

การตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของผู้ทำบัญชี

The Ethical Decision Making and Management Accounting Practices

ชมชไม พงศ์ศรีโรจน์ และ สุจินดา เจียมศรีพงษ์

มหาวิทยาลัยนเรศวร

Chomchamai Pongsrirojana and Sujinda Chemsripong
Naresuan University, Thailand
Corresponding Author, E-mail: Pchomchamai@gmail.com

บทคัดย่อ

ผู้ทำบัญชีเป็นบุคคลที่มีความสำคัญในองค์กรช่วยบริหารจัดการทำให้การดำเนินงานมีความราบรื่นทั้งยังเป็นທີ່ปรึกษาวางแผนงานในการกำกับควบคุมทุกหน่วยงานในองค์กรทำได้ตามเป้าหมายและบรรลุวัตถุประสงค์ในเวลารวดเร็ว ผู้ทำบัญชีจะมีคำแนะนำเกี่ยวกับเทคนิคการรวบรวมและจัดทำข้อมูลที่มีประสิทธิภาพให้แก่ผู้บริหาร ผู้ทำบัญชีเป็นผู้ที่มีความรู้และประสบการณ์สามารถให้คำปรึกษาวางแผนการปฏิบัติงาน และยังเป็นผู้มุ่งหวังสร้างผลประโยชน์ที่ดีให้กับองค์กร

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการตัดสินใจของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติงานบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ มีเครื่องมือการวิจัย ได้แก่ แบบสอบถาม โดยมีกลุ่มตัวอย่างคือ ผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มาจากการคำนวณขนาด กลุ่มตัวอย่างที่ระดับความคลาดเคลื่อน 0.05 มาจากการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ สำหรับการวิเคราะห์เชิงปริมาณ แล้วนำข้อมูลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถามมาวิเคราะห์ขนาดตัวอย่างต้องสอดคล้องกับสถิติที่ใช้ ได้แก่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสัมประสิทธิ์อย่างง่ายของเพียร์สัน การวิเคราะห์โมเดลสมการเชิงโครงสร้าง และการวิเคราะห์เนื้อหาในการวิเคราะห์เชิงคุณภาพ

ผลการวิจัยการตัดสินใจของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติงานให้เป็นที่ยอมรับในสังคม พบว่าข้อกำหนดในจรรยาบรรณที่นำมาบังคับใช้ไม่เท่ากันตามสภาพแวดล้อมการทำธุรกิจ 1) ด้านจรรยาบรรณ 10 ตัวแปร อิทธิพลเป็นไปตามทฤษฎีมีทั้งหมด 7 ตัวแปร อิทธิพลเส้นทางโมเดลการวัดตัวแปรที่มีอิทธิพล ได้แก่ มีทักษะวิชาชีพทางบัญชี และมีการเรียนรู้เพื่อการพัฒนาตนเอง 2) นโยบายองค์กรที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชีบริหารของอุตสาหกรรมค้าส่ง/ค้าปลีก อุตสาหกรรมการผลิตและอุตสาหกรรมบริการนำจรรยาบรรณมาเป็นข้อกำหนดในการบริหารจัดการให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน 3) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดนำเสนอรูปแบบการตัดสินใจของนักบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีให้มีความน่าเชื่อถือเป็นไปตามความคาดหวังของสังคม เสริมสร้างผลประโยชน์ให้กับผู้มีส่วนได้เสียในทุกระดับขององค์กร ผลการวิเคราะห์โมเดล

* วันที่รับบทความ : 21 มิถุนายน 2566; วันแก้ไขบทความ 15 กันยายน 2566; วันตอบรับบทความ : 18 กันยายน 2566

สมการเชิงโครงสร้าง พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยจรรยาบรรณมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างมีนัยสำคัญ มีอิทธิพลทางตรง 0.337 มีอิทธิพลทางอ้อม (ผ่านนโยบายและแนวปฏิบัติทางบัญชี) เท่ากับ 0.479 (อิทธิพลรวม 0.816) และนโยบายองค์กรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างมีนัยสำคัญ อิทธิพลทางตรง 0.688 มีอิทธิพลทางอ้อม (ผ่านแนวปฏิบัติทางบัญชี) -0.128 (อิทธิพลรวม 0.560)

คำสำคัญ: การตัดสินใจของนักบัญชี; จรรยาบรรณ; นโยบายองค์กร; แนวปฏิบัติงานบัญชี

Abstracts

The Accountant is an important person in the organization helping to manage and make the operations run smoothly. It is also a planning consultant to supervise all departments in the organization to achieve their goals and achieve their objectives in a timely manner. The bookkeeper will provide management with advice on effective data collection and preparation techniques. An accountant is a person with knowledge and experience who can give advice on operational planning. And also who aims to create good benefits for the organization (Furler and Palmer, 2010)

The purpose of this research was to study the decision making of Accountants and Management Accounting Practices of small and medium enterprises in Thailand. is Quantitative research. There are research tools such as questionnaires. The sample group is Accountants of small and medium enterprises based on scale calculations The samples with a tolerance of 0.05 were drawn from stratified random sampling. for quantitative analysis Then the data collected from the questionnaire was analyzed, the sample size must be consistent with the statistics used, including percentage, mean, standard deviation. Pearson's simple coefficient Structural equation model analysis and content analysis in qualitative analysis.

