

ปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักบัญชีในภาคเหนือ ตามรูปแบบทฤษฎีปฏิสัมพันธ์นิยม

พรเชนก กองลาด*

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีจุดมุ่งหมายในการวิจัยที่สำคัญ 3 ประการ คือ ประการแรกเพื่อตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ประการที่สองเพื่อศึกษาองค์ประกอบของจิตลักษณะเดิมสถานการณ์ปัจจุบันในการทำงาน จิตลักษณะตามสถานการณ์ และพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และประการที่สามเพื่อศึกษาปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักบัญชี ในภาคเหนือ โดยใช้วิธีวิจัยเชิงปริมาณ กลุ่มตัวอย่าง คือ นักบัญชีซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการทำบัญชี จำนวน 337 คน รูปแบบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุที่พัฒนาขึ้น ประกอบด้วย ตัวแปรแฝง 4 ตัว และตัวแปรประจักษ์ 15 ตัว วิเคราะห์ข้อมูลด้วยโปรแกรม SPSS และโปรแกรม LISREL

ผลการวิจัยสรุปได้ดังนี้

1) โมเดลปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ที่พัฒนาขึ้นมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ตามรูปแบบทฤษฎีปฏิสัมพันธ์นิยม (Endler & Magnusson, 1977) (โดยมีค่า Chi Square เท่ากับ 74.02 ค่า P-Value เท่ากับ .036 ที่องศาอิสระ เท่ากับ 54.0 ค่า RMSEA เท่ากับ .034 ค่า χ^2/df เท่ากับ 1.37 ค่า GFI เท่ากับ .97 และค่า AGFI เท่ากับ .93)

2) องค์ประกอบของจิตลักษณะเดิมของนักบัญชีทั้ง 5 ตัว สามารถอธิบายความเป็นจิตลักษณะเดิมของนักบัญชี โดยแรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์มีน้ำหนักองค์ประกอบมากที่สุด และที่มี

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง
119 หมู่ 9 ถนนลำปาง-แม่ทะ ตำบลชมพู อำเภอเมือง จังหวัดลำปาง 52100

น้ำหนัก องค์ประกอบรองลงมา ได้แก่ ประสบการณ์ทางสังคม ความเชื่ออำนาจในตน การมุ่งอนาคตควบคุมตน และวิถีชีวิตแบบพุทธ ตามลำดับ

องค์ประกอบของสถานการณ์ปัจจุบันในการทำงานของนักบัญชีทั้ง 2 ตัว สามารถอธิบายความเป็นสถานการณ์ปัจจุบันในการทำงานของนักบัญชี โดยความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้านักบัญชีมีน้ำหนักองค์ประกอบมากกว่าการสนับสนุนจากหน่วยงาน

องค์ประกอบของจิตลักษณะตามสถานการณ์ของนักบัญชีทั้ง 2 ตัว สามารถอธิบายความเป็นจิตลักษณะตามสถานการณ์ของนักบัญชี โดยความเครียดในการทำงานมีน้ำหนักองค์ประกอบมากกว่าทัศนคติต่อการทำงานด้านบัญชี และองค์ประกอบของพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีทั้ง 6 ตัว สามารถอธิบายความเป็นพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี โดยความเที่ยงธรรมมีน้ำหนักองค์ประกอบมากที่สุด

นอกจากนั้น ที่มีน้ำหนักองค์ประกอบรองลงมา ได้แก่ ความโปร่งใส ความรับผิดชอบ ความซื่อสัตย์ ความรู้ความสามารถในการทำงาน และความเป็นอิสระในการทำงาน ตามลำดับ

3) พฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีขึ้นอยู่กับจิตลักษณะเดิมของนักบัญชีมากที่สุด รองลงมา คือ สถานการณ์ปัจจุบันในการทำงานของนักบัญชี

จากผลการศึกษาการพัฒนานักบัญชี ผู้วิจัยเสนอแนะรูปแบบให้มีจรรยาบรรณวิชาชีพ ควรมุ่งเน้นจิตลักษณะเดิมของนักบัญชีทั้ง 5 องค์ประกอบ โดยเฉพาะแรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์จะเป็นแรงขับเคลื่อนความเพียรพยายามปฏิบัติหน้าที่อย่างมีจรรยาบรรณ ควรปลูกเร้านักบัญชีให้เป็นคนรู้คิดพิจารณาเหตุการณ์ต่าง ๆ ให้เป็นปัญหาที่จะต้องแก้ไขดำเนินการโดยการกระทำของตนเอง เน้นให้พบกับความสุขของตนเองจากการมุ่งมั่นปฏิบัติหน้าที่อย่างมีจรรยาบรรณวิชาชีพ นอกจากนี้ ควรมุ่งเน้นสถานการณ์ในการทำงานทั้ง 2 องค์ประกอบ โดยเฉพาะความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้านักบัญชีก่อนนักบัญชี ซึ่งการจะพัฒนานักบัญชีให้มีจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีจะต้องพัฒนาควบคู่กับหัวหน้าด้วย เพราะทั้งคู่จะเป็นตัวแปรหนุนเนื่องซึ่งกันและกันในการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

คำสำคัญ: จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ทฤษฎีปฏิสัมพันธ์นิยม

The Causal Factors Influencing Task Activities Behavior According to Accounting Professional Ethics of Accountants in the Northern Region Tracking Interactionism Model

Bhornchanok Thonglard*

Abstract

The purposes of this research were 1) to investigate the correspondence of the causal factors influencing task activities behavior according to accounting professional ethics model with empirical data 2) to study the psychological characteristics, situational factors, psychological states, and task activities behavior according to accounting professional ethics; and 3) to explore the causal factors influencing task activities behavior according to accounting professional ethics of accountants in the Northern Region by using quantitative research method. The samplings were 337 accountants who were responsible for bookkeeping in the Northern Region. The correspondence of the causal factors developed model consisted of 4 latent variables and 15 observed variables. Computer Software Program SPSS and LISREL were used to analyze data.

The research findings were as follows.

1) An analysis of the LISREL model that was developed found that the model was congruent with the empirical data tracking Interactionism

* Assistant Professor, Faculty of Management Science, Lampang Rajabhat University
119 Moo 9 Lampang-Maeta Road, Tumbon Chompoo, District of Lampang 52100.

Model (Endler & Magnusson, 1977). The examination of validity found that the Chi-Square = 74.02, P-Value = .036 at degree freedom = 54, $\chi^2/df = 1.37$, RMSEA = .034, GFI = .97, and AGFI = .93

2) Five psychological characteristics of accountants could be explained from high to low were; need for achievement, empathy or perspective taking, locus of control of reinforcement, future orientation and self-control, and religious life style respectively.

Two situational factors of accountants could be explained from high to low were; the relationship between the leader and accountants, and the support from the organization respectively.

The result indicate that two components of consisting of psychological traits of accountants were working stress and working attitude in accounting correspondingly.

Moreover, the result could explain the 6 factors of task activities behavior according to accounting professional ethics from high to low were; reliability, transparency, responsibility, honesty, working knowledge and capability, and autonomy respectively.

3) The causal factors influencing task activities behavior according to accounting professional ethics of accountants were psychological characteristics of accountants the most followed by situational factors.

From the result study of developing accountants, the researcher suggested the model to have professional ethics, it should emphasize all five psychological characteristics; especially the need for achievement which will drive the ambition to do their duty ethically. Consequently, we ought to wake accountants to think and consider various circumstances to be problems that must be solved and self operation. It should emphasize to meet intrinsic satisfaction from doing their duty according to accounting professional ethics. Besides, it should put emphasis on both situational factors especially, the relationship between the leader and accountants which developing accountants

to have accounting professional ethics, it should develop the leader equivalently because both the leader and accountants are supported variables each other to do their duty ethically.

Keywords: *Accounting Professional Ethics, Interactionism Model*

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

บทบาทของผู้บริหารในการบริหารธุรกิจที่สำคัญ คือ จะต้องทำการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของธุรกิจ ข้อมูลทางบัญชีจึงเป็นข้อมูลที่สำคัญยิ่งเพราะจะเป็นฐานของการตัดสินใจในทุก ๆ ด้านของธุรกิจ และยังมีผลต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในธุรกิจ เช่น เจ้าหนี้ หรือผู้ให้สินเชื่อจะนำข้อมูลทางบัญชีไปประเมินความสามารถในการชำระหนี้ในการตัดสินใจปล่อยสินเชื่อ นักลงทุนจะนำข้อมูลทางบัญชีเพื่อประกอบการพิจารณาตัดสินใจลงทุน หรือรัฐบาลจะนำข้อมูลทางบัญชีเพื่อประเมินรายได้เข้ารัฐ เป็นต้น

จากบทบาทที่สำคัญของการบัญชีสะท้อนถึงความโดดเด่นของภาคการเงินและการบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อการหมุนอำนาจในโลกเศรษฐกิจในการวางแผนและตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งส่งผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียและต่อสังคมทุกภาคส่วนอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังเช่น บริษัทเอนรอน เป็นบริษัทชั้นนำของสหรัฐฯ ทำธุรกิจด้านพลังงานที่มีเครือข่ายทั่วโลก มีมูลค่าทรัพย์สินเกือบ 65 พันล้านดอลลาร์สหรัฐฯ ราคาหุ้นเอนรอนในตลาดหุ้นนิวยอร์กจัดเป็นหุ้นชั้นดี แต่เมื่อปลายปี 2544 ก็มีการเปิดเผยว่า เอนรอนปกปิดฐานะทางการเงินแท้จริงตลอดหลายปีที่ผ่านมา โดยความร่วมมือของผู้บริหารของบริษัทและผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงระดับโลก คือ อาเธอร์ แอนเดอร์สัน (Arthur Anderson) ที่ร่วมกันปกปิดและตกแต่งตัวเลขบัญชีเพื่อให้สาธารณชนเข้าใจผิดในฐานะการเงินที่ดีของบริษัท แต่ความเป็นจริงเอนรอนมีหนี้สินหลายพันล้านดอลลาร์ไม่ปรากฏในงบการเงิน ในช่วง 5 ปี ก่อนล้มละลายยังแสดงรายได้เกินจริงเกือบ 600 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ เมื่อข้อมูลถูกเปิดเผยและมีการตรวจสอบ ทำให้เอนรอนถูกยื่นฟ้องสู่กระบวนการล้มละลาย ส่งผลให้ผู้ถือหุ้นของเอนรอนสูญเสียเงินกว่า 50,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ พนักงานเอนรอนทั่วโลกกว่า 27,000 คนตกงาน ยิ่งกว่านี้เงินออมของพนักงานในรูปกองทุนบำนาญ ที่ลงทุนด้วยการซื้อหุ้นก็ล้มละลายไปกับบริษัทด้วย ซึ่งความรุนแรงของผลกระทบนั้นขยายวงกว้าง และบางครั้งก็กระจายไปทั่วโลก เช่น เมื่อเกิดปัญหากับบริษัทนั้นไม่เพียงแต่ราคาหุ้นบริษัทเท่านั้นที่ลดลง แต่ยังจุดหุ้นในกลุ่มหรือทั้งกระดานลดลงตามไปด้วย หลังเกิดเหตุบริษัทเอนรอนไม่นานการตกแต่งบัญชีเพื่อให้อุดมในสายตาสาธารณชนก็เกิดขึ้นที่บริษัทเวสต์คอม ธุรกิจโทรคมนาคมอันดับหนึ่งของสหรัฐฯ เมื่อความจริงถูกเปิดเผยนำไปสู่การล้มละลายของบริษัทปี 2545 บริษัทของแอนเดอร์สันผู้ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและเป็นสำนักงานตรวจสอบบัญชีขนาดใหญ่ 1 ใน 5 ของสหรัฐฯ มีพนักงาน 28,000 คน ถึงขั้นเกือบจะปิดกิจการ และมีพนักงานเหลือประมาณ 200 คน นั่นคือ ผลพวงที่เกิดจากการขาดจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี (ศุภชัยวิจิตร กสิกรไทย, 2545)

ส่วนในประเทศไทยก็มีบทเรียนสำคัญของการตกแต่งบัญชี เช่น บริษัทรอยเน็ด ส่งผลให้หุ้นที่ถืออยู่กลายเป็นเศษกระดาษเหมือนปี 2540 ที่หุ้นของบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์กลายเป็นเศษกระดาษหรือจากกรณีที่มีการขายหุ้นบริษัทใหญ่ในตลาดหลักทรัพย์ให้แก่นักลงทุนต่างชาติเป็นจำนวนหลาย

หมื่นล้านบาท โดยมีการวางแผนซับซ้อนหลายทอดหลายตอน และทำให้ไม่ต้องเสียภาษี ด้านหนึ่งได้ทำให้ประชาชนสนใจใฝ่รู้เกี่ยวกับการวางแผนเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ยังพบว่าประเทศไทยถูกจัดอันดับโดยกลุ่มนักธุรกิจต่างประเทศว่าเป็นประเทศที่มีการคอร์รัปชันสูงสุดอยู่ในอันดับต้น ๆ ของประเทศ โดยพิจารณาจากคะแนนภาพลักษณ์การคอร์รัปชันที่จัดโดยองค์การระหว่างประเทศล่าสุดประเทศไทยได้ 3.8 จาก 10 และอยู่ลำดับที่ 59 วัตจากประเทศที่โปร่งใสมากมาหาน้อย (วิทยากร เชียงกูล, 2549)

