

ดร.นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการ
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

จำนงค์ จันทไชโต

อาจารย์ประจำมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร
วิทยาเขตพาณิชยการพระนคร

พัทธริยา เห็นกลาง

อาจารย์ประจำมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร
วิทยาเขตพระนครเหนือ

ศุภรัตน์ หล่อชัชวาลกุล

อาจารย์ประจำมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ
วิทยาเขตสุพรรณบุรี

[บทคัดย่อ]

วัตถุประสงค์ของงานวิจัยนี้เพื่อศึกษาว่ามีปัจจัยใดบ้างที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งการที่ผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างเหมาะสมนั้น ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลักหลายปัจจัยด้วยกัน แต่ปัจจัยที่สำคัญที่สุดและกำลังได้รับความสนใจคือ ปัจจัยด้านจิตสำนึกและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงาน ที่มีต่อสถาบันวิชาชีพและต่อสาธารณชน แบบสอบถามจำนวน 400 ชุด ถูกกระจายไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งที่เป็นผู้สอบบัญชีอิสระและผู้สอบบัญชีสังกัดสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและเขตปริมณฑล ผลของการวิจัยแสดงให้เห็นว่า ปัจจัยจริยธรรมส่วนบุคคล ปัจจัยสภาพแวดล้อม และปัจจัยความเป็นอิสระส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ในขณะที่ปัจจัยความพึงพอใจในการทำงาน ค่านิยมในการทำงาน ปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพ และปัจจัยความแตกต่างของบุคคล ไม่ส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งอาจอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์และสภาพแวดล้อมของการปฏิบัติงานที่แตกต่างกันออกไป ส่งผลให้เกณฑ์การตัดสินใจทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีมีหลายเกณฑ์ เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะใช้ความรู้สึกและสภาพแวดล้อมของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจทางจริยธรรม นอกจากนี้เมื่อทดสอบความแตกต่างทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีอิสระและผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงาน พบว่าประเภทของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกันมีจริยธรรมส่วนบุคคลแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

ปัจจัยที่มีผลต่อ จริยธรรมของ วิชาชีพสอบบัญชี



ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

จากกรณีวิกฤตทางบัญชีที่เกิดขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา เกี่ยวกับการล้มละลายของบริษัทเอนรอน บริษัทเวิร์ลคอม และบริษัทซีร็อค ซึ่งสาเหตุประการหนึ่งที่ทำให้เกิดวิกฤตทางบัญชี คือ การที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติตามหน้าที่ในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพ ในการตรวจสอบงบการเงินอย่างเหมาะสม นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังไปมีส่วนร่วมในการจัดโครงสร้างและการบันทึกรายการบัญชีสำหรับรายการค้าที่เกิดขึ้น และท้ายที่สุดผู้สอบบัญชีไม่ได้ดำเนินการเกี่ยวกับความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท ซึ่งเหตุการณ์ดังกล่าวส่งผลกระทบต่อความเชื่อถือในการปฏิบัติตามหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมาก

สำหรับประเทศไทย ความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีถูกทำให้ลดน้อยลงเช่นกัน ทั้งนี้เนื่องจากปัญหาเศรษฐกิจตกต่ำในปี พ.ศ. 2541 ส่งผลให้สถาบันการเงินจำนวนมากต้องล้มละลายและปิดกิจการไป ซึ่งผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลหนึ่งที่ถูกกล่าวหาว่าไม่ได้ใช้ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเท่าที่ควร นอกจากนี้ผู้ซึ่งงบการเงินจำนวนไม่น้อยมีการตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าว่าเป็นไปในลักษณะของนายจ้างและลูกจ้าง กล่าวคือ ลูกจ้างซึ่งก็คือผู้สอบบัญชีจะต้องประนีประนอมกับลูกค้าเกี่ยวกับสิ่งผิดปกติที่ตรวจพบจากการตรวจสอบ โดยแสดงความเห็นต่อการเงินอย่างไม่มีเงื่อนไขเพื่อรักษารฐานลูกค้าเอาไว้ จากเหตุการณ์ดังกล่าวส่งผลให้ความน่าเชื่อถือของงบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีลดน้อยลง

จากสภาพปัญหาข้างต้น ทำให้หลายฝ่ายเล็งเห็นความจำเป็นและตระหนักถึงความสำคัญของพฤติกรรมที่มีจริยธรรม ทั้งของผู้ประกอบการ นักบัญชีและผู้สอบบัญชี นอกจากนี้หน่วยงานราชการยังเริ่มให้ความสำคัญกับการคอร์รัปชันหรือการกระทำที่ขาดความโปร่งใส โดยมีการติดตามและนำผู้กระทำผิดมาลงโทษเพื่อไม่ให้เป็นเยี่ยงอย่างต่อไป อนึ่ง การที่ผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติตามหน้าที่ได้อย่างเหมาะสมนั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยหลักหลายปัจจัยด้วยกัน แต่ปัจจัยที่สำคัญที่สุดและกำลังได้รับความสนใจคือปัจจัยด้านจิตสำนึกและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานที่มีต่อสถาบันวิชาชีพและต่อสาธารณชน และอาจกล่าวได้ว่า จริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชีมีความสำคัญสำหรับผู้สอบบัญชีทุกคน ซึ่งหากบุคคลใดหรือวิชาชีพใดไม่มีคุณธรรมหรือจริยธรรมเป็นหลักยึดเบื้องต้นแล้ว เป็นการยากที่จะก้าวไปสู่ความสำเร็จแห่งตนและแห่งวิชาชีพ นอกจากนี้ การขาด



จริยธรรมส่วนบุคคลและจริยธรรมของวิชาชีพ อาจส่งผลร้ายต่อตนเองและวิชาชีพนั้นๆ ได้เช่นกัน (อมรา เล็กเริงสินธุ์, 2542) ดังนั้นวัตถุประสงค์หลักของงานวิจัยนี้ เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี และเพื่อเป็นแนวทางในการสร้างจริยธรรมของวิชาชีพบัญชีที่ถูกต้องและเหมาะสม

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง พบว่าปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชีประกอบด้วย ปัจจัยจริยธรรมส่วนบุคคล ปัจจัยวัฒนธรรมองค์กร ปัจจัยค่านิยมในการทำงาน ปัจจัยความพึงพอใจในการทำงาน และปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพ

จริยธรรมส่วนบุคคล

แต่ละบุคคลมีรูปแบบของพฤติกรรมที่แตกต่างกันออกไป โดยรูปแบบพฤติกรรมของแต่ละบุคคลจะขึ้นอยู่กับสถานการณ์และสิ่งแวดล้อม กล่าวคือ บุคคลจะปรับเปลี่ยนพฤติกรรมตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปเมื่อต้องเผชิญกับการตัดสินใจจริยธรรม อนึ่ง การตัดสินใจทางจริยธรรมของแต่ละบุคคลจะมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ สถานการณ์เดียวกันบุคคลหนึ่งอาจเห็นว่าถูกต้อง แต่อีกบุคคลหนึ่งอาจเห็นว่าไม่ถูกต้อง ทั้งนี้พฤติกรรมของบุคคลขึ้นอยู่กับจำนวนองค์ประกอบในแต่ละสถานการณ์ (Hartshorne and May 1928; Haan 1986; Kurtines, 1984 อ้างถึงใน Forsyth, 1992)

Forsyth (1992) กล่าวว่า ความแตกต่างของบุคคลตามแนวคิดข้างต้นสามารถนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจจริยธรรมของบุคคล ดังนี้ เกณฑ์ที่หนึ่ง เป็นเกณฑ์ของลัทธิอุดมคติ และ