Research findings, accountant's decisions and practices to be accepted in society. It was found that the ethical requirements that were applied were not equal according to the business environment. 1) Code of conduct influence is according to the theory, there are 7 variables, path influence variables such as professional skills in accounting and learning for self-development. 2) Organizational policies influencing the determination of management accounting practices of the wholesale/retail industry. Manufacturing and service industries adopt ethics as a standard in management requirements. 3) All relevant information presents an accountant's decision-making style and accounting practices to be reliable in accordance with expectations of society enhance the interests of stakeholders at all levels of the organization. Structural equation model (SEM) analysis techniques. The results of data analysis found that the model is consistent with empirical data. The code of conduct has a significant influence on ethical decision-making. Direct influence 0.337 Indirect influence (through accounting policies and practices) was 0.479 (total influence 0.816) and organizational policy significantly influenced ethical decision-making. Direct influence 0.688 Indirect influence (through accounting practices) -0.128 (total influence 0.560)

Keywords: Ethical Decision Making; Code of conduct; Corporate policy; Management Accounting Practices

บทนำ

วิสาหกิจขนาดกลางและย่อม (Small and Medium Enterprises: SMEs) เป็นกลุ่มธุรกิจที่สำคัญของระบบเศรษฐกิจในทุกประเทศโดยเฉพาะในแถบเอเชียตะวันออกเฉียง ในอุตสาหกรรมการผลิตและอุตสาหกรรมบริการที่มีบริการที่มีการขับเคลื่อนกิจกรรมการส่งออกมีส่วนสร้างมูลค่าทางเศรษฐกิจลักษณะการประกอบธุรกิจที่มีความหลากหลายรูปแบบ ลักษณะการทำธุรกิจจะแตกต่างกันในระบบเศรษฐกิจของประเทศไทย ยังไม่สามารถนำข้อมูลทางบัญชีมาใช้ประโยชน์ทางธุรกิจ จึงเป็นสาเหตุทำให้ประสบปัญหาในการเข้าถึงแหล่งเงินทุน อาทิ อุตสาหกรรมการผลิต อุตสาหกรรมคำสั่ง / คำปลีก และอุตสาหกรรมบริการ ที่เกิดจากความน่าเชื่อถือของข้อมูลว่าได้ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (ขวัญชนก ห่านนิมิตกุลชัย, 2556 : 1)

แนวปฏิบัติทางบัญชีจะช่วยสร้างคุณค่าทางศีลธรรม ซึ่งเป็นพื้นฐานประจำตัวของผู้ทำบัญชีให้ระลึกได้ว่าสิ่งที่ใดถูกสิ่งใดผิด เพื่อยับยั้งพฤติกรรมที่ไม่ชอบทางกฎหมายเป็นการถ่วงผลประโยชน์อาจทำให้เกิดเรื่องอื้อฉาวในองค์กร จึงเกิดข้อเรียกร้องจากสังคมว่าองค์กรควรมีแนวปฏิบัติในการส่งเสริมคุณค่าทางจริยธรรมให้กับผู้ทำบัญชีโดยนำหลักจรรยาบรรณมาเป็นทิศทางการปฏิบัติงาน หากละเลยจะมีบทลงโทษสำหรับผู้กระทำผิด (Abend, 2013 : 1) ในยุคนวัตกรรมระบบแอปพลิเคชันถูกนำมาใช้ทางการเงิน อาจเป็นช่องโหว่ที่เปิดโอกาสให้ผู้ทำบัญชีกระทำการทุจริตที่ส่งผลให้องค์กรต้องสูญเสียเงินจำนวนมาก

การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีเป็นความรู้สึกในตัวบุคคลหากมีพื้นฐานทางศีลธรรมจะแสดงพฤติกรรมที่ต่อบุคคลทั่วไปสังเกตเห็นได้ ผู้ทำบัญชีมีบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบในการจัดทำข้อมูลแสดงให้เห็นถึงสถานะทางการเงินและผลการดำเนินงานให้มีความถูกต้องและครบถ้วน โดยใช้จรรยาบรรณเป็นแนวปฏิบัติงาน ได้แก่ 1) มีความโปร่งใส 2) มีทักษะในวิชาชีพ 3) แสวงหาความรู้เพิ่มเติมอย่างต่อเนื่อง 4) มีความสามารถในการวิเคราะห์ 5) เรียนรู้เพื่อพัฒนาตนเอง 6) การรักษาความลับของลูกค้า ในทางตรงข้ามผู้ทำบัญชีอาจได้รับแรงกดดันจากภายในองค์กรและแรงกดดันจากเหตุการณ์เข้ามากระทบความรู้สึกทำให้ปฏิบัติงานแตกต่างไปจากเดิม แม้ว่าองค์กรส่วนใหญ่จะให้ความสำคัญกับจริยธรรมแต่การรับรู้ว่ามีสิ่งใดถูกสิ่งใดผิดนั้นเป็นความรู้สึกเกิดจากภายในที่เกิดจากภูมิหลังของผู้ทำบัญชีที่ไม่เท่ากันในแต่ละบุคคล

จะเห็นได้ว่าผู้ทำบัญชีที่มีจริยธรรมจะมีแนวปฏิบัติทางบัญชีบริหาร ได้แก่ 1) ระบบการคิดต้นทุน 2) งบประมาณที่เตรียมไว้ 3) ประเมินผลการดำเนินงาน จะนำมาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่าผู้ทำบัญชีได้ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดขององค์กรนำมาสู่การตัดสินใจเชิงจริยธรรม อย่างไรก็ตาม ผู้ทำบัญชีมีหน้าที่ในการจัดบันทึกข้อมูลให้มีความครบถ้วนและจัดทำรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง เพื่อให้ผู้บริหารนำข้อมูลมาใช้ในการตัดสินใจเพื่อการวางแผนและควบคุมการดำเนินงาน ดังนั้น จึงสามารถกล่าวได้ว่าผู้ทำบัญชีเป็นบุคลากรที่มีความสำคัญช่วยขับเคลื่อนธุรกิจและสร้างความได้เปรียบในการทำธุรกิจ เพื่อให้ได้แนวทางที่เหมาะสมในการปฏิบัติงานบัญชี ทั้งยังสร้างความน่าเชื่อถือให้กับองค์กร นำกระบวนการหาเหตุผลมาทำความเข้าใจผู้ปฏิบัติงานโดยให้ความสำคัญกับความมีคุณค่าในตัวบุคคล การรักษาชื่อเสียงจะสร้างความชอบธรรมใน

การปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งในส่วนนี้จะนำบรรทัดฐานตามที่สังคมกำหนดมาปรับใช้ในการดำเนินงานให้มีความถูกต้องตามกฎหมายและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ขององค์กรด้วยเช่นกัน

