Causal Model of Personal Values and Audit Professional Skepticism in Thai Accounting Students

Worawit Laohamethanee[1]
Patcharin Saramath[2]
Phanumas Sangprasert[3]

Received: September 16, 2015 *Accepted: November 2, 2015*

Abstract

The objective of this research is to investigate the relationship among personal values and audit professional skepticism of Thai accounting students. Based on the questionnaire of Schwarts (1992) and Hurtt (2010), data were collected from 480 accounting students of universities in the northern region of Thailand. Data were analyzed by descriptive statistics and structural equation modeling. The results revealed that the personal value of benevolence had a significant positive relationship with skeptical judgment, while conformity has a significant negative relationship with skeptical judgment. Furthermore, skeptical judgment has a significant positive relationship with skeptical action. This research enables to gain better understanding of the relationship between personal value, attitude of skepticism and skeptical behavior in Thai accounting students. In addition, the results reveal the empirically consensus between academic research and professional standards of Federation of Accounting Profession. The result may provide guidelines for the development of accounting program that promote appropriate values among the accounting professionals.

Keywords: personal value, audit professional skepticism, skeptical judgment, skeptical action

[1] Lecturer, Faculty of Business Administration and Liberal Arts, Rajamangala University of Technology Lanna (RMUTL), E-mail: witsite@hotmail.com, Tel: 08-1671-3074
[2] Lecturer, Faculty of Business Administration, Maejo University
[3] Lecturer, Faculty of Business Administration and Liberal Arts, Rajamangala University of Technology Lanna (RMUTL)

โมเดลความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างค่านิยมส่วนบุคคล กับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของนักศึกษาการบัญชี

วรวิทย์ เลาหะเมทนี[1]
พัชรินทร์ สารมาท[2]
ภานุมาศ แสงประเสริฐ[3]

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของนักศึกษาการบัญชี โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามออนไลน์จากนักศึกษาชั้นปีที่ 4 ในสถาบันอุดมศึกษาภาคเหนือตอนบนจำนวน 480 คน โดยเครื่องมือในการเก็บข้อมูลพัฒนาจากแบบสอบถามของ Schwarts (1992) และ Hurtt (2010) และวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนาและวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง ผลการวิจัยพบว่า ความเมตตากรุณามีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ในขณะที่การยึดถือปฏิบัติตามกฎมีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ ผลการศึกษาครั้งนี้ทำให้เกิดความเข้าใจในความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลที่มีต่อทัศนคติและพฤติกรรมเชิงวิชาชีพของนักศึกษาการบัญชีซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาในต่างประเทศและข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชีของไทย ซึ่งถือเป็นหลักฐานเชิงประจักษ์ที่สนับสนุนแนวคิดของสภาวิชาชีพบัญชี ผลการศึกษาได้ชี้แนะแนวทางในการพัฒนาหลักสูตรการบัญชีเพื่อส่งเสริมค่านิยมที่เหมาะสมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในอนาคตต่อไป

คำสำคัญ: ค่านิยมส่วนบุคคล การใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ การใช้ดุลยพินิจด้วยความรอบคอบระมัดระวัง พฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบระมัดระวัง

[1] อาจารย์ ดร. ประจำคณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา เชียงใหม่
email: witsite@hotmail.com. Tel: 081-671-3074
[2] อาจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้
[3] อาจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา เชียงใหม่

บทนำ

วิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพที่มีบทบาทสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศในฐานะผู้ให้บริการความเชื่อมั่นแก่ข้อมูลในรายงานการเงินซึ่งจะทำให้ข้อมูลเชิงเศรษฐกิจมีความถูกต้องและเชื่อถือได้ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน (Watts and Zimmerman, 1983) การให้บริการของผู้สอบบัญชีจะมีคุณภาพมากยิ่งขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานภายใต้การใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2012; International Accounting Education Standards Board [IAESB], 2014; สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555) โดยการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ จะต้องประกอบด้วยการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับความผิดปกติในข้อมูลที่ได้รับและนำไปสู่พฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบระมัดระวัง อย่างไรก็ดี แม้ว่าการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นหลักการสำคัญในการปฏิบัติงานแต่การศึกษาและวิจัยเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าวนั้น ยังอยู่ในระหว่างการเริ่มต้น ทั้งนักวิจัยและผู้ประกอบวิชาชีพมีแนวคิดที่ไม่สอดคล้องกันเกี่ยวกับคำนิยามและองค์ประกอบของการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Hurtt, 2010; Nelson, 2009)

โดยองค์กรวิชาชีพควบคุมการประกอบวิชาชีพกำหนดนิยามของการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ คือ ทัศนคติที่รวมถึงความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การตื่นตัวต่อสถานการณ์ที่อาจบ่งชี้ให้เห็นถึงข้อผิดพลาดหรือการทุจริตในรายงานการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555) ในขณะที่ Hurtt (2010) กำหนดนิยามว่า คือ พฤติกรรมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่จะไม่ยอมรับหรือสรุปผลจนกว่าจะได้รับหลักฐานหรือข้อมูลที่เพียงพอต่อการสนับสนุนคำอธิบายเกี่ยวกับรายการในงบการเงิน แม้ว่ามุมมองต่อประเด็นดังกล่าว จะแตกต่างกันแต่ทุกฝ่ายต่างยอมรับว่าการขาดวิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพก่อให้เกิดความล้มเหลวในการรายงานต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Carpenter, Durtschi, and Gaynor, 2011; Messier, Kozloski, and Kochetova - Kozloski, 2010) และการศึกษาว่าอะไรเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุของการสร้างเสริมระดับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นหัวข้อในการวิจัยที่ได้รับความสนใจจากนักวิชาการทั่วโลก (Hurtt, Brown-Liburd, Earley, and Krishnamoorthy, 2013)

งานวิจัยในอดีตจำนวนมากจึงมุ่งเน้นการศึกษาปัจจัยเชิงสาเหตุของการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในมุมมองของศักยภาพและขีดความสามารถซึ่งเน้นปัจจัยด้านประสบการณ์ ความรู้ความสามารถ และการฝึกอบรม (Carpenter, Durtschi, and Gaynor, 2011; Nelson, 2009; Pinsker, Pennington and Schafer, 2009; Popova, 2013; Shaub and Lawrence, 1996) แม้จะเริ่มมีการศึกษาอย่างกว้างขวาง ในประเด็นดังกล่าว แต่มีนักวิจัยส่วนหนึ่งตั้งข้อสังเกตว่า การใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นอาจได้รับอิทธิพลจากคุณลักษณะส่วนบุคคลด้วย (Hurtt et al., 2013; Nelson, 2009; Sikkema, 2014) เนื่องจากคุณลักษณะส่วนบุคคล หรือสิ่งที่แต่ละบุคคลยึดถือเป็นแนวทางดำรงชีวิตเป็นสิ่งที่ชี้นำทัศนคติและพฤติกรรมของแต่ละบุคคล (Schwartz, 1992) เช่น ค่านิยมการยึดถือการปฏิบัติตามกฎ (Conformity) มากเกินไป จะทำให้ระดับการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมของนักบัญชีลดลง (Abdolmohammadi and Baker, 2006) ดังนั้น การศึกษาว่าค่านิยมประเภทต่าง ๆ จะส่งผลต่อทัศนคติและพฤติกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพอย่างไร และควรเสริมสร้างหรือส่งเสริมอย่างไรเพื่อเพิ่มระดับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ จึงเป็นประเด็นสำคัญที่ถกเถียงกัน อย่างไรก็ดี หลักฐานการศึกษาวิจัยเชิงประจักษ์เกี่ยวกับการเชื่อมโยงความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณญาณในการช่างสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพยังมีจำนวนจำกัดทั้งในระดับสากล (Hurtt et al., 2013;

Nelson, 2009; Sikkema, 2014) และในประเทศไทย (ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และนวพร พวงมณี, 2557; วรวิทย์ เลาหะเมทนี, 2558)

