

โมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุการตัดสินใจของนักบัญชีผ่านหลักจรรยาบรรณ ของบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

ชมชไม พงศ์ศรีโรจน์^{1,*}, สุนจินดา เจียมศรีพงษ์²

^{1,2} สาขาวิชาการบริหารธุรกิจ คณะบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร
มหาวิทยาลัยนเรศวร

Received: 15 January 2023

Revised: 15 June 2023

Accepted: 15 June 2023

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุการตัดสินใจของนักบัญชีที่มีต่อหลักจรรยาบรรณ รวมถึงเป็นแนวทางปฏิบัติงานของนักบัญชีในเรื่องการตัดสินใจเชิงจริยธรรมกับนโยบายองค์กรที่มีอิทธิพลต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีของอุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก อุตสาหกรรมผลิต และอุตสาหกรรมบริการ ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย กลุ่มเป้าหมายคือ ผู้ทำบัญชีที่ขึ้นทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ จำนวน 340 คน ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามออนไลน์ ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยจรรยาบรรณมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างมีนัยสำคัญ สถิติที่ใช้ได้แก่ ค่าเฉลี่ย ค่าร้อยละ ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสัมประสิทธิ์อย่างง่ายของเพียร์สัน เทคนิคการวิเคราะห์โมเดลสมการเชิงโครงสร้าง (Structural equation model: SEM) มีอิทธิพลทางตรง 0.866 มีอิทธิพลทางอ้อม (ผ่านนโยบายและแนวปฏิบัติทางบัญชี) เท่ากับ 0.479 (อิทธิพลรวม 0.816) และนโยบายองค์กรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างมีนัยสำคัญ อิทธิพลทางตรง 0.688 มีอิทธิพลทางอ้อม (ผ่านแนวปฏิบัติทางบัญชี) 0.209

คำสำคัญ: การตัดสินใจของนักบัญชี จรรยาบรรณ นโยบายองค์กร แนวปฏิบัติงานบัญชี

* ผู้ประสานงานหลัก; อีเมล: Nutanyuma@hotmail.com

Causal relationship model of accountant decision making through code of conduct of small and medium enterprises in Thailand

Chomchamai Pongsriroj^{1,*}, Sujinda Chemsripong²

^{1,2} Faculty of Business, Economics and Communications

Naresuan University

Received: 15 January 2023

Revised: 15 June 2023

Accepted: 15 June 2023

Abstract

The purpose of this research are to study the causal relationship model of accountants' decisions towards the code of conduct. It is also a practical guide for accountants in making ethical decisions with organizational policies that influence accounting practices in the wholesale/retail industry, manufacturing industry, and service industry of small and medium enterprises in Thailand. The target group is Accountant registered with the Department of Business Development Ministry of Commerce total amount 340 people collected data by using an online questionnaire. 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. The statistics used were mean, percentage, standard deviation. Pearson's simple coefficient technical equation model analysis (Structural equation model: SEM) direct influence 0.866 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 guidelines) 0.209.

Keywords: Accountant's Decision-Making, Code of Conduct, Corporate Policy, Accounting Management Practices

* Corresponding Author; E-mail: Nutanyuma@hotmail.com

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเป็นกลุ่มธุรกิจที่มีความสำคัญในระบบเศรษฐกิจในทุกประเทศโดยเฉพาะในแถบเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ อุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก อุตสาหกรรมการผลิต และอุตสาหกรรมบริการ มีส่วนสร้างมูลค่าทางเศรษฐกิจจำนวนมากกว่าร้อยละ 90 เช่น เกาหลีใต้ ได้หวัน และญี่ปุ่น จำนวนผู้ประกอบการในประเทศญี่ปุ่นร้อยละ 99 มีการจ้างงานจากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมถึงร้อยละ 70 โดยภาครัฐให้การสนับสนุนมีการจัดระบบประมาณให้ความช่วยเหลือ เพิ่มทักษะความรู้ในการบริหารจัดการ ตามยุทธศาสตร์แผนพัฒนาแห่งชาติ แต่ยังคงขาดปัจจัยด้านข้อมูลการบัญชีช่วยสร้างความน่าเชื่อถือในการนำข้อมูลนั้นมาใช้ตัดสินใจ ด้วยเหตุที่ผู้ทำบัญชีปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณวิชาชีพและมีจริยธรรมในการทำบัญชีว่าสิ่งใดถูกสิ่งใดผิดละเว้นการกระทำจะสร้างความเชื่อมั่นในวิชาชีพผู้ทำบัญชีว่ามีการตัดสินใจเชิงจริยธรรมตามความหวังของสังคม

การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีจะช่วยป้องกันการทุจริต ผู้ทำบัญชีมีความจำเป็นที่ต้องนำเสนอข้อมูลอย่างครบถ้วน และมีแนวปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Hannimitkulchai, 2013) เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานซึ่งถูกกำหนดโดยสถาบันการพัฒนาด้านบัญชีและการเงินประเทศสหรัฐอเมริกาโดยนำมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติงานบัญชีในทุกประเทศใช้หลักจรรยาบรรณของ The Institute of Management Accountants (IMA) ประกอบด้วย 2 ส่วน คือ (1) แนวทางทั่วไปสำหรับจรรยาบรรณในการปฏิบัติ (2) การปฏิบัติเมื่อมีข้อขัดแย้ง ทั้ง 2 หลักการจะเป็นทิศทางการทำงานของผู้ทำบัญชี จะนำมาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่าผู้ทำบัญชีขององค์กรนั้นได้ปฏิบัติงานที่ถูกต้องตามกฎหมาย (Meador, 2017) นำมาสู่การตัดสินใจเชิงจริยธรรม อีกทั้งยังช่วยทบทวนการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี หากยังไม่ครอบคลุมงานทั้งหมดจะพิจารณาเพิ่มหลักการเพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพการทำงานให้กับองค์กรได้ผลประโยชน์มากยิ่งขึ้น จะเห็นได้ว่าหากปราศจากการตัดสินใจเชิงจริยธรรมแล้ว องค์กรจะไม่มีเครื่องมือที่ใช้กำกับควบคุมแนวปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี อาจเป็นช่องโหว่ทางกฎหมายที่ทำให้ผู้ปฏิบัติงานบัญชีเกิดการทุจริตประพฤติดมิชอบที่ส่งผลต่อความสูญเสียเงินจำนวนมากในองค์กร งานวิจัยนี้มุ่งศึกษาผู้ทำบัญชีในอุตสาหกรรมการผลิต อุตสาหกรรมค้าส่ง/ ค้าปลีก และอุตสาหกรรมบริการของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ด้วยเหตุที่ประสบการณ์ของผู้ทำบัญชีจะสามารถ วางแนวทางกำกับควบคุมการปฏิบัติงานสร้างผลประโยชน์ในเชิงรุก ขับเคลื่อนธุรกิจที่สามารถสร้างความพึงพอใจให้กับเจ้าของหรือผู้ประกอบการได้ แต่การปฏิบัติงานจริงผู้ทำบัญชีอาจได้รับแรงกดดัน ทำให้ละเลยการตัดสินใจเชิงจริยธรรม และมีพฤติกรรมการปฏิบัติงานที่แตกต่างไปจากเดิม

จรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีเป็นหลักในการกำกับดูแลให้ผู้ปฏิบัติงานทำงานได้ง่ายและสะดวกมากขึ้น แต่หลักการที่กำหนดเป็นแผนปฏิบัติงานอย่างกว้างๆ ผู้ทำบัญชีนอกจากนำความรู้ความสามารถมาช่วยบริหารจัดการให้กับผู้มีส่วนได้เสีย Udeh and Eugene (2017) และพฤติกรรมการปฏิบัติงานบัญชีว่าสิ่งใดถูกสิ่งใดผิด ละเว้นพฤติกรรมที่ไม่ดี ยังเป็นการสร้างคุณค่าผลประโยชน์ให้กับองค์กรทั้ง 3 ส่วน คือ (1) การสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันทางธุรกิจอย่างเป็นธรรม ทำให้เกิดการยอมรับหลักการประเมินผลปฏิบัติงาน มีกลไกในการสร้างคุณค่าให้กับองค์กร ทำให้องค์กรได้รับความไว้วางใจจากสังคม (Wilson, 2014) (2) การกำกับดูแลเป็นกิจกรรมการควบคุมภายในองค์กรอย่างมีมาตรฐานสากลเท่าเทียมกับนานาประเทศ และ (3) นโยบายเป็นข้อกำหนดขององค์กรช่วยทำให้การปฏิบัติงานบรรลุเป้าหมายได้อย่างรวดเร็ว ทั้งยังสร้างความน่าเชื่อถือในการทำธุรกิจขององค์กรให้เป็นที่ยอมรับในสังคม (Department of Business Development, 2015)

จากความเป็นมาและความสำคัญดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยสนใจศึกษาศึกษาโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ การตัดสินใจของนักบัญชีผ่านหลักจรรยาบรรณ เพื่อศึกษาแนวปฏิบัติทางบัญชีที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม รวมถึงนโยบายองค์กรที่มีอิทธิพลต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีของอุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก อุตสาหกรรมผลิต และ อุตสาหกรรมบริการ ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุการตัดสินใจของนักบัญชีผ่านหลักจรรยาบรรณของอุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก อุตสาหกรรมผลิต และ อุตสาหกรรมบริการ ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษานโยบายองค์กรที่มีอิทธิพลทางตรงต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีและมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของอุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก อุตสาหกรรมผลิต และ อุตสาหกรรมบริการของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การตัดสินใจของนักบัญชี หมายถึง พฤติกรรมในการนำข้อมูลมาสร้างความได้เปรียบในการทำธุรกิจจึงเป็นกลยุทธ์ธุรกิจในระดับองค์กรผ่านกระบวนการทางปัญญา ตามทฤษฎีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Ethical Decision-Making Theory) เป็นความเชื่อมั่นในวิชาชีพของผู้ทำบัญชีที่ได้รับการพัฒนาจริยธรรมสร้างอัตลักษณ์ทางศีลธรรมในองค์กรมีความชอบธรรมตามกฎหมายในการปฏิบัติงานตามบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบอย่างเคร่งครัด

จรรยาบรรณ หมายถึง ทิศทางในการปฏิบัติงานบัญชีกำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีมาตรฐานจรรยาบรรณในการปฏิบัติตามหลัก 6 ประการ คือ (1) ความโปร่งใส (2) พฤติกรรมความเป็นมืออาชีพ (3) ความรู้ความเข้าใจ (4) ความเที่ยงธรรม (5) การรักษาความลับ (6) ความซื่อสัตย์ เป็นข้อกำหนดที่บังคับใช้ในการบริหารจัดการข้อมูลของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

