

## **Professional Socialization, Professional Commitment, Ethical Orientation & Professional Skepticism of Thai Accounting Students<sup>1</sup>**

Worawit Laohamethanee<sup>2</sup>

Sopida Sampattikorn<sup>3</sup>

Wareewan Charoenroop<sup>4</sup>

*Received: September 15, 2017*

*Accepted: October 16, 2017*

### **Abstract**

The objective of this research is to investigate the relationship among professional socialization, professional commitment, ethical orientation, & professional skepticism of Thai accounting students. The data were collected by questionnaires from 372 accounting students of universities in northern & northeast region of Thailand. Data were analyzed by descriptive statistics & structural equation modeling. The results revealed professional socialization had a significant positive relationship with Professional commitment & Ethical orientation. In addition, Professional commitment has the significant positive relationship with Ethical orientation & Professional skepticism. Furthermore, Ethical orientation has a significant positive relationship with Professional skepticism. This research enables to gain better understanding of the relationship among Professional Socialization, Professional Commitment, Ethical Orientation, & Professional Skepticism of Thai accounting students. In addition, the results reveal the empirically consensus between academic research & professional standards of Federation of Accounting Profession. The results may provide guidelines for development of accounting program that promote an appropriate socialization of professional member.

**Keywords:** professional socialization, professional commitment, ethical orientation, professional skepticism, Thai accounting student

---

<sup>1</sup> Research Article

<sup>2</sup> Lecturer of Faculty of Business Administration & Liberal Arts, Rajamangala University of Technology Lanna (RMUTL). Correspondence. Email: witsite@hotmail.com

<sup>3</sup> Lecturer of Faculty of Industrial & Technology, Rajamangala University of Technology Isan (RMUTI).

<sup>4</sup> Lecturer of Faculty of Business Administration & Liberal Arts, Rajamangala University of Technology Lanna (RMUTL).

## การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ ความยึดมั่นในวิชาชีพ ความเชื่อด้านจริยธรรม และความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของนักศึกษาการบัญชี<sup>1</sup>

วรวิทย์ เลาะห์เมทธิ<sup>2</sup>

โสภิตา สัมปัตติกร<sup>3</sup>

วริวรรณ เจริญรูป<sup>4</sup>

### บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาอิทธิพลระหว่างการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ ความยึดมั่นในวิชาชีพ ความเชื่อด้านจริยธรรม และความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของนักศึกษาการบัญชี โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามออนไลน์จากนักศึกษาชั้นปีที่ 4 ในสถาบันอุดมศึกษาภาคเหนือตอนบนและภาคตะวันออกเฉียงเหนือจำนวน 372 คน และวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา และวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง ผลการวิจัยพบว่า การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพมีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความยึดมั่นในวิชาชีพและความเชื่อด้านจริยธรรม ในขณะที่ความยึดมั่นในวิชาชีพมีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความเชื่อด้านจริยธรรมและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และความเชื่อด้านจริยธรรมมีความสำคัญเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ผลการศึกษาครั้งนี้ทำให้เกิดความเข้าใจในอิทธิพลระหว่างการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพกับความยึดมั่นผูกพัน ความเชื่อด้านจริยธรรม และความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาในต่างประเทศและข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชีของไทย ซึ่งถือเป็นหลักฐานเชิงประจักษ์ที่สนับสนุนแนวคิดของสภาวิชาชีพบัญชี ผลการศึกษาได้ชี้แนะแนวทางในการพัฒนาหลักสูตรการบัญชีเพื่อส่งเสริมการศึกษาและการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพที่เหมาะสมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในอนาคตต่อไป

**คำสำคัญ:** การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ ความยึดมั่นในวิชาชีพ ความเชื่อด้านจริยธรรม ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี นักศึกษาสาขาการบัญชี

<sup>1</sup> บทความวิจัย

<sup>2</sup> อาจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา เชียงใหม่ E-mail: witsite@hotmail.com

<sup>3</sup> อาจารย์ประจำคณะอุตสาหกรรมและเทคโนโลยี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน วิทยาเขตสกลนคร

<sup>4</sup> อาจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา เชียงราย

## บทนำ

วิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจและตลาดทุนในฐานะผู้ให้ข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้มีส่วนได้เสียกับกิจการที่เกี่ยวข้องกับประเมินฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของภาคธุรกิจซึ่งเป็นการสะท้อนสภาพความเป็นจริงของธุรกิจ และผู้มีส่วนได้เสียกับกิจการยังใช้ข้อมูลเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานตามกลยุทธ์และประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรของฝ่ายบริหาร นักธุรกิจและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียใช้ข้อมูลทางบัญชีในการประเมินฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการมาเป็นเวลาหลายทศวรรษ โดยข้อมูลทางการเงินบัญชีมีส่วนสัมพันธ์อย่างมากต่อมูลค่ากิจการและผลกำไร อันจะเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจทางธุรกิจที่ถูกต้องของผู้ใช้รายงานการเงินทุกกลุ่ม (Watt & Zimmerman, 1983) นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมยังทำหน้าที่ให้คำปรึกษาและคำแนะนำทางด้านบัญชีและภาษีอากรเพื่อเสริมสร้างความเข้มแข็งของธุรกิจอีกด้วย

ด้วยเหตุนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงเติบโตไปพร้อมกับภาคธุรกิจและระบบเศรษฐกิจที่มีการขยายตัวอย่างต่อเนื่องทุกปี และทำให้บัณฑิตสาขาการบัญชีเป็นที่ต้องการของตลาดแรงงานและภาคธุรกิจอย่างสม่ำเสมอ อย่างไรก็ตาม แม้ว่าสถาบันอุดมศึกษาทั่วประเทศจะมีการผลิตบัณฑิตสาขาบัญชีเพื่อให้เพียงพอกับความต้องการของตลาด และจากการสำรวจภาวะการมีงานทำและอัตราการว่างงานโดยรายงานวิจัยของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์โดย วิฑูรย์ธรรม สันจรรณศักดิ์ กัญญิภัทร์ นิธิโรจน์นันท คณิศร เทอดเผ่าพงศ์ ชุตินา รชนิกรไกรลาส ดรินทร์ หยกไพศาล และวัชชนพงศ์ ยอดราช (2558) พบว่า แนวโน้มการขาดแคลนผู้ประกอบวิชาชีพบัญชียังคงเพิ่มสูงขึ้นเช่นเดียวกับแนวโน้มการขาดแคลนระดับภูมิภาคอาเซียน สาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิดภาวะการขาดแคลนผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจมาจากปัจจัยหลายประการ ปัจจัยสำคัญสองประการ คือ ทักษะคนที่มีความรู้และแรงกดดันของสาธารณชนที่มีต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ปัจจัยที่ส่งผลทำให้บัณฑิตที่จบการศึกษาหลักสูตรการบัญชีไม่เข้าสู่วิชาชีพหรือออกจากวิชาชีพ คือ ทักษะคนและการยอมรับในวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพ อาทิเช่น ความรู้สึกไม่มั่นใจในความก้าวหน้าทางวิชาชีพ ความไม่มั่นคงในการประกอบอาชีพ ลักษณะการทำงานไม่ตอบโจทย์ชีวิตของตน ค่าตอบแทนที่ไม่คุ้มค่ากับความพยายามและความเครียด รวมทั้ง ผู้ประกอบวิชาชีพขาดใจรักในวิชาชีพ (วิฑูรย์ธรรม สันจรรณศักดิ์ และคณะ, 2558) ปัจจัยสำคัญประการถัดมาที่ทำให้ส่งผลกระทบต่อขาดแคลนวิชาชีพบัญชีคือ ความคาดหวังของสาธารณชนที่มีต่อผลงานของผู้สอบบัญชี ทำให้เกิดแรงกดดันต่อผู้สอบบัญชีที่จะต้องให้บริการที่มีคุณภาพสูงสุด สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้ และส่งผลให้เกิดความเครียดในการปฏิบัติงานและไม่ต้องการจะประกอบวิชาชีพบัญชี ปัจจัยเหล่านี้เป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้วิชาชีพบัญชีของไทยกำลังประสบปัญหาการขาดแคลนผู้ประกอบวิชาชีพในการให้บริการเพื่อสร้างความเข้มแข็งแก่ภาคธุรกิจและอาจกลายเป็นปัญหาขนาดใหญ่ในอนาคต เนื่องจากไม่มีผู้ประกอบวิชาชีพเพียงพอต่อการให้บริการภาคธุรกิจ ทำให้ภาคธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมขาดการกำกับดูแลและระบบธรรมาภิบาลที่ดีในอนาคต

ดังนั้น เพื่อยกระดับคุณภาพการให้บริการด้านการสอบบัญชีและความเชื่อมั่น และเพื่อพัฒนาศักยภาพในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศให้เพียงพอต่อความต้องการและมีคุณภาพทัดเทียมและ

สามารถแข่งขันได้ในกลุ่มประเทศประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนได้ การสร้างผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่มีคุณธรรม ทักษะ บุคลิกภาพ ทักษะและความรู้ด้านวิชาชีพที่เหมาะสมจึงเป็นสิ่งจำเป็น โดยผู้ที่เข้าสู่วิชาชีพควรมีใจรัก ตระหนักถึงความสำคัญของวิชาชีพ และพร้อมจะทุ่มเทการทำงานเพื่อวิชาชีพอย่างเต็มความสามารถด้วย ซึ่งในระดับสากลนั้นมิข้อเสนอแนะว่า การสร้างผู้ประกอบการวิชาชีพต้องเริ่มจากกระบวนการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ (Clikeman & Henning, 2000; International Accounting Education Standards Board; IAESB, 2015) ซึ่งการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพเป็นกระบวนการที่เกิดขึ้นเพื่อให้บุคคลที่มาเป็นสมาชิกในวิชาชีพเกิดความรู้ ทักษะ บุคลิกภาพ ทักษะและผูกพันกับบทบาทหน้าที่การทำงาน รวมถึงการซึมซับค่านิยม บรรทัดฐานและความยึดมั่นในวิชาชีพและจริยธรรมทางวิชาชีพอีกด้วย