จากกรณีศึกษาตัวเลขทางบัญชีตลอดจนการทุจริตประพตติมิชอบ ขาดจริยธรรมตลอดจนผลประโยชน์ทับซ้อนต่าง ๆ นำไปสู่การตระหนักในความสำคัญของบรรษัทภิบาลในประเทศไทยที่มีแนวโน้มเพิ่มความสำคัญตามลำดับในช่วง 5-6 ปี ที่ผ่านมาเช่นปี 2545 รัฐบาลประกาศให้เป็นปีแห่งการส่งเสริมบรรษัทภิบาลไทย หรือธรรมาภิบาลภาคธุรกิจ ซึ่งคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) เรียกว่า การกำกับดูแลกิจการที่ดี ความหมายคือการมีจรรยาบรรณจริยธรรม ความโปร่งใสในการประกอบธุรกิจ นำไปสู่ความยุติธรรม ความชอบธรรมต่อผู้เกี่ยวข้อง กับองค์การ ถ้าหากจะให้เศรษฐกิจไทยพัฒนาและเติบโตอย่างยั่งยืน จำเป็นต้องพยายามร่วมกันสร้างระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี เนื่องจากเกณฑ์พิจารณาลงทุนของแคลเปอร์ส (calPERS: California Public Employees' Retirement System) ซึ่งเป็นกองทุนบำนาญข้าราชการรัฐแคลิฟอร์เนียและเป็นกองทุนบำนาญขนาดใหญ่ที่สุดในสหรัฐฯ ได้ปรับเกณฑ์พิจารณาลงทุนโดยนำปัจจัยใหม่ ๆ ประกอบการพิจารณาลงทุนเพิ่มเติม ได้แก่ ปัจจัยด้านความโปร่งใสขององค์การ ปัจจัยระเบียบกฎเกณฑ์และกฎหมาย เป็นต้น ในเกณฑ์ใหม่นี้ประเทศไทยถูกจัดอันดับให้อยู่ในกลุ่มประเทศที่ยังต้องหลายด้านโดยเฉพาะอย่างยิ่งความโปร่งใสและบรรษัทภิบาลซึ่งครอบคลุมมาตรฐานบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล การปรับเกณฑ์แคลเปอร์สเป็นการเน้นความสำคัญบรรษัทภิบาลที่ต่อไปจะเป็นเงื่อนไขสำคัญยิ่งในการตัดสินใจของนักลงทุน (ศูนย์วิจัยกสิกรไทย, 2545)

จากบรรษัทภิบาลที่ครอบคลุมมาตรฐานบัญชี จำเป็นต้องมีพฤติกรรมกาปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ซึ่งจะเป็นผู้มีจิตวิญญาณของความเป็นคนดี มีจรรยาบรรณวิชาชีพในการปฏิบัติงาน ดังนั้น การแสวงหาคำตอบถึงแก่นแท้แห่งพฤติกรรมกาปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีเพื่อเป็นแนวทางพัฒนานักบัญชีจึงเป็นสิ่งจำเป็น ในการศึกษาครั้งนี้จะเป็นอีกช่องทางหนึ่งในการช่วยพัฒนานักบัญชีให้เหมาะสม จึงเป็นเหตุให้ผู้วิจัยสนใจว่าปัจจัยเชิงสาเหตุใดบ้างที่มีผลต่อพฤติกรรมกาปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี พร้อมทั้งทำการตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลปัจจัยเชิงสาเหตุพฤติกรรมกาปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่สร้างขึ้นกับข้อมูลเชิงประจักษ์ตามรูปแบบทฤษฎีปฏิสัมพันธ์นิยม (Interactionism Model) (Endler & Magnusson, 1977) ซึ่งเป็นรูปแบบของกรอบแนวคิดที่ก้าวหน้าและโดดเด่นในการศึกษาพฤติกรรมต่าง ๆ ของมนุษย์ โดยกล่าวไว้ว่าพฤติกรรมของมนุษย์เกิดจากสาเหตุที่สำคัญอย่างน้อย 4 ประการ ได้แก่ ประการแรก สาเหตุจากจิตลักษณะเดิม เช่น ลักษณะมุ่งอนาคตควบคุม

ตน แรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ เป็นต้น ประการที่สอง สาเหตุทางสถานการณ์ในการทำงาน หรือสาเหตุภายนอกตัวบุคคล เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้ากับลูกน้อง เป็นต้น ประการที่สาม สาเหตุร่วมที่เกิดจากปฏิสัมพันธ์ระหว่างจิตลักษณะเดิมกับสถานการณ์ และสาเหตุที่สี่ เกิดจากจิตลักษณะเปลี่ยนไปตามสถานการณ์ในการทำงาน เช่น ความเครียดและทัศนคติในการทำงาน เป็นต้น (ดวงเดือน พันธุมนาวิน, 2541 หน้า 105-109)

จุดมุ่งหมายของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาในประเด็นดังต่อไปนี้

- 1) การตรวจสอบความสอดคล้องของโมเดลปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักบัญชีในเขตภาคเหนือ ตามรูปแบบทฤษฎีปฏิสัมพันธ์นิยมกับข้อมูลเชิงประจักษ์
- 2) การศึกษาองค์ประกอบของจิตลักษณะเดิม สถานการณ์ปัจจุบันในการทำงาน จิตลักษณะตามสถานการณ์และพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ของนักบัญชีในเขตภาคเหนือ
- 3) การศึกษาปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักบัญชีในเขตภาคเหนือ

การประมวลแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในส่วนนี้เป็นการประมวลเอกสารโดยย่อเพื่อกำหนดตัวแปร นิยามปฏิบัติการ และสมมติฐานในการวิจัย ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

พฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี: ตัวแปร ความหมาย และการวัด

นักบัญชีเป็นผู้ที่นำเสนอข้อมูลทางการบัญชีสำหรับผู้บริหารใช้ในการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจ เพื่อบรรลุเป้าหมายของธุรกิจอย่างมีประสิทธิภาพ เมื่อธุรกิจดำเนินได้อย่างต่อเนื่องย่อมช่วยให้เศรษฐกิจของชาติ มีความก้าวหน้า มั่นคง ทำให้ประชาชนมีมาตรฐานการดำรงชีวิตที่ดีขึ้น รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้น ทำให้เกิดความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยี เป็นต้น ดังนั้น การบัญชีจะเป็นฐานข้อมูลในการตัดสินใจในทุก ๆ ด้าน นักบัญชีจึงจำเป็นต้องมีแนวทางประพฤติปฏิบัติคือจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ในงานวิจัยนี้ จึงทำการศึกษาพฤติกรรมที่สำคัญของนักบัญชี

พฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี หมายถึง การประพฤติปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยมี 6 องค์ประกอบ คือ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ

ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์ ความรับผิดชอบ และความรู้ความสามารถ โดยความหมายขององค์ประกอบทั้ง 6 ด้านนี้เน้นตามความหมายของคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (2543) และสำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง (2545) ซึ่งมีนิยามปฏิบัติการและวิธีการวัดทั้ง 6 ประเด็น ดังนี้

1) ความโปร่งใส หมายถึง การทำบัญชีอย่างตรงไปตรงมา ถูกต้อง ชัดเจนตามความเป็นจริง และสามารถตรวจสอบได้

2) ความเป็นอิสระ หมายถึง การทำบัญชีโดยไม่มีกรอบงำจากหัวหน้า สามารถทำบัญชีอย่างเป็นอิสระได้ตั้งแต่ต้นจนจบ ประเมินข้อมูลทางบัญชีอย่างตรงไปตรงมา

3) ความเป็นธรรม หรือความเที่ยงธรรม หมายถึง ทำบัญชีถูกต้องตามความเป็นจริง ให้บริการลูกค้าด้วยความเท่าเทียมกัน

4) ความซื่อสัตย์สุจริต หมายถึง การปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่กำหนดด้วยใจสุจริตเป็นที่ตั้ง ไม่มีความเสื่อมเสียต่อวิชาชีพบัญชี

5) ความรู้ความสามารถและมาตรฐานการปฏิบัติงาน หมายถึง การทำบัญชีด้วยความระมัดระวัง รอบคอบเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ไม่ทำบัญชีที่เกินความรู้ความสามารถที่ตนจะปฏิบัติได้

6) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการหรือผู้ถือหุ้น หมายถึง การทำบัญชีด้วยความเอาใจใส่ได้ผลสำเร็จตามที่กำหนด เอาใจใส่ในอำนาจหน้าที่ของตนเอง มีความรับผิดชอบต่อลูกค้าและไม่เปิดเผยข้อมูลทางบัญชีโดยปราศจากอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม

โดยแบบวัดทั้ง 6 องค์ประกอบนี้ รวม 20 ข้อ ผู้วิจัยสร้างขึ้นเอง มีลักษณะเป็นมาตรประเมินค่า 6 หน่วย โดยมีตัวเลือกตอบ ได้แก่ จริงที่สุด จริง ค่อนข้างจริง ค่อนข้างไม่จริง ไม่จริง และไม่จริงเลย ผู้ที่ได้คะแนนแบบวัดนี้มากจะเป็นผู้ที่มีพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพมาก ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น การจัดทำบัญชีของฉันทันสามารถตรวจสอบได้ หรือการนำเสนอข้อมูลทางการบัญชีไม่จำเป็นต้องตรงไปตรงมา เป็นต้น

สาเหตุของพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

การศึกษาสาเหตุต่าง ๆ ของพฤติกรรมมีพื้นฐานมาจากรูปแบบทฤษฎีปฏิสัมพันธ์นิยม (Interactionism Model) (Endler & Magnusson, 1977; Tett & Burnett, 2003 ดวงเดือน พันธุมนาวิณ, 2541) และทฤษฎีต้นไม้วัยจริยธรรม (ดวงเดือน พันธุมนาวิณ, 2544) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ปัจจัยเชิงเหตุด้านจิตลักษณะเดิมกับพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพ บัญชี

ในส่วนนี้ได้ประมวลเอกสารพอสั่งเขบเกี่ยวกับจิตลักษณะตามทฤษฎีต้นไม้อัจฉริยะธรรม (ดวงเดือน พันธุมนาวิน, 2541) ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมที่ศึกษาในงานวิจัย ดังนี้

แรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์กับพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

แรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ หมายถึง ความมานะ พยายาม ฝ่าฟันอุปสรรค เพื่อให้สิ่งที่ตั้งใจไว้ สำเร็จลุล่วงอย่างสมบูรณ์ โดยไม่ผลัดวันประกันพรุ่ง (McClelland, 1961) ผลงานวิจัยที่ผ่านมา แสดงให้เห็นว่า ผู้ที่มีแรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์สูง เป็นผู้มีพฤติกรรมที่น่าปรารถนามากกว่า หรือแรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์มีความสัมพันธ์ทางบวกกับพฤติกรรมที่น่าปรารถนา เช่น พฤติกรรมใฝ่รู้ใฝ่ดีของนักเรียน (ดวงเดือน พันธุมนาวิน, 2551) พฤติกรรมการทำงานที่ดีของตำรวจ (นีออน พิณประดิษฐ์ และคณะ, 2546) พฤติกรรมการสนับสนุนทางสังคมของหัวหน้าในสถานีนามัยตำบล (ดวงเดือน พันธุมนาวิน, 2547) พฤติกรรมการทำงานที่เหมาะสม และมีประสิทธิผลในการทำงานของหัวหน้าธนาคารไทย และธนาคารอเมริกัน (บังอร โสฬส, 2546) พฤติกรรมการทำงานอย่างมีจริยธรรมของหัวหน้า สถานีนามัย (สุชาติดา ชลานุเคราะห์, 2552) พฤติกรรมการปฏิบัติตนด้านศาสนาของผู้ต้องโทษ วัยหนุ่ม (อัยยรัช ครุอำโพธิ์, 2550) พฤติกรรมการทำงานของข้าราชการที่เข้าร่วมโครงการ การเรียนรู้ตามรอยพระยุคลบาท (ศิริกุล กลิ่นทอง, 2549) และพฤติกรรมการบริหารการเงิน ตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการ (พรชนก ทองลาด, 2553) ดังนั้น จึงคาดได้ว่า นักบัญชีที่มีแรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์สูง มีพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี มากกว่านักบัญชีที่มีแรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ต่ำ โดยแบบวัดแรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์มาจากงานวิจัยของ บุญรับ ศักดิ์มณี (2534) ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น ข้าพเจ้ารู้สึกว่ามีค่าเมื่อได้ทำงานในหน้าที่ อย่างดีที่สุด หรือข้าพเจ้าเป็นคนมุ่งมั่นทำงานเพื่ออนาคตที่ดี เป็นต้น