อย่างไรก็ตาม ค่านิยมส่วนบุคคลเป็นแนวคิดที่เป็นนามธรรมซึ่งยากต่อการให้คำนิยามวัดค่าปรากฏการณ์ได้อย่างชัดเจน (Park and Guay, 2009) โดยในประเทศไทยการศึกษาเชิงประจักษ์เกี่ยวกับองค์ประกอบค่านิยมส่วนบุคคลของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนั้นมีจำนวนไม่มากนัก (อุเทน เลานำทา และวรวิทย์ เลาหะเมทนี, 2557) มีเพียงการอ้างอิงผลการศึกษาด้านค่านิยมส่วนบุคคลที่มีผลต่อเชิงวิชาชีพตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเพื่อการพัฒนาหลักสูตรตัวอย่างของสภาวิชาชีพบัญชีเท่านั้น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2556) ซึ่งมิใช่การศึกษาเชิงประจักษ์ โดยคณะกรรมการมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพให้ความสำคัญกับการพัฒนาค่านิยมของนักศึกษาสาขาบัญชีซึ่งจะช่วยยกระดับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอันมีความจำเป็นในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพและการเป็นผู้ประกอบวิชาชีพที่มีความรู้ความสามารถและมีจริยธรรม และส่งผลต่อการเป็นผู้นำที่ดีได้ในอนาคต (Giacomino and Akers, 1998) อย่างไรก็ดี ในประเทศไทยยังไม่มีการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณญาณในการสังเกต เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพทั้งในระดับผู้ปฏิบัติงานและระดับนักศึกษา ดังนั้น การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับระดับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของนักศึกษาบัญชีซึ่งผ่านการเรียนรู้ตามหลักสูตรของสภาวิชาชีพบัญชีจึงมีความสำคัญในการทำความเข้าใจและเป็นการปรับใช้ทฤษฎีและเครื่องมือวัดค่านิยมส่วนบุคคลและการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในวิชาชีพบัญชีต่อไป การศึกษาครั้งนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับระดับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของนักศึกษาบัญชีชั้นปีที่ 4 ซึ่งเป็นกลุ่มนักศึกษาที่ผ่านกระบวนการเรียนรู้วิชาชีพบัญชีตามหลักสูตรของสภาวิชาชีพบัญชีและกำลังจะเข้าสู่วิชาชีพต่อไป

วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของนักศึกษาหลักสูตรบัญชีบัณฑิตที่ได้รับความเห็นชอบจากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ของสถาบันอุดมศึกษาในเขตภาคเหนือ

การทบทวนวรรณกรรมและเอกสารที่เกี่ยวข้อง

นิยามของค่านิยมส่วนบุคคล (Personal Values)

ค่านิยมส่วนบุคคล (Personal Values) เป็นแนวคิดเชิงจิตวิทยาที่อยู่ในความสนใจของนักวิชาการและมีการศึกษาในมุมมองที่แตกต่างกันไป โดย Kluckhorn (1951 อ้างอิงจาก Park and Guay, 2009) นิยามว่าค่านิยมส่วนบุคคล คือ แนวคิดความต้องการของแต่ละบุคคล Rokeach (1967; 1973) กำหนดนิยามของค่านิยมส่วนบุคคลว่า เป็นรูปแบบความเชื่อของบุคคลที่เป็นตัวกำหนดทัศนคติและส่งผลต่อพฤติกรรมของบุคคลนั้นในการนำมาเป็นแนวทางในการดำเนินชีวิตประจำวัน Nunnally (1978) ให้ความหมายค่านิยมว่า เป็นความชื่นชอบส่วนบุคคลในเชิงเป้าหมายที่เป็นอุดมการณ์และวิถีทางของชีวิต ในขณะที่ Schwartz (1992) นิยามว่า เป็นแนวคิดหรือความเชื่อที่สอดคล้องกับความต้องการของตนเอง ซึ่งจะเป็นตัวกำหนดบุคลิกภาพ ทัศนคติ แรงจูงใจ และพฤติกรรม และ Park and Guay (2009) นิยามว่า เป็นความเชื่อที่แต่ละบุคคลยึดถือตามความชอบและใช้เป็นหลักการในการกำหนดทัศนคติและพฤติกรรมของแต่ละบุคคล สำหรับในประเทศไทยค่านิยมส่วนบุคคลอาจมีการศึกษาหลายรูปแบบ เช่น สร้อยหวาย พัดเงิน (2550) ได้ให้ความหมายเพิ่มเติมว่า ค่านิยมของแต่ละบุคคลขึ้นอยู่กับประสบการณ์ส่วนบุคคลที่แตกต่างกัน พฤติกรรมดังกล่าวแสดงให้เห็นจากพฤติกรรมที่ง่ายและธรรมดาที่สุด เช่น ค่านิยมในการแต่งกาย ไป

จนถึงพฤติกรรมที่ยากและซับซ้อน เช่น ค่านิยมในการเลือกคู่ครอง ค่านิยมในการใช้วิจารณญาณตัดสินว่าสิ่งใดถูกต้อง สิ่งใดไม่ถูกต้อง ชูเกียรติ ดีบุรี (2552, หน้า 14) ให้นิยามว่า ค่านิยม คือ ความเชื่อของบุคคลเกี่ยวกับสิ่งที่มีแต่บุคคลให้ความสำคัญและเห็นว่ามีคุณค่าควรแก่การกระทำที่จะนำมาเป็นแนวทางในการปฏิบัติหรือกระทำสิ่งต่าง ๆ ที่บุคคลเลือกสรรว่าดีแล้ว จากความหมายที่กล่าวมาแล้วพอสรุปได้ว่า ค่านิยมส่วนบุคคล (Personal Value) หมายถึง ความเชื่อที่แต่ละบุคคลยึดถือเป็นสิ่งสำคัญ และเป็นสิ่งที่แต่ละบุคคลเห็นว่ามีคุณค่าที่จะนำมาเป็นแนวทางในการพิจารณาหรือกระทำสิ่งต่าง ๆ และใช้เป็นแนวทางในการดำเนินชีวิต โดยค่านิยมส่วนบุคคลที่มีอิทธพิลต่อทัศนคติและพฤติกรรมการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนั้นมีหลายประการ แต่ค่านิยมส่วนบุคคลที่อาจมีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น ได้แก่ ความเมตตากรุณา (Benevolence) และการยึดถือปฏิบัติตามกฎ (Conformity) โดยความเมตตากรุณา หมายถึง ความเชื่อที่บุคคลยึดถือและให้ความสำคัญกับการตั้งใจทำสิ่งที่ดี เจตนาดีให้กับผู้ที่ใกล้ชิด รวมถึงการคำนึงถึงสวัสดิภาพของบุคคลที่ทำงานร่วมกันและความปรารถนาดีต่อคนในสังคม เช่น การให้ความช่วยเหลือ ความซื่อสัตย์ และความจงรักภักดีที่มีต่อเพื่อนร่วมงาน (Park and Guay, 2009; Sikkema, 2014; ธรรมรัตน์ อยู่พรต, 2556) และการยึดถือปฏิบัติตามกฎ หมายถึงความเชื่อและคุณลักษณะของบุคคลที่ให้ความสำคัญกับพฤติกรรมที่แสดงออก โดยปฏิบัติตามบรรทัดฐานหรือความคาดหวังของสังคม เพื่อป้องกันการก่อให้เกิดความไม่สบายหรือมีอันตราย เช่น การเคารพและเชื่อฟังผู้ที่อาวุโส การมีวินัยในตนเอง และการมีความรับผิดชอบ เป็นต้น

นิยามและองค์ประกอบของการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Audit Professional Skepticism)

การสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นเป็นความเชื่อที่มีผลต่อพฤติกรรม (ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และนวพร พวงมณี, 2557) จึงเป็นแนวคิดที่ซับซ้อนและยากต่อการกำหนดคำนิยามและวัดค่าปรากฏการณ์ โดยผู้ประกอบวิชาชีพและนักวิชาการมีความเห็นที่แตกต่างกันในเรื่องคำนิยามของปรากฏการณ์ดังกล่าว (Hurtt et al., 2013; Hurtt, 2010; Nelson, 2009) มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศกำหนดคำนิยามการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ คือ ทัศนคติที่รวมถึงความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การตื่นตัวต่อสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาด หรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555) ซึ่งทัศนคติดังกล่าว จะสะท้อนผ่านพฤติกรรมการปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวังในการปฏิบัติงานดังที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการตรวจสอบของประเทศสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 1 (Nelson, 2009)

นักวิชาการจำนวนมากให้คำนิยามการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในมุมมองต่าง ๆ ดังนี้ Nelson (2009) นิยามว่าเป็นการใช้ดุลยพินิจและตัดสินใจของผู้สอบบัญชีซึ่งสะท้อนให้เห็นการประเมินความเสี่ยงขั้นสูงเกี่ยวกับความไม่ถูกต้องของสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ โดยขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้รับ และ Hurtt (2010, p. 151) นิยามว่า คือ พฤติกรรมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่จะไม่ยอมรับ หรือสรุปผลจนกว่าจะได้รับหลักฐานหรือข้อมูลที่เพียงต่อการสนับสนุนคำอธิบายเกี่ยวกับรายการในงบการเงิน โดยนักวิจัยทั้ง 2 ให้ข้อสรุปตรงกันว่า การใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นทัศนคติที่เป็นผลจากความเชื่อส่วนบุคคลและมีผลต่อพฤติกรรมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้น การศึกษาครั้งนี้จึงให้คำนิยามการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพว่า คือ ทัศนคติและพฤติกรรมที่แสดงถึงความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัยและการตื่นตัวต่อสถานการณ์ที่อาจเกิดข้อผิดพลาดหรือการทุจริตในงบการเงิน