คณะกรรมการมาตรฐานการศึกษาด้านผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีระบุว่า การทำให้บุคคลได้มาซึ่งความรู้ ค่านิยม ความสามารถ พฤติกรรม และทัศนคติที่จำเป็นในการปฏิบัติงานในวิชาชีพ ทักษะและค่านิยมเหล่านี้ จะทำให้นักศึกษาที่ต้องการเข้าสู่วิชาชีพมีความตั้งใจ เต็มใจ และอุทิศตนอย่างเต็มความสามารถ ในการปฏิบัติงานและจะนำไปสู่ความภาคภูมิใจในการเป็นผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในที่สุด (IAESB, 2015; Hall, Smith, & Langfield-Smith, 2005; Ahmad, Anantharama, & Ismail, 2012) นอกจากนี้ เมื่อผู้ประกอบการวิชาชีพมีความตั้งใจและอุทิศตนให้กับการทำงานอย่างเต็มความสามารถแล้ว การปฏิบัติงานสอบบัญชีย่อมมีคุณภาพเพิ่มมากขึ้น จากรายงานของหน่วยงานกำกับดูแลกิจการระบุว่า หากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบ ระมัดระวังและใช้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพแล้วจะทำให้การตรวจสอบมีคุณภาพมากขึ้นและสามารถตรวจสอบและรายงานเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างมีประสิทธิภาพและทันเวลา (IAASB, 2015; Messier, Kozloski, & Kochetova-Kozloski, 2010)

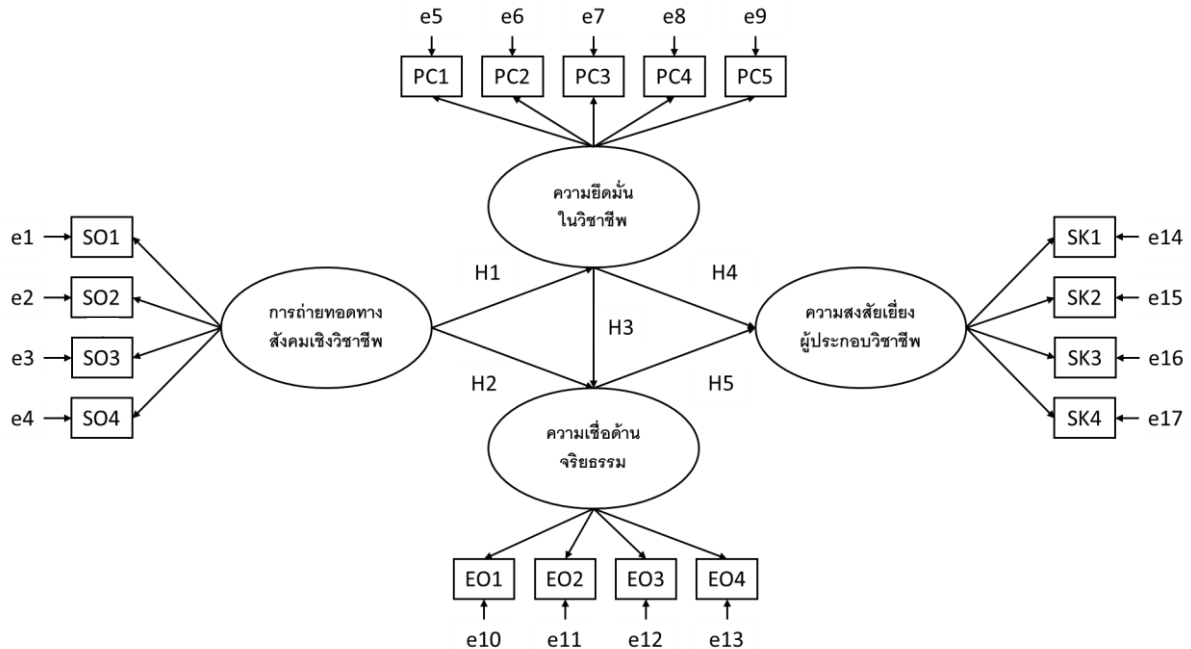
ดังนั้น จากปัญหาเรื่องการขาดแคลนผู้ประกอบการวิชาชีพเนื่องจากผู้ที่เข้าสู่วิชาชีพขาดความเข้าใจในวิชาชีพ และแรงกดดันจากความคาดหวังของสาธารณชนซึ่งข้อเสนอแนะของหน่วยงานกำหนดมาตรฐานวิชาชีพและหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพทั่วโลกมีความเห็นว่า กระบวนการถ่ายทอดสังคมเชิงวิชาชีพจะช่วยสร้างความยึดมั่นในวิชาชีพและเพิ่มคุณภาพความสงสัยและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น คณะผู้วิจัยมีความสนใจศึกษากระบวนการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพเพื่อความยึดมั่นในวิชาชีพและการช่างสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

### วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

เพื่อศึกษาอิทธิพลระหว่างกระบวนการและแนวทางในการพัฒนาการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ กับความยึดมั่นในวิชาชีพ ความเชื่อด้านจริยธรรม และความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

## การทบทวนวรรณกรรม งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และกรอบแนวคิดการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้กำหนดกรอบแนวคิดในการศึกษาอิทธิพลระหว่างกระบวนการทางสังคมเชิงวิชาชีพ ความยึดมั่นในวิชาชีพ ความเชื่อด้านจริยธรรม และความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของนักศึกษาหลักสูตรบัญชีบัณฑิตดังภาพ 1



ภาพประกอบ 1 แสดงกรอบแนวคิดในการศึกษา

### การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ (Professional Socialization)

การถ่ายทอดทางสังคม (Socialization) คือ กระบวนการที่ทำให้บุคคลเกิดความเข้าใจในค่านิยม ความสามารถ พฤติกรรมที่ได้รับการคาดหวังจากสังคมหรือองค์กร และความรู้เกี่ยวกับองค์กรซึ่งจำเป็นในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ในองค์กรและมีส่วนร่วมในฐานะสมาชิกขององค์กร (ฐาศุภร์ จันประเสริฐ และณัฐพงษ์ ธรรมรักษาสีทธิ, 2558) เมื่อประยุกต์นิยามดังกล่าวกับบริบทของวิชาชีพอิสระ จึงสามารถนิยามกระบวนการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ (Professional Socialization) หมายถึง การทำให้บุคคลได้มาซึ่งความรู้ ค่านิยม ความสามารถ พฤติกรรม และทัศนคติที่จำเป็นในการปฏิบัติงานในวิชาชีพ (ฐาศุภร์ จันประเสริฐ และณัฐพงษ์ ธรรมรักษาสีทธิ, 2558; Louis, 1980 อ้างอิงจาก Chatman, 1991)

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพบัญชี มีจุดเริ่มมาจากการประยุกต์ และพัฒนามาจากทฤษฎีความสอดคล้องระหว่างบุคคลกับสภาพแวดล้อม (Person-Environment Fit Theory) ซึ่งอธิบายว่า ความต้องการและความสามารถของบุคคลจะต้องสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมในการทำงานมิเช่นนั้น บุคคลจะเกิดความเครียดและเจ็บป่วย (French, Rodgers, & Cobb, 1974) ซึ่งมีการประยุกต์ทฤษฎีกับบริบทของวิชาชีพบัญชีเพื่ออธิบายว่า ถ้าทัศนคติ ค่านิยม พฤติกรรมและบุคลิกลักษณะของบุคคลกับสายงานอาชีพ มีความสอดคล้องกันในระดับสูง จะทำให้บุคคลมีความพึงพอใจในงานสูงและปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพด้วย

เช่นกัน โดยเหตุผลที่ว่า บุคคลที่มีบุคลิกภาพเข้ากันกับอาชีพที่เขาเลือก ประกอบเข้ากับลักษณะขององค์กรและสภาพแวดล้อมการทำงานที่เหมาะสมกับบุคลิกของคน ๆ นั้น จะทำให้บุคคลนั้นจะมีความพึงพอใจในงานและอุทิศตนให้กับงานของตนเอง ซึ่งจะส่งผลให้ประสบความสำเร็จในการทำงาน (Chatman, 1989) ดังนั้น วิชาชีพจำเป็นต้องพัฒนากระบวนการสรรหาและคัดเลือกบุคลากรเข้าสู่วิชาชีพ ซึ่งโดยมากมักจะเป็นผู้ที่ยังไม่มีการประสบการณ์ในการปฏิบัติงานในวิชาชีพมาก่อนเพื่อนำเข้าสู่กระบวนการอบรมสั่งสอน (Orientation) ให้ผู้มาใหม่ได้เรียนรู้เกี่ยวกับทัศนคติ ค่านิยม จริยธรรมและจรรยาบรรณ และทักษะที่สอดคล้องกับการปฏิบัติงานในวิชาชีพจะช่วยให้สามารถปรับตัวเข้ากับวิชาชีพและปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับความคาดหวังและความต้องการของวิชาชีพได้

ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพบัญชี ได้แก่ Person-Professional Fit Theory ซึ่งระบุว่ากระบวนการถ่ายทอดทางสังคมควรแบ่งเป็น 3 ช่วงเวลา

1. ระยะเวลาก่อนเข้าสู่วิชาชีพ ระยะเวลานี้เป็นช่วงเวลาที่ศึกษาในสถาบันอุดมศึกษาและวิทยาลัยวิชาชีพ ช่วงเวลานี้เป็นช่วงเวลาที่บุคคลสำรวจตนเองและวิชาชีพเพื่อแสวงหาข้อมูลและประสบการณ์ โดย Mayer-Sommer และ Loeb (1981) รวมทั้ง IAESB (2015) เสนอกรอบแนวคิดที่ว่า ควรปลูกฝังทัศนคติ จรรยาบรรณวิชาชีพ และค่านิยมของนักบัญชีในช่วงการศึกษาในมหาวิทยาลัย และจำเป็นต้องมีทั้งทฤษฎีที่ปฏิบัติได้จริง ผู้สอนควรประพฤติตนให้เป็นตัวอย่างของนักศึกษาและควรปฏิบัติกับนักศึกษาเหมือนเพื่อนร่วมงานหรือผู้ใต้บังคับบัญชา ซึ่งจะต้องอยู่ภายใต้กระบวนการเรียนการสอนและกิจกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการฝึกงานและการฝึกประสบการณ์ โดยกระบวนการถ่ายทอดที่เกิดขึ้นในช่วงก่อนเข้าสู่วิชาชีพนี้จะช่วยสร้างความเข้าใจและทัศนคติที่ถูกต้องแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ดีที่สุด