ประสบการณ์ทางสังคมกับพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ประสบการณ์ทางสังคมเป็นการแสดงความสามารถในการรับรู้ เข้าใจความรู้สึกนึกคิด ของตนเองและผู้อื่น รู้จักเอาใจเขามาใส่ใจเรา ผลงานวิจัยที่ผ่านมาแสดงให้เห็นว่าผู้ที่มีประสบการณ์ ทางสังคมสูง มีพฤติกรรมที่น่าปรารถนามากกว่า เช่น พฤติกรรมการเห็นอกเห็นใจ เข้าใจผู้อื่น ลดการเห็นแก่ตัว (Schaller & Cialdini, 1988; Maner et al., 2002) พฤติกรรมการสนับสนุน ทางสังคมของหัวหน้าในสถานีนามัยตำบล (ดวงเดือน พันธุมนาวิน, 2547) พฤติกรรมการสนับสนุน ทางสังคมแก่นักเรียน (ดวงเดือน พันธุมนาวิน และ อัมพร ม้าคนอง, 2547) และพฤติกรรมการบริหาร การเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการ (พรชนก ทองลาด, 2553) ดังนั้น จึงคาด ได้ว่า นักบัญชีที่มีประสบการณ์ทางสังคมสูง มีพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพ

บัญญัติมากกว่านักบัญชีที่มีประสบการณ์ทางสังคมน้อย โดยแบบวัดประสบการณ์ทางสังคมมาจากการงานวิจัยของสุดใจ บุญอารีย์ (2546) ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น ชอบทำตามความต้องการ ไม่ว่าคนอื่นจะเห็นด้วยหรือไม่ หรือรู้สึกลำบากใจที่จะพุดลอบโยนผู้อื่น เป็นต้น

ความเชื่ออำนาจในตนกับพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ความเชื่ออำนาจในตน เป็นความเชื่อว่าผลที่เกิดขึ้นเกิดจากการกระทำของตนเองเป็นสำคัญ ไม่ใช่โชค เคราะห์ ความบังเอิญ หรืออิทธิพลอื่น (Rotter, 1966) ผลการวิจัยที่ผ่านมาแสดงว่า ผู้ที่มีความเชื่ออำนาจในตนสูง มักเป็นผู้ที่มีพฤติกรรมที่น่าปรารถนา เช่น พฤติกรรมการคบเพื่อนอย่างเหมาะสม (นิศากร สนามเขต, 2550) พฤติกรรมใฝ่รู้ใฝ่ดีของนักเรียน (ดุจเดือน พันธุนาวิน, 2551) พฤติกรรมการประหยัดค่าใช้จ่ายของอาจารย์ในสถาบันราชภัฏ (ชวนชัย เชื้อสาธุชน, 2546) พฤติกรรมซื่อสัตย์ในงาน และพฤติกรรมทำงานอย่างมุ่งอนาคตของเจ้าหน้าที่เก็บรายได้ (อภิรดี โสภางค์, 2547) พฤติกรรมซื่อสัตย์ในงานบริการของมัคคุเทศก์ไทย (ชัยยุทธ กุลตั้งวัฒนา และคณะ, 2547) และพฤติกรรมการสนับสนุนการทำงานอย่างปลอดภัยของพนักงานโรงงานอุตสาหกรรมสิ่งทอและปั่นด้าย (ธวัชชัย ศรีพรงาม, 2547) และยังเป็นตัวทำนายสูงสุดต่อพฤติกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการ (พรชนก ทองลาด, 2553) เป็นต้น ดังนั้น จึงคาดได้ว่านักบัญชีที่มีความเชื่ออำนาจในตนสูง มีพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพที่สูงกว่านักบัญชีที่มีความเชื่ออำนาจในตนน้อย โดยแบบวัดความเชื่ออำนาจในตนมาจากงานวิจัยของศักดิ์ชัย นิธิฤทธิ์ (2532) ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น ไม่พยายามแก้ปัญหาด้วยตนเอง เพราะอาจทำให้ปัญหาเลวลงได้ หรือสิ่งที่เกิดขึ้นในชีวิตเป็นผลมาจากการกระทำมากกว่าโชคชะตา เป็นต้น

การมุ่งอนาคตควบคุมตนกับพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

การมุ่งอนาคตควบคุมตน หมายถึง ความสามารถในการคาดการณ์ไกลว่าจะมีสิ่งใดเกิดในอนาคตและสิ่งที่จะเกิดในอนาคตทั้งผลได้ผลเสีย และเห็นความสำคัญของสิ่งที่จะเกิดขึ้นในอนาคตนั้น (ดวงเดือน พันธุนาวิน, 2547) ผลงานวิจัยที่ผ่านมาแสดงให้เห็นว่าลักษณะมุ่งอนาคตควบคุมตนมีความเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมที่น่าปรารถนา เช่น ประสิทธิภาพในการทำงานมากของหัวหน้าในธนาคารไทยและอเมริกา (บังอร โสพล, 2546) พฤติกรรมการคบเพื่อนอย่างเหมาะสม (นิศากร สนามเขต, 2550) พฤติกรรมใฝ่รู้และใฝ่ดีของนักเรียน (ดุจเดือน พันธุนาวิน, 2551) พฤติกรรมการขับซื้ออย่างปลอดภัยของพนักงานขับรถโดยสารประจำทาง ขสมก. (รวีกาญจน์ เดือนดาว, 2547) พฤติกรรมการบินอย่างปลอดภัยของนักบินอากาศยานปีกหมุน (ศุภินิษา ม่วงศรีงาม, 2552) พฤติกรรมการปลูกฝังอบรมบุตรชายให้เคารพกฎระเบียบ (ทิพย์ขัมพร เกษโกมล และคณะ, 2551) และพฤติกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการ (พรชนก ทองลาด, 2553) เป็นต้น ดังนั้น จึงคาดได้ว่านักบัญชีที่มีการมุ่งอนาคต ควบคุมตนมาก มีพฤติกรรม

การปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีมากกว่านักบัญชีที่มีการมุ่งอนาคต ความมุ่งมั่นน้อย โดยแบบวัดการมุ่งอนาคตความมุ่งมั่นมาจากงานวิจัยของคักดีชัย นิรัญทวี (2532) ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น ข้าพเจ้าทนไม่ได้กับการรอคอยในสิ่งที่ต้องการ หรือผลงานที่หัวหน้าไม่ยอมรับ แม้จะเป็นผลงานที่ดี แต่ก็ไร้ค่า เป็นต้น

วิถีชีวิตแบบพุทธกับพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

วิถีชีวิตแบบพุทธ หมายถึง การเลือกที่จะประพฤติปฏิบัติตนในการดำรงชีวิตประจำวัน โดยยึดหลักคำสั่งสอนทางพุทธศาสนา หลีกเลี่ยงการใช้ชีวิตอย่างผิดศีล เช่น การเลือกที่จะประกอบอาชีพ การเลือกที่จะพักผ่อนหย่อนใจ เป็นต้น (ดวงเดือน พันธุมนาวิ และคณะ, 2543) ผลงานวิจัยที่ผ่านมาแสดงให้เห็นว่าผู้ที่มีวิถีชีวิตแบบพุทธมีความเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมที่น่าปรารถนา เช่น พฤติกรรมการปฏิบัติงานและพึงพอใจในการทำงาน (Cameron et al., 2004) พฤติกรรมที่เป็นสมาชิกที่ดีในองค์กร (George 1991; McNeeley & Meglino, 1994; Pillianvin & Charng, 1990) การมีสุขภาพจิตดี การเห็นความสำคัญของกฎระเบียบและกฎหมายมาก (ดวงเดือน พันธุมนาวิ และคณะ, 2543) คุณภาพชีวิตของผู้ใหญ่วัยกลางคน (นพมาศ แซ่เลี้ยว, 2550) ความพร้อมที่จะศึกษาและประพฤติปฏิบัติธรรมของนักเรียนอาชีวศึกษา (วีรัชย์ คำธร, 2548) ทักษะที่ดีต่อพฤติกรรมเบญจธรรม (พิชัย มณีรักษ์, 2547) การรับรู้คุณความดีของแผ่นดินของผู้สูงวัย (วารนุช ลิปิยรักษ์, 2552) ความพึงพอใจในการทำงานและผลการปฏิบัติงานของพนักงานโรงงานเซรามิก (พรชนก ทองลาด, 2550) และพฤติกรรมกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการ (พรชนก ทองลาด, 2553) ดังนั้น จึงคาดได้ว่านักบัญชีที่มีวิถีชีวิตแบบพุทธมาก จะมีพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีมากกว่านักบัญชีที่มีวิถีชีวิตแบบพุทธน้อย โดยแบบวัดวิถีชีวิตแบบพุทธมาจากงานวิจัยของดวงเดือน พันธุมนาวิ และคณะ (2543) ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น มีอาชีพที่ไม่ผิดศีล เช่น ต้องไม่ฆ่าสัตว์ ไม่ต้องโกหก หรือ ขณะเที่ยวเตร่กับเพื่อนฝูง จะไม่สนใจว่าสิ่งที่ทำผิดศีลหรือไม่ เป็นต้น

ปัจจัยเชิงสาเหตุด้านจิตลักษณะตามสถานการณ์กับพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ในงานวิจัยนี้ได้ทำการศึกษาจิตลักษณะตามสถานการณ์ 2 ตัว คือ ทักษะที่ดีต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีและความเครียดในการทำงาน ซึ่งประมวลผลส่งเขปได้ ดังนี้

ทัศนคติที่ดีกับพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ทัศนคติ หมายถึง จิตลักษณะประเภทหนึ่งของบุคคล เกิดจากความรู้เชิงประเมินค่าของบุคคลเกี่ยวกับสิ่งนั้นคือ รู้ว่าสิ่งนั้นมีประโยชน์หรือมีโทษมากน้อยเพียงใด เมื่อเกิดความรู้สึกพอใจ

หรือไม่พอใจสิ่งหนึ่ง บุคคลนั้นจะมีความพร้อมที่จะกระทำต่อสิ่งนั้นไปในทิศทางที่สอดคล้องกับความชอบหรือไม่ชอบของตนต่อสิ่งนั้น ฉะนั้น บุคคลจึงสามารถมีทัศนคติต่อสิ่งต่าง ๆ มากมาย แม้แต่ทัศนคติต่อตนเอง หรือทัศนคติต่อการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง (ดวงเดือน พันธมนาวิน, 2531) ผลงานวิจัยที่ผ่านมาแสดงให้เห็นว่าทัศนคติมีความเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมที่น่าปรารถนา เช่น พฤติกรรมการทำงานที่ดีของพยาบาล (วิริณีย์ ธรรมนารถสกุล, 2547) พฤติกรรมการปลูกฝังอบรมบุตรให้เคารพกฎระเบียบ (ทิพย์ฉมพร เกษโกมล และคณะ, 2551) พฤติกรรมการใฝ่รู้ใฝ่ดีของนักเรียน (ดวงเดือน พันธมนาวิน, 2551) พฤติกรรมการทำงานอย่างปลอดภัยของพนักงานโรงงานอุตสาหกรรมสิ่งทอและปั่นฝ้าย (ธวัชชัย ศรีพรงาม, 2547) และพฤติกรรมการบินอย่างปลอดภัยของนักบินอากาศยานปีกหมุน สังกัดศูนย์การบินทหารบก (ศุภินธา ม่วงศรีงาม, 2552) ดังนั้น จึงคาดได้ว่านักบัญชีที่มีทัศนคติต่อพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมาก จะมีพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมากกว่านักบัญชีที่มีทัศนคติต่อพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีน้อย โดยแบบวัดทัศนคติมีพื้นฐานมาจากแบบวัดของดวงเดือน พันธมนาวิน (2547) ซึ่งประกอบด้วย 15 ประโยค แต่ผู้วิจัยคัดเลือกมาจำนวน 8 ข้อ ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น ชอบทำบัญชีให้แก่ผู้มาใช้บริการ ไม่ชอบให้คำปรึกษาเมื่อลูกค้ามีปัญหาด้านบัญชี เป็นต้น

ความเครียดในการทำงานกับพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ความเครียด หมายถึง ความวิตกกังวล ความไม่สบายใจอันเกิดจากสถานการณ์ต่าง ๆ ในการทำงาน (ดวงเดือน พันธมนาวิน และคณะ, 2543; ดวงเดือน พันธมนาวิน, 2551) ผลงานวิจัยที่ผ่านมาแสดงให้เห็นว่าความเครียดเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมต่าง ๆ เช่น พฤติกรรมใฝ่รู้ใฝ่ดีของนักเรียน (ดวงเดือน พันธมนาวิน, 2551) คุณภาพชีวิตของผู้ใหญ่วัยกลางคน (นพมาศ แซ่เลี้ยว, 2550) ภาวะวิกฤตชีวิตของสตรีไทยสมรสวัยกลางคน (อังคินันท์ อินทรกำแหง และคณะ, 2548) พฤติกรรมการปลูกฝังอบรมบุตรให้เคารพกฎระเบียบ (ทิพย์ฉมพร เกษโกมล และคณะ, 2551) พฤติกรรมการให้การสนับสนุนการทำงานอย่างปลอดภัย (ธวัชชัย ศรีพรงาม, 2547) รวมทั้งการมีจริยธรรมสูงจะมีความเครียดน้อย (ธีรศักดิ์ กำบรรณารักษ์, 2549) หรือจริยธรรมในการทำงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความสุข ความพึงพอใจในการทำงาน ตลอดจนความผูกพันในองค์กร (Valentine Godkin and Lucero, 2002; Sims and Kroeck, 1994) หรือพระธรรมปิฎก (2541) ก็ให้ความสำคัญกับความสุขว่าจะต้องสอดคล้องและเข้ากันได้กับความดีงาม ส่วน University of Portsmouth (2007) ถือว่าความพึงพอใจในการทำงานและความเครียดในการทำงานเป็นมิติสำคัญของคุณภาพชีวิตในการทำงาน ดังนั้น จึงคาดได้ว่า นักบัญชีที่มีการจัดการความเครียดที่ดีจะมีพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมากกว่านักบัญชีที่ขาดการจัดการความเครียด หรือมีความเครียดมาก โดยแบบวัดความเครียดในการทำงานมาจากงานวิจัยของบังอร โสฬส (2546) ซึ่งประกอบด้วย 20 ประโยค มีมาตราประเมิน 2 มิติ มิติแรก

มี 5 หน่วย “จากอย่างมาก” ถึง “ไม่มีเลย” มิติที่สอง มี 3 หน่วย จาก “บ่อยมาก” ถึง “ไม่เกิดเลย” แต่การศึกษาครั้งนี้ใช้มาตรประเมินค่ามิติเดียว คือ มาตรประเมินค่า 6 หน่วย จาก “เครียดที่สุด” ถึง “ไม่เครียดเลย” ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น ทะเลาะกับเพื่อนร่วมงาน หรืองานยืดเยื้อไม่มีที่สิ้นสุด เป็นต้น

ปัจจัยเชิงสาเหตุด้านสถานการณ์กับจิตลักษณะตามสถานการณ์และพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ในส่วนนี้ได้ประมวลเอกสารที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรด้านสถานการณ์ที่สำคัญ 2 ประการ คือ ความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้ากับนักบัญชี และการสนับสนุนจากหน่วยงาน ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับจิตลักษณะตามสถานการณ์ พฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ซึ่งสามารถนำเสนอได้ ดังนี้

ความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้ากับนักบัญชี กับจิตลักษณะตามสถานการณ์และพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้ากับนักบัญชี หมายถึง ปฏิสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้าคือผู้จัดทำบัญชีกับนักบัญชี ซึ่งหัวหน้าเป็นผู้มีอิทธิพลต่อลูกน้อง ผลการวิจัยที่ผ่านมาแสดงให้เห็นว่าความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างหัวหน้ากับลูกน้องมีความเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมที่น่าปรารถนา เช่น ความสำเร็จในการทำงาน (บิงอร์ โสฟัส, 2546) ความพึงพอใจในการทำงานและผลการปฏิบัติงานของพนักงาน (Scandura & Graen, 1984; Wayne, Shore & Linden, 1997; พรชนก ทองลาด, 2550) และพฤติกรรมกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการ (พรชนก ทองลาด, 2553) คุณภาพชีวิตที่ดีของสมาชิกในครัวเรือน (ดิเรก ก้อนกลีบ, 2552) เป็นต้น รวมทั้งมีทัศนคติที่ดีต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ที่ดีของพยาบาล (วิริณธิ์ ธรรมนารถสกุล, 2547) พฤติกรรมการปลูกฝังอบรมบุตรให้เคารพกฎระเบียบ (ทิพย์ฉมพร เกษโกมล และคณะ, 2551) ดังนั้น ในงานวิจัยนี้จึงคาดได้ว่านักบัญชีที่รายงานว่าการมีความสัมพันธ์อันดีระหว่างหัวหน้ากับลูกน้องเป็นผู้มีทัศนคติที่ดีต่อการทำงานอย่างมีจรรยาบรรณวิชาชีพมากกว่า มีความเครียดในการทำงานน้อยกว่า มีพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมาก ในการวัดผู้วิจัยได้นำแบบวัดของความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้ากับลูกน้องตามทฤษฎีผู้นำ (Fielder, 1967) และแบบวัดของบิงอร์ โสฟัส (2546) มาเป็นแนวทางประกอบการสร้างแบบวัด ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น หัวหน้าให้ความช่วยเหลือและสนับสนุนในการทำงานให้สำเร็จ หรือมีความตึงเครียดกับหัวหน้า เป็นต้น

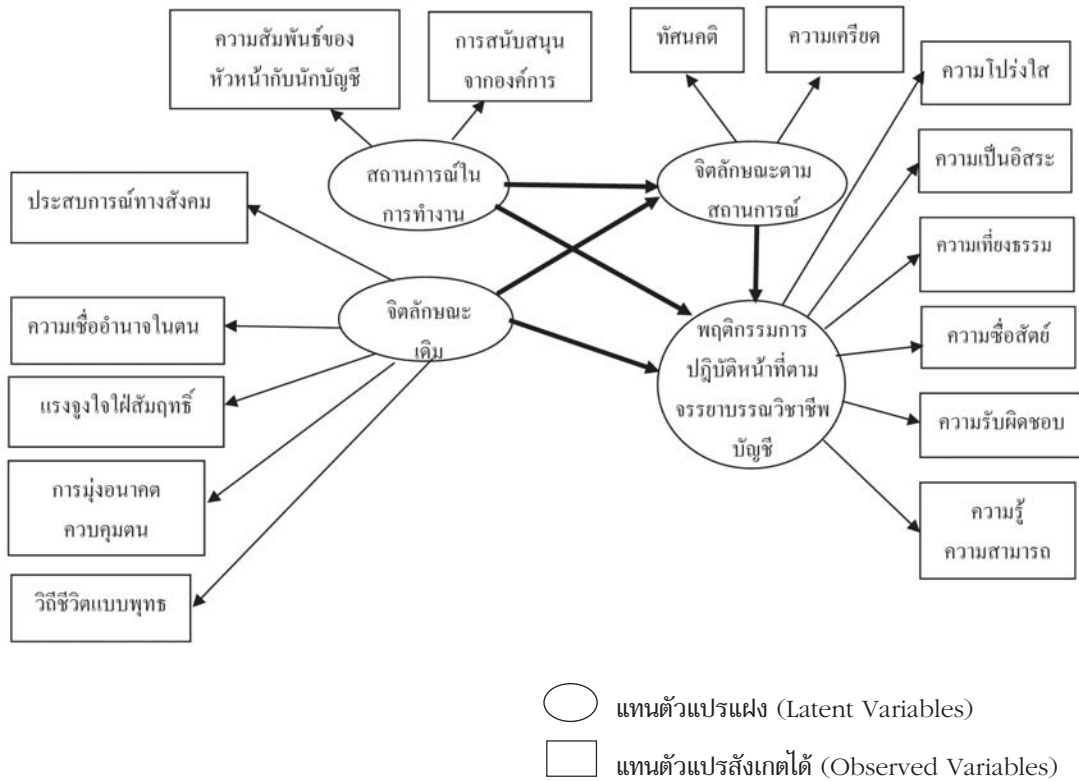
การสนับสนุนจากหน่วยงานกับจิตลักษณะตามสถานการณ์ และพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

การสนับสนุนจากหน่วยงาน หมายถึง การรับรู้การปฏิบัติจากหน่วยงานของนักบัญชีว่า หน่วยงานได้ให้ความดูแลเอาใจใส่ ส่งเสริม สนับสนุน รวมถึงการออกกฎระเบียบหรือสร้างสภาพแวดล้อมให้เอื้ออำนวยต่อการทำงาน ซึ่งการสนับสนุนจากหน่วยงานมีอิทธิพลต่อการปฏิบัติงาน ผลการวิจัยที่ผ่านมาแสดงให้เห็นว่า การสนับสนุนจากหน่วยงานมากมีความเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมที่น่าปรารถนา เช่น ความเป็นสมาชิกที่ดีในองค์กร (Ladd & Henry, 2002; Masterson et al., 2000; Kaufman, Stamper & Tesluk, 2001; Eisenberger et al., 1990) ความพึงพอใจในการทำงานและการปฏิบัติงานของพนักงานโรงงานเซรามิก (พรชนก ทองลาด, 2550) พฤติกรรม การนำปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงไปใช้ในครัวเรือน และรวมทั้งมีทัศนคติที่ดีต่อพฤติกรรม การนำปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงไปใช้ และผลลัพธ์ของการพัฒนาครัวเรือนตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียง คือ มีความพึงพอใจในการดำเนินชีวิตของสมาชิกในครัวเรือน สุขภาพกาย จิตดี มีความเครียดน้อย (ดิเรก ก้อนกลีบ, 2552) พฤติกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียง รวมทั้ง ผลของพฤติกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการ (พรชนก ทองลาด, 2553) ดังนั้น ในงานวิจัยนี้จึงคาดได้ว่านักบัญชีที่รายงานว่าได้รับการสนับสนุนจาก หน่วยงานมาก เป็นผู้ที่มีทัศนคติที่ดีต่อการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมากกว่า มีความเครียดในการทำงานน้อยกว่า มีพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพมาก แบบวัดการสนับสนุนจากหน่วยงานมาจากแบบวัดของของ Eisenberger et al., (1986; 1990) และแบบวัดของดุงเดือน พันธุมนาวัน (2547) ตัวอย่างข้อคำถาม เช่น เห็นคุณค่าของผลงานที่ทำ หรือไม่ค่อยให้รางวัลกับผู้ที่ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ เป็นต้น

แบบวัดมีทั้งหมด 10 ชุด โดย 9 ชุด ใช้มาตราประเมินค่า 6 หน่วย จาก “จริงที่สุด” ถึง “ไม่จริงเลย” ยกเว้นแบบวัดชุดความเครียดในการทำงาน ใช้มาตราประเมินค่า 6 หน่วย จาก “เครียดที่สุด” ถึง “ไม่เครียดเลย”

กรอบแนวคิด

กรอบแนวคิดเรื่องปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพ บัญชีของนักบัญชีในเขตภาคเหนือ อาศัยรูปแบบทฤษฎีสัมพันธนิยม (Interactionism Model) (Endler & Magnusson, 1977) และทฤษฎีต้นไม้อัจฉริยะธรรม ของดวงเดือน พันธุมนาวัน (2541) ซึ่งสามารถแสดงความสัมพันธ์ของตัวแปรได้ ดังนี้



ภาพที่ 1: โมเดลปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพ

สมมติฐานการวิจัย

จากภาพที่ 1 เป็นแบบจำลองสมมติฐานโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของพฤติกรรมกรปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ซึ่งพัฒนามาจากรูปแบบทฤษฎีปฏิสัมพันธ์นิยม โดยกำหนดสมมติฐานการวิจัยว่าแบบจำลองสมมติฐานที่พัฒนาขึ้นจะสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ และมีสมมติฐานย่อยตามเส้นทางอิทธิพลของตัวแปรต่าง ๆ ดังนี้

- 1) องค์ประกอบของจิตลักษณะเดิมของนักบัญชี ได้แก่ แรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ ประสบการณ์ทางสังคม ความเชื่ออำนาจในตน การมุ่งอนาคตควบคุมตน วิถีชีวิตแบบพุทธ มีนัยสำคัญทางสถิติทั้ง 5 เส้นทาง
- 2) องค์ประกอบของสถานการณ์ปัจจุบันในการทำงานของนักบัญชี ได้แก่ ความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้ากับนักบัญชี และการสนับสนุนจากหน่วยงาน มีนัยสำคัญทางสถิติทั้ง 2 เส้นทาง
- 3) องค์ประกอบของจิตลักษณะตามสถานการณ์ของนักบัญชี ได้แก่ ความเครียดในการทำงาน และทัศนคติในการทำงานของนักบัญชี มีนัยสำคัญทางสถิติทั้ง 2 เส้นทาง

4) องค์ประกอบของพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ได้แก่ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์ ความรับผิดชอบ ความสามารถในการปฏิบัติหน้าที่ของนักบัญชี มีนัยสำคัญทางสถิติทั้ง 6 เส้นทาง

5) พฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ขึ้นอยู่กับจิตลักษณะเดิมของนักบัญชี

6) พฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ในการทำงานของนักบัญชี

7) พฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ขึ้นอยู่กับจิตลักษณะเดิม โดยส่งผ่านจิตลักษณะตามสถานการณ์

8) พฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ในการทำงาน โดยส่งผ่านจิตลักษณะตามสถานการณ์

9) จิตลักษณะเดิมของนักบัญชี และสถานการณ์ปัจจุบันในการทำงานของนักบัญชีมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน

วิธีดำเนินการวิจัย

เครื่องมือและคุณภาพของเครื่องมือ งานวิจัยนี้มีเครื่องมือวัดตัวแปร 10 ฉบับ เฉพาะแบบวัดพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีผู้วิจัยสร้างขึ้นเอง นอกจากนั้น มาจากของผู้อื่น โดยมีขั้นตอนที่เป็นระบบตามหลักวิชาการ เครื่องมือทุกชุดเป็นมาตรฐานประเมินค่า 6 หน่วย ตรวจสอบความตรงโดยผู้เชี่ยวชาญ และตรวจสอบค่าความเชื่อมั่นแบบแอลฟา (Alpha Coefficient) ของแบบวัดแต่ละฉบับ ซึ่งมีค่าอยู่ในระหว่าง .69-.93 (ดังตารางที่ 1)

ตารางที่ 1: ค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือวัดในการวิจัย

เครื่องมือวัด	จำนวนข้อ	ค่าความเชื่อมั่น
1. พฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี*	20	.84
2. ทศนคติต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี	8	.69
3. ความเครียดในการทำงาน	20	.93
4. ความสัมพันธ์กับหัวหน้า	10	.92
5. การสนับสนุนจากองค์การ	15	.77
6. ประสบการณ์ทางสังคม	15	.80
7. แรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์	15	.84
8. ความเชื่ออำนาจในตน	15	.69
9. วิธีชีวิตแบบพุทธ	10	.76
10. การมุ่งอนาคตควบคุมตน	10	.71

* แบบวัดที่ผู้วิจัยสร้างขึ้น

ประชากรในการศึกษา

ในการศึกษานี้ ประชากรคือนักบัญชีซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำในฐานะเป็นลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีในเขตภาคเหนือ จำนวน 2,766 คน ซึ่งได้ข้อมูลจากสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้า จังหวัดลำปาง อำเภอเมือง จังหวัดลำปาง เมื่อวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2551 โดยมีรายละเอียดจำนวนประชากร ดังนี้

ตารางที่ 2: จำนวนประชากรในเขตจังหวัดภาคเหนือ

จังหวัดในเขตภาคเหนือ	จำนวนคน
พะเยา	52
เพชรบูรณ์	113
ลำปาง	240
น่าน	37
นครสวรรค์	341
เชียงใหม่	1,334
แพร่	83
อุทัยธานี	47
ลำพูน	68
พิษณุโลก	86
กำแพงเพชร	69
ตาก	80
พิจิตร	149
อุตรดิตถ์	67
รวม	2,766

กลุ่มตัวอย่างและขนาดตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างในการศึกษานี้ คือ ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำ ในฐานะเป็นลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ในภาคเหนือ โดยขนาดตัวอย่างมีความผิดพลาดในการประมาณไม่เกิน 5 เปอร์เซ็นต์ ตามสูตร Zikmund (2003, P. 427) ได้ขนาดตัวอย่าง ดังนี้

$$n = \frac{NZ^2P(1-P)}{Z^2P(1-P) + NE^2}$$

เมื่อ n แทน ขนาดตัวอย่าง

N แทน จำนวนประชากร

Z แทน คะแนนมาตรฐานที่ระดับความเชื่อมั่น 95 เปอร์เซ็นต์ (Z = 1.96)

P(1-P) แทน ค่าความแปรปรวน (มีค่าสูงสุดที่เป็นไปได้เมื่อกำหนดให้ P เป็น 0.5)

E แทน ความคลาดเคลื่อนของข้อมูลจากตัวอย่างที่ยอมรับได้ 5 เปอร์เซ็นต์
(E = 0.05)

$$\begin{aligned} \text{ขนาดตัวอย่างนักบัญชี} &= \frac{2,766(1.96)^2(0.25)}{(1.96)^2(.25)+(2,766)(.05)^2} \\ &= 337 \text{ คน} \end{aligned}$$

จากขนาดตัวอย่าง 337 คน นำมาหากกลุ่มตัวอย่างในแต่ละจังหวัด ดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3: จำนวนตัวอย่างในเขตจังหวัดภาคเหนือ

จังหวัด	จำนวนนักบัญชี	นักบัญชีตัวอย่าง
พะเยา	52	6
เพชรบูรณ์	113	14
ลำปาง	240	29
น่าน	37	5
นครสวรรค์	341	42
เชียงใหม่	1,334	163
แพร่	83	10
อุทัยธานี	47	6
ลำพูน	68	8
พิษณุโลก	86	10
กำแพงเพชร	69	8
ตาก	80	10
พิจิตร	149	18
อุตรดิตถ์	67	8
รวม	2,766	337

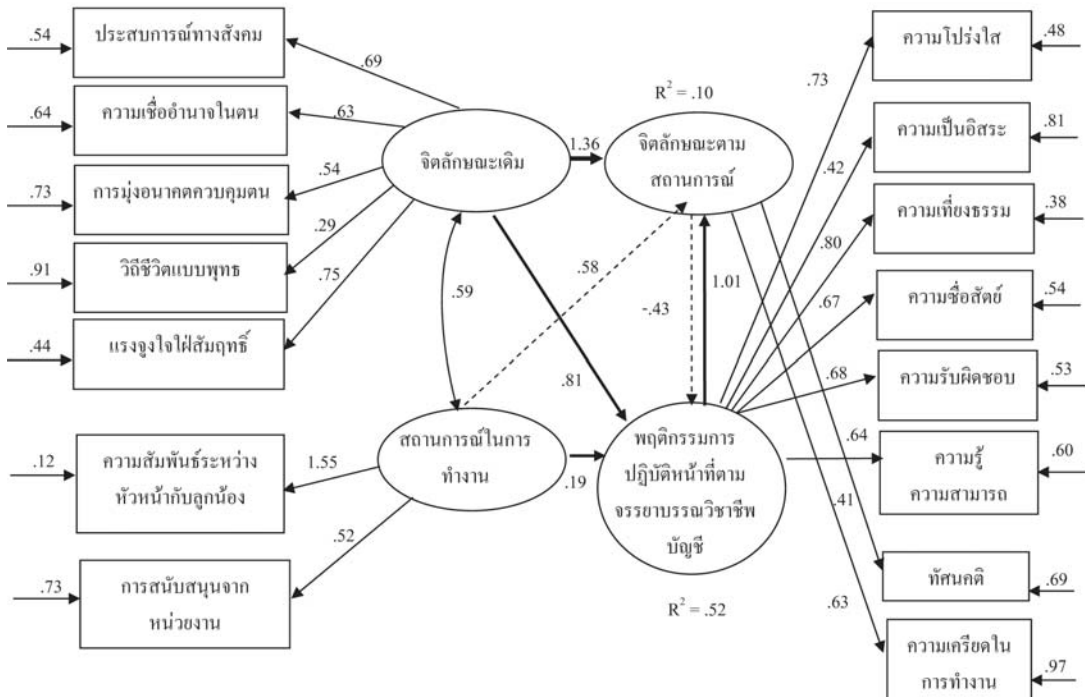
เมื่อได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างในแต่ละจังหวัดตามตารางที่ 3 นำมาสุ่มตัวอย่างแบบจับสลาก

การรวบรวมข้อมูล

ในการเก็บรวบรวมข้อมูลหลังจากสุ่มได้รายชื่อนักบัญชีแล้ว ได้ขอความร่วมมือจากนักศึกษา มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปางที่ฝึกงานกับสำนักงานและที่อยู่ในจังหวัดนั้น ๆ ในเขตภาคเหนือดำเนินการจัดเก็บข้อมูล โดยเก็บข้อมูลตามบัญชีรายชื่อที่สุ่มได้

ผลการวิจัยที่สำคัญ

ในการวิจัยเพื่อพัฒนาแบบจำลองโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ตามรูปแบบทฤษฎีปฏิสัมพันธ์นิยม ได้ผลการวิจัยดังภาพที่ 2



Chi-Square = 74.02, df = 54, P-Value = .036 , RMSEA = .034, $\chi^2/df = 1.37$, GFI = .97 และ AGFI = .73

ภาพที่ 2: โมเดลสมการโครงสร้างปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี

ผลการวิจัยที่สำคัญ มี 3 ประการ ดังนี้

ประการแรก การทดสอบความสอดคล้องของโมเดลสมการโครงสร้างที่ปรับใหม่ของปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี พบว่า โมเดลสมมติฐานมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์โดยมีค่า Chi-Square = 74.02, df = 54.0, P-Value = .036, ค่า RMSEA = .034, $\chi^2/df = 1.37$, GFI = .97, AGFI = .93 ข้อค้นพบนี้แสดงให้เห็นว่าจิตลักษณะเดิม และสถานการณ์ในการทำงานซึ่งเป็นตัวแปรแฝงภายนอก ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นตัวแปรแฝงภายใน ซึ่งทุกค่าอยู่ในเกณฑ์ของการตรวจสอบความสอดคล้อง ยกเว้นค่า Chi-Square ที่รายงานสูงและมีนัยสำคัญ

อาจจะเนื่องมาจากขนาดของกลุ่มตัวอย่างค่อนข้างมาก ดังนั้น จึงพิจารณาที่ χ^2/df ซึ่งค่าที่ได้ต่ำกว่า 2 แสดงว่าโมเดลสมมติฐานสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ (สุภมาส อังคฺโชติ และคณะ, 2552 หน้า 21-22)

ประการที่สอง เป็นการทดสอบว่า องค์ประกอบของตัวแปรแฝงทั้งภายในและภายนอก สามารถอธิบายความเป็นตัวแปรแฝงเหล่านี้หรือไม่ ทำให้ทราบว่า องค์ประกอบของจิตลักษณะเดิมของนักบัญชีทั้ง 5 ตัว สามารถอธิบายความเป็นจิตลักษณะเดิม หรือลักษณะภายในของนักบัญชี โดยมีแรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ มีน้ำหนักองค์ประกอบ (factor loading) มากที่สุด (คือ .75) และที่มีน้ำหนักองค์ประกอบรองลงมา คือ ประสบการณ์ทางสังคม (.69) ความเชื่ออำนาจในตน (.63) การมุ่งอนาคตควบคุมตน (.54) และวิถีชีวิตแบบพุทธ (.29) ตามลำดับ

องค์ประกอบของสถานการณ์ปัจจุบันในการทำงานของนักบัญชีทั้ง 2 ตัว สามารถอธิบายความเป็นสถานการณ์ปัจจุบันในการทำงานของนักบัญชี โดยความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้ากับนักบัญชี (1.55) มีน้ำหนักองค์ประกอบมากกว่าการสนับสนุนจากหน่วยงาน (.52)

องค์ประกอบของจิตลักษณะตามสถานการณ์ของนักบัญชีทั้ง 2 ตัว สามารถอธิบายความเป็นจิตลักษณะตามสถานการณ์ของนักบัญชี โดยความเครียดในการทำงาน (.63) มีน้ำหนักองค์ประกอบมากกว่าทัศนคติต่อการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี (.41)

องค์ประกอบของพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ทั้ง 6 ตัว สามารถอธิบายความเป็นพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี โดยความเที่ยงธรรม มีน้ำหนักองค์ประกอบมากที่สุด (คือ .80) และที่มีน้ำหนักองค์ประกอบรองลงมา คือ ความโปร่งใส (.73) ความรับผิดชอบ (.68) ความซื่อสัตย์ (.67) ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติหน้าที่ (.64) และความเป็นอิสระ (.42)

ประการที่สาม เมื่อพิจารณาถึงอิทธิพลของตัวแปรในกลุ่มจิตลักษณะเดิม สถานการณ์ในการทำงานและจิตลักษณะตามสถานการณ์ต่อพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี พบว่า พฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีขึ้นอยู่กับจิตลักษณะเดิมของนักบัญชีมากที่สุด รองลงมา คือ สถานการณ์ปัจจุบันในการทำงานของนักบัญชี ด้วยค่าสัมประสิทธิ์อิทธิพล (path coefficient) เท่ากับ .81 และ .19 ตามลำดับ และอิทธิพลของตัวแปรเชิงสาเหตุในโมเดลนี้ต่อพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีจะมีแต่อิทธิพลทางตรง ซึ่งตัวแปรในโมเดลสามารถอธิบายความแปรปรวนของพฤติกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี และจิตลักษณะตามสถานการณ์ได้ร้อยละ 52 และ 10 ตามลำดับ

จากโมเดลสมการโครงสร้างนอกจากวิเคราะห์องค์ประกอบและเส้นทางความสัมพันธ์แล้วยังแสดงถึงความแปรปรวนร่วม (covariance) หรือความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝงภายนอก (exogenous latent variables) พบว่า จิตลักษณะเดิมของนักบัญชีและสถานการณ์ปัจจุบัน

ในการทำงานมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันเท่ากับ .59

การอภิปรายผลและข้อเสนอแนะในการประยุกต์ใช้

ในการอภิปรายผลตามสมมติฐาน จะเน้นการอภิปรายผลทั้งการวิเคราะห์องค์ประกอบ (factor analysis) และสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path analysis) ไปพร้อม ๆ กัน ดังนี้

พฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ขึ้นอยู่กับจิตลักษณะเดิมของนักบัญชี

