกอบด้วย 4 หลักการ คือ 1) การสื่อสารที่ให้ข้อมูลเชิงลึกสนับสนุนการตัดสินใจให้เกิดประสิทธิผล 2) สารสนเทศที่ใช้ต้องสื่อความที่ตรงประเด็น จะเป็นประโยชน์ในการวางแผนการปฏิบัติงานทั้งระยะสั้นและระยะยาว 3) ข้อมูลที่ทำการวิเคราะห์แสดงถึงผลกระทบที่มีคุณค่าในการบริหารจัดการ เชื่อมโยงกลยุทธ์ขององค์กรเข้ากับรูปแบบของธุรกิจ จะทำให้เข้าใจสาเหตุของปัญหา 4) ประสิทธิภาพของข้อมูลจะสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้มีส่วนได้เสียในองค์กร (CIMA, 2021)

### 3.3 แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีมีความสัมพันธ์กับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

ภาพรวมการนำเสนอในส่วนนี้จะให้ความสำคัญกับการบัญชีบริหารเกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีจะเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี ในบริษัทที่ผู้วิจัยต้องการศึกษา และนำกรอบแนวคิดมาประยุกต์ใช้ตามความเหมาะสม มีประเด็นนำเสนอ ดังนี้

#### แนวปฏิบัติบัญชีบริหาร

การบัญชีบริหารมีการพัฒนาปรับเปลี่ยนอยู่ตลอดเวลาให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อม เช่น ในศตวรรษที่ 19 แนวคิดการบัญชีบริหารมีการพัฒนาปรับเปลี่ยนตามสภาพแวดล้อม เป็นยุคปฏิวัติอุตสาหกรรมมีการนำเครื่องจักรมาใช้แทนแรงงานคนในโรงงานอุตสาหกรรม พบว่าผู้ประกอบการลงทุนซื้อเครื่องจักรอุปกรณ์ด้วยเงินจำนวนมากจึงให้ความสำคัญกับผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับการลงทุน แนวคิดการจัดทำบัญชีบริหารจึงมุ่งเน้นประเมินผลความคุ้มค่าทางการเงิน

แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีจะเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการวัดต้นทุน (Cost Management) ประกอบด้วยสาระสำคัญ ดังนี้ 1) บัญชีต้นทุน 2) วางแผนเพื่อการตัดสินใจ 3) ประเมินผลปฏิบัติงาน เป็นกระบวนการจัดการทางการเงินขององค์กร (IFAC, 2011) อย่างไรก็ตาม ในทุกช่วงการดำเนินธุรกิจขององค์กรต้องเผชิญกับสิ่งแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลง เช่น อัตราเงินเฟ้อ อัตราดอกเบี้ย ข้อบังคับทางกฎหมาย หากองค์กรไม่ปรับตัวจะเกิดความเสี่ยงเป็นปัญหาในการปฏิบัติงาน ดังนั้น นโยบายองค์กรจะคัดเลือกผู้ทำบัญชีที่มีความรู้ความสามารถมีความเชี่ยวชาญมาช่วยแก้ปัญหาและ ช่วยขับเคลื่อนธุรกิจให้เติบโต บัญชีเพื่อการบริหารจะถูกเรียกว่า บัญชีทรัพยากรมนุษย์ ด้วยเหตุที่มีการสร้างคุณค่าจากทักษะวิชาชีพของบุคคลศรัทธาและความเชื่อมั่นจะสร้างความน่าเชื่อถือให้กับองค์กร (Flamholtz, 1992)



การศึกษาของ Shields (1997) กล่าวถึง ข้อมูลที่นำมาเสนอในรายงานทางการเงินเป็นไปตามความต้องการของผู้บริหารในแต่ละองค์กรมีความต้องการใช้ข้อมูลนำมาใช้ตัดสินใจไม่เหมือนกัน แต่ยังคงใช้หลักการบัญชีที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน จึงไม่มีรูปแบบว่าการบัญชีบริหารแบบใดดีกว่าหรือทางเลือกไหนเหมาะสมกว่ากันขึ้นอยู่กับนโยบายข้อกำหนดของแต่ละองค์กร หลักการบัญชีที่นำมาใช้เป็นแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารไม่ได้ขึ้นอยู่กับข้อมูลเพียงอย่างเดียวแต่ยังรวมถึงความมีเหตุผลของผู้ทำบัญชีที่ให้ความสำคัญกับผลกระทบที่จะได้รับในปัจจุบันมากกว่าผลกระทบในระยะยาว (Luft, 2006) ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเลือกใช้แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีจึงมุ่งหวังในประสิทธิภาพของข้อมูลว่ามีความเพียงพอและเหมาะสมกับการนำข้อมูลมาใช้ตัดสินใจ

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี อาทิเช่น Banker, (2000), CIMA (1993) กล่าวถึง วัตถุประสงค์การผลิตนำคอมพิวเตอร์มาใช้เป็นการปฏิบัติงานบัญชีบริหารเชิงนวัตกรรม Luther and Longden (2001) , Dugdale and Jones (2002) กล่าวถึงการจัดทำงบประมาณเป็นส่วนสำคัญในการควบคุมต้นทุนในการผลิต Horngren et al., (2009) กล่าวถึงการบัญชีบริหารเป็นการจัดทำงบประมาณตามเป้าหมายมีความสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจนำมาซึ่งความสำเร็จขององค์กร (Avyaz, 2011)

การศึกษาของ Banker (2000) และ CIMA (1993) พบว่า มีการเปลี่ยนแปลงแนวทางปฏิบัติด้านบัญชีบริหารตามระดับการใช้งานเพื่อเตรียมความพร้อมของระบบป้องกันและระงับเหตุแผนจัดการฉุกเฉิน (IMP) และระดับการปรับใช้แพลตฟอร์มการใช้งานในธุรกิจ (AMAP) ให้เหมาะสมกับสถานการณ์

การศึกษาของ Luther and Longden (2001) พบว่า กระบวนการจัดทำงบประมาณเป็นส่วนสำคัญในการควบคุมต้นทุนในอุตสาหกรรมการผลิตที่เป็นบริษัทมหาชนในประเทศบาร์เบโดส แแถบทะเลแคริบเบียน และผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่าแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีมีส่วนช่วยให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลนำมาวางแผนควบคุมการปฏิบัติงานภายในองค์กร

การศึกษาของ Dugdale and Jones (2002) พบว่า แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีมีข้อจำกัดที่เกิดจากระบบการคิดต้นทุนที่ไม่ได้บันทึกและการรับรู้ต้นทุนที่ถูกต้อง

การศึกษาของ Ayvaz and Pehlivanli (2011) พบว่า แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีเป็นการจัดทำงบประมาณตามเป้าหมายขององค์กรประยุกต์ใช้กับงานของกิจกรรมภายใน จึงมีความสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจนำมาซึ่งความสำเร็จขององค์กร สอดคล้องกับการศึกษาของ Horngren et al., (2009) กล่าวถึงองค์ประกอบของแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี จะเกี่ยวข้องกับ 1) การคิดต้นทุน 2) การวางแผนควบคุม 3) การประเมินผลปฏิบัติงาน

การศึกษาของ Pollanen and Abdel-Maksoud (2010) พบว่า แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีในองค์กรสามารถรายงานข้อมูลแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการใช้งาน



ระบบป้องกันและระงับเหตุแผนจัดการฉุกเฉิน(IMP) และระดับการปรับใช้แพลตฟอร์มการใช้งานในธุรกิจ (AMAP) และการนำระบบ(IMP) มาใช้ในการปฏิบัติงานบัญชีเพื่อการจัดการบริษัทขนาดใหญ่มีความพร้อมด้านทรัพยากรมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก

### ตาราง 11 สรุปบททวนวรรณกรรมที่เกี่ยวกับองค์ประกอบของแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี

ผู้วิจัย	ข้อค้นพบ
Ameen. A.M (2018)	แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี ประกอบด้วย เครื่องมือการวัดต้นทุนเกี่ยวกับการตัดสินใจที่สำคัญในองค์กร
Yagamoorathi (2012)	ระบบการบัญชีทั่วไป ประกอบด้วย 1) ไม่สามารถเปิดเผยต้นทุนที่แท้จริงของการผลิตและการกำหนดราคาผลิตภัณฑ์ 2) ค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมไม่ถูกนำมากล่าวถึง การประเมินค่าใช้จ่ายของกิจกรรมสิ่งแวดล้อมในธุรกิจ
Shields M. (2018)	การบัญชีเพื่อการจัดการ ประกอบด้วย 1) บัญชีบริหารนั้นไม่ใช่แค่ตัวเลข มีความเกี่ยวข้องกับบุคคลอื่น 2) แรงจูงใจกับความมีปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่น 3) การใช้งบประมาณมีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพ 4) แรงจูงใจของบุคคลทำให้เกิดการตัดสินใจที่ผิดจากเป้าหมายที่กำหนด
Alleyne (2011)	แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี ประกอบด้วย 1) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ 2) การจัดทำงบประมาณถูกใช้เป็นเครื่องมือควบคุมในกระบวนการวางแผนสำหรับการตรวจสอบกระแสเงินสด 3) ไม่มีการใช้ซอฟต์แวร์ที่ใช้กับบัญชีการจัดการ
Wijewardena (1999)	แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี ของประเทศญี่ปุ่นแตกต่างจากประเทศอื่น เช่น การปฏิบัติด้านบัญชีบริหารในประเทศออสเตรเลียให้ความสำคัญกับเครื่องมือควบคุมต้นทุนการผลิต ส่วนบริษัทในประเทศญี่ปุ่นให้ความสำคัญกับการวางแผนต้นทุน ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงแนวทางการบัญชีบริหารบ่อยกว่าบริษัทในประเทศออสเตรเลียและมีส่วนสำคัญกับความสำเร็จในระดับโลก
Ogungbade (2020)	แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี ประกอบด้วย 1) การให้อำนาจพนักงานนำไปสู่แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี 2) การจัดการแบบใหม่เป็นอุปสรรคต่อการปฏิบัติงานบัญชี 3) วัฒนธรรมการทำงานมีอิทธิพลต่อการเลือกแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีในองค์กร
Abdel-Maksoud (2011)	แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี ประกอบด้วย 1) การตอบสนองความต้องการตามสภาพแวดล้อมการแข่งขันโดยใช้การบริหารจัดการเชิงนวัตกรรม (IMPs) 2) การนำเทคนิคการผลิตขั้นสูง (AMTs) เพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้า การกระทำตามเป้าหมายองค์กร

ที่มา: จากการทบทวนวรรณกรรม

จากตาราง 11 องค์ประกอบของแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีที่เป็นหลักการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในองค์กร จึงไม่มีรูปแบบว่าการบัญชีแบบใดดีกว่าหรือทางเลือกไหนเหมาะสมกว่ากันขึ้นอยู่กับนโยบายข้อกำหนดของแต่ละองค์กร ความมีเหตุผลของผู้ทำบัญชีที่ให้ความสำคัญกับผลกระทบที่จะได้รับในปัจจุบันกับหลักการบัญชีที่นำมาใช้เป็นแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีไม่ได้ขึ้นอยู่กับข้อมูลเพียงอย่างเดียวแต่ให้ความสำคัญกับความคุ้มค่าทางการเงิน มีรายละเอียด ดังนี้

### 1. กระบวนการต้นทุน (Process Costing)

กระบวนการคิดต้นทุน หรือ การบริหารต้นทุนจะเกี่ยวข้องกับข้อมูลในอดีตที่เกิดขึ้นแล้ว ผู้ทำบัญชีรวบรวมไว้ในรูปงบการเงิน โดยสื่อสารข้อมูลผ่านรายงานทางการเงินที่สามารถนำมาใช้ในการจัดทำงบประมาณเพื่อการวางแผน และการควบคุมการปฏิบัติงาน ในกิจกรรมภายในองค์กร ประกอบด้วย 2 ส่วนคือ 1) ส่วนที่สร้างรายได้จากกิจกรรมในอดีตอาจทำให้เกิดรายจ่ายในปัจจุบันนั้น เป็นเพราะสภาพการดำเนินธุรกิจเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม เช่น โรคระบาด โควิด -19 ทำให้รายได้ที่เคยได้รับมีจำนวนลดลง แม้ว่ากิจกรรมที่เกิดขึ้นจะไม่มี ความแตกต่างกันมากนัก ผู้ทำบัญชีพบว่า ยังมีความแตกต่างระหว่างข้อมูลในปัจจุบันกับข้อมูลในอดีต นั้นเป็นเพราะการเปรียบเทียบข้อมูลปัจจุบันกับเกณฑ์มาตรฐานในอดีตในสองลักษณะคือ ปริมาณที่ใช้ และ ราคาที่ใช้ ค่าความแตกต่าง เช่น ผลต่างจากการดำเนินงานผู้บริหารไม่สามารถเข้าถึงรายละเอียดว่าจะต้องดำเนินการอย่างไร แม้ในปัจจุบันมีการนำแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม Activity based costing Analysis (ABC) เข้ามาแก้ปัญหาโดยการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตตามกิจกรรมที่เกิดขึ้น (Kaplan and Cooper, 1998)

### 2. การวางแผนควบคุม (Planning for control)

การวางแผนในการควบคุมการปฏิบัติงาน จะเกี่ยวข้องกับเทคนิคเชิงกลยุทธ์ในการสร้างความได้เปรียบเชิงการแข่งขันในการดำเนินธุรกิจ เช่น การบริหารต้นทุนให้ต่ำการบริหารกำไรให้สูง

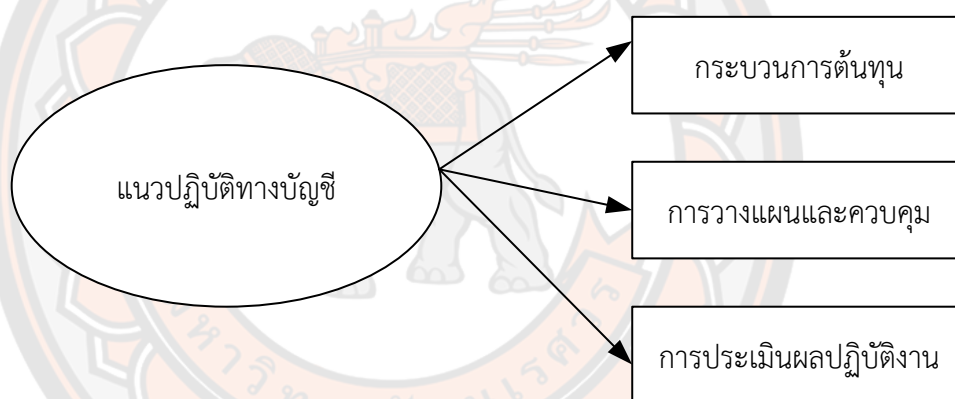
จากการศึกษาของ Otley and Berry (1980) กล่าวถึงปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อแนวปฏิบัติการบริหารบัญชีบริหารเกิดจากช่องโหว่ในการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตาม แนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร (Management accounting Practices) เป็นกิจกรรมในการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดมักพบในอุตสาหกรรมการผลิตและอุตสาหกรรมบริการ โดยผ่านกระบวนการทางบัญชีบริหาร การศึกษาของ Chan and Leung (2006) กล่าวถึงวิชาชีพบัญชีว่าเป็นตัวบ่งชี้ความสำเร็จในการประกอบธุรกิจขององค์กร

### 3. การประเมินผลงาน (Performance and Valuation)

การศึกษาของ Ittner and Larcker (2001) กล่าวถึงแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีโดยใช้ข้อมูลบัญชีมาประเมินผลงานเป็นการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหารที่มีอำนาจต่อรองแลกเปลี่ยนผลประโยชน์กับเจ้าของสร้างผลประโยชน์ให้กับองค์กร (PujiHarto, 2018) นอกจากนี้ แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี (Management accounting Practices) เกี่ยวข้องกับการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่าง

จำกัดให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดมักพบในอุตสาหกรรมการผลิตและอุตสาหกรรมบริการ (Fishcher, 1995)

กล่าวโดยสรุป แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีขึ้นอยู่กับนโยบายข้อกำหนดของแต่ละองค์กร หลักการบัญชีที่นำมาใช้เป็นแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารไม่ได้ขึ้นอยู่กับข้อมูลเพียงอย่างเดียวแต่ยังรวมถึงความมีเหตุผลของผู้ทำบัญชีที่ให้ความสำคัญกับผลกระทบที่คาดว่าจะได้รับ แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี ประกอบด้วย 1) กระบวนการต้นทุน เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจที่สำคัญในองค์กรข้อมูลทางการบัญชีบริหารมีความน่าเชื่อถือถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป 2) การวางแผนและควบคุม ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงแนวปฏิบัติงานกระบวนการวางแผนสำหรับการตรวจสอบเงินสดไม่มีการใช้ซอฟต์แวร์เข้ามาบริหารจัดการ 3) การประเมินผลการปฏิบัติงาน ของผู้ทำบัญชีในการนำเสนอข้อมูลให้ทันเวลากับความต้องการใช้ข้อมูล



ภาพ 3 องค์ประกอบการวัดแนวปฏิบัติการบัญชี

#### 4. แนวคิดการพัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชีในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

ในส่วนนี้จะเป็นการศึกษาเกี่ยวข้องกับการพัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชีจริยธรรมในพฤติกรรมของบุคคลในรูปแบบการเชื่อมโยงเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี

ภาพรวมการนำเสนอในส่วนนี้จะนำแนวคิดของนักวิชาการที่นำเสนอเกี่ยวกับการพัฒนาจริยธรรมของผู้ทำบัญชีจะเป็นแบบอย่างที่ดีในปฏิบัติงานตามเป้าหมายองค์กรอย่างมีจริยธรรม

##### ลักษณะของการประกอบธุรกิจของบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

บริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หมายถึง ธุรกิจที่ดำเนินงานโดยเอกชนมีความเป็นอิสระในการบริหารจัดการ ไม่ถูกครอบงำโดยบุคคลอื่น เป็นฐานธุรกิจขนาดใหญ่ที่มีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ ประกอบด้วย 1) อุตสาหกรรมการผลิต (Manufacturing industry) 2)

อุตสาหกรรมค้าส่งและค้าปลีก (Whole sale and Retail Industry ) และ 3) อุตสาหกรรมบริการ (Service Industry) (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2560) เป็นกลุ่มแรงงานขนาดใหญ่ครอบคลุมพื้นที่อุตสาหกรรมส่วนใหญ่ในประเทศไทย (พิริยะ ผลพิรุฬห์, 2556)

ข้อกำหนดในการปฏิบัติงานขององค์กรวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานตามหลักจรรยาบรรณในการทำธุรกิจที่ถูกต้องตามกฎหมาย อำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบตามความสัมพันธ์ครอบคลุมทุกหน่วยงานภายในองค์กร การศึกษา ของ Sakurai (1989) ให้ความเห็นว่าการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันกับคู่แข่งทางธุรกิจ (Takatera and Yarnamoto, 1989)

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของนโยบายองค์กร อาทิเช่น Argyris's (1952) and Stedry (1960) กล่าวถึงผลกระทบของงบประมาณที่ใช้ในการควบคุมภายในองค์กร, DeFond, (1993) กล่าวถึงการดำเนินงานขององค์กรต้องการสร้างความได้เปรียบในการทำธุรกิจ, Ayvaz and Pehlivanli (2011) และ Sunhwa and Farber (2012) กล่าวถึงการใช้ทรัพยากรตามลักษณะของธุรกิจผู้วิจัยสามารถอธิบายตามรายละเอียด ดังนี้

1. งบประมาณขององค์กร พบว่า ลักษณะธุรกิจที่ไม่เหมือนกันจะมีการจัดทำงบประมาณที่แตกต่างกัน เช่น การจัดทำงบประมาณตามกิจกรรม (ABB) และการคิดต้นทุนตามกิจกรรม (ABC) และ การศึกษาของ Horngren et al., (2009) กล่าวถึง การคิดต้นทุนตามกิจกรรม (ABC) เป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับการระบุต้นทุนของผลิตภัณฑ์ อาทิเช่น การศึกษาของ Argyris, (1952) ) ให้ความเห็นว่างบประมาณทำให้เกิดปัญหาทางสังคม รวมทั้งการเสนอแนะวิธีการแก้ไขโดยใช้การจัดทำงบประมาณแบบมีส่วนร่วม โดยใช้การทดลองในห้องปฏิบัติการ การศึกษาเพิ่มเติม โดย Stedry (1960) กล่าวถึงผลกระทบของงบประมาณที่มีต่อประสิทธิภาพ และ การศึกษาของ Bruns and DeCoster, (1969) และ Schiff and Lewin (1974) กล่าวถึงการบัญชีบริหารเพื่อการจัดการ ที่สอดคล้องกับการศึกษาของ Hopwood's (1976) กล่าวถึง ข้อมูลการวิเคราะห์ที่มีความสัมพันธ์กันระหว่างการบัญชีเพื่อการจัดการกับพฤติกรรมผู้ปฏิบัติงาน นอกจากนี้ การศึกษาของ Drury, (1996) กล่าวถึง งบประมาณเป็นเครื่องมือสำคัญในการพยากรณ์และควบคุมกิจกรรมภายในองค์กรและการจัดสรรทรัพยากรให้ได้รับประโยชน์สูงสุดเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามเป้าหมายองค์กร

การศึกษาของ William (2010) กล่าวว่า ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ABC (Activity based costing) การจัดสรรค่าเสียหายเป็นพฤติกรรมต้นทุนทางอ้อมจึงถูกมองว่าเป็นวิธีการที่ดีในการคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยพิจารณาจากการใช้ทรัพยากรเกณฑ์ตามลักษณะของธุรกิจ เช่น อุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก อุตสาหกรรมบริการ และ อุตสาหกรรมการผลิตในแต่ละอุตสาหกรรมมีเป้าหมายการประกอบธุรกิจที่ไม่เหมือนกัน

2. แรงจูงใจการทำกำไรขององค์กร พบว่าผู้จัดการที่มีความสามารถสูงจะนำข้อมูลเชิงลึกมาช่วยบริหารจัดการเงินสดคงเหลือเพื่อประโยชน์ของตนเองและขององค์กรสร้างรายได้ที่เพิ่มขึ้น แรงจูงใจการทำกำไรเป็นพฤติกรรมที่ถูกมองว่าไม่มีจริยธรรมเป็นการฉกฉวยโอกาสของผู้จัดการ และเป็นสาเหตุของความขัดแย้งในการแสดงความเห็นผู้สอบบัญชี บางกิจการต้องเปลี่ยนผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นคัดค้านแม้ว่าพฤติกรรมดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าผู้ตรวจสอบบัญชีมีความเป็นอิสระในการทำงาน แต่พฤติกรรมดังกล่าวยังเป็นช่องโหว่ของการปฏิบัติงานบัญชีที่ไม่มีจริยธรรม (DeFond and Zhang, 2014)

นอกจากนี้ การศึกษาของ Ayres (1994) กล่าวถึง นโยบายการสร้างรายได้ขององค์กรคือ การตัดสินใจเลิกผลิตสินค้า หยุดดำเนินงานเมื่อกิจการประสบผลขาดทุน การตัดสินใจจำหน่ายสินทรัพย์ออกเพื่อระดมเงินสดกลับเข้ามาสร้างสภาพคล่องทางการเงิน แม้ว่าจะบันทึกบัญชีเป็นกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ แต่ข้อมูลปรากฏเป็นรายได้ในงบการเงิน

การศึกษาของ Sunhwa and Farber (2012) กล่าวถึง การใช้ดุลยพินิจในการปรับแต่งบัญชีของผู้จัดการโดยสมัครใจ เพื่อลดความผันผวนของกระแสเงินสด นำข้อมูลเชิงลึกมาช่วยในการตัดสินใจมุ่งหวังการเพิ่มขึ้นของรายได้ให้กับองค์กร รอบระยะเวลาบัญชีไม่สอดคล้องกัน อย่างไรก็ตามการปรับแต่งบัญชีเพื่อเกลี้ยรายได้จะไม่สามารถทำได้ในประเทศที่มีข้อกำหนดในการให้ความคุ้มครองผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Juliarto and PujiHarto, 2018) กล่าวถึง การปรับเปลี่ยนค่าใช้จ่ายดำเนินงานที่สูงโดยใช้กลยุทธ์เลิกกิจการในสถานการณ์ที่กิจการมีผลขาดทุนต่อเนื่องการนำสินทรัพย์ไปจำหน่ายเพื่อสร้างรายได้ที่สะท้อนกระแสเงินสดเพิ่มขึ้นสถานะทางการเงินขององค์กรมีสภาพคล่องขึ้น (Kenchington and Wenzel, 2020) และนโยบายนำค่าใช้จ่ายแสดงเป็นรายการหักจากรายได้ ทำให้กำไรจากการดำเนินงานต่ำกว่าปกติ ส่งผลกระทบต่อภาษีเงินได้นิติบุคคลเปลี่ยนแปลง (Kaplan, 2020)

3. การประเมินผลทางการเงิน พบว่า พนักงานผู้ปฏิบัติงานในองค์กรเป็นทรัพยากรที่มีคุณค่าในองค์กรจึงมุ่งเน้นไปที่การเสริมสร้างทักษะความรู้ มีการฝึกอบรมพนักงานสร้างทักษะการสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพ และการปลูกฝังรูปแบบการปฏิบัติงานอย่างมีเหตุผลนำไปสู่ทิศทางเดียวกันอย่างเป็นระบบมีมาตรฐาน อาทิเช่น การศึกษาของ Kaplan and Norton (1992) กล่าวถึง เครื่องมือที่ใช้วัดผลการดำเนินงานอย่างสมดุล (Balance Scorecard) เป็นการจัดการด้านการเงินและไม่ใช่ด้านการเงิน เป็นหลักการของดัชนีชี้วัด ด้วยสัมมามองในการประเมินผลปฏิบัติงานและวัดผลการดำเนินงาน ได้แก่ การเรียนรู้และการพัฒนา มุมมองที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าภายในและลูกค้าภายนอก องค์กร มุมมองการเรียนรู้และการพัฒนา มุ่งเน้นไปที่การฝึกอบรมพนักงาน การสื่อสารและการปลูกฝังรูปแบบการปฏิบัติงานอย่างมีเหตุผลด้านบัญชีนำไปสู่มาตรฐานเดียวกัน



นอกจากนี้ การศึกษาของ LeBruto (1997) กล่าวถึง การวิเคราะห์กำไรตามปริมาณต้นทุน จะเป็นแนวปฏิบัติที่บริษัทอุตสาหกรรมการผลิต เป็นข้อมูลนำมาใช้ตัดสินใจทางการเงิน อาทิเช่น ระยะเวลาคืนทุน อัตราผลตอบแทนทางบัญชี และวิธีการลดกระแสเงินสด การให้ความสำคัญในความพึงพอใจของลูกค้า อย่างไรก็ตามมุมมองทางการเงินยังมุ่งเน้นไปที่เกณฑ์ที่วัดผลที่เป็นตัวเลขทางบัญชี อาทิเช่น ความสามารถในการทำกำไร, อัตราการเติบโตของยอดขาย และ รายได้สุทธิ นอกจากนี้ นโยบายและข้อบังคับขององค์กรช่วยปลูกจิตสำนึกให้กับผู้ปฏิบัติงานให้มีความซื่อสัตย์สุจริต มีความโปร่งใส มีความรับผิดชอบในการรักษาผลประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้เสีย (Udeh, 2017) นโยบายองค์กร หมายถึง มาตรฐานที่กำหนดขององค์กรในการควบคุมกิจกรรมภายใน เป็นหลักการป้องกันการทุจริตต่อหน้าที่ในการปฏิบัติงาน สร้างทักษะการสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพ รูปแบบการปฏิบัติงานในมาตรฐานเดียวกันทั้งองค์กร

#### ตาราง 12 แสดงนิยามด้านนโยบายองค์กรตามนักวิชาการ

นักวิจัยผู้ศึกษา	นิยามด้านนโยบายองค์กร
Drury (1993)	งบประมาณมาใช้ควบคุมกิจกรรมภายใน
DeFond (1993)	ช่องโหว่ของแนวการปฏิบัติที่ไม่มีจริยธรรม
Ayres (1994)	นโยบายการสร้างรายได้และการลดค่าใช้จ่าย
Sunhwa and Farber (2012))	รับรู้รายได้รอบระยะเวลาชำระเงินไม่สมดุลกัน
Juliarto and PujiHarto (2018)	สร้างผลประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย
Kaplan (2020)	รับรู้ค่าใช้จ่ายในอัตราที่สูงกว่ากำไรต่ำกว่าปกติ
Kenchington (2020)	สร้างรายได้ที่สะท้อนกระแสเงินสดเพิ่มขึ้น

ที่มา: จากการทบทวนวรรณกรรม

จากตาราง 12 นโยบายองค์กรเป็นปัจจัยทำให้แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมเชื่อมโยงกัน รูปแบบการปฏิบัติงานขององค์กรมีความเกี่ยวข้องกับบรรทัดฐาน, มาตรฐาน แนวนโยบายและข้อบังคับขององค์กร แรงจูงใจและการได้รับผลประโยชน์จากการกระทำในลักษณะผลประโยชน์ร่วมในพฤติกรรมที่มีความเสี่ยงระหว่างบุคคลในองค์กรเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในการใช้ทรัพยากร ดังนี้

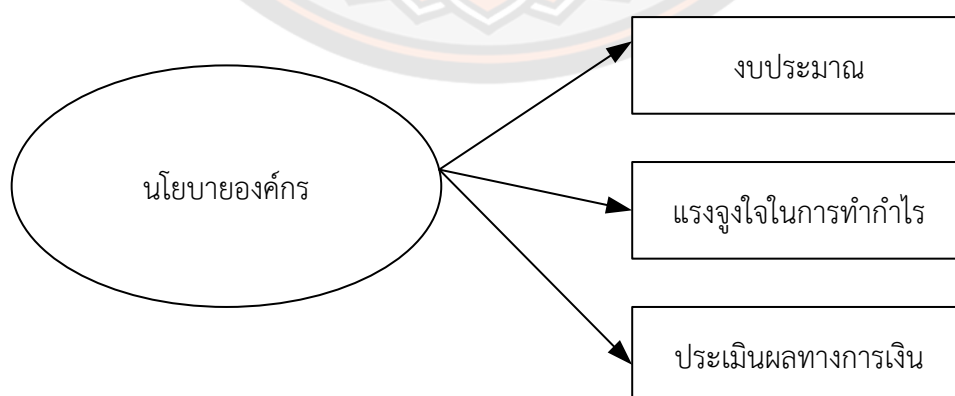
1. งบประมาณเป็นเครื่องมือในการควบคุมกำกับดูแลการดำเนินงานสำหรับต้นทุนของผลิตภัณฑ์เป็นกิจกรรมภายในองค์กรมีความแตกต่างกันขึ้นอยู่กับลักษณะการประกอบธุรกิจ นอกจากนี้การจัดทำงบประมาณเป็นไปตามนโยบายและกฎข้อบังคับในการปฏิบัติงานลักษณะเฉพาะ

ขององค์กร รวมถึงการจัดสรรทรัพยากรให้ได้รับประโยชน์สูงสุดเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ งบประมาณ มีความสัมพันธ์ระหว่างพฤติกรรมผู้ปฏิบัติงานกับเป้าหมายขององค์กร

2. แรงจูงใจในการทำกำไรเป็นนโยบายการสร้างรายได้เกิดจากช่องโหว่ของการปฏิบัติงานบัญชีที่ไม่มีจริยธรรม และการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารนำข้อมูลเชิงลึกมาช่วยในการตัดสินใจมุ่งหวังการเพิ่มขึ้นของรายได้ให้กับองค์กร แก้ปัญหาการขาดสภาพคล่องในการดำเนินธุรกิจ แรงจูงใจสร้างกำไรมีความสัมพันธ์ระหว่างพฤติกรรมผู้ตัดสินใจกับเป้าหมายขององค์กร และเป็นสาเหตุของความขัดแย้งในการแสดงความเห็นต่อข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน

3. การประเมินผลทางการเงินเป็นเครื่องมือที่ใช้วัดประสิทธิภาพและผลการดำเนินงานในการบริหารจัดการที่ประสบความสำเร็จเป็นไปตามนโยบายขององค์กร มีความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถของผู้บริหารในการจัดการทางการเงินกับเป้าหมายขององค์กร ในการเสริมสร้างทักษะความรู้ ความสามารถ สนับสนุนให้มีการฝึกอบรมพนักงานสร้างทักษะการสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพ และการปลูกฝังรูปแบบการปฏิบัติงานที่มีมาตรฐานนำไปสู่ทิศทางเดียวกัน

สรุปได้ว่า นโยบายองค์กรเป็นปัจจัยทำให้จรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีมีความสัมพันธ์ที่เชื่อมโยงกันเป็นหลักการป้องกันการทุจริตต่อหน้าที่ในการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย 1) การจัดทำงบประมาณใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมกิจกรรมภายในองค์กรและการจัดสรรทรัพยากรให้ได้รับประโยชน์สูงสุด 2) แรงจูงใจทำกำไรที่เพิ่มขึ้นเป็นพฤติกรรมที่ถูกมองว่าไม่มีจริยธรรมนำมาซึ่งสาเหตุของความขัดแย้งในองค์กร 3) การประเมินผลปฏิบัติงานที่สามารถวัดได้จากอัตราการเติบโตของยอดขายและกำไรจากการดำเนินงาน และส่งเสริมให้ผู้ปฏิบัติงานมีทักษะการสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพเป็นมาตรฐานเดียวกันทั้งองค์กรดังแสดงในภาพ 5



ภาพ 4 องค์ประกอบการวัดนโยบายองค์กร

4.2 หลักในการสร้างความน่าเชื่อถือสำหรับบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ประกอบด้วยกำหนดค่านิยมและมาตรฐานจริยธรรม ดังนี้

4.2.1. พัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชีเกิดจากปัจจัยส่วนบุคคลเกี่ยวกับจิตสำนึกและแรงบันดาลใจ หากไม่สนับสนุนค่านิยมในองค์กรจะเป็นอุปสรรคในการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตามการพัฒนาจริยธรรมเป็นการเพิ่มหลักปฏิบัติงานปลูกฝังความอ่อนไหวทางจริยธรรมของผู้ทำบัญชี ซึ่งสังคมคาดหวังว่าจะเป็นบุคคลที่มีความสามารถในการพิจารณาว่าอะไรถูกหรือผิดทางจริยธรรม นอกจากนั้นบุคคลที่มีเหตุผลทางจริยธรรมสูงอาจล้มเหลวมีความอ่อนไหวทางจริยธรรมในระดับต่ำ (Chan, 2006) พฤติกรรมเชิงจริยธรรม ประกอบด้วย: 1) ความไวทางศีลธรรม 2) การตัดสินใจทางจริยธรรม 3) แรงจูงใจ 4) ลักษณะของศีลธรรม การรับรู้ในพฤติกรรมของบุคคล (Cheryl, 2009)

การพัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชีตามหลักการ คือ 1) ความรู้สึกจะเกี่ยวข้องกับรูปแบบและแบบแผนจึงเน้นความเป็นกลางซึ่งเป็นพื้นฐานทางศีลธรรม 2) ความรับผิดชอบในภาระหน้าที่ปฏิบัติงานและการสื่อสารระหว่างบุคคลด้วยเหตุผลและความยุติธรรม (Kohlberg, 2015) นอกจากนี้การสื่อสารข้อมูลมีบทบาทในการพัฒนาจริยธรรมช่วยแก้ปัญหาวิกฤตทางจริยธรรม มีความซื่อสัตย์สื่อสารสองทางระหว่างผู้ทำบัญชีกับผู้บริหารเพื่อสร้างความเชื่อมั่น องค์กรจะให้ความสำคัญกับการฝึกอบรมและการสนับสนุนบุคคลจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานเป็นการสร้างแนวทางป้องกันการขาดจริยธรรม การจัดการองค์กรและจริยธรรมเป็นหนึ่งเดียวกัน จริยธรรมเป็นส่วนหนึ่งขององค์กร ส่วนใหญ่จะมีลำดับการพัฒนาจริยธรรม คือ 1) กำหนดนโยบายทางจริยธรรมการรับรู้ปัญหาด้านจริยธรรมเพื่อพัฒนาจริยธรรมที่ถูกต้อง 2) การจัดฝึกอบรมด้านจริยธรรม ปรับเปลี่ยนแนวคิดและวิธีการตัดสินใจทำให้รับรู้พฤติกรรมร่วมกันว่าการประพฤติตนอย่างไม่มีจริยธรรมจะทำให้เป้าหมายขาดความสอดคล้องเป็นอุปสรรคในการปฏิบัติงาน (Walker, 2011) นอกจากนี้ แรงกดดันจากผู้บริหารมีอิทธิพลต่อผู้ทำบัญชี และข้อมูลที่ได้รับส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมเชิงจริยธรรมทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจในการปฏิบัติงาน ความไม่เพียงพอของข้อมูลโดยเฉพาะทางการเงินจะมีอิทธิพลต่อคุณภาพการตัดสินใจ (Bangun and Asri, 2017)

จากที่กล่าวมาข้างต้นเกี่ยวกับการพัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชี สรุปได้ว่า เหตุผลของบุคคลเกิดจากจิตสำนึกและแรงบันดาลใจ เหตุผลเชิงจริยธรรมเป็นเพิ่มแนวปฏิบัติตามหลักจริยธรรมเพื่อปลูกฝังจริยธรรมให้กับผู้ทำบัญชี การใช้ประโยชน์ในด้านจริยธรรมทางธุรกิจที่ขาดความแม่นยำ นำไปสู่การกระทำที่ผิด เช่น การตัดสินใจบน ความเข้าใจผิดเกี่ยวกับการใช้ประโยชน์แบบเอารอดเอาเปรียบ จำเป็นต้องอธิบายเพื่อทำความเข้าใจว่า การกระทำนั้นจะถูกต้องได้ก็ต่อเมื่อนั้นทำให้เกิดความสุชนำมาทดแทนจรรยาบรรณทางธุรกิจ (Frederiksen, 2012)

ตาราง 13 สรุปบททวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของการพัฒนาจริยธรรม

นักวิจัย	ข้อค้นพบ
Mitchem (2009)	การพัฒนาจริยธรรมประกอบด้วย: 1) ความไวทางศีลธรรม 2) การตัดสินใจทางจริยธรรม 3) แรงจูงใจ 4) ลักษณะของศีลธรรม ส่วนเจตนามีอิทธิพลต่อการพัฒนาคุณธรรมทำให้เกิดการรับรู้ในพฤติกรรมของบุคคล
Kohlberg (2015)	การพัฒนาจริยธรรมประกอบด้วย 1) ศีลธรรมคือ ความรู้สึกจะเกี่ยวข้องกับรูปแบบและแบบแผนจึงเน้นความเป็นกลาง 2) คุณธรรม คือ การเอาใจใส่ ความรับผิดชอบในภาระหน้าที่และการสื่อสารทำความเข้าใจระหว่างบุคคลในการดำเนินงานโดยการใช้เหตุผลที่มีความยุติธรรม
Frederiksen (2012)	การพัฒนาจริยธรรม ประกอบด้วย 1) ขาดความแม่นยำในจริยธรรมทางธุรกิจนำไปสู่การกระทำที่ผิด เช่น การตัดสินใจบน เป็นความเข้าใจผิดเกี่ยวกับการเอาไรต์เอาเปรียบ 2) การกระทำนั้นจะถูกต้อเมื่อทำให้เกิดความสุขในระดับหนึ่งอย่างน้อยก็เท่ากับการกระทำอื่นที่เข้ามาทดแทนจรรยาบรรณ
Walker (2010)	การพัฒนาจริยธรรม ประกอบด้วย 1) การแก้ปัญหาวิกฤตทางจริยธรรมเพื่อสร้างความเชื่อมั่น 2) การฝึกอบรมและการสนับสนุนบุคคลภายในองค์กรเป็นการสร้างความเชื่อมั่น 3) การรับรู้ปัญหาด้านจริยธรรมจะทำให้บุคคลมีจริยธรรมที่ถูกต้อง
Asri (2017)	การพัฒนาจริยธรรม ประกอบด้วย 1) แรงกดดันจากผู้บริหารมีอิทธิพลต่อการตรวจสอบทางการเงิน 2) พฤติกรรมขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ได้รับทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจ 3) ความไม่เพียงพอของข้อมูลทางการเงินมีอิทธิพลต่อคุณภาพการตัดสินใจ
Frederiksen (2012)	การพัฒนาจริยธรรม ประกอบด้วย 1) การใช้ประโยชน์ในด้านจริยธรรมทางธุรกิจที่ขาดความแม่นยำ นำไปสู่การกระทำที่ผิด เช่น การตัดสินใจบน เป็นความเข้าใจผิดเกี่ยวกับการใช้ประโยชน์การเอาไรต์เอาเปรียบไม่เกี่ยวข้องกับความรู้สึกจำเป็นต้องอธิบายทำความเข้าใจว่า การกระทำนั้นจะถูกต้อเมื่อทำให้เกิดความสุขในระดับหนึ่งอย่างน้อยก็สูงเท่ากับการกระทำอื่นที่เข้ามาทดแทนจรรยาบรรณทางธุรกิจ
Mitchem (2009)	การพัฒนาจริยธรรม ประกอบด้วย 1) การศึกษาทางจริยธรรมสำหรับนักบัญชีมืออาชีพในมาตรฐานการศึกษาของสหพันธ์บัญชีระหว่างประเทศ (IES 4) 2) ข้อกำหนดด้านจริยธรรมในระดับที่ยอมรับได้ความด้วยความพยายามของหน่วยงานกำกับดูแล

นักวิจัย	ข้อค้นพบ
Jackling (2007)	การพัฒนาจริยธรรม ประกอบด้วย 1)แนวทางในการพัฒนาและรักษาคุณค่าทางวิชาชีพ 2) การสร้างความไว้วางใจ ของผู้จัดการในองค์กรการเรียกร้องจากสังคมให้มีการศึกษาจริยธรรม 3) การปรับปรุงพฤติกรรมสมาชิกในวิชาชีพบัญชีให้มีความน่าเชื่อถือ
Barbara and Schleifer (2013)	การพัฒนาจริยธรรม ประกอบด้วย1) การผสมผสานการศึกษาด้านจริยธรรมเข้ากับหลักสูตรการบัญชีทำให้เกิดประเพณีที่เหมาะสม 2) จรรยาบรรณของวิชาชีพบัญชีมีพื้นฐานมาจาก 1. ค่านิยมหลักของความซื่อสัตย์ความสามารถและความเที่ยงธรรม 2. ความมุ่งมั่นในการดำเนินธุรกิจต้องการรักษาความไว้วางใจจากสาธารณชน
Chan (2006)	การพัฒนาจริยธรรม ประกอบด้วย 1) เพิ่มการปฏิบัติตามหลักจริยธรรม 2) ปลุกฝังความอ่อนไหวทางจริยธรรมเชื่อว่านักบัญชีพิจารณาว่าอะไรถูกหรือผิดหากมีเหตุผลทางจริยธรรมสูง บางครั้งอาจล้มเหลวในความประพฤติเนื่องจากมีความอ่อนไหวทางจริยธรรมต่ำ

ที่มา: จากการทบทวนวรรณกรรม

จากตาราง 13 องค์ประกอบของการพัฒนาจริยธรรมเป็นมาตรฐานจริยธรรมเกิดจากปัจจัยส่วนบุคคลเกี่ยวกับจิตสำนึกและแรงบันดาลใจ หากไม่สนับสนุนจะเป็นอุปสรรคในการปฏิบัติงานที่เกิดจากความอ่อนไหวทางจริยธรรมของผู้ทำบัญชีที่สังคมเชื่อว่าเป็นบุคคลที่มีความสามารถพิจารณาว่าอะไรถูกหรือผิดทางจริยธรรม เพื่อรักษาคุณค่าทางวิชาชีพสร้างความไว้วางใจในการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน มีรายละเอียด ดังนี้

1. ช่วยแก้ปัญหาวิกฤตทางจริยธรรม เน้นความซื่อสัตย์ การสื่อสารสองทางระหว่างผู้ทำบัญชีกับผู้บริหารเพื่อสร้างความเข้าใจในความรู้สึกกับรูปแบบที่เน้นความเป็นกลาง ช่วยการแก้ปัญหาวิกฤตทางจริยธรรมให้มีความสำคัญกับการฝึกอบรมจริยธรรมให้กับบุคคลภายในองค์กร

1. การให้ความสำคัญกับข้อมูลที่นำเสนออย่างครบถ้วน ความรับผิดชอบในภาระหน้าที่ (Kohlberg , 2015) หากขาดความแม่นยำทางจริยธรรมจะนำไปสู่การกระทำที่ผิดจรรยาบรรณและกระทำที่ผิดกฎของสังคม

2. การปฏิบัติงานตามข้อกำหนดของวิชาชีพและนโยบายในการรักษาคุณค่าทางวิชาชีพ ผู้ทำบัญชีในการรับรู้ปัญหาด้านจริยธรรมจะทำให้เป็นบุคคลที่มีจริยธรรม (Walker, 2011) นอกจากนี้แรงกดดันจากผู้บริหารมีอิทธิพลต่อพฤติกรรมกรปฏิบัติงานทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจที่ไม่เหมือนเดิม (Bangun and Asri, 2017)



สรุปได้ว่า การพัฒนาจริยธรรมของผู้ทำบัญชี คือ 1) ความรู้สึกจะเกี่ยวข้องกับรูปแบบและแบบแผนจึงเน้นความเป็นกลาง 2) ความรับผิดชอบในภาระหน้าที่ปฏิบัติงานและการสื่อสารระหว่างบุคคลด้วยเหตุผลและความยุติธรรม

4.2.2 แนวคิดการวัดจริยธรรมผู้ทำบัญชี การวัดจริยธรรมผู้ทำบัญชีมีพื้นฐานแนวคิดของ Kohlberg (1964) กล่าวถึง เหตุผลในการเลือกทำพฤติกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งของบุคคลในสถานการณ์ที่ขัดแย้งกันระหว่างความต้องการส่วนบุคคลและกฎเกณฑ์ของสังคม แบ่งระดับจริยธรรมของบุคคลออกเป็น 3 ระดับ คือ 1) ระดับบุคคลยังไม่เข้าใจกฎเกณฑ์ของสังคมแต่รับกฎเกณฑ์ว่าอะไรถูก หรือ อะไรผิดตามผู้มีอำนาจสั่งการคิดถึงผลตอบแทนที่เป็นประโยชน์ 2) ระดับบุคคลปฏิบัติตามกฎเกณฑ์เพราะรู้ว่าเป็นข้อกำหนดให้ต้องปฏิบัติ 3) ระดับบุคคลที่สามารถตีความหมายจริยธรรมได้ด้วยตัวเองเข้าใจหลักการและให้ความสำคัญกับผู้อื่นอย่างเสมอภาคมีความเท่าเทียมกันในสังคม

แนวคิดของ Kohlberg (1964) กล่าวถึงจริยธรรมว่าเป็นพัฒนาการในความคิดของแต่ละบุคคลส่วนหนึ่ง และอีกส่วนหนึ่งมาจากข้อมูลที่ได้รับต้องนำมาตีความเพื่อทำความเข้าใจและประสบการณ์เกิดจากการเรียนรู้สิ่งใหม่ๆ นำมารวมกัน ทำให้เกิดการอภิปรายแลกเปลี่ยนความคิดเห็นร่วมกัน เราเรียกว่า เหตุผลเชิงจริยธรรม (Moral Reasoning) ประกอบด้วยขั้นตอนที่สำคัญมีรายละเอียด ดังนี้

1. ประเด็นปัญหาที่ต้องนำมาตัดสินใจ
2. แยกผู้อภิปรายออกเป็นกลุ่มย่อย ความคิดเห็นที่เหมือนกันอยู่ในกลุ่มเดียวกัน หากมีความคิดเห็นแตกต่างแยกออกเป็นกลุ่มใหม่
3. หาเหตุผลพร้อมข้อสรุปที่ถูกและผิด ควรทำหรือไม่ เพราะสาเหตุอะไร
4. สรุปเหตุผลของแต่ละกลุ่มที่คิดว่าควรทำและไม่ควรทำ

การวัดจริยธรรมผู้ทำบัญชี ผู้วิจัยใช้แบบสอบถามประเมินจากผู้ร่วมงานในองค์กรแบบเลือกคำตอบ กำหนดเกณฑ์คะแนนในคำตอบแต่ละข้อ หากมีผลรวมคะแนนสูงแสดงว่าผู้ทำบัญชีมีจริยธรรมสูงและถ้าผลรวมคะแนนต่ำแสดงว่ามีความบกพร่องทางจริยธรรม ด้วยเหตุที่สังคมส่วนใหญ่มองว่า ผู้ทำบัญชีเป็นบุคคลที่มีความสามารถในการพิจารณาว่าอะไรถูกหรืออะไรผิด เป็นแบบอย่างที่ดีในความประพฤติที่ต้องตามกฎหมายและกฎของสังคมมีความน่าเชื่อถือ แบบสอบถามประเมินจริยธรรมผู้ทำบัญชีจึงเป็นการยืนยันความเชื่อมั่นให้กับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ด้วยการผสมผสานจริยธรรมเข้ากับจรรยาบรรณเป็นแนวปฏิบัติงานที่มีความเหมาะสม คือ 1) มีความซื่อสัตย์ความสามารถและความเที่ยงธรรม 2) มีความมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานประสบการณ์ที่สะสมทางวิชาชีพทำให้ได้รับความไว้วางใจจากสังคม (Chan and Leung, 2006)

## แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับผลลัพธ์ของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

การวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาความสัมพันธ์ของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ทำการสังเคราะห์และทบทวนวรรณกรรม เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่ศึกษาและการกำหนดสมมติฐานการวิจัย

### 1. ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณกับแนวปฏิบัติทางบัญชี

จรรยาบรรณในสาขาการบัญชีมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพสามารถนำทัศนคติส่วนบุคคลมาใช้ตามหลักการและยอมรับหลักการเพื่อรักษาพฤติกรรมอย่างเพียงพอตามข้อกำหนดของสังคม หลักการและกฎเกณฑ์ต่างๆ ซึ่งหมายถึง วิธีปฏิบัติอย่างมีอาชีพมีทักษะความรู้ ความสามารถ จรรยาบรรณ แนวปฏิบัติหน้าที่ผู้ทำบัญชีต้องเคารพมาตรฐานทางกฎหมายและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปให้เข้ากับสถานการณ์เฉพาะของหน่วยงาน

วัตถุประสงค์ของจรรยาบรรณสำหรับนักบัญชี คือ เพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพมีทัศนคติส่วนบุคคลตามหลักการทางจริยธรรมที่สังคมรู้จักและยอมรับ

จรรยาบรรณจะต้องระบุถึงมาตรฐานใหม่ของการปฏิบัติระหว่างบุคคลในชีวิตการทำงานของพนักงาน แต่ละคนจรรยาบรรณต้องมีกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับภาระหน้าที่ อย่างน้อยควรมี 4 ด้าน คือ 1) ความสามารถ 2) การรักษาความลับ 3) ความซื่อสัตย์ และ 4) ความเที่ยงธรรม (Sadowski and Thomas, 2012) หลักการทางจริยธรรมที่เข้ากับวิชาชีพนักบัญชีแสดงถึงสาระสำคัญของความตั้งใจในการประกอบวิชาชีพและปฏิบัติตามจริยธรรม (Megliorini et al., 2010)

จากการศึกษาที่ผ่านมา อาทิเช่น การศึกษาของ Suchman (1995) อธิบายว่า แนวปฏิบัติทางบัญชีเป็นกิจกรรมเพื่อทำให้เกิดบรรทัดฐานในการปฏิบัติงานขององค์กรในทิศทางเดียวกัน ตามทฤษฎีความชอบธรรม ซึ่งเกี่ยวข้องกับหลัก 3 ประการ คือ 1. การปฏิบัติงานบัญชีตามหลักจรรยาบรรณและตามข้อกำหนดของบทกฎหมาย (pragmatic legitimacy) ผู้ทำบัญชีจะปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบบนพื้นฐานความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ 2. ผู้ทำบัญชีมีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมมีจิตสำนึกรับรู้ว่าจะไร้อะไรผิดที่ยังการกระทำที่ไม่ถูกต้อง (moral legitimacy) การใช้ประโยชน์จากทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุด 3. ผู้ทำบัญชีมีการตัดสินใจในการสร้างประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้เสียอย่างถูกต้องตามกฎหมาย (cognitive legitimacy) ปรับพฤติกรรมให้สอดคล้องกับกฎระเบียบทางสังคมเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับในสังคม

นอกจากนั้น การดำเนินกิจกรรมทางบัญชีในระดับมืออาชีพ จะถือว่ามี การปฏิบัติตามชุดของหลักการและกฎเกณฑ์ต่างๆ แนวปฏิบัติที่สถาบันการบัญชีต่างๆ นำมาใช้ในการปฏิบัติหน้าที่ ผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องเคารพมาตรฐานทางกฎหมายและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปปรับใช้ให้เข้ากับสถานการณ์เฉพาะของหน่วยงาน การลดความเป็นอิสระเนื่องจากผลประโยชน์

ส่วนตัวหรือแรงกดดันจากภายนอกในการเข้าถึงข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ (Williams and Elson, 2010)

จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีเป็นไปตามหลักจรรยาบรรณ ในการรับรู้และความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อส่วนได้เสียสาธารณะ เกี่ยวข้องกับหลักพื้นฐานของจรรยาบรรณเป็นแนวทางเพื่อให้ผู้ทำบัญชีนำไปปรับใช้ในการประเมิน และจัดการปัญหาอุปสรรคในการปฏิบัติงานบัญชี

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณกับแนวปฏิบัติทางบัญชี ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ว่า จรรยาบรรณให้ความสำคัญกับความประพฤติของผู้ทำบัญชี หมายถึง พฤติกรรมของผู้ปฏิบัติงานจิตสำนึกความรับผิดชอบต่อในการกระทำ และการสื่อสารข้อมูลทางบัญชีที่มี ประสิทธิภาพ หลักจรรยาบรรณช่วยลดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานทั้งช่วยแก้ปัญหาความบกพร่อง ทางจริยธรรม (Arjoon, 2000) ส่วนความผิดพลาดนั้นเกิดจากปกปิดข้อมูลบางส่วนหรือข้อมูลทั้งหมด โดยเจตนาก่อให้เกิดความเสียหายต่อองค์กรและสังคม

1.1 จรรยาบรรณ (Code of Conduct) หมายถึง ข้อกำหนดในการควบคุม พฤติกรรมผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีให้มีแนวปฏิบัติเดียวกัน ในการมีส่วนร่วมเข้าบริหารจัดการตาม มาตรฐานการบัญชี ผู้ทำบัญชีปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์ มีความโปร่งใสในการนำเสนอข้อมูลอย่าง ครบถ้วน จรรยาบรรณวิชาชีพจะมีผลกระทบต่อสังคมมากกว่าจริยธรรมโดยทั่วไป ในการรับรู้ว่ามีสิ่งใด ถูกหรือสิ่งใดผิดที่เกิดจากจิตสำนึกในตัวบุคคล (Furler and Palmer, 2010; Yoon, 2011) ผู้ ประกอบวิชาชีพนักบัญชีทุกคนจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ละเว้นการ กระทำ รู้หรือควรจะรู้ว่าทำให้เกิดความเสื่อมเสียความน่าเชื่อถือต่อวิชาชีพรวมถึงความประพฤติ ความดีงามที่เกิดจากตัวบุคคลแสดงให้ภายนอกรับรู้ถึงกิริยาที่ควรปฏิบัติตามหลักการทางศีลธรรมจะ ช่วยควบคุมพฤติกรรมของบุคคลในการรักษามูลค่าประโยชน์ที่มีความน่าเชื่อถือทำให้เกิดคุณค่าในสังคม ข้อมูลที่จัดทำรายงานทางการเงินมีความเที่ยงธรรมปราศจากความลำเอียงแนวปฏิบัติงานที่มี มาตรฐานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจึงมีอิทธิพลต่อการนำเสนอข้อมูลไปใช้ประกอบตัดสินใจเชิง จริยธรรม

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับจรรยาบรรณตามมาตรฐานจริยธรรมสากลสำหรับนักบัญชี (IESBA) ประกอบด้วย ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม ความครบถ้วน พฤติกรรมความเป็นมืออาชีพ การรักษา ความลับ ในการแสดงความครบถ้วนของข้อมูลนำเสนอรายงานทางการเงิน และในส่วนการทบทวน วรรณกรรมที่ผ่านมาเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีตามหลักจรรยาบรรณ ผู้วิจัยพบว่า มีนักวิจัย หลายท่านได้ทำการศึกษากฎการปฏิบัติงานบัญชีตามจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีตามหลักจรรยาบรรณ อาทิเช่น การศึกษาของ Burlea and Popa (2013) พบว่า จิตสำนึกความรับผิดชอบต่อของผู้ทำบัญชีใน การสื่อสารเพื่อเปิดเผยข้อมูลอย่างถูกต้องเป็นสัญญาทางสังคมที่มีจริยธรรมบรรทัดฐานกำหนด

แนวทางควบคุมพฤติกรรมของบุคคลให้มีความถูกต้อง (Davis, 1994) จะเห็นได้ว่าพฤติกรรมของผู้ทำบัญชีต้องเป็นไปตามข้อกำหนดทางวิชาชีพในบางสถานการณ์เมื่อเผชิญกับข้อขัดแย้งทางจริยธรรม จะต้องค้นหาข้อเท็จจริงและทำความเข้าใจกับข้อมูลให้มีความชัดเจนก่อนทำการตัดสินใจ (Chernev, 2003)

จากการศึกษาที่ผ่านมาพฤติกรรมของมนุษย์ต้องอยู่บนพื้นฐานของการเรียนรู้กฎทางสังคม ตามแนวคิดของทฤษฎีจริยธรรม อาทิเช่น การศึกษาของ Ada and Kozarkiewicz (2014) ทำการศึกษาเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อการจัดการว่าเป็นเครื่องมือในการดำเนินธุรกิจอย่างถูกต้องจะนำไปสู่ความยั่งยืน มีการมอบอำนาจให้กระทำการโดยมีเหตุอันควรในการแสดงให้เห็นถึงความถูกต้องตามกฎหมายตามทฤษฎีความชอบธรรม

1.2 แนวปฏิบัติทางบัญชี ( Management Accounting Practices) หมายถึงกระบวนการติดตามและนำเสนอรายงานการทำธุรกรรมทางการเงินถูกกำหนดโดยมาตรฐานวิชาชีพการบัญชีทั้งในระดับท้องถิ่นและระดับสากล (ICMA, 2017) รวมถึงหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) มาตรฐานบัญชี (Accounting standard) และ มาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) แนวปฏิบัติสำหรับผู้ปฏิบัติงานในหน่วยธุรกิจเป็นกิจกรรมทางวิชาชีพที่ได้รับทราบว่าจ้างเป็นพนักงานปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระทำให้เกิดความเชื่อมั่นเพื่อประโยชน์สาธารณะนำมาสู่กิจกรรมที่สร้างความไว้วางใจในทักษะและคุณค่าในวิชาชีพ

การบัญชีเพื่อการควบคุม หมายถึง กระบวนการวางแผน วัดผลการดำเนินงานข้อมูลที่ไม่ใช่ทางการเงินและข้อมูลทางการเงิน นำมาใช้เป็นแนวทางในการดำเนินการเพื่อกระตุ้นพฤติกรรมและสร้างคุณค่าที่จำเป็นต่อการบรรลุกลยุทธ์ ยุทธวิธี และการดำเนินงานขององค์กร (Foster and Young 1997) ตามทฤษฎีความชอบธรรมจะช่วยให้เข้าใจพฤติกรรมขององค์กรในการดำเนินการธุรกิจอย่างถูกต้องและสื่อสารข้อมูลตามหลักการความรับผิดชอบต่อสังคม การทำงานมีลักษณะคล้ายกับสัญญาทางสังคมที่มุ่งให้ประโยชน์และเป็นที่ยอมรับจากสังคม

แนวปฏิบัติทางบัญชีตามประมวลจรรยาบรรณจึงมีความแตกต่างจากอาชีพอื่นสามารถเป็นผู้ให้คำปรึกษาได้ ประสบการณ์และความเชี่ยวชาญของผู้ทำบัญชีจะให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลอย่างถูกต้องครบถ้วนและทันเวลาด้วยความต้องการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจที่สำคัญ ข้อมูลทางบัญชีสร้างความได้เปรียบเชิงแข่งขันการเป็นผู้นำต้นทุนต่ำทำให้เกิดข้อได้เปรียบในการกำหนดราคาขายและลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในองค์กรเป็นแนวคิดการทำความเข้าใจองค์ประกอบที่ช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จตามทฤษฎีสถาบัน ผู้ทำบัญชีปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP)



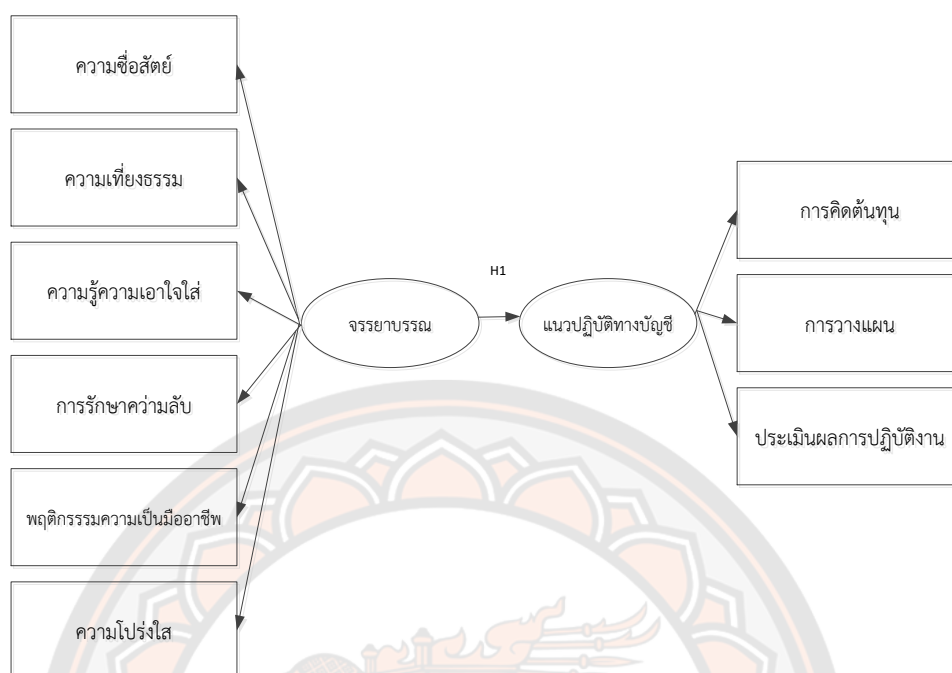
จากการศึกษาที่ผ่านมา อาทิเช่น การศึกษาของ (Hopwood, 1972) ได้นำข้อมูลมาใช้ ประมวลผลเพื่อการวางแผนและควบคุมการปฏิบัติงานจึงเป็นบรรทัดฐานที่ถูกกำหนดจากสังคมนำมา ปรับใช้ในการดำเนินงานเพื่อแสดงให้เห็นว่าสังคมเห็นว่าได้รับแนวทางมาปฏิบัติซึ่งเป็นวิธีที่จะทำให้องค์กร อยู่รอดได้ และสร้างความพึงพอใจให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทั้งภายในและภายนอก (Meyer and Rowan, 1977) และการศึกษาของ Zimmerman (2001) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับข้อมูลที่ควร เปิดเผยต่อสาธารณะพบว่าการรายงานข้อมูลที่ไม่ถูกต้องทำให้นักลงทุนและประชาชนทั่วไปเข้าใจผิด ในสาระสำคัญของข้อมูลทางบัญชี (Rosanas, 2017) นอกจากนี้กระบวนการทางบัญชีจัดทำโดยผู้ทำ บัญชีในองค์กร เช่น การจัดทำงบประมาณ การรายงานทางการเงิน และระบบการควบคุมการจัดการ ทางบัญชี ดังนั้นการละเมิดมาตรฐานทางจริยธรรมของผู้ทำบัญชีตามหลักจรรยาบรรณเป็นการกระทำ ที่ส่งผลกระทบต่อสังคมทำให้องค์กรต้องปรับตัวให้เป็นไปตามความคาดหวังของสังคม

จากการสังเคราะห์วรรณกรรมได้แสดงให้เห็นถึงผลลัพธ์ที่สำคัญอันเกิดจากจรรยาบรรณมี ความสัมพันธ์กับแนวปฏิบัติทางบัญชี จรรยาบรรณเป็นหลักการปฏิบัติงานที่มีส่วนร่วมกับเหตุผลของ ผู้ทำบัญชีมีองค์ประกอบมาจากนโยบายองค์กรที่ให้ความสำคัญกับพฤติกรรมเชิงจริยธรรมกล่าวคือ ความต้องการจัดระบบพฤติกรรมของบุคคลให้มีจิตสำนึกความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานในการ สื่อสารข้อมูลอย่างมีจริยธรรม อาทิเช่น การศึกษาของ Burlea and Popa (2013) ได้ทำการศึกษา เกี่ยวกับความสำคัญของการบัญชีเพื่อการจัดการในความรับผิดชอบต่อสังคมแนวทางปฏิบัติทางบัญชี ในองค์กรมีความรับผิดชอบต่อสังคมโดยปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมายจะเป็นทิศทางการพัฒนาบัญชีเพื่อ การจัดการสู่ความยั่งยืน นอกจากนี้แนวปฏิบัติทางบัญชีเป็นกระบวนการวางแผน การวัดผลการ ดำเนินงานข้อมูลที่ดีกว่าจะช่วยกระตุ้นพฤติกรรมผู้ทำบัญชี (Foster and Young, 1997) องค์กร ส่วนใหญ่จะมุ่งพัฒนาส่งเสริมความรู้ให้กับพนักงานสามารถตัดสินใจตามความประสงค์ หากองค์กร ใดมีข้อมูลในการสร้างคุณค่าที่ดีกว่าจะทำให้พนักงานสามารถก้าวขึ้นสู่ตำแหน่งที่สูงขึ้นได้ง่าย (Sprinkle, 2003) จะเห็นได้ว่าบทบาทของผู้ทำบัญชีมีอิทธิพลต่อการใช้ข้อมูลบัญชีในการแสวงหา ผลประโยชน์ให้กับองค์กรมากกว่าผลประโยชน์ส่วนตนเอง ดังนั้น การปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีจะมีความ เกี่ยวข้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) มาตรฐานบัญชี (Accounting standard) และ มาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) ทั้งสามส่วนเป็นหลักปฏิบัติของผู้ทำบัญชี ในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

จากการสังเคราะห์วรรณกรรมดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นถึงผลลัพธ์ที่สำคัญอันเกิดจาก จรรยาบรรณนำไปสู่การทดสอบผลกระทบของจรรยาบรรณกับแนวปฏิบัติทางบัญชีซึ่งประกอบด้วย การคิดต้นทุน การวางแผน การประเมินผลปฏิบัติงาน ด้วยสมมติฐานดังต่อไปนี้

H 1: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี





ภาพ 5 จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี

ตามทฤษฎีจริยธรรมที่เล็งเห็นว่าพฤติกรรมของมนุษย์ต้องอยู่บนพื้นฐานของการเรียนรู้กฎทางสังคม ผลที่ได้รับจากการตัดสินใจจะเป็นปัจจัยพิจารณาว่าบุคคลนั้นมีจริยธรรมหรือไม่มีจริยธรรม ทำให้ผู้ปฏิบัติงานบัญชีต้องมีคุณธรรมในตัวเอง (Kohlberg, 1969) ทำให้เกิดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมในการปฏิบัติงาน จรรยาบรรณจึงเป็นปัจจัยกำหนดพฤติกรรมของบุคคล (Ferrell, 1985) เป็นแนวปฏิบัติทางบัญชีเพื่อการกำกับควบคุมพฤติกรรมผู้ปฏิบัติงานบัญชีให้เป็นมาตรฐานเดียวกันทำให้เกิดการยอมรับจากสังคมตามทฤษฎีความชอบธรรมในด้านสมฐานนิยมเชิงบรรทัดฐาน (normative) ที่กล่าวถึงกระบวนการวิชาชีพกฎเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการทำงานบนพื้นฐานความเชื่อและความชอบธรรม มีความเป็นอิสระในการประกอบวิชาชีพ เป็นเหตุผลทำให้องค์กรต้องยอมรับหลักการนำมาใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติงานเพื่อให้เป็นที่ยอมรับในสังคม (DiMaggio and Powell, 1983)

### 1.3 การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี (Accountant Decisions making)

หมายถึง การใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมในการปลุกจิตสำนึกของผู้ปฏิบัติงานให้รับรู้ว่ามีสิ่งใดถูกหรือสิ่งใดผิด เพื่อยังยั้งการกระทำของผู้ปฏิบัติงานตามอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบอย่างมีเหตุผล

การตัดสินใจทางจริยธรรมเกิดขึ้นจากการใช้เหตุผลทางศีลธรรมสองระดับ คือ 1) การหยั่งรู้ระดับที่ประกอบด้วยความรู้สึกและความคิดเห็นส่วนตัวว่าถูกผิดในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง สถานการณ์ที่ได้มาจากความเชื่อที่กำหนดขึ้นจากความรู้ส่วนบุคคลและประสบการณ์ 2) ระดับการประเมินที่สำคัญ

ประกอบด้วย การใช้ดุลยพินิจอย่างมีเหตุผล จิตสำนึกของบุคคลเกิดจากความตั้งใจในการปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถในการสร้างผลประโยชน์ให้กับองค์กร (Furler and Palmer, 2010)

นอกจากนี้ พฤติกรรมของบุคคลในการทำงานอย่างเต็มความรู้ความสามารถ ผู้ทำบัญชีจะรับรู้ได้ว่าสิ่งใดถูกหรือสิ่งใดผิดในการปฏิบัติงานบัญชีซึ่งเกิดจากปัจจัยแวดล้อมภายในและภายนอกที่ผู้ทำบัญชีต้องเผชิญทำให้เกิดแรงจูงใจในการปฏิบัติงานเพื่อผลประโยชน์สูงสุดขององค์กร

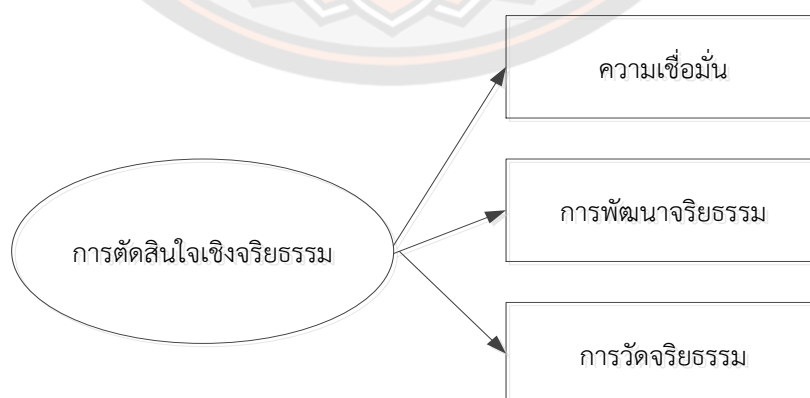
แนวปฏิบัติทางบัญชีจะเน้นที่การตัดสินใจเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพทางการเงินทำให้เกิดแรงผลักดันบางส่วนจากการรับรู้ที่ไม่ใช่ทางการเงินส่งผลกระทบต่อการค้าเงินในปัจจุบัน เช่น คุณภาพผลิตภัณฑ์ ความพึงพอใจของลูกค้า ทำให้องค์กรตระหนักถึงกิจกรรมที่สามารถนำไปสู่ผลลัพธ์ทางการเงินที่ดีขึ้น (Banker et al., 2000) ทั้งยังส่งเสริมให้มีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม เช่น มีการวัด และสื่อสารข้อมูลที่มีประสิทธิภาพให้ความสนใจแก่ผู้มีส่วนได้เสียหลายกลุ่มทำให้พนักงานเห็นว่าพฤติกรรมขององค์กรมีมาตรฐานทางจริยธรรมในการทำธุรกิจและช่วยทำให้พนักงานมีความสมดุลในชีวิตการทำงานโดยกำหนดเป็นนโยบายและระเบียบปฏิบัติที่รับรองว่าพนักงานจะไม่รู้สึกกดดันในการปฏิบัติงาน (Vandelannoitte, 2017)

จากการศึกษาที่ผ่านมาการศึกษาของ Stryker (1994) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับ กิจกรรมที่องค์กรเลือกกระทำสร้างความชอบธรรมในการปฏิบัติงานพบว่า การยอมรับเชิงทัศนคติจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อพนักงานนั้นมีความรู้สึกผูกพันต่อองค์กร จะเกิดจรรยาวัคคีมีความพร้อมยินยอมเชิงพฤติกรรมในการให้ความร่วมมือ (behavioral consent) จะเกิดพฤติกรรม ดังนี้ คือ 1) การมีส่วนร่วมในกิจกรรมด้วยความเต็มใจ 2) ยอมรับและปฏิบัติตามอาจไม่เต็มใจแต่ก็ยินดีจะปฏิบัติตาม 3) เชื้อฟังและให้ความร่วมมือในปฏิบัติตามกฎระเบียบขององค์กร ซึ่งเป็นบรรทัดฐาน ค่านิยมและความเชื่อขององค์กร

และในส่วนของการทบทวนวรรณกรรมที่ผ่านมาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ผู้ทำบัญชีกับแนวปฏิบัติทางบัญชีผู้วิจัยพบว่า มีนักวิจัยหลายท่านได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของการปฏิบัติงานบัญชีเพื่อการจัดการ อาทิเช่น การศึกษาของ Ramanna and Sletten (2014) ได้ทำการศึกษาความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีในแต่ละประเทศที่สะท้อนให้เห็นความแตกต่างขององค์กรในช่วงปี 2546 – 2551 เป็นส่วนหนึ่งของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีในท้องถิ่นของแต่ละประเทศ ผลการศึกษาพบว่า ข้อมูลของรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพเกิดจากการปฏิบัติงานตามหลักจรรยาบรรณ ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของ (Baron and Kenny, 1986) ได้ทำการศึกษาผู้ปฏิบัติงานและผู้ใช้ข้อมูลที่มีความเข้าใจในข้อมูลอย่างเพียงพอสามารถนำข้อมูลนั้นมาอธิบายปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้น หลักจรรยาบรรณเป็นบรรทัดฐานในการควบคุมพฤติกรรมของผู้ทำบัญชีรวมถึงกำหนดทิศทางการปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่บังคับใช้ให้มีความถูกต้อง

ในส่วนการศึกษาของ Kozarkiewicz (2014) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการบัญชีการจัดการเชิงกลยุทธ์สำหรับโครงการร่วมสมัย พบว่าการขับเคลื่อนด้วยการสร้างคุณค่าและการวัดมูลค่าวิธีการบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ที่ได้รับความนิยมนำมาสู่การปฏิบัติโครงการเชิงกลยุทธ์มาจากการคำนวณต้นทุนและการจัดทำงบประมาณและการวัดมูลค่าโครงการที่สร้างประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และช่วยการลดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงาน หากผู้ทำบัญชีมีแนวปฏิบัติทางบัญชีอย่างถูกต้องตามกฎหมาย อาทิเช่น การศึกษาของ Sunhwa and Farber (2012) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจในการปรับแต่งบัญชีของผู้จัดการโดยสมัครใจ เพื่อลดความผันผวนของกระแสเงินสดและการปรับแต่งบัญชีเพื่อเกื้อหนุนได้โดยนำข้อมูลเชิงลึกมาช่วยในการตัดสินใจมุ่งหวังรายได้ที่เพิ่มขึ้นให้กับองค์กรในรอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่สมดุลกัน การกระทำลักษณะนี้ไม่สามารถทำได้ในประเทศที่มีข้อกำหนดคุ้มครองผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ในส่วนการศึกษาของ Juliarto, and Pujiharto (2018) ทำการศึกษาเกี่ยวกับกระบวนการเพิ่มมูลค่าในมิติทางบัญชีคุณภาพของข้อมูลตามเกณฑ์สิทธิหรือเกณฑ์คงค้าง 2 มิติ ได้แก่ 1) การรับรู้รายได้ประจำงวด 2) การรับรู้รายได้รอดตัดบัญชี แนวปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) การตัดสินใจเลือกวิธีการรับรู้รายการทางบัญชีให้มีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและถูกต้องตามกฎหมายเป็นไปตามทฤษฎีความชอบธรรม