จากการศึกษาที่ผ่านมาของ Alleyne (2011 : 496 -511) ทำการศึกษาเกี่ยวกับแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี กล่าวว่าประกอบด้วย 1) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ 2) การจัดทำงบประมาณถูกใช้เป็นเครื่องมือควบคุมในกระบวนการวางแผนในการตรวจสอบกระแสเงินสด 3) ไม่มีการใช้ซอฟต์แวร์ที่จะนำมาใช้กับบัญชีบริหารได้ทั้งหมดต้องใช้ผลการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร และการศึกษาของ Chan and Leung (2006 : 1) ได้กล่าวถึงวิชาชีพบัญชีว่าเป็นตัวบ่งชี้ความสำเร็จในการประกอบธุรกิจขององค์กร และการศึกษาของ Ittner and Larcker (2001 : 349-410) กล่าวถึงแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีโดยใช้ข้อมูลบัญชีมาประเมินผลงานเป็นการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหารที่มีอำนาจต่อรองแลกเปลี่ยนผลประโยชน์กับเจ้าของสร้างผลประโยชน์ให้กับองค์กร (PujiHarto, 2018) นอกจากนี้ แนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชี (Management accounting Practices) ยังเกี่ยวข้องกับการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดมักพบในอุตสาหกรรมผลิตและอุตสาหกรรมบริการ (Fishcher, 1995)

จากที่กล่าวมาข้างต้น ผู้ศึกษาจึงมีความสนใจศึกษาเรื่องการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยด้านจรรยาบรรณ ด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี ด้านนโยบายองค์กรและการตัดสินใจเชิงจริยธรรมโดยการศึกษาครั้งนี้มุ่งทำการศึกษากับผู้ทำบัญชีที่ขึ้นทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์โดยผลการศึกษานำผลการวิจัยไปใช้เป็นข้อมูลอ้างอิงในแนวปฏิบัติงานบัญชีและสร้างตัวชี้วัดจริยธรรมผู้ทำบัญชีที่ชัดเจนเป็นที่ยอมรับในสังคม

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อศึกษาการตัดสินใจของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติงานให้เป็นที่ยอมรับในสังคม และนโยบายองค์กรที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดแนวปฏิบัติงานของอุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก อุตสาหกรรมผลิต และอุตสาหกรรมบริการ โดยนำจรรยาบรรณมาเป็นข้อกำหนดในการบริหารจัดการในการประมวลผลข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดนำเสนอรูปแบบการตัดสินใจของนักบัญชีและแนวปฏิบัติงานบัญชีให้มีความน่าเชื่อถือเป็นไปตามความคาดหวังของสังคม

ระเบียบวิธีวิจัย

การศึกษานี้ใช้วิธีการวิจัยแบบผสมผสานใช้วิธีวิจัยเชิงปริมาณและวิธีวิจัยเชิงคุณภาพศึกษากลุ่มอย่างเดี่ยวไม่มีการทดลองเพื่อขยายความข้อมูลด้วยการวิจัยเชิงพรรณนา (Descriptive research) ทำการวิเคราะห์เชิงคุณภาพกับการวิเคราะห์เชิงปริมาณใช้ข้อมูลปฐมภูมิเป็นมุมมองที่หลากหลายในงานวิจัยขึ้นเดียวกันจะทำให้ตรวจสอบปัญหาการวิจัยได้ลึกซึ้งยิ่งขึ้น (Creswell และ Clark, 2007 : 1) ดังนี้

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในการวิจัย ได้แก่ ประกอบด้วย
 - 1.1 ประชากร ได้แก่ ผู้ทำบัญชีในอุตสาหกรรมการผลิต อุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก และอุตสาหกรรมบริการ จำนวนทั้งหมด บริษัทที่ยังดำเนินงานจนถึง ปี 2565 จำนวน 3,983 คน
 - 1.2 กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จำนวน 617 ราย โดยสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ โดยใช้สูตรการคำนวณ ของ S. K. Thomson (2002: 423 - 431) ได้จำนวนกลุ่มตัวอย่าง เท่ากับ 617 แห่งขนาดตัวอย่างตาม Hair et al., (1995:1) ที่แนะนำว่าขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ควรมีขนาดตัวอย่าง 10 - 20 เท่า ของจำนวนตัวแปรสังเกตได้ แบบสอบถามได้รับคืน 423 ชุด คัดเลือกแบบสอบถามที่ตอบครบทุกข้อจำนวน 400 ชุด มาทำการศึกษา อัตราตอบกลับร้อยละ 64.83
2. เครื่องมือในการวิจัย ได้แก่ 1) แบบสอบถาม (Questionnaire) ประกอบด้วย ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามเป็นลักษณะคำถามปลายเปิดที่มีลักษณะเป็นแบบ Check List ตอนที่ 1 ความคิดเห็นต่อจรรยาบรรณเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) 5 ตอนที่ 2 ความคิดเห็นต่อการแนวปฏิบัติทางบัญชี เป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) 5 ระดับ และตอนที่ 3 ความคิดเห็นนโยบายองค์กรเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) 5 ระดับ
3. การเก็บรวบรวมข้อมูล มีการเก็บข้อมูล 2 ลักษณะ 1) ข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามออนไลน์กับกลุ่มตัวอย่างโดยค่า IOC ตั้งแต่ 0.50 ขึ้นไปมาทดลองใช้ (สุวิมล ติरणันท์, 2543:1) ค่าดัชนีความสอดคล้องอยู่ระหว่าง 0.70 -1.00 ยกเว้นคำถามข้อเดียว ค่าดัชนีความสอดคล้องเท่ากับ 0.451 ความเชื่อมั่นได้ร้อยละ 0.70 (บุญใจ ศรีสถิตยน์รากูร, 2555:1) 2) ข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้ทำบัญชีในอุตสาหกรรมการผลิต อุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก อุตสาหกรรมการผลิต และ อุตสาหกรรมบริการที่มีประสบการณ์ผู้วิจัยเชื่อว่าจะเป็นผู้สามารถให้รายละเอียดได้
4. การวิเคราะห์ข้อมูล
ได้แก่ การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ โดยการนำข้อมูลที่ได้จากการแจกแบบสอบถามมาวิเคราะห์โดยใช้โปรแกรมทางสถิติทางการวิจัย และ การวิเคราะห์โดยการสัมภาษณ์เชิงลึก (in-depth interview) รวมกับการสังเกตแบบมีส่วนร่วมและไม่มีส่วนร่วม (non-participate observation) ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยตนเองโทรศัพท์หมายล่วงหน้าและในสถานการณ์โควิด-19 ใช้สัมภาษณ์ผ่านระบบซูม โดยใช้เกณฑ์ หาความสอดคล้องภายใน (Internal Consistency) ด้วยวิธีหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาครอนบาค (Cronbach's Alpha coefficient)