ในสมมติฐานนี้ทำนายว่าพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีทั้ง 6 องค์ประกอบ คือ ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์ ความรับผิดชอบ และความสามารถในการปฏิบัติหน้าที่ ขึ้นอยู่กับจิตลักษณะเดิมของนักบัญชีทั้ง 5 องค์ประกอบ คือ แรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ ประสพการณ์ทางสังคม ความเชื่ออำนาจในตน การมุ่งอนาคตควบคุมตน และวิถีชีวิตแบบพุทธ ทั้ง 5 องค์ประกอบมีความสัมพันธ์ทางบวกกับพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ทั้ง 6 องค์ประกอบ ซึ่งมีรายละเอียดการอภิปรายผล ดังนี้

จิตลักษณะเดิมทั้ง 5 องค์ประกอบ เรียงลำดับจากมากไปน้อย คือ แรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ ประสพการณ์ทางสังคม ความเชื่ออำนาจในตน การมุ่งอนาคตควบคุมตน และวิถีชีวิตแบบพุทธ ล้วนส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี เรียงลำดับจากมากไปน้อย คือ ความโปร่งใส ความรับผิดชอบ ความซื่อสัตย์ ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติหน้าที่ และความเป็นอิสระ ดังนั้น ผลการวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนนี้สนับสนุนสมมติฐานที่ 1 4 และ 5 แสดงว่าพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีขึ้นอยู่กับจิตลักษณะเดิมทั้ง 5 องค์ประกอบ

เมื่อพิจารณาจิตลักษณะเดิมทั้ง 5 องค์ประกอบ ยังพบว่า แรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์มีน้ำหนักองค์ประกอบสูงสุดที่ส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของบังอร โสพล (2546) ที่พบว่า แรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์เป็นตัวทำนายที่สำคัญลำดับแรกของจิตลักษณะตามทฤษฎีต้นไม้จริยธรรม สามารถทำนายประสิทธิผลในการทำงานของหัวหน้าธนาคาร ผลการวิจัยของดุจเดือน พันธุมนาวิน (2547) ที่เป็นตัวทำนายที่สำคัญลำดับแรกของพฤติกรรมกรรมการสนับสนุนทางสังคมของหัวหน้าในสถานีนามัยตำบล เช่นเดียวกับผลการวิจัยของสุชาติา ชลานุเคราะห์ (2552) เป็นตัวทำนายที่สำคัญลำดับแรกของพฤติกรรมการอุทิศตนในการทำงานของหัวหน้าสถานีนามัย ดังนั้น ผู้ที่มีแรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์สูงมีความสัมพันธ์ทางบวกกับพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักบัญชี และยังพบว่าในกลุ่มอาชีพอื่น ๆ เช่น พฤติกรรมการทำงานที่ดีของตำรวจ (นีออน พิณประดิษฐ์ และคณะ, 2546) พฤติกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการ (พรชนก ทองลาด, 2553) พฤติกรรมการพัฒนาตนด้านศาสนาของผู้ต้องโทษวัยหนุ่ม (อัยยรัช ครูอำไพ, 2550) และ

พฤติกรรมใฝ่รู้ใฝ่ดีของนักเรียน (ดูจเดือน พันธุมนาวิณ, 2551)

ส่วนประสบการณ์ทางสังคมของนักบัญชีสอดคล้องกับผลการวิจัยของดูจเดือน พันธุมนาวิณ และ อัมพร ม้าคนอง (2547) โดยพบว่า ครูที่มีประสบการณ์ทางสังคมมาก เป็นผู้ที่มีพฤติกรรมการสนับสนุนทางสังคมของนักเรียนมากกว่าครูที่มีประสบการณ์ทางสังคมน้อย หรือผู้ประกอบการที่มีประสบการณ์ทางสังคมมากจะมีพฤติกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการมาก (พรชนก ทองลาด, 2553)

ในด้านความเชื่ออำนาจในตนของนักบัญชีสอดคล้องกับผลการวิจัยของพรชนก ทองลาด (2553) ซึ่งมีน้ำหนักองค์ประกอบสูงสุดที่ส่งผลต่อพฤติกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการ นอกจากนี้ ยังพบในพฤติกรรมการประหยัดค่าใช้จ่ายของอาจารย์ในสถาบันราชภัฏของชวนชัย เชื้อสาธุน (2546) พฤติกรรมซื้อสัตย์ในงานของเจ้าหน้าที่จัดเก็บรายได้ของอภิรดี โสภางค์ (2547) พฤติกรรมซื้อสัตย์ในงานของมัคคุเทศก์ไทยของชัยยุทธ กุลตั้งวัฒนา และคณะ (2547) พฤติกรรมการสนับสนุนการทำงานอย่างปลอดภัยของพนักงานโรงงานอุตสาหกรรมสิ่งทอและปั่นด้ายของธวัชชัย ศรีพรงาม (2547) หรือแม้แต่การค้นพบในวัยเรียน เช่น ผลการวิจัยของดูจเดือน พันธุมนาวิณ (2551) ที่พบว่า นักเรียนที่มีความเชื่ออำนาจในตนมาก เป็นผู้ที่มีพฤติกรรมคบเพื่อนอย่างเหมาะสมมาก หรือผลการวิจัยของนิศากร สนามเขต (2550) ที่พบว่า มีทัศนคติที่ดีต่อพฤติกรรมการคบเพื่อนอย่างเหมาะสมของนักเรียน

ส่วนการมุ่งอนาคตควบคุมตนของนักบัญชี สอดคล้องกับผลการวิจัยของบังอร โสฬส (2546) ที่พบในประสิทธิผลการทำงานของหัวหน้าในธนาคารไทยและธนาคารอเมริกัน นอกจากนี้ ยังพบในพฤติกรรมการขับขี้อย่างปลอดภัยของพนักงานขับรถโดยสารประจำทาง ชสมก. ของรวีกาญจน์ เตือนดาว (2547) พฤติกรรมการบินอย่างปลอดภัยของนักบินอากาศยานปีกหมุนของศุภินธา ม่วงศรีงาม (2552) พฤติกรรมการปลูกฝังอบรมบุตรชายให้เคารพกฎระเบียบของทิพย์ฉิมพร เกษโกมล และคณะ (2551) พฤติกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการของพรชนก ทองลาด (2553) และยังพบในวัยเรียน เช่น ผลการวิจัยของนิศากร สนามเขต (2550) ที่พบในพฤติกรรมการป้องกันเพื่อนจากสิ่งไม่ดี และพฤติกรรมการปฏิเสธอิทธิพลเพื่อนด้านที่ไม่ดี และทัศนคติที่ดีต่อพฤติกรรมการคบเพื่อนอย่างเหมาะสม หรือของดูจเดือน พันธุมนาวิณ (2551) ที่พบในพฤติกรรมใฝ่รู้และใฝ่ดีของนักเรียน

ส่วนวิถีชีวิตแบบพุทธของนักบัญชีสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Cameron et al., (2004) ที่พบในพฤติกรรมการปฏิบัติงานและความพึงพอใจในงาน พฤติกรรมการเป็นสมาชิกที่ดีในองค์การของ George (1997), McNeely & Meglino (1994) การมีสุขภาพจิตดี เห็นความสำคัญของกฎระเบียบ กฎหมายมากของดวงเดือน พันธุมนาวิณ และคณะ (2543) คุณภาพชีวิตของผู้ใหญ่วัยกลางคนของนพมาศ แซ่เสี้ยว (2550) ความพร้อมที่จะศึกษาและประพฤติปฏิบัติธรรมใน

กลุ่มนักเรียนอาชีวศึกษาของวีรชัย คำธร (2548) ทักษะที่ดีต่อพฤติกรรมเบี่ยงเบนในกลุ่มนักเรียนของพิชัย มณีรักษ์ (2547) การรับรู้คุณความดีของแผ่นดินในกลุ่มผู้สูงวัยของวรรณุช ลิปิยรักษ์ (2552) และยังพบในความพึงพอใจในการทำงานและผลการปฏิบัติงานของพนักงานโรงงานเซรามิก และพฤติกรรมกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการของพรชนก ทองลาด (2550; 2553)

นอกจากจิตลักษณะเดิมทั้ง 5 องค์ประกอบส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี แล้วยังส่งผลต่อจิตลักษณะตามสถานการณ์ซึ่งมี 2 องค์ประกอบ คือ ความเครียดในการทำงาน และทัศนคติต่อการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี โดยทั้ง 2 องค์ประกอบนี้สามารถอธิบายความเป็นจิตลักษณะตามสถานการณ์ได้ ซึ่งสนับสนุนสมมติฐานที่ 3 โดยจิตลักษณะเดิมสามารถทำนายจิตลักษณะตามสถานการณ์ได้ร้อยละ 10

พฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีขึ้นอยู่กับสถานการณ์ในการทำงานของนักบัญชี

ในสมมติฐานนี้ทำนายว่า พฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีทั้ง 6 องค์ประกอบ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ในการทำงานของนักบัญชีทั้ง 2 องค์ประกอบ คือ ความสัมพันธ์ของหัวหน้ากับนักบัญชีและการสนับสนุนจากองค์กร นั่นคือ สถานการณ์ในการทำงานของทั้ง 2 องค์ประกอบล้วนส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ทั้ง 6 องค์ประกอบ ซึ่งมีรายละเอียดการอภิปรายผล ดังนี้

สถานการณ์ในการทำงาน ทั้ง 2 องค์ประกอบ คือ ความสัมพันธ์ของหัวหน้ากับนักบัญชี และการสนับสนุนจากหน่วยงานล้วนส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ดังนั้น ผลการวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนนี้สนับสนุนสมมติฐานที่ 2 และ 6

ความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้ากับนักบัญชีสอดคล้องกับผลการวิจัยของบังอร โสฬส (2546) ที่พบในความสำเร็จในการทำงานของหัวหน้าธนาคารไทยและหัวหน้าธนาคารอเมริกา นอกจากนี้ยังพบในคุณภาพชีวิตที่ดีของสมาชิกในครัวเรือนของดิเรก ก้อนกลีบ (2552) พบในทัศนคติที่ดีต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ที่ดีของพยาบาลของวิริณีย์ ธรรมนารถสกุล (2547) พบในพฤติกรรมการปลูกฝังบุตรชายให้เคารพกฎระเบียบของทิพย์มัมพร เกษโกมล และคณะ (2551) พบในความพึงพอใจในการทำงานและผลการปฏิบัติงานของพนักงานของ Scandura & Graen (1984), Wayne, Shore & Linden (1997) และพรชนก ทองลาด (2550) และพบในพฤติกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการของพรชนก ทองลาด (2553)

ในด้านการสนับสนุนจากหน่วยงานหรือองค์กรสอดคล้องกับผลการวิจัยของดิเรก ก้อนกลีบ (2552) พบในพฤติกรรมการนำปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงไปใช้ของครัวเรือน การมีทัศนคติ

ที่ดีต่อพฤติกรรมกรรมการนำปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงไปใช้ รวมถึงผลของการพัฒนาครัวเรือนตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียง คือ มีความพึงพอใจในการดำเนินชีวิตของสมาชิกในครัวเรือน สุขภาพกาย สุขภาพจิตดี และมีความเครียดน้อย นอกจากนี้ ยังพบในความพึงพอใจในการทำงานและการปฏิบัติงานของพนักงานโรงงานเซรามิกของพรชนก ทองลาด (2550) พบในความเป็นสมาชิกที่ดีในองค์กรของ Ladd & Henry (2002); Masterson et al., (2000); Kaufman, Stamper & Tesluk (2001); Eisenberger et al., (1990) และผลวิจัยนี้ยังพบในผลลัพธ์ของพฤติกรรมกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของพรชนก ทองลาด (2553)

จะเห็นว่าพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของนักบัญชีทั้ง 6 องค์ประกอบขึ้นอยู่กับจิตลักษณะเดิมทั้ง 5 องค์ประกอบ และสถานการณ์ในการทำงานทั้ง 2 องค์ประกอบ ทำนายได้ร้อยละ 52 ซึ่งสนับสนุนสมมติฐานที่ 1 2 4 5 และ 6 ซึ่งอิทธิพลของจิตลักษณะเดิมและสถานการณ์ในการทำงาน ล้วนมีอิทธิพลทางตรงต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี โดยไม่ได้ส่งผ่านจิตลักษณะตามสถานการณ์ ซึ่งปฏิเสธสมมติฐานที่ 7 และ 8 (ดั่งเส้นประในโมเดลสมการโครงสร้าง ภาพที่ 2)

