

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

Worawit Laohamethanee¹
Patcharin Saramath²
Phanumas Sangprasert³

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 กับการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตเชิงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของนักศึกษาระดับปริญญาตรี

วรวิทย์ เล้าหะเมธานี¹

พัชรินทร์ สารมาท²

ภาณุมาศ แสงประเสริฐ³

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตเชิงผู้ประกอบวิชาชีพของนักศึกษาระดับปริญญาตรี โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามออนไลน์จากนักศึกษาชั้นปีที่ 4 ในสถาบันอุดมศึกษาภาคเหนือตอนบนจำนวน 480 คน โดยเครื่องมือในการเก็บข้อมูลพัฒนาจากแบบสอบถามของ Schwarts (1992) และ Hurtt (2010) และวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนาและวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง ผลการวิจัยพบว่า ความเมตตา กรุณา มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ ในขณะที่การยึดถือปฏิบัติตามกฎมีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ ผลการศึกษาครั้งนี้ทำให้เกิดความเข้าใจในความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลที่มีต่อทัศนคติและพฤติกรรมเชิงวิชาชีพของนักศึกษาระดับปริญญาตรีซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาในต่างประเทศและข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชีของไทย ซึ่งถือเป็นหลักฐานเชิงประจักษ์ที่สนับสนุนแนวคิดของสภาวิชาชีพบัญชี ผลการศึกษาได้ชี้แนะแนวทางในการพัฒนาหลักสูตรการบัญชีเพื่อส่งเสริมค่านิยมที่เหมาะสมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในอนาคตต่อไป

คำสำคัญ: ค่านิยมส่วนบุคคล การใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ 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) การให้บริการของผู้สอบบัญชีจะมีคุณภาพมากยิ่งขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานภายใต้การใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2012; International Accounting Education Standards Board [IAESB], 2014; สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555) โดยการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ จะต้องประกอบด้วยการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับความผิดปกติในข้อมูลที่ได้รับและนำไปสู่พฤติกรรมกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบระมัดระวัง อย่างไรก็ตาม การใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นหลักการสำคัญในการปฏิบัติงานแต่การศึกษาและวิจัยเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าวนั้น ยังอยู่ในระหว่างการเริ่มต้น ทั้งนี้ทั้งนักวิจัยและผู้ประกอบวิชาชีพมีแนวคิดที่ไม่สอดคล้องกันเกี่ยวกับคำนิยามและองค์ประกอบของการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Hurtt, 2010; Nelson, 2009)

โดยองค์การวิชาชีพควบคุมการประกอบวิชาชีพกำหนดนิยามของการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ คือ ทศนคติที่รวมถึงความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การตื่นตัวต่อสถานการณ์ที่อาจบ่งชี้ให้เห็นถึงข้อผิดพลาดหรือการทุจริตในรายงานการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555) ในขณะที่ Hurtt (2010) กำหนดนิยามว่า คือ พฤติกรรมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่จะไม่ยอมรับหรือสรุปผลจนกว่าจะได้รับหลักฐานหรือข้อมูลที่เพียงพอต่อการสนับสนุนคำอธิบายเกี่ยวกับรายการในงบการเงิน แม้ว่ามุมมองต่อประเด็นดังกล่าว จะแตกต่างกันแต่ทุกฝ่ายต่างยอมรับว่าการขาดวิจารณ์ญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพก่อให้เกิด

ความล้มเหลวในการรายงานต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Carpenter, Durtschi, and Gaynor, 2011; Messier, Kozloski, and Kochetova - Kozloski, 2010) และการศึกษาว่าอะไรเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุของการสร้างเสริมระดับการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นหัวข้อในการวิจัยที่ได้รับความสนใจจากนักวิชาการทั่วโลก (Hurtt, Brown-Liburd, Earley, and Krishnamoorthy, 2013)