จากที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยได้ทำการสังเคราะห์องค์ประกอบของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมประกอบด้วย 1) การสร้างความเชื่อมั่นทางธุรกิจ หากขาดจริยธรรมจะนำมาซึ่งความเสียหายให้กับองค์กรจึงมีหน่วยงานกำกับดูแลพฤติกรรมผู้ปฏิบัติงาน 2) การพัฒนาจริยธรรมช่วยสร้างความโปร่งใสให้กับผู้ทำบัญชี (Bravo and Pilar, 2017) และ 3) การวัดความมีจริยธรรมของผู้ทำบัญชีจะสร้างความน่าเชื่อถือในวิชาชีพบัญชี



ภาพ 6 องค์ประกอบการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

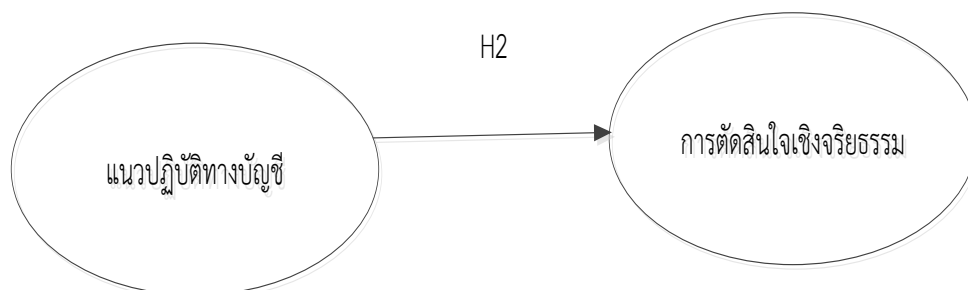
และในส่วนของการทบทวนวรรณกรรมที่ผ่านมาแสดงให้เห็นว่าการตัดสินใจเชิงจริยธรรมมีส่วนเกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติทางบัญชีและจรรยาบรรณผู้ทำบัญชี อาทิเช่น งานวิจัยของ Shanahan and Hyman (2003) ทำการศึกษาเกี่ยวกับมาตรการด้านคุณธรรมจริยธรรมในการดำเนินธุรกิจในการพัฒนาตราส่วนคุณธรรมจริยธรรม ประกอบด้วย 1) แบบวัดคุณธรรมเฉพาะบุคคล 2) ลัทธิสัมพัทธ์ภาพทางวัฒนธรรมอาจไม่เป็นที่ยอมรับจากสังคม 3) อัดตาทางจิตวิทยาการใช้โปรแกรมในการตอบสนองต่อสิ่งเร้าพบว่า ระดับคุณธรรมจริยธรรมในการพัฒนาและแนวทางปฏิบัติงานคือ การหลีกเลี่ยงความปรารถนาทางสังคมและการยอมรับอคติ ในส่วนการศึกษาของ Arjoon (2000) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการใช้กลยุทธ์ด้านจริยธรรมเป็นแรงขับเคลื่อนในการดำเนินธุรกิจ โดยตระหนักถึงศักยภาพในการทำกำไรที่มากกว่ากำไรในปัจจุบันขององค์กร เป็นไปตามทฤษฎีจริยธรรมพบว่าการทำธุรกิจที่มีจริยธรรมของผู้นำในองค์กรจะทำให้ผ่านวิกฤตการณ์ที่ต้องเผชิญในปัจจุบันได้ และการศึกษาของ Butterfield (2005) ทำการศึกษาเกี่ยวกับการตัดสินใจและเสริมสร้างพฤติกรรมทางจริยธรรม พบว่า พฤติกรรมทางจริยธรรมไม่ได้ขึ้นอยู่กับปัจจัยส่วนบุคคลแต่ยังรวมถึงแนวคิดที่ชัดเจนในการรับรู้ประเด็นทางจริยธรรมขององค์กร ความเข้าใจในสิ่งยอมรับได้และยอมรับไม่ได้ในพฤติกรรม หรือ แนวทางปฏิบัติที่ไม่ผิดจริยธรรมโดยพิจารณาจากวัตถุประสงค์ กฎเกณฑ์ บรรทัดฐานขององค์กรนำไปสู่การตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Jones, 1991, Trevino et., al, 2006) ข้อมูลเชิงลึกของผู้ทำบัญชีจะช่วยให้ประเมินสถานการณ์นำไปสู่การตัดสินใจเชิงจริยธรรม การประเมินจริยธรรมผู้ทำบัญชีจึงเป็นการยืนยันความเชื่อมั่นให้กับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีด้วยการผสมผสานจริยธรรมเข้ากับจรรยาบรรณถือเป็นแนวปฏิบัติงานบัญชีที่มีความเหมาะสม คือ 1) มีความซื่อสัตย์ความสามารถ และความเที่ยงธรรม 2) มีความมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานมีประสพการณ์ที่สะสมทางวิชาชีพบัญชีทำให้ได้รับความไว้วางใจจากสังคม (Chan and Leung, 2006)

ตามทฤษฎีสถาบันเป็นแนวคิดในการบริหารจัดการผู้ปฏิบัติงานองค์กรจะประสบความสำเร็จในดำเนินงานได้นั้นต้องมีแนวปฏิบัติการบัญชีที่ชัดเจนส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมในการแสวงหาประสิทธิภาพในการดำเนินงานขององค์กรทำให้ต้องมีการปรับตัวให้สอดคล้องกับความคาดหวังของสังคม (Scott, 2008) จึงเป็นเหตุผลทำให้องค์กรต้องนำหลักจรรยาบรรณมาเป็นแนวปฏิบัติทางบัญชีและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนำมาใช้ในการปฏิบัติงานให้มีความถูกต้องสร้างความน่าเชื่อถือ

จากการสังเคราะห์วรรณกรรมดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นถึงผลลัพธ์ที่สำคัญอันเกิดจาก : แนวปฏิบัติการบัญชีนำไปสู่การทดสอบความสัมพันธ์กับตัดสินใจเชิงจริยธรรมประกอบด้วย ความเชื่อมั่น การพัฒนาจริยธรรม การวัดจริยธรรม ด้วยสมมติฐานดังต่อไปนี้



H 2: แนวปฏิบัติทางบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม



ภาพ 7 แนวปฏิบัติทางบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

และในส่วนของการทบทวนวรรณกรรมที่ผ่าน การศึกษาของ Micewski (2006) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับจริยธรรมในการทำธุรกิจได้กล่าวว่า การตัดสินใจทางจริยธรรมนั้นเกิดจากผู้บริหารต้องก้าวข้ามความรู้สึกที่แสวงหาผลประโยชน์ที่จะได้รับกำไรสูงสุด ซึ่งในความเป็นจริงการตัดสินใจเลือกวิธีในการทำธุรกิจกลับมุ่งเน้นไปที่ การฉ้อโกงทางบัญชีด้วยการฉ้อฉลซึ่งเป็นความประพฤติที่มีขอบที่ส่งผลกระทบต่อในการดำเนินธุรกิจในระยะยาว ดังนั้น องค์กรจะต้องมีมาตรการควบคุมการกระทำ พฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณวิชาชีพไม่เพียงแต่ทำให้องค์กรเสียชื่อเสียงแล้ว ยังนำมาซึ่งความเสื่อมเสียชื่อเสียงของผู้ปฏิบัติงานบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อการประกอบวิชาชีพทางบัญชีในระยะยาว (Sims, 2003)

นอกจากนั้นการศึกษาที่ผ่านมาของ Madison and Schmidt (2006) ได้ทำการสำรวจของนักศึกษาคณะบัญชี พบว่า 70% ของผู้ตอบแบบสอบถามเชื่อว่าการตัดสินใจเชิง จริยธรรมควรถูกรวมเข้ากับหลักสูตรธุรกิจและการบัญชี และ การศึกษาของ Blanthorne et al., (2007) พบว่า 92% ของคณาจารย์ผู้สอนจะรวมจริยธรรมเข้าไปในหลักสูตรการบัญชี และ การศึกษาของ Blanthorne et al., (2007) ได้ทำการศึกษาเพิ่มเติม พบว่าหากสถาบันการศึกษาจำเป็นต้องศึกษาด้านจริยธรรมตามข้อกำหนด นั้น จะต้องมีการบูรณาการจริยธรรมเข้ากับหลักสูตรการบัญชีจึงจะสร้างความมั่นใจได้ว่าการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างถูกต้อง (Nzotta, 2008) และ การศึกษาของ Hunt (2000) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม กล่าวว่าประกอบด้วยหลัก 4 ประการ ดังนี้ 1) การเปิดเผย (Open) ด้วยความโปร่งใส มีความซื่อสัตย์ การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพและการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจในช่วงเวลาที่เหมาะสม หลีกเลี่ยงและปกปิดความลับของปัจเจกชน 2) มีการกระทำด้วยหลักคุณธรรม (Integrity) ของบุคคลเป็นไปตามลักษณะอาชีพด้วยความรอบคอบมีหลักการอย่างสร้างสรรค์ 3) มีความสามารถในการอธิบาย (Accountability) หน้าที่ความรับผิดชอบที่ได้รับ



มอบหมายอย่างมีเหตุผล 4) มีภาวะผู้นำ (Leadership) ในการกำหนดทิศทาง แนวทางปฏิบัติงาน ตามสายการบังคับบัญชาจะทำให้เกิด การตัดสินใจเชิงจริยธรรม

จะเห็นได้ว่าตามทฤษฎีจริยธรรม มีการนำหลักปรัชญาธรรมมากำหนดแนวทางปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้บริหาร นำมากำหนดเป็นนโยบายการปฏิบัติงานให้ตรงกับวัตถุประสงค์ ซึ่งเป็นการใช้ข้อมูลบัญชี มาช่วยแก้ปัญหาในการปฏิบัติงาน ซึ่งรวมถึงมาตรการให้ผู้ทำบัญชีตระหนักถึงการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวทางปฏิบัติงานว่าสิ่งใดควรทำหรือไม่ควรกระทำ หลักปรัชญาคุณธรรมจึงเป็นแนวคิดทางจริยธรรมที่นำมาเป็นเกณฑ์ใช้แก้ปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีที่เกิดจากพฤติกรรมการตัดสินใจ ด้วยเหตุที่การตัดสินใจเชิงจริยธรรมเป็นการส่งเสริมเกียรติคุณของสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนเป็นผู้ทำบัญชีกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ถือได้ว่าเป็นผู้มีความรู้ตามพื้นฐานวิชาชีพบัญชี จะต้องปฏิบัติอย่างเคร่งครัดตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และนำหลักการนั้นมาประยุกต์ใช้กับการปฏิบัติงานจะสร้างความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่าพฤติกรรมของผู้ทำบัญชีนั้น สร้างความเป็นธรรมให้กับผู้มีส่วนได้เสีย (สภาวิชาชีพบัญชี)

จากการทบทวนวรรณกรรมที่ผ่านมา สถาบันแห่งแรกที่ถูกจัดตั้งขึ้นในประเทศแคนาดา เรียกว่า Society of Management Accountants of Canada มีหน้าที่หลักในการกำหนดคุณสมบัติและทดสอบผู้ต้องการขึ้นทะเบียนเป็นนักบัญชีอุตสาหกรรม RIA (Registered Industrial Accountants) จะเห็นได้ว่าในระยะเวลาต่อมาได้มีการจัดตั้งขึ้นสถาบันวิชาชีพบัญชีบริหารแห่งประเทศอังกฤษ เรียกว่า สมาคมวิชาชีพนักบัญชีเพื่อการจัดการ Institute of Chartered Management Accountants (ICMA) ซึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกาได้จัดตั้งสมาคมวิชาชีพนักบัญชีเพื่อการจัดการ Institute of Management Accountants (IMA) ทำหน้าที่กำหนดคุณสมบัติและทดสอบ ผู้ที่ขึ้นทะเบียนเป็นนักบัญชีบริหารตามมาตรฐานวิชาชีพที่ใช้กำกับควบคุมผู้ปฏิบัติงานทางการบัญชีบริหารให้มีจริยธรรมในการประกอบวิชาชีพบัญชีในระดับสากล

นอกจากนี้เหตุผลในการตัดสินใจก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสียที่เน้นจริยธรรมในการสร้างความเชื่อมั่นทางธุรกิจหากขาดจริยธรรมจะนำมาซึ่งความเสียหายให้กับสังคมองค์กรจึงควรมีหน่วยงานกำกับดูแลด้านศีลธรรมในการพัฒนาแนวทางสร้างความโปร่งใสให้กับผู้มีส่วนได้เสีย (Francisco and Pilar, 2017, Hosmer, 2003)

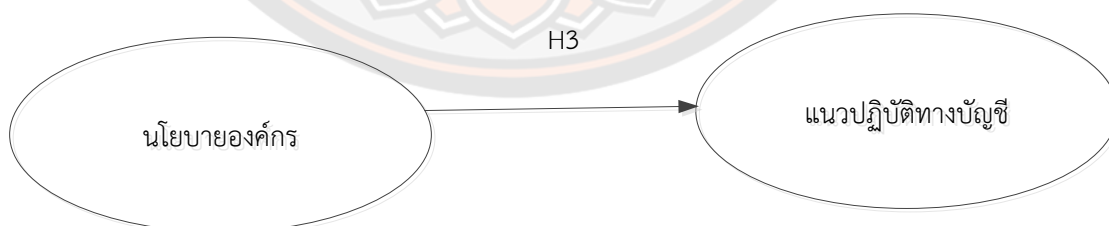
จากการศึกษาที่ผ่านมาของ Hosmer (2003) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับหลักการจัดการสำหรับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม และได้สรุปในหนังสือ New York McGraw-Hill Company เกี่ยวกับการจัดการทางจริยธรรม The ethical of Management ในปี ค.ศ. 2003 ที่มีผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมนั้น มีองค์ประกอบ คือ ความมีเมตตากรุณาซึ่งเป็นคุณธรรมส่วนบุคคลทำให้ต้องปฏิบัติต่อผู้อื่นด้วยความซื่อสัตย์ ซึ่งเป็นการสร้างคุณค่าในตัวเองรวมถึงการให้ความเคารพในสิทธิเสรีภาพของผู้อื่นอย่างเท่าเทียมกัน นับว่าเป็นการสร้างประโยชน์สูงสุดให้กับสังคม (Hosmer, 2003)

นอกจากนี้ข้อมูลทางการบัญชีนำมาใช้ประเมินผู้ได้บังคับบัญชาโดยนำมาพิจารณาพฤติกรรมของพนักงานในองค์กรในการปฏิบัติงาน ซึ่งนำมาใช้ประมวลผลเพื่อการวางแผนควบคุมการปฏิบัติงาน (Hopwood, 1972) และยังนำข้อมูลทางบัญชีมาร่วมแสดงความคิดเห็นบุคคลในองค์กรว่า มีแนวปฏิบัติทางบัญชีในการใช้งบประมาณเพื่อการดำเนินงาน (Mock et al., (1972) ซึ่งงบประมาณถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการกำกับควบคุมแผนงานให้เป็นไปตามเป้าหมายขององค์กร และข้อมูลบัญชียังถูกนำมาใช้ตัดสินใจเพื่อการแสวงหากำไรทั้งในระยะสั้นและในระยะยาว (LeBruto et al., 1997) จะเห็นได้ว่า แนวปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีจะต้องมีความระมัดระวังรอบคอบในการนำเสนอข้อมูลอย่างถูกต้องและครบถ้วน ข้อมูลต้องเพียงพอสำหรับการตัดสินใจและนำมาสร้างเป็นกลยุทธ์ในการบริหารจัดการทรัพยากรให้ได้รับประโยชน์สูงสุดให้กับผู้มีส่วนได้เสีย

นอกจากนั้น แนวปฏิบัติทางบัญชียังมีจุดมุ่งหมายในการจัดทำข้อมูลเพื่อนำเสนอบุคคลภายในองค์กร แนวปฏิบัติทางบัญชีต้องเป็นไปตามหลักการบัญชีทั่วไปและนโยบายบัญชีที่กิจการเลือกใช้ต้องมีความเหมาะสมกับลักษณะอุตสาหกรรมที่ดำเนินงานในองค์กร ดังนั้น ข้อมูลทางบัญชีเพื่อการตัดสินใจจะเกี่ยวข้องกับ การบันทึก การรับรู้ การจำแนกรายการ และการสรุปผลของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย (Breuer, 2013)

จากการสังเคราะห์วรรณกรรมได้แสดงให้เห็นถึงผลลัพธ์ที่สำคัญอันเกิดจากผู้บริหารองค์กรกำหนดนโยบายเพื่อสร้างมาตรฐานการปฏิบัติงานบัญชีภายในองค์กรให้อยู่ในทิศทางเดียวกันจะนำมาซึ่งความสำเร็จตามเป้าหมายขององค์กรโดยมีรายละเอียดในการตั้งสมมติฐาน ดังนี้

H3: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี



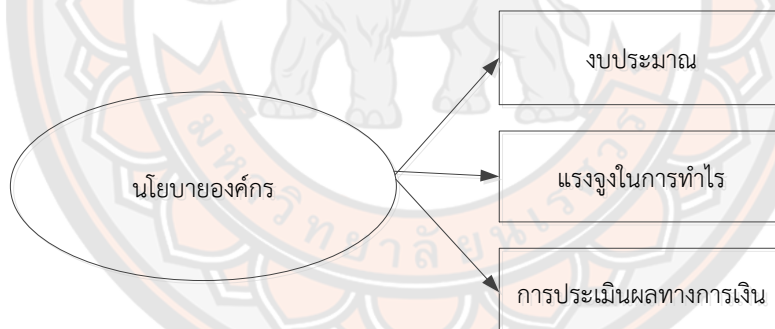
ภาพ 8 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างนโยบายองค์กรกับแนวปฏิบัติทางบัญชี

ตามทฤษฎีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมนำมาเป็นทฤษฎีพื้นฐานในการวิเคราะห์การปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีเป็นไปตามนโยบายองค์กร ข้อกำหนดเปรียบเสมือนเครื่องมือในการสร้างความสัมพันธ์ให้ผู้ปฏิบัติงานอยู่ร่วมกันอย่างมั่นคง (Simon, 1995) แนวปฏิบัติสำหรับผู้ทำบัญชีจะเกี่ยวข้องกับ

กระบวนการบันทึก รวบรวมและนำเสนอข้อมูลเพื่อให้ผู้บริหารนำข้อมูลไปใช้ในการวางแผนควบคุม การปฏิบัติงานตามนโยบายองค์กรซึ่งข้อมูลทางบัญชีจะต้องมีความเพียงพอสำหรับนำมาใช้ตัดสินใจ

1.4 นโยบายองค์กร (Corporate Policy) หมายถึง แนวทางนำมาซึ่งความสำเร็จในการ ปฏิบัติงานจากการศึกษาของ Cameron (2008) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของวัฒนธรรม องค์กรและความมุ่งมั่นในงานที่มีต่อการพัฒนาที่ยั่งยืนพบว่า วัฒนธรรมองค์กรกับการพัฒนาอย่าง ยั่งยืนมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญนั่นคือ วัฒนธรรมขององค์กรสร้างความผูกพันต่อพนักงาน ความมุ่งมั่นในผลผลิตของงานตามที่ได้รับมอบหมาย นอกจากนี้วัฒนธรรมองค์กรเป็นความเชื่อที่ได้รับ โดยการถ่ายทอดจากคนรุ่นก่อนมาสู่รุ่นปัจจุบัน จึงเป็นข้อตกลงพื้นฐานในค่านิยมร่วมกันตาม เป้าหมายองค์กรซึ่งผู้ปฏิบัติงานยอมรับค่านิยมนั้น นำมาถ่ายทอดไปยังสมาชิกใหม่ในองค์กร

นโยบายองค์กรเป็นข้อกำหนดแนวปฏิบัติงานสู่เป้าหมายขององค์กรเกี่ยวกับการวางแผนและ การควบคุมการทำงานเพื่อให้งานเป็นมาตรฐานเดียวกัน ประกอบด้วย 1) การจัดทำงบประมาณใช้ เป็นเครื่องมือในการควบคุมกิจกรรมภายใน 2) การรับรู้รายได้จากแรงจูงใจทำกำไรเป็นพฤติกรรมที่ ถูกมองว่าไม่มีจริยธรรมเป็นสาเหตุของความขัดแย้งในองค์กร 3) การประเมินผลปฏิบัติงานอย่างมี ประสิทธิภาพวัดได้จากผลกำไรจากการดำเนินงาน



ภาพ 9 องค์ประกอบของนโยบายองค์กร

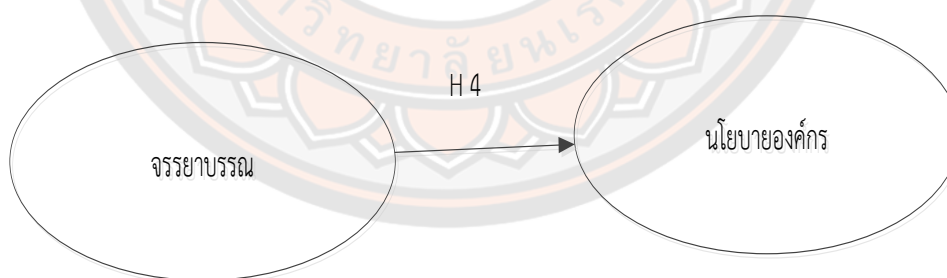
และในส่วนของการทบทวนวรรณกรรมที่ผ่านมาเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพในองค์กร จะต้องปฏิบัติงานอย่างตรงไปตรงมา ความซื่อตรงในความสัมพันธ์ใดๆ ไม่ว่าจะเป็ทางวิชาชีพบัญชี และอาชีพทางธุรกิจความซื่อสัตย์ยังรวมถึงการคบค้าระหว่างกันที่เป็นไปด้วยความยุติธรรมและความ จริยใจจะต้องไม่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงิน การสื่อสารข้อมูลที่ทำให้เกิดการเข้าใจผิด ละเว้น หรือปิดบังข้อมูลที่เป็นต่อการตัดสินใจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดแก่บุคคลทั่วไป (จรรยาบรรณ , (2561), Elliot, (2017), (IESBA) การศึกษาของ Sisaye (2011) ทำการศึกษาเกี่ยวกับกลยุทธ์การ ขององค์กรด้านจริยธรรมในเหตุผลทางศีลธรรมและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบบัญชี การศึกษามีทั้งกล

ยุทธ์ขององค์กรทางด้านสังคมวิทยาแบบ FI และ CC โดยใช้กลุ่มตัวอย่างทำการศึกษาด้านจริยธรรมเกี่ยวกับประโยชน์ที่ได้รับจากวิธีการสอนเชิงประสบการณ์ในสาขาวิชาการแพทย์ วิศวกรรมศาสตร์ และจิตวิทยา สำหรับทางสังคมวิทยาจะนำไปใช้กับงานวิจัยเกี่ยวกับการบัญชีเชิงพฤติกรรม นอกจากนี้การแก้ปัญหาด้านจริยธรรมในการทำธุรกิจ ให้มีความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมได้ถูกรวมอยู่ในหลักสูตรการศึกษาวิชาการบัญชีเพื่อปลูกจิตสำนึกความรับผิดชอบต่อ อาทิเช่น การศึกษาของ Fleischman and Schuele (2006) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาของการบัญชีในความรับผิดชอบต่อและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อมรวมในหลักสูตรวิชาการบัญชีชั้นกลางจุดมุ่งหมายของการเรียนเพื่อสอนแนวทางการแก้ปัญหาสิ่งแวดล้อมโดยจัดกิจกรรมให้นักศึกษานำมาสรุปสาระสำคัญ ประกอบด้วย 1) อธิบายเหตุผลสั้น ๆ ในชั้นเรียนและจัดทำรายงานบัญชีสิ่งแวดล้อม 2) การบรรยายในประเด็นสำคัญเกี่ยวกับบัญชีสิ่งแวดล้อมทั้งในอดีตที่ผ่านมาปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน และปัญหาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต

ในส่วนของการศึกษาจริยธรรมของผู้ปฏิบัติงานบัญชีที่ผ่านมาจะมีขอบเขตเฉพาะเป็นส่วนแยกต่างหากจากหลักจรรยาบรรณที่ใช้กำกับดูแลกิจการผู้ปฏิบัติงานทั่วไป ดังนั้นองค์กรจำเป็นต้องกำหนดแนวปฏิบัติเพื่อให้บัญชีถือเป็นหลักในการทำงาน เรียกว่าจรรยาบรรณมารยาทในการปฏิบัติงาน (Elliot, 2017) เป็นไปตามทฤษฎีจริยธรรม

จากการสังเคราะห์วรรณกรรมได้แสดงให้เห็นถึงผลลัพธ์ที่สำคัญอันเกิดจากการนำหลักจรรยาบรรณมาใช้อธิบายตัวแปรนโยบายองค์กร โดยมีรายละเอียดในการตั้งสมมติฐาน ดังนี้

H4: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อนโยบายองค์กร



ภาพ 10 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณกับนโยบายองค์กร

ตามทฤษฎีสถาบันองค์กรยอมรับปฏิบัติตามแรงกดดันจากภายนอกรับเอาโครงสร้าง แบบแผน และบรรทัดฐานที่ถูกกำหนดจากสังคมมาใช้ในการปฏิบัติงาน หลักจรรยาบรรณออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีเป็นข้อบังคับที่ใช้ควบคุมความประพฤติผู้ทำบัญชีองค์กรส่วนใหญ่นำหลักการนี้มาบังคับใช้กับผู้ปฏิบัติงานในองค์กรมีส่วนทำให้การบริหารจัดการในองค์กรมีความต่อเนื่องอย่างยั่งยืน (สภาวิชาชีพ, 2561) นอกจากนี้หลักจรรยาบรรณเป็นปัจจัยสำคัญในการรักษาความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้บริการและ

ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีต้องยึดมั่น จึงเป็นหลักประกันความน่าเชื่อถือให้กับสาธารณชนว่าข้อมูลในงบการเงินที่ผู้ทำบัญชียื่นนำเสนอ นั้น ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Kalshoven, 2011) ที่สอดคล้องกับจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชีที่ได้กำหนดขึ้นตามจริยธรรมแห่งวิชาชีพบัญชีกับประมวลจรรยาบรรณของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพในองค์กร ต้องนำหลักจรรยาบรรณมาใช้เพื่อช่วยลดอุปสรรคที่ไม่สามารถปฏิบัติได้ตามพื้นฐานของจริยธรรมแห่งวิชาชีพ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561)

2. หลักการปฏิบัติงานขององค์กรมีความสัมพันธ์กับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ปฏิบัติงาน

หลักการปฏิบัติงานขององค์กรสามารถพิจารณาได้ 3 หลักการ ประกอบด้วย 1) อิทธิพลของแรงจูงใจและการได้รับผลประโยชน์จากการกระทำ ทำให้เกิดความบกพร่องทางจริยธรรมที่มีผลต่อความพฤติกรรมของบุคคล 2) การตระหนักรู้ในประเด็นทางจริยธรรมและการรับรู้การละเมิดบรรทัดฐานที่กำหนดในวิชาชีพทำให้บุคคลนั้นมีพฤติกรรมที่จรรยาบรรณ 3) พฤติกรรมที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงระหว่างบุคคลกับองค์กรที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ

และในส่วนของการทบทวนวรรณกรรมที่ผ่านมาเกี่ยวกับหลักการปฏิบัติงานขององค์กรมีความสัมพันธ์กับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม อาทิเช่น การศึกษาของ Pearsall and Ellis (2011) ทำการศึกษาเกี่ยวกับการเปิดเผยองค์ประกอบและอิทธิพลที่เกิดขึ้นจากพฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณและการตัดสินใจที่ไม่มีจริยธรรม จะมีส่วนร่วมในพฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณของผู้ปฏิบัติงานพบว่าเป็นความสัมพันธ์ระหว่างประโยชน์นิยมและผลลัพธ์ที่ได้รับที่ผิดจริยธรรม

จะเห็นได้ว่าการศึกษเปรียบเทียบระหว่างผลประโยชน์ขององค์กรกับผลประโยชน์ของสาธารณชนพบว่าความไม่เหมาะสมที่เกิดจากการกระทำของผู้ปฏิบัติงานในองค์กรเป็นการทำลายความไว้วางใจจากสาธารณชน (Deshpande, 1996) ผู้วิจัยนำทฤษฎีสถาบันมาใช้อธิบายตัวแปร

การศึกษาที่ผ่านมาของ Fleischman and Schuele (2006) ทำการศึกษาเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมเป็นเครื่องมือของการบัญชีบริหารสำหรับองค์กรจำเป็นต้องให้ข้อมูลที่ถูกต้อง เชื่อถือได้ และตรงประเด็นแก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียที่มีความแตกต่างกันในรายงานกลยุทธ์ธุรกิจในความรับผิดชอบ ต่อสังคมช่วง ปี 2554 – 2557 พบว่าการรับรู้ข้อมูลจะทำให้เปลี่ยนพฤติกรรมนั้นประเด็นการบัญชีสิ่งแวดล้อมควรได้รับการเพิ่มคุณค่าจำเป็นต้องมีการตัดสินใจ การเพิ่มความตระหนักรู้ด้านบัญชีสิ่งแวดล้อมจะทำให้องค์กรได้รับคุณค่าเพิ่มเป็นที่ยอมรับในสังคม

จากการศึกษาที่ผ่านมา ของ Abdel-Maksoud (2011) ได้กล่าวถึงแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีว่า มีองค์ประกอบ ดังนี้ 1) การตอบสนองความต้องการตามสภาพแวดล้อมการแข่งขันโดยใช้การบริหารจัดการเชิงนวัตกรรม (IMPs) 2) การนำเทคนิคการผลิตขั้นสูง (AMTs) เพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้าซึ่งเป็นการกระทำตามเป้าหมายขององค์กรโดยใช้ข้อมูลบัญชีมาประเมินผลงานในการ

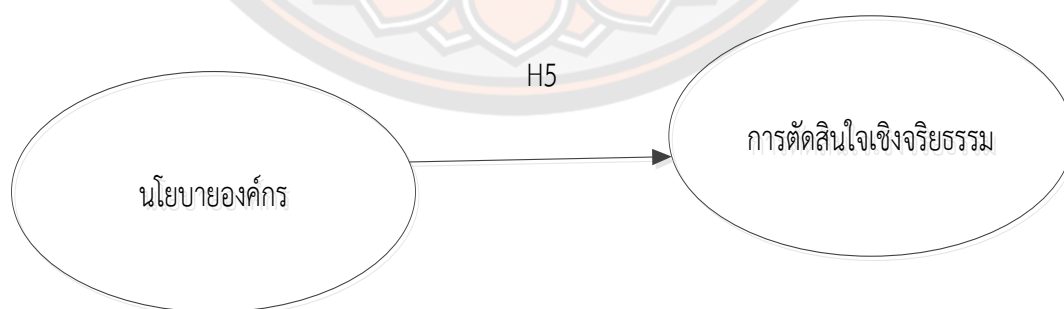


ตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหารที่มีอำนาจต่อรองแลกเปลี่ยนผลประโยชน์กับเจ้าของสร้างผลประโยชน์ให้กับองค์กรและการศึกษาของ Ittner and Larcker (2001) กล่าวถึงแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร (Management accounting Practices) ว่าเป็นกิจกรรมในการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดทำให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดมักพบในอุตสาหกรรมการผลิตและอุตสาหกรรมบริการ โดยผ่านกระบวนการทางบัญชีบริหารที่มีพื้นฐานมาจากหลักจรรยาบรรณวิชาชีพว่าเป็นตัวบ่งชี้ความสำเร็จในการประกอบธุรกิจขององค์กร Chan and Leung (2006) นอกจากนี้แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี (Management accounting Practices) ยังเกี่ยวข้องกับการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดมักพบในอุตสาหกรรมการผลิตและอุตสาหกรรมบริการ (Fishcher, 1995)

นอกจากนี้ การศึกษาของ Sisaye (2011) ทำการศึกษาเกี่ยวกับความยั่งยืนจึงนำหลักสูตรจริยธรรมการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรมารวมกับความยั่งยืนปรับหลักสูตรที่มีอยู่แล้วในจริยธรรมการบัญชีต่อสังคม แนวทางเชิงทฤษฎีและระเบียบวิธีวิทยาได้รับการยอมรับอย่างดี เพราะสามารถนำข้อมูลที่ได้รับจากการศึกษาเกี่ยวกับความยั่งยืน การอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติ และการจัดการระบบนิเวศน์มาบูรณาการรวมกันในปัจจุบันยังรวมมุมมองทางสังคมและพฤติกรรมศาสตร์ ซึ่งรวมถึงสังคมวิทยาและมานุษยวิทยาเข้าไว้ในหลักสูตรการบัญชีทำให้องค์กรต่างๆ สามารถนำข้อมูลมาปรับใช้ในการดำเนินธุรกิจอย่างยั่งยืน

จากการสังเคราะห์วรรณกรรมได้แสดงให้เห็นถึงผลลัพธ์ที่สำคัญอันเกิดจากการนำหลักจริยธรรมการบัญชีมาใช้อธิบายตัวแปรนโยบายองค์กร โดยมีรายละเอียดในการตั้งสมมติฐาน ดังนี้

H5: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม



ภาพ 11 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างนโยบายองค์กรกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

ตามทฤษฎีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมเป็นการใช้เหตุผลขององค์กรในการปลูกจิตสำนึกของผู้ปฏิบัติงานให้รับรู้ว่าสิ่งใดถูกหรือสิ่งใดผิด เพื่อยับยั้งการกระทำของผู้ปฏิบัติงานที่ไม่มีจริยธรรม นโยบายขององค์กรจึงมุ่งปลูกจิตสำนึกของคุณคนเกิดจากความจริงใจในการปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถในการสร้างผลประโยชน์ให้กับองค์กร (Furter and Palmer, 2010) สอดคล้องกับงานวิจัยของ Greenwood et al., (2002) ให้ความเห็นว่าการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมเป็นกิจกรรมสร้างคุณค่าให้กับสังคมแต่ความแตกต่างของคุณคนในสังคมทำให้เกิดการตัดสินใจที่แตกต่างกัน จึงนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงในองค์กร คือ การกระทำที่ถูกต้อง (David, 1994) การปฏิบัติงานในองค์กรต้องมีความถูกต้อง นักบัญชีที่มีประสิทธิภาพจะเป็นผู้บันทึก เก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อนำมาตีความหมายในการนำเสนอรายงานทางการเงิน ผู้ทำบัญชีเป็นบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับการควบคุมโดยงบประมาณ การสร้างแรงจูงใจในการทำกำไรอย่างต่อเนื่องที่ส่งผลต่อการประเมินผลทางการเงิน โดยพิจารณาจากผลการดำเนินงานขององค์กร เช่น ยอดขาย และ กำไรที่ได้รับจากการดำเนินงานมีแนวโน้มสูงขึ้นอย่างต่อเนื่อง

การศึกษาของ Mookherjee and Phg (1995) ทำการศึกษาเกี่ยวกับการทุจริตในหน้าที่ตรวจสอบมลพิษจากโรงงานการศึกษามุ่งเน้นไปที่การแลกเปลี่ยนระหว่างการทุจริต มลพิษ และความพยายามในการบังคับใช้กฎหมาย การเปลี่ยนแปลงนโยบายการจ่ายเงินชดเชยที่มีผลกระทบต่อการเพิ่มโทษสำหรับการทุจริตที่ทำให้มลพิษเพิ่มขึ้นพบว่า มีการให้สินบนซึ่งเป็นวิธีที่สะท้อนให้เห็นความไม่มีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามหลักจรรยาบรรณที่ส่งผลกระทบต่อการทำงาน เป็นพฤติกรรมที่ไม่มีจริยธรรมในการทำงาน

จากการสังเคราะห์วรรณกรรมได้แสดงให้เห็นถึงผลลัพธ์ที่สำคัญอันเกิดจากไม่มีแนวปฏิบัติทางบัญชีจำเป็นต้องใช้เทคนิคการจัดการที่หลากหลาย เช่น การวางแผน จัดทำงบประมาณ การควบคุมต้นทุนที่ใช้ในการปฏิบัติงานบัญชี นำมาอธิบายปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นแต่ความสัมพันธ์ที่เชื่อมโยงกันอาจยังไม่เพียงพอเนื่องจากสภาพแวดล้อมการดำเนินธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา แนวปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงมีความซับซ้อนทำให้เกิดผลกระทบจากการดำเนินงาน

การศึกษาของ Karabulut (2015) ทำการศึกษาเกี่ยวกับกลยุทธ์เชิงนวัตกรรมเพื่อใช้อธิบายผลประกอบการทางการเงินที่ให้ความชัดเจนมากกว่ามิต้อื่นๆ ของบริษัทผู้ผลิตในประเทศตุรกี นำไปสู่การปรับปรุงประสิทธิภาพทางการเงิน ช่วยปรับปรุงประสิทธิภาพการให้บริการลูกค้า ประสิทธิภาพของกระบวนการจัดการภายในธุรกิจ และประสิทธิภาพในการดำเนินงาน เช่น การบริหารต้นทุนจะเกี่ยวข้องกับข้อมูลในอดีตที่เกิดขึ้นแล้ว นำมาใช้ประมาณการวางแผน เพื่อการควบคุมการปฏิบัติงานในกิจกรรมที่สร้างรายได้และกิจกรรมที่ทำให้เกิดรายจ่าย การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหารเกิดจากพันธะสัญญาที่ได้ตกลงกับเจ้าของในการสร้างผลประโยชน์ให้กับกิจการจึงมีการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารที่ต้องการเพิ่มรายได้

การศึกษาของ PujiHarto (2018) ทำการศึกษาเกี่ยวกับการวัดผลการดำเนินงานของธนาคารอิสลามในประเทศอินโดนีเซียโดยใช้แนวทาง Sharia Maqashid Index และตรวจสอบผลกระทบที่มีต่อมูลค่ากิจการโดยการปรับเปลี่ยนค่าใช้จ่ายการดำเนินงานมาสร้างรายได้ให้มีความต่อเนื่องช่วง ปี 2555 - 2561 วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจงพบว่าดัชนี sharia maqashid มีผลกระทบต่อการเพิ่มมูลค่าของธนาคารพาณิชย์อิสลามผลการวิจัยนี้นำไปใช้ในการบริหารจัดการธนาคารอิสลามในประเทศอินโดนีเซียและคณะกรรมการพัฒนามาตรฐานการบัญชีการเงินอิสลาม โดยผู้บริหารนำข้อมูลที่ได้จากการศึกษาใช้ประเมินผลการปฏิบัติงานตามเป้าหมายที่กำหนด สามารถส่งเสริมให้ธนาคารอิสลามปรับปรุงประสิทธิภาพ สำหรับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีอิสลามนั้นยังพัฒนามาตรฐานการตรวจสอบมาประยุกต์ใช้กับการปฏิบัติงานในการดำเนินธุรกิจของธนาคารอิสลาม

การศึกษาของ LeBruto และคณะ (1997) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการคิดต้นทุนทางตรงมีการปฏิบัติการคิดต้นทุนตามกิจกรรม มาตรฐานวัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่ใช่ทางการเงินอื่น ๆ นั้นมีความสำคัญในระดับ 40 เปอร์เซ็นต์ การวิเคราะห์กำไรปริมาณต้นทุนจะเป็นแนวปฏิบัติในอุตสาหกรรมการผลิตเพื่อการตัดสินใจทางการเงิน ความสามารถในการทำกำไรของลูกค้าแต่ละรายคำนวณจากประชากรมากกว่า 50 เปอร์เซ็นต์

การศึกษาของ Sloan (1996) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับราคาหุ้นสะท้อนข้อมูลตามเกณฑ์คงค้างประเด็นที่พิจารณาได้จากกระแสเงินสดหรือพิจารณาจากรายได้ในอนาคต รายได้ในปัจจุบันใช้อธิบายกระแสเงินสดที่เกิดจากรายการในอดีตตามเกณฑ์เกณฑ์สิทธิ จำเป็นต้องบันทึกแยกต่างหากซึ่งในอดีตนำมารวมบันทึกเป็นรายการเดียวกันจึงผลกระทบต่อผู้ใช้ข้อมูลทางบัญชีเพื่อการตัดสินใจและการศึกษาของ Francis and Smith (2005) ทำการศึกษาเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงรายได้ในช่วงเวลาปัจจุบันเปลี่ยนไปเป็นรายได้ในงวดถัดไปตามเกณฑ์คงค้างที่ส่งผลกระทบต่อการทำธุรกรรมมาตรการทางเลือกของเกณฑ์คงค้างและกระแสเงินสดที่ไม่สอดคล้องกันแสดงให้เห็นว่ากระแสเงินสดที่คงอยู่ตามเกณฑ์คงค้างต่างกันน้อยกว่า 70% พบว่ามากกว่า 85% ของบริษัทไม่แสดงหลักฐานว่าการบันทึกตามเกณฑ์คงค้างน้อยกว่ากระแสเงินสดในกิจการ ส่งผลกระทบต่อหลักจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานบัญชีให้มีความถูกต้องตามข้อกำหนดและบทกฎหมายที่บังคับใช้

จากการศึกษาที่ผ่านมาหลักจรรยาบรรณในการประกอบธุรกิจเป็นสิ่งยืนยันว่าองค์กรมีการปฏิบัติงานถูกต้องตามกฎหมาย มีการกำหนดอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบครอบคลุมทุกหน่วยงานภายในองค์กร การศึกษา ของ Sakurai (1989) กล่าวว่าเป็นการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันกับคู่แข่งทางธุรกิจ (Takatera and Yarnamoto, 1989) นอกจากนี้ผู้ทำบัญชีในองค์กรเป็นบุคคลที่สังคมคาดหวังว่าจะเป็นบุคคลที่มีความสามารถในการพิจารณาว่าอะไรถูกหรือผิดมีการใช้เหตุผลทางจริยธรรม อย่างไรก็ตามบุคคลที่มีเหตุผลทางจริยธรรมสูงอาจล้มเหลวเพราะมีความอ่อนไหวทาง

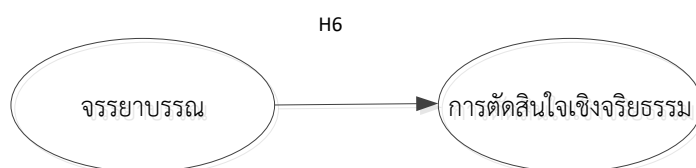
จริยธรรมในระดับต่ำ (Chan, 2006) อาทิเช่น การศึกษาของ Cheryl (2009) กล่าวว่าพฤติกรรมเชิงจริยธรรม ประกอบด้วย: 1) ความไวทางศีลธรรม 2) การตัดสินใจทางจริยธรรม 3) แรงจูงใจ 4) ลักษณะของศีลธรรม การรับรู้ในพฤติกรรมของบุคคล ที่สอดคล้องกับ การศึกษาของ Kohlberg (1964) กล่าวถึง เหตุผลในการเลือกทำพฤติกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งของบุคคลในสถานการณ์ที่ขัดแย้งกัน ระหว่างความต้องการส่วนบุคคลและกฎเกณฑ์ของสังคม ระดับจริยธรรมของบุคคล แบ่งออกเป็น 3 ระดับ คือ 1) ระดับบุคคลยังไม่เข้าใจกฎเกณฑ์ของสังคมแต่รับกฎเกณฑ์ว่าอะไรถูก หรือ อะไรผิดตามผู้มีอำนาจสั่งการคิดถึงผลตอบแทนที่เป็นประโยชน์ 2) ระดับบุคคลปฏิบัติตามกฎเกณฑ์เพราะรู้ว่าเป็นข้อกำหนดให้ต้องปฏิบัติ 3) ระดับบุคคลที่สามารถตีความหมายจริยธรรมได้ด้วยตัวเองเข้าใจหลักการ และให้ความสำคัญต่อผู้อื่นอย่างเสมอภาคเท่าเทียมกันในสังคม

นอกจากนี้นโยบายองค์กรจึงเป็นปัจจัยทำให้จรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีมีความสัมพันธ์ที่เชื่อมโยงกัน เป็นหลักการป้องกันการทุจริตต่อหน้าที่ในการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย 1) การจัดทำงบประมาณใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมกิจกรรมภายในองค์กรและการจัดสรรทรัพยากรให้ได้รับประโยชน์สูงสุด 2) แรงจูงใจทำกำไรที่เพิ่มขึ้นเป็นพฤติกรรมที่ถูกมองว่าไม่มีจริยธรรมนำมาซึ่งสาเหตุของความขัดแย้งในองค์กร 3) การประเมินผลปฏิบัติงานที่สามารถวัดได้จากอัตราการเติบโตของยอดขายและกำไรจากการดำเนินงาน จะเห็นได้ว่าจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีส่งผลกระทบต่อสังคมมากกว่าจริยธรรมโดยทั่วไป (Furter and Palmer, 2010; Yoon, 2011) ด้วยเหตุที่หลักจรรยาบรรณช่วยลดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานทั้งช่วยแก้ปัญหาความบกพร่องทางจริยธรรม (Arjoon, 2000) องค์กรส่วนใหญ่จึงนำจรรยาบรรณมากำหนดเป็นนโยบายเพื่อควบคุมพฤติกรรมผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีในองค์กร องค์กรส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับนักบัญชีผู้มีประสบการณ์เปิดโอกาสให้เข้ามามีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายทางการเงินและแนวทางปฏิบัติงาน โดยมีจุดมุ่งหมายว่าผู้ปฏิบัติงานในองค์กรจะมีความซื่อสัตย์ มีความโปร่งใสในการทำงานเพื่อสร้างประโยชน์สูงสุดให้กับสังคมโดยรวม

จากการสังเคราะห์วรรณกรรมได้แสดงให้เห็นถึงผลลัพธ์ที่สำคัญอันเกิดจากการนโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางอ้อมโดยส่งผ่านจรรยาบรรณส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมมาใช้อธิบายตัวแปร โดยมีรายละเอียดในการตั้งสมมติฐาน ดังนี้



H6: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม



ภาพ 12 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

ตามทฤษฎีจริยธรรมหลักการปริยัติธรรมนำมากำหนดแนวทางในการตัดสินใจของผู้บริหารงานในองค์กรนำหลักจรรยาบรรณมากำหนดนโยบายการปฏิบัติงานให้ตรงกับวัตถุประสงค์ของการใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อมุ่งแก้ปัญหาในการปฏิบัติงานให้เกิดความชอบธรรมในการบริหารจัดการองค์กรที่มีอิทธิพลต่อพฤติกรรมผู้ปฏิบัติงานบัญชีว่าสิ่งที่ได้กระทำในนามขององค์กร (Mistry, 2014) การศึกษาของ Ferrell (1985) ให้ความเห็นว่าพฤติกรรมของบุคคลที่แสดงแบบไม่มีจริยธรรมคือ การกระทำผิดจรรยาบรรณ แนวทางพัฒนาและรักษาค่านิยมจริยธรรมและทัศนคติในจรรยาบรรณวิชาชีพได้นำหลักจริยธรรมกับนักบัญชีมืออาชีพมารวมกัน (Allen, 2008)

จะเห็นว่าจรรยาบรรณมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีการมีจริยธรรมช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในรายงานทางการเงินที่แสดงให้เห็นถึงความโปร่งใสขององค์กรหากมีการทุจริตเกิดขึ้นองค์กรจำเป็นต้องมุ่งเน้นหลักจรรยาบรรณนำมาเป็นหลักปฏิบัติในประเทศที่กำลังพัฒนารวมถึงประเทศไทย (Omoyele, 2010) และในส่วนของกรอบทบทวนวรรณกรรมที่ผ่านมาเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานบัญชีอาจกล่าวได้ว่าแนวทางการปฏิบัติงานบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงสาเหตุหลักจรรยาบรรณจะมีส่วนช่วยสร้างการกำกับควบคุมการปฏิบัติงานประกอบด้วยหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป มาตรฐานการบัญชี และ มาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศนำมาใช้เป็นแนวปฏิบัติของผู้ทำบัญชีในบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในบริบทที่ผู้วิจัยต้องการศึกษานำมาประยุกต์ใช้ตามความเหมาะสมกับลักษณะองค์กร มีประเด็นนำเสนอ ดังนี้

1) มีพื้นฐานทางวิชาชีพบัญชีที่เป็นประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจพื้นฐานทางวิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพที่ต้องแสวงหาความรู้นำมาสู่ผู้ปฏิบัติงานที่ครบทั้งด้านจริยธรรมและมาตรฐานรายงานทางการเงินIFRS (International financial reporting standard) แนวทางการปฏิบัติทางบัญชีกับหลักจรรยาบรรณวิชาชีพบนพื้นฐานของความโปร่งใส ซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถในวิชาชีพ การรักษาความลับของผู้ใช้บริการทั้งภายในและภายนอกองค์กร (IMA)



พฤติกรรมทางวิชาชีพ คือ การปฏิบัติงานตามหลักจรรยาบรรณมีความรับผิดชอบต่อสังคม ประพฤติตนถูกต้องตามกฎหมายจะช่วยลดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ในการทำธุรกิจและช่วยแก้ไขพฤติกรรมที่ไม่มีจรรยาบรรณ (Zeghal and Mhedhbi, 2016)

2) มีการแก้ปัญหาทางการบัญชีที่เกิดจากการปฏิบัติงานไม่มีจรรยาบรรณ เช่น ผู้ทำบัญชีเสนอข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมีความบกพร่องในการจัดสรรต้นทุน สร้างกำไรเกินจริงนำมาสู่ปัญหาทางการบัญชี หากไม่ได้รับการแก้ไขทันที่ก็จะกลายเป็นการทุจริตคอร์รัปชั่นที่ปรากฏในสังคม

3) มีทักษะความรู้พื้นฐานด้านการบัญชีบริหารในการประกอบธุรกิจทั้งในภาครัฐและภาคเอกชน ดังนั้นการนำแนวคิดการบัญชีมาปรับใช้ในองค์กรธุรกิจแสวงหากำไรหรือไม่แสวงหากำไร ข้อมูลบัญชีจึงมีความสำคัญเป็นพื้นฐานในการวางแผนและควบคุมที่นำมาใช้ประกอบการตัดสินใจของผู้ทำบัญชีด้วยการสื่อสารข้อมูลทางการเงินในฐานะผู้ปฏิบัติงานเป็นไปตามสัญญาทางสังคมอย่างมีจริยธรรม (Burlea and Popa, 2013) เป็นไปตามนโยบายขององค์กรภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมายและกฎของสังคม (Kozarkiewicz, 2014) และการศึกษาของ Mitchem (2009) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการเรียนรู้จริยธรรมปัจจัยสำคัญในการพัฒนาและส่งเสริมการพัฒนาจริยธรรมจะเกี่ยวข้องกับกระบวนการทางศีลธรรมจะสะท้อนประสบการณ์จริงตามสภาพแวดล้อมช่วยในการพัฒนาจริยธรรม (Theo Dawson, 1999) ซึ่งประเด็นในการศึกษาที่เกี่ยวข้องกับจรรยาบรรณของนักบัญชี (Code of Conduct of Accountant) ซึ่งเป็นแนวทางการปฏิบัติงานในการกำกับควบคุมพฤติกรรมผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี หากการให้บริการข้อมูลทางบัญชีปราศจากการรับรองจากสภาวิชาชีพ จะทำให้เกิดข้อมูลส่วนที่ไม่ได้ถูกควบคุม (Jamnik and Slavka, 2017) จึงทำให้เกิดการใช้ช่องโหว่ที่ข้อมูลที่ไม่ได้ถูกควบคุมมาจัดทำรายงานทางการเงิน (Akadakpo et al., 2013)

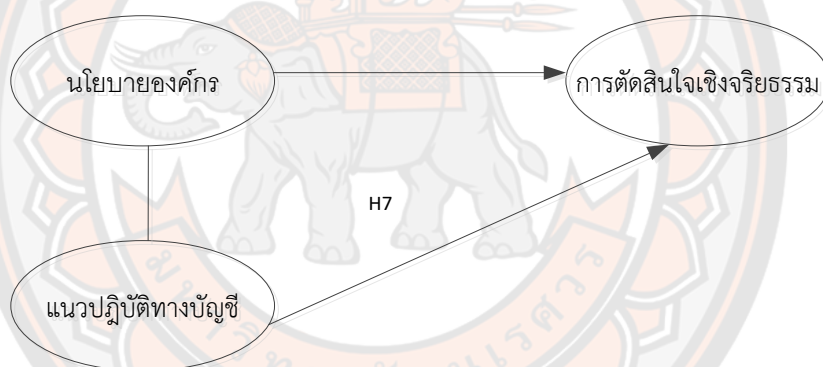
จากการศึกษาที่ผ่านมาของ Hafez (2018) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับกระบวนการบัญชีถูกนำมาใช้เป็นวัฒนธรรมภายในองค์กรพบว่ารูปแบบของการบัญชีถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือเพื่อการจัดการทางการเงิน ซึ่งเป็นข้อกำหนดของการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ขององค์กรในการสร้างผลกำไรและแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในองค์กร ที่สอดคล้องกับการศึกษาของ Macintosh and Quattrone (2010) กล่าวว่า องค์กรสามารถสร้างผลกำไรเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ว่าแนวปฏิบัติทางบัญชีมีผลต่อการตัดสินใจในการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุด

นอกจากนั้นเมื่อเข้าสู่ยุคโลกาภิวัตน์ การบริหารจัดการในองค์กรเกิดการเปลี่ยนแปลง องค์กรส่วนใหญ่จะนำเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามาใช้ตามความสามารถของโปรแกรมทางบัญชี เพื่อให้องค์กรสามารถแข่งขันทางธุรกิจได้ ดังนั้นองค์กรส่วนใหญ่จึงนำแนวปฏิบัติทางบัญชีมารวมเป็นส่วนหนึ่งของวัฒนธรรมองค์กรซึ่งอยู่ในข้อกำหนดของนโยบายองค์กรในการขับเคลื่อนธุรกิจ แนวปฏิบัติทางบัญชีจึงนำไปสู่การสร้างผลประโยชน์ให้กับองค์กรอย่างต่อเนื่อง (Alvesson, 2012) นอกจากนี้ แนวปฏิบัติทางบัญชียังช่วยทำให้องค์กรมั่นใจได้ว่าเป็นวิธีทางที่นำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพให้กับองค์กร โดยนำ

แนวปฏิบัติทางบัญชีมาบูรณาการรวมเข้ากับนโยบายองค์กร (Tiapaleenmaki and Ikaheimo , 2013) นำมาช่วยกำกับควบคุมการดำเนินงานจึงมีอิทธิพลต่อการบริหารจัดการในองค์กรที่ได้รับประโยชน์จากผู้ทำบัญชี จึงเป็นเหตุทำให้องค์กรต้องพัฒนาข้อมูลทางบัญชีให้มีความครบถ้วนเพื่อนำมาใช้ประกอบการตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Ward, 2012) และ การศึกษาของ ICMA (2017) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับแนวปฏิบัติทางบัญชีสร้างผลกำไรให้มากขึ้น และลดต้นทุนผลิตลดลง ซึ่งเป็นวิธีการที่องค์กรเลือกใช้วิธีการปฏิบัติเพื่อรักษาสถานะทางการเงินในการสะท้อนข้อมูลที่แสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพที่มากขึ้น แนวปฏิบัติงานบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงาน (Macintosh and Quattrone, 2010)

จากการสังเคราะห์วรรณกรรมได้แสดงให้เห็นถึงผลลัพธ์ที่สำคัญอันเกิดจากข้อกำหนดในนโยบายองค์กรอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผ่านแนวปฏิบัติทางการบัญชี โดยมีรายละเอียดในการตั้งสมมติฐาน ดังนี้

H 7: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผ่านแนวปฏิบัติทางการบัญชี



ภาพ 13 นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผ่านแนวปฏิบัติทางการบัญชี

จากการศึกษาที่ผ่านมาของ Altman (2007) ทำการศึกษาเกี่ยวกับการการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมของบุคคลโดยกำหนดเป็นข้อบังคับที่ใช้ประเมินความเสียหายที่เกิดจากผู้ปฏิบัติงาน พบว่าหากวินัยในการทำงานลดลงจะทำให้เกิดความขัดแย้งทางจริยธรรมซึ่งเป็นอุปสรรคในปฏิบัติงาน ดังนั้น องค์กรจะต้องบูรณาการแนวคิดทางจริยธรรมเข้ากับวัฒนธรรมองค์กร บรรทัดฐานในการสร้างคุณค่าจึงเป็นเหตุผลทำให้องค์กรต้องมีการประเมินเหตุผลเชิงจริยธรรมของบุคคลและนำมาเป็นพื้นฐานของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Judeh, 2011) จะเห็นได้ว่าแนวปฏิบัติทางบัญชีมีส่วนส่งเสริมให้ผู้ทำบัญชี มีการรับรู้ทางจริยธรรมซึ่งเป็นพื้นฐานของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Birnberg, 2020) ตาม ทฤษฎีการตัดสินใจเกี่ยวกับทางเลือกและผลที่ได้รับจากการตัดสินใจเลือกการดำเนินธุรกิจขององค์กร เป็นเหตุให้ผู้บริหารต้องสร้างแรงจูงใจในการทำกำไร เพื่อเพิ่มรายได้ให้กับผู้มีส่วนได้เสีย ที่

สอดคล้องกับ การศึกษาของ Cheng (1993) ได้กล่าวว่า แนวปฏิบัติทางบัญชีที่ปรับเปลี่ยนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานมาสร้างเป็นรายได้ (Income Increasing) เป็นผลจากการตัดสินใจเลือกตามหลักการของทฤษฎีการตัดสินใจ (Decision- Making Theory)

งานวิจัยของ Asri (2017) ทำการศึกษาเกี่ยวกับพฤติกรรมเชิงจริยธรรม พบว่าขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ได้รับจะทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจ โดยทำการทดสอบกับผู้สอบบัญชีในอินโดนีเซียตะวันตก จำนวน 106 คน ใช้วิธีวิเคราะห์การถดถอย (MRA) วิเคราะห์ข้อมูลด้วยโปรแกรม IBMSPSS พบว่าความไม่เพียงพอของข้อมูลทางการเงินทำให้เกิดแรงกดดันจากผู้บริหารที่มีอิทธิพลต่อการตรวจสอบทางการเงินซึ่งงานวิจัยนี้เป็นการสำรวจในเมืองจาการ์ตา ประเทศอินโดนีเซียจึงอาจไม่เหมาะสมกับการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย ดังนั้นพฤติกรรมเชิงจริยธรรมของผู้ปฏิบัติงานบัญชีในประเทศไทยจึงอาจไม่เหมือนกับพฤติกรรมเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีในบริบทประเทศไทย จะเห็นได้ว่าความสัมพันธ์ของผู้ทำบัญชีมีส่วนช่วยการศึกษาการตัดสินใจเชิงจริยธรรมมีรายละเอียดดังนี้ 1) อิทธิพลของแรงจูงใจและการได้รับผลประโยชน์จากการกระทำ (Brady and Wheeler, 1996, Reynolds, 2006) หากมีความบกพร่องทางจริยธรรมจะมีผลกระทบต่อการปฏิบัติงานบัญชี 2) การรับรู้การละเมิดบรรทัดฐานตามนโยบายขององค์กรทำให้เกิดพฤติกรรมที่ละเลยไม่ปฏิบัติตามข้อควรปฏิบัติถือเป็นการกระทำที่ไม่มีจริยธรรมผิดหลักจรรยาบรรณ (Pearsall and Ellis, 2011) รวมถึงพฤติกรรมของบุคคลในองค์กรเกิดเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม ในสถานการณ์ที่ต้องเผชิญจะส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติทางบัญชี สามารถประเมินความเสียหายที่องค์กรอาจได้รับจากผลกระทบนั้น (Jones, 1991 and Trevino et al., 2006) 3) ผลกระทบที่เกิดขึ้นในองค์กรจะมีความรุนแรงตามสัดส่วนของการกระทำจากผู้ปฏิบัติงานในองค์กร

นอกจากนี้ หลักสำคัญในการปฏิบัติงานคือ ความเชื่อมั่นในตัวของผู้มีอำนาจในการตัดสินใจ (Julian Rodo et al., (2015) and Simon, 2015) การตัดสินใจเป็นพฤติกรรมที่สังเกตได้ของผู้มีอำนาจ (Jacob, 2011) เป็นคุณลักษณะของผู้นำที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ (Scott, 2015)

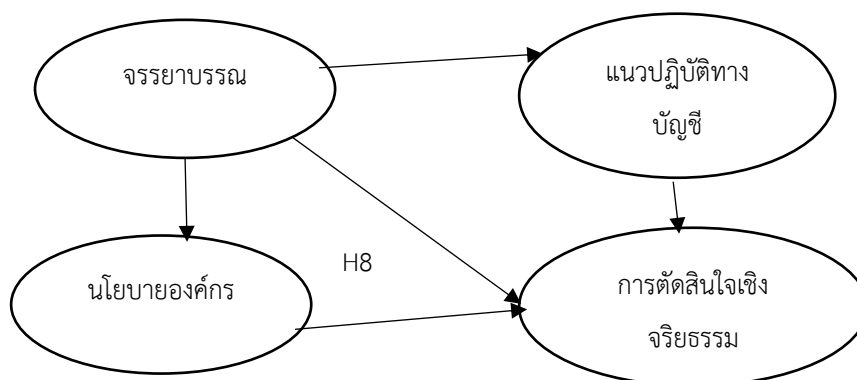
นอกจากนี้ผู้ทำบัญชีที่มีความแตกต่างทางเพศจะแสดงออกถึงความรับผิดชอบและการตัดสินใจด้านบัญชีที่ไม่เท่ากัน (Sheilermberger, 2015) ซึ่งรวมถึงความอ่อนไหวทางจริยธรรมของผู้ทำบัญชีพบว่า มาจากภูมิหลังของผู้ทำบัญชีในแต่ละบุคคลไม่เหมือนกันจึงส่งผลกระทบต่อตัดสินใจเชิงจริยธรรมแตกต่างกัน (Mitchem, 2009) จะเห็นได้ว่าความอ่อนไหวทางจริยธรรมมีผลต่อความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานบัญชีและยังมีอิทธิพลต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดขององค์กร องค์กรที่มีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมจะต่อต้านการฉ้อโกงและการทุจริตทางบัญชี (Rijsenbilt and Commandeur, 2013) จึงเป็นเหตุทำให้องค์กรส่วนใหญ่ต้องนำหลักมาตรฐานการบัญชี IAS (International Accounting Standard) มาบังคับใช้ในองค์กร เพื่อแก้ไขพฤติกรรมผู้ทำบัญชีที่นำเสนอสงสัยว่าอาจไม่มีจริยธรรมในการปฏิบัติงาน (Putranta and Kingshott, 2011) ที่สอดคล้องกับ

การศึกษาที่ผ่านมา ของ Hilmiiana และ Zusnita-Muizu (2016) พบว่า จรรยาบรรณเป็นบรรทัดฐานและเป็นกฎทางสังคมมีความจำเป็นต้องนำมาใช้ในการทำธุรกิจ แต่ธุรกิจก็ต้องขับเคลื่อนด้วยการสร้างกำไรสูงสุด ดังนั้นองค์กรจำเป็นต้องดำเนินธุรกิจด้วยการขับเคลื่อนนโยบายที่ให้ประโยชน์ต่อองค์กรและเป็นกิจกรรมที่ให้ประโยชน์แก่สังคม

นอกจากนี้ การปรับโครงสร้างองค์กรเป็นกระบวนการที่นำไปสู่การสร้างผลตอบแทนที่ดีกว่า (Clinton and Merwe, 2006) จะเห็นได้จากในอุตสาหกรรมการผลิตผลประโยชน์จะเกิดจากการคิดต้นทุนต่ำเพื่อทำกำไรที่สูงขึ้น ซึ่งจะช่วยให้ฝ่ายบริหารเพื่อปรับกระบวนการทำงานให้มีความสอดคล้องกับการใช้ทรัพยากรให้มีความคุ้มค่าต่อองค์กรมากขึ้น การบริหารต้นทุนการผลิตให้ต่ำเพื่อสร้างความมั่นใจได้ว่าจะมีรายได้ที่สูงขึ้นเป็นการสร้างโอกาสให้องค์กรสามารถเติบโตได้อย่างต่อเนื่อง บางครั้งการผลิตให้ทันสมัยโดยนำเทคโนโลยีการผลิตเข้ามาช่วยอาจทำให้เกิดต้นทุนส่วนที่เพิ่มขึ้น สามารถผลิตสินค้าได้จำนวนมากโดยใช้เวลาน้อยลง มีโอกาสขยายการผลิตสามารถรับคำสั่งผลิตได้จำนวนมาก สร้างรายได้ที่มากขึ้น (Ossimitz et al., 2016) จะเห็นได้ว่านโยบายองค์กรมีผลต่อการกำหนดแนวปฏิบัติงานบัญชีเป็นแผนงานที่กำหนดไว้ล่วงหน้าในสร้างรายได้อย่างถูกต้องตามกฎหมาย หลังจากนั้นองค์กรจะนำนโยบายมาถ่ายทอดสู่ผู้ปฏิบัติงาน โดยนำแผนงานนั้นมาสู่วิธีการทำงานให้เป็นไปตามเป้าหมายที่องค์กรต้องการในส่วนของการปฏิบัติงานจะสำเร็จได้ตามวัตถุประสงค์ขององค์กรหรือไม่ นั้น ขึ้นอยู่กับผู้ทำบัญชีซึ่งเป็นผู้รับนโยบายมาปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัดเป็นไปตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี สอดคล้องกับศึกษาของ Soltani and Maupetit (2015) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับจริยธรรมการปฏิบัติงานกล่าวว่าผู้ทำบัญชีต้องมีความซื่อสัตย์เป็นองค์ประกอบจะทำให้องค์กรมีการกำกับดูแลกิจการที่ดีจะเป็นการสร้างคุณค่าได้จริงและเป็นไปตามนโยบายองค์กร

จากการสังเคราะห์วรรณกรรมได้แสดงให้เห็นถึงผลลัพธ์ที่สำคัญอันเกิดจากการนโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางอ้อมโดยส่งผ่านจรรยาบรรณส่งผลการตัดสินใจเชิงจริยธรรมมาใช้อธิบายตัวแปร โดยมีรายละเอียดในการตั้งสมมติฐาน ดังนี้

H 8: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม



ภาพ 14 จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม



นอกจากนี้ผู้วิจัยตระหนักถึงการกระทำที่ถูกต้อง (Real Action) นโยบายขององค์กรต้องสร้างความน่าเชื่อถือให้เป็นที่ยอมรับของสังคม การนำทฤษฎีจริยธรรมเพื่อการตัดสินใจ (Ethical Decision- Making Theory: EDMT) มีพื้นฐานมาจากทฤษฎีการตัดสินใจ (Decision- Making Theory) และทฤษฎีจริยธรรม (Ethical Theory แนวคิดของ Trevino, (1986), Jones, (1991), Abbott (1991) ปรับกระบวนการบริหารจัดการในองค์กรให้มีความถูกต้องทางกฎหมายโดยสร้างความเข้าใจกับข้อมูลที่เกิดขึ้นแล้วนำมาบูรณาการกับความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชีแสดงถึงความรับผิดชอบในหน้าที่ผู้ทำบัญชี จะหลีกเลี่ยงพฤติกรรมที่ทำให้เกิดการฉ้อโกงในองค์กร (Miller, 2016)

### งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมที่กล่าวมาข้างต้น งานวิจัยส่วนใหญ่ให้ความสนใจกับจริยธรรมส่วนบุคคล และจริยธรรมเชิงธุรกิจ ยังไม่มีงานวิจัยใดที่ได้กล่าวถึงการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างชัดเจน จริยธรรมของผู้ทำบัญชียังไม่สามารถสรุปได้แน่ชัดว่ามีอิทธิพลต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี ผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาเพิ่มเติมเพื่อหาข้อสรุปมาอธิบายในลำดับถัดไป

การตัดสินใจเชิงจริยธรรมกับแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีมีความสัมพันธ์กัน ดังนี้

1. อิทธิพลของแรงจูงใจและการได้รับผลประโยชน์จากการกระทำ (Reynolds, 2006) ความบกพร่องทางจริยธรรมที่ผลต่อความพฤติกรรมของบุคคล 2) การตระหนักรู้ในประเด็นทางจริยธรรมการละเมิดทำให้เกิดพฤติกรรมที่ละเอียด เป็นการกระทำที่ผิดจรรยาบรรณ (Pearsall and Ellis, 2011) รวมถึงพฤติกรรมที่มีความเสี่ยงระหว่างบุคคลกับองค์กรในแต่ละสถานการณ์มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ โดยพิจารณาจากขนาดของผลกระทบ และความรุนแรงของผลกระทบที่องค์กรได้รับ (Jones, 1991, Trevino et al., 2006) 3) ผลกระทบที่องค์กรได้รับจากการกระทำของบุคคลตามที่เกิดขึ้นจริง แนวปฏิบัติการบริหารยังมีส่วนสำคัญในการควบคุมภายในมาจากกิจกรรมต้นทุนการจัดทำงบประมาณ และ การประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นการจัดการเชิงกลยุทธ์ในบริษัทวิชาชีพขนาดกลางและขนาดย่อม (Scapens, 2000)

2. การเชื่อมโยงการรับรู้คุณค่าทางจริยธรรม (Hafez, 2018) มาจากพื้นฐานการรับรู้คุณค่าทางจริยธรรมสะท้อนประสบการณ์จริงตามสภาพแวดล้อมช่วยในการพัฒนาจริยธรรม (Dawson, 1999) การศึกษาครั้งนี้มุ่งศึกษาในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจรรยาบรรณ (Code of Conduct) ซึ่งเป็นแนวทางการปฏิบัติงานในการกำกับควบคุมพฤติกรรมผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี จะทำให้เกิดข้อมูลส่วนที่ไม่ได้ถูกควบคุม (Jamnik and Slavka, 2017) ปรากฏในรายงานทางการเงิน (Akadakpo, 2013)

3. เหตุผลเชิงจริยธรรมของบุคคล Altman, (2007) กล่าวถึง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมเป็นมาตรการในการกำหนดข้อบังคับ สามารถประเมินความเสียหายที่เกิดจากการปฏิบัติงานพบว่าหากวินัยในการทำงานลดลงจะเกิดความขัดแย้งทางจริยธรรม เป็นอุปสรรคในการทำงาน แนวคิดทาง



จริยธรรมบูรณาการเข้ากับวัฒนธรรมองค์กรจึงเกิดการประเมิณเหตุผลเชิงจริยธรรมของบุคคล (Arjoon S., (2000) and Judeh, (2011)

อย่างไรก็ตามแนวคิดการให้เหตุผลเชิงจริยธรรมกล่าวถึงสาเหตุของค่าใช้จ่ายทางสังคมที่มากขึ้น (McDevitt et al., 2007) และการลดพฤติกรรมที่มีจริยธรรมทำให้เกิดการกระทำของบุคคลที่ผิดจรรยาบรรณในองค์กร (Schwartz, 2016) นอกจากนี้ การตัดสินใจเชิงจริยธรรมเป็นปัจจัยสำคัญในการทำความเข้าใจระหว่างบุคคลในองค์กร (Trving, 1977) ให้เข้าใจกฎเกณฑ์ข้อบังคับ มีลำดับขั้นตอน คือ 1) สามารถตัดสินใจในปัญหาที่มีความซับซ้อน 2) สร้างความเข้าใจในประเด็นขัดแย้งทางจริยธรรม

นอกจากนี้ งานวิจัยของ Bangun and Asri (2017) พบว่าการให้เหตุผลเชิงจริยธรรมขึ้นอยู่กับข้อมูลที่รับทำให้เกิดการตัดสินใจ โดยทำการทดสอบผู้สอบบัญชีในประเทศอินโดนีเซียตะวันตกจำนวน 106 คน ใช้วิธีวิเคราะห์การถดถอย (MRA) วิเคราะห์ข้อมูลด้วยโปรแกรม IBMSPSS พบว่าความไม่เพียงพอของข้อมูลทางการเงินทำให้เกิดแรงกดดันจากผู้บริหารที่มีอิทธิพลต่อการตรวจสอบทางการเงิน ซึ่งงานวิจัยนี้เป็นการสำรวจในกรุงจาการ์ตาประเทศอินโดนีเซีย จึงอาจไม่เหมาะสมกับการนำมาใช้ในประเทศไทย ดังนั้นพฤติกรรมเชิงจริยธรรมของผู้ปฏิบัติงานบัญชีในประเทศอินโดนีเซียจึงอาจไม่เหมือนกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีในบริบทประเทศไทย

สำหรับงานวิจัยที่ทำในประเทศไอร์แลนด์ ประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักรและอีกสองรายการทำในแคนาดา บทความได้จัดทำขึ้นในปี 2010 (สองบทความ) และ ปี 2012, ปี2013 และปี2015 เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ การค้นหาทางอิเล็กทรอนิกส์ในวารสารพยาบาลเกี่ยวกับการตัดสินใจทางจริยธรรม ในช่วงปี 2005- ปี2015 การศึกษาของ Polit and Beck (2012) เกี่ยวกับความบกพร่องทางศีลธรรมพบว่าในสองบทความมีบางบริบทที่แตกต่างกันจึงไม่แน่ใจว่าจะมีความเหมาะสมกับการตัดสินใจบนพื้นฐานทางศีลธรรม ผู้วิจัยจึงจะทดสอบปัจจัยเหล่านี้ เพื่อยืนยันผลลัพธ์ในการตัดสินใจทางจริยธรรมบริบทของประเทศไทย

นอกจากนี้การศึกษาเกี่ยวกับสาเหตุของพฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณในองค์กร เกิดจากปัจจัยที่กำหนดกระบวนการตัดสินใจของบุคคลกับความมีจริยธรรมในการทำธุรกิจ (เช่น Trevino, 1986) เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจที่เชื่อมโยงกับการตลาด (เช่น Ferrell, 1979 และ Fraedrich, 1989) และ คุณค่าทางศีลธรรมในการตัดสินใจของบุคคลมักเกี่ยวข้องกับประเด็นทางจริยธรรมในการทำธุรกิจ

งานวิจัยของ Zoysa (1999) ทำการศึกษาเกี่ยวกับการวิเคราะห์เปรียบเทียบแนวทางปฏิบัติด้านบัญชีบริหารในออสเตรเลียและประเทศญี่ปุ่น การสำรวจบริษัทผู้ผลิตขนาดใหญ่ในประเทศออสเตรเลียและประเทศญี่ปุ่นในช่วงปี 1997 เกี่ยวกับการออกแบบผลิตภัณฑ์โดยวิธีลดต้นทุนการผลิต เครื่องมือที่ใช้เป็นแบบสอบถามพบว่า ประเทศออสเตรเลียให้ความสำคัญกับข้อมูลในอดีตนำมา

จัดทำงบประมาณและการคิดต้นทุนมาตรฐานในการเปรียบเทียบข้อมูลในปัจจุบันกับข้อมูลในอดีตว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ เครื่องมือที่ใช้ คือ หลักการวางแผนและควบคุมต้นทุน ขณะที่ประเทศญี่ปุ่นให้ความสำคัญกับการกำหนดต้นทุนเพื่อพยากรณ์กำไรมุ่งเน้นวิธีการลดต้นทุน