จากนิยามดังกล่าวข้างต้น มีนักวิจัยจำนวนหนึ่งตั้งข้อสังเกตว่า การใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นทั้งทัศนคติ และพฤติกรรม ดังนั้น การศึกษาในประเด็นดังกล่าวจึงควรแยกศึกษาเป็น 2 องค์ประกอบ (Hurtt et al., 2013; Nelson, 2009) เนื่องจากผู้สอบบัญชีอาจมีทัศนคติความช่างสงสัยในการตั้งข้อสังเกตถึงความผิดปกติของข้อมูลที่ได้รับในระหว่างการปฏิบัติงาน การตั้งข้อสังเกตดังกล่าวเปรียบเสมือนการใช้ดุลยพินิจ ซึ่งเป็นกระบวนการคิดไตร่ตรองความถูกต้องของข้อมูลเพื่อกำหนดพฤติกรรมหรือแนวทางการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ หากผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจพิจารณาข้อมูลจากความรู้และประสบการณ์ที่มีแต่ไม่มีการกำหนดพฤติกรรมที่สอดคล้องกับข้อสงสัยก็อาจทำให้การปฏิบัติงานล้มเหลวได้ (Solomon and Trotman, 2003) ซึ่งข้อเสนอนี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพสอบบัญชีที่ระบุว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ที่ล้มเหลวในการตรวจสอบให้พบการทุจริตหรือข้อผิดพลาดในงบการเงินเกิดจากผู้สอบบัญชี อาจมีข้อสงสัยเกี่ยวกับความผิดปกติของข้อมูลในงบการเงินแต่มิได้กำหนดแนวทางการตรวจสอบให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่มีข้อสงสัยดังกล่าวจึงทำให้มิได้ตรวจสอบรวบรวมหลักฐานให้เหมาะสมกับสถานการณ์ (Hurtt et al., 2013; Messier, Kozloski, and Kochetova-Kozloski, 2010)

เมื่อรวบรวมและบูรณาการความหมายจากทั้งวรรณกรรมงานวิจัยและในเชิงวิชาชีพแล้ว การศึกษาครั้งนี้ จึงแยกศึกษาการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็น 2 องค์ประกอบ คือ 1) การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Skeptical Judgment) หมายถึง ทัศนคติในการพิจารณาข้อมูลการตรวจสอบด้วยความช่างสงสัย ความไม่เชื่อในข้อมูลที่ไม่ผ่านการพิสูจน์ รวมทั้งการคิดพิจารณาไตร่ตรองข้อมูลต่าง ๆ ก่อนตัดสินใจเกี่ยวกับงานสอบบัญชี 2) พฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ (Skeptical Behaviors) คือ การปฏิบัติงานการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังอันเป็นผลจากการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งครอบคลุมถึงการค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อขจัดข้อสงสัย การค้นหาข้อสรุปจากข้อมูลใหม่ ๆ และการสรุปผลการตรวจสอบจากหลักฐานที่เพียงพอย่างเหมาะสมแล้วเท่านั้น

งานวิจัยและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

งานวิจัยจำนวนมากระบุว่าค่านิยมส่วนบุคคลมีผลต่อการใช้ดุลยพินิจและพฤติกรรมในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เช่น ค่านิยมส่วนบุคคลมีผลต่อการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมในการตัดสินใจเลือกวิธีปฏิบัติงานบัญชีภายใต้ความไม่แน่นอนของนักศึกษาสาขาบัญชีในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วอย่าง สหรัฐอเมริกา แคนาดา และจีน (Abdolmohammadi and Baker, 2006; Fleming, Chee and Su, 2010; George, Maureen & Fritz, 2010) สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Baird and Zelin (2007) ซึ่งระบุว่า ค่านิยมส่วนบุคคลเป็นแนวทางและเครื่องมือชี้นำพฤติกรรมในการปฏิบัติงานภายใต้สถานการณ์ความไม่แน่นอนที่ละเอียดอ่อนต่อการผิดจริยธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งผลการศึกษาระบุว่านักศึกษาบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีค่านิยมด้านความเป็นสากล (Universalism) สูงกว่านักศึกษาสาขาอื่นในกลุ่มบริหารธุรกิจ

Sikkema (2014) ศึกษาคุณลักษณะของนักศึกษาสาขาบัญชีว่านักศึกษาสาขาบัญชีที่มีระดับการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพแตกต่างกันจะมีค่านิยมส่วนบุคคลแตกต่างหรือไม่ ผลการศึกษาพบว่า นักศึกษาที่มีระดับการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสูงจะมีค่านิยมส่วนบุคคลด้านความเมตตากรุณา (Benevolence) และการยึดถือปฏิบัติตามกฎ (Conformity) โดยค่านิยมด้านความเมตตากรุณาเป็นคุณลักษณะของบุคคลที่มีเจตนาดีและต้องการทำสิ่งที่ดีแก่สังคมโดยคำนึงถึงสวัสดิภาพของบุคคลที่ทำงานร่วมกัน ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีค่านิยมนี้มีแนวโน้มจะให้ความสำคัญกับผู้มีส่วนได้เสีย

ที่ใช้ผลงานของผู้สอบบัญชี ในขณะที่การยึดถือตามกฎคือ คุณลักษณะการปฏิบัติตามบรรทัดฐานและกฎระเบียบของสังคม ผู้ประกอบวิชาชีพที่ยึดถือตามกฎมีแนวโน้มจะปฏิบัติตามกฎระเบียบและมาตรฐานวิชาชีพอย่างเคร่งครัด ซึ่งการเคร่งครัดตามมาตรฐานวิชาชีพมากเกินไปอาจทำให้ขาดความยืดหยุ่นด้านจริยธรรมและไม่ได้คำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมได้ (Abdolmohammadi and Baker, 2006) โดยค่านิยมทั้ง 2 คุณลักษณะอาจส่งผลต่อการปฏิบัติงานโดยใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้วยความรอบคอบระมัดระวัง ตามมาตรฐานวิชาชีพ นอกจากนี้ ผลการศึกษานี้ของ Sikkema (2014) สอดคล้องกับข้อสังเกตของคณะกรรมการมาตรฐานการศึกษาวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งระบุว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องมีทัศนคติและการตระหนักถึงพันธสัญญาที่ต้องรับผิดชอบต่อสาธารณชนในการให้บริการความเชื่อมั่นแก่ข้อมูล รวมทั้งยึดมั่นในการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (IAESB, 2014; Jui and Wong, 2013)

ดังนั้น ค่านิยมด้านความเมตตากรุณาและการยึดถือปฏิบัติตามกฎเป็นค่านิยมที่จะช่วยส่งเสริมการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวังมากยิ่งขึ้น สมมติฐานที่เกี่ยวข้องจึงได้แก่

H_1: ค่านิยมส่วนบุคคลด้านความเมตตากรุณาจะมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อระดับการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

H_2: ค่านิยมส่วนบุคคลด้านการยึดถือปฏิบัติตามกฎจะมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อระดับการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพกับพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ

จากวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องให้ข้อสังเกตจากผลการวิจัยในระดับสากล ระบุว่าการใช้วิจารณญาณในการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นเป็นปรากฏการณ์ที่ซับซ้อนและอาจวัดค่าได้จากการสังเกตพฤติกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ เช่น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับความผิดปกติหรือไม่สมเหตุสมผลของข้อมูล และนำไปสู่การค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของข้อมูล รวมทั้งการขยายขอบเขตการตรวจสอบหรือรวบรวมหลักฐานเพิ่มเติมเพื่อให้ได้ข้อสรุปที่ชัดเจนและสอดคล้องกัน (สภาวิชาชีพบัญชี, 2555) ดังนั้น นักวิชาการจำนวนมากจึงเสนอแนะว่าหากต้องการศึกษาให้สอดคล้องกับทฤษฎีแล้ว องค์ประกอบของการใช้วิจารณญาณในการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจึงควรประกอบด้วย 1) การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Skeptical Judgment) หมายถึง ทัศนคติในการพิจารณาข้อมูลการตรวจสอบด้วยความช่างสงสัย ความไม่เชื่อในข้อมูลที่ไม่ผ่านการพิสูจน์ รวมทั้งการคิดพิจารณาไตร่ตรองข้อมูลต่าง ๆ ก่อนตัดสินใจเกี่ยวกับงานสอบบัญชี 2) พฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ (Skeptical Behaviors) คือ การปฏิบัติงานการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังอันเป็นผลจากการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งครอบคลุมถึงการค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อขจัดข้อสงสัย การค้นหาข้อสรุปจากข้อมูลใหม่ ๆ และการสรุปผลการตรวจสอบจากหลักฐานที่เพียงพออย่างเหมาะสมแล้วเท่านั้น (Hurtt, 2010; Hurtt et al., 2013; Nelson, 2009; สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555)