งานวิจัยในอดีตจำนวนมากจึงมุ่งเน้นการศึกษาปัจจัยเชิงสาเหตุของการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในมุมมองของศักยภาพและขีดความสามารถซึ่งเน้นปัจจัยด้านประสบการณ์ ความรู้ความสามารถ และการฝึกอบรม (Carpenter, Durtschi, and Gaynor, 2011; Nelson, 2009; Pinsker, Pennington and Schafer, 2009; Popova, 2013; Shaub and Lawrence, 1996) แม้จะเริ่มมีการศึกษาอย่างกว้างขวาง ในประเด็นดังกล่าว แต่มีนักวิจัยส่วนหนึ่งตั้งข้อสังเกตว่า การใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นอาจได้รับอิทธิพลจากคุณลักษณะส่วนบุคคลด้วย (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 และควรเสริมสร้างหรือส่งเสริมอย่างไรเพื่อเพิ่มระดับการใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ จึงเป็นประเด็นสำคัญที่ถกเถียงกัน อย่างไรก็ตาม การศึกษาวิจัยเชิงประจักษ์เกี่ยวกับการเชื่อมโยงความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณ์ญาณในการช่างสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพยังมีจำนวนจำกัดทั้งในระดับสากล (Hurtt et al., 2013;

Nelson, 2009; Sikkema, 2014) และในประเทศไทย (ไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และนภาพร พวงมณี, 2557; วรวิทย์ เลหาเหมณี, 2558)

อย่างไรก็ตาม ค่านิยมส่วนบุคคลเป็นแนวคิดที่เป็นนามธรรมซึ่งยากต่อการให้คำนิยามวัดค่าปรากฏการณ์ได้อย่างชัดเจน (Park and Guay, 2009) โดยในประเทศไทยการศึกษาเชิงประจักษ์เกี่ยวกับองค์ประกอบค่านิยมส่วนบุคคลของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนั้น มีจำนวนไม่มากนัก (อุเทน เลานำทา และวรวิทย์ เลหาเหมณี, 2557) มีเพียงการอ้างอิงผลการศึกษาด้านค่านิยมส่วนบุคคลที่มีผลต่อเชิงวิชาชีพตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเพื่อการพัฒนาหลักสูตรตัวอย่างของสภาวิชาชีพบัญชีเท่านั้น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2556) ซึ่งมีใช้การศึกษาเชิงประจักษ์ โดยคณะกรรมการมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพให้ความสำคัญกับการพัฒนาค่านิยมของนักศึกษาสาขาบัญชีซึ่งจะช่วยยกระดับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตแย้งผู้ประกอบวิชาชีพอันมีความจำเป็นในการปฏิบัติงานตามวิชาชีพและการเป็นผู้ประกอบวิชาชีพที่มีความรู้ความสามารถและมีจริยธรรม และส่งผลต่อการเป็นผู้หน้าที่ดีได้ในอนาคต (Giacomino and Akers, 1998) อย่างไรก็ตาม ในประเทศไทยยังไม่มีการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณญาณในการสังเกต แย้งผู้ประกอบวิชาชีพทั้งในระดับผู้ปฏิบัติงานและระดับนักศึกษาดังนั้น การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับระดับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตแย้งผู้ประกอบวิชาชีพของนักศึกษาบัญชีซึ่งผ่านการเรียนรู้ตามหลักสูตรของสภาวิชาชีพบัญชีจึงมีความสำคัญในการทำความเข้าใจและเป็นการปรับใช้ทฤษฎีและเครื่องมือวัดค่านิยมส่วนบุคคลและการใช้วิจารณญาณในการสังเกตแย้งผู้ประกอบวิชาชีพในวิชาชีพบัญชีต่อไป การศึกษาครั้งนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับระดับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตแย้งผู้ประกอบวิชาชีพของนักศึกษาบัญชีชั้นปีที่ 4 ซึ่งเป็นกลุ่มนักศึกษาที่ผ่านกระบวนการเรียนรู้วิชาชีพบัญชีตาม

หลักสูตรของสภาวิชาชีพบัญชีและกำลังจะเข้าสู่วิชาชีพต่อไป

วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตแย้งผู้ประกอบวิชาชีพของนักศึกษาหลักสูตรบัญชีบัณฑิตที่ได้รับความคิดเห็นชอบจากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ของสถาบันอุดมศึกษาในเขตภาคเหนือ

การทบทวนวรรณกรรมและเอกสารที่เกี่ยวข้อง

นิยามของค่านิยมส่วนบุคคล (Personal Values)