จากการทบทวนวรรณกรรม งานวิจัยของ Nishimura (1995) อ้างถึง การสำรวจของ Sakurai (1989) พบว่า 80 % ของบริษัทในประเทศญี่ปุ่นในปี 1987 มีการใช้ต้นทุนเชิงความสัมพันธ์ปริมาณและกำไร ทำให้บริษัทญี่ปุ่นต้องแข่งขันการทำธุรกิจกับคู่แข่งที่มีอำนาจในระดับสากล (Worthy, 1991) ส่วนการบัญชีของออสเตรเลียจะให้ความสำคัญกับข้อมูลในรายงานทางการเงิน จะเห็นได้ว่าแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารสองประเทศนี้มีความแตกต่างกัน นั่นเป็นเพราะบริษัทในประเทศทางตะวันตกใช้แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม Activity based costing (ABC) ในการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตจากกิจกรรมที่เกิดขึ้น ส่วนประเทศญี่ปุ่น มีแนวคิดต้นทุนค่าใช้จ่ายจัดสรรไปยังแผนกที่ใช้ผลิตภัณฑ์โดยตรง ซึ่งไม่ได้ใช้วิธีต้นทุนตามฐานกิจกรรม แม้ว่า Activity based costing (ABC) จะเป็นแนวการปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้แพร่หลายในระดับสากล จะเห็นได้ว่าการตัดสินใจขององค์กรเลือกใช้แนวปฏิบัติการบริหารเป็นกลยุทธ์สร้างความได้เปรียบเชิงการแข่งขันในการดำเนินธุรกิจ

งานวิจัยของ PujiHarto (2018) กล่าวถึง พฤติกรรมการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารที่ต้องการเพิ่มรายได้แต่รอบระยะเวลาชำระเงินนั้นไม่สมดุลกัน ใช้วิธีการศึกษาโดยการสังเกต 3,597 บริษัทจาก 378 ตัวอย่างเป็นงานวิจัยเชิงคุณภาพในประเทศอินโดนีเซียโดยใช้ตัววัดสี่มิติ คือ 1) เกณฑ์ค่า 2) การเกลี้ยกำไรให้สม่ำเสมอ (*Income smoothing*) 3) การรับรู้รายได้ พบว่าการบัญชีเพื่อเกลี้ยรายได้จะไม่สามารถทำได้ในประเทศที่มีข้อกำหนดทางกฎหมายใช้คุ้มครองผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย นอกจากนี้ งานวิจัยที่ทำในประเทศจอร์แดน การศึกษาของ Hirsch and Lounsbury (1997) กล่าวถึง การบูรณาการพฤติกรรมกับโครงสร้างองค์กรและการเปิดเผยข้อมูลขององค์กรโดยใช้แบบจำลองการถดถอยเชิงเส้น ใช้วัดทัศนคติบุคคลในสังคมที่มีต่อองค์กร (Suchman, 1995) ตามสัญญาทางสังคม ซึ่งแนวคิดนี้ใช้อธิบายหลักการทำงานมีตัวชี้วัดผลการดำเนินงานขององค์กรคือผลกำไรจากการดำเนินงาน รวมถึงกฎหมายคุ้มครองสวัสดิภาพพนักงานอาชีพและความปลอดภัย ข้อกำหนดทางสังคมจะทำให้องค์กรดำเนินธุรกิจต่อไปได้

การศึกษาของ Deegan and Unerman (2011) ทำการศึกษาเกี่ยวกับทฤษฎีทางการเงินชี้ให้เห็นถึงวิธีการจัดการผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจในทฤษฎีทางศีลธรรมและทฤษฎีเชิงกลยุทธ์ ที่สอดคล้องกับ การศึกษาของ Kaplan (2020) ทำการสำรวจนักลงทุนสถาบันจำนวน 885 รายจาก 681 บริษัทเพื่อเรียนรู้วิธีการตัดสินใจเกี่ยวกับแนวปฏิบัติของต้นทุนผันแปรในการคัดกรองก่อนการลงทุน การจัดหา การประเมิน และการเลือกการลงทุนการจัดโครงสร้างการลงทุนมีการติดตามและให้คำแนะนำหลังการลงทุนพบว่ากรเพิ่มมูลค่าหลังการลงทุนมี

ส่วนช่วยในการสร้างมูลค่าให้กับผู้ร่วมลงทุน ผู้บริหารให้ความสำคัญกับผลิตภัณฑ์หรือเทคโนโลยี พบว่ากิจการหยุดดำเนินงานเพราะเกิดผลขาดทุนทำให้ผู้บริหารตัดสินใจจำหน่ายสินทรัพย์เพื่อสร้างรายได้ให้กับองค์กร

สำหรับงานวิจัยที่ทำในประเทศมาเลเซีย การศึกษาของ Forsyth (1980) เป็นการวิจัยเชิงปริมาณใช้แบบสอบถามมาตราส่วนจรรยาบรรณ 20 ข้อ สภาพแวดล้อมทางจริยธรรมการทดสอบ นักศึกษาระดับปริญญาตรีและระดับบัณฑิตกำหนดแนวปฏิบัติในวิชาชีพใช้เป็นมาตรฐานเดียวกัน

จึงสรุปได้ว่าข้อมูลทางบัญชีที่ปรากฏในรายงานทางการเงินเป็นข้อมูลที่แสดงการรับรู้ผลขาดทุนในเวลาที่เหมาะสม (Aboody, 2005) กลยุทธ์ในการสร้างความน่าเชื่อถือขององค์กรในการแสดงข้อมูลทางการเงิน ข้อมูลส่วนตัวเชิงลึกของผู้บริหารจึงเป็นข้อมูลที่มีนัยสำคัญในการนำมาสร้างกลยุทธ์เพื่อการตัดสินใจ (Basu, 1997) นอกจากนี้ยังมีการศึกษาของ Ismail (2012) กล่าวถึงการตัดสินใจเชิงจริยธรรมเกี่ยวข้องกับสถานการณ์ และการตัดสินใจทางจริยธรรมจะไม่เชื่อมโยงกับผู้มีศีลธรรมต่ำ โดยใช้การสำรวจจากแบบสอบถาม 20 ข้อ คำถามเกี่ยวกับอุดมการณ์ (IEO) และความสัมพันธ์ (REO) พบว่า ความชอบธรรมทางปัญญาทำให้เกิดความคิดแนวปฏิบัติที่แตกต่างกัน ผู้ร่วมตอบแบบสอบถามในงานวิจัยนี้เป็นชาวตะวันตก จึงอาจไม่เหมาะสมประเทศไทยซึ่งเป็นชาวเอเชีย และสอดคล้องกับการศึกษาของ Roberta (2020) กล่าวถึงการพัฒนาศีลธรรมในระดับต่ำมีผลต่อพฤติกรรมการตัดสินใจเป็นการกระทำที่เชื่อว่าถูกต้องอาจไม่ทำให้เกิดประโยชน์ต่อองค์กร (Gustafson, 2013) บุคคลที่มีศีลธรรมระดับต่ำจำเป็นต้องควบคุมในการประกอบวิชาชีพ (Bampton R. and Cowton C. J., 2002) การศึกษาของ Francis and Smith (2005) กล่าวถึงหลักบัญชีเกณฑ์คงค้างที่ส่งผลกระทบต่อการทำธุรกรรม แม้ว่าช่วงเวลาที่ใช้ไม่เป็นปัจจุบันแต่อัตราคงอยู่ของรายการลดลง ยอดคงค้างเป็นภาระทางบัญชีที่มีผลในปัจจุบัน มาจากรายได้ที่หักกระแสเงินสดคงที่ (ต่ำกว่า) เปรียบเทียบกับกระแสเงินสดในปัจจุบัน ดังนั้นหากพิจารณารายได้เพียงอย่างเดียวอาจไม่ได้เป็นตัวทำนายกระแสเงินสดของกิจการ ที่สอดคล้องกับการศึกษาของ Grecco et al., (2014) กล่าวถึงมาตรฐานรายงานทางการเงิน (IFRS) ช่วยสร้างแรงจูงใจในประเทศอินโดนีเซีย กระบวนการทางบัญชีที่เกิดขึ้นจริงจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพของข้อมูลทางการเงินบัญชีกลายเป็นจุดสำคัญที่ควรพิจารณาในลดช่องว่างการปฏิบัติงาน จะเห็นได้ว่าแนวคิดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมส่วนบุคคล ทัศนคติ ความเชื่อ ทำให้เกิดแรงขับเคลื่อนในการดำเนินธุรกิจขององค์กร

จากการศึกษาของ Velasquez and Rostankowski (1985) กล่าวถึง ความปรารถนาดีต่อบุคคลอื่นเกี่ยวกับผลประโยชน์จึงเลือกตัดสินใจเพราะรับรู้ว่าจะได้รับผลกระทบจากการตัดสินใจ นั้น ดังนั้นทางเลือกในการตัดสินใจเป็นตัวกำหนดผลที่จะได้รับ อาจกล่าวได้ว่าความมีเหตุผลของบุคคลจะใช้กระบวนการตัดสินใจเชิงจริยธรรม เนื่องจากประเด็นเชิงจริยธรรมจะส่งผลต่อการรับรู้ของบุคคลผ่านผลกระทบที่ได้รับจากการตัดสินใจ นอกจากนี้ ความเป็นอิสระของผู้ทำบัญชีเป็น

องค์ประกอบทำให้เกิดประเด็นทางจริยธรรม ผู้ทำบัญชีไม่ถูกรอบงำโดยบุคคลอื่น และ ปฏิบัติงานบัญชีด้วยความรับผิดชอบ (Accountability) พร้อมจะรับผิดชอบในสิ่งที่ได้กระทำตามบทบาทหน้าที่ของผู้ปฏิบัติงานในองค์กร

การศึกษาของ Juhaida R. et al., (2012) กล่าวถึง การตัดสินใจทางจริยธรรมจะเกี่ยวข้องกับการมีศีลธรรมสูงจะไม่เชื่อมโยงกับผู้ที่มีศีลธรรมต่ำ โดยใช้การสำรวจจากแบบสอบถาม 20 ข้อ คำถามเกี่ยวกับอุดมการณ์ (IEO) และความสัมพันธ์ (REO) พบว่า ความชอบธรรมทางปัญญาทำให้เกิดความคิดแนวปฏิบัติที่แตกต่างกัน ผู้ร่วมตอบแบบสอบถามในงานวิจัยนี้เป็นชาวตะวันตก จึงอาจไม่เหมาะสมประเทศไทยซึ่งเป็นชาวเอเชีย และสอดคล้องกับการศึกษาของ Bampton et., al, (2002) กล่าวถึง การพัฒนาศีลธรรมในระดับต่ำมีผลต่อการควบคุมวิชาชีพ การตัดสินใจเชิงจริยธรรมเป็นการกระทำที่เชื่อว่าเป็นวิธีที่ถูกต่องค์กร (Gustafson, 2013) และการตัดสินใจที่ผิดจรรยาบรรณเป็นการทำลายบุคคลและองค์กร (Gwendolyn et., al, 2017) ศีลธรรมในระดับต่ำมีผลต่อการควบคุมวิชาชีพ (Bampton R. and Cowton C .J., 2002) องค์กรที่ต่อต้านการทุจริตและติดสินบนควรมีการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชน (Ermelinda.M, 2013) ตามที่ European Sustainability Reporting Association กล่าวว่า วิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องรับรู้ถึงผลกระทบที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงินและการประกันรวมถึงการกำกับดูแลกิจการ (IFAC, 2013) นอกจากนี้ปัจจัยด้านการปฏิบัติงานบัญชีแล้ว องค์กรต้องแสดงการวัดผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงิน (Husain, 2006)

**คุณลักษณะของบุคคลในด้านจริยธรรม** การศึกษาที่ผ่านมาเน้นวิชาการทำการศึกษาเกี่ยวกับกระบวนการตัดสินใจ ดังมีรายละเอียดดังนี้

**ปัจจัยส่วนบุคคล** ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์การทำงาน ศาสนา และ ศาสนา มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมเชิงจริยธรรมปัจจัยส่วนบุคคล มีอิทธิพลเชิงบวกต่อตัวแบบการจัดการ เรียกว่า แนวทางการปฏิบัติงานบัญชี

**เพศ** เป็นองค์ประกอบสำคัญของพฤติกรรมมนุษย์ Serwinek (1992) กล่าวถึงการตรวจสอบบทบาทของเพศในการตัดสินใจเชิงจริยธรรมโดยวิธีการสัมภาษณ์ และ การศึกษาของ Gill ,(2010) พบว่า ความแตกต่างทางเพศเป็นปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับวัฒนธรรม เพศชายมีความเสี่ยงในการกระทำที่ผิดจริยธรรมมากกว่าเพศหญิง คณะกรรมการบริษัทที่เป็นเพศหญิงในหลายประเทศได้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการให้สตรีเข้ามาเป็นส่วนหนึ่งในการบริหารงานในคณะกรรมการบริษัทที่เป็นเพศหญิงได้แสดงให้เห็นว่ากระบวนการคัดเลือกคณะกรรมการบริษัทมีความหลากหลาย (Simkim and Simpson, 2010)

**อายุของนักบัญชี** เป็นผู้บริหารระดับสูงมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Weeks, 1999) กล่าวถึง ความสำคัญของอายุ อายุน้อยกว่าและอายุมากกว่า ผลการศึกษาพบว่า นัก



บัญชีหนุ่มประพฤติผิดจรรยาบรรณมากกว่าในเหตุผลสำคัญคือ นักบัญชีรุ่นใหม่ อายุในช่วง 31-40 ปี มีจริยธรรมการตัดสินใจอยู่ในระดับต่ำจากเกณฑ์

**การศึกษา** เป็นการรับรู้ของบุคคลเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม จากการศึกษาของ Ajzen ในปี 1991 กล่าวถึง โครงสร้างควบคุมพฤติกรรม ทำให้บุคคลเกิดการรับรู้ว่าเป็นเรื่องง่าย หรือ ยาก การศึกษาเกี่ยวกับพฤติกรรมช่วยสร้างความมั่นใจให้กับบุคคลในการแสดงความสามารถซึ่งเป็นพฤติกรรมที่สามารถสังเกตได้จากภายนอก (Bandura, 1977) การตัดสินใจเชิงจริยธรรมเป็นปัจจัยในการกำหนดลักษณะการบริหารจัดการของนักบัญชีที่เป็นผู้บริหารระดับสูง เป็นผู้มีอำนาจในการตัดสินใจตามแนวปฏิบัติตามข้อบังคับ ระเบียบวินัย และวัฒนธรรมองค์กร

**การศึกษาความรู้ด้านบัญชี** จากการศึกษาอบรมและเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ได้ถูกจัดตั้งขึ้นโดยกลุ่มตัวอย่างจากนักบัญชีที่มีคุณสมบัติอย่างมืออาชีพ Pierce and Sweeney (2010) ทำการศึกษาเพื่อวัดคุณสมบัติของผู้มีความรู้ด้านบัญชีโดยใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงวิชาการ

**ศาสนา** มีความสัมพันธ์กับจริยธรรมการตัดสินใจ การให้ความสำคัญในการตัดสินใจว่าการเข้าใจถูก และ การเข้าใจผิด ในสถานการณ์ทางจริยธรรม ผู้นับถือศาสนาพุทธส่วนใหญ่จะแสดงให้เห็นถึงความสำคัญของพระพุทธศาสนาในการพัฒนาคุณธรรม การศึกษาของ Bommer et al., (1987) กล่าวถึง ผลกระทบของบุคคลตามสภาพแวดล้อมที่פקอาศัยของบุคคลเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม สามารถแสดงความสัมพันธ์ในลักษณะเชื่อมโยงระหว่างกัน

**จำนวนปีที่ขึ้นทะเบียนเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี** การพัฒนาคุณภาพของบุคคลที่มีความสำคัญในการเผชิญกับสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกัน การตระหนักรู้ถึงแนวคิด การแก้ไขสถานการณ์ตามสภาพแวดล้อม เรียกว่า ประสบการณ์ส่วนบุคคล เป็นปัจจัยสำคัญในการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและ การศึกษาของ Weeks et al., (1999) พบว่า บุคคลที่มีประสบการณ์มากจะมีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

**ระยะเวลาในการปฏิบัติงาน** ระยะเวลาในการปฏิบัติงานองค์กร เป็นการสะสมประสบการณ์ด้านวิชาชีพ นโยบายองค์กรจะจัดทำคู่มือหรือแนวปฏิบัติหรือคำสั่งอย่างกว้างๆที่ครอบคลุมเนื้อหาบรรยายลักษณะงานอธิบายขอบเขตอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบในแต่ละส่วนงานรวมทั้ง เกณฑ์การพิจารณาตามช่วงระยะเวลาการปฏิบัติงาน เพื่อสร้างความรู้ความเข้าใจในบทบาทหน้าที่อำนาจความรับผิดชอบ ความจำเป็นและการปฏิบัติหน้าที่อื่นตามที่ได้รับมอบหมาย เป็นข้อกำหนดในองค์กร ในการวางแผนและควบคุมการปฏิบัติงาน รวมทั้งการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับข้อเสนอแนะและวิธีการแก้ไขทำให้การดำเนินงานในองค์กรมีความคล่องตัวมากขึ้น

**รายได้ของนักบัญชี** หรือ ผลตอบแทนมีความสัมพันธ์กับระดับการศึกษาใช้อัตราเทียบเท่าคุณวุฒิในการประกอบอาชีพความมีประสบการณ์ทำให้เกิดความแตกต่างรายได้ที่ไม่เท่ากันของบุคคล



ดังนั้น จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น จึงพอสรุปได้ว่าองค์ประกอบของปัจจัยส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์กับผู้ทำบัญชีความรู้ความสามารถด้านบัญชีและมีจริยธรรมในการปฏิบัติงาน

### ตัวแปรที่ใช้ทำการศึกษา

1. ตัวแปรต้น ประกอบด้วย จรรยาบรรณ (Code of Conduct) ประกอบด้วย ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ ความรู้ความสามารถความเอาใจใส่ การรักษาความลับ พฤติกรรมทางวิชาชีพ ความโปร่งใส
2. ตัวแปรตาม (dependent Variable) คือ การตัดสินใจเชิงจริยธรรม ประกอบด้วย การสร้างความเชื่อมั่น การพัฒนาจริยธรรม การวัดจริยธรรม
3. ตัวแปรคั่นกลาง (Mediator Variable) ตัวแปรคั่นกลางตามทำหน้าที่สร้างความเชื่อมโยง

ระหว่างปัจจัยเชิงสาเหตุเพื่อใช้อธิบายว่าเหตุใดตัวแปรอิสระและตัวแปรตามมีความสัมพันธ์กัน คือ แนวปฏิบัติทางบัญชี ประกอบด้วย กระบวนการต้นทุน การวางแผนควบคุม การประเมินผลปฏิบัติงาน และนโยบายองค์กร ประกอบด้วย งบประมาณ แรงจูงใจในการทำกำไร ประเมินผลทางการเงิน

การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง (Structural Equation Modeling) ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยมุ่งศึกษาโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างตัวแปรแฝงเชิงทฤษฎี (Theoretical Latent Variables or Constructs) ที่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรสังเกตได้ (Observed Variables) โดยทำการประมาณค่าพารามิเตอร์ของโมเดลพร้อมกันในระบบสมการ (Simultaneous Equation) ในการศึกษาการตัดสินใจเชิงจริยธรรมเป็นตัวแปรที่ได้รับผลกระทบจากตัวแปรแฝงภายนอก คือ จรรยาบรรณ ยังมีการศึกษาเกี่ยวกับการพัฒนาจริยธรรม และการวัดระดับความมีจริยธรรมของผู้ทำบัญชี ให้เป็นผู้มีส่วนร่วมในการประเมินแบบสอบถามด้านจริยธรรม เพื่อเป็นแนวทางสร้างมาตรฐานจริยธรรมของผู้ทำบัญชีให้มีความชัดเจนมากขึ้นในโอกาสต่อไป

กรอบแนวคิดเบื้องต้นจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

ผู้วิจัยได้กำหนดกรอบแนวคิดการวิจัยโดยใช้ทฤษฎีความชอบธรรม สำหรับอธิบายสนับสนุนเหตุผลของนโยบายองค์กรเป็นตัวแปรคั่นกลางระหว่าง จรรยาบรรณกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมคือ ผู้ทำบัญชีต้องให้ความสำคัญกับหลักจรรยาบรรณและข้อกำหนดแนวนโยบายของแต่ละองค์กรที่ใช้เป็นกลยุทธิ์ในการขับเคลื่อนธุรกิจ ทำให้เกิดมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย การใช้งบประมาณควบคุมการดำเนินงาน การสร้างกำไรอย่างต่อเนื่องในการทำธุรกิจ การประเมินผลงานที่สามารถวัดได้เป็นตัวเงิน การส่งอิทธิพลทางอ้อมของนโยบายองค์กรส่งผ่านความสัมพันธ์ เพื่อให้

ผู้ปฏิบัติงานบัญชีมีแนวปฏิบัติงานตามข้อกำหนดขององค์กรและมีความถูกต้องตามกฎหมาย จะสร้างความน่าเชื่อถือในวิชาชีพผู้ทำบัญชีในองค์กร

นอกจากนี้ผู้วิจัยตระหนักถึงการกระทำที่ถูกต้อง (Real Action) ผู้ทำบัญชีปฏิบัติงานตามมาตรฐานการบัญชีและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปโดยการนำทฤษฎีจริยธรรมเพื่อการตัดสินใจ (Ethical Decision- Making Theory: EDMT) มีพื้นฐานมาจากทฤษฎีการตัดสินใจ (Decision-Making Theory) และทฤษฎีจริยธรรม (Ethical Theory) แนวคิดของ Trevino (1986), Jones (1991), Abbott (1991) มาปรับกระบวนการทำงานในองค์กรให้มีความถูกต้องตามกฎหมาย การสื่อสารข้อมูลสร้างความเข้าใจบูรณาการความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชีมาใช้เป็นแนวทางแก้ปัญหาและปรับพฤติกรรมในการมีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานในองค์กรจะทำให้เกิดการยอมรับทั้ง 2 ด้าน คือ 1) ด้านกฎหมาย 2) ด้านศีลธรรมเป็นการสร้างคุณค่าให้กับผู้ทำบัญชี

การบัญชีบริหารเป็นกลยุทธ์ระดับองค์กรที่ผู้ทำบัญชีทำหน้าที่เชื่อมโยงแนวปฏิบัติงานเข้ากับรูปแบบทางธุรกิจ (Business model) ในการสร้างความเชื่อมั่น (Reliability) นอกจากนี้หลักปฏิบัติงานสากลสำหรับนักบัญชีในทุกประเทศ มีหลัก 4 ประการ คือ 1) การบริหารเพื่อการจัดการ 2) การสื่อสารข้อมูล 3) สารสนเทศทางการบัญชี 4) การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อสร้างความได้เปรียบในการทำธุรกิจ (Chartered Institute of Management Accountants, 2014)

นอกจากนี้ แนวปฏิบัติสำหรับผู้ทำบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบแตกต่างไปจากเดิมตามสภาพแวดล้อมการทำธุรกิจ นวัตกรรมของระบบการชำระเงินที่สะดวกรวดเร็วอาจเกิดความเสียหายทำให้ผู้บริหารต้องมีการวัดประเมินผลงานพิจารณาจากแรงจูงใจในการสร้างกำไรเพื่อความอยู่รอดในธุรกิจ

จากการตัดสินใจเลือกนั้นจะสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับผู้มีส่วนได้เสีย สอดคล้องกับแนวคิดของ Cheng (1993) กล่าวถึง การปรับเปลี่ยนค่าใช้จ่ายการดำเนินงานเพื่อนำมาสร้างรายได้ โดยเปลี่ยนวิธีการบัญชีที่เคยปฏิบัติเพื่อบริหารรายได้ที่เพิ่มขึ้น (Income Increasing) ตามหลักการของทฤษฎีการตัดสินใจ (Decision- Making Theory) จะเห็นได้ว่าไม่สามารถสร้างเป็นโปรแกรมสำเร็จรูปมาใช้งานได้เหมือนบัญชีปกติ ด้วยความซับซ้อนของข้อมูลทำให้ผู้ทำบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ ในกระบวนการคิดต้นทุน การวางแผน และการประเมินผลงานขององค์กรตามรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งกฎหมายทางบัญชีกำหนดว่าอย่างน้อยกิจการจะต้องประเมินผลการดำเนินงานปีละ 1 ครั้ง จะต้องผ่านการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีลงนามรับรองว่า ข้อมูลที่นำเสนอเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปและมีความครบถ้วนในสาระสำคัญตามมาตรฐานการบัญชี

ตาราง 14 สรุปตัวแปร

Variable	Theory	Description	Support Result
ตัวแปรอิสระ จรรยาบรรณ จำนวน 10 ตัวแปร	หลักจรรยาบรรณ	จริยธรรมปฏิบัติงานด้วย ความโปร่งใสจะช่วยลด ปัญหาการฉ้อโกง และ สร้างความไว้วางใจต่อผู้ มีส่วนได้เสีย ความเที่ยง ธรรม พฤติกรรมความ เป็นมืออาชีพ และการ รักษาความลับ	สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
ตัวแปรตาม การตัดสินใจเชิง จริยธรรม จำนวน 10 ตัวแปร	ทฤษฎีจริยธรรม ทฤษฎีความชอบธรรม	ความเชื่อ ทศนคติ การ ประเมินสิ่งใดถูกสิ่งใดผิด การพัฒนาจริยธรรมผู้ทำ บัญชีให้เป็นผู้มีจริยธรรม ในการปฏิบัติงานสร้าง ความน่าเชื่อถือใน วิชาชีพผู้ทำบัญชี	Rest, (1986) Jones, (1991)
ตัวแปรคั่นกลาง แนวปฏิบัติการบัญชี จำนวน 10 ตัวแปร	หลักจรรยาบรรณ หลักการบัญชีที่รับรอง ทั่วไป มาตรฐานการบัญชี	แนวปฏิบัติงานบัญชี ตามมาตรฐานวิชาชีพ บัญชี และหลักการบัญชี ที่รับรองทั่วไป	IMA, CIMA
ตัวแปรคั่นกลาง นโยบายองค์กร จำนวน 10 ตัวแปร	ทฤษฎีความชอบธรรม ทฤษฎีการตัดสินใจเชิง จริยธรรม	มีข้อกำหนด นโยบาย การปฏิบัติงานที่ชอบ ด้วยกฎหมาย	(Watts, 1986)

ที่มา: จากการทบทวนวรรณกรรม

### การพัฒนากรอบแนวคิดการวิจัย

จากการศึกษาทฤษฎีมุมมองตามทฤษฎีจริยธรรม ทฤษฎีสถาบัน และ ทฤษฎีความชอบธรรม การวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้ทำการพัฒนากรอบแนวคิดการวิจัยโดยแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่ศึกษาทั้งหมดและการเชื่อมโยงไปสู่สมมติฐานการวิจัย โดยสามารถนำเสนอ ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 1: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี

สมมติฐานการวิจัยที่ 2: แนวปฏิบัติการบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

สมมติฐานการวิจัยที่ 3: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี

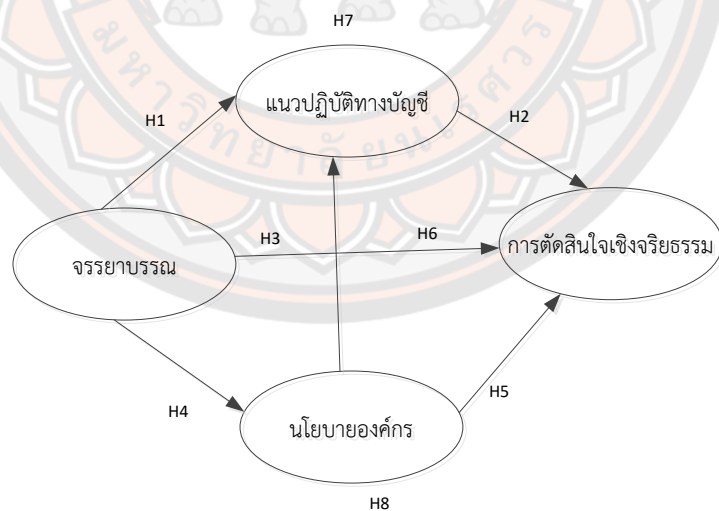
สมมติฐานการวิจัยที่ 4: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อนโยบายองค์กร

สมมติฐานการวิจัยที่ 5: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

สมมติฐานการวิจัยที่ 6: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

สมมติฐานการวิจัยที่ 7: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมโดยมีแนว ปฏิบัติทางบัญชีเป็นตัวแปรคั่นกลาง

สมมติฐานการวิจัยที่ 8: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม



ภาพ 15 กรอบแนวคิดของการวิจัย

## บทที่ 3

### วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษานี้ใช้วิธีการวิจัยแบบผสมผสาน (Mixed method research) มีการผสมผสานวิธีวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative research) และวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative research) ด้วยการใช้วิธีวิจัยเชิงปริมาณเป็นหลักและวิธีวิจัยเชิงคุณภาพเพื่อขยายความ เพิ่มความลึกของข้อมูลด้วยการวิจัยเชิงพรรณนา (Descriptive research) มีขั้นตอน ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 ผู้วิจัยได้ศึกษาทฤษฎีและทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องเพื่อสร้างกรอบแนวคิดและกำหนดตัวแปรสำหรับการวิจัย

ขั้นตอนที่ 2 ผู้วิจัยสร้างและพัฒนาเครื่องมือเพื่อใช้ดำเนินการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative research) จากนั้นทำการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ

ขั้นตอนที่ 3 เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire)

ขั้นตอนที่ 4 นำข้อมูลที่ได้มาตรวจสอบ เพื่อให้ข้อมูลเป็นไปตามเงื่อนไขของโมเดลสมการเชิงโครงสร้าง จากนั้นจึงนำไปวิเคราะห์หาค่าประกอบเชิงยืนยันและวิเคราะห์โมเดลสมการเชิงโครงสร้าง (Structural equation model)

ขั้นตอนที่ 5 นำผลวิเคราะห์ที่ได้ไปใช้ในวิจัยเชิงคุณภาพโดยใช้ระเบียบวิธีวิจัยปรากฏการณ์วิทยา ด้วยการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ทำบัญชีที่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ และขึ้นทะเบียนเป็นผู้ทำบัญชี ในส.ช.3 ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ จำนวน 18 คนและนำข้อมูลที่ได้มาสรุปวิเคราะห์ในลำดับถัดไป

ขั้นตอนที่ 6 สรุปผลการวิจัยทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพพร้อมทั้งจัดพิมพ์รายงานผลวิจัยฉบับสมบูรณ์

#### ระเบียบวิธีวิจัย

เพื่อให้การวิจัยครั้งนี้ ดำเนินการเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย ผู้วิจัยจึงกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับระเบียบวิธีวิจัย ซึ่งประกอบด้วย ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง ตัวแปรที่ศึกษา เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล การสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย การทดสอบคุณภาพของเครื่องมือ การเก็บรวบรวมข้อมูล การจัดทำข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูล และสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล โดยมีรายละเอียด ดังนี้



## ประชากร

ประชากร (population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้ทำบัญชีในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยที่จดทะเบียนจัดตั้งในปี 2543 เฉพาะบริษัทที่ยังดำเนินงานจนถึง ปี 2565 จำนวน 3,983 คน แบ่งออกเป็น 6 ภูมิภาค ได้แก่ 1) ภาคเหนือ 2) ภาคกลาง 3) ภาคตะวันออก 4) ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ 5) ภาคใต้ 6) กรุงเทพฯและปริมณฑล

### ตาราง 15 จำแนกวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

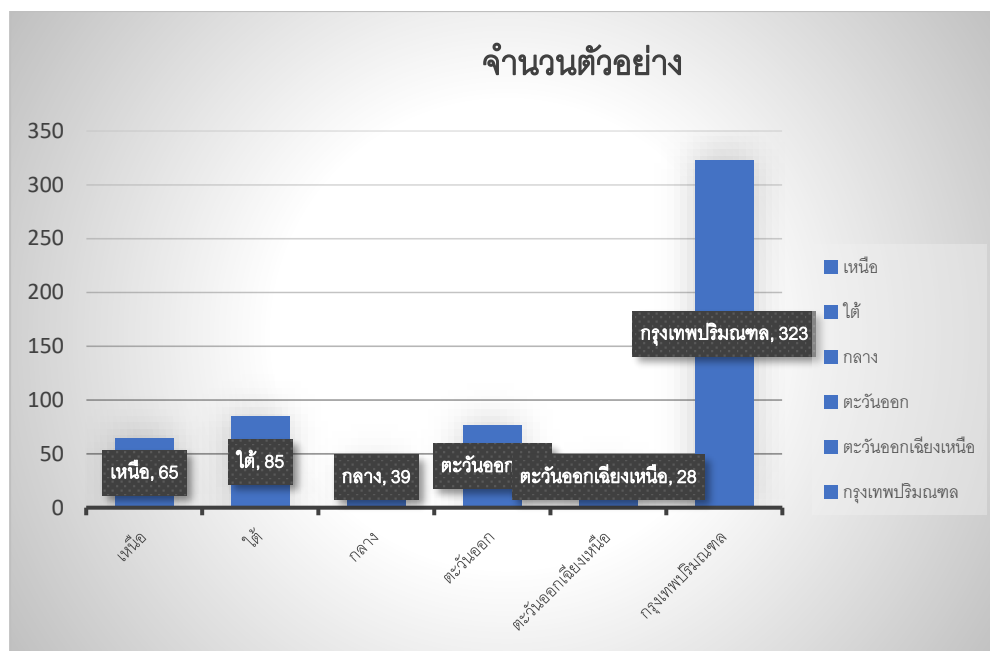
ขนาด	แบ่งตามการจ้างงานและรายได้			
	การจ้างงาน	รายได้	การจ้างงาน	รายได้
วิสาหกิจขนาดกลาง Medium Enterprise	ไม่เกิน 200 คน	ไม่เกิน 500 ล้านบาท	ไม่เกิน 100 คน	ไม่เกิน 300 ล้านบาท
วิสาหกิจขนาดย่อม Small Enterprise	ไม่เกิน 50 คน	ไม่เกิน 100 ล้านบาท	ไม่เกิน 30 คน	ไม่เกิน 50 ล้าน บาท
วิสาหกิจรายย่อย Micro Enterprise	ไม่เกิน 5 คน	ไม่เกิน 1.8 ล้านบาท	ไม่เกิน 5 คน	ไม่เกิน 1.8 ล้าน บาท

ที่มา: สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2565

## กลุ่มตัวอย่าง

การวิจัยเชิงปริมาณกลุ่มตัวอย่างในการวิจัย คือ ผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจำนวน 617 คน (Thomson, 2002) การพิจารณาความเพียงพอของขนาดตัวอย่างต้องสอดคล้องกับงานวิจัยที่ใช้สถิติวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ โมเดลสมการเชิงโครงสร้าง เกณฑ์การกำหนดตัวอย่าง คือ ตัวอย่าง 10 หน่วย ต่อตัวแปรสังเกตได้ 1 ตัวแปร การวิจัยนี้มีตัวแปร 40 ตัวแปร คุณ 10 หน่วย ได้ตัวอย่างจำนวน 400 หน่วย ข้อมูลที่รวบรวมได้จะนำมาทดสอบนัยสำคัญทางสถิติ และสามารถนำผลวิจัยอ้างอิงไปยังประชากร งานวิจัยนี้ใช้การสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิโดยให้ภูมิภาคเป็นชั้นภูมิ ดังนี้

ผู้วิจัยพิจารณาจากทุนจดทะเบียนเกิน 1 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท วิสาหกิจขนาดกลางขนาดย่อมที่จดทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้ากระทรวงพาณิชย์ในปี 2558 ดำเนินงานอยู่จนถึงปี 2565 กลุ่มตัวอย่างเป็นผู้ทำบัญชีในกิจการ ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี และ ผู้ทำบัญชีที่เป็นผู้สอบทางภาษีซึ่งปรากฏรายชื่อในส่วนส่งเสริมพัฒนาวิชาชีพบัญชี กองกำกับบัญชีธุรกิจ



ภาพ 16 แสดงสัดส่วนกลุ่มธุรกิจที่ทำการศึกษาวิจัย คือ 1) ธุรกิจผลิต 2) ธุรกิจค้าส่งค้าปลีก 3) ธุรกิจบริการ

ตาราง 16 แสดงลำดับการสุ่มตัวอย่างผู้ทำบัญชีในสำนักงานบริหารผู้ทำบัญชีในทุกภูมิภาค

สำนักงานบริการรับทำบัญชี	สำนักงานคุณภาพ		
	สุ่มแบบเฉพาะเจาะจง		
	ประชากร	ประชากร	ตัวอย่าง
ภาคเหนือ	152	17	65
ภาคใต้	371	22	85
ภาคกลาง	881	10	39
ภาคตะวันออก	285	20	77
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	264	7	28
กรุงเทพมหานครปริมณฑล	2,030	84	323
จำนวนรวม	3,983	160	617

ที่มา: ส่วนส่งเสริมพัฒนาวิชาชีพบัญชี กองกำกับบัญชีธุรกิจ ปี 2565

จากตาราง 16 ผู้วิจัยเลือกสำนักงานบัญชีคุณภาพทุกภูมิภาคเป็นการสุ่มแบบเฉพาะเจาะจง โดยคำนวณจากสูตร การคำนวณขนาดของกลุ่มตัวอย่างเฉพาะเจาะจง ด้วยวิธีการกำหนดขนาดตัวอย่างของ S. K. Thomson, (2002) ระดับความเชื่อมั่น 95% ค่าความคลาดเคลื่อน (e) เท่ากับ 0.05 สัมประสิทธิ์ผันแปรของประชากร (CV) เท่ากับ 0.05 ดังสูตร

$$n = \frac{1}{\frac{e^2}{z^2 (cv)^2 + 1/n}}$$

โดยที่ n คือ จำนวนตัวอย่างที่ต้องการ

N คือ จำนวนประชากรที่ใช้วิจัย

Z คือ ค่าปกติมาตรฐานที่ได้จากการแจกแจงแบบปกติมาตรฐาน

e คือ ค่าความคลาดเคลื่อนที่ยอมรับได้

CV คือ ค่าสัมประสิทธิ์ความแปรผัน

$$\begin{aligned} n &= \frac{1}{\frac{0.05^2}{1.96^2 (0.05)^2 + \frac{1}{160}}} \\ &= 617 \end{aligned}$$

ตาราง 17 ประชากรและตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยแยกตามภูมิภาค

ภาค	ประชากรบริษัท	ตัวอย่าง	จำนวน ตัวอย่างที่ ตอบกลับ	เปอร์เซ็นต์% ตัวอย่างที่ ตอบกลับ
ภาคเหนือ	152	65	43	10.53
ภาคใต้	371	85	55	13.78
ภาคกลาง	881	39	25	6.32
ภาคตะวันออก	285	77	50	12.48
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	264	28	18	4.54
กรุงเทพมหานครและปริมณฑล	2,030	323	209	52.35
รวม	3,983	617	400	100.00

ที่มา คำนวณตามแนวคิดของ Thomson, (2002)

ขั้นตอนที่ 1 ผู้วิจัยได้ศึกษาทฤษฎีและทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องเพื่อสร้างกรอบแนวคิดและกำหนดตัวแปรสำหรับการวิจัย ตัวแปรอิสระ  
ตัวแปรตาม ตัวแปรต้นกลาง

ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย องค์ประกอบของจรรยาบรรณที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม มีตัวแปรสังเกตได้ 10 ตัวแปร ดังนี้

#### ตาราง 18 ตัวแปรสังเกตได้ของจรรยาบรรณ

จรรยาบรรณ (ตัวแปรอิสระ)	จรรยาบรรณ (ตัวแปรย่อย)	พัฒนาจากแนวคิด
6 ตัวแปร	1. มีความโปร่งใส	Rest (1979, 1986)
	2. พฤติกรรมความเป็นมืออาชีพ	สภาวิชาชีพบัญชี
	3. ความรู้ความเข้าใจใส่	สภาวิชาชีพบัญชี
	4. ความเที่ยงธรรม	Steneck, (2006)
	5. มีโอกาสเรียนรู้เพื่อพัฒนาความสามารถ	Rest (1979, 1986)
	6. มีทักษะในการรักษามูลค่าของลูกค้า	Rest (1979, 1986)
	7. มีความเพียงพอในข้อมูล	Rest (1979, 1986)
	8. มีความรู้ความสามารถ	Steneck, (2006)
	9. สามารถตัดสินใจได้เมื่อครบง่า	สภาวิชาชีพบัญชี
	10. ปฏิบัติงานบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ	Pearsall and Ellis (2011)

องค์ประกอบของแนวปฏิบัติทางบัญชีบริหาร มีตัวแปรสังเกตได้ทั้งหมด 10 ตัวแปร ดังนี้



ตาราง 19 ตัวแปรสังเกตได้ของแนวปฏิบัติบัญชีบริหาร

แนวปฏิบัติบัญชีบริหาร (ตัวแปรต้นกลาง)	แนวปฏิบัติบัญชีบริหาร (ตัวแปรย่อย)	พัฒนาจากแนวคิด
3 ตัวแปร	1. มีระบบการคิดต้นทุนที่ใช้ในบริษัท	Calin et al., (2008)
	2. มีงบประมาณที่เตรียมไว้ในบริษัท	Briciu and Capusneanu (2011)
	3. มีการจัดทำงบประมาณ	Melia and Boyd (2000)
	4. มีมาตรการทางการเงิน	Pete and Cardos (2011)
	5. มีมาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงิน	Pete and Cardos (2011)
3. การประเมินผลงาน	6. มีความสามารถในการทำกำไร	Melia, and Boyd (2000)
	7. มีแรงจูงใจในการสร้างกำไร	Brady and Wheeler (1996)
	8. มีส่วนร่วมในการพัฒนางานบัญชี	Meador (2017)
	9. การใช้เทคโนโลยีในการผลิต	Dumitru and Calu (2008)
	10. มีอัตราเติบโตของยอดขาย	Alvesson (2012)

องค์ประกอบของนโยบายองค์กร มีตัวแปรสังเกตได้ทั้งหมด 10 ตัวแปร ดังนี้

ตาราง 20 ตัวแปรสังเกตได้ของนโยบายองค์กร

นโยบายองค์กร (ตัวแปรต้นกลาง)	นโยบายองค์กร (ตัวแปรย่อย)	พัฒนาจากแนวคิด
3 ตัวแปร	1. งบประมาณขององค์กร	Zare et al., (2012)
	2. มีการคิดลดต้นทุนผลิตภัณฑ์	Ossimitz et al., (2016)
	3. มีการหากฎหมายมาบังคับใช้	Soltani and Maupetit (2015)
	4. ตรวจสอบต้นทุนที่เกิดขึ้น	Eierle and Wolfgang (2013)
	5. มีการทำบัญชีอย่างน่าเชื่อถือ	Oprea (1994)
2. แรงจูงใจในการทำกำไรขององค์กร	6. มีประมาณการค่าใช้จ่ายของคู่แข่ง	Eierle and Wolfgang (2013)
	7. มีประเมินต้นทุนต่อหน่วยทุกเดือน	Reynolds (2006)
3. การประเมินผลทางการเงิน	8. เทคโนโลยีอำนวยความสะดวก	Breuer (2013)
	9. มีการประเมินต้นทุนตามอายุใช้งาน	Oprea (1994)
	10. มีระบบต้นทุนที่ใช้ประมวลผล	Putranta and Kingshott (2011)

องค์ประกอบของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม มีตัวแปรสังเกตได้ทั้งหมด 10 ตัวแปร ดังนี้

ตาราง 21 ตัวแปรสังเกตได้ของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

การตัดสินใจเชิงจริยธรรม (ตัวแปรตาม)	การตัดสินใจเชิงจริยธรรม (ตัวแปรย่อย)	พัฒนาจากแนวคิด
3 ตัวแปร	1. ความเชื่อมั่นในวิชาชีพผู้ทำบัญชี	Beaver (1998)
	2. มีการเกื้อรายนได้ให้ความสม่ำเสมอ	Schnatterly (2003)
	3. ผู้บริหารแสดงให้เห็นว่ามีความสามารถสร้างกำไร	Macintosh and Quattrone (2010)
2. การพัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชี	4. ปิดป้อนข้อเท็จจริงทางการบัญชีลดความผันผวน	Rijssenbilt and Commandeur (2013)
	5. ได้รับความสำเร็จแล้วจะไม่คำนึงถึงจริยธรรม	Meador (2017)
	6. ผนวดยโอกาสสร้างรายได้จากข้อมูลทางบัญชี	Miller (2016)
	7. การเกื้อรายนได้ตามหลักการบัญชีที่เกณฑ์คงค้าง	Putranta and Kingshott (2011)
3. การวัดจริยธรรมผู้ทำบัญชี	8. เปิดเผยการกระทำตามกฎหมาย	Suchman (1995)
	9. ใช้ดุลยพินิจปรับแต่งบัญชี	Putranta and Kingshott (2011)
	10. มีการแก้ปัญหาวงเวลาที่ยุ่งยาก	Simon et al., (1978)

**ขั้นตอนที่ 2 ผู้วิจัยสร้างและพัฒนาเครื่องมือเพื่อใช้ดำเนินการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative research) จากนั้นทำการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ**

### 1. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัย สามารถจำแนกได้ 2 กลุ่ม ได้แก่ 1) วิธีวิจัยเชิงปริมาณใช้แบบสอบถามที่ครอบคลุมนิยามเชิงปฏิบัติการของตัวแปรที่ศึกษา 2) วิธีวิจัยเชิงคุณภาพใช้แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างสามารถอธิบายได้ ดังนี้

#### เครื่องมือที่ใช้สำหรับการวิจัยเชิงปริมาณ

ผู้วิจัยใช้แบบสอบถาม (questionnaire) เพื่อให้ได้ข้อมูลผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ใช้การประเมินค่า (Rating scale) 5 ระดับ โดยสร้างขึ้นตามคำนิยามเชิงปฏิบัติการ ประกอบด้วย 4 ขั้นตอน ดังนี้

แบบสอบถามคำถาม (คัดกรอง) จำนวน 4 ข้อ ข้อคำถามในส่วนนี้เป็นการวัดตัวแปรสังเกตได้เกี่ยวกับข้อมูลองค์กร ผู้วิจัยได้ใช้ข้อคำถามในส่วนนี้มาคำตอบไปวิเคราะห์การวิจัยเชิงคุณภาพ

ตอนที่ 1 แบบสอบถามเกี่ยวกับสถานภาพส่วนตัวผู้ให้ข้อมูลหรือผู้ตอบแบบสอบถาม ลักษณะคำถามปลายปิด และคำถามแบบตรวจสอบรายการ ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ศาสนา ระยะเวลาเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ระยะเวลาเป็นผู้ทำบัญชี จำนวน 6 ข้อ

ตอนที่ 2 แบบสอบถามเกี่ยวกับจรรยาบรรณ (ระดับที่ส่งอิทธิพล) จำนวน 10 ข้อ (พัฒนาแนวคิดจาก Rest (1979, 1986) และ สภาวิชาชีพบัญชี แบบสอบถามเกี่ยวกับแนวปฏิบัติงานบัญชีบริหาร จำนวน 10 ข้อ (พัฒนาแนวคิดจาก Melia and Boyd, (2000), Meador, (2017) Alvesson, (2012), Briciu and Capusneanu (2011), Calin et al., (2008) แบบสอบถามเกี่ยวกับนโยบายองค์กร จำนวน 5 ข้อ (พัฒนาแนวคิดจาก Zare et al., (2012), Ossimitz et al., (2016), Oprea (1994), Soltani and Maupetit (2015), Eierle and Wolfgang (2013) และ อยู่ในตอนที่ 3 จำนวน 5 ข้อ (พัฒนาแนวคิดจาก Breuer (2013), Reynolds (2006), Putranta and Kingshott (2011) เป็นคำถามระดับความเห็นด้วยเพื่อสร้างความมั่นใจว่าผู้ตอบแบบสอบถามได้อ่านข้อคำถามอย่างละเอียด

ตอนที่ 3 แบบสอบถามเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี (ระดับความเห็นด้วย) จำนวน 10 ข้อ (พัฒนาแนวคิดจาก Beaver (1998) Macintosh and Quattrone (2010) Kalshoven et al., (2011), Xiao, et al., (2015), Rijsenbilt and Commandeur (2013), Meador (2017), Miller (2016), Simon et al., (1978), Suchman (1995) เกณฑ์การให้คะแนนแบบสอบถามตอนที่ 2 และ ตอนที่ 3 เป็นแบบประมาณค่า Rating scale)

ตาราง 22 แบบสอบถามเพื่อการวิจัยจำแนกตามลักษณะของตัวแปรสังเกต ด้านจรรยาบรรณ

ด้านจรรยาบรรณ	จำแนกตามลักษณะของตัวแปรสังเกต	จำนวนข้อ	ข้อที่
6 ตัวแปร	1. ความโปร่งใส	1	1
	2. พฤติกรรมความเป็นมืออาชีพ	1	2
	3. ความรู้ความเข้าใจใส	1	3
	4. ความเที่ยงธรรม	5	4, 5, 6, 7, 8
5. การรักษาความลับ	5. มีโอกาสเรียนรู้เพื่อพัฒนาความสามารถ		
	6. มีทักษะในการรักษาความลับของลูกค้า		
	7. มีความเพียงพอในข้อมูล		
	8. มีความรู้ความสามารถ		
6. ความซื่อสัตย์	9. สามารถตัดสินใจได้ไม่ถูกครอบงำ	1	9
	10. ปฏิบัติงานบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ	1	10



ตาราง 23 แบบสอบถามเพื่อการวิจัยจำแนกตามลักษณะของตัวแปรสังเกต ด้านแนวปฏิบัติบัญชีบริหาร

ด้านแนวปฏิบัติบัญชีบริหาร	จำแนกตามลักษณะของตัวแปรสังเกต	จำนวนข้อ	ข้อที่
3 ตัวแปร			
1. กระบวนการต้นทุน	1. มีระบบการคิดต้นทุนที่ใช้ในบริษัท	1	1
2. การวางแผนควบคุม	2. มีงบประมาณที่เตรียมไว้ในบริษัท	4	2, 3, 4, 5,
	3. มีการจัดทำงบประมาณ		
	4. มีมาตรการทางการเงิน		
	5. มีมาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงิน		
3. การประเมินผลงาน	6. มีความสามารถในการทำกำไร	5	6, 7, 8, 9, 10
	7. มีแรงจูงใจในการสร้างกำไร		
	8. มีส่วนร่วมในการพัฒนางานบัญชี		
	9. การใช้เทคโนโลยีในการผลิต		
	10. มีอัตราเติบโตของยอดขาย		

ตาราง 24 แบบสอบถามเพื่อการวิจัยจำแนกตามลักษณะของตัวแปรสังเกต ด้านนโยบายองค์กร

ด้านนโยบายองค์กร	จำแนกตามลักษณะของตัวแปรสังเกต	จำนวนข้อ	ข้อที่
3 ตัวแปร	1. วัดและประเมินผลการปฏิบัติงาน	5	1, 2, 3, 4, 5
	2. มีการคิดลดต้นทุนผลิตสินค้า		
	3. มีการหากฎหมายมาบังคับใช้		
	4. ตรวจสอบต้นทุนที่เกิดขึ้น		
	5. มีการทำบัญชีอย่างน่าเชื่อถือ		
2. แรงจูงใจการทำกำไรขององค์กร	6. มีประมาณการค่าใช้จ่ายของคู่แข่ง	2	6, 7
	7. มีประเมินต้นทุนต่อหน่วยทุกเดือน		
3. การประเมินผลทางการเงิน	8. เทคโนโลยีอำนวยความสะดวก	3	8, 9, 10
	9. มีการประเมินต้นทุนตามอายุใช้งาน		
	10. มีระบบต้นทุนที่ใช้ประมวลผล		

ตาราง 25 แบบสอบถามเพื่อการวิจัยจำแนกตามลักษณะของตัวแปรสังเกต ด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

ด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม	จำนวน ข้อ	ข้อที่
จำแนกตามลักษณะของตัวแปรสังเกต		
3 ตัวแปร	3	1, 2, 3
1. ความเชื่อมั่นในวิชาชีพผู้ทำบัญชี		
1. มีเทคนิคสร้างรายได้ที่เพิ่มขึ้น		
2. มีการเกลี้ยรายได้ให้มีความสม่ำเสมอ		
3. ผู้บริหารแสดงให้เห็นว่ามีความสามารถสร้างกำไร		
2. การพัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชี	4	4, 5, 6, 7
4. บิตเบือนข้อเท็จจริงทางการบัญชีลดความผันผวน		
5. ได้รับความสำเร็จแล้วจะไม่คำนึงถึงจรรยาบรรณ		
6. ผนวดยุทธศาสตร์รายได้จากข้อมูลทางบัญชี		
7. การเกลี้ยรายได้ตามหลักการบัญชีเกณฑ์คงค้าง		
3. การวัดจริยธรรมผู้ทำบัญชี	3	8, 9, 10
8. เปิดเผยการกระทำตามกฎหมาย		
9. ใช้ดุลยพินิจปรับแต่งบัญชี		
10. มีการแก้ปัญหาช่วงเวลาที่ยุงยาก		

จากตาราง 25 แบบสอบถามเพื่อการวิจัยเป็นชุดคำถามที่สร้างขึ้นมาอย่างเป็นระบบ เพื่อใช้เก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มบุคคล (สุวิมล ตีรภานันท์, 2550) โดยแบบสอบถามเป็นชุดข้อความที่ต้องการทราบพฤติกรรมของผู้ทำบัญชี เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงทั้งในอดีต ปัจจุบัน และพยากรณ์เหตุการณ์ในอนาคต (ยุทธ โภยวรรณ, 2550) โดยแบบสอบถาม ประกอบด้วย 4 ด้าน คือ 1) ด้านจรรยาบรรณ 2) ด้านแนวปฏิบัติบัญชีบริหาร 3) ด้านนโยบายองค์กร 4) ด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีด้านละ 10 ข้อ รวมทั้งหมด 40 ข้อ เกณฑ์การให้คะแนนเป็น 1, 2, 3, 4, และ 5 คือ จากไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง (1 คะแนน) เรียงลำดับจนถึงเห็นด้วยอย่างยิ่ง (5 คะแนน) และคำถามเชิงลบ Brislin (1970) ข้อ 26 และข้อ 27 มีเกณฑ์ให้คะแนนเป็นเห็นด้วยอย่างยิ่ง (1คะแนน) เรียงลำดับจนถึงไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง (5 คะแนน)

## 2. การสร้างเครื่องมือและการทดสอบเครื่องมือ

1. การสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยเชิงปริมาณผู้วิจัยสร้างขึ้นจากการศึกษาแนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีของบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ผลการปฏิบัติงานเพื่อนำมาเป็นกรอบในการสร้างแบบสอบถาม

2. จัดทำแบบสอบถามตามกรอบแนวคิดการวิจัยที่ได้พัฒนาขึ้น โดยสร้างตัวชี้วัดเกี่ยวกับตัวแปรที่ศึกษาทั้งหมด 40 ตัวชี้วัด ซึ่งมีเนื้อหาสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การวิจัยและนิยามศัพท์ ประกอบด้วยตัวชี้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ตัวชี้วัดแนวปฏิบัติบัญชีบริหาร ตัวชี้วัดนโยบายองค์กร และตัวชี้วัดจรรยาบรรณ เพื่อทดสอบสมมติฐานในลำดับต่อไป นำแบบสอบถามที่สร้างตามกรอบแนวคิดส่งอาจารย์ที่ปรึกษาทำการประเมินเพื่อความถูกต้องของการใช้ภาษาและครอบคลุมเนื้อหางานวิจัย

3. ปรับปรุงแก้ไขแบบสอบถาม

4. นำเสนอผู้เชี่ยวชาญ 5 ท่านตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ

### การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือใช้ในการวิจัย

ผู้วิจัยทำการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือด้านความเที่ยงตรง (Validity) และ ด้านความเชื่อมั่น (Reliability) ดังนี้

#### การหาความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity)

การสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถาม ซึ่งปรับปรุงและสร้างจากการทบทวนวรรณกรรมแนวคิดทฤษฎี เอกสารและงานวิจัย โดยการปรับปรุงแบบสอบถาม ดังนี้

ผู้วิจัยนำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นให้ผู้เชี่ยวชาญ 5 ท่าน เป็นผู้เชี่ยวชาญที่ทำงานมาเป็นระยะเวลามากกว่า 16 ปีขึ้นไป ทำการตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (content validity) โดยการหา

ดัชนีความสอดคล้อง (index of congruence: IOC) แล้วคัดเลือกข้อที่มีค่า IOC ตั้งแต่ 0.50 ขึ้นไป มาทดลองใช้ (สุวิมล ติรภานันท์, 2543)

ผลการวิเคราะห์ค่าถามแต่ละข้อพบว่า มีค่าดัชนีความสอดคล้องอยู่ระหว่าง 0.70 -1.00 ยกเว้นคำถามข้อเดียว ค่าดัชนีความสอดคล้องเท่ากับ 0.451 ผู้วิจัยจึงได้นำแบบสอบถามมาปรับปรุงแก้ไขตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญ

#### การหาค่าความเชื่อมั่น (Reliability)

การหาค่าความเชื่อมั่นจากแบบสอบถามที่ปรับปรุงแก้ไขตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญทั้ง 5 ท่าน เป็นการทดลองใช้ (try out) กับผู้ทำบัญชีที่มีคุณสมบัติใกล้เคียงกับกลุ่มตัวอย่างได้แก่ ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี เป็นกลุ่มสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์และขึ้นทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ มีรายชื่อเป็นผู้ทำบัญชีใน ส.บ.ช.3 ผู้วิจัยได้จัดส่งแบบสอบถามระบบอิเล็กทรอนิกส์ จำนวน 40 ชุด โดยผู้วิจัยส่งหนังสือขอความอนุเคราะห์ในการตอบแบบสอบถามอย่างไม่เป็นทางการให้กับเลขานุการกลุ่มย่อยของสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ช่วยตอบกลับภายใน 4 สัปดาห์ และประสานงานหลังจากได้รับแบบสอบถามที่ตอบกลับจำนวน 32 ชุด คิดเป็นร้อยละ 80 หาค่าความเชื่อมั่นได้ร้อยละ 70 (บุญใจ ศรีสถิตยัณรากร, 2555)

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลพบว่า แบบสอบถามตอบกลับมารอบแรกมีจำนวน 358 ชุด รอบสอง ตอบกลับมา 65 ชุด รวมแบบสอบถามที่ได้รับ 423 ชุด รอบแรกมีความสมบูรณ์ 340 ชุด รอบสองมีความสมบูรณ์ 60 ชุด ทำการศึกษา 400 ชุด จากแบบสอบถามที่ส่งออกจำนวน 617 ชุด อัตราการตอบกลับ (Response rate) คิดเป็นร้อยละ 65 จากนั้น ผู้วิจัยนำแบบสอบถามมาตรวจสอบความสัมพันธ์ในแต่ละข้อคำถาม (Item -total correlation) และหาความสอดคล้องภายใน (Internal Consistency) ด้วยวิธีหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาครอนบาค (Cronbach's Alpha coefficient) ควรมีค่ามากกว่า 0.70 (บุญใจ ศรีสถิตยัณรากร, 2555) ผู้วิจัยนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้ไปหาคุณภาพของเครื่องมือ ดังนี้ 1) แบบสอบถามเป็นรายข้อหาค่าอำนาจจำแนก (Discrimination) แต่ละข้อโดยหาค่าความสัมพันธ์ระหว่างคะแนนรายข้อกับคะแนนรวม (Item- Total Correlation) และคัดเลือกเฉพาะข้อคำถามที่มีค่าอำนาจจำแนกตั้งแต่ 0.20 ขึ้นไป (บุญเชิด ภิญโญอนันตพงษ์, 2545) 2) การวิเคราะห์ค่าความเชื่อมั่นรายข้อ แต่ละข้อควรมีค่าความเชื่อมั่นมากกว่า 0.70 (บุญใจ ศรีสถิตยัณรากร , 2555)



ตาราง 26 ผลการวิเคราะห์ค่าอำนาจจำแนกและค่าความเชื่อมั่นในแต่ละข้อ

ตัวแปรแฝง/ตัวแปรสังเกตได้	จำนวนข้อ	ข้อคำถาม	ค่าอำนาจจำแนก	ค่าความเชื่อมั่น
			รายข้อ	
1. ความโปร่งใส	1 ข้อ	1	0.557 - 0.810	0.712
2. พฤติกรรมความเป็นมืออาชีพ	1 ข้อ	2	0.557 - 0.810	0.712
3. ความรู้ความเข้าใจใส่	1 ข้อ	3	0.557 - 0.810	0.712
4. ความเที่ยงธรรม	5 ข้อ	4, 5, 6, 7	0.679- 0.867	0.823
		8	0.625- 0.813	0.769
5. การรักษาความลับ	1 ข้อ	9	0.625- 0.813	0.769
6. ความซื่อสัตย์	1 ข้อ	10	0.625- 0.813	0.769
<b>ด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี</b>				
1.กระบวนการคิดต้นทุน	1 ข้อ	11	0.797 - 0.838	0.823
2.การวางแผนควบคุม	4 ข้อ	12,13	0.797 - 0.838	0.823
		14, 15	0.654 - 0.793	0.713
3.ปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชี	5 ข้อ	16, 17	0.654 - 0.793	0.713
		18,19,20	0.428 - 0.720	0.710
<b>ด้านนโยบายองค์กร</b>				
1. งบประมาณขององค์กร	5 ข้อ	21,22	0.848 - 0.867	0.828
		23	0.818	0.818
		24,25	0.742 - 0.826	0.814
2. แรงจูงใจการทำกำไรขององค์กร	2 ข้อ	36,37	0.786 - 0. 806	0.792
3. การประเมินผลทางการเงิน	3 ข้อ	38	0.754	0.754
		39,40	0.451 - 0.772	0.717
<b>ด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม</b>				
1. ความเชื่อมั่นในวิชาชีพของผู้ทำบัญชี	3 ข้อ	26,27	0.666 - 0.743	0.714
		28	0.701	0.701
2. การพัฒนาจริยธรรมของผู้ทำบัญชี	4 ข้อ	29,30	0.684 - 0.772	0.723
		31,32	0.771 - 0.803	0.782
3.การวัดจริยธรรมของผู้ทำบัญชี	3 ข้อ	33,34	0.566 - 0.784	0.750

35

0.787

0.787

### ขั้นตอนที่ 3 เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire)

#### วิธีเก็บรวบรวมข้อมูลเชิงปริมาณ

1. จัดทำหนังสือขอความอนุเคราะห์เก็บรวบรวมข้อมูลจากบัณฑิตวิทยาลัย ส่งไปพร้อมกับแบบสอบถามออนไลน์ถึงผู้ทำบัญชีของบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ยังดำเนินงานอยู่ในปี 2565 จำนวน 617 คน

2. หากแบบสอบถามชุดใดไม่สามารถส่งไปถึงกลุ่มตัวอย่างได้ ผู้วิจัยโทรประสานไปยังผู้ทำบัญชีตามที่อยู่ของกลุ่มตัวอย่างก่อนจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ลงทะเบียนซองเปล่าติดแสตมป์พร้อมแบบสอบถาม ตั้งแต่วันที่ 15 -31 เดือนธันวาคม 2564

3. แบบสอบถามออนไลน์ตอบกลับมารอบแรกมีจำนวน 358 ชุด รอบสอง ตอบกลับมา 65 ชุด รวมแบบสอบถามที่ได้รับ 423 ชุด คิดเป็นอัตราตอบกลับร้อยละ 69 รอบแรกมีความสมบูรณ์ 340 ชุด รอบสองมีความสมบูรณ์ 60 ชุด รวมจำนวนแบบสอบที่ทำการศึกษา 400 ชุด

#### การจัดกระบวนการข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูล

##### 1. การจัดกระบวนการข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ

นำแบบสอบถามมาตรวจสอบความเรียบร้อยสมบูรณ์ ใส่รหัส จากนั้นนำมาประมวลผลด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางด้านสถิติ การวิเคราะห์ข้อมูลใช้สถิติวิเคราะห์ ดังนี้

1.1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย เพศ อายุ การศึกษา ศาสนา รายได้ ระยะเวลาการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistics) ได้แก่ ความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage)

1.2 การวิเคราะห์ค่าระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณ การตัดสินใจเชิงจริยธรรม แนวปฏิบัติทางการบัญชี นโยบายองค์กร ใช้การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard deviation = S.D.) โดยนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลในรูปแบบตารางควบคู่กับการบรรยายสรุปผลการดำเนินการวิจัย ซึ่งมีรายละเอียดของการให้คะแนน ดังนี้

##### ข้อคำถามเชิงบวก

ระดับความคิดเห็นมากที่สุด	กำหนดให้ 5	คะแนน
ระดับความคิดเห็นมาก	กำหนดให้ 4	คะแนน
ระดับความคิดเห็นปานกลาง	กำหนดให้ 3	คะแนน
ระดับความคิดเห็นน้อย	กำหนดให้ 2	คะแนน
ระดับความคิดเห็นน้อยที่สุด	กำหนดให้ 1	คะแนน

##### ข้อคำถามเชิงลบ

ระดับความคิดเห็นมากที่สุด	กำหนดให้ 1	คะแนน
ระดับความคิดเห็นมาก	กำหนดให้ 2	คะแนน
ระดับความคิดเห็นปานกลาง	กำหนดให้ 3	คะแนน
ระดับความคิดเห็นน้อย	กำหนดให้ 4	คะแนน
ระดับความคิดเห็นน้อยที่สุด	กำหนดให้ 5	คะแนน

### การแปลความหมายของค่าเฉลี่ย มีดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 - 5.00	หมายถึง	ความคิดเห็นอยู่ในระดับมากที่สุด
ค่าเฉลี่ย 3.50 - 4.49	หมายถึง	ความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก
ค่าเฉลี่ย 2.50 - 3.49	หมายถึง	ความคิดเห็นอยู่ในระดับปานกลาง
ค่าเฉลี่ย 1.50 - 2.49	หมายถึง	ความคิดเห็นอยู่ในระดับน้อย
ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.49	หมายถึง	ความคิดเห็นอยู่ในระดับน้อยที่สุด

1.3 การวิเคราะห์เพื่อทดสอบเงื่อนไขพื้นฐานของโมเดลสมการเชิงโครงสร้าง (Structural equation modeling) ทำการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรใช้ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson's correlation coefficient) (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2556)

1.4 การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (Confirmatory factoring analysis) ทดสอบยืนยันว่าตัวแปรสังเกตได้สามารถวัดตัวแปรแฝงได้ การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันจะพิจารณาค่าน้ำหนักขององค์ประกอบ (Factor Loading) ว่าตัวแปรนั้นเป็นสมาชิกของปัจจัยใด ตัวแปรที่เข้าองค์ประกอบค่าน้ำหนักองค์ประกอบควรมีค่า 0.70 ขึ้นไป

ตาราง 27 การยืนยันว่าข้อความที่อยู่ภายใต้ตัวแปรแฝงเดียวกันมีความสอดคล้องกัน

ตัวแปรสังเกต	จรรยาบรรณ	น้ำหนักองค์ประกอบ
10	ปฏิบัติงานบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ	0.95
9	สามารถตัดสินใจได้ไม่ถูกครอบงำ	0.82
8	มีความรู้ความสามารถ	0.78
7	มีความเพียงพอในข้อมูล	0.76
6	มีทักษะในการรักษาความลับ	0.89
5	มีโอกาเรียนรู้เพื่อพัฒนา	1.00
4	มีคุณลักษณะส่วนบุคคลของนักบัญชี	0.85
3	มีการพัฒนาความรู้ความสามารถ	0.95
2	มีทักษะในการประกอบวิชาชีพบัญชี	0.80
1	มีความโปร่งใส	0.93
ตัวแปรสังเกต	แนวปฏิบัติทางบัญชี	น้ำหนักองค์ประกอบ
10	มีอัตราเติบโตของยอดขาย	0.94
9	การใช้เทคโนโลยีในการผลิต	0.93
8	มีส่วนร่วมในการพัฒนางานบัญชี	0.94
7	มีแรงจูงใจในการสร้างกำไร	1.00
6	มีขอบเขตประเมินผลการปฏิบัติงาน	0.88
5	มีมาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงิน	0.92
4	มีมาตรการทางการเงิน	0.95
3	มีการจัดทำงบประมาณ	0.98
2	มีงบประมาณที่เตรียมไว้ในบริษัท	0.93
1	มีระบบการคิดต้นทุนที่ใช้ในบริษัท	0.96
ตัวแปรสังเกต	นโยบายองค์กร	น้ำหนักองค์ประกอบ
10	มีระบบต้นทุนที่ใช้ประมวลผล	0.72

9	มีการประเมินต้นทุนตามอายุใช้งาน	0.84
8	มีเทคโนโลยีอำนวยความสะดวก	0.86
7	มีประเมินต้นทุนต่อหน่วยทุกเดือน	0.81
6	มีประมาณการค่าใช้จ่ายของคู่แข่ง	0.86
5	มีการทำบัญชีอย่างน่าเชื่อถือ	0.88
4	มีตรวจสอบต้นทุนที่เกิดขึ้น	0.96
3	มีการหากฎหมายมาบังคับใช้	0.99
2	มีการคิดลดต้นทุนผลิตสินค้า	0.94
<b>ตัวแปรสังเกต</b>	<b>การตัดสินใจเชิงจริยธรรม</b>	<b>น้ำหนักองค์ประกอบ</b>
10	มีการแก้ปัญหาช่วงเวลาที่ยุ่งยาก	0.82
9	ใช้ดุลยพินิจปรับแต่งบัญชี	0.78
8	เปิดเผยการกระทำตามกฎหมาย	0.76
7	การเกลี้ยรายได้ตามหลักการบัญชีเกณฑ์คงค้าง	0.89
6	ฉกฉวยโอกาสสร้างรายได้จากข้อมูลทางบัญชี	0.82
5	ได้รับความสำเร็จแล้วจะไม่คำนึงถึงจรรยาบรรณ	0.82
4	บิดเบือนข้อเท็จจริงทางการบัญชีลดความผันผวน	0.78
3	ผู้บริหารแสดงให้เห็นว่ามีความสามารถสร้างกำไร	0.76
2	มีการเกลี้ยรายได้ให้มีความสม่ำเสมอ	0.76
1	มีเทคนิคสร้างรายได้ที่เพิ่มขึ้น	1.00

จากตาราง 27 การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันของโมเดลการวัดของตัวแปรแฝง พบว่า  
 ข้อคำถามที่อยู่ภายใต้ตัวแปรแฝงเดียวกันมีความสอดคล้องกัน (Internal consistency)





ภาพ 17 แสดงขั้นตอนในการวิเคราะห์องค์ประกอบ

ขั้นตอนที่ 4 นำข้อมูลที่ได้มาตรวจสอบ เพื่อให้ข้อมูลเป็นไปตามเงื่อนไขของโมเดลสมการเชิงโครงสร้าง จากนั้นจึงนำไปวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันและวิเคราะห์โมเดลสมการเชิงโครงสร้าง (Structural equation model)

#### ขั้นตอนการวิเคราะห์ข้อมูล

1. การพัฒนาโมเดลการวัดจากการทบทวนวรรณกรรม แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยมีโมเดลการวัด 4 โมเดลได้แก่ โมเดลการวัดจรรยาบรรณ โมเดลแนวปฏิบัติทางการบัญชี โมเดลนโยบายองค์กร และ โมเดลการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

1.1 การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน โมเดลการวัดจรรยาบรรณ โดยตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลกับข้อมูลการวัดเชิงประจักษ์ (Model fit )

1.2 การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน โมเดลการวัดแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร โดยตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลกับข้อมูลการวัดเชิงประจักษ์ (Model fit )

1.3 การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน โมเดลการวัดนโยบายองค์กร โดยตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลกับข้อมูลการวัดเชิงประจักษ์ (Model fit )

1.4 การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน โมเดลการวัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรม โดยตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลกับข้อมูลการวัดเชิงประจักษ์ (Model fit)

2. การวิเคราะห์โมเดลเชิงสาเหตุและผลวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างเพื่อวิเคราะห์เหตุและผล ประเมินความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (กัลยา วานิชย์บัญชา , 2556)

### สถิติที่ใช้วิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัย เรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีกับแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ได้ใช้สถิติในการวิเคราะห์ข้อมูลดังนี้

1. สถิติพื้นฐาน ใช้บรรยายคุณสมบัติของสิ่งที่วิจัย ประกอบด้วย ความถี่ ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard deviation)

2. สถิติที่ใช้ในการตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ

2.1 การตรวจสอบความตรงของเนื้อหา (Content validity) ค่าดัชนี

ความสอดคล้องข้อคำถามกับวัตถุประสงค์ (Index of Item of Objective congruence: IOC)

2.2 การตรวจสอบค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) ใช้การคำนวณสัมประสิทธิ์แอลฟาครอนบาค (Cronbach's alpha coefficient)

2.3 ค่าอำนาจจำแนก (Discrimination power) โดยการหาความสัมพันธ์ระหว่างคะแนนรายข้อกับคะแนนรวม โดยใช้เทคนิค Item total correlation แล้วคัดเลือกข้อคำถามที่มีค่าอำนาจจำแนก (r) เกณฑ์ที่ใช้ในประเทศไทยอยู่ในระดับ  $r = .94$  การเลือกข้อคำถามที่ส่งผลให้เกิดข้อผิดพลาดผู้ตอบจะเลือกคำตอบในทิศทางเดียวกันโดยมิได้ตั้งใจ (Wong et al., 2003)

3. สถิติที่ใช้ทดสอบการวิเคราะห์โมเดลเชิงโครงสร้าง (Structural equation modeling) การทดสอบภาวะตัวแปรที่มีความสัมพันธ์สูงเกินไป ใช้ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน ซึ่งค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปร มีค่าไม่เกิน .80 ทำให้ภาวะตัวแปรไม่มีความสัมพันธ์สูงเกินไป

4. สถิติที่ใช้ทดสอบสมมติฐานการวิจัยการวิเคราะห์โมเดลสมการเชิงโครงสร้าง

ผู้วิจัยสร้างขึ้นจากแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ เพื่อตรวจสอบขนาดอิทธิพลทางตรง และอิทธิพลทางอ้อม เกณฑ์การวิเคราะห์เพื่อตรวจสอบว่ามีความสอดคล้องกับโมเดลเชิงโครงสร้าง โดยมีลำดับขั้นตอน ดังนี้

4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงประจักษ์กับโมเดลที่สร้างขึ้น ใช้ดัชนีวัดความสอดคล้องของโมเดล (Model fit Index) ความเที่ยงตรงของตัวแปรแฝง ความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดได้ ดัชนีความสอดคล้องของโมเดล ประกอบด้วย

4.1.1 ค่าพีของสถิติไคสแควร์ (p-value of Chi-Square statistic) หมายถึง ค่าที่ใช้ทดสอบความสอดคล้องกลมกลืนระหว่างเมทริกซ์ค่าแปรปรวน-ค่าแปรปรวนร่วมของ

ข้อมูลเชิงประจักษ์ที่เก็บได้จริง ถ้ามากกว่า 0.05 แสดงว่า โมเดลมีความกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Hair et, al, 2010, กัลยา วานิชย์บัญชา , 2557)

4.1.2 ค่าสถิติวัดความสอดคล้อง (Goodness of Fit Index : GFI ) มีลักษณะคล้ายสัมประสิทธิ์การตัดสินใจ (Squared multiple correlation:  $R^2$  ) ซึ่งเป็นค่าที่แสดงสัดส่วนของค่า