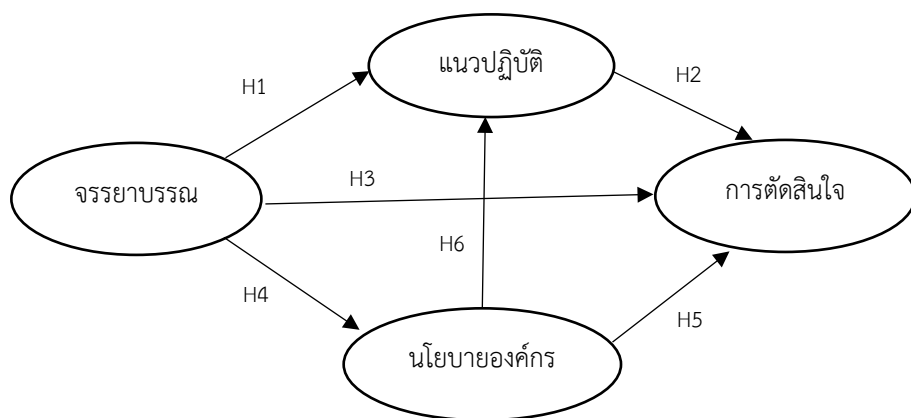
ผู้ทำบัญชี หมายถึง ผู้นำความรู้ความสามารถมาสู่การปฏิบัติงานจริงในองค์กรมีบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบรู้ว่าพฤติกรรมที่ควรกระทำหรือไม่ควรกระทำ (Kohlberg, 1969) มีพื้นฐานความรู้มีความชอบธรรมในการปฏิบัติงานทำให้เกิดความเชื่อมั่นในวิชาชีพของผู้ทำบัญชีเป็นปัจจัยใช้พิจารณาว่าบุคคลนั้นมีจริยธรรมหรือไม่จริยธรรม (Kohlberg, 1969) ตามทฤษฎีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม (Ethical Decision-Making Theory)

จากองค์ประกอบการตัดสินใจผ่านหลักจรรยาบรรณโดยสังเคราะห์เนื้อหา (content analysis) เพื่อให้ได้กรอบความคิดการตัดสินใจเชิงจริยธรรม การศึกษาที่ผ่านมาได้นำกลยุทธ์สร้างความชอบธรรมในองค์กรและเสนอแนะว่าองค์กรได้รับแรงกดดันจากภาครัฐ ทำให้ต้องรับแบบแผนนั้นนำมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติงานหากฝ่าฝืนจะมีบทลงโทษ องค์การยอมปฏิบัติตามความเชื่อเพื่อการดำรงอยู่ในสังคม (DiMaggio and Powell, 2000) สอดคล้องกับงานวิจัยเชิงประจักษ์ของ Scott (2001), Delmas and Toffel (2003) ที่วิจัยพบว่า ปฏิสัมพันธ์ระหว่างอิทธิพลของปัจจัยภายนอกเป็นแรงกดดันทางสังคมที่ใช้บังคับองค์กร งานวิจัยของ Stryker (1994) ที่ได้นำทางเลือกกิจกรรมทำให้เกิดความชอบธรรม ในองค์กรมี 3 หลักการ ดังนี้ (1) การยอมรับเชิงทัศนคติ (attitudinal approve) เป็นความรู้สึกชอบ มีความจงรักภักดีผูกพันกับองค์กร (2) ความยินยอมเชิงพฤติกรรม (behavioral consent) ในหลักการนี้ประกอบด้วยกิจกรรม 3 ระดับ คือ (1) การมีส่วนร่วมในกิจกรรมอย่างเต็มที่ (2) การยอมรับและ

ปฏิบัติอย่างไม่เต็มใจ (3) การเชื่อฟังและให้ความร่วมมือปฏิบัติตามระเบียบ (4) ความโน้มเอียงเชิงพุทธิปัญญา (cognitive orientation) เป็นการรับรู้แนวคิดเชิงเหตุผลของบุคคลว่าปฏิบัติงานตามกฎระเบียบและงานวิจัยของ CIMA (2017) ที่ได้นำกระบวนการติดตามและการนำเสนอรายงานการทำธุรกรรมทางการเงินมาเป็นแนวปฏิบัติงานที่เป็นมาตรฐานการปฏิบัติงานอย่างแท้จริง

กรอบแนวคิดในการวิจัย

จากแนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องโมเดลการตัดสินใจของนักบัญชีผ่านหลักจรรยาบรรณของบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย

แบบแผนการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ใช้แบบแผนการวิจัยแบบผสม เป็นงานวิจัยเชิงปริมาณเป็นหลักและตามด้วยการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative research) ซึ่งเป็นการศึกษากลุ่มเดียวไม่มีการทดลอง

ประชากรและตัวอย่าง

1. การวิจัยเชิงปริมาณ ประชากร คือ ผู้ทำบัญชีจำนวน จำนวน 617 คน ใน 3 กลุ่มอุตสาหกรรมที่ยังดำเนินงานอยู่ในปี 2565 ได้แก่ อุตสาหกรรมการผลิต อุตสาหกรรมค้าส่ง/ ค้าปลีก และอุตสาหกรรมบริการ รวม 6 ภูมิภาคๆ ละ 3 ท่าน รวมจำนวน 18 ท่าน ได้แก่ (1) ภาคเหนือ (2) ภาคกลาง (3) ภาคตะวันออก (4) ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ (5) ภาคใต้ (6) กรุงเทพฯและปริมณฑล

2. การวิจัยเชิงคุณภาพ ตัวอย่างหรือกลุ่มผู้ให้ข้อมูล คือ สมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีที่ขึ้นทะเบียนเป็นผู้ทำบัญชีกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ จำนวน 18 ราย มี 3 กลุ่ม ได้แก่ (1) ผู้ทรงคุณวุฒิเป็นประธานชมรมผู้ทำบัญชีรับทำบัญชีทั่วทุกภูมิภาคเป็นผู้สอบทางภาษีให้กับหน่วยงานภาครัฐและภาคเอกชนจัดอบรมให้กับผู้ทำบัญชีเพื่อพัฒนาความรู้ให้มีความต่อเนื่องตามเกณฑ์ภาคบังคับ ผู้วิจัยจึงเชื่อมั่นว่าจะเป็นผู้สามารถให้ข้อมูลทางบัญชีได้จำนวน 1 ท่าน (2) ผู้ทำบัญชีอายุงาน 16 ปีขึ้นไปเป็นผู้เชี่ยวชาญงานบัญชีบริหาร จำนวน 4 ท่านผู้ทำบัญชีกลุ่มธุรกิจบริการจำนวน 2 ท่าน ผู้ทำบัญชีกลุ่มการผลิต จำนวน 1 ท่าน รวม 7 ท่าน มีหน้าที่บันทึกข้อมูล มีความเข้าใจ