เกณฑ์ที่สอง เป็นเกณฑ์ของลัทธิสัมพัทธนิยม โดยเกณฑ์ของลัทธิอุดมคติ (Idealism) กล่าวว่า การพิจารณาจริยธรรมจะใช้ความเชื่อและกฎทางศีลธรรมในการตัดสินใจ กล่าวคือ ถ้าบุคคลทำดียอมได้ดี และในทำนองเดียวกัน ถ้าบุคคลทำชั่วยอมได้ชั่ว ดังนั้นการตัดสินใจจริยธรรมของบุคคลในแนวคิดนี้ไม่ขึ้นกับเงื่อนไขและสภาพแวดล้อม ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า เกณฑ์การตัดสินใจจริยธรรมมีเพียงเกณฑ์เดียว คือ หลักคำสอนในศาสนาหรือกฎศีลธรรม ส่วนเกณฑ์ของลัทธิสัมพัทธนิยม (Relativism) กล่าวว่า บุคคลจะปฏิเสธกฎศีลธรรมของสากล (Schlenker and Forsyth, 1994) กล่าวคือ การตัดสินใจจริยธรรมของบุคคลว่าการกระทำใดถูกหรือผิดขึ้นอยู่กับเงื่อนไข ซึ่งต้องพิจารณาปัจจัยหลายอย่างโดยไม่มีเกณฑ์หรือมาตรฐานที่ตายตัวในการตัดสินใจจริยธรรม หรืออาจกล่าวได้ว่าการตัดสินใจจริยธรรมจะขึ้นอยู่กับความรู้สึกของบุคคลเป็นหลัก นอกจากนี้ยังขึ้นกับประเพณีหรือสภาพแวดล้อมของสังคมที่บุคคลนั้นสังกัดอยู่ (พิภพ วังเงิน, 2545)

จากการศึกษาจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในโดยใช้แบบวัดจริยธรรมของ Forsyth (1992) ซึ่งแบ่งเป็นสองส่วนคือ ส่วนที่หนึ่ง เป็นการวัดตามเกณฑ์ของลัทธิอุดมคติ และส่วนที่สองเป็นการวัดตามเกณฑ์ของลัทธิสัมพัทธนิยม (รายละเอียดดังภาคผนวกที่ 1) พบว่า จริยธรรมส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์กับจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน กล่าวคือ เกณฑ์ของลัทธิอุดมคติและเกณฑ์ของลัทธิสัมพัทธนิยมส่งผลต่อการมีจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในอย่างมีนัยสำคัญ (Ziegenfuss and Singhapakdi, 1994)

วัฒนธรรมองค์กร

วัฒนธรรมองค์กรและจริยธรรมขององค์กรมีความสัมพันธ์กัน กล่าวคือ จริยธรรมองค์กรเป็นสิ่งที่กำหนดวัฒนธรรมองค์กรโดยจริยธรรมขององค์กรคือความรับผิดชอบขององค์กรต่อลูกค้า สภาพแวดล้อมและพนักงานหรือลูกจ้าง โดยเฉพาะพนักงานหรือลูกจ้างซึ่งเป็นผู้มีส่วนได้เสียขององค์กร และเป็นผู้ที่มีบทบาทในการผลิตสินค้าหรือบริการขององค์กร แนวคิดดังกล่าวสอดคล้องกับแนวคิดของ Freeman (1984) อ้างถึงใน Winstanley and Woodall, (2000) ที่กล่าวว่า องค์กรควรให้ความสำคัญกับผู้มีส่วนได้เสียซึ่งรวมถึงพนักงานหรือลูกจ้าง ซึ่งถ้าหากองค์กรมีระบบการจ่ายค่าตอบแทนแก่ลูกจ้างที่เป็นธรรม จะส่งผลให้องค์กรประสบความสำเร็จ กล่าวคือ พนักงานหรือลูกจ้างจะมีทัศนคติที่ดีต่อองค์กร และนำศักยภาพมาใช้ในงานอย่างเต็มที่ ซึ่งจะส่งผลต่อลูกค้าและสภาพแวดล้อมโดยทั่วไปขององค์กรอีกต่อหนึ่ง (Wilson, 1997 อ้างถึงใน Winstanley and Woodall, 2000)

คำกล่าวดังกล่าวสอดคล้องกับทฤษฎีของ Herzberg (1968) และ Maslow (1970) (อ้างถึงใน Winstanley and Woodall, 2000) ที่ว่าการออกแบบงานและระบบการจูงใจพนักงานทั้งในด้านการดูแลเอาใจใส่และการมีสวัสดิการที่ดีแก่พนักงาน จะส่งผลต่อพฤติกรรมการทำงานของพนักงานในทางที่ถูกต้องและเหมาะสม

อนึ่ง ความแตกต่างด้านวัฒนธรรมองค์กรจะมีผลต่อพฤติกรรมด้านจริยธรรมของพนักงานในองค์กรแตกต่างกันออกไป โดยวัฒนธรรมองค์กรจะมีส่วนในการกำหนดจริยธรรมของบุคคลในด้านพฤติกรรม การตัดสินใจ และการแสดงออก นอกจากนี้ วัฒนธรรมองค์กรที่มีความยืดหยุ่นจะทำให้จริยธรรมของพนักงานมีมาตรฐานสูงเช่นกัน (สุภาพร พิศาลบุตร, 2544) ท้ายที่สุด วัฒนธรรมในการทำงานยังเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินธุรกิจอย่างไร้โปร่งใสที่เห็นได้ชัด คือ ความเกรงใจทำให้ไม่สามารถพูดความจริงเนื่องจากเกรงจะกระทบกระเทือนผู้อื่น ซึ่งสังคมที่มีความเกรงใจพร้อมที่จะให้อภัยคนที่จงใจหรือเจตนากระทำความผิดเพื่อผลประโยชน์ต่างๆ ซึ่งจะสร้างความไม่เสมอภาค ความยุติธรรมและความทุจริต

ค่านิยมในการทำงาน

ค่านิยมทำหน้าที่เป็นบรรทัดฐานหรือมาตรฐานของพฤติกรรมทั้งหลายและเป็นตัวกำหนดการแสดงออกของพฤติกรรมว่าควรทำหรือไม่ รวมทั้งเป็นแบบแผนสำหรับการตัดสินใจหรือการแก้ไขข้อขัดแย้งต่างๆ ในบางครั้งบุคคลต้องเผชิญกับสถานการณ์บางอย่างที่ขัดแย้งกันทำให้ต้องเลือกทางใดทางหนึ่ง เช่น การปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริตแต่ยากจนกับการปฏิบัติงานในทางที่ไม่สุจริตแต่ทำให้ร่ำรวย บุคคลจะเลือกเดินทางไหนนั้น ค่านิยมที่บุคคลมีอยู่จะช่วยกำหนดทางเลือก (สำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ, 2528) ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่า ค่านิยมเป็นเสมือนเครื่องมือสำหรับตัดสินใจหรือกำหนดทิศทางแห่งความประพฤติเชิงจริยธรรมของบุคคล (พิภพ วังเงิน, 2545)

นอกจากนี้จากการศึกษาของ ศรีประภา ปิยะศิริศิลป์ (2539) พบว่า นักศึกษาพยาบาลที่มีค่านิยมวิชาชีพสูง จะคิดพิจารณาไตร่ตรองหาทางเลือกในการตัดสินใจ และตัดสินใจปฏิบัติหน้าที่โดยคำนึงถึงผู้รับบริการ ตระหนักถึงคุณค่าชีวิตทำให้สามารถตัดสินใจในปัญหาความขัดแย้งเชิงจริยธรรมได้อย่างถูกต้องเหมาะสม และค่านิยมทางวิชาชีพมีความสัมพันธ์ทางบวกกับพฤติกรรมในการปฏิบัติงานวิชาชีพพยาบาลเช่นกัน