การแปลความหมายของค่าเฉลี่ย มีดังนี้

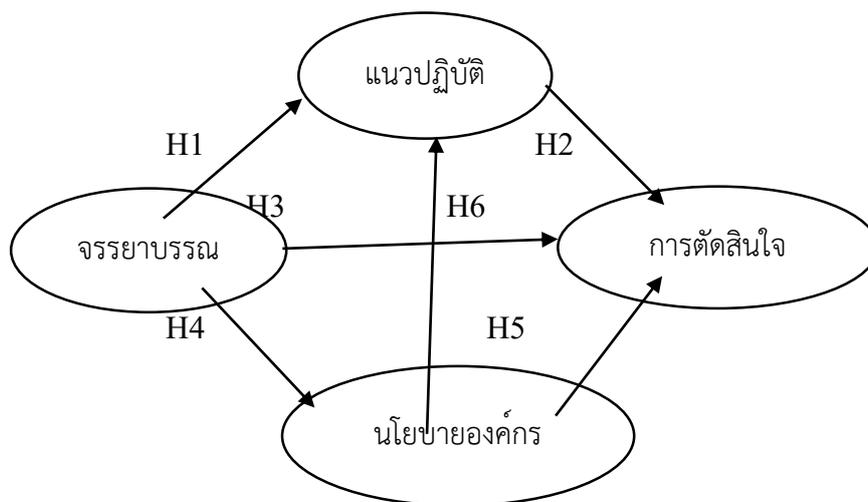
ค่าเฉลี่ย 4.50 - 5.00	หมายถึง	ความคิดเห็นอยู่ในระดับมากที่สุด
ค่าเฉลี่ย 3.50 - 4.49	หมายถึง	ความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก
ค่าเฉลี่ย 2.50 - 3.49	หมายถึง	ความคิดเห็นอยู่ในระดับปานกลาง
ค่าเฉลี่ย 1.50 - 2.49	หมายถึง	ความคิดเห็นอยู่ในระดับน้อย
ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.49	หมายถึง	ความคิดเห็นอยู่ในระดับน้อยที่สุด

5. สถิติที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ โปรแกรมสถิติสำเร็จรูปเชิงพรรณนา ประกอบด้วย ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) และการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) โมเดลสมการโครงสร้าง

กรอบแนวคิดในการวิจัย

ผู้วิจัยทำการสังเคราะห์เนื้อหา เพื่อให้ได้กรอบแนวคิดการตัดสินใจเชิงจริยธรรม การศึกษาที่ผ่านมาของ

Scott (2001 : 1) พบว่า ปฏิสัมพันธ์ของปัจจัยภายนอกเป็นแรงกดดันทางสังคมที่ใช้บังคับทำให้องค์กรต้องปฏิบัติตาม และงานวิจัยของ Stryker (1994 : 1) กล่าวว่า การเลือกกิจกรรมมาเป็นแนวปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดความชอบธรรม ซึ่งประกอบด้วย 1) การยอมรับเชิงทัศนคติ ความรู้สึกชอบและจงรักภักดีผูกพันกับองค์กร 2) ความยินยอมเชิงพฤติกรรม ในหลักการนี้มีกิจกรรม 3 ระดับ 1) การมีส่วนร่วมในกิจกรรมอย่างเต็มใจ 2) การยอมรับและปฏิบัติอย่างไม่เต็มใจ 3) การเชื่อฟังและให้ความร่วมมือ และ 3) ความโน้มเอียงเชิงพุทธิปัญญารับรู้ เหตุผลว่าต้องการปฏิบัติตามกฎระเบียบจะทำให้องค์กรเป็นที่ยอมรับในสังคม



แผนภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

ผลการวิจัย

การวิจัยเรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติทางบัญชีของผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย สามารถสรุปผลวิจัยได้ ดังนี้

1. ผลการศึกษาข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

จากผลการศึกษาข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย ประกอบด้วย เพศ อายุ การศึกษา

ศาสนาจำนวนปีที่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ ระยะเวลาปฏิบัติงาน และรายได้ต่อเดือน แสดงผลการศึกษาดังนี้

ตารางที่ 1 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม	จำนวน	ร้อยละ
เพศ		
ชาย	84	21.0
หญิง	316	79.0
อายุ		
ไม่เกิน 25 ปี	0	0
26 - 35 ปี	40	10.0
36 - 45 ปี	122	30.5
46 ปีขึ้นไป	189	47.3
มากกว่า 60 ปีขึ้นไป	49	12.2
การศึกษา		
ปริญญาตรี	134	33.5
ปริญญาโท	202	50.5
ปริญญาเอก	64	16.0
ศาสนา		
พุทธ	381	95.3
อิสลาม	17	4.2
คริสต์	2	0.5
จำนวนปีที่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ		
ไม่เกิน 5 ปี	33	8.2
6-10 ปี	96	24.0
11-15 ปี	98	24.5

16 ปีขึ้นไป	173	43.3
ระยะเวลาปฏิบัติงานด้านบัญชี		
ไม่เกิน 5 ปี	28	7.0
6-10 ปี	102	25.5
11-15 ปี	100	25.0
16 ปีขึ้นไป	170	42.5
รายได้ต่อเดือน		
ไม่เกิน 20,000	14	3.5
20,001 - 30,000 บาท	45	11.2
30,001 - 40,000 บาท	110	27.5
40,001 บาท ขึ้นไป	231	57.8