จรรยาบรรณปฏิบัติงานอย่างเคร่งครัดตามข้อกำหนดนั้นมีความจงรักภักดีต่อองค์กร (3) ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีคุณภาพมีชื่อเสียงเป็นที่รู้จักรับทำบัญชีและวางแผนทางภาษีมีข้อเสนอแนะที่ให้คำปรึกษาทางธุรกิจแก่ผู้ประกอบการจำนวน 10 ท่าน กลุ่มตัวอย่างนี้ยินดีเข้าร่วมในงานวิจัย โดยมีเงื่อนไขว่าจะไม่เปิดเผยชื่อผู้ประกอบการ ซึ่งผู้วิจัยประชุมชี้แจงผู้ทำบัญชีเพื่อหาแนวทางที่เป็นประเด็นสำคัญมาเรียงลำดับความสำคัญตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

เครื่องมือวิจัย

1. การวิจัยเชิงปริมาณ ใช้แบบสอบถามผู้วิจัยสร้างขึ้นจำนวน 40 ข้อ ด้านจรรยาบรรณ 10 ข้อ ด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี 10 ข้อ ด้านนโยบายองค์กร 10 ข้อ ด้านการตัดสินใจเชิงจริยธรรม 10 ข้อ ตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาวิเคราะห์หาค่าความสอดคล้องข้อคำถามกับวัตถุประสงค์ IOC มากกว่า 0.5 ในทุกข้อคำถาม การหาค่าความเที่ยงตรงโดยหาค่าความสอดคล้องภายในใช้สูตรสัมประสิทธิ์อัลฟาของครอนบาคได้ค่า 0.95

2. การวิจัยเชิงคุณภาพใช้แบบสังเกต และแบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง (Semi-Structured Interview) เป็นเครื่องมือสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) รวมกับการสังเกตแบบมีส่วนร่วมและไม่มีส่วนร่วม (non-participate observation) บันทึกข้อมูลในการร่วมกิจกรรมจริยธรรมการทำงานเป็นทีมแบบมีส่วนร่วม จำแนกเป็นมีพฤติกรรมจริยธรรมให้ 1 คะแนน ไม่มีพฤติกรรมจริยธรรมให้ 0 คะแนน วิเคราะห์หาค่าความสอดคล้องข้อคำถามกับวัตถุประสงค์ IOC มากกว่า 0.5 ในทุกข้อคำถาม จำนวนผู้ได้รับการประเมินหลายคน

การเก็บรวบรวมข้อมูล

1. การวิจัยเชิงปริมาณ ใช้แบบสอบถามออนไลน์สำรวจตัวอย่างที่มาจาก 6 ภูมิภาค ช่วงระหว่างเดือนธันวาคม 2564 - กุมภาพันธ์ 2565 จำนวน 617 บริษัท ตอบกลับมีจำนวน 358 ชุด มีความสมบูรณ์ 340 ชุด คิดเป็นอัตราตอบกลับร้อยละ 55.11

2. การวิจัยเชิงคุณภาพ มี 3 ขั้นตอน ได้แก่ ขั้นตอนที่ 1 การเตรียมโครงการวิจัยการศึกษาสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นรวมทั้งความต้องการทางสังคมด้านเอกสาร ตำรา ข้อมูล สถิติ งานวิจัย และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม ขั้นตอนที่ 2 การดำเนินการวิจัยเป็นการศึกษากรอบแนวคิดเพื่อสร้างและพัฒนาเครื่องมือนำไปทดลองเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างโดยนำข้อมูลที่ได้นำมาวิเคราะห์ และทำการแปลผล ขั้นตอนที่ 3 การรายงานผลการวิจัยเพื่อค้นหาเหตุผลในผู้ปฏิบัติงานบัญชี ซึ่งผู้วิจัยนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับจรรยาบรรณมาจัดลำดับความสำคัญตามความเห็นของผู้ให้สัมภาษณ์

การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยเชิงปริมาณวิเคราะห์ข้อมูลจากได้แก่ ค่าเฉลี่ย ($\bar{X}$) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) การวิเคราะห์โมเดลสมการเชิงโครงสร้าง (Structural equation model: SEM)

ผลการวิจัย

1. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐาน

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์กลุ่มอุตสาหกรรมด้านจรรยาบรรณ

อุตสาหกรรม	$\bar{X}$	S.D.	Std. Error	Minimum	Maximum
การผลิต	4.68	0.32	0.06	4	5
การบริการ	4.84	0.26	0.02	3.8	5
การค้าส่ง/ค้าปลีก	4.42	0.30	0.02	3.5	5
รวม	4.59	0.35	0.01	3.5	5

จากตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ด้านจรรยาบรรณกลุ่มอุตสาหกรรมบริการมีค่าเฉลี่ยมากที่สุด มีค่าเท่ากับ 4.84 รองลงมาคือ อุตสาหกรรมการผลิต มีค่าเท่ากับ 4.68

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์กลุ่มอุตสาหกรรมด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี

อุตสาหกรรม	$\bar{X}$	S.D.	Std. Error	Minimum	Maximum
การผลิต	4.38	0.39	0.07	3.4	5
การบริการ	4.73	0.35	0.02	3.5	5
การค้าส่ง/ค้าปลีก	3.67	0.43	0.02	3.1	5
รวม	4.10	0.64	0.03	3.1	5

จากตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ด้านแนวปฏิบัติทางบัญชีกลุ่มอุตสาหกรรมบริการมีค่าเฉลี่ยมากที่สุดมีค่าเท่ากับ 4.73 รองลงมาคือ อุตสาหกรรมการผลิต มีค่าเท่ากับ 4.38

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์กลุ่มอุตสาหกรรมด้านนโยบายองค์กร

อุตสาหกรรม	$\bar{X}$	S.D.	Std. Error	Minimum	Maximum
การผลิต	4.427	0.373	0.069	3.6	5
การบริการ	4.759	0.352	0.029	3.8	5
การค้าส่ง/ค้าปลีก	4.080	0.353	0.023	3.2	5
รวม	4.350	0.476	0.023	3.2	5

จากตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ด้านนโยบายองค์กรกลุ่มอุตสาหกรรมบริการมีค่าเฉลี่ยมากที่สุด มีค่าเท่ากับ 4.75 รองลงมาคือ อุตสาหกรรมการผลิต มีค่าเท่ากับ 4.42

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (ผลการวัดด้านจรรยาบรรณ)

ค่าสถิติที่ใช้ทดสอบ	เกณฑ์ดี (Good)	องค์ประกอบ	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

การตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ พบว่า ผลการวิเคราะห์โมเดลการวัดจรรยาบรรณมีความตรงของโมเดลและมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์

ตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทาง (Path Analysis) เป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่าง ตัวแปรแฝงและตัวแปรสังเกตการวัดด้านจรรยาบรรณ

อิทธิพลเส้นทาง			Standardized				
			Estimate	S.E.	C.R.	P	R ²
มีความโปร่งใส	<---	จรรยาบรรณ	0.829	0.062	13.482	***	0.636
มีทักษะวิชาชีพ	<---	จรรยาบรรณ	1.000			***	0.745
มีการพัฒนาความรู้	<---	จรรยาบรรณ	0.917	0.079	11.555	***	0.638
มีคุณลักษณะส่วนบุคคล	<---	จรรยาบรรณ	0.809	0.084	9.652	***	0.577
เรียนรู้เพื่อพัฒนา	<---	จรรยาบรรณ	0.935	0.090	10.347	***	0.648
มีข้อมูลเพียงพอ	<---	จรรยาบรรณ	0.738	0.085	8.712	***	0.506
การรักษาความลับ	<---	จรรยาบรรณ	0.917	0.085	10.746	***	0.640
มีความรู้ความสามารถ	<---	จรรยาบรรณ	0.942	0.091	10.391	***	0.646
ไม่ถูกรบกวน	<---	จรรยาบรรณ	0.937	0.089	10.532	***	0.627
ปฏิบัติตามมาตรฐาน	<---	จรรยาบรรณ	0.826	0.082	10.019	***	0.575

หมายเหตุ คำนวณหาค่าองค์ประกอบมาตรฐานของตัวแปรทุกตัวมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางตรวจสอบความเชื่อถือได้ของโมเดลการวัดจรรยาบรรณ พบว่า 2 ตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ มีทักษะวิชาชีพทางบัญชี และมีการเรียนรู้เพื่อการพัฒนาตนเอง มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐาน 0.74 และ 0.64 ตามลำดับ

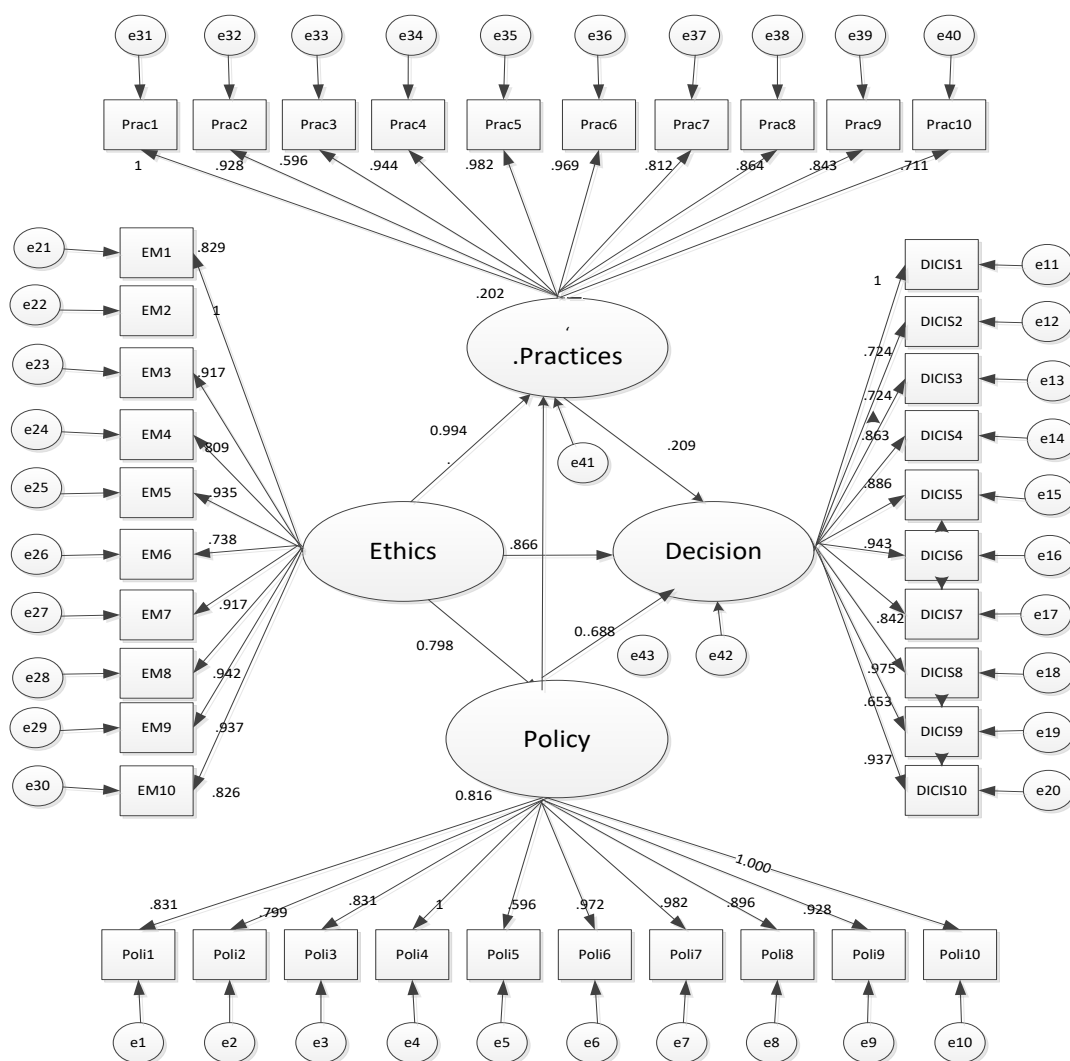
2. ผลการวิเคราะห์โมเดลสมการเชิงโครงสร้าง (Structural Equation Model: SEM)