ความพึงพอใจในการทำงาน

ซิทาพร เลี้ยงวิจิตร (2545) กล่าวว่า ความพึงพอใจในการทำงานเป็นทัศนคติที่บุคคลมีต่องาน ในด้านความขึ้นชอบงาน โดยความขึ้นชอบงานอาจเป็นในลักษณะดังนี้ *ประการแรก* การรับรู้ถึงความมีคุณค่าของงาน ซึ่งผู้ทำงานที่มีคุณค่าจะรู้สึกประสบความสำเร็จ *ประการที่สอง* การรับรู้ถึงความท้าทายและความหลากหลายของงาน งานที่ท้าทายและหลากหลายทำให้บุคคลต้องนำศักยภาพมาใช้อย่างเต็มที่ในงานนั้นๆ และมีการเรียนรู้สิ่งใหม่ๆ *ประการที่สาม* การรับรู้ถึงความมีอำนาจในงาน ทำให้สามารถตัดสินใจในเรื่องที่มีผลกระทบต่อตนเองและงาน *ประการที่สี่* การรับรู้ถึงมิตรภาพและการยอมรับจากหัวหน้า รวมถึงเพื่อนร่วมงานมีส่วนร่วมทำให้เกิดความขึ้นชอบในงาน *ประการที่ห้า* การรับรู้ถึงผลตอบแทนที่ดี หมายถึง ผลตอบแทนเปรียบเทียบกับสิ่งที่ทำให้เกิดความรู้สึกรู้สึกว่าเป็นผลตอบแทนที่มีความยุติธรรม และ *ประการสุดท้าย* การรับรู้ถึงความมั่นคงของงาน ซึ่งความมั่นคงของงาน จะขึ้นอยู่กับสถานะเศรษฐกิจของสังคมเช่นกัน

อนึ่ง จริยธรรมในการทำงานยังมีความสัมพันธ์ในทางบวกกับความพึงพอใจในการทำงานเช่นกัน (นิยดา ศรีหานาม, 2543) กล่าวคือ ถ้าบุคคลได้รับผลตอบแทนในรูปแบบตัวเงินที่ยุติธรรมแล้ว จะส่งผลให้

บุคคลมีความพึงพอใจในการทำงาน ในขณะที่เดียวกันค่าตอบแทนซึ่งเป็นเกณฑ์อย่างหนึ่งของการจัดลำดับขั้นของบุคคลในสังคม จะส่งผลต่อพฤติกรรมของบุคคลในการเลือกงาน เช่น กลุ่มที่มีรายได้สูงจะเลือกทำงานที่ได้รับการยอมรับและยกย่องจากสังคมในทางตรงกันข้ามกลุ่มที่มีรายได้น้อยมักจะเสี่ยงทำงานที่อยู่นอกเหนือกฎเกณฑ์ของสังคม ซึ่งอาจจะเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดผลร้ายต่อสังคมได้เช่นกัน (ณรงค์ เล็งประชา, 2534, อ้างถึงใน วุฒิสักดิ์ รองเมือง, 2544) นอกจากนี้ยังพบว่า บุคคลที่มีความรู้ความชำนาญมากจะมีความพึงพอใจในงานที่ทำและส่งผลต่อพฤติกรรมการทำงาน (วิมลสิทธิ์ หรยางกูร, 2536, อ้างถึงใน วุฒิสักดิ์ รองเมือง, 2544) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Cherrington

(1977, อ้างถึงใน โชคดี จันทวงศ์, 2544) ที่ว่าผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์การทำงานมาก มีจริยธรรมในการทำงานสูงกว่าผู้ที่มีประสบการณ์การทำงานน้อย

จรรยาบรรณวิชาชีพ (Code of Ethics)

จรรยาบรรณวิชาชีพเป็นสิ่งสำคัญสำหรับวิชาชีพต่างๆ เนื่องจากผู้ประกอบการวิชาชีพไม่ว่าสาขาใดก็ตามจำเป็นต้องปฏิบัติงานบนพื้นฐานของค่านิยม (Value) หลักจริยธรรม และมาตรฐานจริยธรรมของวิชาชีพนั้นๆ (NASW, 1999) ซึ่งจรรยาบรรณวิชาชีพเกิดจากความต้องการของกลุ่มบุคคลที่อยู่ภายในวงการวิชาชีพเดียวกัน ที่ร่วมกันกำหนดแนวทางในการปฏิบัติงานด้วยความสมัครใจ นอกจากนี้จรรยาบรรณวิชาชีพไม่ใช่เป็นข้อบังคับจากรัฐเหมือนกฎหมาย กล่าวคือ บุคคลใดที่ไม่เห็นด้วยและไม่สมัครใจ

จะปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพสามารถกระทำได้โดยไม่ทำงานในวิชาชีพนั้น และจรรยาบรรณวิชาชีพจะกำหนดให้ผู้อยู่ในวิชาชีพนั้นๆ ช่วยเหลือผู้อื่นที่อยู่นอกวิชาชีพด้วย ในทางตรงกันข้ามกฎหมายจะบังคับให้ทุกคนต้องปฏิบัติตาม และอยู่ภายใต้กฎหมายแม้ว่าสมัครใจหรือไม่ก็ตาม ซึ่งเป็นข้อบังคับสำหรับคนทั่วไปไม่ให้เกิดผลเพื่อเอาเปรียบและทำลายความสงบสุขของสังคม นอกจากนี้กฎหมายไม่บังคับว่าบุคคล

ใดๆ ต้องช่วยเหลือผู้อื่น (พิภพ วังเงิน, 2545)

วิชาชีพสอบบัญชีก็เป็นหนึ่งในวิชาชีพที่นำจรรยาบรรณวิชาชีพมาใช้เป็นหลักในการควบคุมความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชี ลูกค้า สาธารณชน และผู้สอบบัญชีด้วยกันเอง นอกจากนี้จรรยาบรรณวิชาชีพยังช่วยยกฐานะ ป้องกันความเสื่อมโทรมของวิชาชีพและทำให้วิชาชีพสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับจากสาธารณชน (พยอม สิงห์เสนห์, 2543) สำหรับประเทศไทยได้บัญญัติจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีไว้เป็นกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ.2534) เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติหน้าที่ในวิชาชีพในการให้บริการต่อสาธารณชน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ziegenfuss and



Singhapakdi (1994) ที่ว่า จรรยาบรรณวิชาชีพเป็นสิ่งสำคัญที่ใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบภายในและจรรยาบรรณวิชาชีพส่งผลต่อการมีจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

หนึ่งในจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีที่มีความสำคัญมากที่สุด คือ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้ลงทุนเจ้าหนี้ สถาบันการเงิน รวมถึงสาธารณชนต้องใช้รายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจ ดังนั้นการที่ผู้สอบบัญชีไม่ใช่พนักงานประจำของบริษัท ทำให้สามารถปฏิบัติงานได้โดยอิสระ และไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้บริหาร อนึ่ง การกำหนดให้ที่ประชุมใหญ่ เป็นผู้รับผิดชอบเลือกตั้งผู้สอบบัญชีจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีเป็นอิสระมากขึ้นเช่นกัน ซึ่งเหตุผลหลักที่จรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีเน้นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อลูกค้าซึ่งอาจจะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระในการตรวจสอบ นอกจากนี้ ถ้าผู้สอบบัญชีมีผลประโยชน์ทางการเงินในกิจการที่ตรวจสอบ จะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระในการตรวจสอบเช่นกัน ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่า ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเป็นอิสระทั้งทางด้านจิตใจและทางด้านความสัมพันธ์กับลูกค้า โดยผู้สอบบัญชีที่รักษาความเที่ยงธรรมเป็นตัวของตัวเองไม่ปฏิบัติตามความต้องการของลูกค้าจะเป็นที่เชื่อถือในวงการธุรกิจ (พยอม สิงห์เสนห์, 2543) ซึ่งสอดคล้องกับหลายสถาบันวิชาชีพ ได้แก่ AICPA, IIA, และ SEC ที่เน้นและให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณวิชาชีพ ในด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจะเป็นตัวชี้การมีจริยธรรมของผู้สอบบัญชี ซึ่งความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจะพิจารณาจากบทบาทและการปฏิบัติงานในกิจการที่ตรวจสอบเช่นกัน ท้ายที่สุดการที่บุคคลที่เกี่ยวข้องจะเชื่อถือผลงานของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับวิธีการสอบบัญชี แนวทาง และขอบเขตการปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพที่เป็นกรอบในการปฏิบัติงานและถือเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานให้ถูกต้องและเหมาะสม

ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร

จริยธรรมส่วนบุคคลกับจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

จริยธรรมส่วนบุคคลเป็นเกณฑ์การตัดสินใจทางจริยธรรมของแต่ละบุคคลซึ่งมีความแตกต่างกันไปตามปัจจัยแวดล้อมในแต่ละสถานการณ์ จากผลการศึกษาของ Ziegenfuss and Singhapakdi (1994) พบว่า จริยธรรมส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์

กับจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน กล่าวคือ เกณฑ์ของลัทธิอุดมคติและเกณฑ์ของลัทธิสัมพัทธนิยมส่งผลต่อการมีจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้นสามารถตั้งเป็นสมมุติฐานได้ดังนี้

สมมุติฐานที่ 1 : จริยธรรมส่วนบุคคลส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

วัฒนธรรมองค์กรกับจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

วัฒนธรรมองค์กรถือเป็นแบบแผนที่ถือปฏิบัติภายในองค์กร ซึ่งถ้าองค์กรมีความรับผิดชอบต่องานภายในองค์กรแล้ว ย่อมส่งผลให้พนักงานในองค์กรกระทำเพื่อสังคม นอกจากนี้การมีระบบการจ่ายค่าตอบแทนแก่ลูกจ้างที่เป็นธรรมจะส่งผลให้องค์กรประสบความสำเร็จเช่นกัน กล่าวคือ พนักงานหรือลูกจ้างจะมีทัศนคติที่ดีต่อองค์กรและนำศักยภาพมาใช้ในงานอย่างเต็มที่ ดังนั้นกล่าวได้ว่า การออกแบบงานและการมีสวัสดิการที่ดีแก่พนักงานจะส่งผลต่อพฤติกรรมการทำงานของพนักงานในทางที่ถูกต้องและเหมาะสม นอกจากนี้จากการศึกษาของ Freeman (1984) อ้างถึงใน Winstanley และ Woodall, (2000) พบว่า ความแตกต่างด้านวัฒนธรรมองค์กรมีผลต่อพฤติกรรมด้านจริยธรรมของพนักงานในองค์กรแตกต่างกันไป กล่าวคือ วัฒนธรรมองค์กรมีส่วนในการกำหนดจริยธรรมของบุคคลในด้านพฤติกรรม การตัดสินใจและการแสดงออกเช่นกัน ดังนั้นจากทฤษฎีและผลงานวิจัยข้างต้นสามารถตั้งเป็นสมมุติฐานได้ดังนี้

สมมุติฐานที่ 2 : วัฒนธรรมองค์กรส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

ค่านิยมในการทำงานกับจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

ค่านิยมในการทำงานถือเป็นปัจจัยหนึ่งซึ่งทำหน้าที่เป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจจริยธรรมของบุคคล จากการศึกษาของ ศรีประภา ปิยะศิริศิลป์ (2539) พบว่า นักศึกษาพยาบาลที่มีค่านิยมวิชาชีพสูง จะพิจารณาไตร่ตรองหาทางเลือกปฏิบัติหน้าที่ในงานบริการ และตัดสินใจทางจริยธรรมได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม ซึ่งกล่าวได้ว่า ค่านิยมถือเป็นเครื่องมือในการกำหนดการกระทำ และเป็นแนวทางในการตัดสินใจจริยธรรมของบุคคลเช่นกัน ดังนั้นสามารถตั้งเป็นสมมุติฐานได้ดังนี้

สมมุติฐานที่ 3 : ค่านิยมในการทำงานส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

ความพึงพอใจในการทำงานกับจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

จริยธรรมในการทำงานมีความสัมพันธ์ในทางบวกกับความพึงพอใจในการทำงาน กล่าวคือ ถ้าบุคคลมีความชื่นชอบงานจะส่งผลต่อการมีพฤติกรรมการทำงานที่ถูกต้องและเหมาะสม นอกจากนี้คำตอบแทนและประสบการณ์ทำงานเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมของบุคคลในการเลือกงานที่ถูกต้องและเหมาะสม และส่งผลต่อความพึงพอใจในการทำงานเช่นกัน ซึ่งจากผลการศึกษาของ Cherrington (1977, อ้างถึงในโซคดี จันทวงศ์, 2544) พบว่า ผู้ปฏิบัติงานที่มีประสบการณ์การทำงานมากมีจริยธรรมในการทำงานสูงกว่าผู้ที่มีประสบการณ์การทำงานน้อย ดังนั้นสามารถตั้งเป็นสมมุติฐานได้ดังนี้

สมมุติฐานที่ 4 : ความพึงพอใจในการทำงานส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

จรรยาบรรณวิชาชีพกับจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

Ziegenfuss and Singhapakdi (1994) พบว่า จรรยาบรรณวิชาชีพส่งผลต่อการมีจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในอย่างมีนัยสำคัญ กล่าวคือ ผู้ตรวจสอบภายในใช้หลักจรรยาบรรณวิชาชีพเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบเป็นหนึ่งในจรรยาบรรณที่มีความสำคัญมากที่สุด กล่าวคือ ผู้ตรวจสอบต้องมีความเป็นอิสระทั้งทางด้านจิตใจและทางด้านความสัมพันธ์กับลูกค้า เนื่องจากความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบเป็นตัวกำหนดการมีจริยธรรมของผู้สอบบัญชีเช่นกัน ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าจรรยาบรรณวิชาชีพเป็นข้อกำหนดของสถาบันวิชาชีพเพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานให้ถูกต้องและเหมาะสม ดังนั้นสามารถตั้งเป็นสมมุติฐานได้ดังนี้

สมมุติฐานที่ 5 : จรรยาบรรณวิชาชีพส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

วิธีดำเนินงานวิจัย

งานวิจัยนี้เก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 400 ชุด ด้วยวิธีการสุ่มอย่างง่าย (Simple Random Sampling) ซึ่งแบบสอบถามดังกล่าวได้นำไปให้ผู้ทรงคุณวุฒิพิจารณา เพื่อขอความเห็นเกี่ยวกับความครอบคลุมของเนื้อหา ลำดับของคำถาม และความง่ายต่อการเข้าใจก่อนนำออกใช้จริง หลังจากแก้ไขแบบสอบถามตามคำแนะนำของผู้ทรงคุณวุฒิแล้ว คณะผู้วิจัยได้ทดสอบแบบสอบถามกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จำนวน 2 ท่าน เพื่อประเมินถึงความเข้าใจในข้อคำถามและความยากง่ายต่อการตอบคำถามกับกลุ่มเป้าหมายพร้อมทั้งปรับปรุงแบบสอบถามก่อนเก็บข้อมูลจริง

การประมวลผลและการวิเคราะห์ข้อมูล

แบบสอบถามที่จัดส่งจำนวน 400 ชุดตอบกลับมาจำนวน 122 ชุด คิดเป็นร้อยละ 30.5 ของแบบสอบถามทั้งสิ้น หลังจากตัดแบบสอบถามที่คำตอบไม่สมบูรณ์แล้ว คงเหลือแบบสอบถามที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ทั้งสิ้นจำนวน 116 ชุด คิดเป็นร้อยละ 29 ของจำนวนแบบสอบถามทั้งสิ้น ในการวิเคราะห์ผลทางสถิตินั้น จะแบ่งการวิเคราะห์หรือออกเป็น 2 ส่วนคือ การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา และการวิเคราะห์สถิติเชิงอ้างอิง

การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic Analysis)

ผลการทดสอบทางสถิติเบื้องต้นของข้อมูลจากแบบสอบถามที่ใช้ในการวิเคราะห์ พบว่าข้อมูลมีการกระจายในลักษณะปกติและมีการแจกแจงของข้อมูลดังนี้

เพศ : กลุ่มตัวอย่างเป็นเพศชายคิดเป็นร้อยละ 46.1 และเพศหญิงคิดเป็นร้อยละ 53.9

อายุ : กลุ่มตัวอย่างร้อยละ 9.5 มีอายุน้อยกว่า 30 ปี ร้อยละ 39.7 มีอายุอยู่ในช่วง 30-40 ปี ร้อยละ 22.4 มีอายุอยู่ในช่วง 41-50 ปี และร้อยละ 28.4 มีอายุ 50 ปี ขึ้นไป