2. ระยะเวลาระหว่างอยู่ในวิชาชีพ ระยะเวลาเป็นช่วงเวลาดังแต่จบการศึกษาจนถึงช่วงเวลาปฏิบัติงานในวิชาชีพ ซึ่งเป็นช่วงเวลาที่บุคคลเริ่มปฏิบัติงานเต็มเวลาอย่างถาวรและเริ่มค้นหาวินัยหรืองานที่เหมาะสมกับตนเอง โดยเป็นงานที่ตนเองพึงพอใจและอาจมีการเปลี่ยนงานหรือออกจากวิชาชีพได้ โดย Chatman (1991) ศึกษากระบวนการคัดเลือกและฝึกฝนนักบัญชีในสำนักงานสอบบัญชี และพบว่าการใช้เวลาในการสัมภาษณ์และพิจารณาคุณลักษณะที่ตรงกับลักษณะของผู้ที่ประสบความสำเร็จจะช่วยให้องค์กรสามารถคัดเลือกคนที่มีทัศนคติและค่านิยมที่ถูกต้องเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีได้

3. ระยะเวลาความมั่นคงในอาชีพ ระยะเวลาอยู่ในช่วงชีวิตที่มั่นคงและแสดงหาความก้าวหน้าในวิชาชีพโดยพยายามรักษาวิชาชีพและลูกค้าที่เหมาะสมไว้กับตน ถือเป็นช่วงเวลาที่บุคคลมีความรู้สึกเป็นสมาชิกของวิชาชีพอย่างเต็มที่และมีโอกาสออกจากวิชาชีพน้อยที่สุด

งานวิจัยในอดีตระบุว่ากระบวนการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพมีผลต่อลักษณะของนักบัญชี (Stereotype of Accountants) ทัศนคติ ค่านิยม พฤติกรรมในการปฏิบัติงาน รวมทั้งมีบทบาทสำคัญในการลดความขัดแย้งทางวิชาชีพและความขัดแย้งในองค์กร (Chatman, 1991; Fogarty, 2000) กระบวนการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพเริ่มต้นขึ้นตั้งแต่บุคคลเข้าสู่การศึกษาด้านวิชาชีพในระดับต่ำกว่าบัณฑิตศึกษา หลักสูตรบัญชีและแนวทางการถ่ายทอดความรู้ด้วยวิธีการต่าง ๆ ทำให้เกิดผลสัมฤทธิ์ด้านการเรียนรู้เพื่อเตรียมความพร้อมสู่

การเป็นผู้ประกอบวิชาชีพที่เหมาะสม ผลสัมฤทธิ์ดังกล่าวได้แก่ ทักษะและความรู้ ทศนคติและค่านิยมเชิงวิชาชีพ ต่อวิชาชีพที่เหมาะสม จริยธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ (IAESB, 2015)

ทศนคติและค่านิยมเชิงวิชาชีพที่ถูกต้องนำไปสู่ความเข้าใจในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพ ความรักและยึดมั่นผูกพันต่อวิชาชีพ เมื่อนักศึกษาเข้าสู่การศึกษาด้านวิชาชีพซึ่งเป็นกระบวนการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ นักศึกษาจะต้องเข้าใจถึงบทบาทหน้าที่ในการนำเสนอข้อมูลต่อสาธารณชน แรงกดดันและความคาดหวังในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพ รวมทั้งการเป็นผู้ประกอบวิชาชีพจะได้รับการยอมรับจากสังคมรวมทั้งความภาคภูมิใจที่จะเป็นส่วนหนึ่งของวิชาชีพ (IAESB, 2015) โดยการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพจะถ่ายทอดสิ่งเหล่านี้ให้กับนักศึกษาผู้ที่ต้องการเข้าสู่วิชาชีพโดยการหล่อหลอมผ่านระบบการศึกษาและการมอบหมายงานในระหว่างการศึกษา โดยมีคณาจารย์ที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบถามและให้คำแนะนำในระหว่างการปฏิบัติงาน (Chatman, 1991; Siegel, Agrawal, & Rigsby, 1997) ซึ่งกระบวนการเหล่านี้จะทำให้ นักศึกษาเกิดความเข้าใจในเป้าหมายการปฏิบัติงานตามวิชาชีพ ตระหนักถึงบทบาทหน้าที่ และทุ่มเทการปฏิบัติงานด้วยความภาคภูมิใจ และกลายเป็นความยึดมั่นในวิชาชีพบัญชี (Elias, 2006; 2007; Fogarty, 2000) ดังนั้น นักศึกษาบัญชีที่ผ่านกระบวนการถ่ายทอดทางสังคมอย่างมีประสิทธิภาพมีแนวโน้มที่จะมีความยึดมั่นผูกพันและภาคภูมิใจในวิชาชีพสูง สมมติฐานที่เกี่ยวข้องจึงได้แก่

H<sub>1</sub>: ผลสัมฤทธิ์ของกระบวนการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพจะมีอิทธิพลเชิงบวกต่อระดับความยึดมั่นในวิชาชีพ

การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพครอบคลุมถึงการพัฒนาจริยธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพให้เป็นที่ยอมรับของสังคมด้วย เนื่องจากวิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลทางการเงินต่อสาธารณชนและการรักษาผลประโยชน์ของประชาชนจำนวนมาก ผู้ประกอบวิชาชีพจึงไม่สามารถตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าหรือนายจ้างเพียงคนใดคนหนึ่งได้ ซึ่งจรรยาบรรณเป็นจริยธรรมขั้นสูงกว่าข้อบังคับตามกฎหมายหรือศีลธรรมปกติ งานวิจัยในอดีตระบุว่า เมื่ออยู่ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่แน่นอน ผู้ประกอบวิชาชีพที่มีจริยธรรมมีแนวโน้มจะปฏิบัติงานโดยคำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมมากกว่า (Abdolmohammadi & Ariail, 2009; Elias, 2006) ดังนั้น การปลูกฝังพฤติกรรมด้านจริยธรรมควรเริ่มต้นจากกระบวนการถ่ายทอดทางสังคมในระดับการศึกษาระดับปริญญาตรีของผู้ที่ต้องการเข้าสู่วิชาชีพ (Elias, 2006; 2007; Fogarty, 2000; Mayer-Sommer & Loeb, 1981; Siegel, Agrawal, & Rigsby, 1997) สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกระบวนการถ่ายทอดสังคมเชิงวิชาชีพที่กำหนดโดยคณะกรรมการมาตรฐานการศึกษาของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มุ่งผลสัมฤทธิ์ด้านการเรียนรู้ให้บัณฑิตตระหนักถึงการปฏิบัติงานภายใต้กรอบจริยธรรม (IAESB, 2015) นักศึกษาที่ผ่านกระบวนการถ่ายทอดสังคมเชิงวิชาชีพที่มีประสิทธิผลควรจะรับรู้และมีความตั้งใจในการปฏิบัติตามมาตรฐานจริยธรรมของวิชาชีพอย่างเต็มความสามารถ สมมติฐานที่เกี่ยวข้องจึงได้แก่

H<sub>2</sub>: ผลสัมฤทธิ์ของกระบวนการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพจะมีอิทธิพลเชิงบวกต่อความเชื่อด้านจริยธรรม

## ความยึดมั่นในวิชาชีพ (Professional Commitment)

ความยึดมั่นในวิชาชีพ หมายถึง การให้ความสำคัญแก่วิชาชีพโดยการเชื่อและยอมรับเป้าหมายของวิชาชีพ รวมทั้งความเต็มใจที่จะทุ่มเทความพยายามในการปฏิบัติงานในนามของวิชาชีพ (Aranya, Pollock, & Amernic, 1981) ความรู้สึกผูกพันและเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันกับวิชาชีพบัญชี รวมถึงภาคภูมิใจในความเป็นส่วนหนึ่งของวิชาชีพบัญชี (Smith & Hall, 2008) การศึกษาแนวคิดเกี่ยวกับความยึดมั่นผูกพันต่อวิชาชีพมีความสำคัญหลายประการ เนื่องจากความยึดมั่นผูกพันต่อวิชาชีพเป็นสิ่งสะท้อนต่อเป้าหมายในชีวิตและความตั้งใจในการคงอยู่ในวิชาชีพ ซึ่งในวิชาชีพที่ขาดแคลน การสร้างบุคลากรในวิชาชีพที่ต้องมีความรู้ ทักษะ และประสบการณ์เป็นสิ่งที่ต้องใช้เวลา ความเข้าใจในความยึดมั่นต่อวิชาชีพจะเป็นประโยชน์ต่อวิชาชีพในการบริหารทรัพยากรบุคคลในวิชาชีพ นอกจากนี้ งานวิจัยจำนวนมากระบุว่า ความยึดมั่นผูกพันต่อวิชาชีพยังส่งผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงาน และการตระหนักถึงจริยธรรมวิชาชีพ

ความยึดมั่นในวิชาชีพไม่เพียงแต่สะท้อนถึงความจงรักภักดีต่อวิชาชีพ แต่ยังเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงานตามหลักการของวิชาชีพบัญชีอย่างเหมาะสม โดยเฉพาะจรรยาบรรณวิชาชีพ งานวิจัยในอดีตศึกษาแสดงถึงความยึดมั่นผูกพันต่อวิชาชีพจะส่งผลต่อการปฏิบัติงานด้วยจรรยาบรรณวิชาชีพและช่วยให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตัดสินใจได้อย่างมีจริยธรรมภายในสถานการณ์ที่ไม่แน่นอนที่ไม่มีกฎระเบียบระบุไว้อย่างชัดเจน (Elias, 2006; Hall, Smith, & Langfield-Smith, 2005; Ahmad, Anatharaman, & Ismail, 2012) ผู้สอบบัญชีที่มีความยึดมั่นในวิชาชีพสูงจะตระหนักถึงความรับผิดชอบในหน้าที่และตั้งใจนำเสนอรายงานการสอบบัญชีด้วยความซื่อสัตย์สุจริตมากยิ่งขึ้น (Kaplan & Whitecotton, 2001) ดังนั้น มีความยึดมั่นผูกพันและภาคภูมิใจในวิชาชีพสูง มีแนวโน้มจะปฏิบัติงานภายใต้กรอบจริยธรรมและจรรยาบรรณวิชาชีพ สมมติฐานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่