สมมติฐานที่ผู้วิจัยได้พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ผลการวิเคราะห์ตัวแบบสมการโครงสร้างผู้วิจัยวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างโดยการทดสอบความเหมาะสมของโมเดล Goodness-of-fit

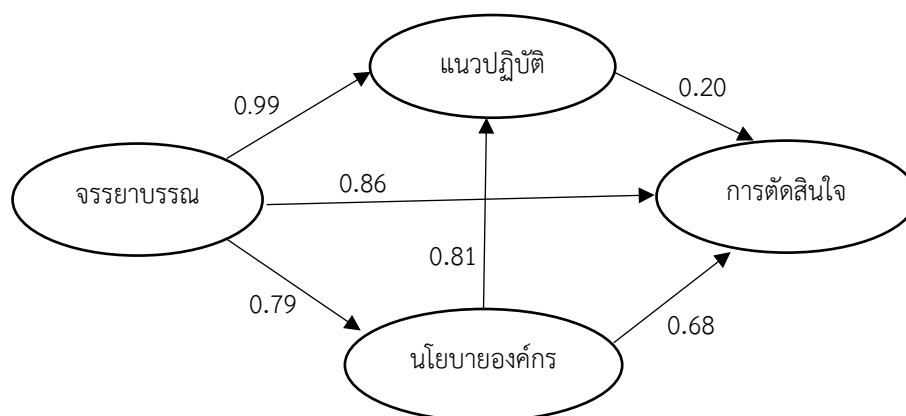
ตารางที่ 6 ผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์

ค่าสถิติ	เกณฑ์ดี (Good)	องค์ประกอบการตัดสินใจ	เกณฑ์
Chi square (p value)	$P > 0.05$	0.082	ผ่านเกณฑ์ดี
Chi-square/df	น้อยกว่า 2.00	0.209	ผ่านเกณฑ์ดี
ดัชนีวัดความสอดคล้อง (GFI)	มากกว่า 0.95	0.950	ผ่านเกณฑ์ดี
Comparative Fit Index (CFI)	มากกว่า 0.95	0.996	ผ่านเกณฑ์ดี
Tucker – Lewis Index (TLI)	มากกว่า 0.95	0.994	ผ่านเกณฑ์ดี
RMR	น้อยกว่า 0.05	0.015	ผ่านเกณฑ์ดี
RMSEA	น้อยกว่า 0.05	0.017	ผ่านเกณฑ์ดี

จากตารางที่ 6 พบว่า ผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องโมเดลที่พัฒนาขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ทุกค่าผ่านเกณฑ์ที่กำหนด (Hair et al., 2010)



ภาพที่ 2 การวิเคราะห์โมเดลสมการเชิงโครงสร้าง



ภาพที่ 3 ผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัย

ตารางที่ 7 ผลวิเคราะห์เปรียบเทียบการวิจัยเชิงปริมาณและการวิจัยเชิงคุณภาพ

จำแนกตามตัวแปรสังเกต	การวิเคราะห์เชิงปริมาณ	การวิเคราะห์เชิงคุณภาพ
1. มีความโปร่งใส	0.63	-สามารถประเมินผลได้ทุกครั้ง
2. มีทักษะในการประกอบวิชาชีพบัญชี	0.74	-ทำหน้าที่ให้คำปรึกษาวางแผนการทำธุรกิจ
3. มีการพัฒนาความรู้ความสามารถ	0.63	-ปฏิบัติงานตามสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลง
4. มีคุณลักษณะส่วนบุคคลของนักบัญชี	0.57	-นำเสนอข้อมูลอย่างครบถ้วน
5. มีการเรียนรู้เพื่อพัฒนาความสามารถ	0.64	-เข้าอบรมตามเกณฑ์วิชาชีพ 12 ชั่วโมงต่อปี
6. มีรายละเอียดข้อมูลที่ใช้อย่างเพียงพอ	0.50	-นำเสนอข้อมูลเพียงพอต่อการนำไปใช้ตัดสินใจ
7. มีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ	0.64	-มีพื้นฐานความรู้ในวิชาชีพด้านบัญชี
8. มีความสามารถตัดสินใจได้ด้วยตนเอง	0.64	ประเมินผลการปฏิบัติงานก่อนนำเสนอข้อมูล
9. มีทักษะในการรักษาความลับลูกค้า	0.62	-ไม่นำข้อมูลลูกค้าไปใช้ประโยชน์ส่วนตนเอง
10. ปฏิบัติงานบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ	0.57	-รับรู้ บันทึก วิเคราะห์และจำแนกข้อมูลบัญชีได้