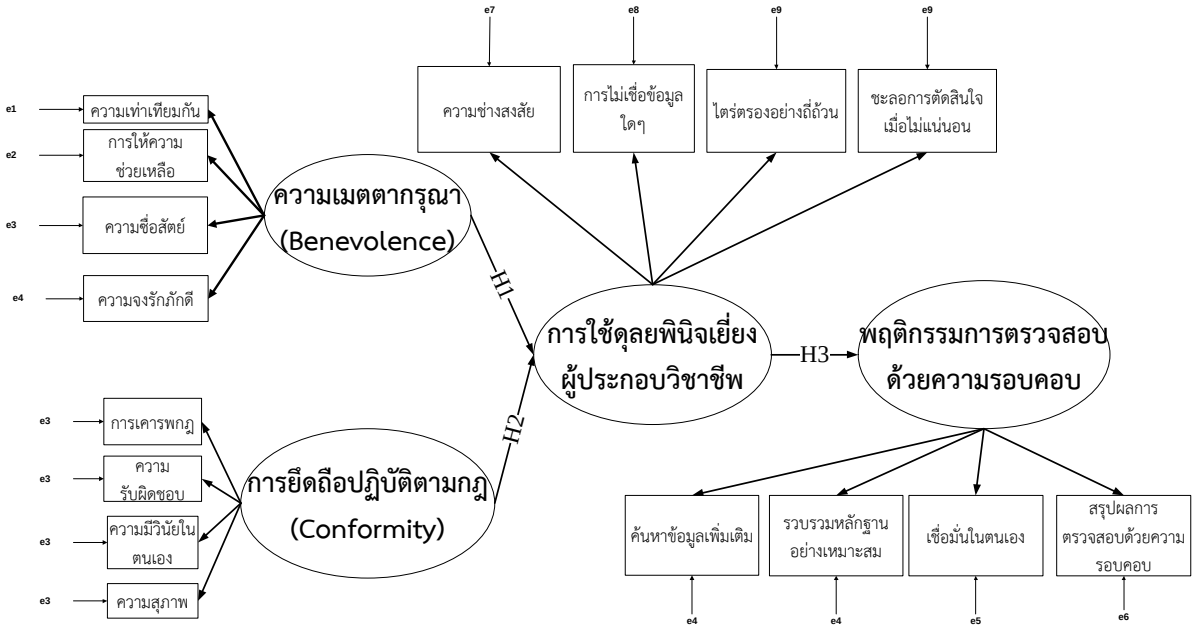
ผลการศึกษาในอดีตระบุว่า องค์ประกอบทั้ง 2 มีความสัมพันธ์ในเชิงทฤษฎีอย่างมาก เนื่องจากการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นกระบวนการสังเกต ตั้งข้อสงสัยและคิดพิจารณาภายในใจภายใต้ดุลยพินิจที่ปราศจากความลำเอียงของผู้สอบบัญชีซึ่งไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง (Hurtt et al., 2013; Nelson, 2009) เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีใช้ดุลยพินิจสังเกตความผิดปกติของรายการในงบการเงินแล้ว เช่น สังเกตเห็นถึงผลแตกต่างของรายการในงบการเงินหรือตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของคำอธิบายที่ได้รับจากฝ่ายบริหารของกิจการที่ตรวจสอบ ซึ่งหากว่า คำอธิบายหรือหลักฐานที่มีไม่เพียงพอต่อการให้ข้อมูลที่ถูกต้องเชื่อถือได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะไม่ยอมรับข้อมูลดังกล่าวและจะต้องเลือกวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

หรือขยายขอบเขตการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้นเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงหรือสถานการณ์ที่ไม่ปกติดังกล่าวซึ่งถือเป็นพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2555) ในทางตรงกันข้ามแล้วหากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่มีการตั้งข้อสังเกตหรือสงสัยความผิดปกติในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจะไม่แสดงออกถึงพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบระมัดระวัง ด้วยเหตุนี้การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจะเป็นปัจจัยที่นำไปสู่พฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบระมัดระวัง สมมติฐานที่เกี่ยวข้อง จึงได้แก่

H_3: การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจะมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบระมัดระวัง

กรอบแนวคิดการวิจัยและสมมติฐานการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้กำหนดกรอบแนวคิดในการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของนักศึกษาหลักสูตรบัญชีบัณฑิตดังภาพประกอบ 1



ภาพประกอบ 1 ค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

วิธีดำเนินการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัยประกอบด้วย ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง เครื่องมือในการวิจัย และการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ นักศึกษาที่ศึกษาในหลักสูตรบัญชีบัณฑิตที่ได้รับอนุมัติจากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ชั้นปีที่ 4 ของมหาวิทยาลัยจำนวน 6 แห่งในเขตภาคเหนือตอนบน โดยสาเหตุที่เลือกมหาวิทยาลัยเหล่านี้เนื่องจากเป็นสถาบันการศึกษาที่ปรับปรุงหลักสูตรบัญชีบัณฑิตให้สอดคล้องกับหลักสูตรตัวอย่างของสภาวิชาชีพบัญชีที่มีการประกาศใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ.2553 ซึ่งเป็นหลักสูตรที่ให้ความสำคัญกับการพัฒนาการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อย่างไรก็ดี เนื่องจากคณะผู้วิจัยไม่ทราบ

จำนวนแน่นอนของประชากรทั้งหมด ผู้วิจัยจึงกำหนดขนาดตัวอย่างโดยใช้สูตรของ Cochran (1977) ทำให้ได้ขนาดตัวอย่างที่ต้องการไม่น้อยกว่า 384 ตัวอย่าง และเนื่องจากไม่ทราบจำนวนประชากรที่แน่นอน การศึกษาครั้งนี้ จึงใช้การเลือกตัวอย่างแบบไม่ใช้ความน่าจะเป็นโดยอาศัยวิธีการสุ่มตามความสะดวก และขอความร่วมมือให้นักศึกษาเข้าไปตอบแบบสอบถามผ่านระบบออนไลน์ในระหว่างวันที่ 15 มกราคม – 15 กุมภาพันธ์ 2558 ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมดได้แก่นักศึกษาสาขาการบัญชีที่จบการศึกษาและกำลังจะเข้าสู่วิชาชีพบัญชีเพื่อเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

เครื่องมือวิจัยและการสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือในการวิจัย คือ แบบสอบถามซึ่งประกอบด้วย 3 ส่วน 1) แบบสอบถามข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง 2) การวัดค่านิยมส่วนบุคคล และ 3) การวัดระดับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยแบบสอบถามค่านิยมส่วนบุคคลประกอบด้วยค่านิยมด้านความเมตตากรุณาและการปฏิบัติตามกฎระเบียบซึ่งพัฒนามาจากข้อคำถามของ Schwartz (1992) และแบบสอบถามสำหรับการวัดระดับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพพัฒนาจากแบบสอบถามของ Hurtt (2010) แบบสอบถามทั้งหมดเป็นมาตรวัดประเมินค่า 7 ระดับ (7 = เห็นด้วยอย่างยิ่ง – 1 = ไม่เห็นด้วยเลย) ขั้นตอนการพัฒนาแบบสอบถามประกอบด้วยการแปลแบบสอบถามฉบับภาษาอังกฤษเป็นภาษาไทยโดยคณะผู้วิจัย จากนั้นให้ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษาอังกฤษสองท่านแปลแบบสอบถามฉบับภาษาไทยกลับเป็นภาษาอังกฤษ และนำผลการแปลจากทั้งสองท่านมาเปรียบเทียบกันและปรับแต่งคำให้เหมาะสม จากนั้นนำแบบสอบถามให้ผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาและเมื่อปรับแก้ไขแล้ว คณะผู้วิจัยนำแบบสอบถามไปทดสอบกับนักศึกษาสาขาการบัญชีจำนวน 30 คนเพื่อทดสอบก่อนเก็บข้อมูลจริง โดยแบบสอบถามที่ได้จากการทดสอบนี้จะไม่รวมอยู่ในการทดสอบสมมติฐานงานวิจัยครั้งนี้