จากตารางที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ทำบัญชี จำแนกตามเพศ อายุ การศึกษา ศาสนา ระยะเวลาการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี ระยะเวลาการเป็นผู้ทำบัญชีของบริษัทวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมด้วยการแจกแจงความถี่ (Frequency) และค่าร้อยละ (Percentage) พบว่าข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง จำนวน 316 คน ร้อยละ 79.0 เพศชาย จำนวน 84 คน ร้อยละ 21.0 อายุผู้ตอบแบบสอบถาม 46 ปีขึ้นไป จำนวน 189 คน ร้อยละ 47.3 รองลงมาอายุ 36 - 45 ปี จำนวน 122 คน ร้อยละ 30.5 การศึกษาระดับปริญญาโท จำนวน 202 คน ร้อยละ 50.5 รองลงมา เป็นปริญญาตรี จำนวน 134 คน ร้อยละ 33.5 ส่วนใหญ่นับถือศาสนาพุทธ จำนวน 381 คน ร้อยละ 95.3 รองลงมานับถือศาสนาอิสลาม จำนวน 17 คน ร้อยละ 4.2 ส่วนใหญ่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี 16 ปีขึ้นไป จำนวน 173 คน ร้อยละ 43.3 รองลงมาเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี 11-15 ปี จำนวน 98 ร้อยละ 24.5 ระยะเวลาที่เป็นผู้ทำบัญชีบริหาร 16 ปีขึ้นไป จำนวน 170 คน ร้อยละ 42.5 รองลงมา 6-10 ปี จำนวน 102 คน ร้อยละ 25.5 มีรายได้ต่อเดือน 40,001 บาท ขึ้นไป จำนวน 231 คน ร้อยละ 57.8 รองลงมา รายได้ของต่อเดือน 30,001-40,000 บาท จำนวน 110 คน คิดเป็นร้อยละ 27.5

2. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐานของระดับความคิดเห็นด้านจรรยาบรรณ

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐานของระดับความคิดเห็นค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรสังเกต ซึ่งเป็นตัวแปรวัดของตัวแปรแฝง ด้านจรรยาบรรณ

ความคิดเห็นด้านจรรยาบรรณ	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. มีความโปร่งใส	4.680	0.478	มากที่สุด
2. มีทักษะในการประกอบวิชาชีพบัญชี	4.650	0.492	มากที่สุด
3. มีการพัฒนาความรู้ความสามารถ	4.640	0.526	มากที่สุด
4. มีคุณลักษณะส่วนบุคคลของนักบัญชี	4.630	0.514	มากที่สุด
5. มีโอกาสเรียนรู้เพื่อพัฒนาความสามารถ	4.590	0.528	มากที่สุด
6. มีทักษะในการรักษาความลับของลูกค้า	4.570	0.535	มากที่สุด
7. มีความเพียงพอในข้อมูล	4.510	0.525	มากที่สุด
8. มีความรู้ความสามารถ	4.600	0.535	มากที่สุด
9. สามารถตัดสินใจได้ไม่ถูกครอบงำ	4.540	0.547	มากที่สุด
10. ปฏิบัติงานบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ	4.560	0.526	มากที่สุด
รวม	4.597	0.521	มากที่สุด

จากตารางที่ 2 ผลการศึกษาความคิดเห็นค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรสังเกตด้านจรรยาบรรณพบว่าระดับความคิดเห็นด้านจรรยาบรรณโดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.597 อยู่ในระดับมากที่สุด เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่าข้อที่มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุดสูงสุด 2 อันดับแรก คือ ความโปร่งใส มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.680 รองลงมาคือ ทักษะในการประกอบวิชาชีพ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.650 และข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุดคือ ความเพียงพอในข้อมูลสำคัญ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.510 แต่ยังคงอยู่ในระดับมากที่สุด

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐานของระดับความคิดเห็นค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรสังเกต ซึ่งเป็นตัวแปรวัดของตัวแปรแฝง ด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี

ความคิดเห็นด้านแนวปฏิบัติทางบัญชี	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
11. ระบบการคิดต้นทุน	4.290	0.697	มากที่สุด
12. งบประมาณที่เตรียมไว้	4.130	0.772	มาก
13. ความถี่ในการจัดทำงบประมาณ	4.090	0.793	มาก
14. มาตรการทางการเงิน	4.150	0.752	มาก
15. มาตรการที่ไม่ใช่ทางการเงิน	4.070	0.826	มาก
16. การประเมินผลจากข้อมูลบริษัท	3.970	0.821	มาก
17. แรงจูงใจในการสร้างกำไร	4.070	0.814	มาก
18. มีส่วนร่วมในการพัฒนา	4.240	0.663	มากที่สุด
19. ใช้เทคโนโลยีในระบบการผลิต	4.110	0.797	มาก
20. มีอัตราเติบโตของยอดขาย	3.980	0.824	มาก
รวม	4.110	0.776	มาก