จากตารางที่ 7 ผลการวิเคราะห์จรรยาบรรณที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชี พบว่า 2 ตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ มีทักษะในการประกอบวิชาชีพบัญชี และการเรียนรู้เพื่อพัฒนา มีค่าเท่ากับ 0.74 และ 0.64 ตามลำดับ ที่สอดคล้องกับการสัมภาษณ์ผู้ทำบัญชีได้ให้ความสำคัญกับการทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษาในการวางแผนธุรกิจให้กับผู้ประกอบการช่วยขับเคลื่อนธุรกิจให้เติบโต และผู้ทำบัญชีต้องเข้าอบรมภาคบังคับในการพัฒนาความรู้ความสามารถให้มีความต่อเนื่องเป็นประจำทุกปี

อภิปรายผล

1. เพื่อศึกษาโมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุการตัดสินใจของนักบัญชีผ่านหลักจรรยาบรรณของอุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก อุตสาหกรรมผลิต และอุตสาหกรรมบริการ พบว่า (1) การตัดสินใจของนักบัญชีที่มีต่อหลักจรรยาบรรณมีค่านัยสำคัญทางสถิติ Chi square (p value) มีค่าเท่ากับ 0.082 ค่าไคสแควร์สัมพันธ์ (df) มีค่าเท่ากับ .209 ค่าดัชนีวัดความสอดคล้องเชิงสัมพันธ์ (CFI) มีค่าเท่ากับ .996 ค่าดัชนีวัดความสอดคล้อง (GFI) มีค่าเท่ากับ 0.950 ดัชนี

เปรียบเทียบความกลมกลืนของข้อมูลเชิงประจักษ์ (TLI) 0.994 ค่าประมาณความคลาดเคลื่อนของรากกำลังสองเฉลี่ย (RMSEA) มีค่าเท่ากับ 0.017 ดัชนีวัดค่าเฉลี่ยส่วนที่เหลือจากการเปรียบเทียบขนาด (RMR) มีค่าเท่ากับ 0.015 ซึ่งทุกค่าผ่านเกณฑ์ที่กำหนด ผลการวิจัยสอดคล้องกับ จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 เป็นองค์ประกอบที่สำคัญสำหรับผู้ทำบัญชี ซึ่งจะส่งผลต่อการนำไปใช้เป็นแนวปฏิบัติทางบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Stryker (1994) ได้กล่าวถึง การเลือกทำกิจกรรมขององค์กรนั้น ผู้ปฏิบัติงานต้องรับรู้ถึงพฤติกรรมของตนเองว่าทุกการกระทำมีความเกี่ยวข้องกับองค์กร

2. เพื่อศึกษานโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีและมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมสอดคล้องกับ Rosalie, Giapponi and Tromley (2007) กล่าวว่า การลดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงาน คือ การเน้นย้ำให้ผู้ปฏิบัติงานกระทำตามกฎหมายถือเป็นปัจจัยสำคัญในการควบคุมพฤติกรรมตามนโยบายองค์กร ทั้งนี้ผู้ทำบัญชีจะยึดหลักจรรยาบรรณมาเป็นบรรทัดฐานในการปฏิบัติงานทางบัญชี สอดคล้องกับ Marková, et. al (1998) กล่าวว่าจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ทำบัญชีมีความสำคัญในการแสดงความรับผิดชอบในงานที่ทำการกระทำใดถูกหรือการกระทำใดผิดนั้นมาจากจิตสำนึกของบุคคลที่ส่งผลกระทบต่อสังคม

นโยบายองค์กรได้กำหนดกฎระเบียบมาใช้ในการปฏิบัติงานทำให้มีความชอบธรรมตามกฎหมายด้านจรรยาบรรณ 10 ตัวแปร อิทธิพลเป็นไปตามทฤษฎีมีทั้งหมด 7 ตัวแปร ผลการวิเคราะห์อิทธิพลเส้นทางการตรวจสอบความเชื่อถือได้ของโมเดลการวัดด้านจรรยาบรรณ พบว่า 2 ตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ มีทักษะวิชาชีพทางบัญชี และมีการเรียนรู้เพื่อการพัฒนาตนเอง มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานมีค่าเท่ากับ 0.745 และ มีค่าเท่ากับ 0.648 ตามลำดับ สอดคล้องกับ Hosmer (2003) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับหลักการจัดการสำหรับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม และความมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานมีประสบการณ์ที่สะสมทางวิชาชีพบัญชีทำให้ได้รับความไว้วางใจจากสังคม (Chan and Leung, 2006)

วิชาชีพบัญชีได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีสารสนเทศในยุคบัญชีจำเป็นต้องเพิ่มทักษะความรู้ความสามารถทางเทคโนโลยีเรียนรู้ ระบบ Cloud, Big data, Analytics และ Business intelligence มาช่วยในการวิเคราะห์ผลลัพธ์ที่ถูกต้อง จากการสัมภาษณ์ผู้ทำบัญชีที่เป็นผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 18 ท่าน ได้สรุปจริยธรรมของผู้ทำบัญชี ไว้ดังนี้ ผู้ทำบัญชีเป็นแบบอย่างที่ดีในองค์กรจะช่วยขับเคลื่อนธุรกิจดำเนินต่อไปอย่างยั่งยืน ประกอบด้วย (1) มีความซื่อสัตย์สุจริต (2) มีความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ (3) มีความรู้ความสามารถพื้นฐานวิชาชีพบัญชี (4) รักษาความลับของลูกค้าและเพื่อนร่วมวิชาชีพ (5) พฤติกรรมทางวิชาชีพพัฒนาตัวเองอย่างต่อเนื่อง (6) ความโปร่งใสในการปฏิบัติงานที่ตรวจสอบได้ (7) มีพฤติกรรมที่แสดงว่าอะไรคือสิ่งถูกต้องอะไรคือสิ่งผิดที่ควรละเว้น (8) สร้างคุณค่าในตัวเอง (9) ปฏิบัติตามกฎหมาย (10) ปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบขององค์กร