ความแปรปรวนร่วมของข้อมูลเชิงประจักษ์ (Observed Covariance) ที่สามารถอธิบายได้โดยค่าความแปรปรวนร่วม (Covariance) ของโมเดล (Kline, 2010) หรือเป็นอัตราส่วนผลต่างระหว่างฟังก์ชันความสอดคล้องจากโมเดลก่อนและหลังปรับตัวแบบกับฟังก์ชันความสอดคล้องก่อนปรับโมเดลซึ่งค่า GFI ควรอยู่ระหว่าง 0 ถึง 1 โดยค่า 1 หมายถึง ค่าชี้วัดที่แสดงว่าโมเดลนั้นเป็นโมเดลที่เหมาะสมที่สุด หากค่า GFI มีค่ามากกว่า .95 ขึ้นไปถือว่าอยู่ในเกณฑ์ที่ดีมาก หากค่า GFI มีค่ามากกว่า .90 ขึ้นไปแสดงว่าอยู่ในเกณฑ์ดี ซึ่งแสดงว่าโมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Hair et.,al, 2010), Byrne, (2010), กัลยา วานิชย์บัญชา, 2557) ซึ่งมีสูตรดังนี้

$$GFI = 1 - \frac{\chi^2}{df} \text{ (Default)}$$

$$\frac{\chi^2}{df} \text{ (Indeep)}$$

โดย  $\chi^2$  (Default) หมายถึง โมเดลผู้วิจัย

$\chi^2$  (Indeep) หมายถึง ค่าไคสแควร์ของโมเดลอิสระ

4.1.3 ค่าสถิติทดสอบไค-สแควร์ (Chi-Square Statistics) เป็นค่าที่ใช้ทดสอบสมมติฐานทางสถิติ ค่าไค-สแควร์ยิ่งต่ำยิ่งดี แสดงว่าข้อมูลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Schumacker and Lomax, 2010) ทั้งนี้ Hair, (2010) ได้ระบุว่าค่าไค-สแควร์ มักจะมีค่าที่สูงและมีความสำคัญทางสถิติหากมีจำนวนตัวอย่างขนาดใหญ่และโมเดลมีความซับซ้อน ดังนั้นงานวิจัยโมเดลเชิงโครงสร้างส่วนใหญ่จะใช้ ค่า  $\chi^2 / df$  เข้ามาประกอบในการพิจารณาความสอดคล้องของโมเดล

ดัชนีอัตราส่วนไค-สแควร์สัมพัทธ์ (Chi-Square Statistics  $\chi^2$ ) หมายถึง ค่าสถิติไค-สแควร์สัมพัทธ์ (Relative chi-square Ratio) เป็นอัตราส่วนระหว่างค่าสถิติไค-สแควร์กับจำนวนองศาอิสระ ค่าสัดส่วน  $\chi^2 / df$  ควรมีค่าไม่เกิน 3.00 หรือกรณีที่โมเดลมีความซับซ้อน ค่าสัดส่วน  $\chi^2 / df$  ไม่ควรเกิน 5.00 ซึ่งแสดงว่าโมเดลที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Schumacker and Lomax, 2010) ค่าไค-สแควร์สัมพัทธ์ อยู่ในช่วง 2.00 – 5.00 แสดงว่ายอมรับได้ อาจต้องพิจารณาร่วมกับเกณฑ์อื่น (Hair, 2010)

4.1.4 ค่า CMIN / DF (Chi-Square statistic comparing tested model and independent model with the saturated model ) หมายถึง ค่าที่ใช้ปรับลดอิทธิพลของขนาดตัวอย่างที่มีต่อค่าสถิติไคสแควร์ เป็นวิธีแนะนำเฉพาะการใช้ค่าไคสแควร์มีข้อจำกัด ถ้าค่าไคสแควร์มีค่าสูงและขนาดตัวอย่างใหญ่อาจทำให้สรุปว่าโมเดลไม่กลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ในขณะที่ความจริงโมเดลมีความกลมกลืนกัน ค่าไคสแควร์สัมพัทธ์น้อยกว่าหรือเท่ากับ 0.3 แสดงว่าโมเดลกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Hair, 2010)

4.1.5 ค่า RMSEA ดัชนีแรกที่สองค่าเฉลี่ยความคลาดเคลื่อนกำลังสองของการประมาณค่า RMSEA เป็นค่าที่บ่งบอกถึงความไม่สอดคล้องของโมเดลที่สร้างขึ้นกับเมทริกซ์ความแปรปรวนร่วม

ของประชากรเป็นค่าเฉลี่ยความแตกต่างขององศาอิสระหากโมเดลมีความสอดคล้องจะมีค่าไกล์ศูนย์ และค่า RMSEA < 0.05 แสดงว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ในระดับดี หากค่า RMSEA อยู่ในช่วง 0.05 – 0.08 แสดงว่าโมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ในระดับสมเหตุสมผล หากค่า RMSEA มากกว่า 0.08 แสดงว่าโมเดลไม่มีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ จึงต้องปรับโมเดล (กาลยา วาณิชย์บัญชา , 2556)

4.1.6 ค่า RMR ดัชนีรากกำลังสองค่าเฉลี่ยของส่วนที่เหลือมาตรฐาน (Standard root mean square residual: Standardized RMR) ดัชนีการวัดค่าเฉลี่ยของส่วนที่เหลือมาตรฐาน เปรียบเทียบขนาดความแปรปรวนและความแปรปรวนร่วมระหว่างตัวแปรของประชากรกับการประเมินค่าดัชนี จะใช้ได้ดีเมื่อตัวแปรสังเกตทั้งหมดเป็นตัวแปรมาตรฐาน (Standard variable) โดยมีค่าอยู่ระหว่าง 0 ถึง 1 ถ้ามีค่าต่ำกว่า 0.08 แสดงว่าโมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Bollen, 1989)

4.1.7 ค่า CFI ดัชนีความกลมกลืนที่เพิ่มขึ้น (Incremental Fit Indices) ดัชนีความกลมกลืนเชิงสัมพัทธ์ (Comparative Fit Index: CFI) หมายถึง ค่าเปรียบเทียบโมเดลเชิงสมมติฐานที่ผู้วิจัยพัฒนาขึ้นว่ามีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์มากน้อยเพียงใด CFI ควรอยู่ระหว่าง 0 ถึง 1 โดยค่า 1 หมายถึง ค่าชี้วัดที่แสดงว่าโมเดลนั้นเป็นโมเดลที่เหมาะสมที่สุด หากค่า CFI มีค่ามากกว่า .95 ขึ้นไปถือว่าอยู่ในเกณฑ์ที่ดีมาก หากค่า CFI มีค่ามากกว่า .90 ขึ้นไปแสดงว่าอยู่ในเกณฑ์ดี ซึ่งแสดงว่าโมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Hu and Better, 1999)

มีสูตรดังนี้

$$CFI = 1 - \frac{\chi^2 (\text{Default}) - DF(\text{Default})}{\chi^2 (\text{Indeep}) - DF(\text{Indeep})}$$

โดย  $\chi^2$  (Default) หมายถึง ค่าไคสแควร์ของโมเดลผู้วิจัย

$\chi^2$  (Indeep) หมายถึง ค่าไคสแควร์ของโมเดลอิสระ

DF (Default) หมายถึง องศาอิสระโมเดลของผู้วิจัย

DF (Indeep) หมายถึง องศาอิสระโมเดลอิสระ

4.1.8 ค่า AGFI ดัชนีวัดระดับความกลมกลืนที่ปรับแก้แล้ว (Adjusted goodness of fit index: AGFI) เป็นค่าที่ได้จากการปรับแก้ดัชนี GFI จากขนาดกลุ่มตัวอย่าง จำนวนตัวแปรและองศาอิสระ ค่าดัชนี GFI มากกว่า .90 โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์

4.1.9 ค่า TLI (ดัชนี Tucker และ Lewis) (TLI: Tucker, Lewis Index) มีค่ามากกว่า 0.95 ขึ้นไป โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ในระดับดี

ตาราง 28 เกณฑ์การพิจารณาความกลมกลืนของโมเดลการวัดและโมเดลเชิงโครงสร้าง

ดัชนีวัดระดับความสอดคล้อง	เกณฑ์การพิจารณา
ค่าไค- สแควร์	ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ (p-value > 0.05)
$\chi^2/df$	น้อยกว่า 2.0
SRMR	น้อยกว่า 0.08
RMSEA	น้อยกว่า 0.08
ค่า GFI	> 0.90
AGFI	> 0.90
CFI	มากกว่า หรือ เท่ากับ 0.95
TLI	มากกว่า หรือ เท่ากับ 0.95

ที่มา: Hair, (2010), กัลยา วาณิชย์บัญชา, (2556)

จากตาราง 28 การพิจารณาความกลมกลืนของโมเดลการวัดและโมเดลเชิงโครงสร้างค่าสถิติไค- สแควร์ (Chi-Square statistic) ค่าสถิติที่ใช้ตรวจสอบความสอดคล้องกลมกลืนมีค่าเป็นศูนย์หรือแตกต่างจากศูนย์อย่างไม่มีนัยสำคัญ (p-value > 0.05) หรือ ไค- สแควร์ (Chi-Square) เข้าใกล้ศูนย์ (0) โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Bollen,1989)

#### 4.2 การปรับโมเดล (Model Modification)

ผู้วิจัยสามารถปรับโมเดลการวัดและโมเดลเชิงโครงสร้างที่พัฒนาขึ้น ค่าสถิติ ไค- สแควร์ (Chi-Square statistic) มีนัยสำคัญทางสถิติ (p-value < 0.05) ค่าไค- สแควร์สัมพัทธ์มากกว่า 2.0 ค่า RMR และค่า RMSEA มากกว่า 0.08 ค่า TLI และค่า CFI น้อยกว่าหรือเท่ากับ 0.95 หากโมเดลการวัดมีค่าตามเกณฑ์ดังกล่าว แสดงว่าไม่มีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์

#### 4.3 การทดสอบค่าร่วมกัน

การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันโมเดลการวัดของตัวแปรสังเกตได้รายชื่อเพื่อยืนยันว่าข้อคำถามที่อยู่ภายใต้ตัวแปรเดียวกัน 40 ข้อคำถามที่ได้มาจากการทบทวนวรรณกรรมในบทที่ 2 นั้นมีความสอดคล้องกัน (Internal consistency) และข้อคำถามเหล่านั้นควรอยู่ในปัจจัยเดียวกับการหาสัมประสิทธิ์ของแต่ละองค์ประกอบ แล้วพิจารณาว่าค่าสัมประสิทธิ์อยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่ กล่าวคือ ควรอยู่ในระดับ 0.7 ขึ้นไป (Cronbach, 1990)



## ขั้นตอนที่ 5 นำผลวิเคราะห์ที่ได้ไปใช้ในวิจัยเชิงคุณภาพโดยใช้ระเบียบวิจัยปรากฏการณ์วิทยา ด้วยการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ทำบัญชีที่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ เป็นผู้ทำบัญชีที่ขึ้นทะเบียนใน

สบ.ช3 ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ จำนวน 18 คนและนำข้อมูลที่ได้มาสรุปวิเคราะห์ในลำดับถัดไป

### วิธีดำเนินงานวิจัยเชิงคุณภาพ

เพื่อให้การวิจัยเป็นไปตามระเบียบวิธีวิจัยและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย ผู้วิจัยได้กำหนดขั้นตอนการวิจัยเชิงคุณภาพไว้ 3 ขั้นตอน ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การจัดเตรียมโครงการวิจัย เป็นขั้นตอนการจัดเตรียมระเบียบวิธีการดำเนินการวิจัยโดยการศึกษาสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นรวมทั้งความต้องการทางสังคมด้านเอกสาร ตำรา ข้อมูล สถิติ งานวิจัย และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

ขั้นตอนที่ 2 การดำเนินการวิจัยเป็นการศึกษากรอบแนวคิดเพื่อสร้างและพัฒนาเครื่องมือนำไปทดลองใช้เพื่อปรับปรุงคุณภาพ และนำเครื่องมือที่สร้างไปเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างโดยนำข้อมูลที่นำมาวิเคราะห์ และทำการแปลผลจะทำให้ผู้วิจัยได้ข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือ

ขั้นตอนที่ 3 การรายงานผลการวิจัยเป็นขั้นตอนการเสนอผลการวิจัยฉบับร่างต่อคณะกรรมการควบคุมวิทยานิพนธ์เสนอแนะ จัดทำรายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์เสนอต่อบัณฑิตวิทยาลัยเพื่อขออนุมัติเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

การศึกษาครั้งนี้เป็นเป็นการศึกษาเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย โดยมุ่งศึกษา 3 กลุ่มอุตสาหกรรม คือ อุตสาหกรรมการผลิต อุตสาหกรรมค้าส่ง/ ค้าปลีก และ อุตสาหกรรมบริการ รวม 6 ภูมิภาค ซึ่งผู้วิจัยทำการตรวจสอบเหตุการณ์ หรือ ความคล้ายคลึงกันในช่วงเวลาต่างๆ โดยสามารถทำให้เห็นประเด็นสำคัญซึ่งผู้วิจัยสามารถตอบคำถามในการวิจัยได้

### ระเบียบวิธีวิจัยและวิธีการวิจัยเชิงคุณภาพ

การวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative research) เป็นการศึกษากลุ่มอย่างเดี่ยวไม่มีการทดลองวิธีการรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลแบบสัมภาษณ์วิธีการเชิงคุณภาพมาผสมผสานกับแบบสอบถามวิธีการเชิงปริมาณเพื่อทำความเข้าใจข้อมูล ซึ่งผู้วิจัยนำมาใช้ในการศึกษาคั้งนี้ จึงถือได้ว่าข้อมูลจากหลายมุมมองในทางปฏิบัติจะเป็นวิธีที่ดีกว่าในการบรรลุวัตถุประสงค์ของการวิจัย ตามความเห็นของนักปฏิบัตินิยมเชื่อว่าสามารถใช้มุมมองที่หลากหลายภายในงานวิจัยขึ้นเดียวกัน จะทำให้สามารถตรวจสอบปัญหาการวิจัยได้ลึกซึ้งยิ่งขึ้น (Creswell และ Clark, 2007)

การวิจัยที่ผ่านมาส่วนใหญ่เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ Lehnert et al., (2015) ไม่ค่อยมีการนำวิธีการวิจัยเชิงคุณภาพมาใช้ในการวิจัยด้านการบัญชี การศึกษาครั้งนี้จะทำการวิเคราะห์เชิงคุณภาพควบคู่ไปกับการวิเคราะห์เชิงปริมาณใช้ข้อมูลปฐมภูมิสำหรับผลการวิจัยอ้างอิง ตามหลักการของ Lehnert et al. (2015) แสดงให้เห็นว่าวิธีการแบบผสมผสานมาใช้ในการวิจัยจะทำให้เข้าใจได้ว่าผู้ทำบัญชีรับรู้กระบวนการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างไร และรวมถึงการตัดสินใจเชิงจริยธรรมที่เป็นกระบวนการที่สังคมสร้างขึ้นจากปฏิสัมพันธ์ของมนุษย์กับสิ่งแวดล้อมตามทฤษฎีจริยธรรม (Butterfield et al., 2000) การสัมภาษณ์จึงมีประโยชน์ในการทำความเข้าใจแต่ละบุคคลในสังคมอย่างแท้จริง (Grafton, Lillis, & Mahama, 2011)

ดังนั้น ข้อมูลเชิงลึกเกี่ยวกับพฤติกรรมการตัดสินใจเชิงจริยธรรมจึงมีเหตุผลของการตัดสินใจที่ได้มาจากการสัมภาษณ์นักบัญชี(Accountant) ส่วนแนวคิดที่ใช้ประกอบการวิเคราะห์ ผสมผสานการวิจัย จากการศึกษาของ Morgan, (2014) ได้อธิบายว่าวิธีการแบบผสมผสานสามารถจัดการคำถามการวิจัยได้กว้างขึ้นเนื่องจากนักวิจัยไม่ได้ถูกจำกัดว่าให้ใช้เพียงแนวทางหรือวิธีการวิจัยเดียวเมื่อใช้วิธีการเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพมาเสริมซึ่งกันและกันสอดคล้องกับการศึกษาของ Lehnert et al. (2015) ได้อธิบายว่าการใช้แนวทางเชิงคุณภาพควบคู่กับวิธีการเชิงปริมาณจะช่วยให้เข้าใจวัตถุประสงค์การวิจัยด้านจริยธรรมได้ดีขึ้น

### **การสัมภาษณ์**

การสัมภาษณ์มีส่วนสำคัญในการวิจัยเชิงสำรวจเพื่อพัฒนาความเข้าใจเกี่ยวกับปรากฏการณ์ในการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี (Butterfield et al., 2000 และ Morgan, 2014) จะช่วยให้ผู้วิจัยสามารถสำรวจข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประสบการณ์ ความรู้ด้านจริยธรรมของผู้ปฏิบัติ และความคาดหวังของผู้เข้าร่วมให้รายละเอียดข้อมูลในเชิงลึกที่มากขึ้น

### **ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง**

ประชากร (population) ในการศึกษาครั้งนี้ คือ ผู้ทำบัญชีในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยที่จดทะเบียนจัดตั้งในปี 2543 เฉพาะบริษัทที่ยังดำเนินงานจนถึง ปี 2565 จำนวน 3,983 คน แบ่งออกเป็น 6 ภูมิภาค ได้แก่ 1) ภาคเหนือ 2) ภาคกลาง 3) ภาคตะวันออก 4) ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ 5) ภาคใต้ 6) กรุงเทพฯและปริมณฑล มีจำนวนอุตสาหกรรมจัดอยู่ในอุตสาหกรรมการผลิต อุตสาหกรรมค้าส่ง/ ค้าปลีก และ อุตสาหกรรมบริการ กลุ่มตัวอย่างคัดเลือกผู้ให้ข้อมูลแบบเฉพาะเจาะจง (Purposive sampling) เป็นพื้นที่การศึกษา โดยใช้ข้อมูลการศึกษา

ในปี 2565 ใน 6 ภูมิภาค ๆ รวมจำนวน 18 ท่าน (รายชื่อผู้ประกอบการในสำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2565) มีรายละเอียด ดังนี้

กลุ่มแรก ผู้ทรงคุณวุฒิเป็นประธานชมรมผู้ทำบัญชีรับทำบัญชีทั่วทุกภูมิภาคเป็นผู้สอบทางภาษีให้กับหน่วยงานภาครัฐและภาคเอกชนมีประสบการณ์เป็นอาจารย์ผู้สอนวิชาการบัญชีให้ความรู้ในหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามมาตรฐานการบัญชี จัดอบรมให้กับผู้ทำบัญชีเพื่อพัฒนาความรู้ให้มีความต่อเนื่องตามเกณฑ์ภาคบังคับ ผู้วิจัยจึงเชื่อมั่นว่าจะเป็นผู้สามารถให้ข้อมูลทางบัญชีได้

กลุ่มที่สอง ผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไปเป็นผู้เชี่ยวชาญงานบัญชีบริหาร จำนวน 4 ท่าน ผู้ทำบัญชีกลุ่มธุรกิจบริการ จำนวน 2 ท่าน ผู้ทำบัญชีกลุ่มการผลิต จำนวน 1 ท่าน รวม 7 ท่าน มีหน้าที่บันทึกข้อมูล และนำเสนอรายงานทางการเงิน มีความเข้าใจจรรยาบรรณปฏิบัติงานอย่างเคร่งครัดตามข้อกำหนดนั้นมีความจงรักภักดีต่อองค์กร

กลุ่มที่สาม ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีคุณภาพ มีชื่อเสียงเป็นที่รู้จัก รับทำบัญชีและวางแผนทางภาษีมีข้อเสนอแนะที่ให้รายละเอียดเกี่ยวกับแนวปฏิบัติทางบัญชีอย่างเป็นขั้นตอน ผู้เชี่ยวชาญงานบัญชีทำหน้าที่ให้คำปรึกษาทางธุรกิจแก่ผู้ประกอบการ จำนวน 10 ท่าน โดยศึกษาการให้ความหมายเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม จรรยาบรรณที่ส่งผลต่อผู้ทำบัญชี แนวปฏิบัติงานบัญชีบริหาร นโยบายองค์กรเป็นองค์ประกอบการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ทำบัญชีที่ขึ้นทะเบียนใน ส.บช 3 ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

กลุ่มตัวอย่างของงานวิจัยนี้ จะไม่เปิดเผยชื่อของผู้ให้สัมภาษณ์ทั้งเจ้าของที่เป็นผู้ประกอบการและผู้ทำบัญชีในกลุ่มตัวอย่าง เนื่องจากเป็นข้อตกลงร่วมกันระหว่างผู้วิจัยกับและกลุ่มตัวอย่างที่ยินดีเข้าร่วมในงานวิจัย โดยมีเงื่อนไขว่าจะไม่เปิดเผยชื่อผู้ประกอบการและชื่อผู้ให้ข้อมูล

ตาราง 29 แสดงการสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญเพื่อการศึกษาวิจัย

จำนวน	รายชื่ออุตสาหกรรม / สำนักงานบัญชี	มีคุณสมบัติเฉพาะเป็นผู้ทำบัญชี	จังหวัด	จำนวน	
กลุ่มที่ 1	ประธานชมรมผู้ทำบัญชี	ผู้เชี่ยวชาญวิชาการ / เป็นผู้สอบทางภาษี	นครสวรรค์	1	
		เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป			
	กลุ่มที่ 2	อุตสาหกรรมการผลิต วัสดุ	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	นครสวรรค์	1
		อุตสาหกรรมค้าส่ง/ ค้าปลีก	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	อยุธยา	1
		อุตสาหกรรมค้าส่ง/ ค้าปลีก	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	ปทุมธานี	1
อุตสาหกรรมค้าปลีกทองคำ		เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	เพชรบูรณ์	1	
กลุ่มที่ 3	อุตสาหกรรมบริการขนส่งโลจิสติกส์	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	พิจิตร	1	
	อุตสาหกรรมบริการขนส่งโลจิสติกส์	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	หาดใหญ่	1	
	ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	ขอนแก่น	3	
	ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	สุราษฎร์ธานี	1	
	ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	กำแพงเพชร	1	
	ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 10 ปีขึ้นไป	นครสวรรค์	3	
	ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 10 ปีขึ้นไป	กรุงเทพมหานครและปริมณฑล	3	

### เครื่องมือที่ใช้การวิจัยเชิงคุณภาพ

แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง (semi – structured interview) เป็นเครื่องมือสัมภาษณ์เชิงลึก (in-depth interview) รวมกับการสังเกตแบบมีส่วนร่วมและไม่มีส่วนร่วม (non-participate observation) เพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบการวิเคราะห์เชิงคุณภาพ การสร้างแนวทางการศึกษาเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย โดยศึกษาการให้ความหมายเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม, อิทธิพลของนโยบายองค์กรที่ส่งต่อผู้ทำบัญชี, อิทธิพลของจรรยาบรรณ, อิทธิพลแนวปฏิบัติทางบัญชีเป็นองค์ประกอบในการสัมภาษณ์ ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลในแต่ละขั้นตอน ดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 การศึกษาวิเคราะห์แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับ โดยการสังเคราะห์เนื้อหา (content analysis) เพื่อให้ได้กรอบความคิดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย แล้วนำไปสัมภาษณ์ความคิดเห็นผู้เชี่ยวชาญและผู้ทรงคุณวุฒิที่มีประสบการณ์เป็นผู้ทำบัญชีมากกว่า 16 ปี ขึ้นไปแล้วนำมาสรุปรวมกับผลสรุปตามแนวคิด ทฤษฎีงานวิจัยเพื่อให้ได้กรอบแนวคิดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร ดังนั้น เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยในขั้นตอนนี้คือ แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง (semi – structured interview)

ขั้นตอนที่ 2 ในขั้นตอนนี้ ผู้วิจัยได้นำข้อมูลที่ได้จากการสรุปสังเคราะห์ความคิดเห็นผู้เชี่ยวชาญและผู้ทรงคุณวุฒิที่มีประสบการณ์เป็นผู้ทำบัญชีมากกว่า 16 ปี ขึ้นไปกับผลสรุปตามแนวคิด ทฤษฎีมาสรุปเป็นตัวแปร แล้วสร้างข้อกระทงคำถามของแบบสอบถามเพื่อไปสอบถามความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่าง 6 ภูมิภาค ๆ ละ 3 ท่าน รวมจำนวน 18 ท่าน ได้แก่ 1) ภาคเหนือ 2) ภาคกลาง 3) ภาคตะวันออก 4) ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ 5) ภาคใต้ 6) กรุงเทพฯและปริมณฑล แบ่งออกเป็น 3 ตอน ตอนที่ 1 เป็นลักษณะการตรวจสอบรายการ (check list) เพื่อสอบถามสถานภาพทั่วไปของผู้ทำบัญชีและการดำเนินงานของบริษัท ตอนที่ 2 มีลักษณะเป็นแบบสอบถามประเมินค่า (rating scale) 5 ระดับของลิเคอร์ท ตอนที่ 3 เป็นการสอบถามการพัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชีในองค์กรเป็นคำถามปลายเปิด

ขั้นตอนที่ 3 การสร้างแนวทางตัววัดจริยธรรมผู้ทำบัญชีในองค์กรการสัมภาษณ์เชิงลึก (in-depth interview) เป็นผู้เชี่ยวชาญที่มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 16 ปี โดยการเลือกแบบเฉพาะเจาะจง และรวบรวมข้อวิจารณ์อื่นนำมาสรุปปรับปรุงเป็นการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยเพื่อนำเสนอต่อไป



## ตัวแปรที่ศึกษา

ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ประกอบด้วยตัวแปรพื้นฐานและตัวแปรที่ศึกษา ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

1. ตัวแปรพื้นฐาน คือ ตัวแปรที่เกี่ยวกับสถานภาพส่วนตัวของผู้ให้ข้อมูล ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ศาสนา ระยะเวลาเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ระยะเวลาเป็นผู้ทำบัญชี
2. ตัวแปรที่เกี่ยวกับองค์ประกอบของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี จากสรุปผลการวิเคราะห์และความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์และมีความเชี่ยวชาญ จำนวน 3 ตัวแปร ได้แก่ ด้านจรรยาบรรณมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี หมายถึง ผู้ทำบัญชีต้องมีการเปรียบเทียบข้อบังคับที่ใช้เป็นแนวทางปฏิบัติงาน กำกับควบคุมความประพฤติผู้ทำบัญชีให้มีความประพฤติที่ดีในการรักษาชื่อเสียงและฐานะความเป็นสมาชิกเพื่อส่งเสริมเกียรติคุณแห่งวิชาชีพบัญชี

ด้านแนวปฏิบัติทางบัญชีต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี หมายถึง ผู้ทำบัญชีต้องมีแนวปฏิบัติงานบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและมาตรฐานการบัญชีที่เหมาะสมกับลักษณะของการประกอบธุรกิจ ซึ่งกิจการจะเลือกนำมาใช้ในการกำกับดูแลผู้ปฏิบัติงานบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

ด้านนโยบายองค์กรต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี หมายถึง ระเบียบข้อบังคับขององค์กรที่กำหนดให้สอดคล้องกับเป้าหมายและวัตถุประสงค์ รวมถึงการสร้างแรงจูงใจและการสร้างผลประโยชน์ ซึ่งเป็นพฤติกรรมที่มีความเสี่ยงต่อองค์กร

### การสร้างแบบสัมภาษณ์

การสัมภาษณ์ได้ใช้แนวคำถามบางส่วนจากแบบสอบถามการวิจัยเชิงปริมาณ ส่วนคัดกรองคุณสมบัติขององค์กรมาประกอบ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมพฤติกรรมเชิงจริยธรรมในการปฏิบัติงานบัญชี กำหนดการสัมภาษณ์ผู้ทำบัญชี การแสดงแนวคิดเกี่ยวกับแนวปฏิบัติงานบัญชีบริหารที่มีความสอดคล้องกับจรรยาบรรณและนโยบายขององค์กร การสัมภาษณ์ มี 7 ขั้นตอน ดังนี้

- ตอนที่ 1 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ให้ข้อมูล
- ตอนที่ 2 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับรูปแบบการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารของบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย
- ตอนที่ 3 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับจรรยาบรรณการทำบัญชีในองค์กร
- ตอนที่ 4 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับผลจากการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี
- ตอนที่ 5 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับนโยบายองค์กรที่มีต่อผู้ทำบัญชี
- ตอนที่ 6 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับการพัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชี
- ตอนที่ 7 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับการวัดจริยธรรมผู้ทำบัญชี

### การตรวจสอบความน่าเชื่อถือของข้อมูลการวิจัยเชิงคุณภาพ

ผู้วิจัยตรวจสอบความน่าเชื่อถือของข้อมูลด้วยวิธีการตรวจสอบเทคนิควิธีสามเสา (ชาย โพรสิต, 2554) ซึ่งตรวจสอบว่าผู้วิจัยใช้แนวคิดทฤษฎีต่างไปจากเดิม ตีความข้อมูลได้มากน้อยเพียงใด มีรายละเอียด ดังนี้

1. การตรวจสอบสามเสาด้านทฤษฎี คือการใช้ทฤษฎีมากกว่า 1 ทฤษฎี ผู้วิจัยใช้บูรณาการ ทั้ง สามทฤษฎีได้แก่ 1) ทฤษฎีจริยธรรม 2) ทฤษฎีสถาบัน 3) ทฤษฎีความชอบธรรม เพื่อเป็นแนวทาง ในการตีความหมายข้อมูลเพื่อทำการวิเคราะห์

2. การตรวจสอบสามเสาด้านแหล่งข้อมูล คือ การใช้ข้อมูลหลายแหล่งภายใต้วิธีการเดียวกัน การสัมภาษณ์ประธานชมรมผู้ทำบัญชีจังหวัดนครสวรรค์ จำนวน 1 คน ผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป เป็นผู้เชี่ยวชาญงานบัญชีบริหาร จำนวน 4 คน ผู้ทำบัญชีเป็นผู้บริหารกลุ่มธุรกิจบริการ จำนวน 2 คน ผู้ทำบัญชีกลุ่มการผลิต จำนวน 1 คน ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีคุณภาพทำบัญชีให้บริษัทวิสาหกิจ ขนาดกลางและขนาดย่อม จำนวน 10 คน รวมจำนวน 18 คน การตรวจสอบสามเสารวบรวม ข้อมูล คือ การสังเกตแบบไม่มีส่วนร่วมสังเกตพฤติกรรมผู้ให้ข้อมูลในระหว่างการสัมภาษณ์ว่า สอดคล้องกับข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์หรือไม่

#### วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลเชิงคุณภาพ

1. ให้ข้อมูล ได้แก่ ผู้เชี่ยวชาญและเป็นผู้ทรงคุณวุฒิที่มีประสบการณ์เป็นผู้ทำบัญชี มากกว่า 10 ปีขึ้นไปเป็นประธานผู้สอบทางภาษี (Tax auditor) จังหวัดนครสวรรค์ จำนวน 1 คน และผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไปในระดับผู้เชี่ยวชาญและเป็นผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 4 คน เป็นผู้ทำบัญชีในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จำนวน 2 ท่าน ผู้ทำบัญชีกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต จำนวน 1 ท่าน ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีคุณภาพซึ่งทำบัญชีให้กับบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จำนวน 10 คน รวมจำนวน 18 คน โดยศึกษาการให้ความหมายเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม, อิทธิของจรรยาบรรณที่ส่งต่อผู้ทำบัญชี, แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี และ อิทธิพลของนโยบายองค์กร ที่ส่งต่อผู้ทำบัญชีเป็นองค์ประกอบในการสัมภาษณ์

2. เก็บข้อมูลด้วยวิธีหลากหลาย จากการสัมภาษณ์เชิงลึก ติดต่อนัดหมายล่วงหน้า และการสังเกตแบบมีส่วนร่วมและไม่มีส่วนร่วม ในสถานการณ์โควิด 19 มีนัดสัมภาษณ์ผ่านระบบซูมเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ชัดเจนมากขึ้น

3. ผู้วิจัยเป็นผู้เก็บรวบรวมข้อมูลเอง โดยเป็นผู้ออกแบบสอบถามกึ่งโครงสร้าง ทำหน้าที่ สัมภาษณ์ บันทึกข้อมูลด้วยเครื่องบันทึกเสียงด้วยตนเอง เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เพียงพอ สามารถนำไปวิเคราะห์เพื่อหาคำตอบในงานวิจัย

#### 2. การจัดการกระบวนการข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ

2.1 การจัดทำข้อมูล ผู้วิจัยให้ความสำคัญกับรายละเอียดระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ โดย

เลือกเครื่องมือที่เหมาะสมนำมาใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล รวมถึงคุณภาพของเครื่องมือที่ได้รับมีการตรวจสอบความน่าเชื่อถือของข้อมูล คุณลักษณะของผู้ให้ข้อมูล การตั้งคำถาม วิธีการสัมภาษณ์ การใช้เครื่องบันทึกเสียง การถ่ายภาพ ทำให้ได้รายละเอียดขณะทำการสัมภาษณ์ ผู้วิจัยเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการใช้ทักษะการถามเชิงลึก ทักษะการฟังเพื่อจับประเด็น การเข้าใจอารมณ์และความรู้สึกของผู้ให้สัมภาษณ์ สังเกตได้จากแวตาสีหน้าที่แสดงพฤติกรรมทางใบหน้าความมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี จะสร้างความไว้วางใจทำให้ได้ข้อมูลเชิงลึก

2.2 การวิเคราะห์ข้อมูลสำหรับกรณีศึกษาเชิงคุณภาพ แบ่งออกเป็น 5 ขั้นตอน คือ

1) การจัดระเบียบข้อมูลนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้มาอยู่ในสภาพที่สะดวกและง่ายต่อการนำไปวิเคราะห์จัดระเบียบข้อมูลตามการได้มาของข้อมูลจากการสังเกตและจากการสัมภาษณ์

2) การทำดัชนีหรือกำหนดรหัสข้อมูล จัดระเบียบเนื้อหาให้เป็นหมวดหมู่ตามข้อมูลระยะเวลาในการทำงานกำหนดเป็นสัญลักษณ์ตามประสบการณ์ (การจัดหมวดหมู่ตามระดับการจัดการระยะเวลาในการทำงานกำหนดเป็นสัญลักษณ์ตามประสบการณ์น้อยกว่า 5 ปี = A1, ช่วงระหว่าง 5 ถึง 10 ปี = A2, , ช่วงระหว่าง 11 และ 15 ปี = A3 และ 16ปี = A4, 20 ปี = A5 ประสบการณ์มากกว่า 20 ปี = A 6)

3) การสร้างข้อสรุปชั่วคราวผลวิเคราะห์ผลจากการสัมภาษณ์ เพื่อตอบวัตถุประสงค์การวิจัยในประเด็นว่า แนวปฏิบัติบัญชีบริหารของผู้ทำบัญชีส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างไร

4) การสร้างบทสรุปข้อมูลจากการสัมภาษณ์ทำให้เกิดความปรารถนาดีต่อสังคมนั้น เริ่มจากบุคคลต้องมีรู้ว่าพฤติกรรมอย่างไรที่ควรงดเว้น (ดวงเดือน พันธมนานิน ,2550

5) การพิสูจน์ผลการวิเคราะห์ เรื่องการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารใช้การวิเคราะห์เนื้อหา 6 ประเภท คือ ใคร ทำอะไร ที่ไหน เมื่อไร อย่างไร และทำไม (Lofland,1971, เอื้อมพร หลินเจริญ, 2562)

#### การจัดระเบียบข้อมูล

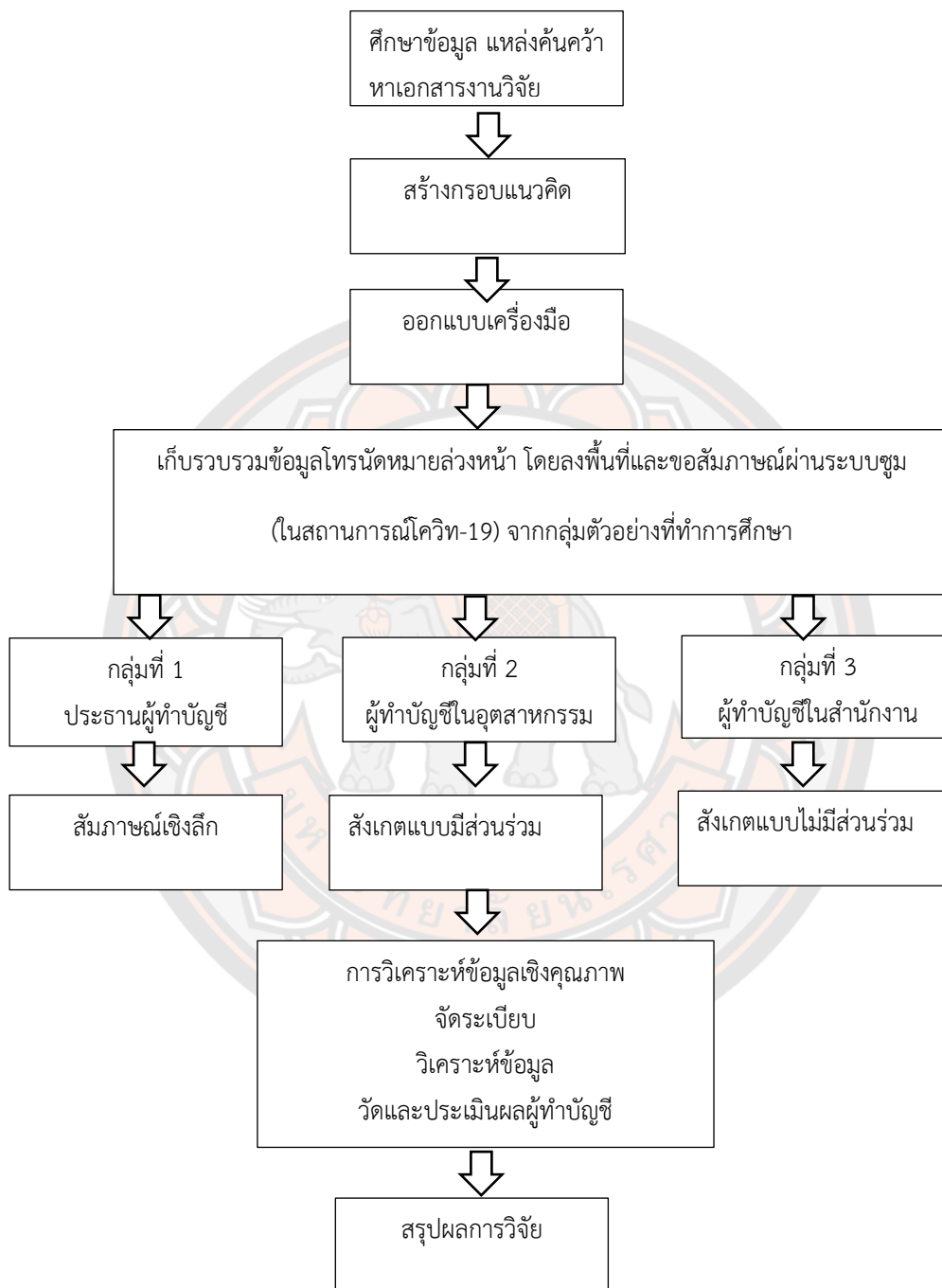
ผู้วิจัยนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้มาอยู่ในสภาพที่สะดวกและง่ายต่อการนำไปวิเคราะห์จัดระเบียบข้อมูลตามการได้มาของข้อมูล ดังนี้ 1) จากการสังเกต 2) การสัมภาษณ์ โดยกำหนดเบื้องต้นเพื่ออธิบายว่า แนวปฏิบัติบัญชีบริหารของผู้ทำบัญชีแต่ละประเภทส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างไร ใช้การเปรียบเทียบและตรวจสอบความแน่นอนของข้อมูลที่ได้มาเปรียบเทียบ แบบ Data Triangulation พบว่า ประเด็นที่มีความแตกต่างจากแบบสอบถามเชิงปริมาณ

ผู้วิจัยแสดงข้อมูลโดยนำข้อมูลที่มีรหัสแล้วกลับมารวมใหม่เป็นกลุ่มตามประเด็นที่ทำการศึกษา ประกอบด้วย 4 ประเด็น คือ 1) การให้ความหมายจรรยาบรรณ, แนวปฏิบัติงานบัญชีบริหาร, นโยบายองค์กร และ การตัดสินใจเชิงจริยธรรม 2) อิทธิพลของความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณ, แนวปฏิบัติงานบัญชีบริหาร, นโยบายองค์กร และ การตัดสินใจเชิงจริยธรรม 3) ปัจจัย

อื่นที่มีอิทธิพลต่อความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณ, แนวปฏิบัติงานบัญชีบริหาร, นโยบายองค์กร และการตัดสินใจเชิงจริยธรรม 4) การหาข้อสรุปเพื่อการตีความ และตรวจสอบประเด็นความถูกต้องของผลงานวิจัย ข้อสรุปอาจอยู่ในรูปความสัมพันธ์ คำอธิบาย กรอบแนวคิดที่สามารถตอบคำถามงานวิจัยได้ การวิเคราะห์ที่ดีจะต้องตรวจสอบความน่าเชื่อถือ ความตรงประเด็นของข้อสรุปและการตีความ โดยใช้การตรวจสอบแบบสามเส้า (Triangulation) ผู้วิจัยต้องใช้ทักษะการคิดวิเคราะห์ในการตีความ จากข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้ เพื่อนำเสนอผลการวิจัย ใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive Analysis) จากข้อเท็จจริงเกี่ยวกับจรรยาบรรณ, แนวปฏิบัติงานบัญชีบริหาร, นโยบายองค์กร และ การตัดสินใจเชิงจริยธรรมในการบรรยายปรากฏการณ์ของผู้ทำบัญชี จำนวน 18 คน และนำข้อมูลที่ได้จากเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพมาบูรณาการเชื่อมโยงเข้าด้วยกันเพื่อสร้างข้อสรุปทำการวัดและประเมินผลการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี



### ขั้นตอนการดำเนินงานวิจัยเชิงคุณภาพ



ภาพ 18 ขั้นตอนการดำเนินงานวิจัยเชิงคุณภาพ



## บทที่ 4

### ผลการวิจัย

การวิจัย เรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยมีวัตถุประสงค์ของการวิจัย ได้แก่ 1) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์โครงสร้างเชิงเส้นของจรรยาบรรณที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย 2) เพื่อศึกษารูปแบบความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณที่มีอิทธิพลต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีและนโยบายองค์กรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย 3) เพื่อศึกษาแนวปฏิบัติทางบัญชีที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย 4) เพื่อศึกษานโยบายองค์กรที่มีอิทธิพลทางตรงต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีและมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย โดยใช้วิธีวิจัยแบบผสมผสาน (Mixed method research) ระหว่างวิธีวิจัยเชิงประมาณ (Quantitative research) และวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative research)

ผู้วิจัยเลือกใช้วิธีวิทยาแบบปรากฏการณ์วิทยา (Phenomenological research) ใช้วิธีวิจัยเชิงปริมาณเป็นหลักและวิธีวิจัยเชิงคุณภาพเพื่อขยายความ เพิ่มความลึกของข้อมูลเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย ผู้วิจัยแบ่งการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลออกเป็น 4 ตอน ตามลำดับดังต่อไปนี้

ตอนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐาน

ตอนที่ 2 ผลการวิเคราะห์การตรวจสอบข้อมูลก่อนการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง

ตอนที่ 3 ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงสำรวจ

ตอนที่ 4 ผลการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง

สำหรับการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล ผู้วิจัยได้กำหนดสัญลักษณ์และความหมายที่ใช้แทนตัวแปรและค่าสถิติ เพื่อให้การนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลมีความเข้าใจที่ตรงกัน ดังแสดงใน

ตาราง 30 สัญลักษณ์และความหมายที่ใช้แทนตัวแปรและค่าสถิติ

สัญลักษณ์	ความหมาย
$\bar{x}$	แทน ค่าเฉลี่ย
S.D.	แทน ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard deviation)
S.E.	แทน ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน
Variances	แทน ค่าเมทริกซ์ความแปรปรวนร่วมของโมเดลที่สร้างขึ้น
PC	แทน ค่าความเที่ยงตรงของตัวแปรแฝง (Construct reliability)
PV	แทน ค่าความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดได้
Chi-square	แทน ค่าไคสแควร์
df	แทน องศาอิสระ (Degree of freedom)
CMIN / DF	แทน ค่าไคสแควร์สัมพัทธ์ (Relative chi-square)
GFI	แทน ค่าดัชนีวัดระดับความกลมกลืน (Goodness of fit index)
TLI	แทน ค่าดัชนีความสอดคล้องของ Tucker-Lewis
CFI	แทน ค่าดัชนีวัดระดับความกลมกลืนเปรียบเทียบ
RMSEA	แทน รากของค่าเฉลี่ยกำลังสองของความคลาดเคลื่อนโดยประมาณ
DE	แทน ค่าอิทธิพลทางตรง (Direct effect)
IE	แทน ค่าอิทธิพลทางอ้อม (Indirect effect)
TE	แทน ค่าอิทธิพลรวม (Total effect)
EM1	แทน มีความโปร่งใส
EM2	แทน มีทักษะในการประกอบวิชาชีพบัญชี
EM3	แทน มีการพัฒนาความรู้ความสามารถ
EM4	แทน มีคุณลักษณะส่วนบุคคลของนักบัญชี
EM5	แทน มีโอกาสเรียนรู้เพื่อพัฒนาความสามารถ
EM6	แทน มีทักษะในการรักษาความลับของลูกค้า

สัญลักษณ์	ความหมาย
EM7	แทน มีความเพียงพอในข้อมูล
EM8	แทน มีความรู้ความสามารถ
EM9	แทน สามารถตัดสินใจได้ไม่ถูกครอบงำ
EM10	แทน ปฏิบัติงานบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ
Prac1	แทน มีระบบการคิดต้นทุนที่ใช้ในบริษัท
Prac2	แทน งบประมาณที่เตรียมไว้ในบริษัท
Prac3	แทน ความถี่ในการจัดทำงบประมาณ
Prac4	แทน มาตรการทางการเงินใช้ประเมินผลการดำเนินงาน
Prac5	แทน มาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงินใช้ประเมินผลการดำเนินงาน
Prac6	แทน มีความสามารถในการทำกำไร
Prac7	แทน แรงจูงใจในการสร้างกำไร
Prac8	แทน ส่วนร่วมในการพัฒนาแนวทางปฏิบัติงานบัญชี
Prac9	แทน การใช้เทคโนโลยีในการผลิต
Prac10	แทน มีอัตราเติบโตของยอดขาย
Poli1	แทน วัดและประเมินผลการปฏิบัติงาน
Poli2	แทน มีการคิดลดต้นทุนผลิตสินค้า
Poli3	แทน มีการหากฎหมายมาบังคับใช้
Poli4	แทน ตรวจสอบต้นทุนที่เกิดขึ้น
Poli5	แทน มีการทำบัญชีอย่างน่าเชื่อถือ
Poli6	แทน มีประมาณการค่าใช้จ่ายของคู่แข่ง
Poli7	แทน มีประเมินต้นทุนต่อหน่วยทุกเดือน
Poli8	แทน เทคโนโลยีอำนวยความสะดวก
Poli9	แทน มีการประเมินต้นทุนตามอายุใช้งาน
Poli10	แทน มีระบบต้นทุนที่ใช้ประมวผล

สัญลักษณ์	ความหมาย
Decis1	แทน การสร้างรายได้ที่เพิ่มขึ้น
Decis2	แทน การเกลี้ยรายได้ให้มีความสม่ำเสมอ
Decis3	แทน ผู้ทำบัญชีในระดับผู้บริหารสามารถสร้างกำไร
Decis4	แทน การกระทำที่บิดเบือนปกปิดข้อเท็จจริง
Decis5	แทน ผู้ที่ได้รับความสำเร็จในอาชีพจะไม่คำนึงถึงจรรยาบรรณ
Decis6	แทน การฉกฉวยโอกาสเป็นแนวทางการปฏิบัติงาน
Decis7	แทน การเกลี้ยรายได้ตามหลักการบัญชีเกณฑ์คงค้าง
Decis8	แทน การเปิดเผยการกระทำตามกฎหมาย
Decis9	แทน การใช้ดุลยพินิจในการปรับแต่งบัญชี
Decis10	แทน การแก้ปัญหาช่วงเวลาที่ยุ่งยาก

#### ลำดับขั้นตอนในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ มีดังนี้

1. ข้อมูลทั่วไปของผู้ทำบัญชีในบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม
2. ความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณ แนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร นโยบายองค์กร และการตัดสินใจเชิงจริยธรรม
3. การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรสังเกต
4. การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันโมเดลการวัดจรรยาบรรณ
5. การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันโมเดลการวัดแนวปฏิบัติบัญชีบริหาร
6. การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันโมเดลการวัดนโยบายองค์กร
7. การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันโมเดลการวัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรม
8. การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง

#### ลำดับขั้นตอนในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ ดังนี้

1. การให้ความหมายและรูปแบบจรรยาบรรณ
2. การให้ความหมายและรูปแบบการปฏิบัติงานบัญชีบริหาร
3. การให้ความหมายและรูปแบบนโยบายองค์กร
4. การให้ความหมายและรูปแบบการตัดสินใจเชิงจริยธรรม
5. ข้อมูลอิทธิพลของจรรยาบรรณส่งผลต่อแนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร

6. ข้อมูลอิทธิพลของจรรยาบรรณส่งผลกระทบต่อนโยบายองค์กร
7. ข้อมูลอิทธิพลของจรรยาบรรณส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม
  8. แนวทางการพัฒนาจริยธรรมของผู้ทำบัญชี
  9. สาเหตุของปัญหาจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและการวัดจริยธรรม

### ตอนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐานของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐานข้อมูลทั่วไปของผู้ทำบัญชี จำแนกตามเพศ อายุ การศึกษา ศาสนา ระยะเวลาการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ระยะเวลาการเป็นผู้ทำบัญชีของบริษัท วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมด้วยการแจกแจงความถี่ (Frequency) และค่าร้อยละ (Percentage)

ผลการวิเคราะห์ของผู้ตอบแบบสอบถามผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จากการเก็บรวบรวมข้อมูลผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมด้วยแบบสอบถาม ออนไลน์การรวบรวมครั้งที่ 1 จำนวน 358 ชุด มีความสมบูรณ์ จำนวน 340 ชุด และการรวบรวมครั้งที่ 2 จำนวน 65 ชุด มีความสมบูรณ์ 60 ชุด ผู้วิจัยรวบรวมแบบสอบถามชุดสมบูรณ์สามารถนำมา วิเคราะห์ได้ รวมทั้งสิ้น 400 ฉบับ มาทำการวิเคราะห์ความถี่และร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม แบ่ง ตาม เพศ อายุ การศึกษา ศาสนา ระยะเวลาเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ระยะเวลาเป็นผู้ทำบัญชี และรายได้ ได้ผลดังนี้

#### ตาราง 31 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลของผู้ทำบัญชี (n=400)

ข้อมูลทั่วไปผู้ทำบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
เพศ		
ชาย	84	21.0
หญิง	316	79.0
อายุ		
ไม่เกิน 25 ปี	0	0
26 - 35 ปี	40	10.0
36 - 45 ปี	122	30.5
46 ปีขึ้นไป	189	47.3
มากกว่า 60 ปีขึ้นไป	49	12.2



ข้อมูลทั่วไปผู้ทำบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
การศึกษา		
ปริญญาตรี	134	33.5
ปริญญาโท	202	50.5
ปริญญาเอก	64	16.0
ศาสนา		
พุทธ	381	95.3
อิสลาม	17	4.2
คริสต์	2	0.5
จำนวนปีที่ เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ		
ไม่เกิน 5 ปี	33	8.2
6-10 ปี	96	24.0
11-15 ปี	98	24.5
16 ปีขึ้นไป	173	43.3
ระยะเวลาปฏิบัติงานด้านบัญชี		
ไม่เกิน 5 ปี	28	7.0
6-10 ปี	102	25.5
11-15 ปี	100	25.0
16 ปีขึ้นไป	170	42.5
รายได้ต่อเดือน		
ไม่เกิน 20,000	14	3.5
20,001 - 30,000 บาท	45	11.2
30,001 - 40,000 บาท	110	27.5
40,001 บาท ขึ้นไป	231	57.8

จากตาราง 31 แสดงการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ทำบัญชี พบว่าข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง จำนวน 316 คน ร้อยละ 79.0 เพศชาย จำนวน 84 คน ร้อยละ 21.0 อายุผู้ตอบแบบสอบถาม 46 ปีขึ้นไป จำนวน 189 คน ร้อยละ 47.3 รองลงมาอายุ 36 - 45 ปี จำนวน 122 คน ร้อยละ 30.5 การศึกษาระดับปริญญาโท จำนวน 202 คน ร้อยละ 50.5 รองลงมา เป็นปริญญาตรี จำนวน 134 คน ร้อยละ 33.5 ส่วนใหญ่นับถือศาสนาพุทธ จำนวน 381 คน ร้อยละ

95.3 รองลงมานับถือศาสนาอิสลาม จำนวน 17 คน ร้อยละ 4.2 ส่วนใหญ่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ บัญชี 16 ปีขึ้นไป จำนวน 173 คน ร้อยละ 43.3 รองลงมาเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี 11-15 ปี จำนวน 98 ร้อยละ 24.5 ระยะเวลาที่เป็นผู้ทำบัญชีบริหาร 16 ปีขึ้นไป จำนวน 170 คน ร้อยละ 42.5 รองลงมา 6-10 ปี จำนวน 102 คน ร้อยละ 25.5 มีรายได้ต่อเดือน 40,001 บาท ขึ้นไป จำนวน 231 คน ร้อยละ 57.8 รองลงมา รายได้ของต่อเดือน 30,001- 40,000 บาท จำนวน 110 คน คิดเป็นร้อยละ 27.5

## ตอนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐานของระดับความคิดเห็น

การวิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐานของตัวแปรสังเกต มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบลักษณะทั่วไปของ ตัวแปรที่รวบรวมได้ โดยนำเสนอค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรสังเกต ซึ่งเป็นตัวแปรวัดของตัวแปรแฝง ด้านจรรยาบรรณ ประกอบด้วย 1) ความโปร่งใส เป็นจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (EM1) 2) ทักษะในการประกอบวิชาชีพ (EM2) 3) แสวงหาความรู้เพิ่มเติมอย่างต่อเนื่อง (EM3) 4) ความสามารถในการวิเคราะห์ (EM4) 5) เรียนรู้เพื่อพัฒนาความสามารถของตนเอง (EM5) 6) การ รักษาความลับ (EM6) 7) ความเพียงพอในสาระสำคัญ (EM7) 8) ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ (EM8) 9) ความเป็นอิสระตัดสินใจด้วยตนเอง (EM9) 10) ปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชี (EM10)

### ตาราง 32 แสดงระดับความคิดเห็นด้านจรรยาบรรณ

ด้านจรรยาบรรณ	ระดับความ		
	$\bar{X}$	S.D.	ความเห็น
1. มีความโปร่งใส	4.680	0.478	มากที่สุด
2. มีทักษะในการประกอบวิชาชีพบัญชี	4.650	0.492	มากที่สุด
3. มีการพัฒนาความรู้ความสามารถ	4.640	0.526	มากที่สุด
4. มีคุณลักษณะส่วนบุคคลของนักบัญชี	4.630	0.514	มากที่สุด
5. มีโอกาสเรียนรู้เพื่อพัฒนาความสามารถ	4.590	0.528	มากที่สุด
6. มีทักษะในการรักษาความลับของลูกค้า	4.570	0.535	มากที่สุด
7. มีความเพียงพอในข้อมูล	4.510	0.525	มากที่สุด
8. มีความรู้ความสามารถ	4.600	0.535	มากที่สุด
9. สามารถตัดสินใจได้ไม่ถูกครอบงำ	4.540	0.547	มากที่สุด

10. ปฏิบัติงานบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ	4.560	0.526	มากที่สุด
ภาพรวม	4.597	0.521	มากที่สุด

จากตาราง 32 พบว่าระดับความคิดเห็นด้านจรรยาบรรณโดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.597 อยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่าข้อที่มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุดสูงสุด 2 อันดับแรกคือ ความโปร่งใส มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.680 รองลงมาคือ ทักษะในการประกอบวิชาชีพ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.650 และข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุดคือ ความเพียงพอในข้อมูลสำคัญ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.510 แต่ยังคงอยู่ในระดับมากที่สุด

ค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรสังเกต ซึ่งเป็นตัวแปรวัดตัวแปรแฝงแนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร ประกอบด้วย 1) ระบบการคิดต้นทุน (Prac1) 2) งบประมาณที่เตรียมไว้ (Prac2) 3) ความถี่ในการจัดทำงบประมาณ (Prac3) 4) มาตรการทางการเงินประเมินผลการดำเนินงาน (Prac4) 5) มาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงินประเมินผลการดำเนินงาน (Prac5) 6) มีขอบเขตการประเมินผลการดำเนินงาน (Prac6) 7) มีแรงจูงใจในการสร้างกำไร (Prac7) 8) มีส่วนร่วมในการพัฒนาแนวทางปฏิบัติด้านบัญชี (Prac8) 9) การใช้เทคโนโลยีในระบบการผลิตที่ยืดหยุ่น (Prac9) 10) มีการวัดระดับผลผลิตที่เพิ่มขึ้น (Prac10) ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard deviation) มีรายละเอียด ดังนี้

ตาราง 33 แสดงระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร

แนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร	$\bar{X}$	S.D.	ระดับความคิดเห็น
11. ระบบการคิดต้นทุน	4.290	0.697	มากที่สุด
12. งบประมาณที่เตรียมไว้	4.130	0.772	มาก
13. ความถี่ในการจัดทำงบประมาณ	4.090	0.793	มาก
14. มาตรการทางการเงิน	4.150	0.752	มาก
15. มาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงิน	4.070	0.826	มาก
16. มีความสามารถในการทำกำไร	3.970	0.821	มาก
17. แรงจูงใจในการสร้างกำไร	4.070	0.814	มาก
18. มีส่วนร่วมในการพัฒนา	4.240	0.663	มากที่สุด
19. ใช้เทคโนโลยีในระบบการผลิต	4.110	0.797	มาก
20. มีอัตราเติบโตของยอดขาย	3.980	0.824	มาก

ภาพรวม	4.110	0.776	มาก
--------	-------	-------	-----

จาก ตาราง 33 พบว่า ระดับความคิดเห็นด้านแนวปฏิบัติการบริหารโดยรวม มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.110 อยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อข้อที่มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุดสูงสุด 2 อันดับแรก คือ ระบบการคิดต้นทุน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.290 รองลงมาคือ มีส่วนร่วมในการพัฒนา มีค่าเฉลี่ยเป็น 4.240 และสำหรับข้อที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุดคือ ขอบเขตการประเมินผลจากข้อมูลบริษัท มีค่าเฉลี่ยในระดับมากเท่ากับ 3.970 อยู่ในระดับมาก

ค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรสังเกต ซึ่งเป็นตัวแปรวัดของตัวแปรแฝงด้านนโยบายองค์กร ประกอบด้วย 1) วัดและประเมินผลการปฏิบัติงาน (Poli1) 2) คัดลดต้นทุนการผลิตสินค้า (Poli2)

3) ปฏิบัติตามกฎหมาย (Poli3) 4) มีการตรวจสอบต้นทุนที่เกิดขึ้น (Poli4) 5) จัดทำบัญชีสร้างความน่าเชื่อถือ (Poli5) 6) ประมาณการค่าใช้จ่ายของคู่แข่ง (Poli6) 7) วิเคราะห์ตำแหน่งของคู่แข่ง (Poli7) 8) มีการประเมินสิ่งอำนวยความสะดวก (Poli8) 9) การประเมินต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามอายุการใช้งาน (Poli9) 10) มีระบบต้นทุนที่ใช้ประมวลผล (Poli10) ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard deviation)

ตาราง 34 แสดงระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับนโยบายองค์กร

นโยบายองค์กร	$\bar{X}$	S.D.	ระดับความคิดเห็น
21. วัดและประเมินผลการปฏิบัติงาน	4.370	0.583	มากที่สุด
22. คัดลดต้นทุนการผลิต	4.290	0.606	มากที่สุด
23. ปฏิบัติตามกฎหมาย	4.260	0.676	มากที่สุด
24. ตรวจสอบต้นทุนที่เกิดขึ้น	4.130	0.756	มาก
25. มีการทำบัญชีอย่างน่าเชื่อถือ	4.710	0.542	มากที่สุด
26. ประมาณการค่าใช้จ่ายของคู่แข่ง	4.240	0.744	มากที่สุด
27. วิเคราะห์ตำแหน่งของคู่แข่ง	4.220	0.756	มากที่สุด
28. ประเมินสิ่งอำนวยความสะดวก	4.270	0.681	มากที่สุด
29. การประเมินต้นทุนผลิตภัณฑ์	4.300	0.659	มากที่สุด
30. ระบบต้นทุนที่ใช้ประมวลผล	4.300	0.656	มากที่สุด

ภาพรวม	4.309	0.666	มากที่สุด
--------	-------	-------	-----------

จากตาราง 34 พบว่า ระดับความคิดเห็นด้านนโยบายองค์กรโดยรวม มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.309 อยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่าข้อที่มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุด สูงสุด 2 อันดับแรก คือ การจัดทำบัญชีเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.710 รองลงมาคือ วัดและประเมินผลการปฏิบัติงาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.370 และข้อที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุดคือ การตรวจสอบต้นทุนที่เกิดขึ้น มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.130 อยู่ในระดับมาก

ค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรสังเกต ซึ่งเป็นตัวแปรวัดของตัวแปรแฝงด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ประกอบด้วย 1) การสร้างรายได้เพิ่มขึ้น (Decis1) 2) การเกลี้ยรายได้ให้มีความสม่ำเสมอ (Decis2) 3) ผู้ทำบัญชีระดับบริหารสามารถสร้างกำไร (Decis3) 4) การกระทำที่บิดเบือนปกปิดข้อเท็จจริง (Decis4) 5) ผู้ได้รับความสำเร็จในอาชีพจะไม่คำนึงถึงจรรยาบรรณ (Decis5) 6) การฉกฉวยโอกาสเป็นแนวปฏิบัติงาน (Decis6) 7) การเกลี้ยรายได้ตามหลักบัญชีเกณฑ์คงค้าง (Decis7)

8) มีการเปิดเผยการกระทำตามกฎหมาย (Decis8) 9) การใช้ดุลยพินิจในการปรับแต่งบัญชี (Decis9) 10) การแก้ปัญหาช่วงเวลาที่ยุ่งยาก (Decis10) ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard deviation)

ตาราง 35 แสดงระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

การตัดสินใจเชิงจริยธรรม	ระดับความ		คิดเห็น
	$\bar{X}$	S.D.	
31. สร้างรายได้เพิ่มขึ้น	4.390	0.655	มากที่สุด
32. เกลี้ยรายได้ให้มีความสม่ำเสมอ	4.300	0.712	มากที่สุด
33. ความสามารถในการสร้างกำไร	4.340	0.697	มากที่สุด
34. บิดเบือนปกปิดข้อเท็จจริง	4.370	0.728	มากที่สุด
35. สำเร็จในอาชีพจะไม่คำนึงถึงจรรยาบรรณ	4.310	0.706	มากที่สุด
36. ฉกฉวยโอกาสในการเปิดเผยข้อมูล	4.320	0.676	มากที่สุด
37. การเกลี้ยรายได้ตามหลักบัญชี	4.340	0.675	มากที่สุด
38. เปิดเผยการกระทำตามกฎหมาย	4.430	0.575	มากที่สุด
39. การใช้ดุลยพินิจในการปรับแต่งบัญชี	4.390	0.702	มากที่สุด



40. แก้ปัญหาช่วงเวลาที่ยุ่งยาก	4.370	0.685	มากที่สุด
<b>ภาพรวม</b>	<b>4.356</b>	<b>0.681</b>	<b>มากที่สุด</b>

จาก ตาราง 35 พบว่า ระดับความคิดเห็นด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรมโดยรวม มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.356 อยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า ข้อที่มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุด สูงสุด 2 อันดับแรกคือ การเปิดเผยการกระทำตามกฎหมาย มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.430 รองลงมา คือ การใช้ดุลยพินิจในการปรับแต่งบัญชี มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.390 และการใช้ดุลยพินิจในการปรับแต่งบัญชี มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.390 และข้อที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุดคือ เกลี่ยรายได้ให้มีความสม่ำเสมอ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.300 แต่ยังอยู่ในระดับมากที่สุด ซึ่งทุกข้อมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุด แสดงให้เห็นว่า ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญกับปัจจัยเหล่านี้ค่อนข้างมาก

#### **ผลการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ตัวแปรสังเกต**

ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรสังเกตเพื่อตรวจสอบข้อตกลงเบื้องต้นของการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง ซึ่งการตรวจสอบว่าตัวแปรมีความสัมพันธ์กันหรือไม่ โดยใช้ตารางแสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรเพื่อทดสอบว่าตัวแปรที่ศึกษาไม่มีความสัมพันธ์กันสูงเกินไป (Multicollinearity) โดยใช้การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson's product moment correlation)

จากตาราง 36 แสดงการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรสังเกต ผลการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรสังเกต 40 ตัวแปร พบว่าตัวแปรสังเกตทั้งหมดมีความสัมพันธ์กัน โดยตัวแปรสังเกตที่มีระดับความสัมพันธ์สูงมาก 1 คู่ ด้านแนวปฏิบัติการบัญชี ได้แก่ การใช้เทคโนโลยีในระบบการผลิตด้านแนวปฏิบัติกับระดับผลผลิตเพิ่มขึ้นด้านนโยบายองค์กร มีค่าเท่ากับ .805 ในภาพรวมพบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรสังเกตทุกคู่ส่วนใหญ่มีค่าไม่เกิน 0.80 แสดงให้เห็นว่าตัวแปรสังเกตมีระดับความสัมพันธ์ไม่สูงมากจึงเหมาะที่จะนำไปวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง

ตาราง 36 การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์

	EM1	EM2	EM3	EM4	EM5	EM6	EM7	EM8	EM9	EM10	PA1	PA2	PA3	PA4	PA5	PA6	PA7	PA8	PA9	PA10
EM1	1																			
EM2	.634**	1																		
EM3	.505**	.499**	1																	
EM4	.364**	.462**	.393**	1																
EM5	.426**	.379**	.376**	.449**	1															
EM6	.382**	.374**	.371**	.268**	.405**	1														
EM7	.406**	.478**	.429**	.345**	.462**	.421**	1													
EM8	.391**	.394**	.392**	.372**	.458**	.282**	.366**	1												
EM9	.410**	.463**	.426**	.487**	.401**	.347**	.374**	.394**	1											
EM10	.366**	.414**	.355**	.323**	.361**	.323**	.401**	.388**	.379**	1										
PA1	.405**	.409**	.319**	.368**	.380**	.386**	.446**	.289**	.382**	.352**	1									
PA2	.408**	.378**	.266**	.364**	.331**	.422**	.411**	.292**	.309**	.389**	.655**	1								
PA3	.381**	.395**	.259**	.408**	.383**	.399**	.419**	.334**	.304**	.377**	.597**	.706**	1							
PA4	.450**	.367**	.317**	.373**	.379**	.417**	.389**	.294**	.340**	.396**	.547**	.660**	.714**	1						
PA5	.491**	.469**	.389**	.429**	.413**	.432**	.432**	.326**	.410**	.366**	.620**	.679**	.684**	.711**	1					
PA6	.425**	.466**	.377**	.416**	.396**	.396**	.423**	.306**	.435**	.390**	.649**	.682**	.651**	.664**	.761**	1				
PA7	.370**	.369**	.301**	.363**	.401**	.439**	.385**	.273**	.400**	.348**	.638**	.625**	.663**	.648**	.709**	.746**	1			
PA8	.356**	.389**	.332**	.455**	.360**	.351**	.290**	.359**	.448**	.321**	.445**	.464**	.411**	.477**	.575**	.560**	.565**	1		
PA9	.383**	.398**	.287**	.369**	.371**	.441**	.374**	.304**	.341**	.373**	.597**	.675**	.655**	.634**	.690**	.745**	.716**	.628**	1	
PA10	.387**	.362**	.309**	.358**	.393**	.393**	.397**	.257**	.327**	.358**	.641**	.685**	.678**	.692**	.731**	.759**	.794**	.599**	.805**	1

หมายเหตุ: \*\* ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

	POL11	POL12	POL13	POL14	POL15	POL16	POL17	POL18	POL19	POL110	Decis1	Decis2	Decis3	Decis4	Decis5	Decis6	Decis7	Decis8	Decis9	Decis10
POL11	1																			
POL12	.469**	1																		
POL13	.504**	.495**	1																	
POL14	.479**	.427**	.392**	1																
POL15	.215**	.235**	.274**	.219**	.1															
POL16	.400**	.386**	.274**	.403**	.356**	1														
POL17	.422**	.419**	.325**	.363**	.371**	.406**	1													
POL18	.453**	.432**	.311**	.382**	.378**	.426**	.386**	1												
POL19	.436**	.433**	.382**	.435**	.396**	.418**	.344**	.307**	1											
POL110	.417**	.399**	.335**	.380**	.358**	.380**	.284**	.326**	.308**	1										
Decis1	.426**	.369**	.326**	.388**	.421**	.411**	.375**	.335**	.368**	.415**	1									
Decis2	.416**	.420**	.325**	.455**	.372**	.314**	.372**	.336**	.402**	.353**	.422**	.1								
Decis3	.403**	.433**	.275**	.415**	.351**	.313**	.379**	.258**	.374**	.334**	.407**	.410**	1							
Decis4	.322**	.313**	.249**	.390**	.286**	.271**	.339**	.261**	.320**	.265**	.381**	.309**	.398**	1						
Decis5	.298**	.299**	.285**	.305**	.273**	.216**	.328**	.271**	.327**	.241**	.387**	.284**	.340**	.280**	1					
Decis6	.367**	.345**	.301**	.430**	.332**	.334**	.377**	.308**	.354**	.313**	.451**	.443**	.443**	.433**	.466**	.1				
Decis7	.346**	.334**	.263**	.422**	.348**	.246**	.398**	.343**	.298**	.316**	.420**	.414**	.458**	.357**	.405**	.379**	1			
Decis8	.317**	.340**	.224**	.359**	.330**	.355**	.368**	.313**	.327**	.267**	.374**	.393**	.394**	.332**	.437**	.328**	.369**	1		
Decis9	.271**	.308**	.202**	.403**	.297**	.242**	.347**	.271**	.341**	.297**	.418**	.364**	.419**	.293**	.406**	.358**	.421**	.332**	1	
Decis10	.271**	.286**	.199**	.383**	.266**	.189**	.315**	.214**	.297**	.244**	.401**	.329**	.391**	.280**	.387**	.361**	.384**	.254**	.316**	.1

หมายเหตุ: \*\* ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

### ตอนที่ 3 ผลการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง

การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างมีขั้นตอนหนึ่งที่สำคัญคือ การตรวจสอบความตรงของโมเดล (Validation of The Model) และการตรวจสอบความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยใช้ค่าดัชนีทดสอบความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดล ที่ประกอบด้วย ค่าสถิติ (p-value of Chi-Square statistic) ค่าที่ใช้ทดสอบความสอดคล้องกลมกลืนระหว่างเมทริกซ์ค่าแปรปรวน-ค่าแปรปรวนร่วมของข้อมูลเชิงประจักษ์ ค่าสถิติไคสแควร์ ( $\chi^2$ ) ค่าไคสแควร์สัมพัทธ์ ( $\chi^2 / df$ ) ดัชนีวัดระดับความสอดคล้องกลมกลืนค่าที่แสดงสัดส่วนของค่าความแปรปรวนร่วมของข้อมูลเชิงประจักษ์ (GFI) ค่าดัชนีวัดระดับความกลมกลืนที่ปรับแก้แล้ว (AGFI) ดัชนีวัดความสอดคล้องกลมกลืนเชิงสัมพัทธ์ (CFI) ดัชนีรากที่สองของค่าเฉลี่ยความคลาดเคลื่อนโดยประมาณ (RMSEA) ความไม่สอดคล้องของโมเดลที่สร้างขึ้นกับเมทริกซ์ความแปรปรวนร่วมของประชากรเป็นค่าเฉลี่ยความแตกต่างขององศาอิสระ ซึ่งค่าดัชนีนี้เป็นค่าสถิติวัดระดับความสอดคล้องกลมกลืน ค่าRMR ดัชนีรากกำลังสองค่าเฉลี่ยของส่วนที่เหลือมาตรฐานเปรียบเทียบขนาดความแปรปรวนและความแปรปรวนร่วมระหว่างตัวแปรของประชากรกับการประเมินค่าดัชนี ค่าTLI ดัชนี Tucker, Lewis Index วัดความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ และสามารถตรวจสอบความตรงของโมเดลเป็นภาพรวมทั้งโมเดล แม้ในบางกรณีค่าดัชนีทดสอบความเหมาะสมของโมเดลจะแสดงว่าโมเดลมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ แต่อาจจะมีพารามิเตอร์บางค่าไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ (นงลักษณ์ วิรัชชัย, 2542)

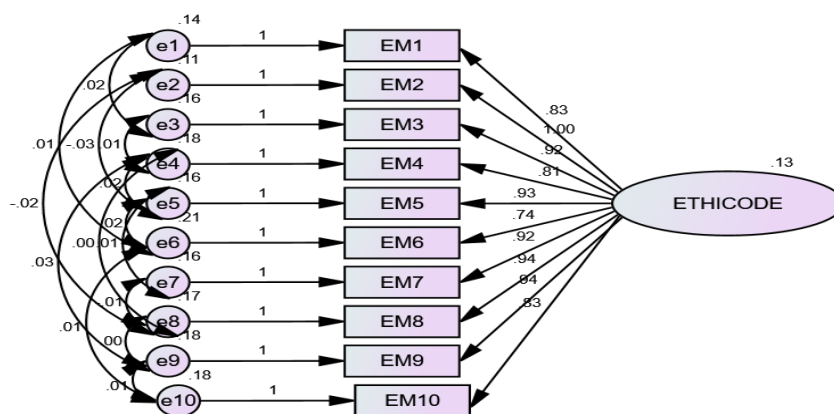
#### 3.1 ผลการวิเคราะห์เส้นทาง (Path analysis)

การวิเคราะห์ความกลมกลืนของโมเดลความสัมพันธ์เชิงโครงสร้างของตัวแปรเต็มรูปของตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม (ตัวแปรแฝง) ซึ่งผู้วิจัยได้สร้างขึ้นตามแนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องดังกล่าวข้างต้น เพื่อนำมาสร้างรูปแบบความสัมพันธ์แบบเต็มรูปที่มีเส้นทางเชื่อมระหว่างตัวแปรที่มีทิศทางเดียวกันที่สามารถเชื่อมไปสู่ตัวแปรตามซึ่งเป็นตัวแปรภายใน หรือ ตัวแปรแฝงในเชิงเหตุและผล แสดงค่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลความสัมพันธ์เชิงโครงสร้างที่พัฒนาขึ้นกับองค์ประกอบเชิงประจักษ์

#### ขั้นตอนที่ 1 การวิเคราะห์โมเดลการวัด (Measurement model)

##### 1. ด้านจรรยาบรรณ

การวิเคราะห์โมเดลการวัดด้านจรรยาบรรณ พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Anderson, 1988) ภาพ 19



chi squared = 17.944 df = 18 p = .459 RMR = .005  
GFI = .991 AGFI = .973 RMSEA = .000 CFI = 1.000

จรรยาบรรณ (ETHICODE = Code of Conduct)

จรรยาบรรณ (CONDUCT = Code of Conduct)

ภาพ 19 ผลวิเคราะห์โมเดลการวัดด้านจรรยาบรรณ

ตาราง 37 ผลวิเคราะห์การตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ด้าน  
จรรยาบรรณ

ค่าสถิติที่ใช้ทดสอบ	เกณฑ์ดี (Good)	องค์ประกอบ จรรยาบรรณ	เกณฑ์
p value of Chi square	P > 0.05	0.459	ผ่านเกณฑ์ดี
Chi-square/df	น้อยกว่า 2.00	0.997	ผ่านเกณฑ์ดี
ดัชนีวัดความสอดคล้อง (GFI)	มากกว่า 0.90	0.991	ผ่านเกณฑ์ดี
Comparative Fit Index (CFI)	มากกว่า 0.95	1.000	ผ่านเกณฑ์ดี
Tucker – Lewis Index (TLI)	มากกว่า 0.95	1.000	ผ่านเกณฑ์ดี
RMR	น้อยกว่า 0.05	0.005	ผ่านเกณฑ์ดี
RMSEA	น้อยกว่า 0.05	0.000	ผ่านเกณฑ์ดี