นอกจากโมเดลสมการโครงสร้างที่พบว่า จิตลักษณะเดิมและสถานการณ์ในการทำงานของนักบัญชีมีอิทธิพลทางตรงต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีแล้ว ในอีกมิติหนึ่งกลับพบว่าพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ในด้านความเที่ยงธรรมที่มีน้ำหนักองค์ประกอบมากที่สุด มีอิทธิพลทางตรงต่อจิตลักษณะตามสถานการณ์ด้วย โดยความเครียดในการทำงานอธิบายความเป็นจิตลักษณะตามสถานการณ์ได้มากกว่าทัศนคติต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ซึ่งสามารถอธิบายได้ว่าถ้านักบัญชีมีความเที่ยงธรรม หรือยุติธรรมในการทำงานตัดสินใจตามความเป็นจริง ย่อมส่งผลให้มีความวิตกกังวลในการทำบัญชีน้อย และย่อมมีทัศนคติที่ดีต่อการทำบัญชี สอดคล้องกับผลการศึกษาของธีรศักดิ์ กำปรรณารักษ์ (2549) ที่พบว่าจริยธรรมทางธุรกิจมีความสัมพันธ์กับความเครียดของผู้ประกอบการ ถ้าผู้ประกอบการมีจริยธรรมทางธุรกิจสูงจะมีความเครียดต่ำ ผู้ที่มีจริยธรรมในระดับต่ำจะมีความเครียดสูง ขณะเดียวกันจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีถือเป็นพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีจริยธรรม ย่อมมีความใกล้ชิดกับหลักการทางศาสนา ดังเช่น ดวงเดือน พันธุมนาวิ และคณะ (2543) พบว่า คนที่มีลักษณะทางศาสนาหรือนำศาสนาไปปฏิบัติจะมีอาการเหล่านี้คือ ความกังวล ความเครียด ความซึมเศร้า ซึ่งสะท้อนถึงสุขภาพจิตดี มีวิตกกังวลน้อย หรือ Valentine Godkin and Lucero (2002) ที่พบผลในทำนองเดียวกับ Sims and Kroeck (1994) คือ พบว่าจริยธรรมในการทำงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความสุข ความพึงพอใจในการทำงาน และความผูกพันต่อองค์กร ซึ่ง University of Portsmouth (2007) ถือว่าความพึงพอใจในการทำงานและความเครียดจากงาน ถือเป็นมิติสำคัญของคุณภาพชีวิตในการทำงาน ดังนั้น จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีถือเป็นกรอบกติกาเพื่อให้นักบัญชีปฏิบัติ เมื่อนักบัญชีปฏิบัติตามกรอบที่กำหนดก็ทำให้สังคม

ยอมรับ ไม่มีความเครียด ทั้งหน้าที่การงานและส่วนตัว ดังพระธรรมปิฎก (2541) ที่กล่าวว่า การดำเนินชีวิตถูกต้องแล้ว อะไรต่าง ๆ ก็จะเป็นเหตุปัจจัยที่ส่งผลกันไปเองตามธรรมชาติ เราเอง ก็มีชีวิตที่ดีงาม มีความสุขมากขึ้นและช่องทางที่จะมีความสุขก็มากขึ้น อีกทั้งความสุขนั้นก็ สอดคล้องเข้ากันได้กับความดีงามด้วย ดังนั้น จึงน่าจะเป็นสาเหตุว่าพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ส่งผลต่อจิตลักษณะตามสถานการณ์อันได้แก่ การมีความเครียดน้อย หรือวิตกกังวลน้อย และส่งผลต่อทัศนคติที่ดีต่อการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีได้

จิตลักษณะเดิมของนักบัญชีและสถานการณ์ในการทำงานของนักบัญชี มีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน

ในสมมติฐานนี้ทำนายว่าจิตลักษณะเดิมของนักบัญชี ซึ่งเป็นสาเหตุของการปฏิบัติหน้าที่ที่ ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ที่มาจากงานวิจัยที่วิเคราะห์สาเหตุของการกระทำหรือพฤติกรรม คนไทย ตามทฤษฎีต้นไม้อจริยธรรมของดวงเดือน พันธุมนาวิน (2541) ทั้ง 5 องค์ประกอบ คือ แรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ ความเชื่ออำนาจในตน การมุ่งอนาคตควบคุมตน ประสบการณ์ทางสังคม และ วิธีชีวิตแบบพุทธ มีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันกับสาเหตุทางสถานการณ์ในการทำงาน ซึ่งเป็นสาเหตุ ภายนอกที่มีผลต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ทั้ง 2 องค์ประกอบ คือ ความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้ากับนักบัญชี และการสนับสนุนจากหน่วยงาน สะท้อนว่าทั้งจิตลักษณะ เดิม และสถานการณ์ปัจจุบันในการทำงานร่วมกันทำนายพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ที่ตาม จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับรูปแบบปฏิสัมพันธ์นิยม (Interactionism Model) ของ Endler & Magnusson (1977) และของดวงเดือน พันธุมนาวิน (2541) และล่าสุดก็พบ ในปัจจัยเชิงเหตุและผลของพฤติกรรมกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของ ผู้ประกอบการ (พรชนก ทองลาด, 2553) ซึ่งสนับสนุนสมมติฐานที่ 9

ข้อเสนอแนะในการประยุกต์ใช้

จากการอภิปรายผลปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพ บัญชีของนักบัญชีในเขตภาคเหนือ มีข้อเสนอแนะ ดังนี้

จากจิตลักษณะเดิมและสถานการณ์ในการทำงาน ล้วนส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ ที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ซึ่งทำนายได้ถึงร้อยละ 52 ดังนั้น สิ่งที่ควรได้รับการพัฒนา คือ พัฒนาจิตลักษณะเดิมของนักบัญชีทั้ง 5 องค์ประกอบ คือ แรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ ความเชื่ออำนาจในตน การมุ่งอนาคตควบคุมตน ประสบการณ์ทางสังคม และวิธีชีวิตแบบพุทธ โดยเฉพาะแรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ ที่มีต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติหน้าที่ที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี มีน้ำหนักองค์ประกอบสูงสุดในจิตลักษณะเดิม โดยเฉพาะกลุ่มเสี่ยง คือ นักบัญชีที่มีประสบการณ์การทำงานต่ำกว่า 5 ปี ดังนั้น สิ่งที่ควรได้รับการพัฒนา คือ พัฒนาแรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ โดยการพัฒนานักบัญชีที่เป็น

กลุ่มเสี่ยงนี้เห็นความสำคัญของการมุ่งมั่น เพียรพยายามในการทำงานให้สำเร็จตามที่ต้องการ โดยเน้นการรับรู้หรือมองเหตุการณ์ต่าง ๆ ให้เป็นปัญหาที่จะต้องแก้ไขหรือดำเนินการด้วยการกระทำของตนเอง เน้นการเรียนรู้และแก้ปัญหาด้วยวิธีการแปลกใหม่ รวมทั้งเน้นการแก้ปัญหาที่ต้นเหตุให้ได้ผลดีในระยะยาว ในประเด็นแรงจูงใจใฝ่สัมฤทธิ์ของจิตลักษณะเดิม เป็นการมุ่งเน้นเพื่อนักบัญชีจะได้มีความพร้อมในการปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีได้อย่างมีคุณภาพและเที่ยงธรรม

สิ่งที่ควรพัฒนาต่อมา คือ สถานการณ์ปัจจุบันในการทำงานทั้ง 2 องค์ประกอบ คือ ความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้ากับนักบัญชี และการสนับสนุนจากหน่วยงาน โดยเฉพาะความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้ากับนักบัญชีที่มีต่อพฤติกรรม การปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีมีน้ำหนักองค์ประกอบสูงสุดในโมเดลสมการโครงสร้าง

ดังนั้น สิ่งที่ได้รับการพัฒนา คือ การพัฒนาพฤติกรรม การปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีจะต้องพัฒนาทั้งหัวหน้าและนักบัญชี โดยความสัมพันธ์ระหว่างหัวหน้ากับนักบัญชีถือเป็นตัวแปรหนุนเนื่องซึ่งกันและกันต่อพฤติกรรม การปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี จึงควรมีการเสริมสร้างจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีทั้งหัวหน้าและนักบัญชี โดยเฉพาะกลุ่มเสี่ยงคือ นักบัญชีที่มีประสบการณ์ทำบัญชีต่ำกว่า 5 ปี เพื่อนักบัญชีจะได้มีความพร้อมในพฤติกรรม การปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีได้อย่างมีคุณภาพ

ข้อเสนอแนะการวิจัยในอนาคต

จากผลการวิจัยมีข้อเสนอแนะการวิจัยในอนาคต 2 ประการ ดังนี้

1) ผลการวิจัยในส่วนนี้ที่พบว่าโมเดลสมมติฐานสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ในระดับหนึ่ง แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าโมเดลปัจจัยเชิงสาเหตุต่อพฤติกรรม การปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีนี้ดีที่สุด จำเป็นต้องประมวลเอกสารเพื่อหาสาเหตุอื่นที่อาจใช้ในการอธิบายพฤติกรรม การปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีได้มากกว่าที่พบในการศึกษาครั้งนี้

2) ควรใช้รูปแบบทฤษฎีปฏิสัมพันธ์นิยม ในการศึกษาพฤติกรรม การปฏิบัติหน้าที่อย่างมีจริยธรรมของนักการตลาด นักการเงิน นักสื่อสารมวลชน หรือบุคลากรในอาชีพอื่น เพื่อสร้างองค์ความรู้เกี่ยวกับสาเหตุของพฤติกรรม การปฏิบัติหน้าที่อย่างมีจริยธรรมในองค์กรธุรกิจได้มากขึ้น เพื่อปลูกเร้าบรรษัทภิบาลในภาคธุรกิจเพื่อเติมเต็มการพัฒนาธุรกิจให้มีความยั่งยืนต่อไป

3) ควรใช้รูปแบบทฤษฎีปฏิสัมพันธ์นิยม ในการศึกษาพฤติกรรม การปฏิบัติหน้าที่ตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีไปใช้กับนักบัญชีในภาคอื่น ๆ เนื่องจากการศึกษาในภาคเหนือไม่เป็นไปตามทฤษฎีเดิม

4) ควรนำโมเดลที่ได้จากการศึกษาครั้งนี้ ไปทดลองกับนักบัญชีในภาคอื่น ๆ เพื่อทดสอบข้อค้นพบจากการศึกษาต่อไป

เอกสารอ้างอิง

- คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี. (2543). *มรรยาท (จรรยาบรรณ) ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534)*. (ออนไลน์). Available: <http://www.jarataccountingandlaw.com/index/php?lay=show?ac=article&Id=526261>. [2550, มีนาคม 10]
- ชวนชัย เชื้อสาธุน. (2546). *ตัวบ่งชี้ทางจิตสังคมของพฤติกรรมประหยัดทรัพยากรของอาจารย์ในสถาบันราชภัฏ*. รายงานวิจัย ทุนอุดหนุนการวิจัย โครงการวิจัยแม่บท: การวิจัยและพัฒนา ระบบพฤติกรรมไทย สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.
- ชัยยุทธ กุลตั้งวัฒนา ศุภชัย สุพรรณทอง ทิพย์สิริ กาญจนวาสิ และแจ่มใส รัตนมาลี. (2547). *ปัจจัยทางจิตสังคมที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมจริยธรรมในการบริการของมัคคุเทศก์ไทย*. รายงานการวิจัย ทุนอุดหนุนการวิจัย โครงการวิจัยแม่บท: การวิจัยและพัฒนา ระบบพฤติกรรมไทย สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.
- ดวงเดือน พันธุมนาวิน. (2531). การวัดและการวิจัยทัศนคติที่เหมาะสมตามหลักวิชาการ. *วารสารศึกษาศาสตร์*. 5(1): 62-81.
- _____. (2541). รูปแบบปฏิสัมพันธ์นิยม (interactionism model) เพื่อการวิจัยสาเหตุของพฤติกรรมและการพัฒนาพฤติกรรม. *วารสารทันตภิบาล*. 10 (2), 105-108.
- _____. (2544). *ทฤษฎีต้นไม้อจริยธรรม การวิจัยและพัฒนาบุคคล ตำราชั้นสูงทางสังคมพฤติกรรมศาสตร์* (พิมพ์ครั้งที่ 2) (พิมพ์ครั้งที่ 1, 2539). คณะพัฒนาสังคม สถาบันพัฒนาบริหารศาสตร์.
- _____. (2547). *ผลิตผลวิจัยระบบพฤติกรรมโดยสร้างเครือข่ายพัฒนาเยาวชน*. บทความประกอบการบรรยายในการสัมมนาเรื่อง “ผลิตผลวิจัยระบบพฤติกรรมไทยเร่งแก้ปัญหา ร่วมพัฒนาเยาวชน” ณ โรงแรมมิราเคิลแกรนด์ คอนเวนชั่น กรุงเทพฯ วันที่ 2-3 กันยายน 2547 จัดโดยโครงการวิจัยแม่บท: การวิจัยและพัฒนา ระบบพฤติกรรมไทย สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.
- ดวงเดือน พันธุมนาวิน และคณะ. (2543). *ความเชื่อและการปฏิบัติทางพุทธศาสนาของคนโดย: การปลูกฝังอบรมและคุณภาพชีวิต*. รายงานการวิจัย คณะพัฒนาสังคม สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.
- ดุจเดือน พันธุมนาวิน. (2547). *ปัจจัยทางจิตสังคมที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการสนับสนุนทางสังคมของหัวหน้า ในสถานีนอามัยตำบล*. รายงานการวิจัย คณะพัฒนาสังคม สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.
- _____. (2551). *ปัจจัยเชิงเหตุของพฤติกรรมใฝ่รู้และใฝ่ดี ของนักเรียนมัธยมศึกษาตอนต้นตามแนวทฤษฎีปฏิสัมพันธ์นิยม*. รายงานการวิจัย คณะพัฒนาและสิ่งแวดล้อม สถาบัน

บัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.