H<sub>3</sub>: ความยึดมั่นในวิชาชีพจะมีอิทธิพลเชิงบวกต่อระดับความเชื่อด้านจริยธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ

ความยึดมั่นในวิชาชีพก่อให้เกิดความต้องการที่จะเกี่ยวข้องกับวิชาชีพ เต็มใจที่จะทุ่มเทและอุทิศตนให้กับวิชาชีพ งานวิจัยในอดีตบ่งชี้ว่าความยึดมั่นในวิชาชีพมีประโยชน์หลายประการ ทั้งช่วยเพิ่มผลการปฏิบัติงาน ลดอัตราการลาออก เพิ่มความพึงพอใจในการทำงาน และเพิ่มความตั้งใจที่จะส่งสัญญาณเตือนภัยเกี่ยวกับรายการไม่ปกติ นอกจากนี้ นักบัญชีที่มีความยึดมั่นผูกพันต่อวิชาชีพจะส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน เช่น ยกระดับคุณภาพการทำงาน (Lee, Carswell, & Allen, 2000) การพัฒนามาตรฐานการทำงานให้สูงกว่ามาตรฐานขั้นพื้นฐานในการปฏิบัติ รวมทั้งมีพฤติกรรมและทัศนคติในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพเพื่อรักษาชื่อเสียงโดยรวมของวิชาชีพ (Smith & Hall, 2008) สอดคล้องกับ Lord และ DeZoor (2001) ศึกษาและพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีความยึดมั่นในวิชาชีพสูงมีแนวโน้มที่จะใช้ดุลยพินิจพิจารณาเกี่ยวกับการตรวจสอบอย่างรอบคอบระมัดระวังมากกว่าและยอมรับข้อผิดพลาดในงบการเงินได้น้อยกว่าผู้สอบบัญชีที่มีความยึดมั่นในวิชาชีพในระดับต่ำ ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพที่มีความยึดมั่นผูกพันและภาคภูมิใจในวิชาชีพสูง มีแนวโน้มจะใช้วิจารณญาณในปฏิบัติงานการตรวจสอบอย่างเต็มความสามารถเพื่อรักษาชื่อเสียงและภาพพจน์ของวิชาชีพบัญชี สมมติฐานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่

H<sub>4</sub>: ความยึดมั่นในวิชาชีพจะมีอิทธิพลเชิงบวกต่อระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ



## ความเชื่อด้านจริยธรรม (Ethical Orientation)

ความเชื่อด้านจริยธรรม (Ethical Orientation) หมายถึงการรับรู้และความตั้งใจในการปฏิบัติตามมาตรฐานจริยธรรมของวิชาชีพ (Elias, 2006) จริยธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพเป็นนามธรรมและไม่สามารถวัดได้อย่างชัดเจน และขึ้นอยู่กับสามัญสำนึกของแต่ละบุคคล อย่างไรก็ตาม การกำหนดจรรยาบรรณวิชาชีพจะช่วยเพิ่มความชอบธรรมให้กับวิชาชีพมากยิ่งขึ้น (IAASB, 2015) งานวิจัยระดับสากลจำนวนมากระบุว่า เมื่ออยู่ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่แน่นอน ผู้ประกอบวิชาชีพที่มีจริยธรรมมีแนวโน้มจะปฏิบัติงานโดยคำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมมากกว่า (Abdolmohammadi & Ariail, 2009; Elias, 2006)

งานวิจัยจำนวนมากระบุว่า ความเชื่อด้านจริยธรรมยังส่งผลต่อพฤติกรรมการตรวจสอบของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ยึดมั่นในจริยธรรมและจรรยาบรรณวิชาชีพจะปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวังมากกว่า (Shaub & Lawrence, 1996; Nelson, 2009; Hurtt, Brown-Liburd, Earley, & Krishnamoorthy, 2013) สอดคล้องกับข้อสังเกตของหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพและกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงานซึ่งระบุว่า ผู้ตรวจสอบที่มีจริยธรรมจะตระหนักถึงบทบาทหน้าที่ของตนและจะปฏิบัติงานด้วยความทุ่มเทและตั้งใจ รวมทั้งการตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลที่ได้รับในระหว่างการปฏิบัติงาน (IAASB, 2015; IAESB, 2015) ดังนั้น จากวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องให้ข้อสรุปในเชิงทฤษฎีว่า ความเชื่อด้านจริยธรรมเป็นพื้นฐานสำคัญในการปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและการสอบทานด้วยความสงสัย สมมติฐานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่

H<sub>5</sub>: ความเชื่อด้านจริยธรรมจะมีอิทธิพลเชิงบวกต่อระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

## ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Audit Professional Skepticism)

ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพคือ ทักษะคิดที่รวมถึงความรู้สึกรู้สึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การตื่นตัวต่อสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559) ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นเป็นทักษะคิดและความเชื่อที่มีผลต่อพฤติกรรมทำให้ยากต่อการกำหนดนิยามและการวัดค่า (ไพลิน ทรงเมธีรัตน์ และนวพร พวงมณี, 2557) อย่างไรก็ตาม งานวิจัยจำนวนมากระบุถึงความสำคัญของความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นทักษะคิดในการปฏิบัติงานที่มีผลต่อพฤติกรรมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีทั้งการวางแผนการตรวจสอบการรวบรวมและประเมินหลักฐานการสอบบัญชีและการเสนอรายงานการสอบบัญชี ทักษะคิดดังกล่าวครอบคลุมถึงความช่างสังเกตและสงสัย การไม่ยอมรับข้อมูลหรือหลักฐานใด ๆ ที่แสดงข้อมูลเพียงด้านเดียว และการเต็มใจและเปิดใจในการรวบรวมหลักฐานเพิ่มเติม ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพผู้สอบบัญชีซึ่งสะท้อนให้เห็นการประเมินและรายงานเกี่ยวกับความเสี่ยง และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินโดยผลการประเมินและรายงานนั้นขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้รับ (Nelson, 2009; Hurtt et al., 2013) รายงานการสอบทานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยหน่วยงานกำกับดูแลทั่วโลกระบุว่า

ความล้มเหลวในการรายงานเกี่ยวกับพฤติกรรมที่ผิดกฎระเบียบและการทุจริตในงบการเงินเกิดจากการที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตขาดความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพอย่างเหมาะสม (Messier, Kozloski, & Kochetova-Kozloski, 2010) การศึกษาด้านการสอบบัญชีให้ความสำคัญกับประเด็นดังกล่าวอย่างมาก

## วิธีดำเนินการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัยประกอบด้วย ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง เครื่องมือในการวิจัย และการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

### ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ นักศึกษาที่ศึกษาในหลักสูตรบัญชีบัณฑิตที่ได้รับอนุมัติจากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ชั้นปีที่ 4 ของสถาบันอุดมศึกษาทั่วประเทศจำนวน 4,202 คน (สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา, 2559) การศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยจึงกำหนดขนาดตัวอย่างโดยพิจารณาจากจำนวนตัวแปรสังเกตได้ซึ่งควรมีไม่น้อยกว่า 10 ตัวอย่างต่อหนึ่งตัวแปรสังเกตได้ (Nunnally, 1994) และเพื่อให้มีอำนาจการทดสอบทางสถิติที่เหมาะสมควรมีขนาดตัวอย่างไม่น้อยกว่า 20 ตัวอย่างต่อหนึ่งตัวแปรสังเกตได้ ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงกำหนดขนาดตัวอย่างที่ไม่น้อยกว่า 340 ตัวอย่าง ซึ่งคำนวณจาก 17 ตัวแปรสังเกตได้  $\times$  20 ตัวอย่างต่อหนึ่งตัวแปร ตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้เลือกตัวอย่างจากสถาบันการศึกษาในเขตภาคเหนือตอนบนและภาคตะวันออกเฉียงเหนือ 7 แห่ง ด้วยวิธีเจาะจงสถาบันอุดมศึกษาที่มีคุณลักษณะเหมาะสมกับและมีการปรับปรุงหลักสูตรบัญชีบัณฑิตให้สอดคล้องกับมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่สภาวิชาชีพบัญชีที่มีการประกาศใช้ ซึ่งเป็นหลักสูตรที่ให้ความสำคัญกับผลสัมฤทธิ์ด้านการเรียนรู้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ทักษะ ทศนคติและค่านิยม โดยมีรายละเอียดตัวอย่างทั้งหมดดังนี้

ตาราง 1 แสดงประชากรของการศึกษาครั้งนี้

สถาบันการศึกษา	จำนวนนักศึกษา
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา-เชียงใหม่	178
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา-เชียงราย	46
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา-ตาก	72
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา-ลำปาง	36
มหาวิทยาลัยแม่โจ้-เชียงใหม่	180
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน-สกลนคร	24
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน-ขอนแก่น	59
<b>รวม</b>	<b>595</b>

ผู้วิจัยขอความร่วมมือให้นักศึกษาเข้าไปตอบแบบสอบถามผ่านระบบออนไลน์ในระหว่างวันที่ 15 ธันวาคม 2559–15 มกราคม 2560 ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมดได้แก่นักศึกษาสาขาการบัญชีที่จบการศึกษาและกำลังจะเข้าสู่วิชาชีพบัญชีเพื่อเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำนวน 390 คน โดยมีอัตราการตอบกลับร้อยละ 66 แต่เนื่องจากผู้ตอบแบบสอบถามบางส่วนตอบข้อมูลไม่ครบถ้วนจึงตัดแบบสอบถามที่มีข้อมูลขาดหายไปเหลือแบบสอบถามที่ครบถ้วนทั้งหมด 372 คน