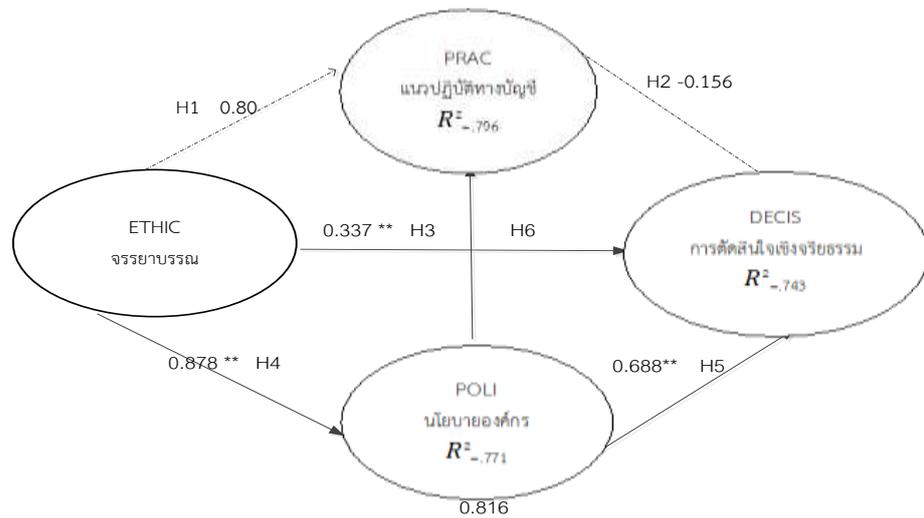
จากตารางที่ 3 ผลการศึกษาความคิดเห็นค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรสังเกตด้านแนวปฏิบัติทางบัญชีพบว่า มีค่าเฉลี่ยโดยรวมเท่ากับ 4.110 อยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อข้อที่มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุดสูงสุด 2 อันดับแรก คือ ระบบการคิดต้นทุน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.290 รองลงมาคือ มีส่วนร่วมในการพัฒนามีค่าเฉลี่ยเป็น 4.240 และข้อที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุดคือ การประเมินผลจากข้อมูลบริษัท มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.970

ตารางที่ 4 ผลวิเคราะห์การตรวจสอบความกลมกลืนของโมเดลกับข้อมูลเชิงประจักษ์ด้านจรรยาบรรณ

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

จากตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์โมเดลการวัดจรรยาบรรณมีความตรงของโมเดลและมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ซึ่งทุกค่าผ่านเกณฑ์ที่กำหนด และผลการวิเคราะห์ทอติพลเส้นทาง การตรวจสอบความเชื่อถือได้ของโมเดลการวัดจรรยาบรรณ พบว่า 2 ตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงสุด 2 อันดับแรก ได้แก่ มีทักษะวิชาชีพทางบัญชี และมีการเรียนรู้พัฒนาตนเอง มีค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐาน 0.745 และ .648 ตามลำดับ

นอกจากนี้การตัดสินใจเชิงจริยธรรมโดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุดมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.356 อยู่ในระดับมากที่สุดเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่า การเปิดเผยการกระทำตามกฎหมายมีค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุดเท่ากับ 4.430 รองลงมาคือ สร้างรายได้เพิ่มขึ้นค่าเฉลี่ยในระดับมากที่สุดเท่ากับ 4.390



แผนภาพที่ 2 แสดงผลวิเคราะห์การตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของผู้ทำบัญชี (หลังปรับโมเดล)

จากแผนภาพที่ 1 จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างมีนัยสำคัญ และมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผ่านนโยบายองค์กร แต่จรรยาบรรณไม่มีอิทธิพลทางตรงต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี แต่มีอิทธิพลทางอ้อมต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

ตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์การตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติทางบัญชี

สมมติฐาน	การยอมรับสมมติฐาน
1) จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี	ไม่ยอมรับสมมติฐาน
2) แนวปฏิบัติทางบัญชีมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม	ไม่ยอมรับสมมติฐาน
3) นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี	ยอมรับสมมติฐาน
4) จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อนโยบายองค์กร	ยอมรับสมมติฐาน
5) นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม	ยอมรับสมมติฐาน
6) จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม	ยอมรับสมมติฐาน

จากตารางที่ 5 แสดงสรุปผลการวิเคราะห์การตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติทางบัญชีสามารถอธิบายได้ว่าหลังจากทำการทดสอบโมเดลสมการโครงสร้างเชิงเส้นในการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยกับข้อมูลเชิงประจักษ์จะได้รับอิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อมของตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย

ผลสรุปการวิจัยเชิงคุณภาพ เรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

1. ผู้วิจัยใช้การสังเกตแบบมีส่วนร่วม (Participated Observation) ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีมีบทบาทเป็นผู้สอบทางภาษีที่ผู้วิจัยทำการสัมภาษณ์มีจำนวน 18 ท่าน ผลสรุปการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลจากการสัมภาษณ์กับผลวิเคราะห์การวิจัยเชิงปริมาณ มีความเข้าใจข้อกำหนดในจรรยาบรรณที่ให้ความสำคัญกับแนวปฏิบัติทางบัญชีเป็นไปตามสภาพแวดล้อมของการทำธุรกิจในแต่ละประเทศที่แตกต่างกัน ทำให้ข้อกำหนดในจรรยาบรรณที่นำมาบังคับใช้ไม่เท่ากัน แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดทิศทางการทำงานให้กับผู้ทำบัญชี

2. ผลสรุปการวิเคราะห์ตัวชี้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผู้ทำบัญชี ผู้ประเมินพฤติกรรมผู้ทำบัญชีเป็นพนักงานในองค์กรที่ไม่มีหน้าที่ทำบัญชี จำนวน 15 ท่าน ผู้วิจัยได้อธิบายรายละเอียดเกี่ยวกับมาตรวัดระดับพฤติกรรม 4 ระดับ ดังนี้ 1) น้อยที่สุด 2) น้อย 3) มาก 4) มากที่สุด (นีออน พิณประดิษฐ์, 2554 : 11) พบว่ามาตรวัดระดับพฤติกรรมผู้ทำบัญชีมีความมุ่งมั่นในการทำงานเพื่อบรรลุเป้าหมาย และ เสียสละเพื่อประโยชน์ขององค์กรอยู่ในระดับมากที่สุด (ระดับ3 คะแนน) จำนวน 15 ท่าน รองลงมาคือ การวัดผลและการประเมินผลงานอยู่ในระดับมาก (ระดับ2 คะแนน) จำนวน 14 ท่าน ด้วยเหตุที่สังคมส่วนใหญ่คาดหวังว่าผู้ทำบัญชีจะแสดงข้อมูลที่ถูกต้อง ดังนั้น การวัดจริยธรรมของผู้ทำบัญชีจึงเป็นการสร้างความน่าเชื่อถือให้กับผู้ทำบัญชีที่มีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม

สรุปผลการวิจัย

การวิจัยเรื่อง เรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ผู้วิจัยสามารถสรุปผลการศึกษาวิจัยตามวัตถุประสงค์ได้ ดังนี้

1) ระดับความคิดเห็นต่อค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรสังเกตด้านจรรยาบรรณพบว่าระดับความคิดเห็นด้านจรรยาบรรณ เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อพบว่าข้อที่มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุดสูงสุด 2 อันดับแรก คือ ความโปร่งใส มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.680 รองลงมาคือ ทักษะในการประกอบวิชาชีพ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.650

2) ระดับความคิดเห็นต่อค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรสังเกตด้านแนวปฏิบัติทางบัญชีเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อข้อที่มีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุดสูงสุด 2 อันดับแรก คือ ระบบการคิดต้นทุน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.290 รองลงมาคือ มีส่วนร่วมในการพัฒนา มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.240

3) ผลทดสอบสมมติฐานการวิเคราะห์ข้อมูล พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยจรรยาบรรณมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างมีนัยสำคัญ มีอิทธิพลทางตรง 0.337 มีอิทธิพลทางอ้อม (ผ่านนโยบายและแนวปฏิบัติทางบัญชี) เท่ากับ 0.479 (อิทธิพลรวม 0.816) และนโยบายองค์กรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมอย่างมีนัยสำคัญ อิทธิพลทางตรง 0.688 มีอิทธิพลทางอ้อม (ผ่านแนวปฏิบัติทางบัญชี) -0.128 (อิทธิพลรวม 0.560)

สังเคราะห์ผลการวิจัยเป็นแผนภาพที่เชื่อมโยงกันผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับแนวการปฏิบัติทางบัญชีตามหลักจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี พ.ศ. 2561 นำไปสู่การอธิบายมูลเหตุจูงใจในการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ 0.080 ซึ่งไม่อยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ จรรยาบรรณไม่ส่งอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อแนวปฏิบัติทางบัญชี แต่ยังมีอิทธิพลทางอ้อมผ่านนโยบายองค์กร แนวปฏิบัติทางบัญชีไม่ส่งอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรม เส้นทางอิทธิพล (critical ratio: C.R.) จากนโยบายองค์กรไปยังแนวปฏิบัติทางบัญชีมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (path coefficient) เท่ากับ 0.878 เป็นอิทธิพลขนาดใหญ่ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ นโยบายองค์กรมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและ นโยบายองค์กรไม่มีอิทธิพลทางอ้อมต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมผ่านแนวปฏิบัติทางบัญชี นอกจากนี้ยังพบว่า จรรยาบรรณและนโยบายองค์กรร่วมกันอธิบายความผันแปรของการตัดสินใจเชิงจริยธรรมได้ร้อยละ 74.30 และ จรรยาบรรณมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อการตัดสินใจเชิงจริยธรรมและค่าเส้นทางอิทธิพลทางอ้อม (critical ratio: C.R.) เท่ากับ 0.479 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้

อภิปรายผลวิจัย

ผลวิจัยและการพัฒนาตัวชี้วัดเรื่อง การตัดสินใจเชิงจริยธรรมและแนวปฏิบัติบัญชีบริหารของผู้ทำบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย ผู้วิจัยสามารถอภิปรายผลการวิจัยได้ ดังนี้

ผู้ทำบัญชีต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณตามสภาวิชาชีพบัญชี ปี 2561 ประกอบด้วย 6 หลักการ คือ 1) ความซื่อสัตย์ 2) ความเที่ยงธรรม 3) ความรู้ความเข้าใจใส่ 4) การรักษาความลับ 5) พหุติกรรมความเป็นมืออาชีพ 6) ความโปร่งใส ทำให้มีความรู้สึกนึกคิดว่าอะไรคือพฤติกรรมที่ควรทำในการปฏิบัติงานบัญชี จึงเป็นปัจจัยสำคัญทำให้มีการตัดสินใจเชิงจริยธรรม หมายถึงปฏิบัติงานบัญชีให้มีความสมบูรณ์ครบถ้วนด้วยความเต็มใจมีความถูกต้องตามกฎหมายและจรรยาบรรณวิชาชีพซึ่งอยู่บนพื้นฐานความเชื่อและความชอบธรรม

จากการศึกษาที่ผ่านมาของ (Kalshoven, 2011) กล่าวว่า ข้อมูลต้องมีความเพียงพอและปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปตามทฤษฎีสถาบัน ที่สอดคล้องกับ Hosmer (2003) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับหลักการจัดการสำหรับการตัดสินใจเชิงจริยธรรม และความมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานมีประสบการณ์ที่สะสมทางวิชาชีพบัญชีทำให้ได้รับความไว้วางใจจากสังคม (Chan and Leung, 2006:1)

1. การวิจัยครั้งนี้ใช้หลักการวิจัยเชิงคุณภาพโดยใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ทำบัญชีจำนวน 18 ราย ของอุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก อุตสาหกรรมผลิต และ อุตสาหกรรมบริการ ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยซึ่งมีความรู้ความเข้าใจด้านจรรยาบรรณและด้านแนวปฏิบัติทางบัญชีบริหาร พบว่าผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์ทำงาน 16 ปีขึ้นไปทำหน้าที่เป็นผู้วางแผนกำกับควบคุมการปฏิบัติงานบัญชี กิจการขนาดใหญ่ไม่เหมาะที่จะมีเพียงผู้ทำบัญชีในองค์กรจำเป็นต้องจ้างสำนักงานบัญชีที่มีชื่อเสียงเป็นผู้ทำบัญชีและรับรองงบการเงิน เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือในสังคม และนโยบายของแต่ละองค์กรกำหนดแนวทางปฏิบัติงานบัญชีบริหารให้กระทำสิ่งที่ถูกต้องตามกฎหมายเพื่อผลประโยชน์ของตนเองและผลประโยชน์ขององค์กร ละเว้นสิ่งที่ไม่ควรปฏิบัติซึ่งเป็นข้อบกพร่องทางจริยธรรม ซึ่งองค์กรจัดอบรมให้ความรู้แก่ผู้ปฏิบัติงานปีละครั้ง สอดแทรกความรู้ด้านจริยธรรม เป็นการสร้างความเชื่อมั่นในคุณค่าแห่งวิชาชีพผู้ทำบัญชีที่ในอุตสาหกรรมค้าส่ง / ค้าปลีก อุตสาหกรรมผลิต และ อุตสาหกรรมบริการ ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะเชิงวิชาการ

ผลการวิจัยสามารถนำมาจัดทำข้อเสนอแนะในธุรกิจอุตสาหกรรมและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้ ดังนี้

1.1 ควรกำหนดเป็นหลักสูตรจริยธรรมนักบัญชีเข้าเป็นส่วนหนึ่งของการจัดการเรียนการสอนในสถาบันอุดมศึกษาในการสร้างบรรทัดฐานตามทฤษฎีสถาบันในหลักสูตรการบัญชี

1.2 กำหนดแนวทางแก้ปัญหาความอ่อนไหวทางจริยธรรม โดยจัดกิจกรรมให้นักศึกษานำมาสรุปสาระสำคัญ ประกอบด้วย 1) อธิบายเหตุผลสั้น ๆ ระดับจริยธรรมของบุคคล แบ่งออกเป็น 3 ระดับ คือ 1) ระดับบุคคลยังไม่เข้าใจกฎเกณฑ์ของสังคมแต่รับกฎเกณฑ์ว่าจะไร้อุทธรณ์หรืออะไรผิดตาม โดยกำหนดผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับเป็นเกณฑ์ 2) ข้อกำหนดที่นักบัญชีต้องปฏิบัติตามทักษะพื้นฐานวิชาชีพอย่างถูกต้องตามกฎหมายเป็นไปตามทฤษฎีความชอบธรรม

1.3 หน่วยงานที่รับผิดชอบผู้ทำบัญชีควรกำหนดมาตรฐานจริยธรรมเข้าเป็นส่วนหนึ่งในรายวิชาหลักสูตรอบรมบัญชีเพื่อเก็บชั่วโมงผู้ทำบัญชีในภาคบังคับให้ตระหนักถึงสิ่งที่ไม่ควรกระทำในการปฏิบัติงานบัญชี

2. ข้อเสนอเชิงนโยบาย

ควรนำผลตัวชี้วัดการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีที่ผู้วิจัยได้พัฒนาขึ้น ไปทำการประเมินจริยธรรมกับกลุ่มผู้สอบทางภาษี กลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งเป็นกลุ่มที่ต้องมีจริยธรรมในการปฏิบัติงานในลักษณะใกล้เคียงกับผู้ทำบัญชีในองค์กร นำมาเป็นฐานสู่การพัฒนาจริยธรรมในวิชาชีพบัญชีให้มีความน่าเชื่อถือ และสามารถวัดคุณค่าแห่งวิชาชีพได้จะทำให้วิชาชีพบัญชีเป็นไปตามความคาดหวังของสังคม

3. ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติการ

การตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติทางบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศควรใช้กับ กลุ่มผู้สอบทางภาษี กลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งเป็นกลุ่มที่ต้องมีจริยธรรมในการปฏิบัติงานในลักษณะใกล้เคียงกันเพื่อสามารถอธิบายการตัดสินใจเชิงจริยธรรมของผู้ทำบัญชีและแนวปฏิบัติการบัญชีบริหารให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

เอกสารอ้างอิง

- ขวัญชนก ห่านนิมิตกุลชัย. (2556). *แนวปฏิบัติและปัญหาในการจัดทำบัญชีของผู้ทำบัญชีวิสาหกิจชุมชนในจังหวัด. สกลนคร.*
- นีออน พิณประดิษฐ์. (2554). *จริยธรรมกับพัฒนาทางสังคม. ขอนแก่น: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยขอนแก่น.*
- บุญใจ ศรีสถิตย์นรากร. (2555). *การพัฒนาและตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือวิจัย: คุณสมบัติการวัดเชิงจิตวิทยา. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.*
- สุวิมล ตีรกานันท์. (2543). *การประเมินโครงการ: แนวทางสู่การปฏิบัติ. กรุงเทพมหานคร: คณะศึกษาศาสตร์. มหาวิทยาลัยรามคำแหง.*
- Alleyne, B., 2011. *Challenging Code: A Sociological Reading of the KDE Free Software Project. Sociology.* 45 (3), 496 -511.
- Chan, S. & Leung P. (2006). The effects of Accounting Students: Ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity,. *Managerial Auditing Journal.*
- Creswell, J., & Plano Clark, V. (2007). *Designing and Conducting Mixed Methods Research.* Thousand Oaks, CA: Sage
- Fishcher, E. H. (1995). Attitude toward seeking professional Psychological help,. *Considerations for research.*
- Hair, J. B. (2010). *Multivariate data analysis,. Upper Saddle River.*
- Ittner & Larcker, (2001) *Assessing Empirical Research in Managerial Accounting, A Value-Based Management Perspective. SSRN Electronic Journal,* (pp.349-410).
- Kalshoven, K., Den Hartog, D. N., & De Hoogh, A. H. B. (2011). Ethical leader behavior and Big Five factors of personality. *Journal of Business.*
- PujiHarto. (2018). The value of the firm: Measuring performance, Using stochastic Frontier analysis,. *Business , Accountancy.* Indonesia.
- Samuel Y S Chan, P.Leung.,(2006). The effect of Accounting student reasoning and personal factors on their ethical sensitivity, *Managarial Audit journal.*
- Scott, W.R. (2001). *Institutions and Organizations 2nd edn.* Sage, CA.
- Stryker, S., & Serpe, R. T. (1994). Identity Saliency and Psychological Centrality: Equivalent, *Overlapping, or Complementary Concepts?*. *Social Psychology.*
- Thomson. (2002). The Future of Globalization,. *Business and Society Review.*, 423 - 431.