วุฒิการศึกษา : กลุ่มตัวอย่างมีการศึกษาระดับปริญญาตรี ร้อยละ 39.7 ระดับปริญญาโทร้อยละ 59.5 และอื่นๆ ร้อยละ 0.9

ประสบการณ์สอบบัญชี : กลุ่มตัวอย่างมีประสบการณ์น้อยกว่า 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 7.8 มีประสบการณ์สอบบัญชีอยู่ในช่วง 5-9 ปี คิดเป็นร้อยละ 34.5 มีประสบการณ์ในช่วง 10-14 ปี คิดเป็นร้อยละ 17.2 มีประสบการณ์ในช่วง 15-19 ปี คิดเป็นร้อยละ 8.6 และมีประสบการณ์ 20 ปีขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 31.9

ประเภทผู้สอบบัญชี : กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีอิสระร้อยละ 65.5 เป็นผู้สอบบัญชีสังกัดสำนักงาน ร้อยละ 29.3 และอื่นๆ ร้อยละ 5.2 ตามลำดับ ในส่วนของผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานแบ่งเป็นไม่สังกัดอยู่ในกลุ่มสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ร้อยละ 51.4 และสังกัดกลุ่มสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ร้อยละ 48.6



ลักษณะการประกอบอาชีพสอบบัญชี : กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ประกอบอาชีพสอบบัญชีเป็นอาชีพหลัก คิดเป็นร้อยละ 46.1 และประกอบอาชีพสอบบัญชีเป็นอาชีพเสริม คิดเป็นร้อยละ 53.9

ตำแหน่งปัจจุบัน : กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีตำแหน่งเป็นหุ้นส่วนร้อยละ 25.9 เป็นผู้จัดการร้อยละ 30.6 เป็นผู้ควบคุมงานร้อยละ 10.2 เป็นพนักงานตรวจสอบอาวุโส ร้อยละ 7.4 และอื่นๆ ร้อยละ 25.9

รายได้การสอบบัญชี : กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีรายได้น้อยกว่า 30,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 41.4 มีรายได้ 30,001-40,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 12.9 มีรายได้ระหว่าง 40,001-50,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 8.6 และมีรายได้ 50,000 บาทขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 31

การศึกษาปริญญาตรี : กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่หรือร้อยละ 89.5 เคยศึกษาปริญญาตรี ในขณะที่ร้อยละ 10.5 ไม่เคยศึกษาปริญญาตรี

การเข้าร่วมสัมมนาปริญญาตรี : กลุ่มตัวอย่างร้อยละ 53.5 เคยเข้าร่วมสัมมนาปริญญาตรี และในขณะเดียวกันร้อยละ 46.5 ไม่เคยเข้าร่วมสัมมนาปริญญาตรี

การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเชิงอ้างอิง (Inferential Statistics Analysis)

งานวิจัยนี้จัดกลุ่มปัจจัยโดยใช้สถิติแบบการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) โดยในขั้นแรกคณะผู้วิจัยตรวจสอบข้อมูลโดยวัดระดับความสัมพันธ์ (Correlation) ระหว่างตัววัดทั้งหมดพบว่า ตัววัดที่วัดตัวแปรเดียวกันส่วนใหญ่มีความ

สัมพันธ์เกินกว่า 0.30 และขั้นที่สองทำการสกัดปัจจัยแบบ Principle Component Analysis โดยหมุนแกนด้วยวิธี Varimax เพื่อเปลี่ยนตำแหน่งของข้อมูลตัววัดให้สัมพันธ์กับปัจจัย ซึ่งหลักเกณฑ์ในการคัดเลือกปัจจัย คือ ต้องมีค่า Eigen Value มากกว่า 1 และตัววัดในแต่ละปัจจัยจะต้องมีค่า Factor Loading มากกว่า 0.50 นอกจากนี้ค่าการวิเคราะห์ความเชื่อมั่นของแต่ละปัจจัยให้ค่า Reliability หรือค่า Cronbach's Alpha มากกว่า 0.5

ผลของการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) ทำให้ปัจจัยวัฒนธรรมองค์กรถูกตัดออกจากการวิเคราะห์สถิติในขั้นต่อไป ทั้งนี้อาจมีสาเหตุมาจากการที่กลุ่มตัวอย่างที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีอิสระที่ไม่ได้สังกัดสำนักงาน นอกจากนี้ปัจจัยจริยธรรมส่วนบุคคลยังจัดกลุ่มปัจจัยใหม่เป็น 3 กลุ่มดังนี้ 1) จริยธรรมส่วนบุคคล 2) สภาพแวดล้อม และ 3) ความแตกต่างของบุคคล และปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพยังจัดกลุ่มปัจจัยใหม่เป็น 2 กลุ่มคือ 1) จรรยาบรรณวิชาชีพ (ไม่คำนึงความเป็นอิสระ) และ 2) ความเป็นอิสระ ดังนั้นโดยสรุป ปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ประกอบด้วย 7 ปัจจัยได้แก่ 1) จริยธรรมส่วนบุคคล 2) ความพึงพอใจในการทำงาน 3) ค่านิยมในการทำงาน 4) จรรยาบรรณวิชาชีพ 5) สภาพแวดล้อม 6) ความเป็นอิสระ และ 7) ความแตกต่างของบุคคล โดยสามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรทั้งหมด (Total Variance Explained) คิดเป็นร้อยละ 68.84 ภาคผนวกที่ 2 แสดงองค์ประกอบของปัจจัยดังกล่าวข้างต้น

งานวิจัยได้ตรวจสอบความเที่ยงของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่า Cronbach's Alpha และจากการวิเคราะห์ค่าความเที่ยงของเครื่องมือ (Reliability) ของแต่ละตัววัดที่ประกอบกันในปีจัยนั้นให้ค่า Cronbach's Alpha มากกว่า 0.5 โดยมีค่าเท่ากับ 0.78, 0.79, 0.74, 0.72, 0.83, 0.75, และ 0.67 ตามลำดับของปัจจัยข้างต้น ซึ่งถือว่าตัวแปรที่ใช้ในการศึกษามีความเชื่อถือได้

ปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของปัจจัยกับตัวแปรตามด้วยวิธีการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงซ้อน (Multiple Regression Analysis)

เมื่อนำปัจจัยทั้ง 7 ที่สกัดได้จากการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) ขึ้นต้นมาหาความสัมพันธ์กับตัวแปรจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชีด้วยวิธีการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงซ้อนแบบ Enter (Multiple Regression Analysis) ค่าสถิติจากการวิเคราะห์

แสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระกำหนดตัวแปรตามหรือจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชีที่ระดับนัยสำคัญ $p = .011$ ($F_{7,94} = 2.807$) (ดังตารางที่ 1) เมื่อวิเคราะห์ในรายละเอียดแต่ละตัวแปรอิสระพบว่า ตัวแปรอิสระจำนวน 3 ตัวแปร ซึ่งประกอบด้วย 1) จริยธรรมส่วนบุคคล 2) สภาพแวดล้อม และ 3) ความเป็นอิสระ เป็นตัวกำหนดการมีจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชีที่ระดับนัยสำคัญ $p = 0.027, 0.006$ และ 0.051 ตามลำดับ (ดังตารางที่ 2)

ตารางที่ 1: Regression model

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	2.388	7	.341	2.087	0.11*
Residual	11.425	94	.122		
Total	13.813	101			

* $p < 0.05$

ตารางที่ 2: Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients Beta	T	Sig.
	B	Std. Error			
Constant	2.238	0.035		64.810	0.000*
จริยธรรมส่วนบุคคล	-0.0790	0.035	-0.212	-2.254	0.027*
สภาพแวดล้อม	0.0984	0.035	0.266	2.839	0.006*
ความเป็นอิสระ	0.0685	0.035	0.185	1.973	0.051*
ความพึงพอใจในการทำงาน	-0.0477	0.035	-0.129	-1.373	0.173
ค่านิยมในการทำงาน	0.0238	0.035	0.064	0.686	0.494
จรรยาบรรณวิชาชีพ	-0.0394	0.035	-0.011	-0.114	0.910
ความแตกต่างของบุคคล	-0.0040	0.035	-0.011	-0.118	0.906