- ดุจเดือน พันธุมนาวิณ และ อัมพร ม้าคอง. (2547). *ปัจจัยเชิงเหตุและผลของพฤติกรรมกรรมการพัฒนานักเรียนของครูคณิตศาสตร์ในระดับมัธยมศึกษา*. รายงานการวิจัย โครงการวิจัยแม่บท: การวิจัยและพัฒนาระบบพฤติกรรมไทย สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.
- ดิเรก ก้อนกลีบ. (2552). *บุพปัจจัยและผลลัพธ์ของการพัฒนาครัวเรือน ตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียง*. หลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา.
- ทิพย์ชมพร เกษโกมล ปราณี เสนีย์ และยุพิน เนียมแสง. (2551). *ปัจจัยเชิงเหตุและเชิงผลที่เกี่ยวกับพฤติกรรมตำรวจในการปลูกฝังอบรมบุตรชายให้เคารพกฎระเบียบ*. รายงานการวิจัย โครงการวิจัยแม่บท: การวิจัยและพัฒนาระบบพฤติกรรมไทย สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.
- ธีระศักดิ์ กำบรรณารักษ์. (2549). *ความสัมพันธ์ระหว่างเขาวนในการแก้ปัญหา (AQ) เขาวนอารมณ์ (EQ) จริยธรรมธุรกิจ และความเครียดของผู้ประกอบการและพนักงานในธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในเขตกรุงเทพมหานคร*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ธวัชชัย ศรีพรงาม. (2547). *ปัจจัยทางจิตสังคมที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการทำงานอย่างปลอดภัยของพนักงานโรงงานอุตสาหกรรมสิ่งทอและปั่นด้าย*. ภาคนิพนธ์ ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาพัฒนาสังคม คณะพัฒนาสังคม สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.
- นีออน พิณประดิษฐ์ และคณะ. (2546). *ตัวบ่งชี้ทางจิตสังคมของพฤติกรรมการทำงานในข้าราชการตำรวจ สังกัดตำรวจภูธรภาค 4*. รายงานการวิจัย โครงการวิจัยแม่บท: การวิจัยและพัฒนาระบบพฤติกรรม โดยสำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.
- นิตากร สนามเขต. (2550). *การมีภูมิคุ้มกันภายในและภายนอกที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการคบเพื่อนอย่างเหมาะสมของนักเรียนชั้นมัธยมศึกษาตอนปลาย*. วิทยานิพนธ์ ปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต คณะพัฒนาสังคมและสิ่งแวดล้อม สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.
- นพมาศ แซ่เสี้ยว. (2550). *การปรับตัวทางจิตสังคมและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพชีวิตของผู้ใหญ่วัยกลางคน*. ปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชาการวิจัยพฤติกรรมศาสตร์ประยุกต์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.
- บังอร โสฬส. (2546). *การศึกษาข้ามวัฒนธรรมด้านปัจจัยทางจิตสังคมที่เกี่ยวกับประสิทธิผลการทำงานของหัวหน้าในธนาคารไทยและอเมริกัน*. โครงการวิจัยแม่บท: การวิจัยและพัฒนาระบบพฤติกรรม โดยสำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.
- บุญรับ คักดีมณี. (2534). *การเสริมสร้างจิตลักษณะเพื่อการพัฒนาการทำงานของข้าราชการ*. วิทยานิพนธ์ ปริญญาศึกษาศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.
- พระธรรมปิฎก. (2541). *ทำอย่างไรจะให้งานประสานกับความสุข*. กรุงเทพฯ: ธรรมสาร.
- พรชนก ทองลาด. (2550). *อิทธิพลของพรหมวิหารธรรมที่มีต่อความพึงพอใจในการทำงานและการปฏิบัติงานของพนักงานโรงงานเซรามิก ในภาคเหนือตอนบน*. เอกสารรางวัลผลงาน

ด้านการวิจัยและพัฒนาระบบพฤติกรรมไทย ประจำปี 2551 สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.

_____. (2553). ปัจจัยเชิงเหตุและผลของพฤติกรรมกรรมการบริหารการเงินตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของผู้ประกอบการในเขตจังหวัดลำปาง ลำพูน และเชียงใหม่. รายงานการวิจัย คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง.

พิชัย มณีรักษ์. (2547). การได้รับการฝึกอบรมทางพุทธศาสนาที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมตามเบญจธรรมของนักเรียนชั้นมัธยมศึกษาตอนต้น. ภาคนิพนธ์ คณะพัฒนาสังคม สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.

รวิกาญจน์ เตือนดาว. (2547). ปัจจัยทางจิตสังคมที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการขับขี้อย่างปลอดภัยของพนักงานขับรถโดยสารประจำทาง ขสมก. ภาคนิพนธ์ ปริญญาโทบริหารศึกษาศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.

วรรณุช ลิปิยารักษ์. (2552). ปัจจัยทางจิตสังคมที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการพึ่งตนเองในผู้สูงอายุ. ภาคนิพนธ์ คณะพัฒนาสังคม สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.

วิทยากร เชียงกุล. (2549). แนวทางปราบคอร์รัปชันอย่างได้ผล: เปรียบเทียบไทยกับประเทศอื่น. กรุงเทพฯ: สายธาร.

วิริณีย์ ธรรมนารถสกุล. (2547). ปัจจัยเชิงสาเหตุพุทธระดับของผลการปฏิบัติงานของพยาบาลวิชาชีพ. ปริญญานิพนธ์ดุขฎิบัณฑิต สถาบันวิจัยพฤติกรรมศาสตร์ประยุกต์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.

วีรชัย คำธ. (2548). อิทธิพลของการฝึกสมาธิและการได้รับการชักจูงที่มีต่อความตั้งใจที่จะปฏิบัติธรรมในชีวิตประจำวันของนักเรียนอาชีวศึกษา. ภาคนิพนธ์ คณะพัฒนาสังคม สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.

ศิริกุล กลิ่นทอง. (2549). ปัจจัยทางจิตสังคมที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการทำงานของข้าราชการที่เข้าร่วมโครงการการเรียนรู้ตามรอยพระยุคลบาท. ภาคนิพนธ์ คณะพัฒนาสังคม สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.

ศักดิ์ชัย นิรัญทวี. (2532). ความแปลกแยกกับพฤติกรรมการทำงานของครูสังกัดกรุงเทพมหานคร. ปริญญานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.

ศุภินธา ม่วงศรีงาม. (2552). ปัจจัยทางจิตสังคมที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการบินอย่างปลอดภัยของนักบินอากาศยานปีกหมุน สังกัดศูนย์การเงินทหารบก. ปริญญานิพนธ์ วทม. (การวิจัยพฤติกรรมศาสตร์ประยุกต์) มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.

ศูนย์วิจัยกสิกรไทย. (2545). บทเรียนจากเอนรอน...กระตุ้นกระแสบรรษัทภิบาลไทย. (ออนไลน์): Available: <http://www.kasinonresearch.com/portal/site/krearescarch/rsh-d%?id=3416&cid=3> [2550, มีนาคม 18].

- สุขาดา ขลานุกเคราะห์. (2552). *ปัจจัยทางจิตสังคมที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการทำงานอย่างมีจริยธรรมของหัวหน้าสถานีนามัย. ภาคนิพนธ์ คณะพัฒนาสังคม สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.*
- สุดใจ บุญอารีย์. (2546). *ผลการฝึกการรู้คิดและการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมที่มีต่อพฤติกรรมจริยธรรมของนักศึกษา. รายงานการวิจัย โครงการแม่บท: การวิจัยและพัฒนาระบบพฤติกรรมไทย สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.*
- สุกมาส อังคุโชติ สมถวิล วิจิตรวรรณา และรัชนิกุล ภิญโญภาณุวัฒน์. (2552). *สถิติสำหรับการวิจัยทางสังคมศาสตร์และพฤติกรรมศาสตร์: เทคนิคการใช้โปรแกรม LISREL. (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: เจริญดีมั่นคงการพิมพ์.*
- สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง. (2545). *จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ. (ออนไลน์). Available: <http://www.internal-audit.chula.ac.th/ethich-t1.thm#1> [2550, เมษายน 18]*
- อภิรดี โสภางค์. (2547). *ปัจจัยทางจิตสังคมที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการทำงานอย่างมีจริยธรรมของเจ้าพนักงานจัดเก็บรายได้. ภาคนิพนธ์ ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาพัฒนาสังคม คณะพัฒนาสังคม สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.*
- อังคินันท์ อินทรกำแหง อรพินทร์ ชูชม และอัจฉรา สุขารมณ. (2551). *การวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงเหตุและดัชนีวัดภาวะวิกฤติชีวิตสตรีไทยสมรสวัยกลางคนที่ทำงานนอกบ้านในกรุงเทพมหานครและปริมณฑล. เอกสารรางวัลผลงานด้านการวิจัยและพัฒนาระบบพฤติกรรมไทย ประจำปี 2551 สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.*
- อัยยรัช คุรุอำโพธิ์. (2550). *ปัจจัยด้านจิตลักษณะและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาตนเองของผู้ต้องโทษวัยหนุ่ม. ภาคนิพนธ์ คณะพัฒนาสังคม สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.*
- Cameron, K., Bright, D., Caza, A. (2004). Exploring the Relationships between Organizational Virtuousness and Performance. *Behavioral Scientist*. Vol. 47 No. 6, February, 1-24.
- Eisenberger, R., Fasolo, P., & Davis – LaMastro, V. (1990). Perceived Organizational Support and Employee Diligence, Commitment, and Innovation. *Journal of Applied Psychology*. 86, 42-51.
- Eisenberger, R., Huntingon, R., Hutchinson, S., & Sowa, D. (1986). Perceived Organizational Support. *Journal of Applied Psychology*. 71(3). 500-507.
- Endler & Magnusson (1977). *Interaction Psychology and Personality*. New York: John Wiley & Sons.
- Fielder, F.E. (1967). *A theory of leadership effectiveness*. New York: McGraw-Hill Book Company.

- George, J.M. (1991). "State or trait: Effects of positive mood on prosocial behaviors at work". *Journal of Applied Psychology*. 76, 229-307.
- Kaufman, J.D., Stamper, C.L. & Tesluk, P.E. (2001). Do supportive organizations make for good corporate citizens?. *Journal of Managerial Issues*. 13, 436-449.
- Ladd, D. & Henry, R.A. (2002). Helping coworkers and helping the organization: The role of support perceptions, exchange ideology and conscientiousness. *Journal of Applied Social Psychology*. 30, 2028-2049.
- Maner et al. (2002). *The Effects of Perspective Taking on Motivations for Helping: Still No Evidence for Altruism*. Department of Psychology. Arizona State University, Tempe. DOI:10.1177/104616702237586@2002 by the Society for Personality and Social Psychology, Inc.
- Masterson, S.S., Lewis, K., Goldman, B.M. & Taylor, M.S. (2000). Integrating justice and social exchange: The differing effects of fair procedures and treatment on work relationships. *Academy of Management Journal*. 43, 738-748.
- McClelland, C. (1961). *The achieving Society*. Princeton, N.J.: Van Nostrand Company, Inc.
- McNeely, B.L. & Meglino, B.M. (1994). "The role of dispositional and situational antecedents in prosocial organizational behavior". An examination of the intended beneficiaries of prosocial behavior. *Journal of Applied Psychology*. 79, 836-844.
- Pillianvin, J.A. & Charng, H. (1990). Altruism; A review of recent theory and research. *Annual Review of Sociology*. 16, 27-62.
- Rotter, J.B. (1966). Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. *Psychological Monographs*. 80(1). Whole issue.
- Scandura, T.A., & Graen, G.B. (1984). Moderating effects of initial leader-member exchange status on the effects of a leadership intervention. *Journal of Applied Psychology*. 62, 628-631.
- Schaller, M., & Cialdini, R.B. (1988). The economics of empathic helping: Support for a mood management motive. *Journal of Experimental Social Psychology*. 24, 163-181.
- Sims, R.L., & Kroeck, K.G. (1994, December). The influence of ethical fit on employee satisfaction, commitment, and turnover. *Journal of Business Ethics*, 13(12), 543-558.

- Tett, R.P., & Burnett, D.D. (2003). A personality trait-based interactionist model of job performance. *Journal of Applied Psychology*, 88(1), 500-517.
- University of Portsmouth. (2007). *Work-Related Quality of Life (WRQoL)*. Retrieved: 24 September 2007 from <http://www.qowl.co.uk/>, <http://www.qowl.co.uk/WROo1%20Assess.htm>
- Valentine, S., Godkin, L., & Lucero, M. (2002, December). Ethical context, organizational commitment, and person-organization fit. *Journal of Business Ethics*, 41(4), 349-360.
- Wayne, S.J., Shore, L.M., & Linden, R.C. (1997). Perceived organization support and leader-member exchange: A social exchange perspective. *Academy of Management Journal*. 40, 80-111.
- Zikmund, G. (2003). *Business Research Methods*. 7th Edition. Ohio: Thomson South Western.