จากตาราง 37 และภาพ 19 การตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์พบว่า ผลการวิเคราะห์โมเดลการวัดจรรยาบรรณมีความตรงของโมเดลและมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ซึ่งทุกค่าผ่านเกณฑ์ที่กำหนด

### การวิเคราะห์เส้นทาง (Path Analysis)

ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์เส้นทาง (Path Analysis) เป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝงและตัวแปรสังเกตได้

### ตาราง 38 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการวัดด้านจรรยาบรรณ

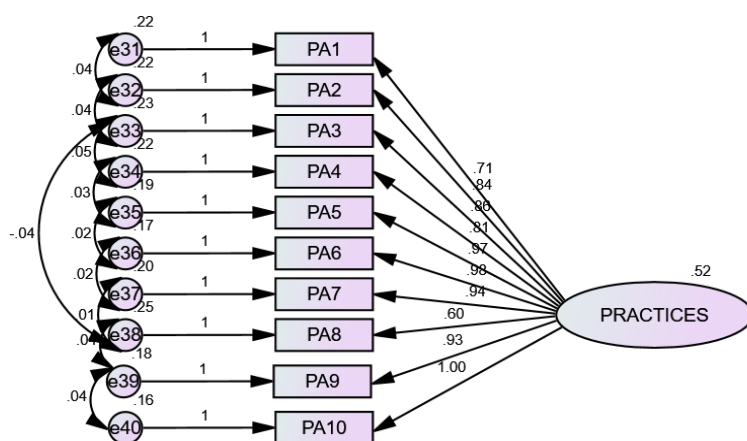
อิทธิพลเส้นทาง	Regression Weights				Standardized Regression Weights		
	Estimate	S.E.	C.R.	P	Estimate	$R^2$	
	มีความโปร่งใส	<--- จรรยาบรรณ	0.829	0.062	13.482	***	0.636
มีทักษะวิชาชีพ	<--- จรรยาบรรณ	1.000			***	0.745	0.555
มีการพัฒนาความรู้	<--- จรรยาบรรณ	0.917	0.079	11.555	***	0.638	0.407
มีคุณลักษณะส่วนบุคคล	<--- จรรยาบรรณ	0.809	0.084	9.652	***	0.577	0.332
มีโอกาสเรียนรู้เพื่อพัฒนา	<--- จรรยาบรรณ	0.935	0.090	10.347	***	0.648	0.419
มีข้อมูลเพียงพอ	<--- จรรยาบรรณ	0.738	0.085	8.712	***	0.506	0.256
มีทักษะในการรักษาความลับ	<--- จรรยาบรรณ	0.917	0.085	10.746	***	0.640	0.409
มีความรู้ความสามารถ	<--- จรรยาบรรณ	0.942	0.091	10.391	***	0.646	0.417
ตัดสินใจได้ไม่ถูกครอบงำ	<--- จรรยาบรรณ	0.937	0.089	10.532	***	0.627	0.393
ปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพ	<--- จรรยาบรรณ	0.826	0.082	10.019	***	0.575	0.331

หมายเหตุ: ค่านำหนักองค์ประกอบมาตรฐานของตัวแปรทุกตัวมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 38 แสดงผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของโมเดลการวัดจรรยาบรรณ พบว่า 2 ตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ มีทักษะวิชาชีพทางบัญชี และมีการเรียนรู้เพื่อการพัฒนาตนเอง มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐาน 0.745 และ .648 ตามลำดับ จัดอยู่ในเกณฑ์ดีข้อผิดพลาดมาตรฐานจัดอยู่ในเกณฑ์เหมาะสมทุกเส้นทางมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติโมเดลการวัดนี้มีความเหมาะสมมีค่าไม่เกิน 1 ในการนำไปพิจารณาทดสอบตัวแบบสมการโครงสร้างในลำดับถัดไป

## 2. ด้านแนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร

การวิเคราะห์โมเดลการวัดแนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Anderson and Gerbing, 1988) ภาพ 20



chi squared = 47.709 df = 25 p = .004 RMR = .010  
GFI = .978 AGFI = .951 RMSEA = .048 CFI = .993

ภาพ 20 ผลการวิเคราะห์โมเดลการวัดด้านแนวปฏิบัติบัญชีบริหาร

ตาราง 39 การตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี

ค่าสถิติที่ใช้ทดสอบ	เกณฑ์ดี (Good)	องค์ประกอบแนว ปฏิบัติบัญชีบริหาร	เกณฑ์
p value of Chi square	$P > 0.05$	0.004	ไม่ผ่านเกณฑ์
Chi-square/df	น้อยกว่า 2.00	1.908	ผ่านเกณฑ์ดี
ดัชนีวัดความสอดคล้อง (GFI)	มากกว่า 0.90	0.978	ผ่านเกณฑ์ดี
Comparative Fit Index (CFI)	มากกว่า 0.95	0.993	ผ่านเกณฑ์ดี
Tucker – Lewis Index (TLI)	มากกว่า 0.95	0.988	ผ่านเกณฑ์ดี
RMR	น้อยกว่า 0.05	0.010	ผ่านเกณฑ์ดี
RMSEA	น้อยกว่า 0.05	0.048	ผ่านเกณฑ์ดี

จากตาราง 39 และภาพ 20 ผลการวิเคราะห์การตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ พบว่า โมเดลการวัดแนวปฏิบัติการบัญชีมีความตรงของโมเดลและมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ซึ่งทุกค่าผ่านเกณฑ์ที่กำหนด

### การวิเคราะห์เส้นทาง (Path Analysis)

ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์เส้นทาง (Path Analysis) เป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝงและตัวแปรสังเกตได้

#### ตาราง 40 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการวัดด้านแนวปฏิบัติการบัญชี

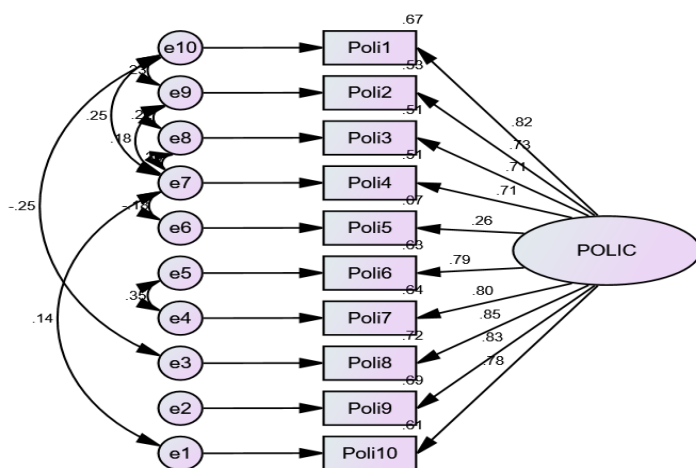
อิทธิพลเส้นทาง		Regression				Standardized		
		Weights				Regression		
		Estimate	S.E.	C.R.	P	Estimate	$R^2$	
มีระบบการคิดต้นทุน	<--	แนวปฏิบัติ บัญชี	0.711	0.040	17.887		0.736	0.542
มีงบประมาณเตรียมไว้	<--	แนวปฏิบัติ บัญชี	0.843	0.042	19.993	***	0.789	0.623
มีการจัดทำงานงบประมาณ	<--	แนวปฏิบัติ บัญชี	0.864	0.043	20.006	***	0.790	0.624
มีมาตรการทางการเงิน	<--	แนวปฏิบัติ บัญชี	0.812	0.041	19.567	***	0.780	0.608
มาตรการที่ไม่ใช่การเงิน	<--	แนวปฏิบัติ บัญชี	0.969	0.043	22.601	***	0.847	0.717
มีประเมินผลงาน	<--	แนวปฏิบัติ บัญชี	0.982	0.042	23.374	***	0.864	0.746
มีแรงจูงใจสร้างกำไร	<--	แนวปฏิบัติ บัญชี	0.944	0.043	22.128	***	0.837	0.701
มีส่วนร่วมในการพัฒนา	<--	แนวปฏิบัติ บัญชี	0.596	0.040	14.733	***	0.649	0.421
ใช้เทคโนโลยีในการผลิต	<--	แนวปฏิบัติ บัญชี	0.928	0.036	26.078	***	0.842	0.709
อัตราเติบโตของ ยอดขาย	<--	แนวปฏิบัติ บัญชี	1.000			***	0.876	0.767

หมายเหตุ ค่าน้ำหนักองค์ประกอบมาตรฐานของตัวแปรทุกตัวมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 40 แสดงผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของโมเดลการวัดแนวปฏิบัติการบัญชีพบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ อัตราเติบโตของยอดขาย และ มีการประเมินผลงาน มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานเท่ากับ 0.876 และ 0.864 ตามลำดับ ทุกเส้นทางมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ความเชื่อมั่นของแบบวัด (C.R.) จัดว่าเป็นค่าที่อยู่ในเกณฑ์ที่เหมาะสม (Hair, 2010) ข้อผิดพลาดมาตรฐานของสถิติ (S.E) อยู่ในเกณฑ์ที่เหมาะสม อิทธิพลเส้นทางแต่ละตัวแปรสังเกตได้จัดว่าอยู่ในเกณฑ์ที่เหมาะสมมีค่าไม่เกิน 1 โมเดลการวัดนี้มีความเหมาะสมในการนำไปพิจารณาทดสอบตัวแบบสมการโครงสร้างในลำดับถัดไป

### 3. ด้านนโยบายองค์กร

การวิเคราะห์โมเดลการวัดนโยบายองค์กรพบว่าโมเดลมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Anderson and Gerbing, 1988) ภาพ 21



Chi-square = 37.664, Chi-square/df = 1.449, df = 26, p = .065,  
GFI = .979, CFI = .995, TLI = .991, RMR = .008, RMSEA = .036

นโยบาย (POLIC = Policy)

ภาพ 21 ผลการวิเคราะห์โมเดลการวัดด้านนโยบายองค์กร



ตาราง 41 ผลการวิเคราะห์การตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ด้าน  
นโยบายองค์กร

ค่าสถิติที่ใช้ทดสอบ	เกณฑ์ดี (Good)	นโยบายองค์กร	เกณฑ์
p value of Chi square	$P > 0.05$	0.065	ผ่านเกณฑ์ดี
Chi-square/df	น้อยกว่า 2.00	1.449	ผ่านเกณฑ์ดี
ดัชนีวัดความสอดคล้อง (GFI)	มากกว่า 0.90	0.979	ผ่านเกณฑ์ดี
Comparative Fit Index (CFI)	มากกว่า 0.95	0.995	ผ่านเกณฑ์ดี
Tucker – Lewis Index (TLI)	มากกว่า 0.95	0.991	ผ่านเกณฑ์ดี
RMR	น้อยกว่า 0.05	0.008	ผ่านเกณฑ์ดี
RMSEA	น้อยกว่า 0.05	0.036	ไม่ผ่านเกณฑ์

จากตาราง 41 และภาพ 21 ผลการวิเคราะห์การตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลการวัดกับข้อมูลเชิงประจักษ์พบว่าโมเดลการวัดด้านนโยบายองค์กรมีความตรงของโมเดลและมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ซึ่งทุกค่าผ่านเกณฑ์ที่กำหนด

#### การวิเคราะห์เส้นทาง (Path Analysis)

ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์เส้นทาง การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝงและตัวแปรสังเกตได้

ตาราง 42 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางด้านนโยบายองค์กร

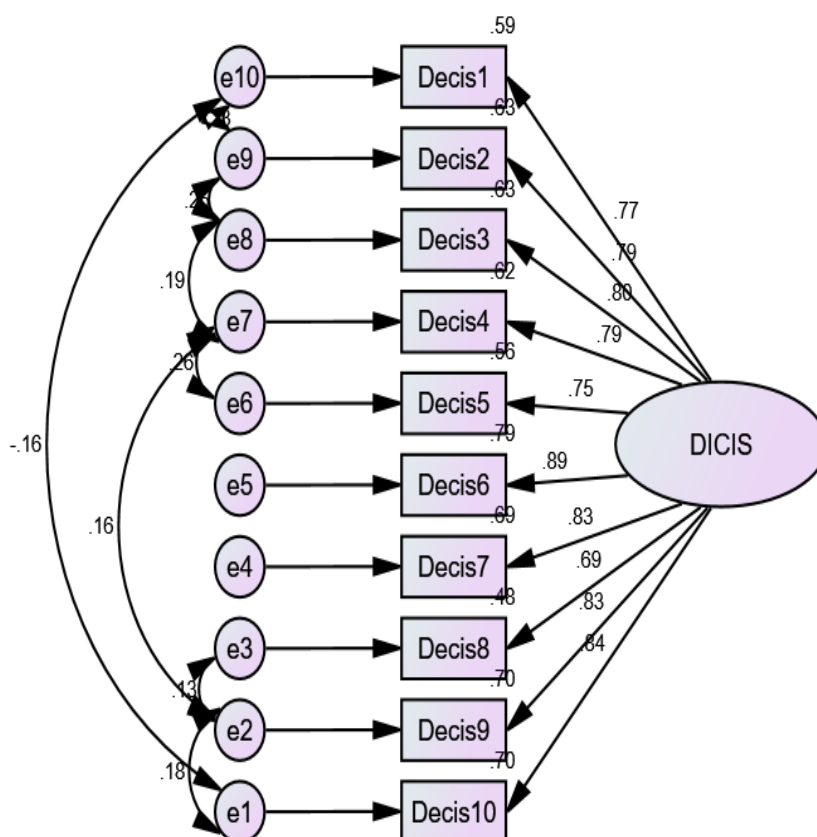
อิทธิพลเส้นทาง			Regression				Standardized	
			Weights				Regression	
			Estimate	S.E.	C.R.	P	Estimate	$R^2$
วัดและประเมินผล	<---	นโยบาย องค์กร	0.831	0.051	16.255		0.815	0.664
คิดลดต้นทุนสินค้า	<---	นโยบาย องค์กร	0.799	0.054	14.504	***	0.736	0.541
ปฏิบัติตามกฎหมาย	<---	นโยบาย องค์กร	0.831	0.053	15.558	***	0.703	0.494
ตรวจสอบต้นทุน	<---	นโยบาย องค์กร	1.000			***	0.759	0.576
ทำบัญชีนำเชื่อถือ	<---	นโยบาย องค์กร	0.596	0.040	14.733	***	0.649	0.421
ค่าใช้จ่ายคู่แข่ง	<---	นโยบาย องค์กร	0.972	0.069	14.004	***	0.748	0.559
มีประเมินต้นทุนต่อ หน่วย	<---	นโยบาย องค์กร	0.982	0.067	14.724	***	0.743	0.552
ประเมินเทคโนโลยี	<---	นโยบาย องค์กร	0.896	0.060	14.831	***	0.752	0.565
ประเมินต้นทุน	<---	นโยบาย องค์กร	0.928	0.062	14.906	***	0.806	0.649
ระบบต้นทุน ประมวลผล	<---	นโยบาย องค์กร	1.000	0.058	15.352	***	0.774	0.599

หมายเหตุ ค่าน้ำหนักองค์ประกอบมาตรฐานของตัวแปรทุกตัวมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 42 แสดงผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทาง การตรวจสอบความเชื่อถือได้ของโมเดลการวัดนโยบายองค์กร พบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรกได้แก่ วัดประเมินผลปฏิบัติงาน และประเมินต้นทุน มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานเท่ากับ 0.815 และ 0.806 ตามลำดับทุกเส้นทางมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ความเชื่อมั่นของแบบวัด (C.R.) อยู่ในเกณฑ์ที่เหมาะสม

#### 4. ด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

การวิเคราะห์โมเดลการวัดของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม พบว่าโมเดลมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (Anderson and Gerbing, 1988) ภาพ 22



Chi-square = 35.738, Chi-square/df = 1.324, df = 27, p = .121,  
GFI = .979, CFI = .997, TLI = .995, RMR = .008, RMSEA = .031

การตัดสินใจเชิงจริยธรรม (DICIS = Ethical decision making)

ภาพ 22 ผลการวิเคราะห์โมเดลการวัดด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

ตาราง 43 ผลการวิเคราะห์การตรวจสอบความกลมกลืนโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์วัดด้านการ  
ตัดสินใจเชิงจริยธรรม

ค่าสถิติที่ใช้ทดสอบ	เกณฑ์ (Good)	องค์ประกอบ การตัดสินใจเชิง จริยธรรม	เกณฑ์
Chi square (p value)	$P > 0.05$	0.121	ผ่านเกณฑ์ดี
Chi-square/df	น้อยกว่า 2.00	1.324	ผ่านเกณฑ์ดี
ดัชนีวัดความสอดคล้อง (GFI)	มากกว่า 0.95	0.979	ผ่านเกณฑ์ดี
Comparative Fit Index (CFI)	มากกว่า 0.95	0.997	ผ่านเกณฑ์ดี
Tucker – Lewis Index (TLI)	มากกว่า 0.95	0.995	ผ่านเกณฑ์ดี
RMR	น้อยกว่า 0.05	0.008	ผ่านเกณฑ์ดี
RMSEA	น้อยกว่า 0.05	0.031	ผ่านเกณฑ์ดี

จากตาราง 43 และภาพ 22 การตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลการวัดกับข้อมูลเชิงประจักษ์ของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม พบว่า โมเดลการวัดด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรมมีความตรงของโมเดลมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ทุกค่าผ่านเกณฑ์ที่กำหนด

#### การวิเคราะห์เส้นทาง (Path Analysis)

ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์เส้นทาง (Path Analysis) เป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝงและตัวแปรสังเกตได้

ตาราง 44 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

อิทธิพลเส้นทาง		Regression				Standardized	
		Weights				Regression	
		Estimate	S.E.	C.R.	P	Estimate	$R^2$
สร้างรายได้เพิ่มขึ้น	<---	0.831	0.051	16.255	***	0.815	0.664
เกลี้ยรายได้ให้สม่ำเสมอ	<---	0.779	0.054	14.504	***	0.736	0.542
ผู้บริหารสามารถสร้างกำไร	<---	0.831	0.053	15.558	***	0.703	0.494
บิดเบือนข้อเท็จจริงทางการบัญชี	<---	1.000			***	0.759	0.576
ได้รับความสำเร็จแล้วจะไม่คำนึงถึงจรรยาบรรณ	<---	0.830	0.060	13.173	***	0.748	0.559
ฉกฉวยโอกาสสร้างรายได้จากข้อมูล	<---	0.972	0.069	14.004	***	0.743	0.552
เกลี้ยรายได้จากหลักการบัญชี	<---	0.982	0.067	14.724	***	0.825	0.680
เปิดเผยการกระทำตามกฎหมาย	<---	0.896	0.060	14.831	***	0.752	0.565
ใช้ดุลยพินิจปรับแต่งบัญชี	<---	0.928	0.062	14.906	***	0.806	0.649
การแก้ปัญหาช่วงเวลาที่ยู่ยาก	<---	0.887	0.058	15.352	***	0.774	0.599

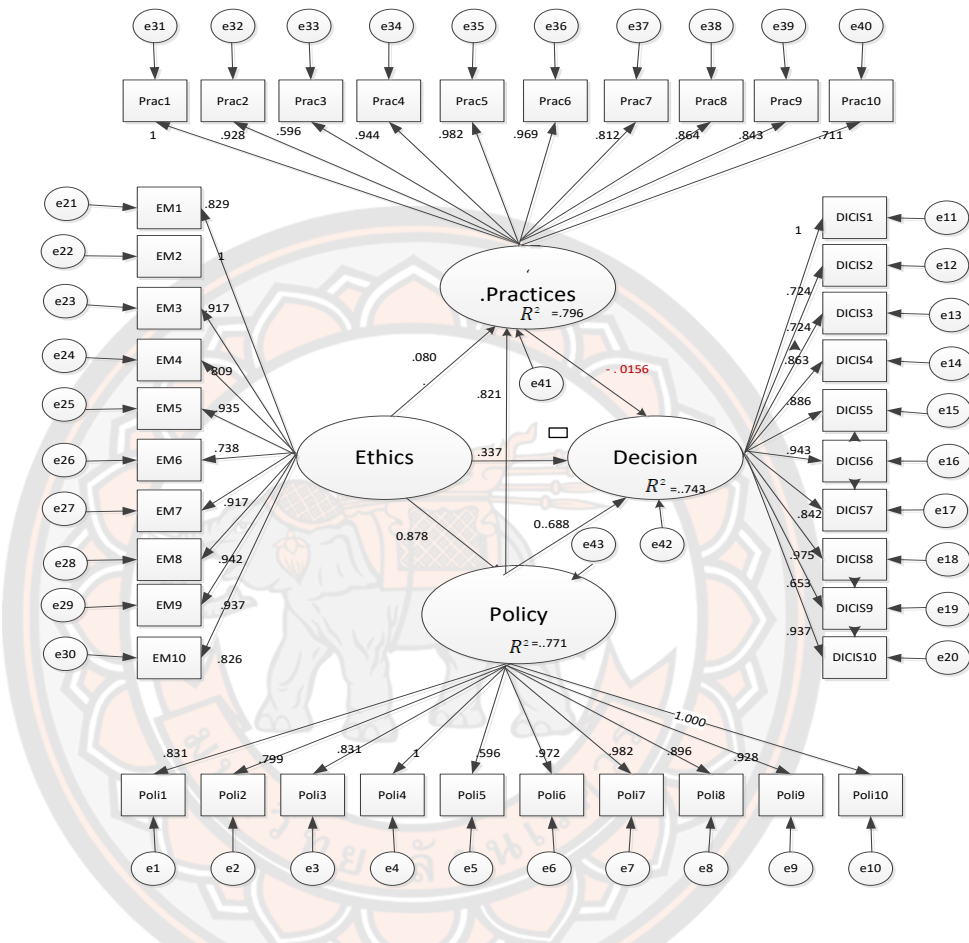
หมายเหตุ ค่าน้ำหนักองค์ประกอบมาตรฐานของตัวแปรทุกตัวมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 44 แสดงผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของโมเดลการวัดด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรมจากการวัดองค์ประกอบยืนยันพบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ เกลี้ยรายได้จากหลักบัญชี และสร้างกำไรเพิ่มขึ้น มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานเท่ากับ 0.825 และ 0.815 ตามลำดับ ทุกเส้นทางมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ความเชื่อมั่นของแบบวัด (C.R.) อยู่ในเกณฑ์ที่เหมาะสม



### 1. การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง

การวิเคราะห์ที่ตัวแบบสมการโครงสร้างผู้วิจัยวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างโดยการทดสอบความเหมาะสมของโมเดล Goodness-of-fit ผลการวิเคราะห์พบว่าโมเดลมีความเหมาะสม



Chi square (p - value) = 0.121, Chi-square/df = 1.324, GFI = 0.979, TLI = 0.995, CFI = 0.997, RMR=0.008, RMSEA = 0.031

ภาพ 23 การวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง

### ผลการวิเคราะห์โมเดลตามสมมติฐานการวิจัย

ผู้วิจัยได้วิเคราะห์สมมติฐานการวิจัยของจรรยาบรรณต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีของบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางขนาดย่อมในประเทศไทย เพื่อเปรียบเทียบโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยใช้ค่าดัชนีทดสอบความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลที่ประกอบด้วย ค่าสถิติ

(p-value of Chi-Square statistic ค่าสถิติไคสแควร์ ( $\chi^2$ ) ค่าไคสแควร์สัมพันธ์ ( $\chi^2 / df$ ) ดัชนีวัดระดับความสอดคล้องกลมกลืนค่าที่แสดงสัดส่วนของค่าความแปรปรวนร่วมของข้อมูลเชิงประจักษ์ (GFI) ค่าดัชนีวัดระดับความกลมกลืนที่ปรับแก้แล้ว (AGFI) ดัชนีวัดความสอดคล้องกลมกลืนเชิงสัมพันธ์ (CFI) ดัชนีรากที่สองของค่าเฉลี่ยความคลาดเคลื่อนโดยประมาณ (RMSEA) และ ค่าRMR ดัชนีรากกำลังสองค่าเฉลี่ยของส่วนที่เหลือมาตรฐานเปรียบเทียบขนาดความแปรปรวนและความแปรปรวนร่วมระหว่างตัวแปรของประชากรกับการประเมินค่าดัชนี ค่าTLI ดัชนี Tucker, Lewis Index วัดความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์

ตาราง 45 ผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์

ค่าสถิติ	เกณฑ์ดี (Good)	องค์ประกอบ การตัดสินใจเชิง จริยธรรม	เกณฑ์
Chi square (p value)	P > 0.05	.000	ไม่ผ่านเกณฑ์
Chi-square/df	น้อยกว่า 2.00	1.548	ผ่านเกณฑ์ดี
ดัชนีวัดความสอดคล้อง (GFI)	มากกว่า 0.90	0.901	ผ่านเกณฑ์ดี
Comparative Fit Index (CFI)	มากกว่า 0.95	0.967	ผ่านเกณฑ์ดี
Tucker – Lewis Index (TLI)	มากกว่า 0.95	0.957	ผ่านเกณฑ์ดี
RMR	น้อยกว่า 0.05	0.017	ผ่านเกณฑ์ดี
RMSEA	น้อยกว่า 0.05	0.037	ผ่านเกณฑ์ดี

จากตาราง 45 ผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องของโมเดลสมการโครงสร้างที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ทุกค่าผ่านเกณฑ์ที่กำหนด (Hair, et al., 2010) สรุปได้ว่าโมเดลที่ผู้วิจัยพัฒนาขึ้นมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์

หมายเหตุ: โมเดลมีลักษณะเป็น Just Identification บังคับให้ค่าหนึ่งเป็น 1.00 (Perfect Fit) จำนวนเมทริกซ์ทราบค่าและจำนวนเมทริกซ์ไม่ทราบค่ามีเท่ากันจะไม่มีรายการงานค่านัยสำคัญทางสถิติ (P) ที่ใช้ทดสอบโมเดล (ยูทธ ไกยวรรณ, 2021)

## การวิเคราะห์เส้นทาง (Path Analysis)

ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์เส้นทาง (Path Analysis) เป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝงและตัวแปรสังเกตได้

**ตาราง 46 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์**

อิทธิพลเส้นทาง	Regression Weights				Standardized Regression Weights	$R^2$
	Estimate	S.E.	C.R.	P		
มีความโปร่งใส	0.848	0.094	9.071	***	0.521	0.027
มีทักษะวิชาชีพ	0.910	0.098	9.267	***	0.539	0.29
มีการพัฒนาความรู้	0.771	0.091	8.483	***	0.464	0.215
มีคุณลักษณะส่วนบุคคล	0.956	0.098	9.737	***	0.588	0.345
มีโอกาสเรียนรู้เพื่อพัฒนา	0.884	0.095	9.323	***	0.543	0.294
มีข้อมูลเพียงพอ	0.905	0.096	9.418	***	0.555	0.308
มีทักษะในการรักษาความลับ	0.849	0.100	8.477	***	0.538	0.289
มีความรู้ความสามารถ	1.000				0.620	0.384
ตัดสินใจได้ไม่ถูกครอบงำ	0.905	0.085	10.687	***	0.602	0.362
ปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพ	0.848	0.094	9.071	***	0.521	0.027
ระบบการคิดต้นทุน	0.732	0.041	17.689	***	0.741	0.549

อิทธิพลเส้นทาง	Regression					Standardized Regression Weights		
	Estimate	S.E.	C.R.	P	Estimate	$R^2$		
							Weights	
เตรียมงบประมาณ	<---	แนวปฏิบัติ	0.840	0.043	19.376	***	0.776	0.602
ความถึงงบประมาณ	<---	แนวปฏิบัติ	0.881	0.046	19.039	***	0.790	0.624
มาตรการการเงิน	<---	แนวปฏิบัติ	0.816	0.042	19.350	***	0.777	0.603
ไม่ใช้ทางการเงิน	<---	แนวปฏิบัติ	0.969	0.040	24.014	***	0.838	0.702
วิเคราะห์ผลงาน	<---	แนวปฏิบัติ	1.000				0.860	0.739
แรงจูงใจทำกำไร	<---	แนวปฏิบัติ	0.970	0.041	23.568	***	0.833	0.693
มีส่วนร่วมพัฒนา	<---	แนวปฏิบัติ	0.630	0.041	15.187	***	0.672	0.451
ใช้เทคโนโลยีผลิต	<---	แนวปฏิบัติ	0.939	0.041	23.177	***	0.839	0.703
วัดประเมินนวัตกรรม	<---	แนวปฏิบัติ	0.896	0.043	20.711	***	0.780	0.608
ประเมินผลปฏิบัติงาน	<---	นโยบาย	0.810	0.058	13.896	***	0.760	0.577
คิดลดต้นทุนการผลิต	<---	นโยบาย	0.874	0.064	13.559	***	0.802	0.643
ปฏิบัติตามกฎหมาย	<---	นโยบาย	0.849	0.061	14.032	***	0.766	0.586
ตรวจสอบต้นทุน	<---	นโยบาย	0.944	0.064	14.730	***	0.776	0.602
จัดทำบัญชี	<---	นโยบาย	0.864	0.069	12.595	***	0.712	0.506
ประมาณค่าใช้จ่าย	<---	นโยบาย	0.969	0.040	24.014	***	0.838	0.702

อิทธิพลเส้นทาง	Regression					Standardized		
	Weights					Regression		
	Estimate	S.E.	C.R.	P	Estimate	$R^2$		
วิเคราะห์คู่แข่ง	<---	นโยบาย	1.000			0.817	0.667	
อำนวยความสะดวก	<---	นโยบาย	0.333	0.115	2.888	***	0.301	0.090
ประเมินต้นทุน	<---	นโยบาย	0.106	0.089	1.196	***	0.107	0.011
ระบบต้นท่นประมวลผล	<---	นโยบาย	0.834	0.053	15.838	***	0.880	0.774
สร้างรายได้ที่เพิ่มขึ้น	<---	การตัดสินใจ	0.724	0.051	14.140	***	0.686	0.470
เกลี่ยรายได้สม่ำเสมอ	<---	การตัดสินใจ	0.863	0.055	15.797	***	0.752	0.565
สามารถสร้างกำไร	<---	การตัดสินใจ	0.886	0.050	17.706	***	0.788	0.620
ปกป้องข้อเท็จจริง	<---	การตัดสินใจ	0.943	0.058	16.397	***	0.803	0.644
สำเร็จในอาชีพไม่มีจรรยาบรรณ	<---	การตัดสินใจ	0.842	0.050	16.955	***	0.744	0.553
ฉกฉวยโอกาส	<---	การตัดสินใจ	0.975	0.047	20.691	***	0.887	0.786
เกลี่ยรายได้หลักบัญชี	<---	การตัดสินใจ	1.000				0.921	0.848
กระทำตามกฎหมาย	<---	การตัดสินใจ	0.653	0.043	15.287	***	0.705	0.497
ดุลยพินิจปรับแต่งบัญชี	<---	การตัดสินใจ	0.937	0.050	18.815	***	0.833	0.693
ตัดสินใจแก้ปัญหา	<---	การตัดสินใจ	0.910	0.049	18.688	***	0.823	0.677

หมายเหตุ ค่านำหน้าบ่งชี้ประกอบมาตรฐานของตัวแปรทุกตัวมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05



จากตาราง 46 แสดงผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของ อิทธิพลเส้นทางโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ด้านจรรยาบรรณจากการวัดองค์ประกอบ ยืนยันพบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ มีความรู้ความสามารถ และตัดสินใจได้อย่าง อิสระไม่ถูกครอบงำ มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐาน มีค่าเท่ากับ 0.620 และ 0.602 ตามลำดับ

ด้านแนวปฏิบัติทางบัญชีจากการวัดองค์ประกอบยืนยันพบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ วิเคราะห์ผลปฏิบัติงาน และใช้เทคโนโลยีผลิต มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐาน มีค่าเท่ากับ 0.860 และ 0.839 ตามลำดับ

ด้านนโยบายองค์กรจากการวัดองค์ประกอบยืนยันพบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ มีระบบต้นทุนประมวผล และการประมาณค่าใช้จ่ายมีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐาน มีค่าเท่ากับ 0.880 และ 0.838 ตามลำดับ

ด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรมวัดองค์ประกอบยืนยันพบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ เกลี่ยรายได้ตามหลักบัญชีเกณฑ์คงค้าง และการฉกฉวยโอกาสในการสร้างรายได้ มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐาน มีค่าเท่ากับ 0.921 และ 0.887 ตามลำดับ ทุกเส้นทางมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติความเชื่อมั่นของแบบวัด (C.R.) อยู่ในเกณฑ์ที่เหมาะสม

ตาราง 47 แสดงค่าอิทธิพลรวม (Total effect, TE) ค่าอิทธิพลทางตรง (Direct effect, DE) และค่าอิทธิพลทางอ้อม (Indirect effect, IE) ของโมเดลการวัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

โครงสร้างเชิงเส้น		ค่าประมาณการปรับมาตรฐาน (Standardized estimates)			
เส้นอิทธิพล	ปัจจัยผล	ปัจจัยเหตุ	อิทธิพลทางตรง (DE)	อิทธิพลทางอ้อม (IE)	อิทธิพลรวม (TE)
1	แนวปฏิบัติทางบัญชี (PRAC)	จรรยาบรรณ (ETHICODE)	0.080	0.720**	0.801**
2	การตัดสินใจเชิงจริยธรรม (DECIS)	แนวปฏิบัติทางบัญชี (PRAC)	-0.156	-	-0.156
3	แนวปฏิบัติทางบัญชี (PRAC)	นโยบายองค์กร (POLI)	0.821**	-	0.821**
4	นโยบายองค์กร (POLI)	จรรยาบรรณ (ETHICODE)	0.878**	-	0.878**
5	การตัดสินใจเชิงจริยธรรม (DECIS)	นโยบายองค์กร (POLI)	0.688**	-0.128	0.560**
6	การตัดสินใจเชิงจริยธรรม (DECIS)	จรรยาบรรณ (ETHICODE)	0.337**	0.479*	0.816**

Chi-square = 882.123, DF = 570, P = .000, Chi-square/DF = 1.548, GFI = .901

TLI = .957, CFI = .967, RMR = .017, RMSEA = .037, Model = Standardized

หมายเหตุ: \* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 \*\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01

จากตาราง 47 พบว่า การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลรวมจากปัจจัยจรรยาบรรณและมีอิทธิพลรวมจากนโยบายองค์กร มีค่าเท่ากับ 0.560 โดยมีค่าอิทธิพลรวมของจรรยาบรรณเท่ากับ 0.816 นโยบายองค์กรมีค่าอิทธิพล เท่ากับ 0.560 ผลทางสถิติข้างต้นหมายความว่า กลุ่มตัวอย่างเป็นผู้ทำบัญชีนำหลักจรรยาบรรณมากำหนดเป็นทิศทางการทำงาน อีกทั้งยังนำนโยบายองค์กรมาทำการตัดสินใจเชิงจริยธรรม หากพิจารณาแยกระหว่างอิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อมปรากฏว่า ปัจจัยการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลทางอ้อมจากปัจจัยนโยบายองค์กรมากที่สุด (มีค่าอิทธิพลทางตรงเท่ากับ 0.688) และ ปัจจัยจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี (มีค่าอิทธิพลทางตรง เท่ากับ 0.337)

สำหรับอิทธิพลทางอ้อม พบว่าการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลทางอ้อมจากปัจจัยจรรยาบรรณ (มีค่าอิทธิพลทางอ้อม เท่ากับ 0.479)

ปัจจัยแนวปฏิบัติทางบัญชีของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลรวมจากปัจจัยนโยบายองค์กร มีค่าอิทธิพลรวม เท่ากับ 0.821 และมีจรรยาบรรณ มีค่าอิทธิพลรวม เท่ากับ 0.801 ซึ่งหมายถึง กลุ่มตัวอย่างได้มีแนวปฏิบัติทางบัญชี ผลทางสถิติข้างต้นนี้ หมายความว่า กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษามานี้ได้รับอิทธิพลจากนโยบายองค์กรมาปฏิบัติตามหลักการบัญชี อีกทั้งยังนำจรรยาบรรณมาเป็นข้อกำหนดในการปฏิบัติงานทางบัญชี

หากพิจารณาแยกระหว่างอิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อมปรากฏว่าปัจจัยแนวปฏิบัติทางบัญชีของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลทางตรงจากปัจจัยนโยบายองค์กร (มีค่าอิทธิพลทางตรงเท่ากับ 0.821) สำหรับอิทธิพลทางอ้อมนั้น พบว่า ปัจจัยของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลทางอ้อมจากปัจจัยจรรยาบรรณ มีค่าอิทธิพลทางอ้อมเท่ากับ 0.720

ปัจจัยนโยบายองค์กรของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลรวมจากปัจจัยจรรยาบรรณ มีค่าอิทธิพล เท่ากับ 0.878 และได้รับอิทธิพลทางตรงจากปัจจัยจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี มีค่าอิทธิพลเท่ากับ 0.878 โดยไม่มีอิทธิพลทางอ้อมใดๆที่ส่งผลเลย

#### ตอนที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อตอบสนองมติฐานการวิจัย

ผู้วิจัยวิเคราะห์ข้อมูลข้างต้นเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ซึ่งผู้วิจัยกำหนดสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 1: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี สมมติฐานการวิจัยที่ 2: แนวปฏิบัติการบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิง

จริยธรรม

สมมติฐานการวิจัยที่ 3: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี

สมมติฐานการวิจัยที่ 4: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อนโยบายองค์กร สมมติฐานการวิจัย

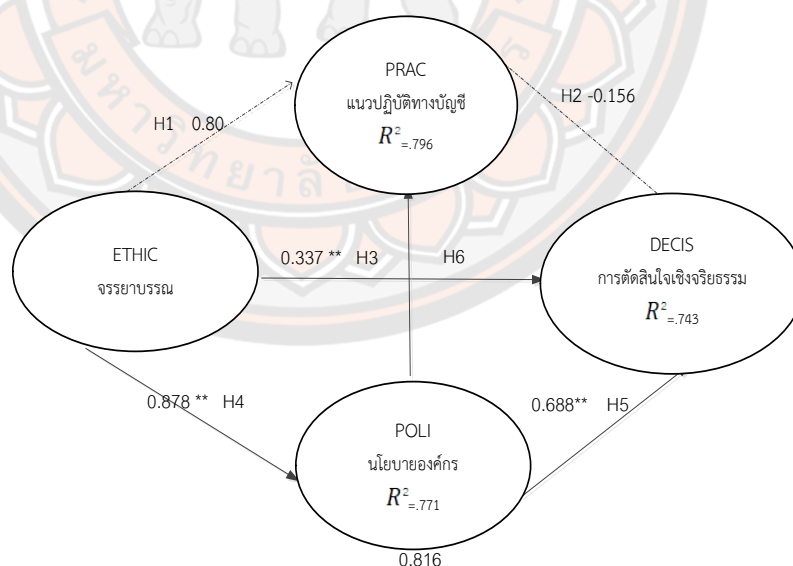
ที่ 5: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิง

จริยธรรม

สมมติฐานการวิจัยที่ 6: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

สมมติฐานการวิจัยที่ 7: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมโดยมีแนวปฏิบัติทางบัญชีเป็นตัวแปรคั่นกลาง

สมมติฐานการวิจัยที่ 8: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม



ภาพ 24 แสดงผลการวิเคราะห์โมเดลปัจจัยของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย (หลังปรับโมเดล)

จากภาพ 24 ผลการศึกษาโมเดลการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยหลังการปรับโมเดลโดยการเชื่อมค่าความคลาดเคลื่อน แบบจำลองประกอบด้วย 4 ตัวแปรแฝง ได้แก่ ปัจจัยด้านจรรยาบรรณ ปัจจัยด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี ปัจจัยด้านนโยบายองค์กร ปัจจัยด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ผลการศึกษาพบว่า แบบจำลองมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยการเชื่อมค่าความคลาดเคลื่อน ซึ่งผ่านเกณฑ์การพิจารณาค่าดัชนีที่สำคัญทั้ง 6 ตัว ได้แก่ ค่าไคสแควร์สัมพัทธ์ ( $\chi^2 / df$ ) มีค่าเท่ากับ 1.548 ดัชนีวัดระดับความสอดคล้องกลมกลืนค่าที่แสดงสัดส่วนของค่าความแปรปรวนร่วมของข้อมูลเชิงประจักษ์ (GFI) มีค่าเท่ากับ 0.901 ดัชนีวัดความสอดคล้องกลมกลืนเชิงสัมพัทธ์ (CFI) มีค่าเท่ากับ 0.967, ดัชนีรากที่สองของค่าเฉลี่ยความคลาดเคลื่อนโดยประมาณ (RMSEA) มีค่าเท่ากับ 0.037 และค่าRMR มีค่าเท่ากับ 0.017 ดัชนีรากกำลังสองค่าเฉลี่ยของส่วนที่เหลือมาตรฐานเปรียบเทียบขนาดความแปรปรวนและความแปรปรวนร่วมระหว่างตัวแปรของประชากรกับการประเมินค่าดัชนี Tucker, Lewis Index (TLI) มีค่าเท่ากับ 0.957 วัดความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์

นอกจากนี้ จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างมีนัยสำคัญ และมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผ่านนโยบายองค์กร แต่จรรยาบรรณไม่มีอิทธิพลทางตรงต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี และมีอิทธิพลทางอ้อมต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีอย่างมีนัยสำคัญผ่านนโยบายองค์กร

หลังจากทำการทดสอบโมเดลสมการโครงสร้างเชิงเส้นในการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยกับข้อมูลเชิงประจักษ์แล้วจะได้อิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อมของตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย ดังนี้



ตาราง 48 ค่าความสอดคล้องของโมเดลการวัดแต่ละตัวแปรแฝงในรูปแบบความสัมพันธ์สร้างเชิงเส้นปัจจัยการตัดสินใจเชิงจริยธรรม  
 ของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยการเชื่อมค่า  
 ความคลาดเคลื่อนเพื่อสนับสนุนการตอบสมมติฐาน

Hypothesis	Regression weights				Standardized regression weight			Effect		ยอมรับ/ปฏิเสธสมมติฐานการวิจัย
	estimate	S. E.	C.R.	P-vale	estimate	direct effect	Indirect effect	Total effect		
1 PRAC ← ETHICODE	0.161	.204	0.789	.430	0.080	0.080	0.720**	0.801**	ปฏิเสธ	
2 DICI ← PRAC	0.122	.069	1.761	.078	0.156	-0.156	-	-0.156	ปฏิเสธ	
3 PRAC ← POLI	0.873	.121	7.222	**	0.821	0.821**	-	0.821**	ยอมรับ	
4 POLI ← ETHICODE	1.649	.151	10.906	**	0.878	0.878**	-	0.878**	ยอมรับ	
5 DICI ← POLI	0.571	.114	5.031	**	0.688	0.688*	-0.128	0.560**	ยอมรับ	
6 DICI ← ETHICODE	0.526	.163	3.229	**	0.337	0.337**	0.479*	0.816**	ยอมรับ	

หมายเหตุ: \* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 (C.R. > ± 1.96) \*\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 (C.R.> ± 2.85)

จากตาราง 48 ได้แสดงผลการวิเคราะห์ทางสถิติโดยใช้สมการโครงสร้างเชิงเส้น (SEM) เพื่อการทดสอบสมมติฐานที่ 1 ถึงสมมติฐานที่ 8 ของการวิจัยฉบับนี้ โดยผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลการวัดแต่ละปัจจัยในรูปแบบความสัมพันธ์โครงสร้างเชิงเส้นปัจจัยการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยกับข้อมูลเชิงประจักษ์กับข้อมูลเชิงประจักษ์ เพื่อสนับสนุนการตอบข้อสมมติฐานในแต่ละข้อโดยหลักการพิจารณาแบบจำลอง (เพื่อการยอมรับสมมติฐาน) สามารถพิจารณาได้จาก

ค่าเส้นทางอิทธิพล (C.R.) มากกว่า 1.96

ทั้งนี้ในการวิจัยทางสังคมศาสตร์ ได้แบ่งการพิจารณาอิทธิพลเป็นสามขนาดคือ

อิทธิพลขนาดเล็ก มีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง  $\geq 0.10$

อิทธิพลขนาดกลางมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง  $\geq 0.30$  และ

อิทธิพลขนาดใหญ่ค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง  $\geq 0.50$  (Cohen, 1992) ดังนั้นโดยแบ่งตามสมมติฐานการวิจัย มีรายละเอียด ดังนี้

**สมมติฐานที่ 1:** จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี

จากโมเดลการวัดข้างต้นพบว่า เส้นทางอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากจรรยาบรรณไปยังแนวปฏิบัติทางบัญชี มีค่าเท่ากับ 0.789 (แต่เกณฑ์ คือ C.R.  $> \pm 1.96$ ) และมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ 0.080 ซึ่งไม่อยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 1 นั่นคือ จรรยาบรรณไม่ส่งอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี แต่ยังมีอิทธิพลทางอ้อมผ่านนโยบายองค์กร (path coefficient = 0.720)

**สมมติฐานที่ 2:** แนวปฏิบัติทางบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

จากโมเดลการวัดข้างต้นพบว่า เส้นทางอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากจรรยาบรรณไปยังแนวปฏิบัติทางบัญชี มีค่าเท่ากับ 1.761 (แต่เกณฑ์ คือ C.R.  $> \pm 1.96$ ) และมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ -0.156 ซึ่งไม่อยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับ ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 2 นั่นคือ แนวปฏิบัติทางบัญชีไม่ส่งอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

**สมมติฐานที่ 3:** นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี

จากโมเดลการวัดข้างต้นพบว่า เส้นทางอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากนโยบายองค์กรไปยังแนวปฏิบัติทางบัญชี มีค่าเท่ากับ 7.222 (เกณฑ์ คือ C.R.  $> \pm 1.96$ ) และมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ 0.821 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ และเป็นอิทธิพลขนาดใหญ่ ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 3 ผลการศึกษาข้างต้นหมายความว่า นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี

#### สมมติฐานที่ 4: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อนโยบายองค์กร

จากโมเดลการวัดข้างต้นพบว่า เส้นทางอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากจรรยาบรรณไปยังนโยบายองค์กร มีค่าเท่ากับ 10.906 (เกณฑ์ คือ  $C.R. > \pm 1.96$ ) และมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ 0.878 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ และเป็นอิทธิพลขนาดใหญ่ ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 4 ผลการศึกษาข้างต้นหมายความว่า จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อนโยบายองค์กร

#### สมมติฐานที่ 5: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

จากโมเดลการวัดข้างต้นพบว่า เส้นทางอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากนโยบายองค์กรไปยังการตัดสินใจเชิงจริยธรรม มีค่าเท่ากับ 5.031 (เกณฑ์ คือ  $C.R. > \pm 1.96$ ) และมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ 0.688 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้และเป็นอิทธิพลขนาดใหญ่ ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 5 ผลการศึกษาข้างต้นหมายความว่า นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

#### สมมติฐานที่ 6: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

จากโมเดลการวัดข้างต้นพบว่า เส้นทางอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากจรรยาบรรณไปยัง การตัดสินใจเชิงจริยธรรม มีค่าเท่ากับ 3.229 (เกณฑ์ คือ  $C.R. > \pm 1.96$ ) และมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ 0.337 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ และเป็นอิทธิพลขนาดกลาง ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 6 ผลการศึกษาข้างต้นหมายความว่า จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

#### สมมติฐานที่ 7: นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมโดยมีแนวปฏิบัติทางบัญชีเป็นตัวแปรคั่นกลาง

จากโมเดลการวัดข้างต้นพบว่า เส้นทางอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากนโยบายองค์กรไปยังการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผ่านตัวแปรแนวปฏิบัติทางบัญชีไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐานการวิจัยที่ 7 ผลการศึกษาข้างต้นหมายความว่า นโยบายองค์กรไม่มีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผ่านแนวปฏิบัติทางบัญชี

#### สมมติฐานที่ 8: จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

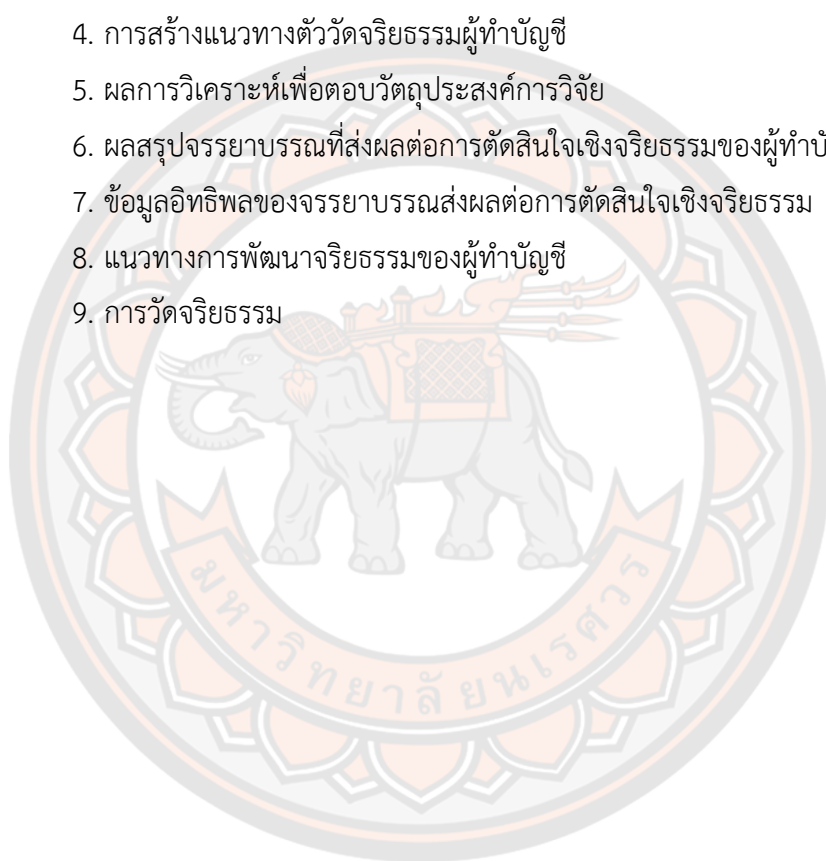
จากโมเดลการวัดข้างต้นพบว่า เส้นทางอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากจรรยาบรรณไปยัง การตัดสินใจเชิงจริยธรรม ค่าเส้นทางอิทธิพลทางอ้อม (critical ratio: C.R.) เท่ากับ 0.479 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ และเป็นอิทธิพลขนาดกลาง ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 8 ผลการศึกษาข้างต้นหมายความว่า จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

นอกจากนี้ยังพบว่า จรรยาบรรณและนโยบายองค์กรร่วมกันอธิบายความผันแปรของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมได้ร้อยละ 74.30

ตอนที่ 5 นำผลวิเคราะห์ที่ได้ไปใช้ในวิจัยเชิงคุณภาพโดยใช้ระเบียบวิธีวิจัยปรากฏการณ์วิทยา  
จากการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ทำบัญชี จำนวน 18 คน

ลำดับขั้นตอนในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ ดังนี้

1. สรุปสาระสำคัญจากการศึกษาวิเคราะห์แนวคิดทฤษฎี
2. การวิเคราะห์คุณลักษณะองค์ประกอบของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม
3. สรุปสาระสำคัญจากการวิเคราะห์เอกสารและความคิดเห็นจากการสัมภาษณ์
4. การสร้างแนวทางตัววัดจริยธรรมผู้ทำบัญชี
5. ผลการวิเคราะห์เพื่อตอบวัตถุประสงค์การวิจัย
6. ผลสรุปจรรยาบรรณที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี
7. ข้อมูลอิทธิพลของจรรยาบรรณส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม
8. แนวทางการพัฒนาจริยธรรมของผู้ทำบัญชี
9. การวัดจริยธรรม



### ผลการวิจัยเชิงคุณภาพ

การวิเคราะห์ผลจากการวิจัย เรื่องการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้ 1) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย 2) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของจรรยาบรรณที่มีอิทธิพลต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีและนโยบายองค์กรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย 3) เพื่อศึกษาอิทธิพลทางตรงของแนวปฏิบัติทางบัญชีที่มีต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย 4) เพื่อศึกษาอิทธิพลทางตรงของนโยบายองค์กรต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีและอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย โดยผู้วิจัยใช้วิธีวิจัยเชิงคุณภาพเป็นส่วนสนับสนุนงานวิจัยเชิงปริมาณ ซึ่งผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการดำเนินการวิจัยนั้น ผู้วิจัยได้แบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

1. ข้อมูลพื้นฐานผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย
2. การวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์กับข้อมูลการวิจัยเชิงปริมาณ
3. การวิเคราะห์ตัวชี้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

เพื่อให้เป็นไปตามการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล เรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องมีรายละเอียด ดังนี้

### ตาราง 49 สรุปสาระสำคัญจากการศึกษาวิเคราะห์แนวคิดทฤษฎี

แนวคิดทฤษฎีที่ศึกษา	สาระสำคัญที่นำไปใช้
ความหมายของจริยธรรมของผู้ทำบัญชี	<p>ผลการศึกษาพบว่า จริยธรรมของผู้ทำบัญชี มีดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. แสวงหาความดีสูงสุดของชีวิต</li> <li>2. พฤติกรรมที่แสดงว่าอะไรคือสิ่งถูกและอะไรคือสิ่งผิด</li> <li>3. ความมีคุณค่าในตัวเอง</li> <li>4. ความดีความถูกต้องของบุคคลในการดำเนินชีวิตในการสร้างความมั่นคง</li> </ol> <p>ดังนั้น จริยธรรมของผู้ทำบัญชี หมายถึง แนวทางในการแสดงความดีความถูกต้องของบุคคลในการสร้างการดำเนินชีวิตอย่างมั่นคงและมีคุณค่าในตัวเอง</p>



แนวคิดทฤษฎีที่ศึกษา	สาระสำคัญที่นำไปใช้
องค์ประกอบของการตัดสินใจเชิงจริยธรรม	ผลการศึกษาพบว่าองค์ประกอบของจริยธรรมของผู้ทำบัญชี มีดังนี้ 1. จริยธรรมของผู้ทำบัญชีต่อตนเอง 2. จริยธรรมของผู้ทำบัญชีต่อองค์กร 3. จริยธรรมของผู้ทำบัญชีต่อสังคม
คุณลักษณะของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีของผู้ทำบัญชี พ.ศ. 2561	ผลการศึกษาพบว่าคุณลักษณะของจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีของผู้ทำบัญชี มีดังนี้ 1. ความซื่อสัตย์สุจริต 2. ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ 3. ความรู้ความสามารถความเอาใจใส่ 4. การรักษาความลับ 5. พฤติกรรมทางวิชาชีพ 6. ความโปร่งใส
การตรวจสอบจริยธรรมของผู้ทำบัญชีในองค์กร ประกอบด้วย 3 องค์ประกอบหลัก	ผลการศึกษาพบว่าจริยธรรม 3 องค์ประกอบหลัก ได้แก่ 1. ปัจจัยนำเข้า (input) 2. กระบวนการ (process) 3. ผลผลิต (output)
จริยธรรมของผู้ทำบัญชีต่อตนเอง	1. มีความซื่อสัตย์สุจริต 2. มีความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ 3. มีความรู้ความสามารถพื้นฐานวิชาชีพบัญชี 4. รักษาความลับของลูกค้าและเพื่อนร่วมวิชาชีพ 5. พฤติกรรมทางวิชาชีพพัฒนาตัวเองอย่างต่อเนื่อง 6. ความโปร่งใสในการปฏิบัติงานที่ตรวจสอบได้ 7. มีพฤติกรรมที่แสดงว่าอะไรคือสิ่งถูกและอะไรคือสิ่งผิด 8. สร้างคุณค่าในตัวเอง 9. ปฏิบัติตามข้อกำหนด กฎระเบียบขององค์กร
จริยธรรมของผู้ทำบัญชีต่อองค์กร	1. ปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพนำเสนอข้อมูลครบถ้วน ถูกต้อง และทันเวลาต่อความต้องการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ 2. ซื่อสัตย์และจงรักภักดีต่อองค์กร 3. คำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมมากกว่าส่วนตนเอง 4. ดูแลรักษาผลประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้เสียอย่างคุ้มค่าและประหยัด

แนวคิดทฤษฎีที่ศึกษา	สาระสำคัญที่นำไปใช้
จริยธรรมของผู้ทำบัญชีต่อสังคม	5. รักษาและพัฒนาภาพลักษณ์องค์กรให้เป็นที่ยอมรับในสังคม 1. ช่วยเหลือและพัฒนาสังคมให้เกิดเป็นองค์กรแห่งการเรียนรู้ พฤติกรรมที่แสดงว่าอะไรคือสิ่งถูกเป็นประโยชน์ต่อสังคม 2. ปฏิบัติตนให้เป็นแบบอย่างที่ดีสร้างสรรค์สังคมให้ดีขึ้น 3. ชี้นำสังคมในสิ่งที่ถูกต้อง 4. ช่วยเหลือสังคมอย่างสม่ำเสมอ เสียสละให้สังคมเมื่อมีโอกาส

## ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์คุณลักษณะองค์ประกอบของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำ

บัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ไทย ซึ่งผู้วิจัยเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจง (purposive sampling) มีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

1. ผู้วิจัยศึกษาหากลุ่มตัวอย่างจากข้อมูลพื้นฐานของผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย โดยผู้วิจัยเลือกสัมภาษณ์ผู้ทำบัญชีจำนวน 18 คนซึ่งเป็นตัวแทนภาคต่างๆ ดังนี้ 1) ภาคเหนือ 2) ภาคกลาง 3) ภาคตะวันออก 4) ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ 5) ภาคใต้ 6) กรุงเทพฯและปริมณฑล โดยที่กลุ่มตัวอย่างผู้ทำบัญชีที่ผู้วิจัยสัมภาษณ์นั้นต้องมีคุณสมบัติเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี และขึ้นทะเบียนเป็นผู้ทำบัญชีใน ส.บ.ช.3 มีประสบการณ์ทำงานด้านบัญชีมากกว่า 16 ปีขึ้นไป โดยแบ่งกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 3 กลุ่ม โดยกลุ่มแรกเลือกผู้ทำบัญชีที่ดำรงตำแหน่งประธานชมรมผู้ทำบัญชี เนื่องจากตัวอย่างรายนี้มีคุณสมบัติสามารถสะท้อนให้เห็นภาพโดยรวมของผู้ทำบัญชีได้ชัดเจนในฐานะของประธานชมรมผู้ทำบัญชีในประเทศ กลุ่มที่สองเลือกตัวแทนพนักงานบัญชีในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเพื่อเป็นตัวแทนของพนักงาน

บัญชีในอุตสาหกรรมที่หลากหลาย และกลุ่มที่สามเลือกตัวแทนจากผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี เพื่อให้งานวิจัยนี้ครอบคลุมมุมมองของผู้ทำบัญชีครบถ้วน กลุ่มตัวอย่างที่ผู้วิจัยเลือกมาสัมภาษณ์ทั้งสามกลุ่มจำนวน 18 รายแสดงในตาราง 50

ตาราง 50 แสดงข้อมูลพื้นฐานของผู้ทำบัญชี

จำนวน	รายชื่ออุตสาหกรรม / สำนักงานบัญชี	มีคุณสมบัติเฉพาะเป็นผู้ทำบัญชี	จังหวัด	จำนวน
กลุ่มที่ 1	ประธานชมรมผู้ทำบัญชี	ผู้เชี่ยวชาญวิชาการ / เป็นผู้สอบทางภาษี	นครสวรรค์	1
		เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป		
กลุ่มที่ 2	อุตสาหกรรมการผลิต วัสดุ	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	นครสวรรค์	1
	อุตสาหกรรมค้าส่ง/ ค้าปลีก	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	อยุธยา	1
	อุตสาหกรรมค้าส่ง/ ค้าปลีก	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	ปทุมธานี	1
	อุตสาหกรรมค้าปลีกทองคำ	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	เพชรบูรณ์	1
	อุตสาหกรรมบริการขนส่งโลจิสติกส์	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	พิจิตร	1
	อุตสาหกรรมบริการขนส่งโลจิสติกส์	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	หาดใหญ่	1
กลุ่มที่ 3	ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	ขอนแก่น	3
	ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	สุราษฎร์ธานี	1
	ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป	กำแพงเพชร	1
	ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 10 ปีขึ้นไป	นครสวรรค์	3
	ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี	เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 10 ปีขึ้นไป	กรุงเทพฯและปริมณฑล	3

จากการสัมภาษณ์ผู้ทำบัญชีทั้งสามกลุ่มจำนวน 18 รายทำให้ได้ข้อมูลพื้นฐานของผู้ทำบัญชี ความคิดเห็นจากการสัมภาษณ์นำไปสู่ผลสรุป แนวคิด ทฤษฎี ซึ่งนำมาสรุปเป็นตัวแปร แล้วสร้างข้อคำถามของแบบสอบถามเพื่อไปสอบถามความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่าง 6 ภูมิภาค ๆ ละ 3 ท่าน รวมจำนวน 18 ท่าน ได้แก่ 1) ภาคเหนือ 2) ภาคกลาง 3) ภาคตะวันออก 4) ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ 5) ภาคใต้ 6) กรุงเทพฯและปริมณฑล ซึ่งได้ตัวแปรที่เป็นองค์ประกอบเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

#### ตาราง 51 สรุปสาระสำคัญจากการวิเคราะห์เอกสารและความคิดเห็นจากการสัมภาษณ์

องค์ประกอบ	รายละเอียด
จริยธรรมต่อตนเอง	ผู้ทำบัญชีต้องมีความซื่อสัตย์สุจริต มีความเที่ยงธรรมปฏิบัติต่อผู้อื่นอย่างเสมอภาคเท่าเทียมกัน ปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระ ไม่ถูกครอบงำโดยบุคคลอื่นมีความรู้ความสามารถในพื้นฐานวิชาชีพบัญชีไม่นำความลับของลูกค้าไปแสวงหาประโยชน์ ปฏิบัติงานด้วยความโปร่งใสสามารถตรวจสอบได้ พัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง
จริยธรรมต่อองค์กร	ปฏิบัติงานอย่างเคร่งครัดตามภารกิจที่ได้รับมอบหมายอย่างสมบูรณ์ครบถ้วน มีข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์มีความปรารถนาดีต่อองค์กรเสนอข้อมูลที่ต้องการเพื่อมาใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจและมีความจงรักภักดีต่อองค์กร คำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมมากกว่าส่วนตนเอง ช่วยสร้างภาพลักษณ์องค์กรให้เป็นที่ยอมรับในสังคม
จริยธรรมต่อสังคม	มีบทบาทในการช่วยเหลือและพัฒนาสังคมอย่างสม่ำเสมอ สร้างสรรค์สังคมชั้นนำสังคมในสิ่งที่ถูกต้อง เสียสละให้สังคมบ้างเมื่อมีโอกาส

**ส่วนที่ 3** การสร้างแนวทางตัววัดจริยธรรมผู้ทำบัญชี โดยการสัมภาษณ์เชิงลึก (in-depth interview) จากผู้ทรงคุณวุฒิ โดยการเลือกแบบเฉพาะเจาะจง และรวบรวมข้อวิจารณ์อื่นนำมาสรุปปรับปรุงเป็นการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย โดยใช้แบบสัมภาษณ์แบบมีโครงสร้าง ซึ่งมีประเด็นหัวข้อในการสัมภาษณ์ ผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จำนวน 18 ท่าน ตามแนวทางของ Mile,

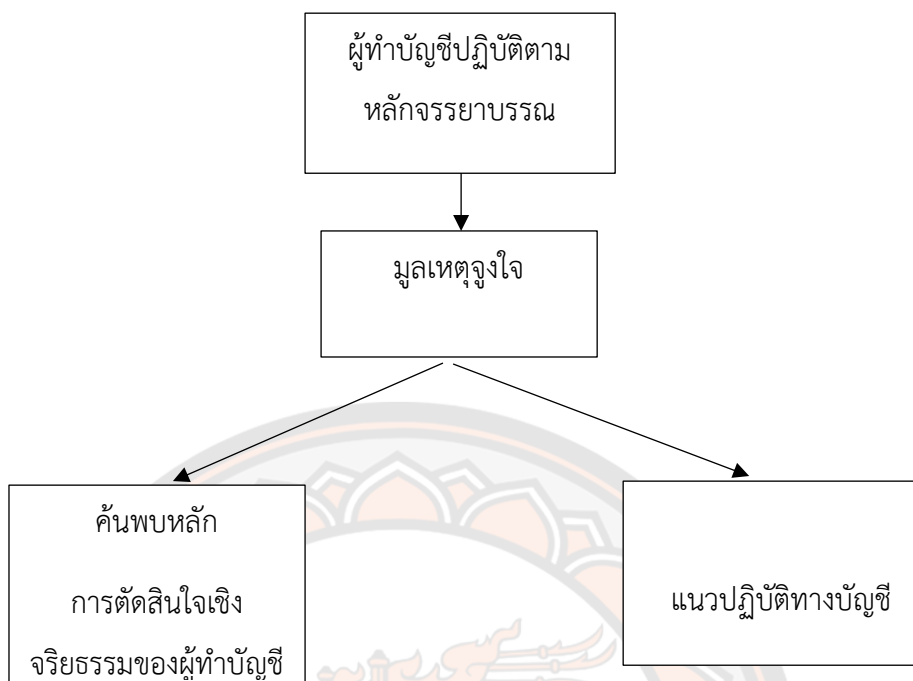
Huberman and Saldana, (2013) เพียงบางส่วน โดยกำหนดการให้รหัสแบบ First Cycle Coding และ Second Cycle Coding ก่อนการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และอธิบายความหมาย จำนวน 6 คำถาม เปรียบเทียบกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี พุทธศักราช 2561 ดังต่อไปนี้

ตาราง 52 แสดงความสัมพันธ์พฤติกรรมกรปฏิบัติการบัญชีกับจรรยาบรรณ พุทธศักราช 2561

First Cycle Coding แนวการปฏิบัติทางบัญชี / จำนวนคน	Second Cycle Coding จรรยาบรรณ
1. มีความรู้ความสามารถความเอาใจใส่ในการปฏิบัติงานบัญชีบริหาร	หลักความเที่ยงธรรม
2. จรรยาบรรณช่วยควบคุมพฤติกรรมผู้ทำบัญชีได้	หลักความเป็นอิสระ
3. ผู้ทำบัญชีมีความเข้าใจจรรยาบรรณจึงมีความเคร่งครัดในข้อกำหนดการปฏิบัติงาน	หลักการรักษาความลับ
4. จรรยาบรรณชี้ให้เห็นถึงผลที่ตามมาของผู้ทำบัญชีที่มีพฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณ	หลักพฤติกรรมทางวิชาชีพ
5. ความคุ้นชินกับหลักจริยธรรมทำให้ผู้ทำบัญชีไม่กล้ากระทำความผิด	หลักความโปร่งใส
6. หลักจรรยาบรรณช่วยทำให้ผู้ทำบัญชีรักษาผลประโยชน์ของส่วนรวม	หลักความซื่อสัตย์

จากตาราง 52 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับแนวการปฏิบัติทางบัญชีตามหลักจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี พ.ศ. 2561 นำไปสู่การอธิบายมูลเหตุจูงใจในการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยแสดงในภาพที่ 25





ภาพ 25 แสดงมูลเหตุจูงใจในการปฏิบัติงานบัญชีตามหลักจรรยาบรรณ

จากการสัมภาษณ์ผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยทั้ง 18 รายแสดงให้เห็นถึงการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชี ซึ่งผู้วิจัยได้แบ่งกลุ่มตัวอย่างตามวัตถุประสงค์การวิจัยออกเป็น 3 กลุ่ม คือ

กลุ่มแรก ผู้ให้สัมภาษณ์เป็นผู้ทรงคุณวุฒิรับทำบัญชีในทุกภูมิภาค อายุงานมากกว่า 20 ปีขึ้นไปเป็นประธานชมรมผู้ทำบัญชีจังหวัดนครสวรรค์ ทำหน้าที่ให้ความรู้ในมาตรฐานการบัญชี และหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปให้ความรู้ในกฎหมายภาษีอากร การวางแผนภาษีและการยื่นแบบภาษีอากรแก่หน่วยงานภาครัฐ เผยแพร่ข่าวสารข้อมูลบัญชี กฎระเบียบที่เป็นปัจจุบันให้กับผู้ทำบัญชี และจัดอบรมหลักสูตรเพื่อพัฒนาความรู้ให้ผู้ทำบัญชีตามเกณฑ์ภาคบังคับ ผู้วิจัยเชื่อมั่นว่าจะเป็นผู้ที่ตอบคำถามทางบัญชีได้

นอกจากนี้ยังเป็นทีปรึกษาแนะนำและช่วยแก้ปัญหาให้แก่ผู้ทำบัญชีซึ่งสามารถให้รายละเอียดเกี่ยวกับแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี การใช้โปรแกรมบัญชีอย่างเป็นขั้นตอนตามสภาพแวดล้อมลักษณะของธุรกิจที่แตกต่างกัน และให้ความสำคัญกับจริยธรรมของผู้ทำบัญชีในองค์กรในการดูแลรักษาผลประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้เสีย ทั้งยังช่วยรักษาภาพลักษณ์องค์กรให้เป็นที่ยอมรับในสังคม

กลุ่มที่สอง ผู้ให้สัมภาษณ์เป็นผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไป เป็นผู้เชี่ยวชาญงานมีความรู้ความสามารถในพื้นฐานวิชาชีพบัญชีไม่นำความลับของลูกค้าไปแสวงหาประโยชน์ มีหน้าที่บันทึกข้อมูล และนำเสนอรายงานทางการเงิน มีความเข้าใจจรรยาบรรณ ปฏิบัติงานอย่างเคร่งครัดตามข้อกำหนดนั้น มีความจงรักภักดีต่อองค์กร นำเสนอข้อมูลครบถ้วนอย่างถูกต้องและทันเวลา ต่อความต้องการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ

กลุ่มที่สาม ผู้ให้สัมภาษณ์เป็นผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีคุณภาพ มีชื่อเสียงเป็นที่รู้จัก รับทำบัญชีและวางแผนทางภาษีให้กับบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จำนวน 10 ท่าน มีข้อแนะนำที่ให้รายละเอียดเกี่ยวกับแนวปฏิบัติทางบัญชีอย่างเป็นขั้นตอน เป็นผู้เชี่ยวชาญงานบัญชีทำหน้าที่ให้คำปรึกษาทางธุรกิจแก่ผู้ประกอบการ มีข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ในการเลือกแนวทางปฏิบัติงาน นำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือ (Credibility validity) ดูแลรักษาผลประโยชน์ สร้างภาพลักษณ์ที่ดีขององค์กรให้เป็นที่ยอมรับในสังคม

ข้อมูลจากการสัมภาษณ์พบว่า ผู้ทำบัญชีทั้ง 3 กลุ่ม ส่วนใหญ่มีอายุ 40 ปีขึ้นไป จำนวน 12 คน ร้อยละ 66.67 รองลงมาอายุ 35 - 40 ปี จำนวน 6 คน ร้อยละ 33.33 ผู้ทำบัญชีมีความรู้ความสามารถใช้โปรแกรมทางบัญชีประมวลผลโปรแกรม Express ร้อยละ 77.78 ใช้โปรแกรม ESSY Account ร้อยละ 22.22 โดยกลุ่มตัวอย่างเป็นเพศหญิง ร้อยละ 100

#### ตาราง 53 แสดงปัจจัยในการวิเคราะห์

ปัจจัยที่วิเคราะห์	ประเด็นเบื้องต้นในการวิเคราะห์
จรรยาบรรณผู้ทำบัญชี	ความเข้าใจหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ตามสภาวิชาชีพบัญชีกำหนดแนวปฏิบัติงาน
แนวปฏิบัติบัญชีบริหาร	ข้อมูลบัญชีรายงานถูกต้อง มีความครบถ้วนตามกฎหมาย เป็นไปตามประมวลรัษฎากรกับการรายงานทางภาษีอากร
นโยบายองค์กร	ระเบียบปฏิบัติเป้าหมายองค์กร ให้ความสำคัญกับข้อมูลทางการบัญชี การรับรู้รายการ และการนำเสนอข้อมูลมีความชอบธรรมตามกฎหมาย
การตัดสินใจเชิงจริยธรรม	ทางเลือกปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุดแก่องค์กร

## ผลการวิเคราะห์เพื่อตอบวัตถุประสงค์การวิจัย

1.1 ด้านจรรยาบรรณพบว่าผู้ทำบัญชีมีการปฏิบัติงานบัญชีบริหารด้วยความซื่อสัตย์มีความโปร่งใส ทำงานอย่างเป็นระบบตามมาตรฐานผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี มีการประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นประจำทุกปี มีการอบรมพัฒนาการเป็นผู้ทำบัญชีในภาคบังคับ ไม่ต่ำกว่า 12 ชั่วโมงต่อปี มีส่วนร่วมในกิจกรรมขององค์กรไม่มีข้อขัดแย้งภายในองค์กร จากการสัมภาษณ์ผู้ให้ข้อมูลพบการสัมภาษณ์สอดคล้องกับประเด็น ดังนี้

“การประเมินผลการทำงานเป็นข้อกำหนดของบริษัททุกคนจะรับทราบข้อมูลในคู่มือการปฏิบัติงาน ผู้บริหารจะเรียกประชุมชี้แจงก่อนทำการประเมิน เกณฑ์การวัดมีประกาศชัดเจนพร้อมเอกสารการประเมินที่ต้องส่งกลับให้ผู้บริหาร” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1, 2565)

“ความคุ้นชินกับหลักจริยธรรมตามที่ระบุจรรยาบรรณวิชาชีพผู้ประกอบการ ส่วนใหญ่มีความเข้าใจในผลกระทบของวิชาชีพที่มีต่อสังคมโดยรวมช่วยควบคุมพฤติกรรม

“จรรยาบรรณเป็นข้อกำหนดเฉพาะแต่ละวิชาชีพและจรรยาบรรณเป็นข้อกำหนดใช้เฉพาะประเทศนั้นๆ จะเห็นได้ว่า ข้อกำหนดจรรยาบรรณด้านบัญชีในแต่ละประเทศจำนวนข้อที่ออกบังคับใช้มีไม่เท่ากัน การให้ความสำคัญกับผลประโยชน์ส่วนรวมในแต่ละประเด็นในจรรยาบรรณจึงไม่เหมือนกัน” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 2 , 2564)

“ความโปร่งใสเป็นสิ่งแรกที่ต้องประเมินเวลาทำข้อมูลบัญชีทุกครั้ง ด้วยความระมัดระวังรอบคอบเพื่อให้คนวางใจ เชื่อใจ อาชีพผู้ทำบัญชีเมื่อเข้าสู่อาชีพนี้ทุกอย่างที่ได้กระทำต้องประเมินออกมาได้ชัดเจน สามารถตรวจสอบได้ทุกประเด็นตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงสิ้นสุดกระบวนการมีคณะกรรมการพิจารณาชี้แจงผลการประเมิน” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3, 2565)

“ความโปร่งใสกับการประเมินผลการทำงานมีกำหนดชัดเจน มีมอบหมายงานชี้แจงชัดเจนว่าต้องปฏิบัติงานบัญชีของธุรกิจ มีระบบพี่เลี้ยงช่วยแนะนำ การประเมินผลผ่านพี่เลี้ยงแล้วส่งชุดประเมินมาให้ผู้บริหารพิจารณาประชุมแผนงานย่อยแจ้งให้ทุกคนทราบ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 4, 2564)

“การประเมินผลการทำงานระบบ Outsourcing เป็นผู้บันทึกข้อมูลและสรุปรายงานทางการเงิน รวมทั้งบริการให้คำปรึกษาในการทำธุรกิจภายใต้ขอบเขตข้อตกลงในการปฏิบัติงานระหว่างสำนักงานบัญชีกับผู้ประกอบธุรกิจด้วยมาตรฐานเดียวกัน ผู้ทำบัญชีบันทึกข้อมูลด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปตรวจสอบและลงลายมือชื่อกำกับงบการเงิน” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 5, 2564)