* $p < 0.05$

จริยธรรมส่วนบุคคล สภาพแวดล้อมและความแตกต่างของบุคคล

จริยธรรมส่วนบุคคลส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพ สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ $p = 0.027$ ซึ่งสอดคล้องกับงานของ Ziegenfuss and Singhapakdi (1994) กล่าวคือ เกณฑ์การตัดสินจริยธรรมของลัทธิอุดมคติ ซึ่งพิจารณาการมีจริยธรรมโดยใช้ความเชื่อและกฎทางศีลธรรมโดยไม่พิจารณาเงื่อนไขและสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้อง ส่งผลต่อการมีจริยธรรมของวิชาชีพ สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้นจึงอาจสรุปได้ว่า การตัดสินการมีจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชีพิจารณาโดยใช้กฎทางศีลธรรมที่มีอยู่ในตัวบุคคลเป็นสำคัญ

นอกจากนี้สภาพแวดล้อมในแต่ละสถานการณ์ส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ $p = 0.006$ ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาถึงค่านิยมวิชาชีพและการรับรู้จริยธรรมของวิชาชีพตรวจสอบภายในของ Ziegenfuss and Singhapakdi (1994) ที่ว่า เกณฑ์การตัดสินจริยธรรมของลัทธิสัมพัทธนิยมส่งผลต่อการมีจริยธรรมของผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่า การตัดสินจริยธรรมของผู้สอบบัญชียังขึ้นกับความรู้สึกของตนเองและสภาพแวดล้อมที่ผู้สอบบัญชานั้นสังกัดอยู่เช่นกัน

ส่วนความแตกต่างของบุคคลไม่ส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งไม่สอดคล้องกับคำกล่าวของ Forsyth (1992) ที่ว่า ความแตกต่างของบุคคลเป็นเกณฑ์ในการตัดสินจริยธรรมของบุคคล ซึ่งอาจอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีเกณฑ์การตัดสินจริยธรรมที่แตกต่างกันอยู่แล้วกล่าวคือ ผู้สอบบัญชีจะใช้ความรู้สึกของตนเองในการตัดสินจริยธรรม ซึ่งแต่ละบุคคลจะมีเกณฑ์การตัดสินทางจริยธรรมที่ต่างกัน หรือการตัดสินจริยธรรมของบุคคลจะไม่มีมาตรฐานที่ตายตัว ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าปัจจัยความแตกต่างของบุคคลจึงไม่มีผลต่อการมีจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

วัฒนธรรมองค์กร

ตัวแปรวัฒนธรรมองค์กรถูกจัดจากการวิเคราะห์สถิติในขั้นการวิเคราะห์ปัจจัย เนื่องจากค่า Factor Loading น้อยกว่า 0.5 นอกจากนี้ตัววัดบางตัวของวัฒนธรรมองค์กรกลายเป็นสมาชิกของปัจจัยค่านิยมในการทำงาน ซึ่งอาจอธิบายได้ว่า ตัวแปรวัฒนธรรมองค์กรในแบบสอบถามยังไม่สามารถวัดค่าตัวแปรวัฒนธรรมได้อย่างเหมาะสม นอกจากนี้กลุ่มตัวอย่างที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้สังกัดสำนักงาน

ดังนั้นวัฒนธรรมองค์กรจึงอาจไม่ได้เป็นตัวกำหนดพฤติกรรมของผู้สอบบัญชีอิสระ

ค่านิยมในการทำงาน

ค่านิยมในการทำงานไม่ส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ ศรีประภา ปิยะศิริศิลป์ (2539) ที่พบว่า นักศึกษาพยาบาลที่มีค่านิยมวิชาชีพสูง จะคิดพิจารณาไตร่ตรองหาทางเลือกในการตัดสินใจในปัญหาความขัดแย้งได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม ซึ่งอาจอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีจะประพฤติตนในทางใดทางหนึ่งนั้น จะพิจารณาไตร่ตรองในแนวทางที่ดีที่สุดสำหรับตัวเองหรือเป็นที่ยอมรับของสังคม แต่จะปฏิบัติตามแนวทางที่เลือกในช่วงระยะเวลาหนึ่งเท่านั้น เนื่องจากค่านิยมของบุคคลจะเปลี่ยนแปลงไปตามวุฒิภาวะและประสบการณ์

ความพึงพอใจในการทำงาน

ความพึงพอใจในการทำงานไม่ส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งอาจอธิบายได้ว่า ความพึงพอใจในงานเป็นทัศนคติของบุคคลที่มีต่องานเกี่ยวกับความชอบหรือไม่ชอบงาน กล่าวคือ บุคคลจะรู้สึกชื่นชอบงานหากงานนั้นเป็นงานที่มีคุณค่าและได้รับผลตอบแทนที่ยุติธรรม ซึ่งหากบุคคลมีความพึงพอใจในงานแล้ว ก็จะพยายามให้ผู้อื่นได้รับความยุติธรรมเช่นเดียวกัน และจากความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่าง กล่าวว่า ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการสอบบัญชียังไม่ยุติธรรมกับความเสี่ยงที่ได้รับ นอกจากนี้ค่าสอบบัญชียังมีแนวโน้มลดต่ำลงทุกปี ส่งผลให้บุคคลไม่พึงพอใจในการทำงาน ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า ถ้าบุคคลได้รับค่าตอบแทนที่ยุติธรรมแล้ว จะมีทัศนคติทางบวกต่องานอันจะส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพต่อไป

จรรยาบรรณวิชาชีพและความเป็นอิสระ

จรรยาบรรณวิชาชีพ (ไม่คำนึงถึงความเป็นอิสระ) ไม่ส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งขัดแย้งกับการศึกษาของ Ziegenfuss and Singhapakdi (1994) ที่ว่า จรรยาบรรณวิชาชีพส่งผลต่อจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งอาจอธิบายได้ว่า จรรยาบรรณของวิชาชีพสอบบัญชีเป็นแนวทางที่ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือเป็นกฎเกณฑ์การปฏิบัติงานในวิชาชีพ และถ้าหากบุคคลในวิชาชีพไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวจะมีโทษคือ สั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตได้ ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะใช้เกณฑ์มรรยาทของผู้สอบบัญชีในการตอบคำถามในแบบสอบถามถึงแม้ว่าในบางสถานการณ์ อาจจะเป็นผลร้ายต่อสังคมส่วนรวม เช่น ในบางกรณีลูกค้าอาจกระทำผิดแต่

ปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถเปิดเผยการกระทำผิดของลูกค้าได้เนื่องจากมรรยาทของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้าได้กำหนดไว้ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเพื่อรักษาฐานลูกค้าไว้ซึ่งสามารถอธิบายได้ว่าผู้สอบบัญชีอาจจะไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพอย่างเคร่งครัดเนื่องจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไม่สามารถกำกับดูแลผู้สอบบัญชีได้อย่างทั่วถึง

ส่วนความเป็นอิสระส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ $p = 0.051$ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ziegenfuss and Singhapakdi (1994) ที่ว่า จรรยาบรรณวิชาชีพส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพตรวจสอบภายใน ซึ่งอาจสรุปได้ว่า ความเป็นอิสระเป็นหนึ่งในจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีที่มีความสำคัญและเป็นตัวกำหนดการมีจริยธรรมของผู้สอบบัญชีเช่นกัน และอาจกล่าวได้ว่าผู้สอบบัญชีจะตัดสินใจจริยธรรมโดยคำนึงถึงหน้าที่ ความถูกต้อง การเอาใจใส่ และผลประโยชน์ของส่วนรวมเป็นสำคัญ