ตาราง 1 ผลการวิเคราะห์ค่า Item-total Correlation และค่าความเชื่อมั่นครอนบาค

ชื่อตัวแปร	จำนวนข้อคำถาม	ค่า Item-total Correlation	ค่าความเชื่อมั่น (Cronbach's Alpha)	ความเชื่อมั่นเชิงประกอบ (Composite Reliability)	ความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดแล้ว (Average Variance Extracted)
ความเมตตากรุณา	4	0.758 – 0.817	0.908	0.872	0.629
การยึดถือปฏิบัติตามกฎ	4	0.562 – 0.669	0.801	0.716	0.400
การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	4	0.559 - 0.683	0.819	0.781	0.478
พฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ	4	0.632 – 0.725	0.851	0.794	0.492

เพื่อพิจารณาความสอดคล้องและสม่ำเสมอในการตอบคำถามของผู้ตอบแบบสอบถาม ผู้วิจัยทดสอบคุณภาพของเครื่องมือโดยใช้การทดสอบความเชื่อมั่นของข้อคำถามโดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาค (Cronbach's α) และค่า Item-total Correlation เพื่อทดสอบความสอดคล้องกันของข้อคำถาม ค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาคจะต้องมีค่าไม่น้อยกว่า 0.7 (Nunnally และ Bernstein, 1994) และค่า Item-total Correlation จะต้องมีค่าไม่น้อยกว่า 0.4 (Kline, 1993) ผลการวิเคราะห์แสดงในตาราง 1 ซึ่งพบว่าทุกองค์ประกอบมีระดับความเชื่อมั่นในระดับที่ยอมรับได้ นอกจากนี้ ค่าที่แสดงไว้ในตาราง 1 แสดง

ความเชื่อมั่นเชิงประกอบ (Composite Reliability) และความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดแล้ว (Average Variance Extracted) ความเชื่อมั่นเชิงประกอบจะสะท้อนว่าชุดของตัวแปรสังเกตได้ สามารถวัดตัวแปรแฝงที่เป็นโครงสร้างได้ดีเพียงใด โดยค่านี้ควรมีค่าไม่น้อยกว่า 0.7 จึงจะบ่งชี้ว่ามีความเชื่อมั่นสูง (Hair et al., 2010) ค่าที่แสดงไว้ในตาราง 1 แสดงค่าความเชื่อมั่นเชิงประกอบของตัวแปรแฝงทุกตัวแปรที่มีค่าเกิน 0.7 สอดคล้องกับผลการวิเคราะห์ค่าความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดแล้วซึ่งทุกปัจจัยค่าเฉลี่ยสูงกว่าเกณฑ์คือ 0.4 มีความหมายว่า ความแปรปรวนจากความคลาดเคลื่อนในการวัดมีค่าต่ำกว่าปริมาณความแปรปรวนในกลุ่มตัวแปรสังเกตได้ทั้งหมดที่อธิบายโดยตัวแปรโครงสร้าง (Bagozzi & Yi, 1988) เมื่อพิจารณาโดยรวมทั้งค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาค ค่าความเชื่อมั่นเชิงประกอบ และค่าความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดแล้ว สามารถสรุปได้ว่าโมเดลการวัดในการศึกษาครั้งนี้มีความเชื่อมั่นเชิงโครงสร้างในระดับดี

การวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษาครั้งนี้ใช้สถิติในการวิเคราะห์ 2 ประเภทคือ สถิติเบื้องต้นเพื่อวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามโดยวิเคราะห์ด้วยค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ร้อยละ และความถี่ สถิติการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อพิสูจน์สมมติฐานใช้การวิเคราะห์ ได้แก่ โมเดลสมการโครงสร้างเพื่อทดสอบและประมาณค่าสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในการศึกษาครั้งนี้

ตาราง 2 ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของแต่ละองค์ประกอบ

ตัวแปร	ค่าเฉลี่ย	S.D.	1	2	3	4
1. ความเมตตากรุณา	6.288	1.010	1			
2. การยึดถือปฏิบัติตามกฎ	5.369	0.919	0.581**	1		
3. การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	5.128	0.974	0.595**	0.574**	1	
4. พฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ	5.012	1.040	0.469**	0.510**	0.615**	1

**p<.01 *p<.05

ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของแต่ละองค์ประกอบพบว่า การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบระมัดระวัง (0.615) ในขณะที่ความเมตตากรุณามีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมากที่สุด (0.595)

ผลการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างความสัมพันธ์

ตาราง 3 ผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องของโมเดลตามสมมติฐานกับข้อมูล

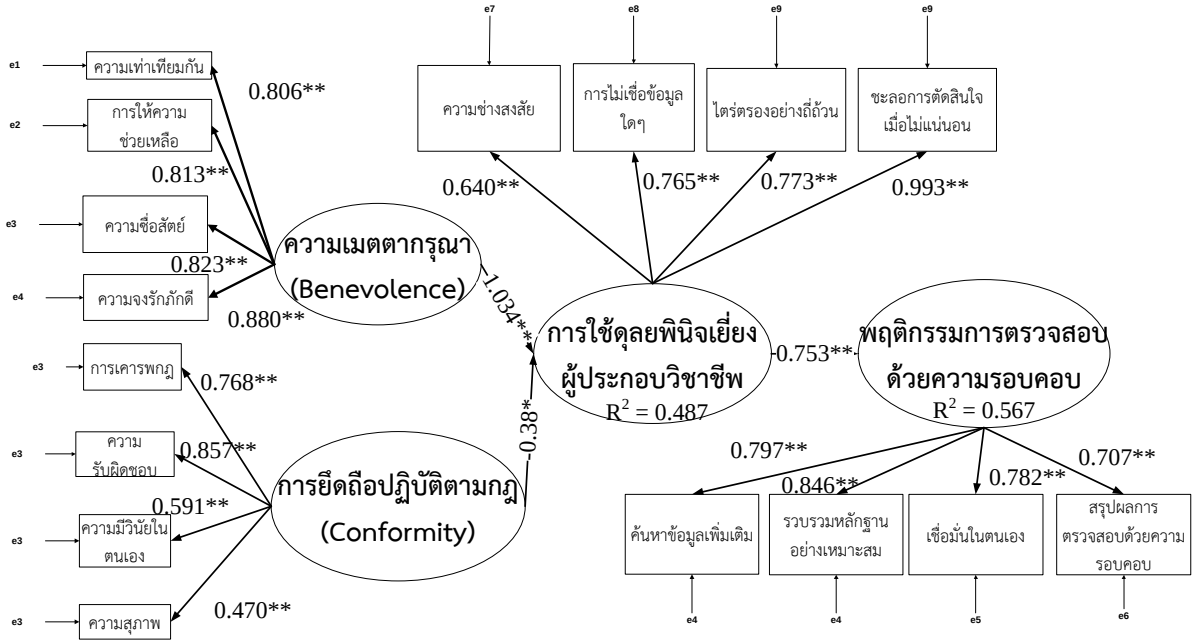
ค่าที่ใช้ในการพิจารณาความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์	เกณฑ์การพิจารณา	ค่าที่ได้จากการศึกษาหลังปรับโมเดล
Normed chi-square (χ^2 / df)	<3.00	1.99
Goodness-of-Fit Index (GFI)	>0.90	0.955
Comparative Fit Index (CFI)	>0.90	0.980
Incremental Fit Index (IFI)	>0.90	0.980
Adjusted Goodness-of-Fit Index (AGFI)	>0.90	0.934
Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)	<0.05	0.046

ภาพประกอบ 2 แสดงผลการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมเชิงวิชาชีพ การสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และคุณภาพงานสอบบัญชี โดยแบ่งเป็นการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันและการวิเคราะห์อิทธิพล โดยค่าสถิติในโมเดลทั้ง χ^2/df, GFI, CFI, IFI, AGFI, RMSEA ดังแสดงในตาราง 3 บ่งชี้ถึงระดับความสอดคล้องระหว่างข้อมูลเชิงประจักษ์กับโมเดลวิเคราะห์องค์ประกอบโดยทุกตัวชี้วัดระบุว่ามีความสอดคล้องกันเป็นอย่างดี (Byrne, 1998)