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะในการนำผลวิจัยไปใช้

1.1 ควรกำหนดเป็นหลักสูตรจริยธรรมเข้าเป็นส่วนหนึ่งของการจัดการเรียนการสอนในสถาบันอุดมศึกษาสร้างบรรทัดฐานตามทฤษฎีสถาบันในหลักสูตรการบัญชี โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อแก้ปัญหาความอ่อนไหวทางจริยธรรม

1.2 จัดกิจกรรมให้นักศึกษาสามารถรับรู้มีความเข้าใจในหลักจริยธรรมอะไรคือสิ่งถูกอะไรคือสิ่งผิดที่ควรควรงดเว้นตามทฤษฎีจริยธรรมและปฏิบัติงานเป็นไปตามข้อกำหนดของบทกฎหมาย

2. ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรเพิ่มตัวชี้วัดจริยธรรมผู้ทำบัญชี เพื่อสะท้อนการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีอาจเพิ่มเติมการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบหรือตัวแปรแฝง ในลักษณะตัวแบบที่มีความสัมพันธ์ที่เป็นไปได้มากกว่า 1 ทาง โดยที่ตัวแปรปลายทางสามารถส่งผลกลับคืนไปหาตัวแปรต้นทางเพื่อให้เกิดความเข้าใจในทิศทางความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรให้มีความชัดเจนมากขึ้น

2.2 ควรทำการศึกษาเพิ่มเติม โดยนำแบบจำลองความสัมพันธ์ของตัวแปรไปทดสอบใช้กับกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น ทั้งนี้เพื่อเป็นการยืนยันว่าผลการศึกษานี้สามารถนำไปอ้างอิงกับอุตสาหกรรมอื่นได้ อีกทั้งควรเพิ่มเติมการศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างขนาดของอุตสาหกรรม

2.3 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์แห่งประเทศไทย สามารถนำข้อมูลมากำหนดเกณฑ์มาตรฐานจริยธรรมของผู้ทำบัญชีการศึกษาครั้งนี้มาสร้างตัวชี้วัดจริยธรรมผู้ทำบัญชีให้เป็นที่ยอมรับในสังคม

2.4 ควรเพิ่มตัวชี้วัดผลลัพธ์การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีสะท้อนประสิทธิภาพกล่าวคือในการศึกษานี้มุ่งเน้นการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผ่านจรรยาบรรณ ดังนั้นการศึกษาครั้งต่อไปผู้วิจัยจึงขอแนะนำให้ควรเพิ่มตัวชี้วัดในมุมมองอื่น การมีส่วนร่วมในกิจกรรมจริยธรรมเป็นการเชื่อมโยงจริยธรรมเข้ากับการปฏิบัติงานบัญชี อาทิ การคิดต้นทุน การจัดสรรงบประมาณ การประเมินผลปฏิบัติงานในหลากหลายมิติเพื่อให้การอธิบายการตัดสินใจเชิงจริยธรรมมีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

เอกสารอ้างอิง

- Chan, S. and Leung, P. (2006). The effects of Accounting Students: Ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity. *Managerial Auditing Journal*. 21(4), 436-457.
- CIMA (2017). *Management Accounting Official Terminology*. The Chartered Institute of Management Accountant.
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (2000). The iron cage revisited institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, Baum, J.A.C. and Dobbin, F. (Ed.) *Economics Meets Sociology in Strategic Management (Advances in Strategic Management, Vol. 17)*, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 143-166. [https://doi.org/10.1016/S0742-3322\(00\)17011-1](https://doi.org/10.1016/S0742-3322(00)17011-1)
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J. and Anderson, R.E. (2010). *Multivariate Data Analysis*. 7th ed. Pearson, New York.
- Marková, I., Moodie, E., Farr, R.M., Drozda-Senkowska, E., Erös, F., Plichtová, J., Gervais, M., Hoffmannová, J. Mullerová, O. (1998). Social representations of the individual: A post-Communist perspective. *European Journal of Social Psychology*. 28(5), 797-829.

- Hosmer, D. W. and Lemeshow, S. (2023). Hosmer and Lemeshow Type Goodness-of-Fit Statistics for the Cox Proportional Hazards Model. *Handbook of Statistics*, 23, 383-394.
- Meador, G. P. (2017). Ethical Decision Making Accounting Competencies. *Pratitioners' Perspectives*. Thesis of the Degree of Doctor of Philosophy Program. University of Southern Mississippi.
- Roselie, M., Giapponi, C. and Tromley, C. (2007). A Model of Ethical Decision Making: The Integration of Process and Content. *Journal of Business Ethics*, 73, 219-229.
- Scott, W.R. (2001). *Institutions and Organizations*. 2nd ed. CA: Sage.
- Stryker, S., and Serpe, R. T. (1994). Identity salience and psychological centrality: Equivalent, overlapping, or complementary concepts? *Social Psychology Quarterly*, 57(1), 16-35.
- Udeh, S. N. and Eugene, O. N. (2017). Evaluation of Effectiveness of Internal Audit in the Nigerian Public Sector. *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 4(3), 44-58.
- Wilson, V. (2014). Research Methods: Triangulation. *Evidence Based Library and Information Practice*, 9, 74-75.