สรุปงานวิจัย

งานวิจัยนี้ใช้วิธีการวิจัยที่เรียกว่าการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) โดยรวบรวมข้อมูลเพื่อวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งคำถามในแบบสอบถามที่ใช้ในแต่ละปัจจัยมาจากการรวบรวมข้อคำถามงานวิจัยและจากบทความที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้คำตอบที่ได้จากแบบสอบถามถูกนำไปวิเคราะห์ผลเพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามด้วยโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS For Windows Version 10.0 โดยการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงซ้อนแบบ Enter (Multiple Regression Analysis)

ผลจากงานวิจัยแสดงให้เห็นว่า ปัจจัยจริยธรรมส่วนบุคคล ปัจจัยสภาพแวดล้อม และปัจจัยความเป็นอิสระส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ในขณะที่ปัจจัยความพึงพอใจในการทำงาน ค่านิยมในการทำงาน ปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพ และปัจจัยความแตกต่างของบุคคล ไม่ส่งผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งอาจอธิบายได้ว่า ผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์ และสภาพแวดล้อมของการปฏิบัติงานที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งเหตุการณ์เดียวกันกับบุคคลหนึ่งอาจเห็นว่าถูกต้อง แต่อีกบุคคลหนึ่งอาจเห็นว่าไม่ถูกต้อง เนื่องจากบุคคลใช้เกณฑ์การตัดสินใจทางจริยธรรมที่ต่างกันส่งผลให้เกณฑ์การตัดสินใจจริยธรรมไม่ตายตัว เพราะบุคคลจะใช้ความรู้สึกและสภาพแวดล้อมของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจจริยธรรม นอกจากนี้เมื่อทดสอบความแตกต่างทางจริยธรรมของผู้สอบบัญชีอิสระ

และผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงาน พบว่า ประเภทของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกันมีจริยธรรมส่วนบุคคลแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีอิสระจะมีความเห็นทางจริยธรรมส่วนบุคคลที่มากกว่าผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงาน ซึ่งอาจอธิบายได้ว่ากลุ่มตัวอย่างในงานวิจัยนี้มีจำนวนผู้สอบบัญชีอิสระและผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานแตกต่างกันค่อนข้างมาก จึงอาจส่งผลให้ความคิดเห็นทางจริยธรรมแตกต่างกัน

ประโยชน์ของงานวิจัย

ผลของการวิจัยแสดงให้เห็นว่าปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชีขึ้นอยู่กับจริยธรรมส่วนบุคคล สภาพแวดล้อม และความเป็นอิสระ ดังนั้นผลของการวิจัยนี้สามารถนำไปใช้ในการสร้างจริยธรรมในวิชาชีพบัญชี โดยใช้หลักจริยธรรมและศีลธรรมเป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจร่วมกับการใช้วิจารณญาณในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งจะส่งผลในการเสริมสร้างประสิทธิภาพทางด้านจริยธรรมให้แก่ผู้สอบบัญชีรุ่นใหม่ อันจะส่งผลให้ปัญหาที่เกิดจากการที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่อย่างสุจริต และไม่เต็มความสามารถนั้นอาจลดน้อยลงได้ในอนาคต

ข้อจำกัดของงานวิจัย

งานวิจัยนี้มีข้อจำกัดดังนี้ ข้อจำกัดแรก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตอบแบบสอบถามจำนวนร้อยละ 65 มิได้เป็นผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงาน ดังนั้นผลการศึกษานี้จึงไม่สามารถใช้วัดปัจจัยเกี่ยวกับวัฒนธรรมองค์กรได้ เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่เป็นกลุ่มตัวอย่างไม่ต้องปฏิบัติงานตามแบบแผนที่องค์กรกำหนดไว้ กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานได้โดยอิสระตามความเหมาะสมของตนเอง

ข้อจำกัดข้อที่สอง คือ งานวิจัยนี้จัดเก็บข้อมูลในส่วนของผู้สอบบัญชีที่มีภูมิลำเนาในเขตกรุงเทพมหานครและเขตปริมณฑล ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า มีปริมาณงานมากกว่าผู้สอบบัญชีในต่างจังหวัด และมีแรงจูงใจในการปฏิบัติงานต่างกัน ผลของการวิจัยนี้จึงมีอาจนำไปใช้กับผู้สอบบัญชีในต่างจังหวัดได้

วิจัยต่อเนื่อง

สำหรับผู้สนใจศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชีสามารถทำวิจัยโดยขยายขอบเขตกลุ่มตัวอย่างเพิ่มเติมจากผู้สอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครและเขตปริมณฑลเป็นผู้สอบบัญชีในต่างจังหวัด นอกจากนี้ควรจัดเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานเพิ่มเติม ทั้งนี้เพื่อพิจารณาความแตกต่างของปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

ภาคผนวกที่ 1
ข้อคำถามวัดจริยธรรมส่วนบุคคล

ปัจจัย	ตัววัด	
	ด้านอุดมคตินิยม (Idealism items)	ด้านสัมพัทธนิยม (Relativism items)
จริยธรรมส่วนบุคคล		
1. บุคคลควรมีความมั่นใจว่าการกระทำของตนไม่มีเจตนาที่ก่อให้เกิดความเสียหาย แม้จะเป็นความเสียหายเพียงเล็กน้อยก็ตาม	/	
2. บุคคลไม่ควรเข้าไปเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงใดๆ ที่ผิดศีลธรรม ถึงแม้ว่าจะเป็นความเสี่ยงเพียงเล็กน้อย	/	
3. การกระทำใดๆ ที่อาจก่อให้เกิดผลในทางที่ไม่ดีกับบุคคลอื่นเป็นสิ่งที่ผิดเสมอ	/	
4. บุคคลไม่ควรทำร้ายผู้อื่นทั้งทางร่างกายและจิตใจ	/	
5. บุคคลไม่ควรกระทำการใดๆ อันเป็นการข่มขู่หรือละเมิดสิทธิส่วนตัวของผู้อื่น	/	
6. การกระทำที่ทำให้ผู้อื่นได้รับความเสียหาย เป็นสิ่งที่ไม่ควรกระทำ	/	
7. การกระทำที่คำนึงถึงความสมดุลระหว่างผลดีและผลเสียเป็นการกระทำที่ไร้ศีลธรรม	/	
8. เกียรติยศ ชื่อเสียงและสวัสดิการเป็นสิ่งสำคัญในสังคม	/	
9. บุคคลไม่มีความจำเป็นที่จะต้องเสียสละเพื่อผู้อื่น	/	
10. การกระทำที่มีจริยธรรม คือ การกระทำที่ไม่มีข้อผิดพลาดใดๆ เกิดขึ้น	/	
11. การกำหนดหลักจรรยาบรรณเป็นการแก้ปัญหาบุคคลที่ขาดจริยธรรม		/
12. จริยธรรมจะมีความแตกต่างกันตามแต่ละสถานการณ์ และแต่ละสังคม		/
13. การพิจารณาการมีจริยธรรมควรพิจารณาเป็นรายบุคคล		/
14. ความถูกต้องและจริยธรรมมีความแตกต่างกัน ซึ่งไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้		/
15. จริยธรรมของแต่ละบุคคลไม่สามารถระบุได้แน่ชัดจากความมีหรือไม่มีศีลธรรม		/
16. จริยธรรม เป็นสิ่งหนึ่งที่กำหนดว่าบุคคลควรมีพฤติกรรมอย่างไร		/
17. บุคคลแต่ละคนจะมีเกณฑ์พิจารณาจริยธรรมที่แตกต่างกันออกไป ดังนั้นจึงควรให้แต่ละบุคคลเป็นผู้มีส่วนร่วมในการกำหนดจริยธรรม		/
18. จริยธรรมที่เข้มงวดทำให้บุคคลมีพฤติกรรมที่ดี		/
19. การโกหกเป็นสิ่งที่ยอมรับได้หรือยอมรับไม่ได้ ขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์		/
20. การโกหกจะถือว่ามีหรือไม่มีจริยธรรม ขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อม		/