### เครื่องมือวิจัยและการสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือในการวิจัย คือ แบบสอบถามซึ่งประกอบด้วย 5 ส่วน 1) แบบสอบถามข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง 2) การวัดผลสัมฤทธิ์ของการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพซึ่งพัฒนาจากข้อคำถามของ Fogarty (2000) 3) การวัดระดับความยึดมั่นในวิชาชีพพัฒนาจากข้อคำถามของ Hall, Smith และ Langfield-Smith (2005) 4) การวัดระดับความเชื่อด้านจริยธรรมพัฒนาจากข้อคำถามของ Elias (2006) และ 5) การวัดระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งพัฒนาจากแบบสอบถามของ Hurtt (2010) แบบสอบถามทั้งหมดเป็นมาตรวัดประเมินค่า 7 ระดับ (7 = เป็นความจริงมากที่สุด 6 = เป็นความจริงมาก 5 = เป็นความจริงค่อนข้างมาก 4 = เป็นความจริงปานกลาง 3 = เป็นความจริงค่อนข้างน้อย 2 = เป็นความจริงน้อยที่สุด 1 = ไม่เป็นความจริงเลยเลย) ขั้นตอนการพัฒนาแบบสอบถามประกอบด้วย การแปลแบบสอบถามฉบับภาษาอังกฤษเป็นภาษาไทยโดยคณะผู้วิจัย จากนั้นให้ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษาอังกฤษสองท่านแปลแบบสอบถามฉบับภาษาไทยกลับเป็นภาษาอังกฤษ และนำผลการแปลจากทั้งสองท่านมาเปรียบเทียบกันและปรับแต่งคำให้เหมาะสม จากนั้นนำแบบสอบถามให้ผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาและเมื่อปรับแก้ไขแล้ว คณะผู้วิจัยนำแบบสอบถามไปทดสอบกับนักศึกษาสาขาการบัญชีจำนวน 30 คนเพื่อทดสอบก่อนเก็บข้อมูลจริง โดยแบบสอบถามที่ได้จากการทดสอบนี้จะไม่รวมอยู่ในการทดสอบสมมติฐานงานวิจัยครั้งนี้

ตาราง 2 ผลการวิเคราะห์ค่า Item-total Correlation และค่าความเชื่อมั่นครอนบาค

ชื่อตัวแปร	จำนวนข้อคำถาม	ค่า Item-total Correlation	ค่าความเชื่อมั่น (Cronbach's Alpha)	ความเชื่อมั่นเชิงประกอบ (Composite Reliability)	ความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดแล้ว (Average Variance Extracted)
1. การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ	4	0.498-0.788	0.795	0.7274	0.407
2. ความยึดมั่นในวิชาชีพ	5	0.572-0.755	0.861	0.8439	0.522
3. ความเชื่อด้านจริยธรรม	4	0.633-0.736	0.854	0.764	0.448
4. ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	4	0.556-0.679	0.800	0.8372	0.563

เพื่อพิจารณาความสอดคล้องและสม่ำเสมอในการตอบคำถามของผู้ตอบแบบสอบถาม ผู้วิจัยทดสอบคุณภาพของเครื่องมือโดยใช้การทดสอบความเชื่อมั่นของข้อคำถามโดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาค (Cronbach's  $\alpha$ ) และค่า Item-Total Correlation เพื่อทดสอบความสอดคล้องกันของข้อคำถาม ค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาคจะต้องมีค่าไม่น้อยกว่า 0.7 (Nunnally & Bernstein, 1994) และค่า Item-Total Correlation จะต้องไม่ต่ำกว่า 0.4 (Kline, 1993) ผลการวิเคราะห์แสดงในตาราง 2 ซึ่งพบว่า ทุกองค์ประกอบมีระดับความเชื่อมั่นในระดับที่ยอมรับได้ นอกจากนี้ ค่าที่แสดงไว้ในตาราง 2 แสดงความเชื่อมั่นเชิงประกอบ (Composite Reliability) และความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดแล้ว (Average Variance Extracted) ความเชื่อมั่นเชิงประกอบจะสะท้อนว่าชุดของตัวแปรสังเกตได้สามารถวัดตัวแปรแฝงที่เป็นโครงสร้างได้ดีเพียงใด โดยค่านี้ควรมีค่าไม่น้อยกว่า 0.7 จึงจะบ่งชี้ว่ามีความเชื่อมั่นสูง (Hair, Black, Babin, & Anderson, 2010) ค่าที่แสดงไว้ในตาราง 2 แสดงค่าความเชื่อมั่นเชิงประกอบของตัวแปรแฝงทุกตัวแปรที่มีค่าเกิน 0.7 สอดคล้องกับผลการวิเคราะห์ค่าความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดแล้วซึ่งทุกปัจจัยค่าเฉลี่ยสูงกว่าเกณฑ์ คือ 0.4 มีความหมายว่า ความแปรปรวนจากความคลาดเคลื่อนในการวัดมีค่าต่ำกว่าปริมาณความแปรปรวนในกลุ่มตัวแปรสังเกตได้ทั้งหมดที่อธิบายโดยตัวแปรโครงสร้าง (Bagozzi & Yi, 1988) เมื่อพิจารณาโดยรวมทั้งค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาค ค่าความเชื่อมั่นเชิงประกอบ และค่าความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดแล้วสามารถสรุปได้ว่าโมเดลการวัดในการศึกษาครั้งนี้มีความเชื่อมั่นเชิงโครงสร้างในระดับดี

### การวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษานี้ใช้สถิติในการวิเคราะห์ 2 ประเภท คือ สถิติเบื้องต้นเพื่อวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามโดยวิเคราะห์ด้วยค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ร้อยละ และความถี่ สถิติการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อพิสูจน์สมมติฐานใช้การวิเคราะห์ ได้แก่ โมเดลสมการโครงสร้างเพื่อทดสอบและประมาณค่าสัมพัทธ์ระหว่างตัวแปรในการศึกษานี้

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเบื้องต้นพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 76) และเพศชาย (ร้อยละ 24) โดยมีผลการเรียนเฉลี่ย 2.80 โดยเป็นนักศึกษามหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา จังหวัดเชียงใหม่มากที่สุด 101 คน (ร้อยละ 27.15) รองลงมา คือ นักศึกษามหาวิทยาลัยแม่โจ้ 98 คน (ร้อยละ 26.34) และนักศึกษามหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน 59 คน (ร้อยละ 15.86)

ตาราง 3 ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของแต่ละองค์ประกอบ

ตัวแปร	ค่าเฉลี่ย	S.D.	1	2	3	4
1. การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ	5.2022	1.0585	1	.272***	.428***	.395***
2. ความยึดมั่นในวิชาชีพ	5.5908	0.8705		1	.454***	.493***
3. ความเชื่อด้านจริยธรรม	5.4225	0.8831			1	.669***
4. ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	5.2945	0.9305				1

\*\*\* $p < .01$

ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของแต่ละองค์ประกอบ พบว่า การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับความยึดมั่นในวิชาชีพ (0.272) ความเชื่อด้านจริยธรรม (0.428) และความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (0.395) ในขณะที่ความยึดมั่นในวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับความเชื่อด้านจริยธรรม (0.454) และความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (0.493) และความเชื่อด้านจริยธรรมมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพมากที่สุด (0.669)

### ผลการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างความสัมพันธ์

ตาราง 4 แสดงข้อคำถามและค่าน้ำหนักองค์ประกอบของแต่ละตัวแปรแฝงและความสัมพันธ์ในโมเดลนี้ด้วยคะแนนมาตรฐาน (Standardized Coefficient) โดยพิจารณาจากโมเดลการวัดซึ่งเป็นการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน ค่าน้ำหนักองค์ประกอบเป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาอิทธิพลระหว่างตัวแปรแฝงกับตัวแปรสังเกตได้ ค่าน้ำหนักองค์ประกอบที่สูงจะสะท้อนถึงความเที่ยงตรงเชิงเหมือน ตัวแปรแฝงภายนอก

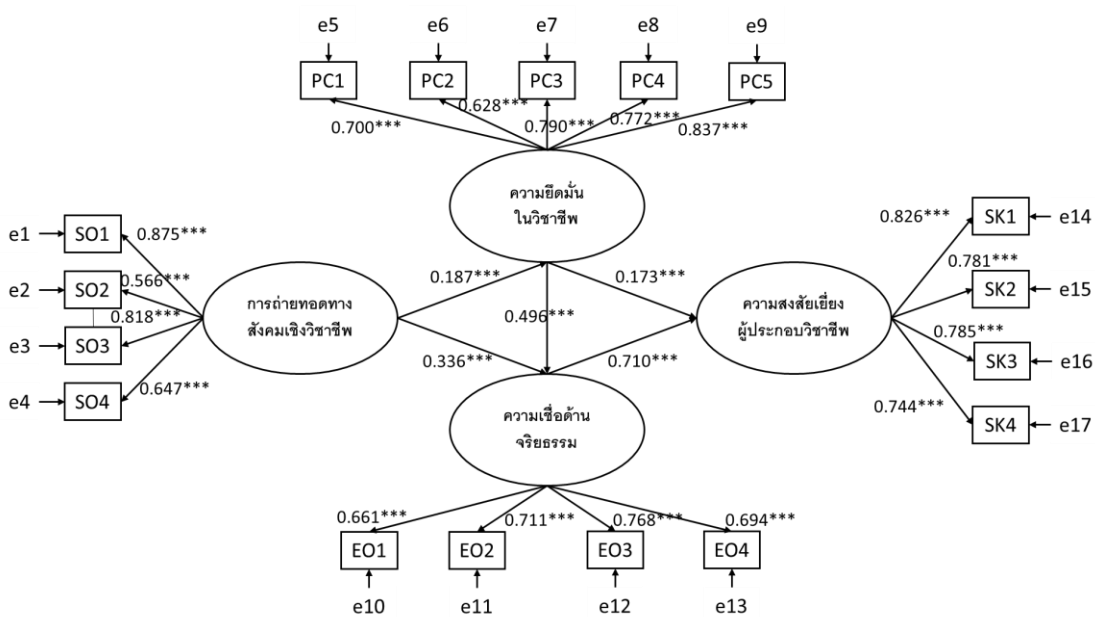
การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพวัดจาก 4 ตัวแปรสังเกต คือ การตระหนักถึงความระมัดระวัง ค่านิยมเรื่องความถูกต้องตามควร การตระหนักถึงการปฏิบัติงานเพื่อประโยชน์สูงสุดของสังคม และความรับผิดชอบต่อผลงาน โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบระหว่าง 0.566-0.875 เช่นเดียวกับตัวแปรแฝงภายในความยึดมั่นในวิชาชีพซึ่งวัดจาก 5 ตัวแปรสังเกตคือ ความภาคภูมิใจที่ได้เป็นส่วนหนึ่งในวิชาชีพ ความตั้งใจปฏิบัติงานภาคภูมิใจที่จะบอกแก่สังคม อุทิศตน และชวนช่วยหาความรู้ โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบระหว่าง 0.628-0.837 ตัวแปรแฝงภายในความเชื่อด้านจริยธรรมวัดจาก 4 ตัวแปรสังเกต คือ ความเป็นอิสระ การปฏิบัติงานโดยปราศจากความขัดแย้งทางผลประโยชน์ การคำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวม และการปฏิบัติงานภายใต้กรอบจริยธรรมวิชาชีพ โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบสูงระหว่าง 0.694-0.768 ตัวแปรแฝงภายในความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพวัดจาก 4 ตัวแปรสังเกต คือ ตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับหลักฐาน วิเคราะห์และวินิจฉัยความไม่สอดคล้องของข้อมูล การชะลอการตัดสินใจจนกว่าจะได้รับหลักฐานที่เพียงพอ และใช้ดุลยพินิจในการปฏิบัติงานตามหลักฐานที่ได้รับ โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบระหว่าง 0.744-0.826 เมื่อพิจารณาจากค่าน้ำหนักองค์ประกอบทั้งหมดทุกตัวแปรพบว่ามีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบสูงกว่า 0.6 ซึ่งบ่งชี้ว่า โมเดลการวัดมีความเที่ยงตรงในการวัด (Nunnally & Bernstein, 1994)

ผลการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์พหุคูณ ( $R^2$ ) หรือ ค่าที่ระบุสัดส่วนความแปรผันระหว่างตัวบ่งชี้กับองค์ประกอบร่วม ค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ในระดับสูงจะสะท้อนให้เห็นถึงค่าความเชื่อมั่นสูง โดยตัวบ่งชี้ที่มีค่าความเชื่อมั่นสูงสุดได้แก่ ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ( $R^2 = 0.671$ ) ความเชื่อด้านจริยธรรม ( $R^2 = 0.421$ ) และความยึดมั่นในวิชาชีพ ( $R^2 = 0.335$ ) ตามลำดับ

ตาราง 4 แสดงข้อคำถามและคะแนนมาตรฐานของแต่ละข้อคำถาม

องค์ประกอบ	ข้อคำถาม	Standardized Coefficient
Socialization	1. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรยึดหลักความระมัดระวัง (Conservative) ในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพเสมอ	0.875
	2. ผู้ประกอบวิชาชีพควรให้ความสำคัญกับการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามควร (True & Fair View)	0.566
	3. ผู้ประกอบวิชาชีพควรปฏิบัติงานโดยคำนึงถึงประโยชน์สูงสุดของผู้ใช้งบการเงินเป็นสำคัญ	0.818
	4. วิชาชีพบัญชีเป็นอาชีพที่ต้องรับผิดชอบต่อผลงานของตนเองมากกว่าอาชีพอื่น ๆ	0.647
Professional Commitment	1. ผู้ประกอบวิชาชีพควรภาคภูมิใจที่ได้เป็นส่วนหนึ่งของวิชาชีพบัญชี	0.700
	2. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องตั้งใจปฏิบัติงานในความรับผิดชอบอย่างเต็มความรู้ความสามารถเพื่อจะได้ทำงานด้านบัญชีต่อไป	0.628
	3. ผู้ประกอบวิชาชีพควรมีความภาคภูมิใจที่จะบอกผู้อื่นว่าผู้ประกอบวิชาชีพศึกษาในหลักสูตรการบัญชี	0.790
	4. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องตั้งใจศึกษาและปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายของนักบัญชี	0.772
	5. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องขวนขวายแสวงหาความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีเพื่อนำมาพัฒนาตนเองเสมอ	0.837
Ethical Orientation	1. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานภายใต้ความเป็นอิสระ	0.768
	2. ผู้ประกอบวิชาชีพควรให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานโดยปราศจากความขัดแย้งทางผลประโยชน์กับกิจการลูกค้า	0.711
	3. ผู้ประกอบวิชาชีพควรใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจโดยคำนึงถึงประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงินเป็นหลัก	0.768
	4. ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติงานภายใต้กรอบจรรยาบรรณเพื่อสร้างคุณค่าแก่บริการวิชาชีพ	0.694
Professional Skepticism	1. ผู้ประกอบวิชาชีพควรตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับหลักฐานและคำชี้แจงที่ได้รับจากฝ่ายบริหารของลูกค้า	0.785
	2. ผู้ประกอบวิชาชีพควรให้ความสำคัญกับการวิเคราะห์และวินิจฉัยความไม่สอดคล้องกันของตัวเลขในงบการเงินที่ตรวจสอบเสมอ	0.826

องค์ประกอบ	ข้อความ	Standardized Coefficient
	3. เมื่อมีความไม่แน่นอน ผู้ประกอบวิชาชีพควรชะลอการตัดสินใจเกี่ยวกับตัวเลขในงบการเงินจนกว่าจะสามารถรวบรวมหลักฐานหรือข้อมูลเพิ่มเติมได้จนเป็นที่พอใจ	0.781
	4. ผู้ประกอบวิชาชีพควรใช้ดุลยพินิจในการปฏิบัติงานจะต้องเป็นไปตามความเป็นจริง หลักฐานและข้อมูลต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น	0.744



**ภาพประกอบ 2** ผลการทดสอบโมเดลสมการโครงสร้างอิทธิพลระหว่างการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ ความยึดมั่นในวิชาชีพ ความเชื่อด้านจริยธรรม และความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ภาพประกอบ 2 แสดงผลการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ ความยึดมั่นในวิชาชีพ ความเชื่อด้านจริยธรรมและ ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยแบ่งเป็นการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันและการวิเคราะห์อิทธิพล โดยค่าสถิติในโมเดลทั้ง  $\chi^2/df$ , GFI, CFI, IFI, AGFI, RMSEA ดังแสดงในตาราง 5 บ่งชี้ถึงระดับความสอดคล้องระหว่างข้อมูลเชิงประจักษ์กับโมเดลวิเคราะห์องค์ประกอบโดยทุกตัวชี้วัดระบุว่าเป็นความสอดคล้องกันเป็นอย่างดี (Byrne, 1998)

ภาพประกอบ 2 แสดงค่าอิทธิพลระหว่างตัวแปรแฝง โดยการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความยึดมั่นในวิชาชีพ ( $\beta = 0.187, P < .01$ ) และ ความเชื่อด้านจริยธรรม ( $\beta = 0.336, P < .01$ ) ในขณะที่การความยึดมั่นในวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความเชื่อด้านจริยธรรม ( $\beta = 0.496, P < .01$ ) และความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ( $\beta = 0.173, P < .01$ ) และความเชื่อด้านจริยธรรมมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ( $\beta = 0.710, P < .01$ ) ดังนั้น สรุปได้

ว่า ยอมรับสมมติฐานที่ 1, 2, 3, 4 และ 5 เมื่อพิจารณาอิทธิพลรวมของตัวแปรแฝงภายใน พบว่า ความเชื่อด้านจริยธรรมมีอิทธิพลรวม (Total Effect) ต่อความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพสูงสุด (0.710) ตามด้วยความยึดมั่นในวิชาชีพ (0.525) และการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ (0.337) ในขณะที่ความยึดมั่นในวิชาชีพมีอิทธิพลรวมต่อความเชื่อด้านจริยธรรมสูงสุด (0.496) ตามด้วยการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ (0.429)

ตาราง 5 ผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องของโมเดลตามสมมติฐานกับข้อมูล

ค่าที่ใช้ในการพิจารณาความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์	เกณฑ์การพิจารณา	ค่าที่ได้จากการศึกษาหลังปรับโมเดล
Normed chi-square ( $\chi^2/df$ )	<3.00	1.78
Goodness-of-Fit Index (GFI)	>0.90	0.944
Comparative Fit Index (CFI)	>0.90	0.972
Incremental Fit Index (IFI)	>0.90	0.972
Adjusted Goodness-of-Fit Index (AGFI)	>0.90	0.921
Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)	<0.05	0.046

### สรุปและอภิปรายผล

ผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องของโมเดลตามทฤษฎีกับข้อมูล พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ซึ่งเป็นการยืนยันว่า การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพมีอิทธิพลต่อความยึดมั่นในวิชาชีพและความเชื่อด้านจริยธรรม ผลลัพธ์นี้สะท้อนให้เห็นว่า ผลสัมฤทธิ์จากการศึกษาในหลักสูตรบัญชีตลอดหลักสูตรก่อให้เกิดทัศนคติและค่านิยมที่จำเป็นในการประกอบวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะความยึดมั่นในวิชาชีพ ความภาคภูมิใจและพร้อมอุทิศตนเพื่อการทำงานวิชาชีพ และการตระหนักถึงความสำคัญของจรรยาบรรณวิชาชีพ และการยึดถือจริยธรรมวิชาชีพ ข้อค้นพบนี้สอดคล้องกับฐาศุภกร์ จันประเสริฐ และณัฐพงษ์ ธรรมรักษาสีทธิ (2558) ซึ่งให้ข้อสังเกตว่า การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพที่ส่งเสริมให้บุคคลมีบทบาท ความรู้ ทักษะ และความสามารถในประกอบอาชีพได้อย่างมีประสิทธิภาพซึ่งสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงานในวิชาชีพบัญชีที่รับผิดชอบต่อสังคมและสาธารณชนในวงกว้างคือ ความตั้งใจและอุทิศแก่วิชาชีพ และการยึดถือจรรยาบรรณวิชาชีพ ข้อสังเกตนี้ สอดคล้องกับข้อเสนอแนะของหน่วยกำกับดูแลวิชาชีพ (IAASB, 2015; IAESB, 2015) และสอดคล้องกับนักวิจัยในระดับสากล (Chatman, 1991; Elias, 2006; 2007; Fogarty, 2000; Siegel, Agrawal, & Rigsby, 1997) ซึ่งระบุว่า การศึกษาในระดับต่ำกว่าบัณฑิตศึกษาเป็นการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพในช่วงก่อนเข้าสู่วิชาชีพที่มีความสำคัญมากที่สุด การศึกษาโดยมีคณาจารย์เป็นต้นแบบในการเรียนรู้และถ่ายทอดทักษะ ความรู้ ค่านิยม และทัศนคติในเป็นการผู้ประกอบการวิชาชีพแก่นักศึกษา ซึ่งกระบวนการเหล่านี้จะให้นักศึกษาเกิดความเข้าใจ