ภาพประกอบ 2 แสดงค่าน้ำหนักองค์ประกอบของแต่ละตัวแปรแฝงและความสัมพันธ์ในโมเดลนี้ด้วยคะแนนมาตรฐาน (Standardized Coefficient) โดยพิจารณาจากโมเดลการวัดซึ่งเป็นการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน ค่าน้ำหนักองค์ประกอบเป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝงกับตัวแปรสังเกตได้ ค่าน้ำหนักองค์ประกอบที่สูงจะสะท้อนถึงความเที่ยงตรงเชิงเหมือน (Convergent Validity) ตัวแปรแฝงภายในความเมตตากรุณาวัดจาก 4 ตัวแปรสังเกตคือ ความเท่าเทียมกัน การให้ความช่วยเหลือ ความซื่อสัตย์ และความจงรักภักดี โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบระหว่าง 0.806 - 0.880 เช่นเดียวกับตัวแปรแฝงภายในการยึดถือปฏิบัติตามกฎวัดจาก 4 ตัวแปรสังเกต คือ การเคารพกฎ ความรับผิดชอบ ความมีวินัย และความสุภาพ โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบระหว่าง 0.470 - 0.857 ตัวแปรแฝงภายนอกการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพวัดจาก 4 ตัวแปรสังเกต คือ ความช่างสงสัย การไม่เชื่อข้อมูลใด ๆ ไตร่ตรองอย่างถี่ถ้วน และชะลอการตัดสินใจเมื่อไม่แน่นอน โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบสูงระหว่าง 0.640 - 0.993 ในขณะที่ตัวแปรแฝงภายในพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบวัดจาก 4 ตัวแปรสังเกตคือ ค้นหาข้อมูลเพิ่มเติม รวบรวมหลักฐานอย่างเหมาะสม เชื่อมั่นในตนเอง และสรุปผลการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบระหว่าง 0.707 – 0.846 เมื่อพิจารณาจากค่าน้ำหนักองค์ประกอบทั้งหมดทุกตัวแปรพบว่า มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบสูงกว่า 0.6 ซึ่งบ่งชี้ว่าโมเดลการวัดมีความเที่ยงตรงในการวัด (Nunnally & Bernstein, 1994) นอกจากนี้ ภาพประกอบ 2 แสดงค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์พหุคูณ (R^2) หรือ ค่าที่ระบุสัดส่วนความแปรผันระหว่างตัวบ่งชี้กับองค์ประกอบร่วม ค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ในระดับสูงจะสะท้อนให้

เห็นถึงค่าความแปรความเชื่อมั่นสูง โดยตัวบ่งชี้ที่มีค่าความเชื่อมั่นสูงที่สุด ได้แก่ พฤติกรรมการตรวจสอบ (R^2= 0.576) และการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (R^2= 0.487)

ภาพประกอบ 2 แสดงอิทธิพลความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝง โดยความเมตตากรุณามีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (β= 1.034, P<.01) ในขณะที่การยึดถือปฏิบัติตามกฎระเบียบมีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (β= -.380, P<.05) และการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ (β = 0.753, P<.01) ดังนั้น สรุปได้ว่า ยอมรับสมมติฐานที่ 1, 2 และ 3 และเมื่อพิจารณาอิทธิพลรวมของตัวแปรแฝงภายในพบว่า ความเมตตากรุณามีอิทธิพลรวม (Total Effect) ต่อพฤติกรรมการตรวจสอบสูงสุด (0.779) ตามด้วยการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (0.753) โดยการยึดถือการปฏิบัติตามกฎระเบียบมีอิทธิพลรวมเชิงลบต่อพฤติกรรมการตรวจสอบ (-0.286)



Goodness of fit: χ^2 = 183.233, df = 92, P<0.00 GFI=0.955, CFI=0.980, IFI=0.98, AGFI=0.934, RMSEA=0.046

ภาพประกอบ 2 ผลการทดสอบโมเดลสมการโครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคล การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ

สรุปและอภิปรายผล

ประการแรก จากผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องของโมเดลตามทฤษฎีกับข้อมูล พบว่าโมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ซึ่งเป็นการยืนยันว่า ค่านิยมส่วนบุคคลด้านความเมตตากรุณาและการยึดถือปฏิบัติตามกฎมีอิทธิพลต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบระมัดระวัง ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับกรอบแนวคิดที่นำเสนอโดยไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี (2557) ซึ่งเสนอแนะว่าค่านิยมส่วนบุคคลซึ่งเป็นตัวกำหนดพฤติกรรม บุคลิกลักษณะส่วนบุคคลอาจส่งผลต่อความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากนี้ผลการศึกษาครั้งนี้ข้อเสนอแนะของหน่วยกำกับดูแลวิชาชีพ (IAASB, 2012; IAESB, 2014; Jui and

Wong, 2013) และสอดคล้องกับนักวิจัยในระดับสากลซึ่ง Nelson (2009) และ Hurtt et al. (2013) เสนอแนะว่า ค่านิยมส่วนบุคคล คือ ความเชื่อซึ่งเป็นตัวกำหนดพฤติกรรมส่วนบุคคล ความเชื่อดังกล่าวฝังรากลึกและจะมีอิทธิพลอย่างมากต่อทัศนคติและพฤติกรรมของแต่ละบุคคล โดยการศึกษาครั้งนี้ให้ข้อมูลเพิ่มเติมว่าค่านิยมส่วนบุคคลซึ่งเป็นความเชื่อมีความสัมพันธ์กับทัศนคติ (การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ) และพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบระมัดระวัง โดยผลการศึกษาระบุว่าค่านิยมส่วนบุคคลของนักศึกษาบัญชีทำให้เกิดการตั้งข้อสงสัยในข้อมูลที่ได้รับ และนำไปสู่การค้นหาคำตอบเพื่อขจัดข้อสงสัยซึ่งเป็นพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ

นอกจากนี้ ค่านิยมส่วนบุคคลตามกรอบแนวคิดของ Schwartz (1992) นั้นมีค่านิยมส่วนบุคคล 10 ประการซึ่งแต่ละค่านิยมส่วนบุคคลอาจมีหรือปราศจากความสัมพันธ์กับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยการศึกษาครั้งนี้สามารถระบุชี้ชัดได้ว่า ความเมตตากรุณาและการยึดถือปฏิบัติตามกฎระเบียบมีความสัมพันธ์ต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งผลการศึกษาครั้งนี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Sikkema (2014) ซึ่งได้เสนอแนะผลการศึกษาโดยการทดสอบด้วยสถิติ ANOVA ว่า ค่านิยมบุคคลด้านความเมตตากรุณาอาจมีความสัมพันธ์เชิงบวกและการยึดถือปฏิบัติตามกฎอาจมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ข้อค้นพบดังกล่าวยังสอดคล้องกับทฤษฎีและงานวิจัยในอดีตคือ ความเมตตากรุณามีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ทั้งนี้เนื่องจากบุคคลที่ยึดมั่นในความเท่าเทียมกัน ความซื่อสัตย์ การให้ความช่วยเหลือ และความจงรักภักดี นั้นมีแนวโน้มที่จะตระหนักในความเท่าเทียมของผู้ใช้งบการเงินในการได้รับข้อมูล (Abdolmohammadi & Baker, 2006) ผู้ประกอบวิชาชีพที่ปฏิบัติงานด้วยค่านิยมเหล่านี้จะให้ความสำคัญกับการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อเป็นประโยชน์ต่อสังคมโดยรวม ดังนั้น หากเผชิญหน้ากับสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนและมีข้อสงสัยในข้อมูลที่ได้รับในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะเลือกแนวทางการปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวังเพื่อหลีกเลี่ยงความล้มเหลวในรายงานข้อผิดพลาด หรือการทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงินให้สาธารณชนทราบ (IAESB, 2014; Hurtt et al., 2013)