“ด้านความรู้ความสามารถความเอาใจใส่เป็นความมีอิสระในการปฏิบัติงานบัญชีบริหาร โดยพบว่า เป็นกลุ่มเฉพาะเจาะจงในการปฏิบัติงานบัญชีบริหาร ต้องมีความรู้ความสามารถในกระบวนการทำงานเป็นอย่างดีผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่ทำงานมาเป็นเวลานานมากกว่า 16 ปีขึ้นไป รวมถึงโปรแกรมบัญชีที่ใช้ในการปฏิบัติงานมีการพัฒนาทำให้การปฏิบัติงานด้านบัญชีสะดวกรวดเร็ว” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 6, 2564)

“ด้านความรู้ความสามารถความเอาใจใส่ในการปฏิบัติงานบัญชีบริหารที่ไม่เท่ากัน โดยเฉพาะนักบัญชีรุ่นใหม่ทำงานไม่ถึง 5 ปี การปฏิบัติงานบัญชีไม่ต่อเนื่อง ส่งผลต่อการบันทึกข้อมูลในรายงานทางการเงินไม่ครบถ้วน” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 7, 2564)

“ด้านความรู้ความสามารถความเอาใจใส่ในการปฏิบัติงานบัญชีจะให้ความสำคัญกับผู้ทำบัญชีที่มีชื่อเสียงในสังคมผู้ทำบัญชีภายในบันทึกและรวบรวมข้อมูล มีการประเมินผลงานทุกปี กระบวนการบัญชีบริหารต้องอาศัยผู้เชี่ยวชาญด้านภาษี” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 8, 2564)

1.2 ด้านการปฏิบัติงานบัญชีบริหาร พบว่า ผู้ทำบัญชีมีแนวปฏิบัติงานบัญชีที่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปการบันทึกข้อมูลรายงานทางการเงินอย่างครบถ้วนดำเนินงานเป็นไปตามข้อกำหนดของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยสภาวิชาชีพบัญชี

“การบันทึกข้อมูลทางบัญชีจะมีความเข้าใจเกี่ยวกับศัพท์ทางบัญชีระหว่างกลุ่มผู้ทำบัญชีไม่มีการถ่ายทอดความรู้เกี่ยวกับศัพท์บัญชีเป็นการปฏิบัติงานในกลุ่มเฉพาะ แนวปฏิบัติงานเป็นโปรแกรมสำเร็จรูปทำให้สะดวกมากขึ้น การนำเสนอข้อมูลรวดเร็วขึ้น” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 9, 2564)

“ผู้ทำบัญชีบันทึกข้อมูลลงระบบโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปไม่มีโอกาสเข้าถึงข้อมูลสำคัญจึงไม่ส่งกระทบต่อพฤติกรรมในการนำข้อมูลของกิจการไปใช้ประโยชน์” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 10, 2565)

“ผู้ทำบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยจะเป็นสำนักงานบัญชี ทั้งขนาดใหญ่และขนาดเล็ก รวมทั้งสำนักงานบัญชีคุณภาพ ตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานครและปริมณฑล มีเครือข่ายและสาขาในต่างจังหวัดทั่วทุกภูมิภาค เป็นผู้รับมอบอำนาจในการทำบัญชีให้กับบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ลักษณะ Outsourcing” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 11, 2564)

“ผู้ทำบัญชีมีลักษณะเป็นผู้รับจ้างจากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีลักษณะเป็นผู้ว่าจ้าง สัญญาข้อผูกมัด คือ เป็นผู้ทำบัญชีแทนกิจการ จึงมีลักษณะเป็นสัญญาสองฝ่ายต่างตอบแทนซึ่งกันและกัน ผู้ทำบัญชีในฐานะผู้รับจ้างรักษาประโยชน์ให้กับผู้ว่าจ้างต้องใช้ความรู้ประสบการณ์มาวางแผนกำกับดูแลในการบริหารจัดการบัญชี” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่12, 2564)

“ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีที่กิจการมอบหมายให้ทำบัญชี รับรองความถูกต้องงบการเงิน และ ดำเนินการยื่นแบบภาษีเงินได้ต่อกรมสรรพากรในนามของกิจการ โดยใช้โปรแกรมบัญชีสำเร็จรูปบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับภาษีซื้อ และ ภาษีขายลงในระบบ ต่อจากนั้น โปรแกรมบัญชีสำเร็จรูปจะประมวลผล ออกรายงานข้อมูลตามที่ต้องการ อาทิเช่น สมุดรายวันทั่วไป บัญชีแยกประเภททั่วไป งบทดลอง กระจายทำการ และ สรุปรายงานเพื่อให้ผู้สอบบัญชีลงนามรับรองงบการเงิน” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่13, 2564)

“ผู้ทำบัญชีภาษีที่รัฐบาลเรียกเก็บจากผู้ประกอบการในแต่ละประเทศแตกต่างกัน ประเทศไทยข้อกำหนดและแนวปฏิบัติด้านภาษีมีการจำแนก ผู้ประกอบการที่ต้องจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ผู้ประกอบการที่ไม่ต้องจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มองว่าผู้ประกอบการเป็นผู้มีรายได้ในการประกอบธุรกิจ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่14, 2564)

“แนวทางในการปฏิบัติงานตามสภาวิชาชีพบัญชีบัญชีกำหนด เหมือนกับการป้องกันพฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีบริหาร ข้อกำหนดมีบทลงโทษการมอบหมายให้ทำบัญชีต้องการให้ รับรองความถูกต้องงบการเงิน ช่วยยื่นแบบภาษีเงินได้ต่อกรมสรรพากรในนามของกิจการ โดยใช้โปรแกรมบัญชีสำเร็จรูป ภาษีซื้อ ภาษีขายบันทึกในระบบจะมีการตรวจสอบทุกครั้ง” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่15, 2564)

1.3 ด้านนโยบายองค์กรพบว่า ผู้ทำบัญชีเป็นสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพและปริมณฑล มีเครือข่ายลักษณะเป็นสาขาในหลายจังหวัดทุกภูมิภาคในประเทศไทย มีการทำบัญชีลักษณะ Outsourcing ของสำนักงานบัญชีนอกจากเป็นผู้บันทึกข้อมูลและสรุปรายงานทางการเงินยังให้บริการด้านคำปรึกษาในการทำธุรกิจการสร้างรายได้ให้มีความสม่ำเสมอ

“นโยบายองค์กรรวมทั้งข้อกำหนดที่ใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตามสภาวิชาชีพบัญชีนโยบายบริษัท ทั้งสองส่วนจะช่วยป้องกันพฤติกรรมผู้ทำบัญชีบริหาร มีประชุมตามวาระสอดคล้องเนื้อหาให้ระมัดระวังผลที่จะต้องได้รับ ทุกๆ ครั้งที่ได้ลงมือทำงาน” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่16, 2564)



“ความเชื่อมั่นในชื่อเสียง ประสบการณ์ของสำนักงานบัญชีจะเป็นผู้บันทึกข้อมูลและสรุป รายงานทางการเงินที่ถูกต้องรวมทั้งการให้คำปรึกษาแนะนำที่ดีมีประโยชน์ในการประกอบธุรกิจด้วย มาตรฐานเดียวกัน” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่17, 2564)

“ผู้ทำบัญชีที่เป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพจะมีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน แม้จะตั้งอยู่ในสาขา ต่างจังหวัดที่ห่างไกล ความมีชื่อเสียงในการประกอบธุรกิจเป็นผู้ทำบัญชีมาเป็นเวลานาน มากกว่า 10 ปี จะมีข้อแนะนำที่เป็นประโยชน์ต่อกิจการ จึงได้รับความไว้วางใจจากกิจการ” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่18, 2564)

#### 1.4 ด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม พบว่า มีการอบรมในการพัฒนาพฤติกรรม

“จะทำให้ทราบว่าสิ่งใดถูก หรือสิ่งใดผิด เป็นการอบรมภาคสมัครใจ เป็นการละลาย พฤติกรรมในการทำงานด้านบัญชี ทำให้เกิดการปฏิสัมพันธ์ภายในหน่วยงานที่ดี ทำให้มีน้ำใจให้ความ ร่วมมือช่วยเหลือเกื้อกูลกันภายในองค์กร” (ผู้ให้ข้อมูลคนที่1, ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3 , 2564)

## 2. การวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลจากการสัมภาษณ์กับผลวิเคราะห์ข้อมูลการวิจัยเชิงปริมาณ

ผู้วิจัยแสดงผลสรุปจรรยาบรรณ แนวปฏิบัติทางบัญชี นโยบายองค์กร ที่ส่งผลต่อการ ตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี

ตาราง 54 ผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบการวิจัยเชิงปริมาณและการวิจัยเชิงคุณภาพ ด้านจรรยาบรรณ

ด้านจรรยาบรรณ	จำแนกตามตัวแปรสังเกต	การวิเคราะห์เชิงปริมาณ	การวิเคราะห์เชิงคุณภาพ
6 ตัวแปร			
1. ความโปร่งใส	1. มีความโปร่งใส	0.636	-สามารถประเมินผลได้ทุกครั้ง
2. พฤติกรรมความเป็นมืออาชีพ	2. มีทักษะในการประกอบวิชาชีพบัญชี	0.745	-ทำหน้าที่ให้คำปรึกษาวางแผนการทำธุรกิจ
3. ความรู้ความเข้าใจได้	3. มีการพัฒนาความรู้ความสามารถ	0.638	-ปฏิบัติงานตามสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลง
4. ความเที่ยงธรรม	4. มีคุณลักษณะส่วนบุคคลของนักบัญชี	0.577	-นำเสนอข้อมูลอย่างครบถ้วน
	5. มีการเรียนรู้เพื่อพัฒนาความสามารถ	0.648	-เข้าอบรมตามเกณฑ์วิชาชีพ 12 ชั่วโมงต่อปี
	6. มีรายละเอียดข้อมูลที่เชื่อมโยงเพียงพอ	0.506	-นำเสนอข้อมูลเพียงพอต่อการนำไปใช้ตัดสินใจ
	7. มีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ	0.640	-มีพื้นฐานความรู้ในวิชาชีพด้านบัญชี
	8. มีความสามารถตัดสินใจได้ด้วยตนเอง	0.646	-ประเมินผลการปฏิบัติงานก่อนนำเสนอข้อมูล
5. การรักษาคำลับ	9. มีทักษะในการรักษาคำลับของลูกค้า	0.627	-ไม่นำข้อมูลลูกค้าไปใช้ประโยชน์ส่วนตนเอง
6. ความซื่อสัตย์	10. ปฏิบัติงานบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ	0.575	-รับรู้ บันทึก วิเคราะห์และจำแนกข้อมูลบัญชีได้

ตาราง 55 ผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบการวิจัยเชิงปริมาณและการวิจัยเชิงคุณภาพ ด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี

ด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี	จำแนกตามตัวแปรสังเกต	การวิเคราะห์เชิงปริมาณ	การวิเคราะห์เชิงคุณภาพ
3 ตัวแปร	1. กระบวนการต้นทุน	0.736	- มีโปรแกรมบันทึกข้อมูล
	2. การวางแผนควบคุม	0.789	- กำหนดเป็นแผนงานล่วงหน้า
	3. มีการจัดทำงบประมาณ	0.790	- บันทึกข้อมูลจากข้อมูลในอดีต
	4. มีมาตรการทางการเงิน	0.780	- จัดทำข้อมูลในรายงานทางการเงิน
	5. มีมาตรการที่ไม่ใช้การเงิน	0.847	- ประเมินความพึงพอใจผู้รับบริการ
	3. การประเมินผลงาน	0.864	- จัดทำข้อมูลสรุปส่งหน่วยงานภายนอก
	7. มีแรงจูงใจในการสร้างกำไร	0.837	มีผลตอบแทนเป็นโบนัส
	8. มีส่วนร่วมในการพัฒนา	0.649	- ร่วมหาแนวทางแก้ปัญหาในการปฏิบัติงานบัญชี
	9. การใช้เทคโนโลยีในการผลิต	0.842	- ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปที่รองรับระบบงาน
	10. มีการประเมินผลปฏิบัติงาน	0.876	- มีการประเมินผลงานและบทลงโทษผู้กระทำผิด

ตาราง 56 ผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบการวิจัยเชิงปริมาณและการวิจัยเชิงคุณภาพ ด้านนโยบายองค์กร

ด้านนโยบายองค์กร	จำนวนตามตัวแปรสังเกต	การวิเคราะห์เชิงปริมาณ	การวิเคราะห์เชิงคุณภาพ
3 ตัวแปร	1. ประเมินผลปฏิบัติงาน	0.815	-ผู้ทำบัญชีในฐานะผู้รับจ้างรักษาประโยชน์ให้กับผู้ว่าจ้าง -ยังให้บริการด้านคำปรึกษาในการทำธุรกิจ
	2. คิดลดต้นทุนสินค้า	0.736	-กลยุทธ์การลดราคาเพื่อสร้างยอดขาย
	3. ปฏิบัติตามกฎหมาย	0.703	-นำข้อกำหนดมาใช้บังคับในการปฏิบัติงาน
	4. ตรวจสอบต้นทุน	0.759	-ตรวจสอบเอกสาร หลักฐานการบันทึกข้อมูล
	5. ทำบัญชีนำเชื้อถือ	0.649	-ใช้บริการสำนักงานบัญชีที่มีชื่อเสียงมารับรองข้อมูล
2. แรงจูงใจการทำกำไรขององค์กร	6. ประมาณค่าใช้จ่ายคู่แข่ง	0.748	-วิเคราะห์ข่าวสารทางธุรกิจประจำวัน
	7. มีการวิเคราะห์คู่แข่ง	0.743	-การทำธุรกิจที่แตกต่างวิธีสร้างความเติบโตของธุรกิจ
3. การประเมินผลทางการเงิน	8. ประเมินเทคโนโลยีสารสนเทศ	0.752	-วิเคราะห์ผลที่ได้จากระบบบัญชีที่นำมาใช้ตัดสินใจ
	9. ประเมินต้นทุนตามอายุใช้งาน	0.806	-สำนักงานบัญชีคุณภาพจะมีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
	10. ระบบต้นทุนประมวลผล	0.774	-นำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้คำนวณหาต้นทุนที่แท้จริง

จากตาราง 54 ผลสรุปจรรยาบรรณที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี พบว่า ให้ความสำคัญกับปัจจัยพฤติกรรมความเป็นมืออาชีพสูงสุด มีค่าเท่ากับ 0.745 ที่สอดคล้องกับการวิจัยเชิงคุณภาพ พบว่า มีการพัฒนาแนวปฏิบัติงานบัญชีให้มีความสะดวกรวดเร็ว และมีบริการให้คำปรึกษาในการทำธุรกิจ รองลงมา คือ ปัจจัยด้านความเที่ยงธรรม มีค่าเท่ากับ 0.648 มีการเรียนรู้เพื่อพัฒนาความสามารถของผู้ทำบัญชี ที่สอดคล้องกับการวิจัยเชิงคุณภาพ พบว่า ผู้ทำบัญชีต้องบันทึกและรวบรวมข้อมูล และมีการประเมินผลการปฏิบัติงาน

ผู้ประกอบการ และผู้ทำบัญชี มีความเข้าใจข้อกำหนดจรรยาบรรณ แต่ข้อกำหนดจรรยาบรรณในแต่ละประเทศจำนวนข้อที่ออกบังคับใช้มีไม่เท่ากันตามสภาพแวดล้อมการทำธุรกิจที่แตกต่างกัน อาทิ สภาวิชาชีพบัญชีไทย มีข้อกำหนดจรรยาบรรณ จำนวน 6 ข้อ ส่วน International Management Accounting (IMA) มีข้อกำหนดจรรยาบรรณ จำนวน 4 ข้อ แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อบังคับใช้กับผู้ปฏิบัติงานบัญชี ซึ่งเป็นวิชาชีพที่มีผลกระทบต่อสังคม

จากตาราง 55 ผลสรุปแนวปฏิบัติทางบัญชีที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี พบว่า ให้ความสำคัญกับปัจจัยการประเมินผลปฏิบัติงานสูงสุด มีค่าเท่ากับ 0.876 สอดคล้องกับการวิจัยเชิงคุณภาพ พบว่า มีการประเมินผลทุกครั้ง มีข้อกำหนดและบทลงโทษผู้กระทำผิด รองลงมา คือ ปัจจัยด้านขอบเขตการประเมินผลงาน มีค่าเท่ากับ 0.864 มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติงานซึ่งเป็นทิศทางการทำงานที่สอดคล้องกับการวิจัยเชิงคุณภาพ พบว่า ผู้ทำบัญชีต้องบันทึกและรวบรวมข้อมูล และมีการประเมินผลการปฏิบัติงาน

ผู้ทำบัญชีมีแนวปฏิบัติงานบัญชีที่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปการบันทึกข้อมูลรายงานทางการเงินอย่างครบถ้วนเป็นไปตามข้อกำหนดของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี แต่การบันทึกข้อมูลลงระบบโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปจึงไม่มีโอกาสเข้าถึงข้อมูลสำคัญไม่ส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจเชิงจริยธรรม

จากตาราง 56 ผลสรุปนโยบายองค์กรที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี พบว่า ให้ความสำคัญกับปัจจัยประเมินผลปฏิบัติงาน มีค่าเท่ากับ 0.815 สอดคล้องกับการวิจัยเชิงคุณภาพ พบว่า ผู้ประกอบการเป็นผู้ว่าจ้างสำนักงานบัญชีที่มีชื่อเสียงเป็นผู้ทำบัญชี เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือให้กับองค์กร ผู้ทำบัญชีจึงอยู่ในฐานะผู้รับจ้าง จำเป็นต้องรักษาประโยชน์ให้กับผู้ว่าจ้าง รองลงมา คือ ปัจจัยด้านประเมินต้นทุนตามอายุใช้งาน มีค่าเท่ากับ 0.806 มีการประเมินต้นทุนตามอายุใช้งานสอดคล้องกับการวิจัยเชิงคุณภาพ พบว่า สำนักงานบัญชีคุณภาพจะมีมาตรฐานในการปฏิบัติงานจึงเป็นผู้ให้คำปรึกษาในการวางแผนการทำธุรกิจในการรับรู้ และการตัดจำหน่ายรายการทางบัญชี ซึ่งผู้ทำบัญชีที่เป็นสำนักงานบัญชีคุณภาพจะมีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน แม้จะตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพและปริมณฑล แต่มีสาขาในต่างจังหวัดที่ห่างไกล ความมีชื่อเสียงในการประกอบธุรกิจเป็น ผู้ทำบัญชีมาเป็นเวลานานจึงมีชื่อเสียงเป็นที่ประจักษ์ต่อกิจการ จึงได้รับความไว้วางใจจาก



ผู้ประกอบการ เป็นผู้ทำบัญชีบันทึกข้อมูลและสรุปรายงานทางการเงิน และบริการให้คำปรึกษาในการทำธุรกิจการเพื่อสร้างรายได้ให้มีความเติบโตอย่างสม่ำเสมอจึงมีอิทธิตต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

### ข้อมูลอิทธิพลแนวปฏิบัติการทำบัญชีส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี

การตระหนักถึงผลที่จะได้รับ ทุกๆ ครั้งที่ได้ตัดสินใจกระทำการใดๆ ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีการจัดลำดับความสำคัญในการรักษาผลประโยชน์ของส่วนรวมมากกว่าของตนเอง

การปฏิบัติงานบัญชีเกี่ยวข้องกับความรู้สึกที่เกิดจากความคิด ความรู้สึกภายในตัวบุคคลตามสภาวะอารมณ์ที่ต้องเผชิญ ทำให้แนวคิดในการปฏิบัติงานไม่เหมือนกัน ทุ่มเท เสียสละ ไม่เท่ากัน การได้รับโบนัสแต่ละบุคคลจะได้รับไม่เท่ากัน (ผู้ให้ข้อมูลคนที่3, ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 6, 2564)

ความรู้ความสามารถไม่เท่ากัน การจัดลำดับความสำคัญผลประโยชน์ของส่วนรวมก่อนผลประโยชน์ส่วนตนเอง และผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียแต่ละบุคคลให้ความสำคัญที่ไม่เท่ากันการพัฒนาวิชาชีพภาคบังคับผู้ทำบัญชีมีการอบรมเป็นประจำทุกปี เก็บชั่วโมงสะสมความรู้เพื่อนำมาปรับใช้นวัตกรรมทางเทคโนโลยีสารสนเทศ และนวัตกรรมทางการเงินจะทำให้ผู้ทำบัญชีมีความมั่นใจในการทำงานมากขึ้น (ผู้ให้ข้อมูลคนที่1, ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 3, 2564)

### สรุปการวิเคราะห์พัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชี โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1. เปิดโอกาสให้มีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นจริยธรรมของผู้ทำบัญชีควรเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติงานเช่นเดียวกับหน่วยงานอื่น (ผู้ให้ข้อมูลคนที่1, ผู้ให้ข้อมูลคนที่6, 2564)
2. มีการสื่อสาร ถ่ายทอดความรู้ความเข้าใจจริยธรรมในองค์กรให้แก่ผู้ทำบัญชีเป็นไปตามอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน การอนุมัติให้เข้าถึงข้อมูลสำคัญชั้นความลับสำหรับผู้ทำบัญชีในระดับเป็นผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชี มากกว่า 16 ปีขึ้นไป (ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 6, 2564)
3. มีการอบรมจริยธรรมเป็นหลักสูตรการอบรมต่อเนื่องของผู้ทำบัญชี (ผู้ให้ข้อมูลคนที่1, ผู้ให้ข้อมูลคนที่3, 2564)
4. มีการส่งเสริมจริยธรรมสร้างขวัญกำลังใจ และมีบทลงโทษสำหรับผู้กระทำความผิดตามทางกฎหมาย (ผู้ให้ข้อมูลคนที่1, ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 6, 2564)

### การวิเคราะห์ตัวชี้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผู้ทำบัญชี

มาตรฐานระดับพฤติกรรม 4 ระดับ โดยกลุ่มตัวอย่างเป็นพนักงานปฏิบัติงานในองค์กรไม่มีหน้าที่ทำบัญชี เป็นผู้ประเมินตัวชี้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผู้ทำบัญชี รวม 15 ท่าน

### 3. การวิเคราะห์ตัวชี้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผู้ทำบัญชี

ผลสรุปตัวชี้วัดและประเมินผลการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีในองค์กรของท่าอากาศยานน้อยเพียงใด โดยให้มาตราวัดระดับพฤติกรรม 4 ระดับ กลุ่มตัวอย่างเป็นพนักงานปฏิบัติงานในองค์กรไม่มีหน้าที่ทำบัญชี จำนวน 15 ท่าน (น็อน พินประติษฐ์, 2554)

น้อยที่สุด (ไม่มีเลย)	น้อย	มาก	มากที่สุด
(0 คะแนน)	(1 คะแนน)	(2 คะแนน)	(3 คะแนน)

ตาราง 57 ผลสรุปตัวชี้วัด (คะแนนสูง หมายถึง มีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมสูง / คะแนนต่ำ หมายถึง มีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมต่ำ)

ข้อที่ / คนที่	มากที่สุด 3 คะแนน														
1. ความเชื่อมั่นกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
2. ปฏิบัติตนตามระเบียบของหน่วยงาน	3	2	3	3	3	2	3	3	3	3	3	3	2	3	3
3. ใช้เหตุผลในการแก้ปัญหาโดยยึดหลักความถูกต้อง	3	3	2	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
4. อ้างอิงเมื่อนำผลงานผู้อื่นมาใช้	2	2	3	3	3	3	3	2	3	3	3	3	2	3	3
5. มุ่งมั่นในการทำงานเพื่อบรรลุเป้าหมาย	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
6. การวัดผลและการประเมินผลงาน	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
7. ยอมรับผลของการกระทำโดยไม่กล่าวโทษผู้อื่น	2	3	3	3	3	2	3	3	3	3	3	3	2	3	3
8. บันทึกรายงานการปฏิบัติงานตามความเป็นจริง	3	3	2	2	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
9. ปฏิบัติต่อผู้อื่นด้วยความเสมอภาคเท่าเทียมกัน	3	2	2	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
10. เสียสละเพื่อประโยชน์ของผู้ใช้บริการ	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3

จากตาราง 57 ผลสรุปตัวชี้วัดประเมินผลการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีในองค์กร โดยกลุ่มพนักงานปฏิบัติงานในองค์กรไม่มีหน้าที่ทำบัญชี จำนวน 15 ท่าน ในวิสาหกิจชุมชนขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศว่า มีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมจากระดับคะแนนสูง / คะแนนต่ำ ซึ่งผู้วิจัยได้อธิบายรายละเอียดเกี่ยวกับมาตรวัดระดับพฤติกรรม 4 ระดับ เป็นเกณฑ์วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผู้ทำบัญชี

ผลสรุปตัวชี้วัดมาตรวัดระดับพฤติกรรมผู้ทำบัญชีพบว่า ผู้ทำบัญชีมีความมุ่งมั่นในการทำงานเพื่อบรรลุเป้าหมาย และ เสียสละเพื่อประโยชน์ของผู้ใช้บริการอยู่ในระดับมากที่สุด (3 คะแนน) จำนวน 15 ท่าน รองลงมาคือ การวัดผลและการประเมินผลงาน อยู่ในระดับมาก จำนวน 14 ท่าน และจำนวน 12 ท่าน ให้ความเห็นตัวชี้วัดระดับพฤติกรรมผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับ ความเชื่อมั่นกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม การปฏิบัติตนตามระเบียบของหน่วยงาน มีการใช้เหตุผลในการแก้ปัญหาให้มีความถูกต้อง อ้างอิงในการนำผลงานผู้อื่นมาใช้ ยอมรับผลของการกระทำโดยไม่กล่าวโทษผู้อื่น บันทึกรายงานปฏิบัติงานตามความเป็นจริง มีความเสมอภาคปฏิบัติต่อผู้อื่นอย่างเท่าเทียมกันทุกคน ถ้ายึดเอาตัวชี้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมมากที่สุดของผู้ทำบัญชีทั้ง 15 ท่านประเมินเหมือนกันทั้งหมด จะพบว่า มีตัวชี้วัดเรื่องความมุ่งมั่นในการทำงานบรรลุเป้าหมายและการเสียสละเพื่อประโยชน์ของผู้ใช้บริการ ซึ่งตัวชี้วัดทั้งสองตัวน่าจะใช้เป็นตัวชี้วัดที่ดีสำหรับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผู้ทำบัญชี ไม่ว่าจะทำงานในวิสาหกิจขนาดกลางหรือขนาดย่อมหรือทำงานในสำนักงานตรวจสอบบัญชีก็ตาม

## บทที่ 5

### บทสรุป

การวิจัยเรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย งานวิจัยนี้มุ่งตอบวัตถุประสงค์ของการวิจัยของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีในอิทธิพลทางอ้อมความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญเชิงสาเหตุ (mediator effect) ของจรรยาบรรณและนโยบายองค์กร ในมุมมองของผู้ทำบัญชีและผู้บริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นหลักโดยประกอบด้วยเนื้อหา 4 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 ผลการศึกษาที่สำคัญ

ส่วนที่ 2 สรุปผลการวิเคราะห์เพื่อตอบปัญหาการวิจัย

ส่วนที่ 3 การอภิปรายผล

ส่วนที่ 4 ข้อเสนอแนะ

เนื้อหาในบทนี้จึงมุ่งอภิปรายผลการศึกษาโดยชี้ให้เห็นประเด็นการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีความสำคัญจากผลวิจัยซึ่งได้ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกรอบแนวคิดเชิงทฤษฎีและแนวคิดที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งนำเสนอแนวทางการพัฒนาการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีอย่างเหมาะสมกับแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารโดยมีประเด็นอภิปราย ดังนี้

#### สรุปผลการวิจัย

##### ส่วนที่ 1 ผลการศึกษาที่สำคัญ

###### 1. สรุปข้อมูลพื้นฐานทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

1.1 สรุปข้อมูลทั่วไปของผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง อายุ 46 ปีขึ้นไป นับถือศาสนาพุทธ ส่วนใหญ่มีการศึกษาในระดับปริญญาโทขึ้นไปในส่วนของการเป็นผู้ทำบัญชีและเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีพบว่า ส่วนใหญ่ทำบัญชีมากกว่า 16 ปีขึ้นไป และมีรายได้หลักจากการทำบัญชีเดือนละมากกว่า 40,000 บาทขึ้นไป

###### 1.2 สรุปผลระดับความคิดเห็นการวิเคราะห์

###### 1.2.1 สรุปผลการศึกษาระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับจรรยาบรรณ

ประกอบด้วย 10 ด้าน ได้แก่ ความโปร่งใสเป็นจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ ทักษะ

ในการประกอบวิชาชีพ แสวงหาความรู้เพิ่มเติมอย่างต่อเนื่อง ความสามารถในการวิเคราะห์ เรียนรู้ เพื่อพัฒนาความสามารถของตนเอง การรักษาความลับ ความเพียงพอในสาระสำคัญ ความสามารถทางวิชาชีพ ความเป็นอิสระตัดสินใจด้วยตนเอง ปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชี เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านสามารถอธิบายรายละเอียด ดังนี้

ความคิดเห็นการวิเคราะห์ด้านจรรยาบรรณโดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.597 อยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่าความโปร่งใสมีค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุดเท่ากับ 4.680 รองลงมาคือทักษะในการประกอบวิชาชีพมีค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุดเท่ากับ 4.650 แสวงหาความรู้เพิ่มเติม ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.640 ความสามารถในการวิเคราะห์ ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.630 เรียนรู้เพื่อพัฒนาความสามารถ ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.590 การรักษาความลับ ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.570 ความเพียงพอในข้อมูลสำคัญ ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.510 ความสามารถทางวิชาชีพ ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.600 ความเป็นอิสระค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.540 ปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพ ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.560

1.2.2 สรุปผลการศึกษาระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร ประกอบด้วย 10 ด้าน ได้แก่ ระบบการคิดต้นทุน งบประมาณที่เตรียมไว้ ความถี่ในการจัดทำงบประมาณ มาตรการทางการเงินประเมินผลการดำเนินงาน มาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงินใช้ประเมินผลการดำเนินงาน มีขอบเขตการประเมินผลการดำเนินงาน มีแรงจูงใจในการสร้างกำไร มีส่วนร่วมในการพัฒนาแนวทางปฏิบัติด้านบัญชี การใช้เทคโนโลยีในระบบการผลิต มีการวัดระดับผลผลิตที่เพิ่มขึ้น เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านสามารถอธิบายรายละเอียด ดังนี้

ความคิดเห็นการวิเคราะห์ด้านแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารโดยรวมอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.110 อยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า ระบบการคิดต้นทุนมีค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.290 รองลงมาคือมีส่วนร่วมในการพัฒนามีค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.130 ความถี่ในการจัดทำงบประมาณมีค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.090 มาตรการทางการเงิน ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.150 มาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงิน ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.070 การประเมินผล ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 3.970 แรงจูงใจในการสร้างกำไรค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.070 มีส่วนร่วมในการพัฒนา ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.240 ใช้เทคโนโลยีในระบบการผลิตค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.110 การวัดระดับผลผลิตที่เพิ่มขึ้นค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 3.980

1.2.3 สรุปผลการศึกษาระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับนโยบายองค์กร ประกอบด้วย 10 ด้าน ได้แก่ วัดและประเมินผลการปฏิบัติงาน คิดลดต้นทุนการผลิตสินค้า ปฏิบัติตามกฎหมาย มีการตรวจสอบต้นทุนที่เกิดขึ้น จัดทำบัญชีสร้างความน่าเชื่อถือ ประเมินการค่าใช้จ่ายของคู่แข่ง



วิเคราะห์ตำแหน่งของคู่แข่ง มีการประเมินสิ่งอำนวยความสะดวก การประเมินต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามอายุการใช้งาน มีระบบต้นทุนที่ใช้ประมวผล เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน อธิบายรายละเอียด ดังนี้

ความคิดเห็นการวิเคราะห์ด้านนโยบายองค์กรโดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.309 อยู่ในระดับมากที่สุดเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า การจัดทำบัญชีเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือมีค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุดเท่ากับ 4.710 รองลงมาคือประเมินผลการปฏิบัติงานมีค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุดเท่ากับ 4.370 ปฏิบัติตามกฎหมาย มีค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.260 ตรวจสอบต้นทุนที่เกิดขึ้นมีค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.130 จัดทำบัญชีสร้างความน่าเชื่อถือ ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.710 ประมาณการค่าใช้จ่ายของคู่แข่ง ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.240 วิเคราะห์ตำแหน่งของคู่แข่งค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.220 ประเมินสิ่งอำนวยความสะดวก ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.270 การประเมินต้นทุนผลิตภัณฑ์ ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.300 ระบบต้นทุนที่ใช้ประมวผล ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.300

1.2.4 สรุปผลการศึกษาระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ประกอบด้วย 10 ด้าน ได้แก่ การสร้างรายได้เพิ่มขึ้น การเกลี้ยรายได้ให้มีความสม่ำเสมอ ผู้ทำบัญชีระดับบริหารสามารถสร้างกำไร การกระทำที่บิดเบือนปกปิดข้อเท็จจริง ผู้ได้รับความสำเร็จในอาชีพจะไม่คำนึงถึงจรรยาบรรณ การฉกฉวยโอกาสเป็นแนวปฏิบัติงาน การเกลี้ยรายได้ตามหลักบัญชีเกณฑ์คงค้าง มีการเปิดเผยการกระทำตามกฎหมาย การใช้ดุลยพินิจในการปรับแต่งบัญชี การแก้ปัญหาช่วงเวลาที่ยุ่งยาก เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านสามารถอธิบายรายละเอียด ดังนี้

ความคิดเห็นการวิเคราะห์การตัดสินใจเชิงจริยธรรมโดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุดมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.356 อยู่ในระดับมากที่สุดเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า การเปิดเผยการกระทำตามกฎหมายมีค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุดเท่ากับ 4.430 รองลงมาคือ สร้างรายได้เพิ่มขึ้นค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุดเท่ากับ 4.390 การใช้ดุลยพินิจในการปรับแต่งบัญชีมีค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.390 ความสามารถในการสร้างกำไรค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.340 บิดเบือนปกปิดข้อเท็จจริง ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.370 สำเร็จในอาชีพแล้วจะไม่คำนึงถึงจรรยาบรรณ ค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.310 ฉกฉวยโอกาสในการเปิดเผยข้อมูลค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.320 การเกลี้ยรายได้ตามหลักบัญชีค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.340 แก้ปัญหาช่วงเวลาที่ยุ่งยากค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุด เท่ากับ 4.370

### 1.3 ภาพรวมของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

ภาพรวมของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย โดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.343 เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ด้านจรรยาบรรณอยู่ในระดับมากที่สุดมี

ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.597 ด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรมโดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.356 ด้านนโยบายองค์กรอยู่ในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.309 ด้านแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารโดยรวมอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.110 ตามลำดับ

## ส่วนที่ 2 สรุปผลการวิเคราะห์เพื่อตอบปัญหาการวิจัย

### ผลสรุปการวิเคราะห์เชิงสำรวจ

ผลการวิเคราะห์เชิงสำรวจเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยมีรายละเอียด ดังนี้

2.1 ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันด้านจรรยาบรรณเมื่อพิจารณาสถิติที่ใช้ตรวจสอบความสอดคล้องระหว่างโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์โดยให้ความคลาดเคลื่อนมีความสัมพันธ์กัน พบว่า การตรวจสอบความตรงของโมเดล (Validation of The Model) และการตรวจสอบความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยใช้ค่าดัชนีทดสอบความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดล ที่ประกอบด้วย ค่าสถิติไคสแควร์  $\chi^2$  มีค่าเท่ากับ ค่านัยสำคัญทางสถิติ (p-value) มีค่าเท่ากับ 0.459 ค่าไคสแควร์สัมพัทธ์ ( $\chi^2 / df$ ) มีค่าเท่ากับ 0.997 ค่าดัชนีวัดระดับความสอดคล้องกลมกลืน (GFI) มีค่าเท่ากับ 0.991 ดัชนีเปรียบเทียบความกลมกลืนของข้อมูลเชิงประจักษ์ (TLI) มีค่าเท่ากับ 1.000 ดัชนีวัดความสอดคล้องกลมกลืนเชิงสัมพัทธ์ (CFI) มีค่าเท่ากับ 1.000 ดัชนีวัดค่าเฉลี่ยส่วนที่เหลือจากการเปรียบเทียบขนาด (RMR) มีค่าเท่ากับ 0.005 ค่าประมาณความคลาดเคลื่อนของรากกำลังสองเฉลี่ย (RMSEA) มีค่าเท่ากับ 0.000 ซึ่งทุกค่าผ่านเกณฑ์ที่กำหนด (Hair, 2010) แสดงว่าโมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์

2.2 ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันด้านแนวปฏิบัติทางการบัญชีเมื่อพิจารณาสถิติที่ใช้ตรวจสอบความสอดคล้องระหว่างโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์โดยให้ความคลาดเคลื่อนมีความสัมพันธ์กัน พบว่าการตรวจสอบความตรงของโมเดล (Validation of The Model) และการตรวจสอบความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยใช้ค่าดัชนีทดสอบความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดล ที่ประกอบด้วย โดยใช้ค่าดัชนีทดสอบความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดล ประกอบด้วย ค่าสถิติไคสแควร์  $\chi^2$  มีค่าเท่ากับ ค่านัยสำคัญทางสถิติ (p-value) มีค่าเท่ากับ 0.004

ค่าไคสแควร์สัมพัทธ์ ( $\chi^2 / df$ ) มีค่าเท่ากับ 1.908 ค่าดัชนีวัดระดับความสอดคล้องกลมกลืน (GFI) มีค่าเท่ากับ 0.978 ดัชนีเปรียบเทียบความกลมกลืนของข้อมูลเชิงประจักษ์ (TLI) มีค่าเท่ากับ 0.988 ดัชนีวัดความสอดคล้องกลมกลืนเชิงสัมพัทธ์ (CFI) มีค่าเท่ากับ 0.993 ดัชนีวัดค่าเฉลี่ยส่วนที่เหลือจากการเปรียบเทียบขนาด (RMR) มีค่าเท่ากับ 0.010 ค่าประมาณความคลาดเคลื่อนของ

รากกำลังสองเฉลี่ย(RMSEA) มีค่าเท่ากับ 0.048 ซึ่งทุกค่าผ่านเกณฑ์ที่กำหนด (Hair, 2010) แสดงว่าโมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์

2.3 ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันด้านนโยบายองค์กรเมื่อพิจารณาสถิติที่ใช้ตรวจสอบความสอดคล้องระหว่างโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์โดยให้ความคลาดเคลื่อนมีความสัมพันธ์กัน พบว่า การตรวจสอบความตรงของโมเดล (Validation of The Model) และการตรวจสอบความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยใช้ค่าดัชนีทดสอบความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดล ที่ประกอบด้วย ค่าสถิติไคสแควร์  $\chi^2$  มีค่าเท่ากับ คำนัยสำคัญทางสถิติ (p-value) มีค่าเท่ากับ 0.065 ค่าไคสแควร์สัมพัทธ์ ( $\chi^2 / df$ ) มีค่าเท่ากับ 1.449 ค่าดัชนีวัดระดับความสอดคล้องกลมกลืน (GFI) มีค่าเท่ากับ 0.979 ดัชนีเปรียบเทียบความกลมกลืนของข้อมูลเชิงประจักษ์ (TLI) มีค่าเท่ากับ .991 ดัชนีวัดความสอดคล้องกลมกลืนเชิงสัมพัทธ์ (CFI) มีค่าเท่ากับ 0.995 ดัชนีวัดค่าเฉลี่ยส่วนที่เหลือจากการเปรียบเทียบขนาด (RMR) มีค่าเท่ากับ 0.008 ค่าประมาณความคลาดเคลื่อนของรากกำลังสองเฉลี่ย(RMSEA) มีค่าเท่ากับ 0.036 ซึ่งทุกค่าผ่านเกณฑ์ที่กำหนด (Hair, 2010) แสดงว่าโมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์

2.4 ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม เมื่อพิจารณาสถิติที่ใช้ตรวจสอบความสอดคล้องระหว่างโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์โดยให้ความคลาดเคลื่อนมีความสัมพันธ์กัน พบว่า การตรวจสอบความตรงของโมเดล (Validation of The Model) และการตรวจสอบความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยใช้ค่าดัชนีทดสอบความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลประกอบด้วย ค่าสถิติไคสแควร์  $\chi^2$  มีค่าเท่ากับ คำนัยสำคัญทางสถิติ (p-value) มีค่าเท่ากับ 0.121 ค่าไคสแควร์สัมพัทธ์ ( $\chi^2 / df$ ) มีค่าเท่ากับ 1.324 ค่าดัชนีวัดระดับความสอดคล้องกลมกลืน (GFI) มีค่าเท่ากับ 0.979 ดัชนีเปรียบเทียบความกลมกลืนของข้อมูลเชิงประจักษ์ (TLI) มีค่าเท่ากับ 0.995 ดัชนีวัดความสอดคล้องกลมกลืนเชิงสัมพัทธ์ (CFI) มีค่าเท่ากับ 0.997 ดัชนีวัดค่าเฉลี่ยส่วนที่เหลือจากการเปรียบเทียบขนาด (RMR) 0.008 ค่าประมาณความคลาดเคลื่อนของรากกำลังสองเฉลี่ย (RMSEA) มีค่าเท่ากับ 0.031 ซึ่งทุกค่าผ่านเกณฑ์ที่กำหนด (Hair, 2010) แสดงว่าโมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์

2.5 ผลการวิเคราะห์เส้นทาง (Path Analysis) เป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝงและตัวแปรสังเกตได้ ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของอิทธิพลเส้นทางโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของโมเดลการวัดจรรยาบรรณ พบว่า 2 ตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ มีทักษะวิชาชีพทางบัญชี และมีการเรียนรู้เพื่อการพัฒนาตนเอง มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐาน 0.745 และ 0.648 ตามลำดับ จัดอยู่ในเกณฑ์ข้อผิดพลาดมาตรฐานจัดอยู่ในเกณฑ์เหมาะสมทุกเส้นทางมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของโมเดลการวัดแนวปฏิบัติการบัญชีพบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ อัตราเติบโตของยอดขาย และ มีการประเมินผลงาน มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานเท่ากับ 0.876 และ 0.864 ตามลำดับ ทุกเส้นทางมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติอยู่ในเกณฑ์ที่เหมาะสม

ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของโมเดลการวัดนโยบายองค์กร พบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ วัดประเมินผลปฏิบัติงาน และประเมินต้นทุน มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานเท่ากับ 0.815 และ 0.806 ตามลำดับทุกเส้นทางมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติอยู่ในเกณฑ์ที่เหมาะสม

ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของโมเดลการวัดด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรมจากการวัดองค์ประกอบยืนยันพบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ เกลี่ยรายได้จากหลักบัญชี และสร้างกำไรเพิ่มขึ้น มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานเท่ากับ 0.825 และ 0.815 806 ตามลำดับทุกเส้นทางมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติอยู่ในเกณฑ์ที่เหมาะสม

ผลการวิเคราะห์เส้นทาง (Path Analysis) เป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝงและตัวแปรสังเกตได้ด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรมวัดองค์ประกอบยืนยันพบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ เกลี่ยรายได้ตามหลักบัญชีเกณฑ์คงค้างและการฉกฉวยโอกาสในการสร้างรายได้ มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานเท่ากับ 0.921 และ 0.887 ตามลำดับ ทุกเส้นทางมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

2.6 ผลการวิเคราะห์ค่าอิทธิพลรวม (Total effect, TE) ค่าอิทธิพลทางตรง (Direct effect, DE) และค่าอิทธิพลทางอ้อม (Indirect effect, IE) ของ โมเดลการวัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย พบว่า การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลรวมจากปัจจัยจรรยาบรรณและมีอิทธิพลรวมจากนโยบายองค์กร มีค่าเท่ากับ -0.560 โดยมีค่าอิทธิพลรวมของจรรยาบรรณเท่ากับ 0.816 นโยบายองค์กรมีค่าอิทธิพล เท่ากับ -0.560 ผลทางสถิติข้างต้น หมายความว่า กลุ่มตัวอย่างเป็นผู้ทำบัญชีนำหลักจรรยาบรรณมากำหนดเป็นทิศทางการทำงาน อีกทั้งยังนำนโยบายองค์กรมาทำการตัดสินใจเชิง



จริยธรรม หากพิจารณาแยกระหว่างอิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อมปรากฏว่า ปัจจัยการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลทางอ้อมจากปัจจัยนโยบายองค์กรมากที่สุด (มีค่าอิทธิพลทางตรงเท่ากับ 0.688) และ ปัจจัยจรรยาบรรณ (มีค่าอิทธิพลทางตรง เท่ากับ 0.337)

สำหรับอิทธิพลทางอ้อม พบว่าการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลทางอ้อมจากปัจจัยจรรยาบรรณ (มีค่าอิทธิพลทางอ้อม เท่ากับ 0.479)

ปัจจัยแนวปฏิบัติทางบัญชีของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลรวมจากปัจจัยนโยบายองค์กร มีค่าอิทธิพลรวม เท่ากับ 0.821 และมีจรรยาบรรณ มีค่าอิทธิพลรวม เท่ากับ 0.801 ซึ่งหมายถึง กลุ่มตัวอย่างได้มีแนวปฏิบัติทางบัญชี ผลทางสถิติข้างต้นนี้ หมายความว่า กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษามานี้ได้รับอิทธิพลจากนโยบายองค์กรมาปฏิบัติตามหลักการบัญชีก็ทั้งยังนำจรรยาบรรณมาเป็นข้อกำหนดในการปฏิบัติงานทางบัญชี

หากพิจารณาแยกระหว่างอิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อมปรากฏว่าปัจจัยแนวปฏิบัติทางบัญชีของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลทางตรงจากปัจจัยนโยบายองค์กร (มีค่าอิทธิพลทางตรงเท่ากับ 0.821) สำหรับอิทธิพลทางอ้อมนั้น พบว่า ปัจจัยของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลทางอ้อมจากปัจจัยจรรยาบรรณ มีค่าอิทธิพลทางอ้อมเท่ากับ 0.720

ปัจจัยนโยบายองค์กรของกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลรวมจากปัจจัยจรรยาบรรณ มีค่าอิทธิพล เท่ากับ 0.878 และได้รับอิทธิพลทางตรงจากปัจจัยจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี มีค่าอิทธิพลเท่ากับ 0.878 โดยไม่มีอิทธิพลทางอ้อมใดๆที่ส่งผลเลย

#### **ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อตอบสมมติฐานการวิจัย**

อภิปรายผลเชิงยืนยันตามวัตถุประสงค์การวิจัย ผลการศึกษาโมเดลการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยหลังการปรับโมเดลโดยการเชื่อมค่าความคลาดเคลื่อน แบบจำลองประกอบด้วย 4 ตัวแปรแฝง ได้แก่ ปัจจัยด้านจรรยาบรรณ ปัจจัยด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี ปัจจัยด้านนโยบายองค์กร ปัจจัยด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ผลการศึกษาพบว่า แบบจำลองมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยการเชื่อมค่าความคลาดเคลื่อน ซึ่งผ่านเกณฑ์การพิจารณาค่าดัชนีที่สำคัญทั้ง 7 ตัว ได้แก่ ค่าสถิติ (p-value of Chi-Square statistic ค่าสถิติไคแควร์ ( $\chi^2$ ) Chi-square = 82.123, DF มีค่าเท่ากับ 570, P มีค่าเท่ากับ .000 ค่าไคสแควร์สัมพัทธ์ ( $\chi^2 / df$ ) มีค่าเท่ากับ 1.548 ดัชนีวัดระดับความสอดคล้องกลมกลืนค่าที่แสดงสัดส่วนของค่าความแปรปรวนร่วมของข้อมูลเชิงประจักษ์ (GFI) มีค่าเท่ากับ 0.901 ดัชนีวัดความสอดคล้องกลมกลืนเชิงสัมพัทธ์ (CFI) มีค่าเท่ากับ 0.967, ดัชนีรากที่สองของค่าเฉลี่ยความคลาดเคลื่อนโดยประมาณ (RMSEA) มีค่าเท่ากับ 0.037 และ ค่าRMR มีค่าเท่ากับ 0.017 ดัชนีรากกำลังสองค่าเฉลี่ยของส่วนที่เหลือมาตรฐานเปรียบเทียบขนาดความแปรปรวนและ



ความแปรปรวนร่วมระหว่างตัวแปรของประชากรกับการประเมินค่าดัชนี Tucker, Lewis Index (TLI) มีค่าเท่ากับ 0.957 วัดความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์

นอกจากนี้ จรรยาบรรณยังส่งอิทธิพลทางอ้อมผ่านนโยบายองค์กรไปยังการตัดสินใจเชิงจริยธรรม อิทธิพลทางตรง มีค่าเท่ากับ 0.337 อิทธิพลทางอ้อม มีค่าเท่ากับ 0.429 และ อิทธิพลรวม มีค่าเท่ากับ 0.816 ( $DE = 0.337$ ,  $TE = 0.429$ ,  $TE = 0.816$ )

ผลการวิเคราะห์ทางสถิติโดยใช้สมการโครงสร้างเชิงเส้น (SEM) เพื่อการทดสอบสมมติฐานที่ 1 ถึง สมมติฐานที่ 8 ของการวิจัยฉบับนี้ โดยผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลการวัดแต่ละ ปัจจัยในรูปแบบความสัมพันธ์โครงสร้างเชิงเส้นปัจจัยการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย กับข้อมูลเชิงประจักษ์กับ ข้อมูลเชิงประจักษ์ เพื่อสนับสนุนการตอบข้อสมมติฐานในแต่ละข้อโดยหลักการพิจารณาแบบจำลอง (เพื่อการยอมรับสมมติฐาน) สามารถพิจารณาได้จากค่าเส้นทางอิทธิพล (C.R.) มากกว่า 1.96

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อตอบสมมติฐานการวิจัย สรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

1. ผลการศึกษาไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่กำหนดไว้ข้างต้นที่ว่าจรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี จากผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตรวจสอบความ เชื่อถือได้ของอิทธิพลเส้นทางโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ปัจจัยด้านจรรยาบรรณวัด องค์กรประกอบยืนยันว่า ตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ ความโปร่งใส และพัฒนาความรู้ ของผู้ทำบัญชี มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐาน เท่ากับ 0.641 และ 0.620 ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์ทางสถิติโดยใช้สมการโครงสร้างเชิงเส้น (SEM) วัดค่าความสอดคล้องกลมกลืน ของโมเดลการวัดแต่ละตัวแปรแฝงในรูปแบบความสัมพันธ์โครงสร้างเชิงเส้นปัจจัยการตัดสินใจเชิง จริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศ ไทยกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยการเชื่อมค่าความคลาดเคลื่อนโมเดลการวัดพบว่า เส้นทางอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากจรรยาบรรณไปยังแนวปฏิบัติทางบัญชี มีค่าเท่ากับ 0.789 (แต่เกณฑ์ คือ  $C.R. > \pm 1.96$ ) และมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ 0.080 ซึ่งไม่อยู่ในเกณฑ์ที่ ยอมรับได้ ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 1 นั่นคือจรรยาบรรณไม่ส่งอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนว ปฏิบัติทางบัญชี แต่ยังมีอิทธิพลทางอ้อมผ่านนโยบายองค์กร (path coefficient = 0.720) อาจขึ้นอยู่กับ ปัจจัย ดังต่อไปนี้

ประการแรก จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีในการวิจัยครั้งนี้ ได้ศึกษาข้อกำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชีโดยพิจารณาจากตัวแปรหรือสภาพการณ์ต่างๆ แนวทางการ ปฏิบัติงานบัญชีเป็นไปตามหลักจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 เป็น องค์ประกอบที่สำคัญสำหรับผู้ทำบัญชี ซึ่งจะส่งผลต่อการนำไปใช้เป็นแนวปฏิบัติทางบัญชี ซึ่ง สอดคล้องกับแนวคิดของ Stryker (1994) ได้กล่าวถึง การเลือกทำกิจกรรมขององค์กรกิจกรรมนั้น

สำคัญที่จะกำหนดว่า ผู้ปฏิบัติงานรับรู้ถึงพฤติกรรมของตนเองว่าทุกการกระทำมีความเกี่ยวข้องกับองค์กร การกระทำในที่นี้หมายถึงพฤติกรรมของผู้ทำบัญชีการยอมรับเชิงทัศนคติซึ่งเป็นความผูกพันของผู้ปฏิบัติงานที่มีต่อองค์กรและความยินยอมเชิงพฤติกรรมที่มีความสำคัญในการเข้ามามีส่วนร่วมในกิจกรรม ผู้ทำบัญชีต้องยินยอมให้ความร่วมมือกระทำตามกฎระเบียบ โดยมีนโยบายองค์กรเป็นหลักในการกำกับควบคุมและทำความเข้าใจว่าพฤติกรรมของมนุษย์ต้องอยู่บนพื้นฐานของการเรียนรู้กฎหมายสังคม (Ferrell, 1985) แนวปฏิบัติทางบัญชีเป็นภาระความรับผิดชอบของผู้ทำบัญชี หมายถึงต้องปฏิบัติงานเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ตามมาตรฐานการบัญชีที่ใช้บังคับ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในวิชาชีพว่ามีมาตรฐานการปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณวิชาชีพ

ประการที่สอง ด้วยเหตุที่หลักจรรยาบรรณจะช่วยลดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานบัญชี เป็นปัจจัยสำคัญในการแก้ปัญหาความบกพร่องทางจริยธรรม (Arjoon, 2000) เพราะปัจจัยที่สำคัญในการปฏิบัติงานบัญชี คือ การนำหลักจรรยาบรรณมากำหนดเป็นนโยบายองค์กรกันเพื่อใช้ควบคุมพฤติกรรม การปฏิบัติทางบัญชีให้มีความถูกต้องตามกฎหมาย สอดคล้องกับ Rosalie และ Tromley (2007) กล่าวว่า การลดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานคือ การเน้นย้ำให้ผู้ปฏิบัติงานกระทำตามกฎหมายถือเป็นปัจจัยสำคัญในการควบคุมพฤติกรรม ทั้งนี้ผู้ทำบัญชีจะยึดหลักจรรยาบรรณมาเป็นบรรทัดฐานในการปฏิบัติงานทางบัญชี สอดคล้องกับ Mullerova, (1998) กล่าวว่าจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ทำบัญชีมีความสำคัญในการแสดงความรับผิดชอบต่อในงานที่ทำการกระทำใดถูกหรือการกระทำใดผิดนั้น มาจากจิตสำนึกของบุคคลที่ส่งผลกระทบต่อสังคม การศึกษาครั้งนี้ เป็นการศึกษาจรรยาบรรณตามสภาวิชาชีพบัญชีปี 2561 ประกอบด้วย 6 หลักการ คือ 1) ความซื่อสัตย์ 2) ความเที่ยงธรรม 3) ความรู้ความเข้าใจใส่ 4) การรักษาความลับ 5) พฤติกรรมความเป็นมืออาชีพ 6) ความโปร่งใส เป็นปัจจัยที่ นำมากำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชี ซึ่งเป็นทิศทางในการทำงานให้มีความถูกต้อง (Davis ,1994) และแนวปฏิบัติงานบัญชีที่มีมาตรฐานนั้น จะเป็นข้อมูลทางบัญชีมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม (FSA, 2004)

ประการที่สาม ด้วยเหตุที่วินัยในการทำงานของผู้ทำบัญชีลดลงเป็นความอ่อนไหวทางจริยธรรมจึงทำให้เกิดพฤติกรรมปฏิบัติงานที่ขัดแย้งกับจริยธรรม (Altman, 2007) สอดคล้องกับ Mitchem (2009) กล่าวว่า ความอ่อนไหวทางจริยธรรมของผู้ทำบัญชีมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม แต่การศึกษาไม่ได้ทำการเปรียบเทียบภูมิหลังของผู้ทำบัญชีแต่ละรายว่าจะส่งผลต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี ปัจจัยสำคัญของความอ่อนไหวทางจริยธรรม หมายถึง ผู้ทำบัญชีมีพฤติกรรมเชิงจริยธรรมลดลงจะเป็นสาเหตุทำให้เกิดการกระทำที่ผิดจริยธรรมทำให้ข้อมูลที่จัดทำและนำเสนอขาดความน่าเชื่อถือ แสวงหาผลประโยชน์ให้กับตัวเองโดยสร้างข้อมูลบัญชีที่เป็นเท็จ จึงส่งผลกระทบต่อผู้นำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจ (Probohudono et al., 2017) สอดคล้องกับ Malimage K (2019) กล่าวว่า การกระทำที่มีลักษณะฉ้อโกงเป็นการกระทำที่องค์กรไม่สามารถควบคุมได้ ปัจจัยสำคัญของ

พฤติกรรมฉ้อโกงเกิดจากผู้ปฏิบัติงานติดการพนันทำให้จริยธรรมในตัวบุคคลลดลง ผู้ทำบัญชีจะไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณ นอกจากนี้ความอ่อนไหวทางจริยธรรมลดลงอาจมีปัจจัยมาจากแรงกดดันที่ผู้ทำบัญชีได้รับจากนายจ้าง ทำให้ผู้ทำบัญชีไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงานลดลงและยังพบว่าผู้ทำบัญชีที่ประสบความสำเร็จในอาชีพแล้วมักจะละเลยไม่ปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณ (Meador, 2017)

1. ผลการวิจัยไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่กำหนดไว้ข้างต้นที่ว่าแนวปฏิบัติการบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ผลการวิเคราะห์ทางสถิติโดยใช้สมการโครงสร้างเชิงเส้น (SEM) วัดค่าความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลการวัดแต่ละตัวแปรแฝงในรูปแบบความสัมพันธ์โครงสร้างเชิงเส้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยการเชื่อมค่าความคลาดเคลื่อนโมเดลการวัดพบว่า จากผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของอิทธิพลเส้นทางโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ด้านการวัดแนวปฏิบัติการบัญชีพบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ วัดผลผลิตที่เพิ่ม และการประเมินผลมีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานเท่ากับ . 0.876 และ . 0.864 ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์ทางสถิติโดยใช้สมการโครงสร้างเชิงเส้น (SEM) วัดค่าความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลการวัดแต่ละตัวแปรแฝงในรูปแบบความสัมพันธ์โครงสร้างเชิงเส้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยการเชื่อมค่าความคลาดเคลื่อนโมเดลการวัดพบว่าแนวปฏิบัติทางบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม จากโมเดลการวัดข้างต้นพบว่า เส้นทางการอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จาก จรรยาบรรณ ไปยัง แนวปฏิบัติทางบัญชี มีค่าเท่ากับ 1.761 (แต่เกณฑ์ คือ C.R. > ±1.96) และมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ - 0.156 ซึ่งไม่อยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับ ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 2 นั่นคือแนวปฏิบัติการบัญชีไม่ส่งอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม อาจขึ้นอยู่กับปัจจัย ดังต่อไปนี้

ประการแรก แนวปฏิบัติการบัญชีไม่ส่งอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ในการวิจัยครั้งนี้ ปัจจัยที่กำหนดพฤติกรรมของมนุษย์ต้องอยู่บนพื้นฐานของการเรียนรู้กฎทางสังคม วิธีปฏิบัติงานทางบัญชีอยู่บนพื้นฐานความเชื่อและความชอบธรรม ซึ่งเป็นความอิสระของวิชาชีพ ทำให้เกิดการยอมรับและปฏิบัติตามหลักการนั้น เพื่อการดำรงอยู่ในสังคม (DiMaggio and Powell, 1983) โดยพิจารณาจากตัวแปรหรือสภาพการณ์ต่างๆ ผู้ปฏิบัติงานในการรักษาชื่อเสียงขององค์กร ผู้ปฏิบัติงานจะต้องรับรู้ถึงพฤติกรรมของตนเองว่ามีความเกี่ยวข้องกับองค์กร (Mistry, 2014) ปัจจัยสำคัญในการอธิบายความมีคุณค่าของผู้ทำบัญชี หมายถึง พฤติกรรมในการปฏิบัติงานอย่างเคร่งครัดตามนโยบายขององค์กรในการรักษาชื่อเสียง ผู้ทำบัญชีปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณซึ่งข้อกำหนดทางวิชาชีพบัญชีทำให้เกิดความน่าเชื่อถือในวิชาชีพ องค์กรได้รับชื่อเสียงเป็นที่ยอมรับในสังคม ไม่มีองค์กรใดสามารถทดแทนได้ (Meyer, 1983) การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดในวิชาชีพบัญชี คือ นำ

ข้อกำหนดมาบังคับใช้กับผู้ปฏิบัติงาน ซึ่งถือเป็นเครื่องมือในการสร้างความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างองค์กรกับผู้ปฏิบัติงานให้เกิดความเข้าใจระหว่างกันทำให้สามารถอยู่ร่วมกันได้อย่างมั่นคง สอดคล้องกับ (Simon, 1995) กล่าวว่า ข้อกำหนดที่นำมาบังคับใช้กับผู้ปฏิบัติงานต้องพิจารณาจากกระบวนการจัดทำข้อมูลนำมาวางแผนควบคุมการปฏิบัติงานข้อมูลจะต้องมากพอสำหรับนำมาใช้ตัดสินใจ

ประการที่สอง ด้วยเหตุที่ผู้ทำบัญชีจะนำประเด็นทางจริยธรรมมาประยุกต์ใช้กับแนวปฏิบัติงาน และการมีส่วนร่วมทำให้ผู้ปฏิบัติงานมีความเข้าใจจริยธรรมในองค์กร หากมีปัญหาทางจริยธรรมจะส่งผลกระทบต่อผู้ทำบัญชีในองค์กร

ประการที่สาม ด้วยเหตุที่แนวปฏิบัติทางบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของการดำเนินธุรกิจ ทำให้ผู้บริหารต้องรับความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นหากเลือกใช้แนวปฏิบัติทางบัญชีไม่สอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กร (Trimmer, 2011) ซึ่งมีสาเหตุมาจากผู้บริหารเปลี่ยนแปลงแนวปฏิบัติทางบัญชีเพื่อสร้างรายได้เพิ่มขึ้น (Cheng, 1993)

2. ผลการวิจัยเป็นไปตามสมมติฐานที่กำหนดไว้โดยพบว่านโยบายขององค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี ผลการวิเคราะห์ทางสถิติโดยใช้สมการโครงสร้างเชิงเส้น (SEM) วัดค่าความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลการวัดแต่ละตัวแปรแฝงในรูปแบบความสัมพันธ์โครงสร้างเชิงเส้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยการเชื่อมค่าความคลาดเคลื่อนโมเดลการวัดพบว่า เส้นทางการอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากนโยบายองค์กรไปยังแนวปฏิบัติทางบัญชี มีค่าเท่ากับ 7.222 (เกณฑ์ คือ C.R. > ±1.96) และมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ 0.821 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ และเป็นอิทธิพลขนาดใหญ่ ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 3 ผลการศึกษาข้างต้นหมายความว่า นโยบายขององค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี ขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้

ประการแรก นโยบายขององค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี ในการวิจัยครั้งนี้ ได้ศึกษาข้อกำหนดที่ว่าองค์กรยอมปฏิบัติตามแรงกดดันจากภายนอกโดยรับเอาโครงสร้าง แบบแผน และบรรทัดฐานที่ถูกกำหนดจากสังคมภายนอกมากำหนดเป็นนโยบายองค์กรเป็นแนวคิดและทฤษฎีสถาบัน นำมาใช้เป็นแนวทางที่จะทำให้องค์กรสามารถอยู่ได้อย่างยั่งยืน ซึ่งมีแนวคิดที่สำคัญว่า การแสวงหาประสิทธิภาพจากการดำเนินงานนั้นองค์กรต้องใช้แนวปฏิบัติทางบัญชีที่มีความเหมาะสม ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Scott (2008) ที่ได้กล่าวว่า หากองค์กรดำรงอยู่ภายในสภาพแวดล้อมเดียวกันจะส่งผลทำให้องค์กรมีแนวโน้มจะใช้รูปแบบการดำเนินงานที่เหมือนกัน ซึ่งเป็นไปตามเป้าหมายขององค์กรมีความต้องการดำเนินธุรกิจให้มีความต่อเนื่อง

ประการที่สอง ด้วยเหตุที่แนวปฏิบัติทางบัญชีถูกนำมาช่วยแก้ปัญหาและมีส่วนร่วมเป็นที่ยอมรับในสังคม โดยปรับแนวปฏิบัติงานให้มีความถูกต้องตามกฎหมายและนำมาใช้กำหนดเป็นแนวทางสำหรับผู้ปฏิบัติงานในองค์กร (Abbott, 1991)



4. ผลการวิจัยเป็นไปตามสมมติฐานที่กำหนดไว้ โดยพบว่าจรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อนโยบายองค์กร ผลการวิเคราะห์ทางสถิติโดยใช้สมการโครงสร้างเชิงเส้น (SEM) วัดค่าความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลการวัดแต่ละตัวแปรแฝงในรูปแบบความสัมพันธ์โครงสร้างเชิงเส้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยการเชื่อมค่าความคลาดเคลื่อนโมเดลการวัดพบว่า เส้นทางอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จาก จรรยาบรรณ ไปยัง นโยบายองค์กร มีค่าเท่ากับ 10.906 (เกณฑ์ คือ C.R. > ±1.96) และมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ 0.878 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ และเป็นอิทธิพลขนาดใหญ่ ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 4 ผลการศึกษาข้างต้นหมายความว่า จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อนโยบายองค์กร ขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้

ประการแรก จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อนโยบายองค์กร

ในการวิจัยครั้งนี้ ได้ศึกษาข้อกำหนดที่ว่านโยบายองค์กรมีส่วนสนับสนุนส่งเสริมจริยธรรม และสร้างขวัญกำลังใจให้กับผู้ปฏิบัติงานโดยพิจารณาจากตัวแปรหรือสภาพการณ์ต่างๆตามหลักการปฏิบัติงานของบุคคลที่มีความรับผิดชอบ จะสร้างความน่าเชื่อถือและทำให้เกิดการยอมรับจากสังคม (Kozarkiewicz, 2014) หากผู้ปฏิบัติงานกระทำผิดจะมีบทลงโทษทางกฎหมาย ซึ่งเป็นไปตามทฤษฎีความชอบธรรม และสอดคล้องกับข้อค้นพบของ Suchman (1995) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการเลือกกิจกรรมในการสร้างความชอบธรรมให้กับผู้ปฏิบัติงาน โดยจัดทำคู่มือจริยธรรมให้กับผู้ปฏิบัติงานทุกระดับมีโอกาสเรียนรู้จริยธรรม จะช่วยป้องกันปัญหาที่เกิดจากความไม่มีจริยธรรมของบุคคลในองค์กร

ประการที่สอง หลักการถ่ายทอดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับจริยธรรมให้กับผู้ปฏิบัติงานในองค์กร ควรมีช่องทางในการสื่อสารที่หลากหลายนำรูปแบบระเบียบ คำสั่งไปยังผู้ปฏิบัติงาน รวมถึงรับฟังความคิดเห็นของผู้ปฏิบัติงานในองค์กร ซึ่งคู่มือจริยธรรมของผู้ปฏิบัติงานจะทำให้ผู้ปฏิบัติงานรับทราบเป้าหมายขององค์กรอย่างทั่วถึง

5. ผลการวิจัยเป็นไปตามสมมติฐานที่กำหนดไว้ โดยพบว่านโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

ผลการวิเคราะห์ทางสถิติโดยใช้สมการโครงสร้างเชิงเส้น (SEM) วัดค่าความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลการวัดแต่ละตัวแปรแฝงในรูปแบบความสัมพันธ์โครงสร้างเชิงเส้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยการเชื่อมค่าความคลาดเคลื่อนโมเดลการวัดพบว่า เส้นทางอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จาก นโยบายองค์กร ไปยัง การตัดสินใจเชิงจริยธรรม มีค่าเท่ากับ 5.031 (เกณฑ์ คือ C.R. > ±1.96) และมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ 0.688 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้และเป็นอิทธิพลขนาดใหญ่ ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 5 ผลการศึกษาข้างต้นหมายความว่า นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้



ปัจจัยแรก ความจริงใจความซื่อสัตย์เป็นความรู้สึกเกิดจากภายในตัวบุคคล ส่วนการดำเนินธุรกิจจะเกี่ยวข้องกับบุคคลจำนวนมาก โดยพิจารณาจากตัวแปรหรือสภาพการณ์ต่างๆตามหลักการจัดทำข้อมูลในรายงานทางการเงินเพื่อสื่อสารข้อมูลต้องไม่ทำให้เกิดการเข้าใจผิด ละเว้น หรือปิดบังข้อมูลที่จำเป็นทำให้เกิดความเข้าใจผิดแก่บุคคลทั่วไป (จรรยาบรรณ, (2561), Elliot, (2017))

ปัจจัยที่สอง แนวคิดด้านจริยธรรมของผู้ปฏิบัติงานบัญชีมีขอบเขตนอกเหนือจากหลักจรรยาบรรณที่กำหนดไว้สำหรับการกำกับดูแลผู้ทำบัญชี (Sisaye, 2011, Fleischman and Schuele, 2006) โดยพิจารณาจากตัวแปรหรือสภาพการณ์ต่างๆตามหลักความเข้าใจกับพฤติกรรม การปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณที่ส่งผลต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีและมีอิทธิพลต่อผู้ทำบัญชี (Mookherjee and Phg, 1995)

6. ผลการวิจัยเป็นไปตามสมมติฐานที่กำหนดไว้ โดยพบว่าจรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

ผลการวิเคราะห์ทางสถิติโดยใช้สมการโครงสร้างเชิงเส้น (SEM) วัดค่าความสอดคล้องกลมกลืนของโมเดลการวัดแต่ละตัวแปรแฝงในรูปแบบความสัมพันธ์โครงสร้างเชิงเส้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยการเชื่อมค่าความคลาดเคลื่อนโมเดลการวัดพบว่า เส้นทางอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากจรรยาบรรณ ไปยัง การตัดสินใจเชิงจริยธรรม มีค่าเท่ากับ 3.229 (เกณฑ์ คือ  $C.R. > \pm 1.96$ ) และมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ 0.337 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ และเป็นอิทธิพลขนาดกลาง ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 6 ผลการศึกษาข้างต้นหมายความว่า จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้

ปัจจัยแรก การตัดสินใจในเครือข่ายที่ไม่เหมือนใคร จะทำให้เกิดความเสี่ยงต่อการกระทำที่ผิดจรรยาบรรณ โดยพิจารณาจากตัวแปรหรือสภาพการณ์ต่างๆตามหลักการสร้างคุณค่าทางวัฒนธรรมเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร (Lyer, 2020) หลักจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่องค์กรนำมากำหนดเป็นนโยบายองค์กร เพื่อนำหลักการนี้ไปใช้เป็นแนวปฏิบัติทางบัญชีด้วยมาตรฐานเดียวกันในองค์กร

ปัจจัยที่สอง การตัดสินใจขององค์กรที่เชื่อว่าจริยธรรมจะเข้าถึงพฤติกรรมของมนุษย์จะมีความยุติธรรมในการรักษาผลประโยชน์อย่างไม่มีอคติ (Brady and Wheeler, 1996) ซึ่งพฤติกรรมที่ผิดจริยธรรมนั้น จะมีสาเหตุมาจากผู้ให้ข้อมูลทางบัญชี และผู้มีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ รวมถึงมาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงินแต่มีความสำคัญต่อการตัดสินใจ ผู้นำในระดับผู้บริหารจะเป็นดัชนีชี้วัดความมีจริยธรรมในตัวเองและนำหลักจริยธรรมถ่ายทอดไปยังบุคคลอื่นได้ การศึกษาที่ผ่านมาของ Birnberg (2020) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมว่า เป็นพันธะสัญญาแก่เจ้าของในการสร้างผลประโยชน์ให้กับองค์กร จึงเป็นสาเหตุทำให้มีการเปลี่ยนค่าใช้จ่ายดำเนินงานมาบันทึก

เป็นรายได้เพื่อแสดงให้เห็นว่าองค์กรมีกำไรจากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง (PujiHarto, 2018) ด้วยเหตุที่ผู้บริหารมีข้อมูลส่วนตัวเชิงลึกมากกว่าปกติ จึงนำข้อมูลนั้นมาใช้ตัดสินใจในการบริหารจัดการ

7. ผลการวิจัยไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่กำหนดไว้ข้างต้นที่ว่าจรรยาบรรณมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมโดยมีแนวปฏิบัติทางบัญชีเป็นตัวแปร จากโมเดลการวัดข้างต้นพบว่า เส้นทางการอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากนโยบายองค์กร ไปยัง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมผ่านตัวแปรแนวปฏิบัติทางบัญชีไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ดังนั้น จึงปฏิเสธสมมติฐานการวิจัยที่ 7 ผลการศึกษาข้างต้นหมายความว่า นโยบายองค์กรไม่มีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผ่านแนวปฏิบัติทางบัญชี อาจขึ้นอยู่กับปัจจัย ดังต่อไปนี้

หากผู้ทำบัญชีมีพฤติกรรมไม่เหมาะสมจะนำมาซึ่งความล้มเหลวในการดำเนินงาน ปัจจัยสำคัญมาจากความอ่อนไหวทางจริยธรรมของผู้ทำบัญชีในสถานการณ์ไม่ปกติ เป็นสาเหตุทำให้เกิดการฉ้อโกงส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Rijsenbilt and Commandeur, 2013) ซึ่งเป็นความเห็นขัดแย้งกับทฤษฎีความชอบธรรม (legitimacy Theory) หลักการตามทฤษฎีแนะนำว่าองค์กรต้องปรับพฤติกรรมโดยกำหนดกฎระเบียบมาบังคับใช้ ตามแนวคิดของ Rest (1986) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับพฤติกรรมเชิงจริยธรรม กล่าวว่ามีความเกี่ยวข้องกับสถานการณ์และความสัมพันธ์ใกล้ชิดในตัวบุคคลที่สอดคล้องกับข้อค้นพบของ Kohlberg (1976) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการพัฒนาจริยธรรมของบุคคลว่า ต้องเป็นกระบวนการให้เหตุผลจะนำมาช่วยพัฒนาการรับรู้ว่าจะอะไรถูกอะไรผิดที่มีผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

8. ผลการวิจัยเป็นไปตามสมมติฐานที่กำหนดไว้ โดยพบว่าจรรยาบรรณมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมโดยมีนโยบายองค์กรเป็นตัวแปรคั่นกลาง

จากโมเดลการวัดข้างต้นพบว่า เส้นทางการอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากจรรยาบรรณไปยัง การตัดสินใจเชิงจริยธรรม ค่าเส้นทางการอิทธิพลทางอ้อม (critical ratio: C.R.) เท่ากับ 0.479 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ และเป็นอิทธิพลขนาดกลาง ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 8 ผลการศึกษาข้างต้นหมายความว่าจรรยาบรรณมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ขึ้นอยู่กับปัจจัย ดังต่อไปนี้ เช่น การศึกษาเพิ่มเติมในงานวิจัยของ Weymark (2005) กล่าวว่า ผู้ทำบัญชีต้องให้ความสำคัญกับผลประโยชน์ทางสังคมมากกว่าการปฏิบัติงานในองค์กร ที่สอดคล้องกับข้อค้นพบของ Somers (2001) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างนโยบายองค์กรกับจรรยาบรรณ กล่าวว่าหลักจรรยาบรรณเป็นการสร้างคุณค่าช่วยกำหนดทิศทางการทำงานให้ผู้ปฏิบัติงานดำเนินการตามแผนงานนั้น อาจกล่าวได้ว่าจรรยาบรรณจะไม่มีอิทธิพลในการรับรู้ถึงการกระทำผิดของผู้ปฏิบัติงานในองค์กรที่สอดคล้องกับข้อค้นพบ ของ Ahinful et al., (2017) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับจรรยาบรรณกล่าวว่า ความเป็นมืออาชีพในระดับการบริหารจัดการได้นั้นต้องรับเป้าหมายตามนโยบายขององค์กรมาสู่ขั้นตอนปฏิบัติงานแต่การกระทำบางครั้งอาจมีลักษณะเป็นฉ้อโกงทางบัญชี ดังนั้นองค์กรต้อง