ภาคผนวกที่ 2
องค์ประกอบของปัจจัยที่นำมาหาความสัมพันธ์กับ
ตัวแปรจริยธรรมของวิชาชีพสอบบัญชี

ปัจจัยจริยธรรมส่วนบุคคล

บุคคลไม่ควรทำร้ายผู้อื่นทั้งด้านร่างกายและจิตใจ
การกระทำที่ทำให้ผู้อื่นได้รับความเสียหายเป็นสิ่งที่ไม่ควรกระทำ
บุคคลไม่ควรกระทำการใดๆ อันเป็นการข่มขู่หรือละเมิดสิทธิส่วนตัวของผู้อื่น
บุคคลไม่ควรเข้าไปเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงใดๆ ผิดศีลธรรม ถึงแม้ว่าจะเป็นความเสี่ยงเพียงเล็กน้อย
การกระทำใดๆ ที่อาจก่อให้เกิดผลในทางที่ไม่ดีกับบุคคลอื่นเป็นสิ่งที่ผิดเสมอ

ปัจจัยความพึงพอใจในการทำงาน

การสอบบัญชีเป็นงานที่ทำแล้วได้พัฒนาศักยภาพของตนเอง
งานที่ทำเป็นงานที่น่าสนใจ
งานที่ทำให้ใช้ความรู้ความสามารถอย่างเต็มที่

ปัจจัยค่านิยมในการทำงาน

การสอบบัญชีเป็นงานที่สังคมให้เกียรติและยกย่อง
การสอบบัญชีเป็นงานที่ทำให้เป็นที่รู้จักในสังคมและได้รับความเชื่อถือ
การทำงานสามารถทำได้อย่างอิสระ โดยไม่ต้องมีการควบคุมอย่างเข้มงวด
การสอบบัญชีเป็นงานที่ทำให้รู้สึกภาคภูมิใจที่ได้ทำงานนี้

ปัจจัยจรรยาบรรณวิชาชีพ

รับงานสอบบัญชีด้วยค่าสอบบัญชีที่ต่ำกว่ารายเดิม
ส่งจดหมายโฆษณาเพื่อรับงานโดยอ้างถึงหน่วยงานที่สังกัด
ปฏิบัติงานสอบบัญชีแทนผู้สอบบัญชีเกินหน้าที่ตามที่ได้รับมอบหมาย
นำความลับของลูกค้าไปบอกกล่าวแก่เจ้าหน้าที่

ปัจจัยสภาพแวดล้อม

การโกหกเป็นสิ่งที่ยอมรับได้หรือยอมรับไม่ได้ ขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์
การโกหกจะถือว่ามีหรือไม่มีจริยธรรมขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อม

ปัจจัยความเป็นอิสระ

รับงานสอบบัญชีในกิจการที่รับเป็นนายหน้าขายที่ดิน
ไม่รายงานเหตุการณ์ที่เป็นสาระสำคัญตามความประสงค์ของผู้ควบคุม

ปัจจัยความแตกต่างของบุคคล

ความถูกต้องและจริยธรรมมีความแตกต่างกัน ซึ่งไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้
จริยธรรมของแต่ละบุคคลไม่สามารถระบุได้แน่ชัดจากความมีหรือไม่มีศีลธรรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- ชิตาพร เลี้ยงวิจิตร (2545). “ลักษณะบุคลิกภาพที่ส่งผลต่อความพึงพอใจในงานและอัตราการขาดงาน: ศึกษาเฉพาะกรณีบริษัทเอกชนแห่งหนึ่ง”. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะศิลปศาสตรมหาวิทาลัยธรรมศาสตร์.
- โชคดี จันทวงศ์ (2544). “ความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมในการทำงาน เหตุผลเชิงจริยธรรม และจริยธรรมในการทำงาน: กรณีศึกษาธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร สำนักงานใหญ่”. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะศิลปศาสตรมหาวิทาลัยธรรมศาสตร์.
- นิตดา ศรีหานาม (2543). “ความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมในการทำงานและความผูกพันต่อองค์กร ศึกษาเฉพาะกรณี: บริษัทเอกชนขนาดใหญ่ของคนไทยแห่งหนึ่ง”. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะศิลปศาสตรมหาวิทาลัยธรรมศาสตร์.
- พยอม สิงห์เสนห์. **การสอบบัญชี**. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2543.
- พิภพ วังเงิน. **จริยธรรมวิชาชีพ**. กรุงเทพมหานคร: อมรรการพิมพ์, 2545.
- วุฒิสักดิ์ ร่องเมือง (2544). “ความสัมพันธ์ระหว่างทัศนคติ ค่านิยมในวิถีปฏิบัติ และพฤติกรรมการทำงานของเจ้าหน้าที่ตำรวจสายตรวจในจังหวัดขอนแก่น”. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทาลัยขอนแก่น.

วิมลสิทธิ์ หรยางกูร (2536). **พฤติกรรมมนุษย์กับสภาพแวดล้อม**. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ศรีประภา ปิยะศิริศิลป์ (2539). “ความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมวิชาชีพ ผลสัมฤทธิ์ทางการเรียนกับความสามารถในการตัดสินใจในปัญหาความขัดแย้งเชิงจริยธรรมในการปฏิบัติการพยาบาลของนักศึกษาพยาบาล”. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาวิชาการพยาบาลศึกษา จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

สุภาพร พิศาลบุตร (2544). **จริยธรรมทางธุรกิจ**. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ห้างหุ้นส่วนจำกัด จี. เจ. พรินติ้ง.

สำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ (2528). “วิทยากรกับการปลูกฝังและเสริมสร้างค่านิยม”. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ (อัดสำเนา).

อมรา เล็กเริงสินธุ์ (2542). **คุณธรรมจริยธรรมสำหรับผู้บริหาร**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เสมาธรรม.

ภาษาอังกฤษ

Cherrington, J. O. (1977). “The Values of Younger Workers”. **Business Horizons**, Vol. 20, p. 56-68.

Forsyth, D. R. (1992). “Judging the Morality of Business Practices: The Influence of Personal Moral Philosophies”. **Journal of Business Ethics**, Vol. 11 No. 5, p. 461-470.

Freeman, E. (1984). **Strategic Management: A Stakeholder Approach**. London: Pitman.

Haan, N. (1986). “Systematic Variability in the Quality of Moral Action, as Defined in Two Formulations”. **Journal of Personality and Social Psychology**, Vol. 12, p. 25-40.

Hartshorne, H. and May, M. A. (1928). **Studies in the Nature of Character**. Mac Millan, New York.

Herzberg, F. (1968). “One more time: how do you motivate employees?” **Harvard Business Review**, Vol. 46 No. 1, p. 15-30.

Kurtines, W. M. (1984). “Moral Behavior as Rule Governed Behavior: A Psychosocial Role-Theoretical Approach to Moral Behavior and Development,” in W. Kurtines and J. L. Gewirtz: **Morality Moral Behavior, and Moral Development : Basic Issues in Theory and Research**, Wiley, New York.

บรรณานุกรม (ต่อ)

- Maslow, A. (1970). **Motivation and Personality** (Second Edition). New York, Harper and Row.
- NASW, (1999). **Code of Ethics of the National Association of Social Workers**. (<http://www.socialworkers.org/pubs/code/code.asp>).
- Schlenker, B. R. and Forsyth, D.R. (1994). "On the Ethics of Psychological Research". **Journal of Experimental Social Psychology**, Vol. 13, p. 369-396.
- Tabachnick, B. and Fidell, L. S. (1996). **Using Multivariate Statistics (Third Edition)**, Harper Collins Publishers, Inc., New York.
- Wilson, A. (1997). **Business and its social responsibility: Current Issues in Business Ethics**. P. Davies, (ed)., London: Routledge.
- Winstanley, D. and Woodall, J. (2000). "The ethical dimension of human resource management". **Human Resource Management Journal**, Vol. 10 No. 2, p. 5-20.
- Ziegenfuss, A. and Singhapakdi, P. (1994). "Professional Values and the Ethical Perspective." **Managerial Auditing Journal**, Vol. 9 No. 1, p. 34-44.