ในทางกลับกัน ค่านิยมยึดถือปฏิบัติตามกฎระเบียบอาจทำให้การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีลดลงได้ โดยผลการศึกษาระบุว่าการยึดถือปฏิบัติตามกฎระเบียบ มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้ ทั้งนี้ เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั่วโลกจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพการบัญชี หรือการสอบบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีเหล่านี้กำหนดวัตถุประสงค์และแนวทางการปฏิบัติงานอย่างกว้าง ๆ เท่านั้น การเลือกวิธีปฏิบัติให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของแต่ละประเทศจึงขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพจะพิจารณาเลือกวิธีการให้เหมาะสมกับสถานการณ์ สภาพแวดล้อม และข้อกำหนดของแต่ละประเทศ ข้อกำหนดดังกล่าวเป็นการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีการปฏิบัติงานโดยมีลักษณะการทำงานแบบหลักเกณฑ์ (Principle-based) กล่าวคือ ไม่ใช้กฎระเบียบในการพิจารณาเพียงอย่างเดียว ดังนั้นค่านิยมส่วนบุคคลด้านการยึดถือปฏิบัติตามกฎ หากเป็นการยึดถือปฏิบัติตามกฎอย่างเคร่งครัดโดยไม่ใช้ดุลยพินิจพิจารณาความเหมาะสมตามสถานการณ์อาจเป็นการลดทอนการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้โดยเฉพาะอย่างยิ่งภายใต้สถานการณ์ที่ไม่แน่นอน การตัดสินใจเลือกวิธีการปฏิบัติงานควรตั้งอยู่บนเหตุผลเชิงจริยธรรมหรือประโยชน์สูงสุดของสาธารณชนผู้ใช้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพ (Abdolmohammadi & Baker, 2006) โดยผลการศึกษาครั้งนี้ สอดคล้องกับข้อสังเกตดังกล่าวที่ระบุว่า การปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยยึดถือปฏิบัติตามกฎระเบียบหรือตัวอักษรเพียงอย่างเดียวมิได้หากแต่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจ

เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาข้อมูลและหลักฐานแวดล้อม ก่อนจะตั้งข้อสังเกตและสงสัยในข้อมูลที่ได้รับ เพื่อเลือกวิธีการปฏิบัติงานให้เหมาะสมกับสถานการณ์ ซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวังในท้ายที่สุด ดังนั้น การที่ผู้สอบบัญชีไม่ยึดถือกฎระเบียบมากเกินไปจะทำให้มีอิสระในการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพให้เหมาะสมกับสถานการณ์มากยิ่งขึ้น

ข้อเสนอแนะ

จากข้อค้นพบในแต่ละประเด็น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะเชิงวิชาการเพื่อพัฒนารายงานการวิจัยเพื่อส่งเสริมการนำค่านิยมส่วนบุคคลเพื่อพัฒนาปรับใช้กับวิชาชีพบัญชี ดังนี้

ข้อเสนอแนะทางวิชาการ

1) การศึกษาครั้งนี้รายงานผลว่าค่านิยมส่วนบุคคลเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุของการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวัง อย่างไรก็ดี ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยต่อไปในอนาคต ผู้ที่สนใจในประเด็นเดียวกันนี้ ควรศึกษาเพิ่มเติมถึงปัจจัยเชิงสาเหตุอื่น เช่น Nelson (2009) เสนอแนะว่า การใช้เหตุผลเชิงจริยธรรม (Moral Reasoning) อาจเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุของการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวัง เช่นเดียวกับคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและบริการให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศตั้งข้อสังเกตว่าระดับการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอาจขึ้นอยู่กับระดับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพด้วย

2) แนวคิดการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นอาจครอบคลุมถึงกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากร ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ดังนั้น การศึกษาครั้งต่อไปอาจศึกษากลุ่มตัวอย่างเหล่านี้และอาจเปรียบเทียบแบบจำลองในลักษณะของการวิเคราะห์กลุ่มตัวอย่างพหุ (Multi-Group) เพื่อศึกษาความไม่แปรเปลี่ยนของแบบจำลอง และเพื่อนำผลการศึกษาดังกล่าวไปพัฒนาวิชาชีพบัญชี

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

1) การใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นแนวคิดในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งประกอบด้วยการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ ผลการศึกษาครั้งนี้บ่งชี้ว่าการที่นักศึกษาบัญชีที่ผ่านการศึกษาในหลักสูตรบัญชีบัณฑิตเพื่อเตรียมความพร้อมสู่การเป็นผู้ประกอบวิชาชีพนั้นจำเป็นต้องมีค่านิยมส่วนบุคคลที่เหมาะสมจึงจะสามารถส่งเสริมระดับการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ควรเน้นย้ำความสำคัญในการจัดการศึกษาให้สอดคล้องกับหลักสูตรบัญชีบัณฑิตของสภาวิชาชีพฯ

2) สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ควรให้ความสำคัญกับการศึกษาและส่งเสริมให้นักศึกษาบัญชีมีค่านิยมส่วนบุคคลที่เหมาะสม เนื่องจากมาตรฐานการศึกษาบัญชีระหว่างประเทศให้ความสำคัญกับการศึกษาและพัฒนาค่านิยมเชิงวิชาชีพที่เหมาะสมกับผู้ที่จะเข้าสู่วิชาชีพ เช่น นักศึกษาที่กำลังจะจบการศึกษา ผู้ที่ขึ้นทะเบียนฝึกหัดงานเพื่อเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้น ในอนาคต สภาวิชาชีพบัญชีฯ อาจส่งเสริมให้มีการศึกษาและพัฒนาเครื่องมือวัดค่านิยมเชิงวิชาชีพให้ชัดเจนและสมบูรณ์มากขึ้น ซึ่งอาจเป็นแนวทางหนึ่งในการส่งเสริมค่านิยมที่ถูกต้องแก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั่วประเทศ

ประโยชน์ของงานวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ให้ประโยชน์หลายประการ

1) ผลการศึกษาบ่งชี้ว่าค่านิยมส่วนบุคคลของนักศึกษาสาขาการบัญชีมีความสัมพันธ์ต่อการใช้ดุลยพินิจและพฤติกรรมการปฏิบัติงาน ซึ่งเป็นการยืนยันแนวคิดในการพัฒนาผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งประยุกต์แนวคิดมาจากคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและ

บริการให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ จากที่ประเทศไทยนำเอาแนวคิดดังกล่าวมาใช้แต่ไม่เคยมีการศึกษาถึงผลกระทบของเรื่องดังกล่าว การศึกษาครั้งนี้จึงให้หลักฐานเชิงประจักษ์ในการสนับสนุนแนวคิดดังกล่าวได้

2) การศึกษาครั้งนี้ช่วยเพิ่มความเข้าใจในองค์ประกอบการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งประกอบด้วยการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ ซึ่งอาจนำไปใช้เป็นแนวทางในพัฒนาการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพกับกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในส่วนอื่น ๆ ได้

3) การศึกษาครั้งนี้ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยเฉพาะการรายงาน ซึ่งเป็นผลงานของผู้สอบบัญชีที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน การพัฒนาแนวคิดดังกล่าวอาจช่วยส่งเสริมวิชาชีพบัญชีเพื่อให้เป็นกำลังสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศในฐานะผู้ให้บริการความเชื่อมั่นแก่ข้อมูลสมกับความคาดหวังของสังคมได้

ข้อจำกัดงานวิจัย

งานวิจัยนี้มีข้อจำกัดบางประการ ได้แก่ ความเที่ยงตรงของเครื่องมือในการวัด เช่น ค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ซึ่งมีค่าต่ำ ทั้งนี้ข้อคำถามทั้งหมดได้มาจากการพัฒนาแบบสอบถามจากการสัมภาษณ์ผู้ประกอบวิชาชีพควบคู่กับการแปลจากต้นฉบับภาษาอังกฤษจึงอาจมีข้อคำถามบางข้อที่ไม่สามารถเป็นตัวแทนการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของไทยที่มีบริบท วัฒนธรรมแตกต่างจากประเทศตะวันตกได้ แม้ว่าผู้วิจัยจะทดสอบเครื่องมือกับกลุ่มผู้สอบบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับกลุ่มตัวอย่างแล้วแต่ยังมีความเชื่อมั่นในระดับต่ำอยู่

เอกสารอ้างอิง

ชูเกียรติ ดีบุรี. (2552). *การเปรียบเทียบพฤติกรรมการชมละครไทยและละครเกาหลีของผู้ชมในกรุงเทพมหานคร*. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ. สืบค้นจาก http://tdc.thailis.or.th/tdc/basic.php

ธรรมรัตน์ อยู่พรต (2556). ค่านิยมในการทำงานที่ส่งผลต่อพฤติกรรมการเป็นสมาชิกที่ดีขององค์กรของเจนเนอเรชั่นต่าง ๆ. *วารสารบริหารธุรกิจ. 36*(138), 40-62.

ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี. (2557). ว่าด้วยความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ. *วารสารวิชาชีพบัญชี, 10(27)*, 78-85.