สนับสนุนให้ความรู้ด้านจริยธรรมให้ผู้ปฏิบัติงานรับรู้ว่าสิ่งใดถูกสิ่งใดผิด เพื่อป้องกันปัญหาที่อาจเกิดขึ้น ทั้งยังช่วยเสริมสร้างผลประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้เสียทุกระดับในองค์กร

### ผลการวิจัยเชิงคุณภาพ

ผลสรุปการวิจัยเชิงคุณภาพ เรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาจรรยาบรรณแนวปฏิบัติทางบัญชี นโยบายองค์กรที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี ซึ่งการวิจัยเชิงคุณภาพจะมีส่วนช่วยสนับสนุนการวิจัยเชิงปริมาณ โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ทำบัญชี จำนวน 18 ท่าน และ ตัวชี้วัดประเมินผลการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีในองค์กร จากกลุ่มพนักงานปฏิบัติงานในองค์กรไม่มีหน้าที่ทำบัญชี จำนวน 15 ท่าน ทำประเมินตัวชี้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีในองค์กร นอกจากนี้ผู้วิจัยใช้การสังเกตแบบมีส่วนร่วม (Participated Observation) และไม่มีส่วนร่วม (Non-Participated Observation) ในการวิจัยครั้งนี้ด้วย ซึ่งผลจากการสังเกตแบบมีส่วนร่วมและไม่มีส่วนร่วมของผู้วิจัยถูกนำมาใช้ร่วมสรุปผลและเสนอแนะเพื่อช่วยปรับปรุงการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย พบว่าจำนวนผู้ทำบัญชีที่ไม่ใช่พนักงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีมีบทบาทเป็นผู้สอบทางภาษีที่ผู้วิจัยทำการสัมภาษณ์มีจำนวน 18 ท่าน มีความรู้ความสามารถในพื้นฐานวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานอย่างเคร่งครัดตามภารกิจที่ได้รับมอบหมายอย่างสมบูรณ์ครบถ้วน มีข้อเสนอแนะในสิ่งที่ถูกต้องเป็นประโยชน์ในการช่วยเหลือและพัฒนาสังคมอย่างสม่ำเสมอ ในการวิจัยนี้ลักษณะวัตถุประสงค์ผู้ทำบัญชีแบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ

กลุ่มแรก ผู้ทรงคุณวุฒิเป็นผู้ทำบัญชีทุกภูมิภาคทำหน้าที่ให้ความรู้ตามมาตรฐานการบัญชีและหลักการบัญชีทั่วไปโดยนำข้อกำหนดมาปฏิบัติกับงานบัญชี เผยแพร่ข่าวสารข้อมูลด้านบัญชีให้กับผู้ทำบัญชี และมีการจัดอบรมผู้ทำบัญชีเพื่อพัฒนาความรู้ให้มีความต่อเนื่องตามเกณฑ์ภาคบังคับ

กลุ่มที่สอง ผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไปประโยชน์ มีหน้าที่บันทึกข้อมูล และนำเสนอรายงานทางการเงิน มีความเข้าใจจรรยาบรรณปฏิบัติงานอย่างเคร่งครัดตามข้อกำหนดนั้น

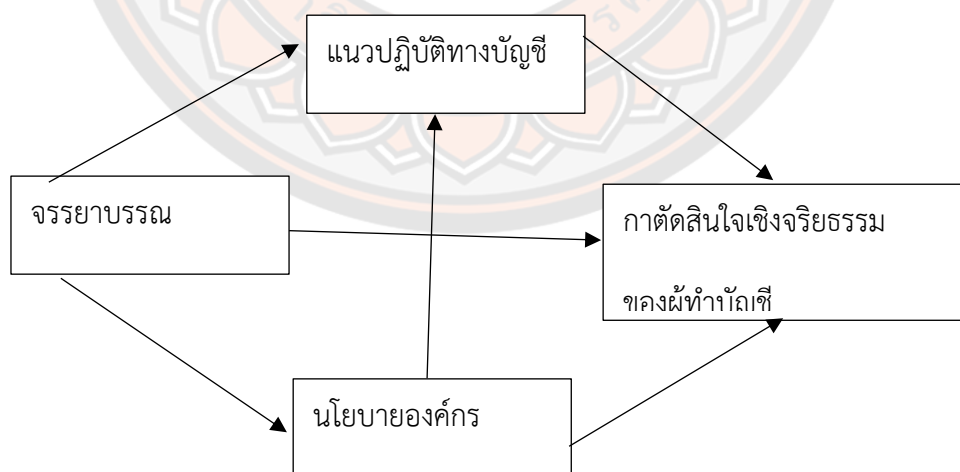
กลุ่มที่สาม ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีคุณภาพ มีชื่อเสียงเป็นที่รู้จัก รับทำบัญชีและวางแผนทางภาษีมีข้อเสนอแนะที่ให้รายละเอียดเกี่ยวกับแนวปฏิบัติทางบัญชีอย่างเป็นขั้นตอน ผู้เชี่ยวชาญงานบัญชีทำหน้าที่ให้คำปรึกษาทางธุรกิจแก่ผู้ประกอบการสำหรับผลวิจัยของการวิจัย ผู้วิจัยสามารถสรุปผลการวิจัย ออกเป็น 2 ส่วน ดังนี้

1. ผลสรุปการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลจากการสัมภาษณ์กับผลวิเคราะห์การวิจัยเชิงปริมาณผู้ทำบัญชีมีความเข้าใจข้อกำหนดในจรรยาบรรณที่ให้ความสำคัญกับแนวปฏิบัติทางบัญชีเป็นไปตามสภาพแวดล้อมของการทำธุรกิจในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน ข้อกำหนดใน

จรรยาบรรณที่นำมาบังคับใช้จะไม่เท่ากันแต่มีวัตถุประสงค์เดียวกัน คือ เป็นการกำหนดทิศทางการทำงานให้กับผู้ทำบัญชีเพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติงานกำกับควบคุมผู้ทำบัญชีให้กระทำในสิ่งที่ถูกต้องในทุกอุตสาหกรรมต้องมีผู้ทำบัญชีสัดส่วน 1 ผู้ประกอบการต่อ 1 ผู้ทำบัญชี แนวนโยบายองค์กรของแต่ละแห่งจะข้อกำหนดให้ผู้ทำบัญชีมีข้อควรปฏิบัติกระทำในสิ่งที่ถูกต้องเพื่อผลประโยชน์ของตัวเองและผลประโยชน์ขององค์กร ละเว้นสิ่งที่ไม่ควรปฏิบัติเป็นข้อบกพร่องทางจริยธรรม

2. ผลสรุปการวิเคราะห์ตัวชี้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผู้ทำบัญชี พฤติกรรมผู้ทำบัญชีว่ามีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมจากในระดับคะแนนสูง / ระดับคะแนนต่ำ ซึ่งผู้วิจัยได้อธิบายรายละเอียดเกี่ยวกับมาตรวัดระดับพฤติกรรม 4 ระดับ ดังนี้ 1) น้อยที่สุด 2) น้อย 3) มาก 4) มากที่สุด ใช้เป็นเกณฑ์วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผู้ทำบัญชี ด้วยเหตุที่จริยธรรมจะเกี่ยวข้องกับความรู้สึภายในตัวผู้ทำบัญชีว่าสิ่งใดถูกสิ่งใดผิดจะแสดงออกมาเป็นพฤติกรรมที่ส่งผลกระทบต่อบุคคล หรือ หน่วยงาน ถ้าเป็นด้านดีจะสร้างคุณค่าถ้าเป็นด้านลบจะทำให้เกิดความเสียหาย มาตรวัดระดับพฤติกรรมผู้ทำบัญชีจะสร้างความน่าเชื่อถือในวิชาชีพ ส่วนจรรยาบรรณเป็นแนวปฏิบัติงานบัญชีเป็นข้อกำหนดของสภาวิชาชีพบัญชีหากละเลยไม่ปฏิบัติตามจะมีความผิดและบทลงโทษ ทั้งสองส่วนต้องนำมาใช้ประกอบกันทำให้ผู้ทำบัญชีมีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

1. การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยมีการรวบรวมข้อมูล ซึ่งผู้ทำบัญชีเป็นผู้บันทึกข้อมูลและสรุปรายงานทางการเงินจึงมีอิทธิต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม สามารถแสดงในภาพ



ภาพ 26 การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี



1. การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย มีดังนี้

ผู้ทำบัญชีมีความเข้าใจข้อกำหนดในจรรยาบรรณที่ให้ความสำคัญกับแนวทางการปฏิบัติงานบัญชีตามสภาพแวดล้อมการทำธุรกิจในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน ข้อกำหนดในจรรยาบรรณจะไม่เท่ากันแต่มีวัตถุประสงค์เดียวกันเป็นการกำหนดทิศทางการทำงานให้กับผู้ทำบัญชี แนวปฏิบัติงานใช้กำกับควบคุมผู้ทำบัญชีเป็นเรื่องเฉพาะในแต่ละอุตสาหกรรม นโยบาย ของแต่ละองค์กรเป็นข้อกำหนด เพื่อนำไปสู่เป้าหมายให้กับผู้ทำบัญชี นโยบายองค์กรเป็นข้อพึงปฏิบัติให้ผู้ทำบัญชีกระทำในสิ่งที่ถูกต้องเพื่อผลประโยชน์ของตัวเองและผลประโยชน์ขององค์กร

2. การวิเคราะห์ตัวชี้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผู้ทำบัญชี

ผลสรุปตัวชี้วัดประเมินผลการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีในองค์กร จำนวน 15 ท่านเป็นพนักงานในวิสาหกิจชุมชนขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยให้ความเห็นเกี่ยวกับพฤติกรรมผู้ทำบัญชีว่ามีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมจากในระดับคะแนนสูง / ระดับคะแนนต่ำ ซึ่งผู้วิจัยได้อธิบายรายละเอียดตามระดับพฤติกรรม 4 ระดับ ดังนี้ 1) น้อยที่สุด 2) น้อย 3) มาก 4) มากที่สุด เป็นเกณฑ์วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผู้ทำบัญชี พบว่ามาตรวัดระดับพฤติกรรมผู้ทำบัญชีมีความมุ่งมั่นในการทำงานเพื่อบรรลุเป้าหมาย และ เสียสละเพื่อประโยชน์ขององค์กรอยู่ในระดับมากที่สุด (ระดับ 3 คะแนน) จำนวน 15 ท่าน รองลงมาคือ การวัดผลและการประเมินผลงานอยู่ในระดับมาก (ระดับ 2 คะแนน) จำนวน 14 ท่าน นั้นเป็นเพราะการวัดจริยธรรมของผู้ทำบัญชีเป็นการแสดงความชอบธรรมในการปฏิบัติทางบัญชีนนำมาเป็นโครงสร้างในการตัดสินใจ และสื่อสารข้อมูลบัญชีที่เพื่อการตัดสินใจ ที่สอดคล้องกับ การศึกษาของ Watsom R (2018) ได้กล่าวว่า ข้อมูลบัญชีบางส่วนอาจถูกสั่งระงับไม่ได้ นำมาใช้ตัดสินใจ ผลของตัวชี้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีจะเป็นบรรทัดฐานที่ดี ทำให้เชื่อมั่นได้ว่าผู้ทำบัญชีมีแนวปฏิบัติทางบัญชีเป็นไปตามความคาดหวังของสังคม



1. การวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลจากการสัมภาษณ์กับผลวิเคราะห์ข้อมูลการวิจัยเชิงปริมาณ

มุมมองของผู้ทำบัญชีในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

<p>1. ความโปร่งใส ในทุกการกระทำ ต้องประเมินออกมา ได้อย่างชัดเจน</p>	<p>2. พฤติกรรมความ เป็นมืออาชีพ และให้ คำปรึกษาการทำธุรกิจ ช่วยพัฒนางานบัญชี ให้มีความสะดวก รวดเร็วมากขึ้น</p>	<p>3. ความรู้ความเข้าใจในสิ่งที่ ผู้บริหารได้กำหนดและ มอบเป้าหมาย ให้รับทราบก่อนอนุมัติ แผนงานและนำเข้าสู่การ ปฏิบัติงานจริง</p>	<p>4. ความเที่ยงธรรมในการ ทำบัญชีมีการบันทึกข้อมูล ในระบบโดยใช้โปรแกรม สำเร็จรูป มีการประมวลผลนำผลที่ ได้มาสรุป เพื่อการนำเสนอทันต่อการ นำไปใช้ตัดสินใจ</p>	<p>5. ผู้ทำบัญชีไม่มีพฤติกรรม ในการนำข้อมูลบัญชีไปใช้ ประโยชน์ มีการรักษาข้อมูลลับ ของลูกค้าและเพื่อนร่วม วิชาชีพบัญชี</p>	<p>6. รักษาผลประโยชน์ให้กับ ผู้ประกอบการซึ่งเป็นไปตาม มาตรฐานการปฏิบัติงาน ด้วย ความซื่อสัตย์มีการปฏิบัติงาน อย่างตรงไปตรงมา</p>
---	--	--	---	--	--

ที่มา: ผู้วิจัย

ภาพ 27 มุมมองของผู้ทำบัญชีในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

### ส่วนที่ 3 การอภิปรายผลข้อมูลเชิงปริมาณ

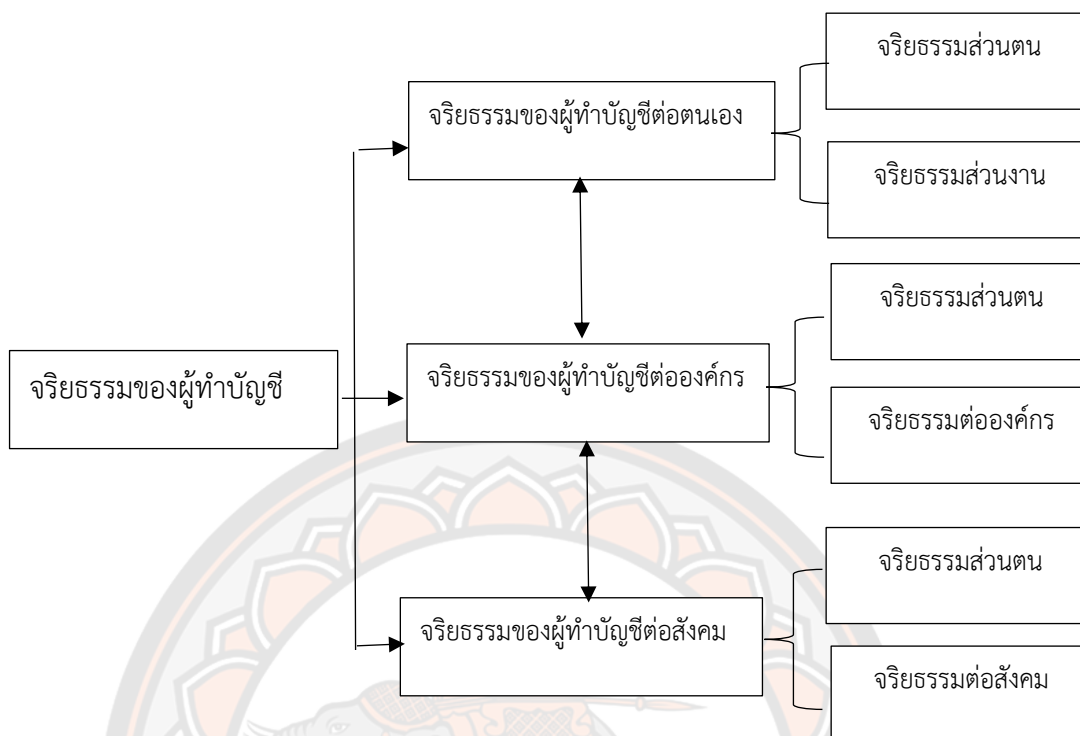
ผู้วิจัยได้สรุปอิทธิพลของตัวแปรตามทฤษฎีการวิจัย ดังนี้

นโยบายองค์กรได้กำหนดกฎระเบียบมาใช้ในการปฏิบัติงานทำให้มีความชอบธรรมตามกฎหมาย ด้านจรรยาบรรณ 10 ตัวแปร อิทธิพลเป็นไปตามทฤษฎีมีทั้งหมด 7 ตัวแปร ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของโมเดลการวัดด้านจรรยาบรรณ พบว่า 2 ตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ มีทักษะวิชาชีพทางบัญชี และมีการเรียนรู้เพื่อการพัฒนาตนเอง มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานมีค่าเท่ากับ 0.745 และ มีค่าเท่ากับ 0.648 ตามลำดับ มีความรู้ความสามารถ มีค่าเท่ากับ 0.646 Elliot, 2017) สร้างความพึงพอใจให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทั้งภายในและภายนอก และมีทักษะในการรักษาความลับ มีค่าเท่ากับ 0.640 ที่สอดคล้องกับจรรยาบรรณวิชาชีพ (2561) กล่าวถึง ผู้ทำบัญชีต้องมีพฤติกรรมในการปกป้องชื่อเสียงปฏิบัติงานบัญชีที่เชื่อถือได้ (Chan and Leung, 2006 และ การพัฒนาความรู้ มีค่าเท่ากับ 0.638 มีความโปร่งใส มีค่าเท่ากับ 0.636 ตัดสินใจได้ด้วยตนเองไม่ถูกครอบงำโดยบุคคลอื่น หรือ หน่วยงานอื่น มีค่าเท่ากับ 0.627 ควรมีหน่วยงานกำกับดูแลด้านศีลธรรมจะสร้างความโปร่งใสให้กับผู้มีส่วนได้เสีย (Francisco and Pilar, 2017, Hosmer, 2003) จัดอยู่ในเกณฑ์ดีข้อผิดพลาดมาตรฐานจัดอยู่ในเกณฑ์เหมาะสม

การวัดด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี ทำให้มีพฤติกรรมเชิงจริยธรรมที่สามารถมีตัวชี้วัดได้อย่างชัดเจน จากการวัดองค์ประกอบยืนยัน 10 ตัวแปร อิทธิพลเป็นไปตามทฤษฎีจริยธรรมการตัดสินใจและตามทฤษฎีสถาบัน มีทั้งหมด 10 ตัวแปร พบว่าตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ เกลี้ยรายได้จากหลักบัญชี และสร้างกำไรเพิ่มขึ้น มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานเท่ากับ 0.825 และ 0.815 ตามลำดับ จัดอยู่ในเกณฑ์ดีข้อผิดพลาดมาตรฐานจัดอยู่ในเกณฑ์เหมาะสมที่สอดคล้องกับการศึกษาของ (Kalshoven, 2011) กล่าวว่า ข้อมูลต้องมีความเพียงพอและปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปตามทฤษฎีสถาบัน ที่สอดคล้องกับ Hosmer (2003) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับหลักการจัดการสำหรับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม และความมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานมีประสบการณ์ที่สะสมทางวิชาชีพบัญชีทำให้ได้รับความไว้วางใจจากสังคม (Chan and Leung, 2006)

#### 2. อภิปรายผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ

สรุปผลการวิเคราะห์นักบัญชีเป็นวิชาชีพที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีสารสนเทศในยุคบัญชีจำเป็นต้องเพิ่มทักษะความรู้ความสามารถทางเทคโนโลยีเรียนรู้ระบบ Cloud, Big data, Analytics และ Business intelligence มาช่วยในการวิเคราะห์ผลลัพธ์ที่ถูกต้อง จากการสัมภาษณ์ผู้ทำบัญชีที่เป็นผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 18 ท่าน มี 3 องค์ประกอบได้ ดังนี้



ภาพ 28 องค์ประกอบจริยธรรมของผู้ทำบัญชี

ความสัมพันธ์กับจริยธรรมของผู้ทำบัญชีต่อตนเองเป็นแบบอย่างที่ดีในองค์กร สามารถช่วยขับเคลื่อนธุรกิจให้เติบโตดำเนินต่อไป ประกอบด้วย 1) มีความซื่อสัตย์สุจริต 2) มีความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ 3) มีความรู้ความสามารถพื้นฐานวิชาชีพบัญชี 4) รักษาความลับของลูกค้าและเพื่อนร่วมวิชาชีพ 5) พฤติกรรมทางวิชาชีพพัฒนาตัวเองอย่างต่อเนื่อง 6) ความโปร่งใสในการปฏิบัติงานที่ตรวจสอบได้ 7) มีพฤติกรรมที่แสดงว่าอะไรคือสิ่งถูกต้องอะไรคือสิ่งผิด 8) สร้างคุณค่าในตัวเอง 9) ปฏิบัติตามข้อกำหนด 10) กฎระเบียบขององค์กร

ความสัมพันธ์กับจริยธรรมของผู้ทำบัญชีต่อองค์กรใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจและมีความจงรักภักดีต่อองค์กร คำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมมากกว่าส่วนตนเอง ช่วยสร้างภาพลักษณ์องค์กรให้เป็นที่ยอมรับในสังคม ประกอบด้วย 1) ปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพนำเสนอข้อมูลครบถ้วน 2) ซื่อสัตย์และจงรักภักดีต่อองค์กร 3) คำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมมากกว่าส่วนตนเอง 4) ดูแลรักษาผลประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้เสียอย่างคุ้มค่า 5) รักษาและพัฒนาภาพลักษณ์องค์กรให้เป็นที่ยอมรับในสังคม

ความสัมพันธ์กับจริยธรรมของผู้ทำบัญชีต่อสังคมมีบทบาทในการช่วยเหลือและพัฒนาสังคมอย่างสม่ำเสมอ สร้างสรรค์สังคมขึ้นนำสังคมในสิ่งที่ถูกต้อง เสียสละให้สังคมบ้างเมื่อมีโอกาส

### ข้อค้นพบที่ได้จากงานวิจัย

ปัจจัยสำคัญทำให้มีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี สรุปได้ ดังนี้

1. ปัจจัยที่ใช้กำหนดพฤติกรรมของผู้ทำบัญชี (Ferrell, 1985) ในการพัฒนาคุณธรรมของผู้ทำบัญชีต้องเกิดจากจิตสำนึกของตนเอง (Kohlberg, 1969) ซึ่งผลที่ได้รับจะทำให้บุคคลนั้นเกิดการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ซึ่งผู้ทำบัญชีต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณตามสภาวิชาชีพบัญชี ปี 2561 ประกอบด้วย 6 หลักการ คือ 1) ความซื่อสัตย์ 2) ความเที่ยงธรรม 3) ความรู้ความเข้าใจ 4) การรักษาความลับ 5) พฤติกรรมความเป็นมืออาชีพ 6) ความโปร่งใส ทำให้มีความรู้สึกนึกคิดว่าจะทำอะไรคือพฤติกรรมที่ควรทำในการปฏิบัติงานบัญชี จึงเป็นปัจจัยสำคัญทำให้มีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม หมายถึง ปฏิบัติงานบัญชีให้มีความสมบูรณ์ครบถ้วนด้วยความเต็มใจมีความถูกต้องตามกฎหมายและจรรยาบรรณวิชาชีพซึ่งอยู่บนพื้นฐานความเชื่อและความชอบธรรม ด้วยเหตุที่วิชาชีพผู้ทำบัญชีต้องมีความอิสระในการปฏิบัติงานจะทำให้เกิดการยอมรับจากสังคม (DiMaggio and Powell, 1983) ผู้วิจัยพบว่า โมเดลที่ทำการศึกษามีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยจรรยาบรรณมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ มีอิทธิพลทางตรง อิทธิพลทางอ้อม (ผ่านนโยบายและแนวปฏิบัติทางบัญชี) และนโยบายองค์กรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างมีนัยสำคัญ มีอิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อม (ผ่านแนวปฏิบัติทางบัญชี)

2. งานวิจัยในอดีตที่ผ่านมายังไม่มีหรือนำเอามาตรวัดจริยธรรมของผู้ทำบัญชีมาใช้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี งานวิจัยนี้อาจจะถือเป็นงานแรกที่น่าเอาตัวชี้วัดจริยธรรมผู้ทำบัญชีจากมาตรวัดระดับคะแนนสูงและมาตรวัดคะแนนต่ำมาทดสอบมาตรวัดระดับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีจำนวน 10 ข้อ ได้แก่ 1) ผู้ทำบัญชีมีความมุ่งมั่นในการทำงานเพื่อบรรลุเป้าหมาย 2) เสียสละเพื่อประโยชน์ของผู้ใช้บริการ 3) การวัดผลและการประเมินผลงาน 4) ความเชื่อมั่นกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม 5) การปฏิบัติตามระเบียบของหน่วยงาน 6) มีการใช้เหตุผลในการแก้ปัญหาให้มีความถูกต้อง 7) อ้างอิงในการนำผลงานผู้อื่นมาใช้ 8) ยอมรับผลของการกระทำโดยไม่กล่าวโทษผู้อื่น 9) บันทึกรายงานปฏิบัติงานตามความเป็นจริง 10) มีความเสมอภาคปฏิบัติต่อผู้อื่นอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งผลการวิจัยชี้แนะว่า การเสียสละเพื่อประโยชน์ของผู้ใช้บริการและการที่ผู้ทำบัญชีมีความมุ่งมั่นในการทำงานเพื่อบรรลุเป้าหมาย เป็นตัวชี้วัดที่นักบัญชีทั้ง 15 รายประเมินและให้ความสำคัญมากที่สุดเหมือนกัน ซึ่งตัวชี้วัดทั้งสองตัวสามารถนำไปใช้ในภาคการวัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมสำหรับนักบัญชี

### ข้อจำกัดในการวิจัย

กลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้เป็นผู้ทำบัญชีที่ขึ้นทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า มีรายชื่อใน ส.บข3 เป็นผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ยังมีผู้ทำบัญชีจำนวนมากที่ปฏิบัติงานในภาคอุตสาหกรรมไม่ได้ขึ้นทะเบียนเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ และไม่มีรายชื่อในทะเบียนกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเป็นผู้ทำบัญชี

### ตอนที่ 3 ข้อเสนอแนะ

การวิจัยครั้งนี้มีจุดมุ่งหมายหลักเพื่อศึกษาการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย โดยใช้ทฤษฎีความชอบธรรมที่มีพื้นฐานมาจากทฤษฎีจริยธรรม ทฤษฎีการตัดสินใจและทฤษฎีสถาบันมาบูรณาการร่วมกัน แนวคิดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารมาเป็นกรอบในการวิจัย โดยผู้วิจัยสรุปข้อเสนอแนะจากงานวิจัย แบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ 1) ข้อเสนอเชิงวิชาการ 2) ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติการ

#### ข้อเสนอแนะเชิงวิชาการ

การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ควรกำหนดเป็นหลักสูตรจริยธรรมนักบัญชีเข้าเป็นส่วนหนึ่งของการจัดการเรียนการสอนในสถาบันอุดมศึกษา สร้างบรรทัดฐานตามทฤษฎีสถาบันในหลักสูตรการบัญชี โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อแก้ปัญหาความอ่อนไหวทางจริยธรรม โดยจัดกิจกรรมให้นักศึกษานำมาสรุปสาระสำคัญ ประกอบด้วย 1) อธิบายเหตุผลสั้น ๆ ระดับจริยธรรมของบุคคล แบ่งออกเป็น 3 ระดับ คือ 1) ระดับบุคคลยังไม่เข้าใจกฎเกณฑ์ของสังคมแต่รับกฎเกณฑ์ว่าอะไรถูก หรือ อะไรผิดตาม โดยกำหนดผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับเป็นเกณฑ์ 2) ข้อกำหนดที่นักบัญชีต้องปฏิบัติตามทักษะพื้นฐานวิชาชีพอย่างถูกต้องตามกฎหมายเป็นไปตามทฤษฎีความชอบธรรม 3) นักศึกษาการบัญชีสามารถรับรู้มีความเข้าใจในหลักจริยธรรมอะไรคือสิ่งถูกอะไรคือสิ่งผิดที่ควรงดเว้นตามทฤษฎีจริยธรรม ทำการประเมินกิจกรรมจริยธรรม ดังนี้ 1) การประเมินผลใช้วิธีอภิปรายในชั้นเรียนและจัดทำรายงานนำเสนอในประเด็นสำคัญ 2) สรุปปัญหาความอ่อนไหวทางจริยธรรม การให้ความสำคัญกับการบริหารจัดการทำให้เกิดประโยชน์ต่อองค์กรและผู้มีส่วนได้เสีย ปัจจัยสำคัญหนึ่งที่จะประสบความสำเร็จคือ ความสัมพันธ์กับผู้มีส่วนได้เสีย การแลกเปลี่ยนเรียนรู้ แลกเปลี่ยนแนวคิดในช่วงเวลาที่มีการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมการทำธุรกิจไม่เหมือนเดิม อาจเพิ่มทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสียมาอธิบายการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารให้มีความเหมาะสมกับแต่ละธุรกิจ



### ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติการ

การวิจัย เรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศควรใช้กับ กลุ่มผู้สอบทางภาษี กลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งเป็นกลุ่มที่ต้องมีจริยธรรมในการปฏิบัติงานในลักษณะใกล้เคียงกันเพื่อสามารถอธิบายการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีบริหารให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

### ส่วนที่ 4 ข้อเสนอแนะ

#### ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

1. ผลการวิจัยพบว่า ข้อมูลสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โมเดลเชิงโครงสร้าง ไม่พบ  
นัยสำคัญในความสัมพันธ์บางเส้นโดยเฉพาะความสัมพันธ์ระหว่างการใช้หลักบัญชีเกณฑ์สิทธิมาแสดง  
ข้อมูลให้สมบูรณ์ครบถ้วนนำมาชดเชยกันได้ในปีถัดไป ซึ่งผลจากการศึกษาพบว่า แนวปฏิบัติทางบัญชี  
เป็นตัวแปรด้านพฤติกรรมไม่มีบทบาทเป็นตัวแปรคั่นกลางในการทดสอบอิทธิพลทางอ้อมระหว่าง  
จรรยาบรรณกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ทั้งนี้แนวปฏิบัติทางบัญชีถูกกำหนดโดยนโยบายองค์กร  
ดังนั้นในการศึกษาครั้งต่อไป จะต้องคำนึงถึงเครื่องมือวัดที่เหมาะสมกับประเภทธุรกิจ การศึกษาครั้งนี้  
ประกอบด้วย 3 ธุรกิจ คือ 1)ธุรกิจค้าส่ง / ค้าปลีก 2) ธุรกิจบริการ และ 3) ธุรกิจการผลิต การใช้ข้อ  
คำถามเกี่ยวกับพฤติกรรมเป็นลักษณะต่างๆไป อาจไม่สะท้อนข้อมูลตามลักษณะเฉพาะของธุรกิจ หาก  
การใช้เครื่องมือวัดแบบสอบถามที่มีความเหมาะสมกับธุรกิจ อาจทำให้ได้ข้อมูลที่ชัดเจนมากขึ้น

2. การวิจัยครั้งนี้ เป็นการวิจัยในระยะเวลาช่วงสั้นๆ ดังนั้นการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของ  
ผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยในครั้งต่อไป  
ควรใช้ระยะเวลาการเก็บข้อมูลในระยะยาว เนื่องจากเกี่ยวกับพฤติกรรมและความเชื่อทัศนคติของ  
ผู้ประกอบการในแต่ละธุรกิจมีช่วงเวลาที่เปลี่ยนแปลงไป

3. ผู้สนใจสามารถนำกรอบแนวคิด การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติ  
ทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยไปทดสอบกับธุรกิจลักษณะเดียวกัน  
แต่อยู่ในประเทศอื่นที่มีความแตกต่างในหลักจรรยาบรรณจะทำให้ได้ข้อกำหนดเกี่ยวกับแนวปฏิบัติ  
ทางบัญชีในแต่ละประเทศมีความหลากหลายสมบูรณ์มากขึ้น

4. สำหรับตัวแปรเพื่อการยืนยันส่งผลทางอ้อมเรื่องการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำ  
บัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับแนวปฏิบัติทางบัญชี และนโยบายองค์กร ดังนั้น  
การใช้เครื่องมือวัดที่สร้างจากนโยบายมีความแตกต่างกันในแต่ละองค์กร การเก็บข้อมูลจึงเป็น

ประเด็นที่สมควรได้รับการพิจารณาเพื่อให้ผลการศึกษาสามารถอธิบายปรากฏการณ์ได้สมบูรณ์มากขึ้น

5. การเก็บข้อมูลครั้งนี้ เก็บ 6 ภูมิภาค ใน 3 กลุ่มธุรกิจคือ 1) ธุรกิจค้าส่ง / ค้าปลีก 2) ธุรกิจ

บริการ และ 3) ธุรกิจการผลิต ขนาดของกลุ่มตัวอย่างในแต่ละภูมิภาคสัดส่วนไม่เท่ากัน ดังนั้น การศึกษาในอนาคต ควรแยกศึกษากลุ่มตัวอย่างในแต่ละภูมิกำนำไปสู่ผลการประเมินที่ชัดเจนมากขึ้น จากการทดสอบสมมติฐานตัวแปรที่สามารถใช้เป็นตัวชี้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผู้ทำบัญชี ซึ่งค้นพบจากการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ สามารถนำมาใช้วัดจริยธรรมของผู้ทำบัญชีที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม คือ ผู้ทำบัญชีมีความมุ่งมั่นในการทำงานเพื่อบรรลุเป้าหมาย เสียสละเพื่อประโยชน์ของผู้ใช้บริการ และการวัดผลในการประเมินผลงาน เป็นมาตรวัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี





บรรณานุกรม

## บรรณานุกรม

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2563). พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2547. (ออนไลน์) 2563. (สืบค้นวันที่10 สิงหาคม 2563).
- กัลยา วาณิชย์บัญชา, (2556). การวิเคราะห์สมการโครงสร้าง SEM ด้วย AMOS. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ขวัญชนก ห่านนิมิตกุลชัย,(2556). แนวปฏิบัติและปัญหาในการจัดทำบัญชีของผู้ทำบัญชีวิชาชีพ กลุ่มชนในจังหวัด. สกลนคร.
- คุณธรรมละจิตธานีทอง,(2550). คุณธรรมและจริยธรรมของผู้บริหาร. กรุงเทพฯ: สำนักงานพระราชวรมณี (*ประยูร ธรรมจิตโต*) อ้างถึงใน กรมสุขภาพจิต. (2543).
- ชาย โปธิสิตา 2554 . ศาสตร์และศิลป์แห่งการวิจัยเชิงคุณภาพ. สำนักพิมพ์กรุงเทพ: อมรินทร์พริ้นติ้งฯ, 2552.
- ดวงเดือน พันธมนาวิน. (2550). กฎหมายกับพฤติกรรมเชิงจริยธรรม. การวิจัยและพัฒนาระบบ พฤติกรรมไทยสำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ. วารสารพัฒนาสังคม ปีที่ 9 ฉบับที่ เดือนตุลาคม.
- ธีระวัฒน์ สุชีสาร, (2554). การพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการเลือกใช้เทคนิคทางสถิติที่เหมาะสมและการกำหนดขนาดตัวอย่างวิจัยทางสังคมศาสตร์. กรุงเทพฯ.จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- นงลักษณ์ วิรัชชัย. (2552). กระบวนการปฏิรูปเพื่อการพัฒนาการเรียน. กรุงเทพฯ : วี. ที. ซี. คอมมิวนิเคชั่น.
- นีออน พิณประดิษฐ์. (2554). จริยธรรมกับพัฒนาทางสังคม. โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- บุญเชิด ภิญโญอนันตพงษ์. (2545). การประเมินการเรียนรู้ที่เน้นผู้เรียนเป็นสำคัญ แนวคิดและวิธีการ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : บริษัท วัฒนาพานิชย์ จำกัด.
- บุญใจ ศรีสถิตย่นรากร, (2555). การพัฒนาและตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือวิจัย: คุณสมบัตินิติการ วัดเชิงจิตวิทยา : กรุงเทพฯ. โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2554). หลักการวิจัยเบื้องต้น. พิมพ์ครั้งที่9. กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น.
- พิชาย รัตนดิลก ภู เกิด.(2564). ความชอบธรรมกลยุทธ์สร้างความชอบธรรมขององค์กร. กรุงเทพมหานคร: สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.
- พรหมทิพย์ ศิริวรรณบุศย์, (2553). ทฤษฎีจิตวิทยาพัฒนาการ. พิมพ์ลักษณ์, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

- พระพรหมบัณฑิต (ประยูร ธมฺมจิตฺโต). (2558). ภาพชีวิต. กรุงเทพมหานคร: หจก.สามลดา.
- พิชิต ฤทธิ์จำรูญ ,(2544). แนวทางการวิจัยเพื่อพัฒนาการเรียนรู้. บทบาทครูกับการวิจัยในชั้นเรียน.กรุงเทพมหานคร: พริกหวาน กราฟฟิค จำกัด.
- พริยะ ผลพิรุฬห์. (2556). *เศรษฐกิจสร้างสรรค์กับการพัฒนาประเทศไทย. วารสารเศรษฐศาสตร์.ปริทรรศน์ สถาบันพัฒนศาสตร์. 7 (1), 1-69.*
- เพ็ญแข ประจวบปัจฉิม และคณะ. (2551). การยกระดับคุณธรรม จริยธรรมของ สังคมไทยเพื่อการปฏิรูปสังคม : แนวทางและการปฏิบัติ.
- ยุทธ ไกยวรรณ ,(2556). กลยุทธ์การวิเคราะห์สถิติหลายตัวแปรสำหรับงานวิจัย. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ราชบัณฑิตยสถาน.(2554). พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554. กรุงเทพฯ: นานมีบุ๊คส์พับลิเคชั่นส์, 2556.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). สืบค้นจาก <https://acpro-std.tfac.or.th>
- สมชาย วรวิเศษมงคล. (2554). ระเบียบวิธีการวิจัยทางพฤติกรรมศาสตร์และสังคมศาสตร์. อุดรธานี: อักษรศิลป์การพิมพ์.
- สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (สสว.) (2563). สืบค้นจาก <https://www.sme.go.th>
- สุภางค์ จันทวานิช. (2556). การวิเคราะห์ข้อมูลในการวิจัยเชิงคุณภาพ.(พิมพ์ครั้งที่ 9). กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สุวิมล ทิรภานนท์. (2543). การประเมินโครงการ:แนวทางสู่การปฏิบัติ. กรุงเทพมหานคร : คณะศึกษาศาสตร์ . มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- อิศรัฎฐ์ รินไธสง, (2558 ). การวิเคราะห์เชิงปริมาณขั้นสูง สำหรับการวิจัยเชิงพฤติกรรมศาสตร์ และ สังคมศาสตร์. สงขลา: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- เอี่ยมพร หลินเจริญ,( 2562). เทคนิคการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ.พิษณุโลก: มหาวิทยาลัยนเรศวร.
- Abbott, I.A. (1981). Carpogonial morphology and post fertilization events in the lower Nematiales , (Vol.185,pp 189-203). *Proceedings of the international Seaweed Symposium. Sociological Theory* (Vol.26 (2) pp.173-199)
- Abend ,2. M.(2013,2015,2009). Cognitive moral development Ethical Decision Making Accounting Competencies: 17 (3), 035011, 2015.ISBN:978-0-3553-1575-5 Sociological Theory (Vol.26 (2):173-199)



- Abdel-Maksoud, Ahmed & Dugdale, David & Luther, Robert, (2005). Non-financial Performance measurement in manufacturing companies, *The British Accounting Review*. Elsevier, (Vol,7(3), pp 261-297). London.
- Abend, 2. M. (2013,2015,2009). Cognitive moral development Ethical Decision Making Accounting Competencies:. ISBN:978-0-3552-1575-5.
- Aboody, David, Earnings Quality, Insider Trading, and Cost of Capital (2005-04-26). *Journal of Accounting Research*, (Vol. 43, pp. 651-673).
- Ada and Kozarkiewicz. (2014). Legitimacy theory in Management Accounting Research,. *Problemy Zarzdzanis - Management* (Vol.3, pp.195 - 203). Stockholm.
- Adela Breuer & Mihaela Lesconi FrumuÅyanu & Andra Manciu, 2013. The Role of Management Accounting in the Decision Making Process: Case study Caraz seven country, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Faculty of Sciences, "1 Decembrie 1918 (Vol. 2, (15), pp. 1-1.) University, Alba Iulia.
- Afifah, N. & Asnan, A, (2015). The Impact of Corporate Social Responsibility, Service, Experience and Intercultural Competence on Customer Company, *Social and Behavioral Sciences*, (Vol. 211, pp.277-284). PDAM.
- Agung Juliarto and Puji Harto . Does IFRS convergence really increase accounting qualities? Published in *Journal of Economics, Finance* (Vol. 23, (1), pp.1 - 28.). Indonesian.
- Aifuwa, H. O., Embele, K., & Saidu, M. (2018). Ethical Accounting Practices and Financial Reporting quality.EPRA. *journal of multidisciplinary studies*, (Vol.2. pp.119-210).
- Akadakpo, B.A., & Izedonmi, O.I.F. (2013). Ethical Practices of the Professional Accountant in Nigeria. *Research Journal of. Finance and Accounting*, (Vol.4, pp ,59-66) . Nigeria.
- Akram, A., & Hassan, M. (2013). Impact of Work-Life Conflict on Job Satisfaction. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*.
- Allen, C., & Bunting, R. (2008). A Global Standard for Professional Ethics. 10
- Bandhauer, K., Curti, J., & Miller, C. (2007)
- Alleyne, B., 2011. Challenging Code: A Sociological Reading of the KDE Free Software

- Project. *Sociology*, (Vol. 45 (3), pp. 496 -511).
- Altman, E. I., & Sabato, G. (2007). Modelling Credit Risk from SMEs: Evidence from the US Market. *Abacus*, (Vol.43, pp. 332-357).
- Alvesson, M. & Spicer, A. (2012). A Stupidity-Based Theory of Organizations. *Journal Of Management Studies*, 49(7), pp. 1194-1220.
- Amor, K., Warner, A., *Uncovering Creative Accounting*, Financial Times Prentice Hall, London, 2003; 9. Anthony, R., Hawkins, D. and Merchant, K. (2007)
- Anderson, J. and Gerbing, D. (1988) Structural Equation Modeling in Practice: A Review and Recommended Two-Step Approach. *Psychological Bulletin*, (pp.411-423).
- Andrew Brown (1995) *Organisational Culture* London: Pitman Publishing *Journal of Management & Organization*, 1995, (Vol. 1, pp. 57-57).
- Annette Hofmann (hofmann@econ.uni-hamburg.de) and Mark Browne (mbrowne@bus.wisc.edu) *Journal of Risk and Uncertainty*, 2013, (Vol. 46, pp. 1, 112)
- Annette Markham. (2012). Fabrication as Ethical Practice, *International Journal of Qualitative Method. Information, Communication & Society*, (Vol,15(3), pp.334-353).
- Archel, P., Husillos, J., Larrinaga, C., and Spence, C. (2009). Social disclosure, Legitimacy theory and the role of the state. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (Vol,22 (8), pp.1284–1307).
- Argyris, C. (1952). Diagnosing defenses against the outsider. *Journal of Social Issues*, (Vol.8(3), pp.24–34). Cook, D. L. (1962).
- Arjoon. (2000). Virtue theory as a Dynamic theory of business,. *Journal of Business Ethics*,(pp. 159 - 178). 2000.
- Arnold, Donald F. dan Lawrence A. Ponemon. (1991). Internal Auditors' Perception of Whistleblowing and The Influence of Moral Reasoning: An Experiment. *Auditing: A Journal Practice and Theory*, (Vol,10 (2), pp.1-12).
- Aristotle, (2000) *Aristotle's scientific researches: discoveries in logic*, Philosophy,
- Asri, M. Ali, M.Habbe, A.H. & Rura, Y.(2017). Idiosyncratic Risk as Indicator, Asset Pricing. *Scientific Research Journal*, (Vol,4 pp. 322-338).
- AICPA Association of International Certified Professional Accountants.

- Avyaz, E. P. (2011). The use of time driven activity based costing and Analytic hierarchy process method in the balanced scorecard implementation. *Business review*. (Vol.54.(6, pp.1298-303).
- Baik, B. ., (2020). Managerial Ability and Income. *American Business Review*.
- Bampton, Roberta & Cowton, Christopher J. (2002). *Qualitative Social Research*.
- Bandura, A. (1977). Toward a unifying theory of behavioral change,. *Psychological Review*, (pp.191 - 215).
- Bangun and Asri. (2017). Auditor's decision making process in line with ethical basis paramount in carrying out audit, *Audit review*.
- Baker, T. L., & Hunt, T. G. (2003). An exploratory investigation into the effects of team composition on moral orientation. *Journal of Managerial* (Vol.15, pp. 106–119)
- Banker, R.D., Potter, G. and Srinivasan, D. (2000). An empirical investigation, includes non-financial performance measures, *The Accounting Review*, (75, No. 1 (Jan., 2000), pp. 65-92 (28 pages)
- Barbara Apostolou, Richard B.Dull nd Lydia L.F.Schleifer (2013). A Framework for the Pedagogy of Accounting Ethics, *Accounting Education*. (Vol.22(1), pp.1-17). Clemson University.
- Baron and Kenny. (1986). The moderator - Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research, *Journal of Personality and Social Psychology*, (Vol.12, pp.1173 - 1182).
- Barrick, M. R., Stewart, G. L., Neubert, M. J., & Mount, M. K. (1998). Relating member ability and personality to work-team processes and team effectiveness. *Journal of Applied Psychology*, (Vol 83, pp. 377–391).
- Basu, S. (1997). The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings,. *Accounting and Economics*., (pp.3 - 37).
- Beverley Jacking, Paul De Lnge and Joav Rav On.(2007). Accounting Graduate Employment Destinations, commitment to CPD. *Accounting Education*. (pp.329 - 343).

- Beaver and Wayne R, L. (1988). Relative valuation roles of equity book value and net income of financial health. *Journal of Accounting and Economics*. (pp.1 - 34). publication at: <https://www.researchgate.net/publication/228392848>
- Behn et, a. (2012). Pathways Commission on Accounting Higher Education. The American Accounting Association (AAA).
- Bennett, M., Bouma, J.J., and Wolters, T. (2006). The development of environmental management accounting: General introduction and critical review. In: M.D. Bennett, J.J. Bouma, and T.J. Wolters (eds), *Environmental Management Accounting: Informational and institutional developments*. Dordrecht-Boston-London: Science & Business Media. Presented at 6th NZ Management Accounting Conference, Palmerston North, ( pp.22-23) Nov 2012.
- Bentham, J. (1948). *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*. Mineola, NY: Dover Publications.
- Birnberg Luft and Shields. (2006). Psychology Models of Management Accounting, Foundation and Trends R. in Accounting, (pp.199 - 345). J. Birnberg, Joan Luft, Michael D. Shields; Published 2006; Biology, Psychology, Business; Handbooks of Management Accounting Research.
- Blanthorne, C., Kovar, S. E., & Fisher, D. G. (2007). Accounting educators' opinions about ethics in the curriculum: An extensive view. *Journal of Business Ethics Education*, Vol. 4, Page No 27-54.
- Bollen, K. A. (1989). *Structural Equations with Latent Variables*. John Wiley and Sons, Inc.
- Bommer et.,al (1987). A behavioral model of ethical and unethical decision making, *Journal of Business ethics*.
- Boshoff, C. and Allen, J. (2000), "The influence of selected antecedents on frontline staff's perceptions of service recovery performance.
- Bowen, H. (1953). *Social Responsibilities of the Businessman Harper, Business Ethics:, A Kantian Perspective Blackwell, Oxford*.
- Brady, F. N. (1985). A Janus-headed model of ethical theory: Looking two ways at business/society issues. *Academy of Management Journal*

- (Vol, 10, pp. 568–576).
- Brady and wheeler. (1996). Ethic and Deviations in Decision making: An Applied study,  
Journal of Business ethics. (Vol. 15 (9) : (Vol,15, pp.927–940 (1996).
- Briciu,S., Capusneanu, S. (2011). Management accounting information system,  
Micro-Economic, Journal of Economic business.
- Bright, D, Winn, Bradley, Kanov, J (2013) Reconsidering virtue: Difference of  
perspective in virtue ethics and the positive social sciences. J Bus Ethics
- Brislin, R. W. (1970). Back-translation for cross-cultural research. Journal of Cross-  
Cultural Psychology. (pp.185 – 216).
- Brown, N. and Deegan, C. (1998), The public disclosure of environmental  
performance information A dual test of media agenda setting theory and  
legitimacy theory, Accounting and Business Research, (29 (1): pp. 21-41).
- Brown, T.A., Sauter. A., Littvay, L., Sautter, A.C., dan Bearners, B. (2010). Ethics and  
Personality Empathy and Narcissis as Moderators of Ethical Decision  
Making in Business Students, Journal of Education for Business,  
(pp.203- 208).
- Bruce I. Davidson, Naman K. Desai and Gregory J. Gerard. (2013). The Effect of  
Continuous Auditing on the Relationship between Internal Audit Sourcing,  
Journal of Practice & Theory, (pp.33–51).
- Bruns and Decoster, (1969) & Schiff and Lewin, (1974) An accounting, organizations  
and institutions: Essays in honour of Anthony Hopwood.
- Bulinda DM. (2019). Basics of Educational Administration. International Journal of  
Creative Research and Studies. 2019;3(1),9-14.
- Burlea and Popa. (2013). Legitimacy Theory, In: Indowu S.O., Capaldi N., Zu L., Gupta  
A.D. (eds),. Encyclopedia of Corporate.
- Burns & Stalker, (1961). The Management of Innovation, Science Paperback. London.
- Butterfield et., a. a. (2000). Moral Disengagement in Processes of Organizational  
Corruption,. Journal of Business Ethics, (pp.129 - 139).
- Byron J.R. Shulver, Andrew Bunting (2008). National strategy for child internet safety,  
Journal of Low Temperature Physics.



- Cameron, K.S., & Mora, C. (2008). Positive practices and organizational performance (Working paper). Ann Arbor: Ross School of Business.
- Chan, D. (1998). Functional relations among constructs in the same content domain at different levels of analysis: A typology of composition models. *Journal of Applied Psychology*, (Vol,8, pp. 234 –246).
- Chan, S. & Leung P. (2006). The effects of Accounting Students: Ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity,. *Managerial Auditing Journal*.
- Chandrashekhar Singh, M. P. (2017). Code of Ethics in an Organisation, *International Journal of Application or Innovation in Engineering & Management*., (pp.138 - 142).
- Chartered Institute of Management Accounting (CIMA) (2017). What is management accounting? Available from: <http://www.cimaglobal.com/Starting-CIMA/Why-CIMA/what-is-management-accounting/>
- Cawley, M, J, Johnson (2000) A virtues approach to personality. *Personality Individual* (Vol 28, pp. 997-1013).
- Chernev, (2003). Product Assortment and Individual Decision Processes, *Journal of Personality and Social Psychology*, (pp. 151-162).
- Cheryl E., M. (2009). Analysis of International ethical standards in Accounting, *Journal of Business Ethics*., (pp.287).
- Cheung, C, Chan, A (2005) Philosophical foundations of eminent Hong Kong Chinese CEOs' leadership. *J Bus Ethics* (Vol,60: pp. 47-62)
- Cheung, Y.B. (2002) Zero-inflated models for regression analysis of count data: a study of growth and development. *Stat. Med.*, (Vol,21,pp. 1461–1469)
- CIMA (2005). *Management Accounting Official Terminology*. The Chartered Institute of Management Accountant.
- Creator. Arnold, Donald F. Ponemon, Lawrence A. (1991). Bibliographic Citation. *Auditing: A Journal of practice* 1991 Fall; 10(2): 1-2.
- Creswell, J., & Plano Clark, V. (2007). *Designing and Conducting Mixed Methods Research*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Crossan, M, Mazutis, D, Seijts, G (2013) In search of virtue: The role of virtues, values and character strengths in ethical decision making. *J Bus Ethics*.

(Vol.113, pp.567-581).

- D.A. Latif (2000) 'Ethical Cognition and Selection–Socialization in Retail Pharmacy. *Journal of Business Ethics*.(Vol.25 (4),pp. 343– 57 100.
- Daniel A. Bens, Venky Nagar, Douglas J. Skinner and M. H. Franco Wong. *Journal of Accounting and Economics*, 2003, (vol. 36, 51-90.)
- David Aboody, John Hughes, Jing Liu. (2005). *Earning Quality, Insider Trading and Cost of Capital*.
- David B. Farber, (2012). *The Impact of Non-Financial Stakeholders on Accounting Conservatism, The Case of Labor Unions*. *Business Review*.
- David Mackinnon. (2000). *Equivalence of the Mediation, Confounding and Suppression Effect*, *The Accounting Review*, (pp.291 - 311).
- Davis, G. A. (1994). *A social movement perspective on Corporate control*, *Administrative Science Quarterly*., (pp.141 - 173).
- Dawson, D, Bartholomew, C (2003) *Virtues, managers and business people: Finding a place for MacIntyre in a business context*. *J Bus Ethics* (Vol, 48,pp. 127-138)
- DeGrassi et.,al. (2012). *Ethical Decision making Group Diversity holds the key*, *Journal of Leadership Accountability and Ethics*, (pp.51 -68).
- Deegan, C. (2002). *Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – A theoretical foundation*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (Vol,15 (3), pp.282–311).
- Deegan and Unerman. (2011). *Financial Accounting Theory: European Edition*, McGraw Hill.
- Deegan, C. (2007). *Organizational legitimacy as a motive for sustainability reporting*. In: J. Unerman, B. O'Dwyer, and J. Bebbington (eds), *Sustainability Accounting and Accountability* (pp. 127–149). London: Routledge
- DeFond and Jieying Zhang. (2014). *A review of archival auditing research*., *Journal of Accounting and Economics*, (pp.275 - 326).
- Degrassi, (2012). *Management Skills: Planning & Organization*, *Journal of High Energy Physics*.
- Dejanasz, S. (2002). *Interperson skill in Organization*., *Management skill II: Planning & Organizing*.

- Dellaportas S., G. K. (2011). *Ethics Governance & Accountability: A professional perspective*. John Wiley & Sons.
- Delmas and Toffel. (2003). *Institutional Pressures and Environmental Management Practices*, 11 th International Conference, Greening of industry Network,, (pp.12 - 15).
- DiMaggio and Walter W. Powell, (1983). *The Iron Cage Revisited: Institutional and Collective Rationality in Organizational*, *American Sociological Review*.
- Disumus, Milimu, Bulinda. (2018). *The Technological Narrative in Education Administration*, Lambert Academic Publishing.
- D Langlais, C Couture, A Balsalobre, J Drouin. (2012). *Journal of Experimental Medicine* 213 (4).
- D.L. McCabe L.K. Trevino K.D. Butterfield (1996) 'The Influence of Collegiate and Corporate Codes of Conduct on Ethics-Related Behavior in the Workplace' *Business Ethics Quarterly* 6 (Vol,4. pp. 461–476).
- Drury et.,al., (1996); Kuipers et., (1997). *Cognitive therapy across the Lifespan*, Permission of Cambridge University Press.
- Dryden, W. (2005). *Rational Emotive Behavior Therapy, rational and cognitive features*, Springer, Boston.
- Duffy & Atwater, (2002). *Ethical and Unethical Leadership: Exploring. New Avenues for Future Research*, *Academy of Management Journal*.
- Dryden, W. a. (2005). *Corporate Codes of ethics: Necessary but not sufficient*. *Business Ehtics: A European Review.*( Vol. 17, No. 4.)
- D. T. Otley and A. J. Berry (1980). *Control, organization and accounting: Accounting Organization and Society*, (pp. 231-244).
- Eilas.N. (2005). *The civilizing process: Sociagenetic and psychogenetic investigations* Jephcott, Trans.
- Elliott, B. and Elliott, J. (2017). *Financial Accounting and Reporting 18th Edition*. New York: Pearson.
- Emerson et.al. (2006). *The Socio- economic circumstances of children at risk of disability*, *Disability & Society*, Britain. (pp.563 - 580).
- Ezejelue. (2017). *Mandatory adoption of international financial reporting standards by*

- Nigerian. *International Journal of Accounting Research*.
- Fairchild, A. J. & MacKinnon, D. P. (2009). Current directions in mediation analysis. *Current Directions in Psychological Science*, (pp.16 - 20).
- Fennema, M. a. (2008). Mental budgeting versus marginal decision making: Training, Experience and justification effects on decision involving sunk costs,. *Journal of Behavioral Decision making*, (pp.225 - 239).
- Ferrell, O. C. (1985). A Contingency framework for understanding ethical decision making in marketing. *Journal of Marketing*, (pp. 87 - 96).
- Ferreira, T.S. (2017) Motivational Factors in Sales Team Management and Their Influence on Individual Performance. *Tourism and Management Studies*, 13.
- Fishcher, E. H. (1995). Attitude toward seeking professional Psychological help,. Considerations for research.
- Fishbein, M., & Ajzen, I., (1975). *Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research*, MA: Addison-Wesley.
- Flamholtz. (1992). Conceptualizing and Measuring the Economic value of Human Capital of the third Kind: Corporate culture,. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, (pp. 78 - 93).
- Fleischman, D. F. (2010). Progestin effects on the psychology of disease avoidance: support for the compensatory behavioral,. *Business Ethics*.
- Foster, G., & Young, S. M. (1997). Frontiers of management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 63–77.
- Francis & Smith, (2005). A Reexamination of the persistence of Accruals & Cash flows, *Journal of Accounting research*, (pp.413-451).
- Francisco Bravo and Meria del Pilar. (2017). The role of directors: Unravelling the effects of board on corporate incomes, *Empire and Colonialism In the Modern ERA*,. A Global perspective.
- Frederiksen, L. (2012). Local Polynomial Whittle estimation of perturbed, *Journal of Econometrics*, (pp.26- 447).
- Friedland and Alford. (1991). The Multiplicity of Institutional Logics and the Heterogeneity of Organizational Responses,. *Organization Science*.
- Furler and Palmer, Y. (2010). A structural approach to ethical reasoning: The

- integration of moral philosophy. *Academy of Strategic Management Journal*, (pp.81 - 113).
- Furler and Palmer, Y. (2011). A structural approach to ethical reasoning: The integration of moral philosophy. *Academy of Strategic Management Journal*, (pp.81 - 113).
- Gaurav Sharma. (2013). Environmental Science, B.sc(H) Biomedical Science. *Journal of Global Research in Computer Science*, (pp.82 - 85).
- Gill, S. (2010). Is gender inclusivity an answer to ethical issues in business, *Gender in Management: An International Journal*, (pp.37-63).
- Greenwood, R. S. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized field,. *Academy of Management Journal*.
- Greenwood, R. S. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation,. *Academy of Management Journal*, (pp.58 - 80).
- Gresham Larry & Fraedrich. (1989). Ethical Decision in Business: A Synthesis of Models for marketing, *Journal of Macro-Marketing*, (pp.55-60).
- Gustafsom. (2013). In Defense of a Utilitarian business ethic, *Business and Society Review*.
- Gwendolyn P.Meador. (2017). Ethical Decision Making Accounting Competencies Practitioners' Perspectives.
- Hackett, R, Wang, G (2012) Virtues and leadership: An integrating conceptual framework founded in Aristotelian and Confucian per-spectives on virtues. *Mgmt Decision* (Vol50: pp. 868-899)
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate data analysis* (7thed.). Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
- Hair, J, Anderson, R, Tatham, R, Black, W (1998) *Multivariate data analysis*, 5th ed. Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.
- Hair, J. B. (2010). *Multivariate data analysis*,. Upper Saddle River,.
- Hegart, W. H. (1978). Some determinants of Unethical decision behavior: An experiment. *Journal of Applied Psychology*.
- Hegart, W. H. (1979). Organizational Philosophy, Policies and Objectives related to



- Unethical Decision behavior, *Journal of Applied Psychology*.
- Henle. (2005). The role of ethical ideology in workplace deviance,. *Journal of business ethics*.(pp. 219 - 230)
- Henle et., a. (2005). The role of ethical ideology in workplace deviance,. *Journal of business ethics*., (pp. 219 - 230).
- H. K. Cheng and M. M. Hafez. (2018). *Journal of Fluid Mechanic, Computational Methods in Science and Engineering* Vol.18.
- Hoffman, M. L. (1979). Development of moral thought, feeling, and behavior, *American Psychologist*, (pp. 958–966).
- Hofstede, G (2001) *Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*, 2nd ed. Sage Publications, Thousand Oaks, CA
- Hopwood, A. (1972). An empirical study of the role of Accounting data in performance evaluation,. *Journal of Accounting Research*.,(pp. 156 - 182).
- Horngren et al.,(2009). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Issues in Accounting Education*, (pp.789–790).
- Hunt S.D. and Vasquez- Parrage, A. Z. (1993). Organizational consequences marketing ethics and salesforce supervision. *Journal of Maketing Research*.(pp. 78 - 90).
- Husain, A. B. (2006). The Comprehensive Concept of Electronic Management Application,. *Journal Ara Haola Akhlij*.(pp. 602 -610).
- H Wijewardena, A De Zoysa. *The International Journal of Accounting*. (Vol.34 (1), (Vol 49-70).
- ICMA The International Capital Market Association, represents financial institutions active in the international capital market worldwide.
- I.E.Thompson, K. M. (1983). *Nursing Ethics. Philosophy of Nursing. Bioethics Research*., (Vol.2, pp. 0057 - 1212).
- IFRS The International Financial Reporting Standards, Accounting rules for public companies with the goal of making company financial statements.
- IMA The Institute of Management Accountants. International Federation of Accountants (IFAC). (2011). *Enterprise Financial Management. International Good Practice Guidance: Evaluation and Improving Costing in Organizations*

- July 2009. International Federation of Accountants
- Ismail. (2011). Exploratory Factor Analysis of the Ethical Orientation Scale,. Journal of Accounting and Governance.(pp.1 - 11).
- Ismail and Isa, W. a. (2002). The Role of Management Accounting Systems Int.,. Journal of Basic and Applied Sciences.
- Ittner & Larcker, (2001) Assessing Empirical Research in Managerial Accounting, A Value-Based Management Perspective. SSRN Electronic Journal, (pp.349-410).
- Jackling, B., Cooper, B. J., Leung, P., & Dellaportas, S. (2007). Professional accounting bodies' perceptions of ethical issues, *Managerial Auditing Journal* ,(pp. 928 - 944.)
- Jacob, A. (2011). Economic Theories of Crime & Delinquency. *Journal of Human Behavior in the Social Environment*.(pp. 270 - 283).
- Jacques Derrida. (1978). *Writing and Difference*. Translated with an Introduction and Additional Notes, by Alan Bass. London and Henley.
- Jake Bimberg. (2020). Organizational development and transformational learning,. *Journal of Management Accounting Research*.
- Jamnik and Slavka. (2017). Accountants'ethical perceptions from several perspectives,. *Economic Research*.
- Janasz, S. C., & Sullivan, S. E. (2004). Multiple mentoring in academe: Developing the professorial network. *Journal of Vocational Behavior*.
- Jennifer Grafton & Anne M. Lillis & Habib Mahama, 2011 *Mixed methods research in Accounting, Qualitative Research in Accounting & Management*, Emerald Group Publishing,(Vol. 8.(1), pp. 5-21), April.
- Janis, I. L., & Mann, L. (1977). *Decision making: A psychological analysis of conflict, choice, and commitment*. Free Press.
- Jecker Nancy S., J. A. (2007.). *Bioethics: introduction to history, methods and Practice*,. Paperback.
- Jennings, (2004) The role of purchasing in corporate social responsibility: A structural equation analysis. *Journal of Business Logistics* (pp.145- 186).
- Jeremy Bentham, (1948). Jeremy. (2000). *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*. Kitchener: Batoche Books.

- Johan Graafland & Corrie Mazereeuw-Van der Duijn Schouten,( 2012). Motives for Corporate Social Responsibility. *De Economist*, Springer,(pp. 377-396).
- Johari, R. J. Alam, M.M. & Said, J. (2021). Investigating factors that influence Malaysian Auditors ethical sensitivity, *International Journal of Ethics and Systems*.
- Jones, T. C. and D. Dugdale (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity, *Accounting, Organizations and Society*, (pp.121-163).
- Jones, T. (1991). 'Ethical decision making by individuals in organizations, An issue-contingent Model. *Academy of Management Review*, (pp.366-395).
- Johnson, R.B. and Onwuegbuzie, A.J. (2004) Mixed Methods Research A Research Paradigm Whose Time Has Come. *Educational Researcher*, (Vol,33, pp.14-26).
- Jorge Ferreira et. al.(2017).Ethical Decision making: The role of self - Monitoring, *Brazllian Administration Review*.
- Judeh. (2011). Business; The aim of this study was to determine the level of employee. *International Journal of Biometrics*.
- Juhaida & Ismail (2012). Exploratory Factor: Analysis of the ethical Orientation Scale, *Journal of Accounting and Governance*, (pp.1-11).
- Juliarto & Pujiharto, (2018). Does IFRS convergence really Increase accounting Qualities? *Journal of Economics Finance and Administrative Science*.
- Jurgen Habermas. (2019). The Relationship between morality and ethical life, *Theory & Communicative Action*.
- Karin Luomi-Messerer; Published (2008). *Philosophy; European journal of vocational training*. SUMMARY The European Qualifications.
- K.D. Butterfield L.K. Trevino G.R. Weaver (2000) 'Moral Awareness in Business Organizations. Influences of Issue-Related and Social Context Factors' *Human Relations* (Vol, 53 (7), pp. 981-1018)
- Kalshoven, D. H. (2011). Ethical leadership at work (ELW): Behavior and Big Five factors of personality, *Journal of Business*.
- Kaplan, (2020). The Housing Boom and Bust: Model meets Evidence, *Journal of Political Economy*.
- Kaplan and Cooper. (1998). Activity - Based Costing structure,. *Recent Evolutions in*

Costing systems.

- Kant, I. (1991). *Groundwork of the Metaphysics of Metaphysics of Morals* Routledge, London.
- Kant, I.: 1996, *The Metaphysics of Morals*, translated and edited by Mary Gregor, (Cambridge University Press, New York), (Vol 24 pp.6:230) originally published 1797..
- Karabulut, M. (2015). Drought Analysis in Antakya- Kahramanmaras Graben. *Journal of Arid Land.*, (pp.741 - 754).
- Karen Trimmer. (2011). Introduction Evidence-based of the state in Education and Health,. *Sciences Po Paris*.
- Kalshoven, Den Hartog & De Hoogh, (2011) Ethical leadership at work (ELW), *Journal of Business Ethics*,(pp. 349 - 366)
- Keller. (2006). The role of the affect and availability heuristics in Communication, *Journal of Cross - Culture Psychology*.
- Kennington and Wenzel. (2020). The Valuation of discontinued operations and its effect on Classification Shifting,. *The Accounting Review.*,(pp. 291 - 311).
- K Lehnert, Y Park, N Singh. (2015). The human experience of ethics: a review of a decade of qualitative. *Journal of Business Ethics*.129, 195-219.
- Kline, R. B. (2005). *Principle and Practice of Structural equation modeling.*, Business & Economics.
- Knights and O'Leary. (2006). Leadership, Ethics and Responsibility to the Other,. *Journal of Business Ethics.*,(pp. 125 - 137).
- Kohlberg, L. "Stage and Sequence: The Cognitive Development Approach to Socialization". *Handbook of Socialization Theory and Research*, ed. Goslin, D., Rand McNally, New York, 1969, (pp.347-480)
- Kohlberg, P. V. (2015). Moral Development and Reality: Beyond the theories, *Journal of Moral Education*.
- Kozarkiewicz, A. (2014). Strategic Management Accounting as a Source of information, *Journal of Economic Business and Management*.
- Kozłowski, S. W. J., & Ilgen, D. R. (2006). Enhancing the effectiveness of work groups and teams. *Psychological Science*. (Vol, 7, pp. 77–124).

- Kralicek Mullerova. (1998). Auditing. Oeconomice, VSE.
- Kupolati, W.K., Grassi, S. and Frattari, A. (2012). Environmental Greening through Utilization of Sawdust for Production of Bricks.
- Larcker, I. a. (2001). Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value - Based Management Perspective. SSRN Electronic Journal. (pp.349 - 410).
- Larry G, G. a. (1989). A Systhesis of Ethical Decision of models for marketing,. Journal of Macro marketing. (pp.55 - 66).
- Lawrence and McNulty. (2006). Corporate codes of ethics: necessary but not sufficient,. Simon Webley, Andrea Wemer.
- LeBruto et., a. (1997). A survey of Management Accounting Practices in the UK food and drink industry, British Food Journal.
- Ehnert et al.(2015). Research note and review of the empirical ethical decision-making literature: Boundary conditions and extensions. Journal of business ethic, (VOL, 29(1)
- Linner Polgreen and Pedro Silos. (2005). Capital - skill Complementarity and quality: sensitivity analysis,. FRB Atlanta working Paper.
- Liu, C. T., Guo, Y. M., & Lee, C. H. (2011). The Effects of Relationship Quality and Switching Barriers on Customer Loyalty. International Journal of Information Management, 31, 71.
- L.K. Trevino (1986) 'Ethical Decision Making in Organizations. A Person-Situation Interactionist Model' Academy of Management Review. (Vol,11 3 pp.601-610).
- Loviskey et., a. (2007). Assessing Managers' Ethical Decision making: An objective measure of managerial moral judgment. Journal of Business Ethics, (pp.263 - 285).
- L.M. Dawson (1997) 'Ethical Differences Between Men and Women in the Sales Profession' Journal of Business Ethics. (Vol, 16 11, pp.1143- 1152)
- Luft, J. a. (2006). Mapping management accounting graphics and guidelines for theory,. Consistentempirical research, Handbook of Management Accounting Research.
- Luther, R. G. & Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: A. South Africa.



- M.A. Davis N.B. Johnson D.G. Ohmer (1998). Issue-Contingent Effects on Ethical Decision Making. A Cross-Cultural Comparison' *Journal of Business Ethics* (Vol. 17 4, pp. 373–389).
- Macknonn, D. P. (2009). A general introduction to the current state of mediation analysis,. *Prevention Science*.(pp. 173 - 181).
- Macintosh, N. B., & Quattrone, P. (2010). *Management accounting and control systems: An organizational and sociological approach*. John Wiley & Sons
- Madison, R. L., & Schmidt, J. J. (2006). Survey of time devoted to ethics in accountancy programs in North American colleges and university.
- Maria Ermelinda Rendeiro Vieira. (2013). The effects of ethical behavior on the profitability of firms: A study of the Portuguese Construction industry,. *Ethics Review*.
- Mark John Somers, (2001). Ethical codes of conduct and Organizational context: A Study of the Relationship between code of conduct, employee behavior and Organization values, *Journal of Business Ethics*, (pp.185 - 195).
- Markham, A. (2012). Fabrication as ethical practice: Qualitative inquiry in ambigour Internet,. *Communication and Society*.
- Mark Suchman, (2009). Legitimacy in Organizational Institutionalism, *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*.
- Marquita Walker. (2011). Evaluating the intervention of an ehtics' class in students, *Ethical decision making*,. A Summative Review.
- Martin, T.G., Kuhnert, P.M., Mengersen, K. & Possingham, H.P. (2005) The power of expert opinion in ecological models using Bayesian methods: impact of grazing on birds. *Ecol. Appl.*, 15, (pp.266–280).
- Martin Messner. (2008). Critical Practices in Organizations: Vienna Research. *Journal of Management inquiry*, (pp.68 - 82).
- Mary E. Barth, William H. Beaver and Wayne R. Landsman, (1998). Relative valuation roles of equity, *Journal of Accounting and Economics*. (pp.1- 34).
- McDevitt at., a. (2007). A model of ethical decision making: The integration of process and content,. *Journal of business ethics*.(pp. 219 - 229).
- Meador, G. P. (2017). *Ethical Decision Making Accounting Competencies*,. *Pratitioners'*

- Perspectives. Publishing 2017. business.
- Meyer, J. W. (1983). Organizational Environment,. Business & Economic.
- M.H. Morris AS. Marks J.A. Allen N.A. Peery Jr. (1996) ‘Modeling Ethical Attitudes and Behaviors Under Conditions of Environmental Turbulence. The Case of South Africa’ Journal of Business Ethics (15 10, pp. 1119–1130)
- Micewski, E. R. (2006). Business Ethics Deontologically Revisited,. Journal of Business Ethics. (pp. 17 - 25).
- Michael D. Shields, (2018). On the Quantification and Efficient propagation of imprecise Probabilities resulting from small datasets. Mechanical Systems and Signal Processing,(pp. 465 - 483).
- Michael Watsona, (2018). System Engineering Principles, Journal of Marketing Management, 1 -24. nternational Review of Management and Marketing ISSN: 2146-4405 international review of Management and marketin g ( Vol9 pp 3 - 2019)
- Miller, T. and Kim, A.B. (2016) Index of Economic Freedom—Promoting Economic Opportunity and Prosperity. Institute for Economic Freedom and Opportunity.
- .Mill, John Stuart (2002). Utilitarianism, Book: Hackett Publishing Company.  
ISBN 10: 087220605X ISBN 13: 9780872206052  
Publisher: Hackett Publishing Company, Inc., 2002
- Mistry, S. a. (2014). Management accountants' perceptions of their role in: accounting for sustainable,. Management Research Review, (pp.1064 - 1082).
- Mitchem, C.E. (2009, January). Analysis of International Ethical Standards in Accounting. International Business & Economics Research Journal, (Vol 8(1), pp. 41-50)
- Mock, T., Estrin, T. & Vasarhelyi, M. (1972). Learning patterns, decision approach, and value of information. Journal of Accounting Research, (pp. 129–153).
- Mohmed et al. (2018). Leadership in the organization: A conceptual review, total quality Management Practices.
- Mookherjee and Phg. (1995). Corruptible law enforcers: How should they be compensated?., Economic Journal., (pp.145 - 159).
- Morgan, D. L. (2014). Integrating Qualitative and Quantitative Methods A Pragmatic

- Approach. Thousand Oaks, CA Sage Publications.
- Nancy (2007) "Activating a Research Context in Art and Design Practice," *International Journal for the Scholarship of Teaching and Learning*: Vol. 1.
- Nekounam. (2013). ownership and accounting conservatism in accepted Companies in Tehran Stock Exchange. *Life Science Journal*. 10:79-84.
- Nishimura, K., T. Nakayashiki, H. Inokuchi, (1995). Cloning and identification of encoding protoporphyrinogen oxidase (PPO) of *Escherichia coli*. *DNA Res.*
- Niven. (2002). Presented a diagram which differentiate BSC in Public sector nonprofit enterprises.
- NZOTTA, S.M. (2008). Accounting: Theory and Principles. *International Journal of Business. Behaviour Sciences Research*, 1(1), pp. 91-108.
- O'Fallon, M. J., & Butterfield, K. D. (2005). A review of the empirical ethical decision-making literature: 1996-2003. *Journal of Business Ethics*. (Vol 59, pp. 375-413)
- Ogbonna and Apph Ebimobowei (2012). Impact of Petroleum Revenue and the Economy of Nigeria, *The Social Sciences*,(pp. 405 - 411).
- Ogungbade, O. I., Adebiji, I. M., & Odumodu, P. (2020). Standard Costing and Performance of Manufacturing Firms in Nigeria. *The International Journal of Business & Management*, 8 (10).
- Oluyinka Isaiah Ogungbade and Ezekiel Oluwagbemiga Oyerogba. (2017). Firm Culture and Management Accounting Practices. *Future Business Journal*.
- Omoyele. (2010). Fodio Unethical Accounting Practice and Financial Reporting Quality. Evidence from Nigeria,. *Future Business Journal*.
- Omran M. and El- Galfy. A.(2014). Theoretical Perspectives on Corporate Disclosure: A Critical Evaluation, *Asian Review of Accounting*, (pp.257 - 286).
- Ossimitz, M., Wieder, B. and Chapman, P. (2016). *Dutch Journal of Finance and Management*, 2018 - Volume 2 Issue 1, Article No: 02.
- Otley, D.T., Berry, A.J. (1980). Control, organization and accounting, *Accounting Management practices*.
- Owen, G. (2013). Integrated reporting: A review of developments and implications for the accounting curriculum, *An International Journal*,(pp. 340–356).
- Palmer VJ, Naccarella L, Gunn JM. (2007). Are you my specialist or generalist of my

- care? New Zealand Family Physician, (pp.394-39)7.
- Pathways Commission on Accounting Higher Education (Behn et al., 2012) funded by the American Accounting Association (AAA).
- Paul M. Hirsch and Michael Lounsbury View all authors and affiliations ... American Journal of Sociology, 82, 929-964.
- P.Meador, G. (2017). Ethical Decision Making Accounting Competencies Practitioners' Perspectives.
- Pearsall, M. J. (2011). Thick as thieves: The effects of ethical orientation and psychological safety on unethical team behavior, Journal of Business Ethics.
- Pelucio-Grecco, M. C., Geron, C.M.S., Grecco, G.B., & Lima, J.P.C. (2014). The effect of IFRS on earnings. Journal of Accounting and Economics, 8(1).
- Philip J. Langlais. (2012). Ethical Decision making in the conduct Research Integrity.
- Philip Selznick, (1996) Institutionalism "Old" and "New" Administrative Science Quarterly, 40th Anniversary Issue (Jun., 1996) (pp. 270-277).
- Pierce, B. and B. Sweeney, (2010). The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm, Journal of Business Ethics.
- PILAR MEDINA BRAVO. (2017). Journal of medical internet research 22 (7), e17758, Estudios sobre el mensaje periodístico 23 (2), 793.
- Plamenatz, John. (1963). Man and society Volume one: A critical examination of some important social and political theories, Machiavelli to Marx. London.
- Polgreen, F. a. (2005). Corporate codes of ethics: Necessary but not sufficient, Business Ethics, A European Review., (pp.405 - 415).
- Pollanen, R. and Abdel-Maksoud, A. (2010), The deployment of contemporary management accounting practices in Canadian firms: A contingency approach.
- Popa, B. a. (2013). Legitimacy Theory. In: Idowu S. O., Capaldi N., Zu L., A.D. (eds) Encyclopedia of Corporate.
- Powell, D. a. (1983). The new institutionalism in organizational analysis,. University of Chicago Press.
- Probohudono et., a. (2017). Corporate Governance of Corporate Risk Disclosure:

- A review of corporate Governance, *Journal of Practice of Theory*.  
(pp.167 - 188).
- PujiHarto. (2018). The value of the firm: Measuring performance, Using stochastic Frontier analysis,. *Business , Accountancy*. Indonesia.
- Putranta and Kingshott. (2011). The Relationships between Ethical Climates, Ethical Ideologies and Organisational. *Journal of Academic ethic*.
- PwC Global Annual Review. (2021). PricewaterhouseCoopers International Limited.  
<https://www.pwc.com/hu/hu/kiadvanyok/assets/pdf/pwc>.
- Ramanna, Karthik & Sletten. (2013). Ewa, Network Effects in Countries' Adoption of IFRS Harvard Business School Accounting & Management.
- Rawls & John, (1971). *A Theory of Justice: Original Edition*. Copyright Date: 1971.  
Published by: Harvard University Press, Belknap Press.
- J.R. Rest (1986) *Moral Development. Advances in Research & Theory* Praeger  
New York
- Reynolds, S. (2006). A neurocognitive model of the ethical decision making process: Implications for study and practice. *Journal of Applied*.
- Rijsenbilt, A., & Commandeur, H. (2013). Narcissus enters the courtroom: CEO narcissism and fraud. *Journal of Business Ethics*, 117(2), 413–42.
- R. McDevitt J.V. Hise (2002) 'Influences in Ethical Dilemmas of Increasing intensity' *Journal of Business Ethics* (Vol.40 3 pp.261–274)
- Roberta Bampton and Christopher J., C. (2002). *Teaching Business Ethics*., *Academics Committed to Accounting Ethics*.
- Roberta and Christoher, J. (2020). Academic caring pedagogy , education during the Covid-19 pandemic, *Journal of the American Academy of Nursing*.
- Robertson, C. F. (1992). Ethical Decision making in Multi national Organizations: A Culture - based Model. *Journal of Business ethics*. (pp.385 - 392).
- Roger James Volkema. (2017). Ethical Decision making: The role of self-monitoring, temporal orientation, *Brazilian Administration Review*.
- Rosanas, J. M., & Velilla, M. (2005). The ethics of management control systems: Developing technical and moral values. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 83–96.