ในเป้าหมายการปฏิบัติงานตามวิชาชีพ ตระหนักถึงบทบาทหน้าที่ และทุ่มเทการปฏิบัติงานด้วยความภาคภูมิใจ และกลายเป็นความยึดมั่นในวิชาชีพบัญชี

นอกจากนี้ ความยึดมั่นในวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความเชื่อด้านจริยธรรมและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ เนื่องจากผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องรับผิดชอบต่อผลงานของตนตามกรอบจรรยาบรรณที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด การที่ผู้ประกอบการวิชาชีพมีความยึดมั่นผูกพันต่อวิชาชีพจะเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งเสริมให้ผู้ประกอบการวิชาชีพการปฏิบัติงานตามหลักการของวิชาชีพบัญชีอย่างเหมาะสมภายใต้กรอบของความเป็นอิสระและจรรยาบรรณวิชาชีพ ซึ่งผู้สอบบัญชีที่มีความยึดมั่นในวิชาชีพสูงจะตระหนักถึงความรับผิดชอบต่อหน้าที่และตั้งใจนำเสนอรายงานการสอบบัญชีด้วยความซื่อสัตย์สุจริตมากยิ่งขึ้น (Kaplan & Whitecotton, 2001) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อผู้ประกอบการวิชาชีพต้องตัดสินใจภายใต้สถานการณ์ที่ไม่แน่นอน ผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีความยึดมั่นผูกพันและอุทิศตนเพื่อวิชาชีพจะตัดสินใจโดยคำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมของสาธารณชนมากกว่าประโยชน์ส่วนตัว สอดคล้องกับผลการศึกษาในระดับสากล (Elias, 2006; Hall, Smith, & Langfield-Smith, 2005; Ahmad, Anatharaman, & Ismail, 2012)

ผลการศึกษายังพบว่า ความเชื่อด้านจริยธรรมมีความสัมพันธ์ทางบวกต่อความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของนักศึกษาในหลักสูตรบัญชี ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพและงานวิจัยในอดีตที่บ่งชี้ว่า ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเป็นทัศนคติและความรู้สึกนึกคิดเกี่ยวกับการตั้งข้อสงสัย และใช้ดุลยพินิจในการประเมินสถานการณ์ที่อาจมีการทุจริต และหลักฐานที่พิสูจน์ตัวเลขในงบการเงิน ดังนั้น การปฏิบัติงานด้วยความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพนั้น ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระและเป็นกลางจากกิจการที่ตรวจสอบ รวมทั้งไม่มีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ใด ๆ ที่จะทำให้เกิดความลำเอียงในการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบการวิชาชีพ (IAASB, 2015; สภาวิชาชีพบัญชี, 2559; Nelson, 2009, Hurtt et al., 2013) การที่ผู้ประกอบการวิชาชีพมีความเชื่อด้านจริยธรรมที่สอดคล้องกับจรรยาบรรณวิชาชีพ จะทำให้การให้บริการวิชาชีพเกิดประโยชน์สูงสุดกับสาธารณชน

ข้อค้นพบประการถัดมา คือ จากโมเดลสมการโครงสร้างในเชิงทฤษฎีในการศึกษาคั้งนี้ไม่ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพกับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ เนื่องจากวัตถุประสงค์หลักของกระบวนการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพในระดับปริญญาตรีจึงมีวัตถุประสงค์เพื่อเสริมสร้างทัศนคติเชิงวิชาชีพและให้ผู้รับการถ่ายทอดซึบซับหน้าที่ ความรับผิดชอบ และจรรยาบรรณวิชาชีพ นอกจากนี้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเป็นทัศนคติและความรู้สึกนึกคิดที่ต้องอาศัยการฝึกฝนประสบการณ์ ซึ่งจะเพิ่มขึ้นตามวัยวุฒิและคุณวุฒิ (IAASB, 2015, IAESB, 2015; Laohamethanee & Ussahawanitchakit, 2012; ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์, 2559) ดังนั้น การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพในระยะก่อนเข้าสู่วิชาชีพอาจไม่ได้มีอิทธิพลต่อการยกระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของนักศึกษาระดับบัณฑิต ผู้วิจัยจึงทดสอบโดยการเพิ่มความสัมพันธ์ในโมเดลสมการโครงสร้างและผลลัพธ์ที่ได้ระบุว่า การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญต่อความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ( $\beta = 0.047, P=0.325$ ) ผลการทดสอบเพิ่มเติมให้ข้อสรุปที่สอดคล้องกับแนวคิดทฤษฎี มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพและ

การศึกษาวิจัยในอดีตในประเทศไทยที่ระบุว่า การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพในระยะก่อนเข้าสู่วิชาชีพไม่มีความสัมพันธ์กับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ซึ่งชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2559) ศึกษาพบว่า นักศึกษาที่ศึกษาในหลักสูตรการบัญชีมีระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพไม่แตกต่างอย่างมีนัยสำคัญกับนักศึกษาในหลักสูตรอื่นในสาขาบริหารธุรกิจ และปัจจัยที่ส่งผลทำให้ระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของนักศึกษาเพิ่มขึ้นคือการมีประสบการณ์ทำงานและการฝึกงาน รวมทั้งการมีวิद्यุมติที่เพิ่มขึ้น

### ข้อเสนอแนะ

จากข้อค้นพบในแต่ละประเด็น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะเชิงวิชาการเพื่อพัฒนารายงานการวิจัยเพื่อส่งเสริมการนำค่านิยมส่วนบุคคลเพื่อพัฒนาปรับใช้กับวิชาชีพบัญชี ดังนี้

#### ข้อเสนอแนะทางวิชาการ

1) ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยต่อไปในอนาคต ผู้ที่สนใจในประเด็นเดียวกันนี้ ควรศึกษาเพิ่มเติมถึงการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพระยะใดที่เหมาะสมที่สุดในการเสริมสร้าง ความยึดมั่นผูกพัน ความเชื่อด้านจริยธรรม และความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยเฉพาะตัวแปรความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพที่เป็นหัวข้อที่สนใจของนักวิจัยด้านการสอบบัญชีทั่วโลก (Hurt et al., 2013) โดยการอาจศึกษาการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพในระยะการทำงานในวิชาชีพ (บัณฑิตที่จบการศึกษาและอยู่ระหว่างฝึกประสบการณ์สอบบัญชี) และระยะมั่นคงในวิชาชีพ (ได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพสอบบัญชี)

2) กรอบแนวคิดในการศึกษาคั้งนี้เน้น การศึกษาการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพในระยะก่อนเข้าสู่วิชาชีพบัญชี แต่การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพในระยะการทำงานในวิชาชีพบัญชีและระยะมั่นคงในวิชาชีพบัญชีนั้น ยังไม่มีการศึกษาอย่างจริงจังในประเทศไทย ซึ่งปัจจัยนี้อาจส่งผลกระทบต่อความยึดมั่นผูกพันในรูปแบบต่าง ๆ เช่น บุคคลคงอยู่ในวิชาชีพเพราะรักในวิชาชีพ (Affective Professional Commitment) บุคคลคงอยู่ในวิชาชีพเพราะจำเป็นต้องอยู่ (Continuance Professional Commitment) และบุคคลคงอยู่ในวิชาชีพเพราะคิดว่าตนเองควรอยู่ (Normative Professional Commitment) การศึกษาว่าการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพแต่ละช่วงระยะจะส่งผลต่อแต่ละมิติของความยึดมั่นในวิชาชีพบัญชีอย่างไรเป็นประเด็นที่อาจศึกษาเพิ่มเติมในอนาคตได้

#### ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

ผลการศึกษาคั้งนี้บ่งชี้ว่าการที่นักศึกษาบัญชีที่ผ่านการศึกษาในหลักสูตรบัญชีบัณฑิตเพื่อเตรียมความพร้อมสู่การเป็นผู้ประกอบการวิชาชีพนั้นจะความเข้าใจในการปฏิบัติงานวิชาชีพและจริยธรรมวิชาชีพ อย่างไรก็ตามจากข้อกำหนดด้านวิชาชีพในประเทศไทยในปัจจุบัน ผู้ที่จะเข้าสู่วิชาชีพสอบบัญชีได้จะต้องผ่านการฝึกงานกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นเวลา 3 ปีติดต่อกันซึ่งเป็นการให้ความสำคัญกับกระบวนการทางสังคมเชิงวิชาชีพในระหว่างอยู่ในวิชาชีพ แต่กระบวนการทางสังคมเชิงวิชาชีพในระยะแรกหรือระหว่างศึกษาในหลักสูตรบัญชีสภาวิชาชีพบัญชีควบคุมเพียงแค่นี้อารายวิชาที่ต้องศึกษาทั้งที่ผลการศึกษาระบุว่าประสิทธิผลของกระบวนการทางสังคมเชิงวิชาชีพในระหว่างการศึกษาจะส่งผลอย่างมากต่อความเชื่อด้านจริยธรรมและความยึดมั่นในวิชาชีพ

จากผลการศึกษาของคณะวิจัยสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งชี้ถึงปัญหาความขาดแคลนและการเข้าสู่วิชาชีพสอบบัญชีที่น้อยลงของบัณฑิตสาขาการบัญชี ผู้วิจัยจึงเสนอแนะว่าสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ควรเน้นย้ำความสำคัญในการจัดการศึกษาให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของคณะกรรมการมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศของผู้ประกอบวิชาชีพอย่างจริงจัง และควรเพิ่มข้อกำหนดในการฝึกประสบการณ์ควบคู่กับการศึกษาในหลักสูตรบัญชี เช่นเดียวกับวิชาชีพอื่น เช่น แพทย์ หรือพยาบาล ซึ่งจะช่วยให้เกิดการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพผ่านการสอนและการปฏิบัติงานในวิชาชีพจริง และคณาจารย์ผู้สอนสามารถเป็นต้นแบบ (Role Model) ของนักศึกษาบัญชี เพื่อสร้างผู้ประกอบวิชาชีพที่มีความรักในวิชาชีพและลดปัญหาการขาดแคลนผู้ประกอบวิชาชีพในอนาคต