วรวิทย์ เลาหะเมทนี. (2558). ปัจจัยเชิงสาเหตุของการใช้วิจารณญาณในการช่างสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย. *วารสารบริหารธุรกิจแม่โจ้, 3(2)*, 29-45.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). *มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี.* สืบค้นจาก http://www.fap.or.th/st_eduit.php.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรการสอบบัญชีรหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี* สืบค้นจาก http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/st%20200.pdf

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรการสอบบัญชีรหัส 240 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน* สืบค้นจาก http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/st%20240.pdf

สร้อยหวาย พัดเงิน. (2550*). การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยบางประการกับค่านิยมในการพึ่งตนเองของนักเรียนระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ สาขาพาณิชยกรรม สังกัดสำนักงานคณะกรรมการการศึกษา*

เอกชนในเขตกรุงเทพมหานคร เขต 1. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ. สืบค้นจาก http://tdc.thailis.or.th/tdc/basic.php

อุเทน เลานำทา และ วรวิทย์ เลาหะเมทนี. (2557). ค่านิยมส่วนบุคคลของนักศึกษาการบัญชีของไทย: กรณีศึกษามหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนาและมหาวิทยาลัยมหาสารคาม. *วารสารพฤติกรรมศาสตร์, 20*(2), 56-76.

Abdolmohammadi, M. J. & Baker, C. R. (2006). Accountants' value preferences and moral reasoning. *Journal of Business Ethics*, *69*(Spring), 11-25.

Bagozzi, R. P. and Yi, Y. (1988). On the Evaluation of Structural Equation Models. *Journal of the Academy of Marketing Science, 16*(1), 74-94.

Baird, J. E. and Zelin, R. C. (2007). Personal Values and Ethical Viewpoints of Accounting Majors: How Do They Compare to Other Students? *Journal of Legal, Ethical and Regulatory*, *10*(2), 39-54.

Byrne, B. M. (1998). *Structural equation modeling with LISREL, PRELIS, and SIMPLIS: Basic concepts, applications, and programming*. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.

Carpenter, T., Durtschi, C., and Gaynor, L.M., (2011). The Incremental Benefits of a Forensic Accounting Course on Skepticism and Fraud-Related Judgments. *Issues in Accounting Education*, *26*(1), 1-21.

Cochran, W. G. (1977). *Sampling Techniques*. Third Edition. John Wiley & Sons, New York.

Fleming, M. D., Chee, W. C., & Wenbing, Su. (2010). An exploratory study of Chinese accounting students' and auditors' audit-specific ethical Reasoning. *Journal of Business Ethics*, *94*, 353-369.

George, L., Zhenzhong, M., JianAn, C., & He, Zhang. (2010). A comparison of personal values of Chinese accounting practitioners and students. *Journal of Business Ethics*, *88*, 59-76.

George, L., Maureen, G., & Fritz., R. (2010). Value, Value types and moral reasoning of MBA students. Business Ethics : *A European Review, 19*(April), 183-198.

Giacomino, E. E., & Akers, M. D. (1998). An examination of the differences between personal values and value types of female and male accounting and non-accounting majors. *Issues in Accounting Education*, *13*(August), 565-584.

Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., & Anderson, R.E. (2010). *Multivariate Data Analysis*. Seventh Edition. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.

Hurtt, K. (2010). Development of an Instrument to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, *29*(1), 149-171.

Hurtt, K., Brown-Liburd, H., Earley, C., and Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Auditing: A*

Journal of Practice and Theory, *32*(1), 45-97.

International Accounting Education Standards Board (IAESB). (2014). *Handbook of International Education Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2012). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. New York: International Federation of Accountants*.

Jui, L. and Wong, J. (2013). Roles and Importance of Professional Accountants in Business. *China Accounting Journal*, *October 2013*.

Kline, P. (1993*). A Handbook of Test Construction*. London, UK : Routledge.

Messier, Jr., W.F., Kozloski, T.M., and Kochetova-Kozloski, N. (2010). An analysis of SEC and PCAOB Enforcement Actions against Engagement Quality Reviewers. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, *29*(2), 233-252.

Nelson, M. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, *28*(2), 1-34.

Nunnally,J.C. (1978). *Psychometric Theory*. New York : McGraw – Hill.

Nunnally, Jum C. and Bernstein, Ira H. (1994). *Psychometric Theory*. New York, NY: McGraw-Hill.

Park, L.and Guay, P. R. (2009). Personality, values, and motivation. *Personality and Individual Differences*, *47*, 675-684.

Pinsker, R., R. Pennington, and J. K. Schafer. (2009). The Influence of Roles, Advocacy, and Adaptation to the Accounting Decision Environment. *Behavioral Research in Accounting*, *21*(2), 91-111.

Popova, V. (2013). Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. *Managerial Auditing Journal,* 28(2), 140 – 160.

Progoulaki, M. & Theotokas, I. (2009). Human resource management and competitive advantage: An application of resource-based view in the shipping industry. *Marine Polic*y, (34), 575–582.

Rokeach, M. B., (1967). *Attitudes and values*. San Francisco : Jossey-Bass.

Rokeach, M. B., (1973). *The nature of human values*. San Francisco, CA : Jossey-Bass.

Shaub, M.K., and Lawrence, J.E. (1996). Ethics, Experience and Professional Skepticism: A Situational Analysis. *Behavioral Research in Accounting*, *8* (Supplemental), 124-157.

Schwartz, S.H. (1992). Universals in the content and structure of values: theoretical advances and empirical

tests in twenty countries. *Advances in Experimental Social Psychology*, 25, 1–65.

Schwartz, S. H., & Sagiv, L. (1995). Identifying culture-specifics in the content and structure of values. *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 26(1), 92-116.

Sikkema, S. E. (2014). *Professional Skepticism of Students: A Descriptive Study of Differences in Trait Skepticism and Personal Value*. (Doctoral Dissertation). Anderson University, IN. Retrieved from http://search.proquest.com/docview/1681604046

Solomon, I. and Trotman, K.T. (2003). Experimental judgment and decision research in auditing: the first 25 years of AOS. *Accounting, Organizations and Society, 28*, 395-412.

Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence. *Journal of Law & Economics*, 613-633.

ภาคผนวก 1 ข้อคำถามของแต่ละองค์ประกอบ

ลำดับ	องค์ประกอบ	ข้อคำถาม
1	Conformity	1. การเป็นคนสุภาพหรือบุคลิกภาพที่ดีเป็นสิ่งจำเป็น (Polite) 2. เราควรเป็นผู้ที่เชื่อฟังและปฏิบัติตามคำสั่ง (Obedient) 3. เมื่อได้รับมอบหมายงาน ฉันเป็นคนที่มีความรับผิดชอบ สามารถไว้วางใจให้ทำงานได้ (Responsible) 4. ฉันเป็นคนที่มีระเบียบวินัยในตนเอง ไม่หลงไปกับอบายมุข (Self-Discipline)
2	Benevolence	1. ฉันยอมรับว่าคนทุกคนควรได้รับความเสมอภาคหรือมีโอกาสเท่าเทียมกันทุกคน (Equality) 2. ฉันรู้สึกว่าความจริงใจต่อเพื่อนเป็นสิ่งสำคัญ (Loyal) 3. ความซื่อสัตย์ จริงใจต่อบุคคลอื่นเป็นสิ่งจำเป็น (Honest) 4. ฉันยอมรับว่าเราควรให้ความช่วยเหลือเกื้อกูลผู้อื่นเพื่อความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น (Helpful)
3	Skeptical Judgment	1. ฉันมักจะไม่ตัดสินใจเรื่องราวต่าง ๆ ในทันทีจนกว่าฉันจะสามารถรวบรวมข้อมูลเพิ่มเติมได้ 2. ฉันจะไม่ตัดสินใจแบบรวดเร็ว ถ้าไม่มีข้อมูลที่ชัดเจน 3. ฉันต้องการเวลาในการพิจารณาข้อมูลให้รอบด้านก่อนตัดสินใจเรื่องใดเรื่องหนึ่ง 4. หากอยู่ในสถานการณ์ที่ไม่แน่นอน ฉันจะไม่ตัดสินใจในทันทีจนกว่าฉันคิดว่ามีข้อมูลครบถ้วนเพียงพอแล้ว
4	Skeptical Behaviors	1. การค้นพบความรู้ใหม่ ๆ เป็นสิ่งที่เพลิดเพลินและน่าตื่นเต้นสำหรับฉัน 2. ฉันประเมินความน่าเชื่อถือของข้อมูลจากนิสัยจากการมีหลักฐานหรือข้อมูลที่เพียงพออย่างเหมาะสม 3. ฉันเป็นคนมั่นใจในความสามารถของตนเอง 4. ฉันจะเชื่อถือสิ่งที่ฉันเห็น อ่าน หรือได้ยิน และพิจารณาสิ่งเหล่านั้นด้วยตัวเองเสมอ

BSRI
THAILAND
SWU