- Roselie & Chery Tromley. (2007). A Model of Ethical Decision Making: The Integration of Process and Content. *Journal of Business Ethics*. (pp. 219 - 229).
- Rowan, M. A. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony,. *American Journal of Sociology*,(pp. 340 - 363).
- R.Z. Elias (2002) ‘Determinants of Earnings Management Ethics Among Accountants’ *Journal of Business Ethics*. (Vol 40, (1). pp.33–45)
- Saidu et., a. (2019). CEO Characteristics and firm performance: focus on original education and ownership,. *Education Research*.
- Sakurai, M. (1989). Target costing and how to use it. Summary by Gina Cannella, *Journal of Cost Management*.
- Scapens, R. W. (2000). Towards an Understanding of the Nature and Processes of Management Accounting Change. *Management Accounting Research*.
- Schiff and Lewin, (1974). *Behavioural Aspects of Accounting*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Schwartz, M. S. (2016). Ethical decision making theory: An integrated approach,. *Journal of Business Ethics*. (pp.755 - 776).
- Scott, W.R. (2001). *Institutions and Organizations* 2nd edn. Sage, CA.
- S.E. Kaplan (2001) ‘Ethically Related Judgments by Observers of Earnings Management’ *Journal of Business Ethics*. (Vol 32, (4). pp. 285– 298)
- Selznick, P. (1996). Institutionalism “old” and “new. *Foundations for the theory, of administration*. *American Sociological Review*, (pp. 25-35).
- Serwinek, (1992). Demographic & related differences in ethical, small businesses. *Journal of Business Ethics*, (pp. 555 – 566).
- Sharma, M. and Mishra, S. (2014) Effects of Maternal Health and Nutrition on Birth Weight of Infant. *International Journal of Science and Research*, 3, 855-858.
- Shanahan, K. J. (2003). The Development of a virtue Ethics Scale,. *Journal of Business Ethics*.( pp. 197 - 208).
- Shanahan, K. J. (2003). The Development of a Virtue Ethics Scale. *Journal of Business Ethics*., (pp.197 - 208).
- Shields M. D. (1997). Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*. (Vol.9, pp.3-61).

- Simkim and Simpson. (2010). The gender and Ethnic Diversity of Us Boards and Firm Performance,. *Corporate Governance International Review*.(pp.396 - 414).
- Simon, H. A. (1995). The information-processing theory of mind. *American Psychologist*, (Vol 50, (7), pp. 507–508)
- Sims, Christopher A., 2003. "Implications of rational inattention," *Journal of Monetary Economics*, Elsevier, vol. 50, (3), pages 665-690..
- Singh, S.; Singh, B. B., (2017). Nutritional evaluation of grasses and top foliages through in vitro system of sheep and goat for silvipasture system. *Range Manag. Agroforest* (Vol,38, (2), pp. 241-248)
- Sisaye.(2011). Structural Functional (SF) and the Conflict Radical (CR). *International Journal of Accounting and Information Management*.
- S. Nonis C.O. Swift (2001). Personal Value Profiles and Ethical Business Decisions' *Journal of Education for Business* .(Vol, 76,(5), pp. 251–256)
- Sloan .(1996). Do Stock Prices Reflect Information in Accruals and Cash Flows about Future Earnings? *Accounting Review Accounting*, 24. (Vol. 7, (1), No. 3. pp. 289-315). July 1996.
- Solomon, R (1992) *Ethics and excellence: Cooperation and integrity in business*. Oxford University Press, Oxford University Press, (pp.1992 - 288) NY.
- Soltani, B. and Maupetit, C. (2013). Importance of Core Values of Ethics, Integrity and Accountability. *Journal of Management & Governance*, Published Online.
- Sprinkle, G. B. (2003). Perspectives on experimental research in managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 287–318.
- Stead et., a. (1990). An Integrative Model for Understanding and Managing ethical Behavior in Business Organizations,. *Journal of Business Ethics*. (9, (3), pp.233 - 242)
- Stedry, Andrew C. *Budget control and cost behavior*. (1960). Englewood Cliffs, N.J.
- Stryker, S., & Serpe, R. T. (1994). Identity Salience and Psychological Centrality: Equivalent, Overlapping, or Complementary Concepts? *Social Psychology*.
- Suchman, M.C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Journal*, (Vol 20,(3), pp.571–610).
- Sunhwa and Farber. (2012). Managerial Ability and Income Smoothing: The Accounting. *Accounting Review*. (Vol 95, (4) July 2020.

- Arjoon. (2000). Virtue theory as a Dynamic theory of business,. *Journal of Business Ethics.*,(pp. 159 - 178). 2000.
- S.Y. Kim S.Y. Chun (2003) 'A Study of Marketing Ethics in Korea. What do Koreans Care About?' *International Journal of Management* (Vol, 20 (3), pp.377–383)
- Takatera & Yarmamoto, T. J. (1997). *Chemistry and Application of Green Tea.*, CRC Press .( Vol 48, (19), pp. 5449-5472) 10 September 2007.
- T. C. Jones and D. Dugdale. (2002). The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity," *Accounting, Organization and Society*, Vol. 27, No. 1&2
- T.G. Hunt D.F. Jennings (1997) 'Ethics and Performance. A Simulation Analysis of Team Decision Making' *Journal of Business Ethics.* (Vol, 16 (2), pp.195–203).
- T.M. Jones (1991) 'Ethical Decision Making by Individuals in Organizations. An Issue-Contingent Model' *Academy of Management Review* (Vol. 16, (2), pp.366–395)
- Thomson. (2002). The Future of Globalization,. *Business and Society Review.* (Vol 107, pp. 423-431) *Business and Society Review.*
- Torres, M. A. (2017). Model predictions of long- lived storage of organic carbon in river deposits,. *Earth Surt. Dynam.*(pp. 711 - 730).
- Trevino, L. K .(1986). Ethical Decision Making in Organizations,: A Person–Situation Interactionist Model, *Academy of Management Review*, (pp. 601–617).
- Trevino L. K., W. G. (2006). Behavioral ethics in Organizations, *Journal of Management*, (pp.951 - 990).
- Trimmer. (1987). Bioinspiration & biomimetics 6 (2), *Journal of Comparative Neurology* 259 (1), 150-163.
- Trving L., J. I. (1977). Decision making: a psychological analysis of conflict, Choice and commitment,. Book review: political theory and Methodology.
- T.Colwyn Jones,D. Dugdale. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity, *Accounting, Organizations and Society.* (pp.121–163) (Latour, 1996, pp.19, 38).
- Udeh. (2017). Evaluation of effectiveness of Internal audit in the Nigerian. *Journal of Global Accounting. in public sector,*" *Eur. J. Business, Econ. Account.* (4.)
- Van der Laan, G., Van Ees, H., and Van Witteloostuijn, A. (2008). Corporate social and financial performance: An extended stakeholder theory, and empirical

- test with accounting measures. *Journal of Business Ethics*, (Vol,79 (3), pp. 299–310)
- Vandelannoitte .(2017). An Ethical Perspective on Emerging Forms of Ubiquitous IT-Based. *Journal of Business Ethics*, 2017, vol. 142.
- Van Staveren. (2007). Beyond Utilitarianism and Deontology, *Ethic in Economics. Journal of Mass Media Ethics*.
- Velasquez, M. and Rostenkowski C. (1985). *Ethics: Theory and Practice*.
- Venkataraman M.Lyer, v. a. (2020). *Disrupting Dual Systems: A Dynamic decision making Framework for Human Behavior*,
- Volkema, R. J., & Bergmann, T. J. (1995). Conflict Styles as Indicators of Behavioral ... *Open Journal of Business and Management Vol.5,(3), July 10, 2017. International Journal of Advanced Structural Engineering*.
- Walker. (2010). Experiencing Flow: Is doing it together Better than doing it Alone? *Journal of Positive Psychology*.(pp. 3 - 11).
- Warna-Furu, C., Saaksjarvi, M., & Santavita, N. (2010). Measuring virtues development of a scale to measure employee, influence on health. *Scandinavian*.
- Wang, Q (2011) A conceptual and empirical investigation of leader virtues and virtuous leadership. *Open Access Dissertations and Theses. Paper 6116, McMaster University*
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1990). *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.
- Watson R, W. H. (2018). As first submitted. *Journal of Product Innovation Management*.
- Weber, J. (1990). Managers' moral reasoning: Assessing their responses to three moral dilemmas. *Human Relations*, (Vol, 43 ,pp. 687–702).
- Webley, S. (1997). Corporate codes of ethics: necessary but not sufficient,. (J. British businessmen's behavior. In Treasure, Ed.) *Business Ethics: A European Review*.
- Weeks, W. M. (1999). The effects of gender & career stage on ethical judgment,. *Journal of Business ethics*.(pp. 301 - 313).
- Weymark, (2005). *Measurement theory and the foundations of utilitarianism*,

- Social Choice and Welfare,(pp. 527–555).
- Wijewardena, A. D. Zoysa (1999). A Comparative Analysis of Management Accounting Practices, *The International Journal of Accounting*, (pp.49 - 70).
- Williams, J., Haka, S., Bettner, M., & Carcello, J. (2010) 'Financial & managerial.
- Williams, W.H., et al. (2010) Traumatic Brain Injury in a Prison Population: Prevalence and Risk for Re-Offending. *Brain Injury*, 24, 1184-1188.
- Wilmshurst, T.D. and Frost, G.R. (2001). The role of accounting and the accountant In the environmental management system. *Business Strategy and the Environment*,(Vol, 10, (3), pp.135–147) <http://dx.doi.org/10.1002/bse.283>
- Wilson, V. (2014). Triangulation . *Evidence Based Library and information Practice. Research Methods*, (pp.74 - 75).
- Xiao, L., Feng, Q., Liang, S. et al. (2015). A catalog of the mouse gut metagenome, *Biotechno*, (pp.1103–1108).
- Yagamoorthy et al.,(2012). Marine cage culture and the environment, effect on water quality and primary production, Marianne Holmer, Odense, Denmark.
- Yehia Hafez. (2018). A Recent study concerning the Climatic Variability over the Kindom Saudi Arabia for the period 1948 - 2018. *Journal of Geoscience and Evironment Protection*.
- Yoon, C. (2011). Ethical decision making in the internet context: Development and test of model based on moral philosophy, *Computers in Human Behavior*.
- Zare Nekounam, J. P. (2013). Role of Accounting information systems on relevance of accounting information,. *Life Science Journal*.
- Zeghal and Mhedhbi. (2016). An Analysis of the factors affecting the adoption of International Accounting Standards, *International Journal of Accounting*.
- Zimmerman, J. (2001). Conjectures regarding empirical managerial research', *Journal of Accounting and Economics*, (Vol.411-27).
- Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, (pp.726 - 743).
- Zusnita Muiz. (2017). personality, organisational politics, and employee performance, *International Journal of Business and Globalisation*, No.4, pp.524 – 538.





ภาคผนวก

มหาวิทยาลัยนครพนม

## ภาคผนวก ก เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย



## แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

เรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติ  
ทางการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

## คำชี้แจง

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

1. โดยข้อมูลที่ได้รับจากท่านนี้นับเป็นประโยชน์และมีคุณค่าก่อให้เกิดคุณค่าทางด้านวิชาการช่วยเสริมสร้างจริยธรรมของผู้ทำบัญชีให้ได้รับการพัฒนาพฤติกรรมเชิงจริยธรรมที่มีประโยชน์ในวิชาชีพบัญชี และสร้างประโยชน์ให้กับสังคมมากขึ้น
2. ผู้วิจัยขอความอนุเคราะห์ผู้ตอบแบบสอบถามให้ตอบแบบสอบถามตามความจริงเพื่อให้ได้ข้อมูลที่สามารถนำไปใช้ได้เหมาะสม
3. แบบสอบถามนี้แบ่งออกเป็นสามส่วนหลัก คือ ส่วนที่ 1 คำถามเกี่ยวกับข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนที่ 2 คำถามเกี่ยวกับการพัฒนาพฤติกรรมเชิงจริยธรรม (ระดับที่ส่งอิทธิพล) และส่วนที่ 3 คำถามเกี่ยวกับการพัฒนาพฤติกรรมเชิงจริยธรรม (ระดับความเห็นด้วย)
4. ข้อมูลของผู้ตอบแบบสอบถามจะถูกเก็บเป็นความลับไม่มีการเปิดเผยข้อมูลใดๆ เกี่ยวกับองค์กรของท่านในการรายงานและจะไม่มีการให้ข้อดั่งกล่าวแก่ผู้ใดโดยไม่ได้รับอนุญาตจากท่านหรือองค์กรของท่านก่อน

ขอพระคุณที่กรุณาให้ข้อมูลไว้ ณ โอกาสนี้

(ชมชไม พงศ์ศรีโรจน์)

นิสิตปริญญาเอก หลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาบริหารธุรกิจ

คณะบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร

มหาวิทยาลัยนเรศวร จังหวัดพิษณุโลก

คณะกรรมการจริยธรรมการ การวิจัยในมนุษย์ มหาวิทยาลัยนเรศวร โทร. 055-968642

## แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

เรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติ  
ทางการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

### คำถาม (คัดกรอง)

คำชี้แจง: กรุณาทำเครื่องหมาย  หน้าคำตอบที่ท่านต้องการเลือก

1. หน่วยงานของท่านดำเนินงานมาเป็นเวลาเกินกว่า 10 ปี  
 ใช่ (ตอบข้อ 2)  ไม่ใช่ (จบการทำแบบสอบถาม)
2. หน่วยงานของท่านมีการอบรมจริยธรรมทุกปี  
 ใช่ (ตอบข้อ3)  ไม่ใช่ (จบการทำแบบสอบถาม)
3. ท่านให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานบัญชี  
 ใช่ (ตอบข้อ4)  ไม่ใช่ (จบการทำแบบสอบถาม)
4. หน่วยงานของท่านมีกระบวนการจัดการในลักษณะส่งเสริมพฤติกรรมเชิงจริยธรรม  
 ไม่ได้นำมาใช้ (ตอบแบบสอบถามทั้งหมด)  นำมาใช้แล้ว (จบการทำแบบสอบถาม)

## แบบสอบถามเพื่อการวิจัย

### เรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชี บริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

ส่วนที่ 1 คำถามเกี่ยวกับข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม

คำชี้แจง: กรุณาทำเครื่องหมาย  หน้าคำตอบที่ท่านต้องการเลือก

1. เพศ

ชาย

หญิง

2. อายุ

ไม่เกิน 25 ปี

26 - 35 ปี

36 - 45 ปี

46 ปีขึ้นไป

มากกว่า 60 ปีขึ้นไป

3. การศึกษา

ปริญญาตรี

ปริญญาโท

ปริญญาเอก

อื่น ๆ (โปรดระบุ)

4. ศาสนา

พุทธ

อิสลาม

คริสต์

อื่น ๆ (โปรดระบุ)

5. จำนวนปีที่สมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี

ไม่เกิน 5 ปี

6 - 10 ปี

11 - 15 ปี

16 ปีขึ้นไป

6. ระยะเวลาที่เป็นผู้ทำบัญชี

ไม่เกิน 5 ปี

6- 10 ปี

11- 15 ปี

16 ปีขึ้นไป

7. รายได้ของนักบัญชีต่อเดือน

ไม่เกิน 20,000

20,001 – 30,000 บาท

30,001 - 40,000 บาท

40,001 บาทขึ้นไป

**ส่วนที่ 2** คำถามเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี (ระดับที่ส่งอิทธิพล) ด้านจรรยาบรรณ ด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี ด้านนโยบายองค์กร

**คำชี้แจง:** โปรดทำเครื่องหมาย  ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด โดยพิจารณาว่าปัจจัยต่อไปนี้ ส่งผลต่อพฤติกรรมในการปฏิบัติงานบัญชีของท่านมากน้อยเพียงใด

(5 = เห็นด้วยอย่างยิ่ง 4 = เห็นด้วย 3 = ยังตัดสินใจไม่ได้ 2 = ไม่เห็นด้วย 1 = ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง)

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี	5	4	3	2	1
ปัจจัยที่ส่งผลต่อจรรยาบรรณ					
1. ความโปร่งใส เป็นจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Professional Ethics) ถือเป็นแนวปฏิบัติที่กำหนดขึ้นโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์					
2. นักบัญชีควรมีทักษะในการประกอบวิชาชีพโดยสามารถนำเสนอข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ (Information Presentation) เป็นพฤติกรรมเชิงจริยธรรม					
3. การพัฒนาความรู้ความสามารถ โดยมันแสวงหาความรู้เพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเป็นหนึ่งในจรรยาบรรณของนักบัญชีที่ต้องศึกษาเพิ่มเติมเพื่อนำความรู้มาใช้ในการควบคุม กำกับดูแลอย่างมีประสิทธิภาพ					
4. คุณลักษณะส่วนบุคคลของนักบัญชี มีความสามารถในการวิเคราะห์ การประเมินสถานการณ์ และการตอบสนองต่อสถานการณ์ (Practical Response) โดยมีความเข้าใจ เรื่องราวในประเด็น เหตุการณ์หรือต้นเหตุของปัญหาที่สามารถเข้าใจปัญหาในสถานการณ์นั้นได้อย่างทันที่					
5. นักบัญชีจะหาโอกาสที่จะเรียนรู้เพื่อพัฒนาความสามารถของตนเองเป็นประจำทุกปีตามภาคบังคับ รวมทั้งการเรียนรู้เพิ่มเติมด้วยความสมัครใจยังสนับสนุนให้ผู้อื่นเรียนรู้เพิ่มเติมเพื่อสร้างองค์ความรู้ มาปรับใช้กับการปฏิบัติงานด้านบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น					
6. นักบัญชีควรมีทักษะในการรักษาความลับของลูกค้านำไปเปิดเผยสร้างประโยชน์ให้กับตนเองรวมถึงการการเอื้อประโยชน์ให้					



ปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี	5	4	3	2	1
บุคคลอื่นเข้ามาแสวงหาประโยชน์จากข้อมูล					
7. ความเพียงพอในสาระสำคัญของข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ทางการเงินจำนวนมากพอสำหรับการตัดสินใจโดยเฉพาะด้านการเงินจึงเกี่ยวข้องโดยตรงต่อแนวการปฏิบัติงานด้านบัญชี					
8. ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ (Professional Competence) จัดทำข้อมูลที่ใช้ในการวางแผนควบคุมทางการเงิน และการพยากรณ์ทางการเงินให้กับหน่วยงานในอนาคต					
9. นักบัญชีสามารถตัดสินใจได้ด้วยตนเองตามมาตรฐานวิชาชีพโดยไม่ถูกรบกวนจากบุคคลอื่น หรือ หน่วยงานอื่น					
10. การปฏิบัติงานด้านบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ ภายใต้แนวปฏิบัติและข้อกำหนดที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล หากละเลยไม่ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดย่อมถือเป็นการทำลายชื่อเสียงตนเอง และชื่อเสียงขององค์กร					
ปัจจัยที่ส่งผลต่อแนวปฏิบัติงานบัญชีบริหาร	5	4	3	2	1
11. โพรตระบุนโยบายระบบการคิดต้นทุนที่ใช้ในบริษัทของคุณมีต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่					
12. โพรตระบุนโยบายปริมาณที่เตรียมไว้ในบริษัทของคุณ มีงบจัดซื้อ มีงบการผลิต และ งบการเงิน					
13. โพรตระบุนโยบายในการจัดทำงบประมาณของกิจการ มีงบประมาณรายเดือนและงบประมาณประจำปี					
14. โพรตระบุนโยบายทางการเงินใช้ประเมินผลการดำเนินงานจากรายได้จากการดำเนินงาน, ผลตอบแทนจากการลงทุนและการเติบโตของยอดขาย					
15. โพรตระบุนโยบายการที่ไม่ใช่ทางการเงินใช้ประเมินผลการดำเนินงาน จากจำนวนข้อร้องเรียน, การสำรวจความพึงพอใจของลูกค้า, จำนวนการอ้างสิทธิ์การรับประกัน และ อัตราการลาออกของพนักงาน					
16. โพรตระบุนโยบายวิเคราะห์ของบริษัท: วิเคราะห์จากจุดคุ้มทุน, วิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของผลิตภัณฑ์และการ					

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี	5	4	3	2	1
วิเคราะห์มูลค่าปัจจุบันสุทธิ					
17. โพรตระบุมีการจัดการเชิงกลยุทธ์ในบริษัทของคุณ มีการสร้างกำไรจากการขายสินทรัพย์, มีการตกแต่งกำไรจากการดำเนินงาน และมีการใช้ช่องโหว่ทางการบัญชี					
18. โพรตระบุมีผู้จัดการของคุณมีส่วนร่วมในการพัฒนาแนวทางปฏิบัติด้านบัญชีบริหารมีการเข้าร่วมประชุมทุกครั้ง และมีการหารือเรื่องเร่งด่วนในบางครั้ง					
19. โพรตระบุมีขอบเขตการใช้เทคโนโลยีในระบบการผลิตที่ยืดหยุ่น มีการใช้คอมพิวเตอร์ควบคุมเครื่องจักร					
20. ในช่วงสามปีที่ผ่านมาในความคิดของคุณมีระดับผลผลิตที่เพิ่มขึ้นจากอัตราการเติบโตของยอดขาย, อัตราการเติบโตของกระแสเงินสด และการเติบโตของกำไรจากการดำเนินงาน					
ปัจจัยที่ส่งผลต่อนโยบายองค์กร	5	4	3	2	1
21. แนวปฏิบัติด้านบัญชีบริหารได้ช่วยงานฝ่ายบริหารในการวางแผนกลยุทธ์ในอนาคตพิจารณาจากการวัดและประเมินผลการปฏิบัติงาน, การเพิ่มประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรและมีการปรับปรุงการสื่อสารภายในและภายนอก					
22. แนวปฏิบัติด้านบัญชีบริหารได้ช่วยฝ่ายบริหารลดต้นทุนการผลิตสินค้าเฉพาะการผลิตผลิตภัณฑ์ใหม่					
23. บริษัทคุณแสวงหากฎหมายข้อบังคับมาใช้ปฏิบัติเพื่อพิสูจน์ว่าได้ปฏิบัติตามกฎหมายและเพื่อให้สังคมยอมรับผลการปฏิบัติงาน					
24. บริษัทคุณคำนึงถึงปัจจัยเชิงกลยุทธ์ในการตัดสินใจด้านราคาสินค้าเกี่ยวกับการออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่และการตรวจสอบต้นทุนที่เกิดขึ้นในการพัฒนาผลิตภัณฑ์					
25. บริษัทคุณจ้างพนักงานบัญชีทำบัญชีให้กิจการทุกครั้งและจ้างสำนักงานบัญชีเป็นผู้ทำบัญชี					

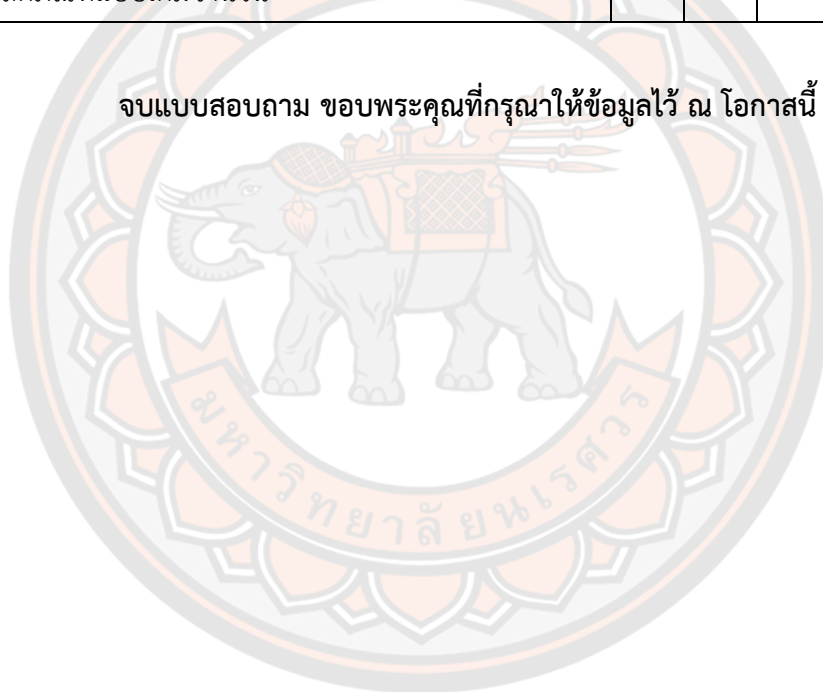
ส่วนที่ 3 การวัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี (ระดับความเห็นด้วย)

**คำชี้แจง:** โปรดทำเครื่องหมาย  ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด โดยพิจารณาว่า  
ปัจจัย ต่อไปนี้ส่งผลต่อพฤติกรรมเชิงจริยธรรมในการปฏิบัติงานบัญชีของท่านมากน้อยเพียงใด  
(5 = เห็นด้วยอย่างยิ่ง 4 = เห็นด้วย 3 = ยังตัดสินใจไม่ได้ 2 = ไม่เห็นด้วย 1 = ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง)

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี	5	4	3	2	1
26. การใช้เทคนิคสร้างรายได้เพิ่มขึ้นสะท้อนประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้เสียเป็นการกระทำที่มีความเที่ยงธรรม					
27. การเกลี้ยรายได้ให้มีความสม่ำเสมอเพื่อผลการดำเนินงานที่ดีของผู้ทำบัญชีเป็นการสร้างความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน					
28. ผู้ทำบัญชีในระดับผู้บริหารมักแสดงให้เห็นว่าเป็นผู้มีความสามารถในการสร้างกำไรให้สูงขึ้นเป็นจรรยาบรรณของผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี					
29. การกระทำที่บิดเบือนปกปิดข้อเท็จจริงเป็นพฤติกรรมที่ไม่มีจรรยาบรรณแต่ช่วยสร้างมูลค่าที่เพิ่มขึ้นให้กับองค์กร					
30. นักบัญชีผู้ปฏิบัติงานที่ได้รับความสำเร็จในอาชีพแล้วมักจะไม่นำถึงจรรยาบรรณวิชาชีพที่ใช้ในการปฏิบัติงาน					
ปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี	5	4	3	2	1
31. การฉกฉวยโอกาสในการเปิดเผยข้อมูลตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามกฎหมาย					
32. การเกลี้ยรายได้ตามหลักค่างของผู้จัดการเป็นการตัดสินใจที่มีประโยชน์ทำให้ราคาหุ้นเพิ่มขึ้น					
33. การเปิดเผยการกระทำตามกฎหมายมีส่วนสนับสนุนทำให้เกิดความชอบธรรมในองค์กร					
34. การใช้ดุลยพินิจในการปรับแต่งบัญชีของผู้จัดการโดยสมัครใจเพื่อลดความผันผวนของกระแสเงินสดให้กับองค์กร					
35. การแก้ปัญหาช่วงเวลาที่ยุ่งยากโดยเกลี้ยรายได้เป็นการเพิ่มขีดความสามารถของผู้บริหารที่มีคุณค่าต่อองค์กร					
ปัจจัยที่ส่งผลต่อนโยบายองค์กร	5	4	3	2	1
36. มีประมาณการค่าใช้จ่ายของคู่แข่งเป็นประจำทุกเดือน					

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี	5	4	3	2	1
37. มีการวิเคราะห์ตำแหน่งของคู่แข่งในอุตสาหกรรมเดียวกัน โดยการประเมินปริมาณต้นทุนต่อหน่วยเป็นประจำทุกเดือน					
38. มีการประเมินสิ่งอำนวยความสะดวกเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อเปรียบเทียบกับคู่แข่งชั้นในอุตสาหกรรมเดียวกัน					
39. มีการประเมินต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามระยะเวลาของอายุการใช้งานของผลิตภัณฑ์					
40. มีระบบต้นทุนตรงประมวลผลไปยังหน่วยต้นทุนและ ต้นทุนคงที่ในงวดการผลิตจะถูกตัดจำหน่ายนำมารวมเป็น ต้นทุนผลิตภัณฑ์แบบเต็มจำนวน					

จบแบบสอบถาม ขอขอบคุณที่กรุณาให้ข้อมูลไว้ ณ โอกาสนี้





### แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง

#### เรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร ของบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

#### คำชี้แจง

แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเป็นเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บข้อมูลเชิงคุณภาพ เรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารของบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างมีจำนวน 8 ตอน

- ตอนที่ 1 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ให้ข้อมูล
- ตอนที่ 2 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับจรรยาบรรณผู้ทำบัญชี
- ตอนที่ 3 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม
- ตอนที่ 4 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับแนวปฏิบัติการบัญชี
- ตอนที่ 5 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับอิทธิพลของนโยบายองค์กร
- ตอนที่ 6 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับการพัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชี
- ตอนที่ 7 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับสาเหตุของปัญหาจริยธรรมผู้ทำบัญชี
- ตอนที่ 8 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับปัจจัยอื่นที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย



ตอนที่ 1 แบบสัมภาษณ์ถึงโครงสร้างเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ให้ข้อมูล

1.1 ชื่อ นามสกุล

.....

1.2 ตำแหน่งงาน

.....

1.3 ชื่อหน่วยงาน

.....

ตอนที่ 2 แบบสัมภาษณ์ถึงโครงสร้างเกี่ยวกับจรรยาบรรณผู้ทำบัญชี

2.1 องค์กรของท่านมีกระบวนการเกี่ยวกับจรรยาบรรณผู้ทำบัญชีอย่างไร

.....

.....

2.2 องค์กรของท่านมีการอบรมเกี่ยวกับจรรยาบรรณผู้ทำบัญชีอย่างไร

.....

.....

2.3 องค์กรของท่านสนับสนุนเกี่ยวกับจรรยาบรรณผู้ทำบัญชีอย่างไร

.....

.....

ตอนที่ 3 แบบสัมภาษณ์ถึงโครงสร้างเกี่ยวกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

3.1 ผู้ทำบัญชีในองค์กรมีพฤติกรรมเน้นการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างไร

.....

.....

3.2 ผู้ทำบัญชีมีพฤติกรรมให้ความร่วมมืออย่างไร

.....

.....

3.3 ผู้ทำบัญชีมีการพัฒนาวิชาชีพบัญชีอย่างไร

.....

.....

ตอนที่ 4 แบบสัมภาษณ์ถึงโครงสร้างเกี่ยวกับแนวปฏิบัติการบัญชี

4.1 ผู้ทำบัญชีมีผลการปฏิบัติงานตามหลักการบัญชีที่รับรองอย่างไร

.....

.....

4.2 ผู้ทำบัญชีมีผลการปฏิบัติงานตามมาตรฐานบัญชีอย่างไร

.....

4.3 ผู้ทำบัญชีมีผลการนำเสนอรายงานทางการเงินอย่างไร

.....

ตอนที่ 5 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับอิทธิพลของนโยบายองค์กร

5.1 ท่านคิดว่าการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีส่งผลต่อความน่าเชื่อถือหรือไม่ /  
อย่างไร

.....

5.2 ท่านคิดว่าพฤติกรรมเชิงจริยธรรมส่งผลต่อการปฏิบัติทางบัญชีหรือไม่

.....

ตอนที่ 6 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับการพัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชี

6.1 ท่านคิดว่าการพัฒนาจริยธรรมผู้ทำบัญชีควรมีแนวทางอย่างไร

.....

ตอนที่ 7 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับสาเหตุของปัญหาจริยธรรมผู้ทำบัญชี

7.1 ท่านคิดว่าปัญหาจริยธรรมผู้ทำบัญชีเกิดจากสาเหตุใด

.....

ตอนที่ 8 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเกี่ยวกับปัจจัยอื่นที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและ  
แนวปฏิบัติการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

8.1 ท่านคิดว่ามีปัจจัยอื่นที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติการบัญชี  
บริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

ผู้จัดบันทึกการสัมภาษณ์.....

วันเดือนปี .....

สถานที่สัมภาษณ์ .....

**ภาคผนวก ข ตารางรายชื่อผู้ทรงคุณวุฒิ**

จำนวน 5 ท่าน ประกอบด้วย 1). ด้านจริยธรรม 2). ด้านการบัญชี 3). ด้านบริหารจัดการ

ลำดับ	ชื่อ - นามสกุล	ตำแหน่ง	สถานที่ทำงาน
1	ผศ.ดร. วรวิทย์ พัฒนาอิทธิกุล	คณบดีคณะวิทยาการ จัดการ	มหาวิทยาลัยราชภัฏนครสวรรค์
2	ดร. ทนงศักดิ์ เหมือนเดย	คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย	มหาวิทยาลัยภาคกลาง
3	ผศ.ดร.ฐิตาภรณ์ สินจรรยาศักดิ์	คณบดีคณะการบัญชี	มหาวิทยาลัยศรีปทุม
4	ผศ.ดร. อาวีพร ปานทอง	คณะวิทยาศาสตร์และ เทคโนโลยี	มหาวิทยาลัยราชภัฏนครสวรรค์
5	ดร.เสริม จันทร์คำ	รองประธานสหกรณ์ ออมทรัพย์ครู	สหกรณ์ออมทรัพย์ครู นครสวรรค์



### ภาคผนวก ค ผลการประเมินความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา

ตารางแสดง ค่าดัชนีความสอดคล้องของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร การประเมินผลด้านจรรยาบรรณ

ข้อคำถาม / ผู้ทรงจำนวน 5 ท่าน	1	2	3	4	5	IOC	ความ สอดคล้อง
1. ความโปร่งใส เป็นจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Professional Ethics) ถือเป็นแนวปฏิบัติที่กำหนดขึ้นโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
2. นักบัญชีควรมีทักษะในการประกอบวิชาชีพ โดยสามารถนำเสนอข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ (Information Presentation) เป็นพฤติกรรมเชิงจริยธรรม	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
3. การพัฒนาความรู้ความสามารถ โดยมุ่งแสวงหาความรู้เพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเป็นหนึ่งในจรรยาบรรณของนักบัญชีที่ต้องศึกษาเพิ่มเติมเพื่อนำความรู้มาใช้ในการควบคุมกำกับดูแลอย่างมีประสิทธิภาพ	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
4. คุณลักษณะส่วนบุคคลของนักบัญชี มีความสามารถในการวิเคราะห์ การประเมินสถานการณ์ และการตอบสนองต่อสถานการณ์ (Practical Response) โดยมีความเข้าใจเรื่องราว ในประเด็น เหตุการณ์หรือต้นเหตุของปัญหาที่สามารถเข้าแก้ไขปัญหาในสถานการณ์นั้นได้อย่างทันท่วงที	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
5. นักบัญชีจะหาโอกาสที่จะเรียนรู้เพื่อพัฒนาความสามารถของตนเองเป็นประจำทุกปีตามภาคบังคับ รวมทั้งการเรียนรู้เพิ่มเติมด้วยความ	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง



ข้อคำถาม / ผู้ทรงจำนวน 5 ท่าน	1	2	3	4	5	IOC	ความ สอดคล้อง
สมัครใจแย่งสนับสนุนให้ผู้อื่นเรียนรู้เพิ่มเติมเพื่อสร้างองค์ความรู้ มาปรับใช้กับการปฏิบัติงานด้านบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น							
6. นักบัญชีควรมีทักษะในการรักษาความลับของลูกค้านำไปเปิดเผยสร้างประโยชน์ให้กับตนเองรวมถึงการการเอื้อประโยชน์ให้บุคคลอื่นเข้ามาแสวงหาประโยชน์จากข้อมูล	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
7. ความเพียงพอในสาระสำคัญของข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ทางการเงินจำนวนมากพอสำหรับการตัดสินใจโดยเฉพาะด้านการเงินจึงเกี่ยวข้องโดยตรงต่อแนวการปฏิบัติงานด้านบัญชี	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
8. ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ (Professional Competence) จัดทำข้อมูลที่ใช้ในการวางแผนควบคุมทางการเงิน และการพยากรณ์ทางการเงินให้กับหน่วยงานในอนาคต	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
9. นักบัญชีสามารถตัดสินใจได้ด้วยตนเองตามมาตรฐานวิชาชีพโดยไม่ถูกรอบงำจากบุคคลอื่น หรือ หน่วยงานอื่น	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
10. การปฏิบัติงานด้านบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ ภายใต้แนวปฏิบัติและข้อกำหนดที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล หากละเลยไม่ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดย่อมถือเป็นการทำลายชื่อเสียงตนเอง และชื่อเสียงขององค์กร	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง

## การประเมินด้านแนวปฏิบัติการบัญชีบริหาร

ข้อคำถาม / ผู้ทรงจำนวน 5 ท่าน	1	2	3	4	5	IOC	ความ สอดคล้อง
11. โพรตระบุนโยบายเขตระบบการคิดต้นทุนที่ใช้ ในบริษัทของคุณมีต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
12. โพรตระบุนโยบายประมาณที่เตรียมไว้ใน บริษัทของคุณมีบัญชี มีงบการผลิต และ มี งบการเงิน	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
13. โพรตระบุนโยบายในการจัดทำงบประมาณ มีงบประมาณรายเดือนและงบประมาณ ประจำปี	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
14. โพรตระบุนโยบายทางการเงินใช้ ประเมินผลการดำเนินงานจากรายได้จากการ ดำเนินงาน, ผลตอบแทนจากการลงทุน และ การเติบโตของยอดขาย	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
15. โพรตระบุนโยบายที่ไม่ใช่ทางการเงินใช้ ประเมินผลการดำเนินงาน จากจำนวนข้อ ร้องเรียน, การสำรวจความพึงพอใจของลูกค้า, จำนวนการอ้างสิทธิ์การรับประกัน และ อัตรา การลาออกของพนักงาน	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
16. โพรตระบุนโยบายที่ใช้วิเคราะห์จาก จุดคุ้มทุน, วิเคราะห์ความสามารถในการทำ กำไรของผลิตภัณฑ์ และการวิเคราะห์มูลค่า ปัจจุบันสุทธิ	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
17. โพรตระบุนโยบายการจัดการเชิงกลยุทธ์ในบริษัท ของคุณ มีการสร้างกำไรจากการขายสินทรัพย์, มีการตกแต่งกำไรจากการดำเนินงาน และมีการ ใช้ช่องโหว่ทางการบัญชี	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
18. โพรตระบุนโยบายผู้จัดการของคุณมีส่วนร่วมในการ	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง

ข้อคำถาม / ผู้ทรงจำนวน 5 ท่าน	1	2	3	4	5	IOC	ความ สอดคล้อง
พัฒนาแนวทางปฏิบัติด้านบัญชีบริหารมีการเข้าร่วมประชุมทุกครั้ง และมีการหารือเรื่องเร่งด่วนในบางครั้ง							
19. โพรตระบุงบขอเขตการใช้เทคโนโลยีในระบบการผลิตที่ยืดหยุ่น มีการใช้คอมพิวเตอร์ควบคุมเครื่องจักร	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
20. ในช่วงสามปีที่ผ่านมาในความคิดของคุณมีระดับผลผลิตที่เพิ่มขึ้นจากอัตราการเติบโตของยอดขาย, อัตราการเติบโตของกระแสเงินสด และการเติบโตของกำไรจากการดำเนินงาน	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง

## การประเมินด้านนโยบายองค์กร

ข้อคำถาม / ผู้ทรงจำนวน 5 ท่าน	1	2	3	4	5	IOC	ความ สอดคล้อง
21. แนวปฏิบัติด้านบัญชีบริหารได้ช่วยงานฝ่ายบริหารในการวางแผนกลยุทธ์ในอนาคต พิจารณาจากการวัดและประเมินผลการปฏิบัติงาน, การเพิ่มประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรและมีการปรับปรุงการสื่อสารภายในและภายนอก	+1	0	+1	+1	+1	0.80	สอดคล้อง
22. แนวปฏิบัติด้านบัญชีบริหารได้ช่วยฝ่ายบริหารลดต้นทุนการผลิตสินค้าเฉพาะการผลิตผลิตภัณฑ์ใหม่	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
23. บริษัทคุณแสวงหากฎหมายข้อบังคับมาใช้ปฏิบัติเพื่อพิสูจน์ว่าได้ปฏิบัติตามกฎหมายและเพื่อให้สังคมยอมรับผลการปฏิบัติงาน	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง

ข้อคำถาม / ผู้ทรงจำนวน 5 ท่าน	1	2	3	4	5	IOC	ความ สอดคล้อง
24. บริษัทคุณคำนึงถึงปัจจัยเชิงกลยุทธ์ในการตัดสินใจด้านราคาสินค้าเกี่ยวกับการออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่และการตรวจสอบต้นทุนที่เกิดขึ้นในการพัฒนาผลิตภัณฑ์	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
25. บริษัทคุณจ้างผู้ทำบัญชีให้กิจการบางครั้งจ้างสำนักงานบัญชีเป็นผู้ทำบัญชี	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
26. การใช้เทคนิคสร้างรายได้เพิ่มขึ้นสะท้อนประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้เสียเป็นการกระทำที่มีความเที่ยงธรรม	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
27. การเกลี้ยรายได้ให้มีความสม่ำเสมอเพื่อผลการดำเนินงานที่ดีของผู้ทำบัญชีเป็นการสร้างความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน	+1	0	+1	+1	+1	0.80	สอดคล้อง
28. ผู้ทำบัญชีในระดับผู้บริหารมักแสดงให้เห็นว่าเป็นผู้มีความสามารถในการสร้างกำไรให้สูงขึ้นเป็นจรรยาบรรณของผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
29. การกระทำที่บิดเบือนปกปิดข้อเท็จจริงเป็นพฤติกรรมที่ไม่มีจรรยาบรรณแต่ช่วยสร้างมูลค่าที่เพิ่มขึ้นให้กับองค์กร	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง
30. นักบัญชีผู้ปฏิบัติงานที่ได้รับความสำเร็จในอาชีพแล้วมักจะไม่คำนึงถึงจรรยาบรรณวิชาชีพที่ใช้ในการปฏิบัติงาน	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง





ข้อความ / ผู้ทรงจำนวน 5 ท่าน	1	2	3	4	5	IOC	ความ สอดคล้อง
40. มีระบบต้นทุนตรงประมวลผลไปยังหน่วย ต้นทุนและต้นทุนคงที่ในงวดการผลิตจะถูก ตัดจำหน่ายนำมารวมเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ แบบเต็มจำนวน	+1	+1	+1	+1	+1	1	สอดคล้อง

ตารางแสดง การทดสอบตัวแบบเชิงเส้นพหุความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ  
(*multicollinearity*)

Coefficients <sup>a</sup>											
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Correlations			Collinearity Statistics		
	B	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part	Tolerance	VIF	
1	(Constant)	.013	.149		0.087	0.931					
	จรรยาบรรณ	.342	.049	.261	7.054	.000	.793	.359	.165	.400	2.501
	แนวปฏิบัติทางบัญชี	.139	.033	.190	4.267	.000	.813	.227	.100	.276	3.624
	นโยบายองค์กร	.507	.048	.519	10.548	.000	.879	.499	.246	.226	4.433
a. Dependent Variable: y											

Y1.1 - Y1.5 = แบบสอบถามข้อ 26-30,

Y2.1 - Y2.5 = แบบสอบถามข้อ 31-35

Y3.1 - Y3.5 = แบบสอบถามข้อ 36-40

Y = แบบสอบถามเฉลี่ยข้อ 26-40

	ตารางแสดงความสัมพันธ์ของปัจจัยส่วนบุคคลกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม								
	อายุ								
	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation
y1.1	4.5429	84	0.62983	4.4222	316	0.62139	4.4471	400	0.62411
y1.2	4.4286	84	0.60365	4.363	316	0.63489	4.3765	400	0.62827
y1.3	4.4857	84	0.53141	4.4	316	0.59988	4.4176	400	0.58671
y1.4	4.5143	84	0.53141	4.4259	316	0.61583	4.4441	400	0.59975
y1.5	4.4286	84	0.52672	4.3741	316	0.54948	4.3853	400	0.54455
y2.1	4.4714	84	0.53083	4.3778	316	0.61417	4.3971	400	0.59842
y2.2	4.4857	84	0.53141	4.3963	316	0.57389	4.4147	400	0.56581
y2.3	4.5	84	0.55821	4.4259	316	0.51742	4.4412	400	0.52609
y2.4	4.5143	84	0.58341	4.4407	316	0.54722	4.4559	400	0.55478
y2.5	4.4714	84	0.50279	4.4296	316	0.53904	4.4382	400	0.53133
y3.1	4.4	84	0.62322	4.3037	316	0.67095	4.3235	400	0.66166
y3.2	4.3143	84	0.75264	4.263	316	0.70138	4.2735	400	0.71139
y3.3	4.3429	84	0.65686	4.3148	316	0.65736	4.3206	400	0.65639
y3.4	4.4	84	0.64606	4.2963	316	0.66873	4.3176	400	0.66451
y3.5	4.4857	84	0.55802	4.2889	316	0.67197	4.3294	400	0.65425
y	4.4524	84	0.44351	4.3681	316	0.48606	4.3855	400	0.4782

Remark: Dependent Variable: y1.1, y1.2, y1.3, y1.4, y1.5, y2.1, y2.2, y2.3, y2.4, y2.5, y3.1, y3.2, y3.3, y3.4, y3.5

ตารางแสดงความสัมพันธ์ของปัจจัยส่วนบุคคลกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม															
อายุ															
	26-35			36-45			46-60			>60			Total		
	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation
y1.1	4.6250	40	0.4919	4.5093	122	0.63386	4.3263	189	0.64421	4.5909	49	0.54210	4.4471	400	0.6241
y1.2	4.6250	40	0.4919	4.4352	122	0.61556	4.2753	189	0.59190	4.4091	49	0.58342	4.3765	400	0.6283
y1.3	4.6562	40	0.5453	4.5556	122	0.53535	4.2885	189	0.59035	4.3636	49	0.61345	4.4176	400	0.5867
y1.4	4.6562	40	0.4826	4.5370	122	0.57072	4.3263	189	0.62386	4.4773	49	0.59018	4.4441	400	0.5998
y1.5	4.5625	40	0.524	4.4537	122	0.5862	4.3077	189	0.52812	4.3636	49	0.48661	4.3853	400	0.5446
y2.1	4.5937	40	0.499	4.5000	122	0.57193	4.2753	189	0.61773	4.4318	49	0.58658	4.3971	400	0.5984
y2.2	4.625	40	0.4919	4.4907	122	0.55527	4.2885	189	0.56807	4.5227	49	0.54936	4.4147	400	0.5658
y2.3	4.5625	40	0.5844	4.4630	122	0.51927	4.4033	189	0.5178	4.4318	49	0.54550	4.4412	400	0.5261
y2.4	4.5625	40	0.584	4.5463	122	0.57003	4.3593	189	0.55589	4.500	49	0.50578	4.4559	400	0.5548
y2.5	4.5312	40	0.587	4.5556	122	0.55254	4.3397	189	0.51427	4.4318	49	0.50106	4.4382	400	0.5313
y3.1	4.6582	40	0.5453	4.4537	122	0.60193	4.2051	189	0.6596	4.1818	49	0.75553	4.3235	400	0.6617
y3.2	4.4375	40	0.5453	4.3611	122	0.71641	4.1987	189	0.70409	4.2045	49	0.70148	4.2735	400	0.7114
y3.3	4.5312	40	0.7156	4.463	122	0.63284	4.2051	189	0.63974	4.2273	49	0.71083	4.3206	400	0.6564
y3.4	4.5625	40	0.6189	4.3981	122	0.65481	4.2115	189	0.65263	4.3182	49	0.70785	4.3176	400	0.6645
y3.5	4.5625	40	0.584	4.4352	122	0.63058	4.2372	189	0.66344	4.2273	49	0.71083	4.3294	400	0.6543
y	4.5833	40	0.4569	4.4772	122	0.47388	4.2833	189	0.45999	4.3788	49	0.49259	4.3855	400	0.4782

	ตารางแสดงความสัมพันธ์ของปัจจัยส่วนบุคคลกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ด้านการศึกษา														
	ปริญญาตรี				ปริญญาโท				ปริญญาเอก				Total		
	Mean	N	Std. Deviation		Mean	N	Std. Deviation		Mean	N	Std. Deviation		Mean	N	Std. Deviation
y1.1	4.629	134	0.50289		4.359	202	0.65143		4.333	64	0.69007		4.447	400	0.62411
y1.2	4.603	134	0.52551		4.311	202	0.64848		4.105	64	0.61772		4.377	400	0.62827
y1.3	4.638	134	0.51746		4.329	202	0.57501		4.228	64	0.62728		4.418	400	0.58671
y1.4	4.552	134	0.49525		4.377	202	0.60735		4.211	64	0.4744		4.444	400	0.59975
y1.5	4.552	134	0.49947		4.353	202	0.52730		4.14	64	0.5806		4.385	400	0.54455
y2.1	4.595	134	0.55917		4.341	202	0.57845		4.158	64	0.62076		4.397	400	0.59842
y2.2	4.543	134	0.56557		4.371	202	0.56495		4.281	64	0.52625		4.415	400	0.56581
y2.3	4.56	134	0.53224		4.407	202	0.50486		4.298	64	0.53335		4.441	400	0.52609
y2.4	4.603	134	0.52551		4.419	202	0.55242		4.263	64	0.55183		4.456	400	0.55478
y2.5	4.595	134	0.51039		4.389	202	0.53605		4.263	64	0.48279		4.438	400	0.53133
y3.1	4.5690	134	0.59306		4.27	202	0.62515		3.983	64	0.71941		4.324	400	0.66166
y3.2	4.422	134	0.69970		4.264	202	0.68726		4.000	64	0.73193		4.274	400	0.71139
y3.3	4.526	134	0.62500		4.24	202	0.6785		4.14	64	0.54898		4.321	400	0.65639
y3.4	4.509	134	0.59703		4.264	202	0.69597		4.087	64	0.60594		4.318	400	0.66451
y3.5	4.486	134	0.6527		4.299	202	0.63545		4.053	64	0.61007		4.329	400	0.65425
y	4.567	134	0.44808		4.333	202	0.4611		4.17	64	0.46651		4.386	400	0.47820

ตารางแสดงความสัมพันธ์ของปัจจัยส่วนบุคคลกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม												
ศาสนา												
	พุทธ			อิสลาม			คริสต์			Total		
	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation
y1.1	4.4286	381	0.62864	4.8125	17	0.40311	4.5000	2	0.70711	4.4471	400	0.62411
y1.2	4.3571	381	0.62634	4.7500	17	0.57735	4.5000	2	0.70711	4.3765	400	0.62827
y1.3	4.4068	381	0.58991	4.5625	17	0.51235	5.0000	2	0.00000	4.4176	400	0.58671
y1.4	4.4255	381	0.60298	4.7500	17	0.44721	5.0000	2	0.00000	4.4441	400	0.59975
y1.5	4.3696	381	0.54408	4.7500	17	0.44721	4.0000	2	0.00000	4.3853	400	0.54455
y2.1	4.3727	381	0.59927	4.8125	17	0.40311	5.0000	2	0.00000	4.3971	400	0.59842
y2.2	4.4037	381	0.56787	4.5625	17	0.51235	5.0000	2	0.00000	4.4147	400	0.56581
y2.3	4.4348	381	0.52694	4.5000	17	0.51640	5.0000	2	0.00000	4.4412	400	0.52609
y2.4	4.4410	381	0.55641	4.6875	17	0.47871	5.0000	2	0.00000	4.4559	400	0.55478
y2.5	4.4224	381	0.53115	4.7500	17	0.44721	4.5000	2	0.70711	4.4382	400	0.53133
y3.1	4.3043	381	0.66551	4.6875	17	0.47871	4.5000	2	0.70711	4.3235	400	0.66166
y3.2	4.2422	381	0.71282	4.8125	17	0.40311	5.0000	2	0.00000	4.2735	400	0.71139
y3.3	4.2950	381	0.65798	4.7500	17	0.44721	5.0000	2	0.00000	4.3206	400	0.65639
y3.4	4.3012	381	0.66926	4.5625	17	0.51235	5.0000	2	0.00000	4.3176	400	0.66451
y3.5	4.4857	381	0.65515	4.8125	17	0.40311	5.0000	2	0.00000	4.3294	400	0.65425
y	4.3671	381	0.4789	4.7042	17	0.34766	4.8000	2	0.09428	4.3855	400	0.47820

Remark: Dependent Variable: y1.1, y1.2, y1.3, y1.4, y1.5, y2.1, y2.2, y2.3, y2.4, y2.5, y3.1, y3.2, y3.3, y3.4, y3.5



ตารางแสดงความสัมพันธ์ของปัจจัยส่วนบุคคลกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม															
จำนวนปีเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ															
	ไม่เกิน 5 ปี			6-10 ปี			11-15 ปี			16 ปีขึ้นไป			Total		
	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation
y1.1	4.593	33	0.50071	4.419	96	0.71068	4.462	98	0.57417	4.43	173	0.61792	4.447	400	0.62411
y1.2	4.593	33	0.50071	4.419	96	0.62243	4.397	98	0.6103	4.3020	173	0.65455	4.377	400	0.62827
y1.3	4.556	33	0.51735	4.535	96	0.5466	4.449	98	0.57315	4.309	173	0.60291	4.418	400	0.58671
y1.4	4.556	33	0.51735	4.523	96	0.52528	4.371	98	0.60537	4.416	173	0.63778	4.444	400	0.59975
y1.5	4.482	33	0.50918	4.419	96	0.51939	4.397	98	0.58863	4.342	173	0.54241	4.385	400	0.54455
y2.1	4.519	33	0.50918	4.419	96	0.60323	4.435	98	0.57184	4.342	173	0.61261	4.397	400	0.59842
y2.2	4.519	33	0.50918	4.465	96	0.56771	4.384	98	0.60797	4.383	173	0.5526	4.415	400	0.56581
y2.3	4.444	33	0.51735	4.361	96	0.50673	4.539	98	0.50175	4.436	173	0.53678	4.441	400	0.52609
y2.4	4.63	33	0.4921	4.454	96	0.54572	4.435	98	0.54866	4.436	173	0.5733	4.456	400	0.55478
y2.5	4.519	33	0.50918	4.5000	96	0.50293	4.487	98	0.55229	4.362	173	0.53543	4.438	400	0.53133
y3.1	4.556	33	0.50637	4.395	96	0.63763	4.346	98	0.59928	4.228	173	0.71774	4.324	400	0.66166
y3.2	4.62	33	0.4921	4.244	96	0.75047	4.282	98	0.7189	4.222	173	0.70563	4.274	400	0.71139
y3.3	4.37	33	0.62929	4.43	96	0.67802	4.359	98	0.62365	4.228	173	0.65884	4.321	400	0.65639
y3.4	4.519	33	0.57981	4.372	96	0.68679	4.294	98	0.68583	4.262	173	0.65136	4.318	400	0.66451
y3.5	4.519	33	0.57981	4.361	96	0.59236	4.346	98	0.71762	4.269	173	0.66405	4.329	400	0.65425
y	4.533	33	0.45253	4.421	96	0.47166	4.399	98	0.48736	4.331	173	0.4782	4.386	400	0.4782

Remark: Dependent Variable: y1.1, y1.2, y1.3, y1.4, y1.5, y2.1, y2.2, y2.3, y2.4, y2.5, y3.1, y3.2, y3.3, y3.4, y3.5

ตารางแสดงความสัมพันธ์ของปัจจัยส่วนบุคคลกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ระยะเวลาปฏิบัติงาน															
	ไม่เกิน 5 ปี			6-10 ปี			11-15 ปี			16 ปีขึ้นไป			Total		
	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation	Mean	N	Std. Deviation
y1.1	4.7083	28	0.48431	4.3214	102	0.69699	4.4940	100	0.57112	4.4497	170	0.6199	4.4471	400	0.62411
y1.2	4.6667	28	0.48154	4.2738	102	0.66498	4.4578	100	0.6109	4.3423	170	0.62354	4.3765	400	0.62827
y1.3	4.7083	28	0.46431	4.4048	102	0.56225	4.506	100	0.57112	4.3289	170	0.60898	4.4176	400	0.58671
y1.4	4.625	28	0.49454	4.4048	102	0.60358	4.4458	100	0.59961	4.4362	170	0.61865	4.4441	400	0.59975
y1.5	4.5	28	0.51075	4.3452	102	0.50286	4.4819	100	0.59184	4.3356	170	0.5404	4.3853	400	0.54455
y2.1	4.625	28	0.49454	4.2976	102	0.59677	4.494	100	0.57112	4.3624	170	0.61748	4.3971	400	0.59842
y2.2	4.625	28	0.49454	4.4048	102	0.54039	4.4096	100	0.6254	4.3893	170	0.55400	4.4147	400	0.56581
y2.3	4.5417	28	0.50898	4.3452	102	0.52627	4.5181	100	0.50271	4.4362	170	0.53878	4.4412	400	0.52609
y2.4	4.75	28	0.44233	4.3571	102	0.55195	4.494	100	0.52669	4.4430	170	0.57402	4.4559	400	0.55478
y2.5	4.5833	28	0.50361	4.4167	102	0.51969	4.5422	100	0.54775	4.3691	170	0.52439	4.4382	400	0.53133
y3.1	4.625	28	0.49454	4.3095	102	0.62046	4.3976	100	0.60364	4.2416	170	0.72271	4.3235	400	0.66166
y3.2	4.6667	28	0.49154	4.1667	102	0.72533	4.3253	100	0.75075	4.2416	170	0.69410	4.2735	400	0.71139
y3.3	4.5	28	0.51075	4.3452	102	0.68537	4.3855	100	0.64072	4.2416	170	0.86425	4.3206	400	0.65639
y3.4	4.5833	28	0.53359	4.3214	102	0.67949	4.3133	100	0.69717	4.2752	170	0.64577	4.3176	400	0.66451
y3.5	4.7083	28	0.46431	4.3333	102	0.56682	4.2892	100	0.72466	4.2886	170	0.67077	4.3294	400	0.65425
y	4.6278	28	0.40476	4.3365	102	0.45344	4.4389	100	0.4876	4.3454	170	0.48714	4.3855	400	0.4782

	ตารางแสดงความสัมพันธ์ของปัจจัยส่วนบุคคลกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ระยะเวลาปฏิบัติงาน - รายเดือน																			
	ไม่เกิน 20,000					20,001-30,000					30,001-40,000					40,001 ขึ้นไป				
	Mean	N	Std. Deviation	Mean	Std. Deviation	N	Mean	Std. Deviation	N	Mean	Std. Deviation	N	Mean	Std. Deviation	N	Mean	Std. Deviation			
y1.1	4.0833	14	0.66856	4.2632	0.72351	45	4.4737	0.63316	110	4.4923	0.58653	231	4.4471	0.62411	400	4.4471	0.62411			
y1.2	4.0833	14	0.66856	4.3681	0.58914	45	4.4105	0.62730	110	4.3795	0.63375	231	4.3765	0.62827	400	4.3765	0.62827			
y1.3	4.2500	14	0.45227	4.4737	0.60345	45	4.4632	0.54207	110	4.3949	0.61172	231	4.4176	0.58671	400	4.4176	0.58671			
y1.4	4.1667	14	0.38925	4.5003	0.5575	45	4.4632	0.56135	110	4.4410	0.63438	231	4.4441	0.59975	400	4.4441	0.59975			
y1.5	4.2500	14	0.45227	4.4211	0.50038	45	4.400	0.59071	110	4.3795	0.53699	231	4.3853	0.54455	400	4.3853	0.54455			
y2.1	4.0833	14	0.51493	4.4474	0.60168	45	4.3895	0.58881	110	4.413	0.60573	231	4.3971	0.59842	400	4.3971	0.59842			
y2.2	4.0833	14	0.51493	4.4474	0.55495	45	4.4211	0.59392	110	4.4256	0.55460	231	4.4147	0.56581	400	4.4147	0.56581			
y2.3	4.1667	14	0.38925	4.3153	0.52532	45	4.4105	0.53584	110	4.4974	0.52144	231	4.4412	0.52609	400	4.4412	0.52609			
y2.4	4.1667	14	0.45227	4.3684	0.58914	45	4.4632	0.56135	110	4.4872	0.55015	231	4.4559	0.55478	400	4.4559	0.55478			
y2.5	4.2500	14	0.45227	4.3947	0.5472	45	4.4832	0.54310	110	4.4359	0.52734	231	4.4382	0.53133	400	4.4382	0.53133			
y3.1	4.0000	14	0.60302	4.4474	0.55495	45	4.3474	0.61486	110	4.3077	0.70176	231	4.3235	0.66166	400	4.3235	0.66166			
y3.2	3.8333	14	0.71774	4.2363	0.75101	45	4.2842	0.70956	110	4.3026	0.70033	231	4.2735	0.71139	400	4.2735	0.71139			
y3.3	4.0000	14	0.60302	4.384	0.67468	45	4.3263	0.64317	110	4.3282	0.6619	231	4.3206	0.65639	400	4.3206	0.65639			
y3.4	4.0000	14	0.60302	4.4211	0.64228	45	4.2842	0.6944	110	4.3333	0.6554	231	4.3176	0.66451	400	4.3176	0.66451			
y3.5	4.1667	14	0.57735	4.4474	0.5039	45	4.2737	0.62841	110	4.3436	0.69601	231	4.3294	0.65425	400	4.3294	0.65425			
y	4.1058	14	0.40476	4.3947	0.46689	45	4.393	0.47175	110	4.3973	0.48325	231	4.3855	0.4782	400	4.3855	0.4782			

Remark: Dependent Variable: y1.1, y1.2, y1.3, y1.4, y1.5, y2.1, y2.2, y2.3, y2.4, y2.5, y3.1, y3.2, y3.3, y3.4, y3.5

## ตาราง แสดงผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมแยกตามปัจจัย

ปัจจัย	ประเภท	ค่าเฉลี่ย
จรรยาบรรณ	ผลิต	4.68
	บริการ	4.84
	ค้าส่งค้าปลีก	4.43
แนวปฏิบัติบัญชีบริหาร	ผลิต	4.38
	บริการ	4.73
	ค้าส่งค้าปลีก	3.68
นโยบายองค์กร	ผลิต	4.43
	บริการ	4.76
	ค้าส่งค้าปลีก	4.08
การตัดสินใจเชิงจริยธรรม	ผลิต	4.19
	บริการ	4.76
	ค้าส่งค้าปลีก	4.07

หมายเหตุ \* กลุ่มอุตสาหกรรมแยกตามปัจจัยมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

แสดงค่าสถิติสำคัญแยกตามปัจจัยตามกลุ่มอุตสาหกรรมผลการวิเคราะห์ค่าสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรหลักของอุตสาหกรรมค้าส่ง/ค้าปลีก อุตสาหกรรมบริการและอุตสาหกรรมการผลิต ดังนี้

1) กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ ให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.84 รองลงมา กลุ่มการผลิตให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณ ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.68 กลุ่มธุรกิจค้าส่ง / ค้าปลีก ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.43 2) กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ ให้ความสำคัญกับแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.73 รองลงมา กลุ่มการผลิตค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.39 และกลุ่มอุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.68 3) กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ ให้ความสำคัญกับนโยบายองค์กร ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.76 รองลงมา กลุ่มการผลิตให้ความสำคัญกับนโยบายองค์กร ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.43 กลุ่มอุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.08 4) กลุ่มอุตสาหกรรมบริการให้ความสำคัญกับการตัดสินใจเชิง

จริยธรรม ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.76 รองลงมา กลุ่มการผลิตค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.19 และกลุ่มอุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.07

ตาราง แสดงผลการเปรียบเทียบระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม ด้านจรรยาบรรณ

(I) กลุ่ม อุตสาหกรรม	(J) กลุ่มอุตสาหกรรม	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
การผลิต	อุตสาหกรรมบริการ	-.162*	.060	.007
	ค้าส่ง/ค้าปลีก	.254*	.058	.000
บริการ	อุตสาหกรรมการผลิต	.162*	.060	.007
	ธุรกิจค้าส่ง/ค้าปลีก	.416*	.031	.000
ค้าส่ง/ค้าปลีก	อุตสาหกรรมการผลิต	-.255*	.058	.000
	อุตสาหกรรมบริการ	-.416*	.031	.000

หมายเหตุ \* กลุ่มอุตสาหกรรมแยกตามปัจจัยมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

การเปรียบเทียบระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต จะให้ความสำคัญกับเรื่องจรรยาบรรณเฉลี่ยแล้วมากกว่าอุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก (.254) ผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มอุตสาหกรรมบริการจะให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณเฉลี่ยแล้วมากกว่า กลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต (.162) ผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มอุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก จะให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณเฉลี่ยแล้วมากกว่า กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ (.416)



ตารางแสดงผลการเปรียบเทียบของกลุ่มอุตสาหกรรมด้านแนวปฏิบัติการบัญชี

(I) กลุ่ม อุตสาหกรรม	(J) กลุ่ม อุตสาหกรรม	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
การผลิต	การบริการ	-.350*	.082	.000
	ค้าส่ง/ค้าปลีก	.705*	.080	.000
การบริการ	การผลิต	.350*	.082	.000
	ค้าส่ง/ค้าปลีก	1.055*	.043	.000
ค้าส่ง/ค้าปลีก	การผลิต	-.705*	.080	.000
	การบริการ	-1.055*	.043	.000

หมายเหตุ \* กลุ่มอุตสาหกรรมแยกตามปัจจัยมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

การเปรียบเทียบระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต จะให้ความสำคัญกับแนวปฏิบัติการบัญชีเฉลี่ยแล้วมากกว่ากลุ่มอุตสาหกรรมผู้ค้าส่ง / ค้าปลีก (.705)

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จะให้ความสำคัญกับแนวปฏิบัติการบัญชีเฉลี่ยแล้วมากกว่ากลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต (.350)

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จะให้ความสำคัญกับแนวปฏิบัติการบัญชีเฉลี่ยแล้วมากกว่ากลุ่มอุตสาหกรรมผู้ค้าส่ง/ ค้าปลีก (1.055)

ตารางแสดงผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบของกลุ่มอุตสาหกรรมด้านนโยบายองค์กร

(I) กลุ่ม อุตสาหกรรม	(J) กลุ่มธุรกิจ	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
การผลิต	การบริการ	-.332*	.072	.000
	ค้าส่ง/ค้าปลีก	.347*	.070	.000
การบริการ	การผลิต	.332*	.072	.000
	ค้าส่ง/ค้าปลีก	.680*	.038	.000
ค้าส่ง/ค้าปลีก	การผลิต	-.347*	.070	.000
	การบริการ	-.680*	.038	.000

หมายเหตุ \* กลุ่มอุตสาหกรรมแยกตามปัจจัยมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

การเปรียบเทียบระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นอุตสาหกรรมการผลิต จะให้ความสำคัญกับนโยบายองค์กรเฉลี่ยแล้วมากกว่ากลุ่มอุตสาหกรรมผู้ค้าส่ง / ค้าปลีก (.347)

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จะให้ความสำคัญกับนโยบายองค์กรเฉลี่ยแล้วมากกว่ากลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต (.332)

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จะให้ความสำคัญกับนโยบายองค์กรเฉลี่ยแล้วมากกว่ากลุ่มอุตสาหกรรมผู้ค้าส่ง / ค้าปลีก (.680)

ตารางแสดงผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบของกลุ่มอุตสาหกรรมด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

(I) กลุ่ม อุตสาหกรรม	(J) กลุ่มธุรกิจ	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
การผลิต	การบริการ	-.571*	.089	.000
	ค้าส่ง/ค้าปลีก	.118	.086	.170
การบริการ	การผลิต	.571*	.089	.000
	ค้าส่ง/ค้าปลีก	.690*	.047	.000
ส่ง/ค้าปลีก	การผลิต	-.118	.086	.170
	การบริการ	-.690*	.047	.000

หมายเหตุ \* กลุ่มอุตสาหกรรมแยกตามปัจจัยมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

การเปรียบเทียบระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตให้ความสำคัญกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมเฉลี่ยแล้วมากกว่า กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ (.571)

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จะให้ความสำคัญกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรมเฉลี่ยแล้วมากกว่า กลุ่มอุตสาหกรรมผู้ค้าส่ง /ค้าปลีก (.690)

### แบบวัดและประเมินผลการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี

เรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

**คำชี้แจง:** โปรดทำเครื่องหมาย  ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุดในการวัดและประเมินผลการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีในองค์กรของท่านอย่างน้อยเพียงใดลงในช่องระดับการประเมินโดยมีเกณฑ์การให้คะแนนดังนี้

ชื่อผู้ประเมิน .....

ตัวชี้วัด	ระดับ			
	น้อยที่สุด (ไม่มีเลย) (0 คะแนน)	น้อย (1 คะแนน)	มาก (2 คะแนน)	มากที่สุด (3 คะแนน)
1. ความเชื่อมั่นว่ามีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม				
2. ปฏิบัติตนตามระเบียบของหน่วยงาน และ ระเบียบข้อบังคับของสังคม				
3. ใช้เหตุผลในการแก้ปัญหาโดยยึดหลักความ ถูกต้องตามหลักศีลธรรม				
4. อ้างอิงทุกครั้งเมื่อนำผลงานผู้อื่นมาใช้				
5. มุ่งมั่นในการทำงานเพื่อบรรลุเป้าหมาย				
6. มีการวัดผลและประเมินผลการทำงาน				
7. ยอมรับผลของการกระทำทั้งที่สำเร็จและ ไม่สำเร็จโดยไม่กล่าวโทษผู้อื่น				
8. บันทึกรายงานการปฏิบัติงานตามความ เป็นจริง				
9. ปฏิบัติต่อผู้อื่นด้วยความเสมอภาคเท่า เทียมกัน				
10. เสียสละเพื่อประโยชน์ของผู้ใช้บริการ				

ผู้บันทึกข้อมูล .....วันที่...../...../.....

สรุปอิทธิพลของตัวแปรตามทฤษฎีการวิจัย

ทฤษฎีความชอบธรรม	อธิบายถึงกฎระเบียบขององค์กรทำให้มีความชอบธรรมตามกฎหมาย	ค่าอิทธิพล
ด้านจรรยาบรรณ อิทธิพลเป็นไปตามทฤษฎี 7 ตัวแปร	มีความโปร่งใส	0.636
	มีทักษะวิชาชีพ	0.745
	มีการพัฒนาความรู้	0.638
	มีคุณลักษณะส่วนบุคคล	0.577
	มีการเรียนรู้เพื่อพัฒนา	0.648
	มีข้อมูลเพียงพอ	0.506
	มีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ	0.64
	สามารถตัดสินใจได้ด้วยตนเอง	0.646
	มีทักษะในการรักษาความลับ	0.627
	ปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพ	0.575
<b>ทฤษฎีการตัดสินใจ เชิงจริยธรรม</b>	<b>ทำความเข้าใจกับผู้ปฏิบัติงานในองค์กร</b>	<b>ค่าอิทธิพล</b>
ด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี อิทธิพลเป็นไปตามทฤษฎี 10 ตัวแปร	มีระบบการคิดต้นทุน	0.736
	มีงบประมาณเตรียมไว้	0.789
	มีการจัดทำงบประมาณ	0.790
	มีมาตรการทางการเงิน	0.780
	มีมาตรการที่ไม่ใช่การเงิน	0.847
	มีขอบเขตประเมินผลงาน	0.864
	มีแรงจูงใจในการสร้างกำไร	0.837
	มีส่วนร่วมในการพัฒนางาน	0.649
	การใช้เทคโนโลยีในการผลิต	0.842
	มีการประเมินผลปฏิบัติงาน	0.876



ทฤษฎีสถาบัน	พฤติกรรมในองค์กร	ค่าอิทธิพล
ด้านนโยบายองค์กร อิทธิพลเป็นไปตามทฤษฎี 10 ตัวแปร	ประเมินผลปฏิบัติงาน	0.815
	คิดลดต้นทุนสินค้า	0.736
	ปฏิบัติตามกฎหมาย	0.703
	ตรวจสอบต้นทุน	0.759
	ทำบัญชีนำเชื่อถือ	0.649
	ประมาณค่าใช้จ่ายคู่แข่ง	0.748
	มีการวิเคราะห์คู่แข่ง	0.743
	ประเมินเทคโนโลยี	0.752
	ประเมินต้นทุนอายุใช้งาน	0.806
	ระบบต้นทุนประมวลผล	0.774