### ประโยชน์ของงานวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ให้ประโยชน์หลายประการ

- 1) ผลการศึกษานี้ทำให้เชื่อมั่นได้ว่าหลักสูตรการบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์นั้นสอดคล้องกับข้อเสนอแนะของคณะกรรมการมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในความพยายามที่จะผลิตบัณฑิตที่มีความยึดมั่นในวิชาชีพและจริยธรรมผ่านหลักสูตรการสอนที่เหมาะสม ซึ่งเป็นการยืนยันแนวคิดในการพัฒนาผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชี จากที่ประเทศไทยนำเอาแนวคิดดังกล่าวมาใช้แต่ไม่เคยมีการศึกษาถึงผลกระทบของเรื่องดังกล่าว การศึกษานี้จึงให้หลักฐานเชิงประจักษ์ในการสนับสนุนแนวคิดดังกล่าวได้
- 2) การศึกษานี้ช่วยเพิ่มความเข้าใจปัจจัยที่ส่งผลต่อการสร้างความยึดมั่นในวิชาชีพและจริยธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งส่งผลต่อความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้ และอาจนำไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพกับกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในส่วนอื่น ๆ ได้
- 3) ผลการศึกษาเน้นย้ำความสำคัญของจริยธรรมหรือจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพที่ส่งผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพภายใต้มาตรฐานสากลได้เป็นอย่างดี

### ข้อจำกัดงานวิจัย

งานวิจัยนี้มีข้อจำกัดบางประการ ได้แก่ ความเที่ยงตรงของเครื่องมือในการวัดเช่น ค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ซึ่งมีค่าต่ำ ทั้งนี้ข้อคำถามทั้งหมดได้มาจากการพัฒนาแบบสอบถามจากการสัมภาษณ์ผู้ประกอบวิชาชีพควบคู่กับการแปลจากต้นฉบับภาษาอังกฤษจึงอาจมีข้อคำถามบางข้อที่ไม่สามารถเป็นตัวแทนความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของไทยที่มีบริบท วัฒนธรรมแตกต่างจากประเทศตะวันตกได้ แม้ว่าผู้วิจัยจะทดสอบเครื่องมือกับกลุ่มผู้สอบบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับกลุ่มตัวอย่างแล้วแต่ยังมีความเชื่อมั่นในระดับต่ำอยู่ ประการสุดท้ายผู้ตอบแบบสอบถามเป็นนักศึกษาชั้นปีสุดท้ายในหลักสูตรการบัญชีเป็นตัวแทนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งอาจมีคุณลักษณะไม่เหมือนกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจริงที่มีประสบการณ์จริง

## เอกสารอ้างอิง

- ฐิตาภรณ์ สิ้นจรรยาศักดิ์, กัญญนิภาทิ นิธิโรจน์ธันท์, คณิศร เทอดเผ่าพงศ์, ชุติมา รชนิกรไกรลาศ, ตารินทร์ หยกไพศาล และวัชชนพงศ์ ยอดราช. (2558). การเลือกประกอบอาชีพของบัญชีบัณฑิตไทย. สืบค้นจาก [http://www.fap.or.th/images/column\\_1460089906/CareerChoicesofThaiAccountingGraduates.PDF](http://www.fap.or.th/images/column_1460089906/CareerChoicesofThaiAccountingGraduates.PDF)
- ฐาศุภร์ จันประเสริฐ และณัฐพงษ์ ธรรมรักษาสิทธิ์. (2558). การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ: กระบวนการพัฒนาสู่ความเป็นมืออาชีพในชีวิตการทำงาน. *วารสารพฤติกรรมศาสตร์*, 21(1), 193-205.
- ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และนภาพร พวงมณี. (2557). ว่าด้วยความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 10(27), 78-85.
- สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา. (2559). *ข้อมูลสถิติการศึกษา*. สืบค้นจาก [http://www.info.mua.go.th/information/show\\_all\\_statdata\\_table.php?data\\_show=2](http://www.info.mua.go.th/information/show_all_statdata_table.php?data_show=2)
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี*. สืบค้นจาก [http://www.fap.or.th/st\\_eduit.php](http://www.fap.or.th/st_eduit.php)
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *มาตรการสอบบัญชีรหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี* สืบค้นจาก [http://www.fap.or.th/images/column\\_1359010332/st%20200.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/st%20200.pdf)
- Abdolmohammadi, M. J., & Ariail D. L. (2009). Test of the selection-socialization theory in moral reasoning of CPAs in industry practice. *Behavioral Research in Accounting*, 21(2), 1-12.
- Ahmad, Z., Anantharaman, R. N., & Ismail, H. (2012). Students' motivation, perceived environment & professional commitment: An application of Astin's college impact model. *Accounting Education: An International Journal*, 21(2), 187-208.
- Aranya, Pollock N., J., & Amernic J. (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations & Society*, 6(4), 271-280.
- Bagozzi, R. P., & Yi, Y. (1988). On the evaluation of structural equation models. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 16(1), 74-94.
- Byrne, B. M. (1998). *Structural equation modeling with LISREL, PRELIS, & SIMPLIS: Basic concepts, applications, & programming*. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.
- Clikeman, P. M., & Henning, S. L. (2000). The socialization of undergraduate accounting students. *Issues in Accounting Education*, 15(1), 1-17.
- Chatman, J. A. (1989). Improving Interactional Organizational Research: A Model of Person-organization Fit. *Academy of Management Review*, 14, 333-349.

- Chatman, J. A. (1991). Matching people & organizations: Selection & socialization in public accounting firms. *Administrative Sciences Quarterly*, 36, 459-484.
- Cochran, W. G. (1977). *Sampling techniques*. Third Edition. John Wiley & Sons, New York.
- Elias, R. Z. (2006). The impact of professional commitment & anticipatory socialization on accounting students' ethical orientation. *Journal of Business Ethics*, 68, 83-90.
- Elias, R. Z. (2007). The relationship between auditing students' anticipatory socialization & their professional commitment. *Academy of Educational Leadership Journal*, 11(1), 81-90.
- Fogarty, T. J. (2000). Socialization & organizational outcomes in large public accounting firm. *Journal of Managerial Issues*, Spring 2000, 12, 13-33.
- French, J. R. P., Jr., Rodgers, W. L., & Cobb, S. (1974). *Adjustment as person environment fit*. In G. Coelho, D. Hamburg, & J. Adams (Eds.), *Coping and adaptation* (pp.316-333). New York: Basic Books
- 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.
- Hall, M., Smith, D., & Langfield-Smith, K. (2005). Accountants' commitment to their profession: multiple dimensions of professional commitment & opportunities for future research. *Behavioral Research in Accounting*, 17, 89-109.
- Hurt, K. (2010). Development of an instrument to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Hurt, K., Brown-Liburd, H., Earley, C., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis & opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 45-97.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB). (2015). *Handbook of International Education Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants.
- International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB). (2015). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, & Related Services Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants.
- Kaplan, S. E., & Whitecotton S. M. (2001). An examination of auditor's reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20, 45-63.
- Kline, P. (1993). *A Handbook of Test Construction*. London, UK: Routledge.

- Lee, K., Carswell, J. J., & Allen, N. J. (2000). A meta-analytic review of occupational commitment: Relations with person- & work-related variables. *Journal of Applied Psychology, 85*, 799–811.
- Lord, A. T., & DeZoort F. T. (2001). The impact of commitment & moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations & Society, 26*, 215–235.
- Laohamethanee, W. & Ussahawanitchakij, P. (2012). Audit professional skepticism: An empirical investigation of certified public accountants (CPAs) in Thailand. *Journal of International Management Studies, 12*(4), 60-77.
- Mayer-Sommer, A. P., & Loeb, S. E. (1981). Fostering more successful professional socialization among accounting students. *The Accounting Review LVI, 1*, 125-136.
- Messier, Jr., W.F., Kozloski, T.M., & Kochetova-Kozloski, N. (2010). An analysis of SEC & PCAOB enforcement actions against engagement quality reviewers. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29*(2), 233-252.
- Nelson, M. (2009). A model & literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 28*(2), 1-34.
- Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric Theory*. New York, NY: McGraw-Hill.
- Siegel, P. H., Agrawal, S., & Rigsby, J. T. (1997). Organizational & professional socialization: institutional isomorphism in an accounting context Atlantic. *Journal of Business, Mar 1997, 33*, 49-68.
- Shaub, M. K., & Lawrence, J. E. (1996). Ethics, experience & professional skepticism: A situational analysis. *Behavioral Research in Accounting, 8* (Supplemental): 124-157.
- Smith, D., & Hall, M. (2008). An empirical examination of a three-component model of professional commitment among public accountants. *Behavioral Research in Accounting, 20*(1), 75-92.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1983). Agency problems, auditing, & the theory of the firm: Some evidence. *Journal of Law & Economics, 6*13-633.

### Translated Thai References (ส่วนที่แปลรายการอ้างอิงภาษาไทย)

- Federation of Accounting Profession. (2015). *International Education Standards for Accounting Profession*. Retrieved from [http://www.fap.or.th/st\\_eduit.php](http://www.fap.or.th/st_eduit.php)

- Federation of Accounting Profession. (2015). *Thai Standards on Auditing Code 200 Overall Objective of the Independent Auditor and The Conduct of an Audit in Accordance with Thai Standards on Auditing*. Retrieved from [http://www.fap.or.th/images/column\\_1359010332/st%20200.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/st%20200.pdf)
- Junprasert, T., & Thammaruksasit, N. (2015). Professional Socialization: A Development Process of Professionalism in the Worklife. *Journal of Behavioral Science*, 21(1), 193-205.
- Office of Higher Education Commission. (2016). *Educational Statistics*. Retrieved from [http://www.info.mua.go.th/information/show\\_all\\_statdata\\_table.php?data\\_show=2](http://www.info.mua.go.th/information/show_all_statdata_table.php?data_show=2)
- Trongmetherut, P., & Puangmanee, N. (2014). Audit Professional Skepticism. *Journal of Accounting Profession*, 10(27), 78-85.
- Sincharoonsak, T., Nitirojntanad, K., Terdapopong, K., Rachaneekonkilas, C., Yokpaisarn, D., & Yodrach, W. (2015). *CAREER CHOICES OF THAI ACCOUNTING GRADUATES*. Retrieved from Federation of Accounting Profession Website: [http://www.fap.or.th/images/column\\_1460089906/CareerChoicesofThaiAccountingGraduates.PDF](http://www.fap.or.th/images/column_1460089906/CareerChoicesofThaiAccountingGraduates.PDF)

**3SRi**