ค่านิยมส่วนบุคคล (Personal Values) เป็นแนวคิดเชิงจิตวิทยาที่อยู่ในความสนใจของนักวิชาการและมีการศึกษาในมุมมองที่แตกต่างกันไป โดย Kluckhohn (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 เป็นความเชื่อที่แต่ละบุคคลยึดถือตามความชอบและใช้เป็นหลักการในการกำหนดทัศนคติและพฤติกรรมของแต่ละบุคคลสำหรับในประเทศไทยค่านิยมส่วนบุคคลอาจมีการศึกษาหลายรูปแบบ เช่น สร้อยหวาย พัดเงิน (2550) ได้ให้ความหมายเพิ่มเติมว่า ค่านิยมของแต่ละบุคคลขึ้นอยู่กับประสบการณ์ส่วนบุคคลที่ต่างกัน พฤติกรรมดังกล่าวแสดงให้เห็นจากพฤติกรรมที่ง่ายและธรรมดาที่สุด เช่น ค่านิยมในการแต่งกาย ไป

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

นิยามและองค์ประกอบของการใช้วิจารณญาณในการสังเกตแย้งผู้ประกอบวิชาชีพ (Audit Professional Skepticism)

การสงสัยแย้งผู้ประกอบวิชาชีพนั้นเป็นความเชื่อที่มีผลต่อพฤติกรรม (ไพลิน ธรรมเจริญรัตน์

และนพร พวงมณี, 2557) จึงเป็นแนวคิดที่ซับซ้อนและยากต่อการกำหนดค่านิยมและวัดค่าปรากฏการณ์ โดยผู้ประกอบวิชาชีพและนักวิชาการมีความเห็นที่แตกต่างกันในเรื่องค่านิยมของปรากฏการณ์ดังกล่าว (Hurt et al., 2013; Hurt, 2010; Nelson, 2009) มาตราฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศกำหนดค่านิยมการใช้วิจารณญาณในการสังเกตแย้งผู้ประกอบวิชาชีพ คือ ทัศนคติที่รวมถึงความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การตื่นตัวต่อสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาด หรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555) ซึ่งทัศนคติดังกล่าว จะสะท้อนผ่านพฤติกรรม การปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบ ระมัดระวังในการปฏิบัติงานดังที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการตรวจสอบของประเทศสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 1 (Nelson, 2009)

นักวิชาการจำนวนมากให้ค่านิยมการใช้วิจารณญาณในการสังเกตแย้งผู้ประกอบวิชาชีพในมุมมองต่าง ๆ ดังนี้ Nelson (2009) นิยามว่าเป็นการใช้ดุลยพินิจและตัดสินใจของผู้สอบบัญชีซึ่งสะท้อนให้เห็นการประเมินความเสี่ยงขั้นสูงเกี่ยวกับความไม่ถูกต้องของสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ โดยขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้รับ และ Hurt (2010, p. 151) นิยามว่า คือ พฤติกรรม การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่จะไม่ยอมรับ หรือสรุปผลจนกว่าจะได้รับหลักฐานหรือข้อมูลที่เพียงพอต่อการสนับสนุนคำอธิบายเกี่ยวกับรายการในงบการเงิน โดยนักวิจัยทั้ง 2 ให้ข้อสรุปตรงกันว่า การใช้วิจารณญาณในการสังเกตแย้งผู้ประกอบวิชาชีพเป็นทัศนคติที่เป็นผลจากความเชื่อส่วนบุคคลและมีผลต่อพฤติกรรมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้น การศึกษาครั้งนี้จึงให้ค่านิยมการใช้วิจารณญาณในการสังเกตแย้งผู้ประกอบวิชาชีพว่า คือ ทัศนคติและพฤติกรรมที่แสดงถึงความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัยและการตื่นตัวต่อสถานการณ์ที่อาจเกิดข้อผิดพลาดหรือการทุจริตในงบการเงิน

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

เมื่อรวบรวมและบูรณาการความหมายจากทั้งวรรณกรรมงานวิจัยและในเชิงวิชาชีพแล้ว การศึกษาครั้งนี้ จึงแยกศึกษาการใช้วิจารณญาณในการสังเกตแย้งผู้ประกอบวิชาชีพเป็น 2 องค์ประกอบ คือ 1) การใช้ดุลยพินิจแย้งผู้ประกอบวิชาชีพ (Skeptical Judgment) หมายถึงทัศนคติในการพิจารณาข้อมูลการตรวจสอบด้วยความช่างสงสัย ความไม่เชื่อในข้อมูลที่ไม่ผ่านการพิสูจน์ รวมทั้งการคิดพิจารณาไตร่ตรองข้อมูลต่าง ๆ ก่อนตัดสินใจเกี่ยวกับงานสอบบัญชี 2) พฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ (Skeptical Behaviors) คือ การปฏิบัติงานการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังอันเป็นผลจากการใช้ดุลยพินิจแย้งผู้ประกอบวิชาชีพ

ซึ่งครอบคลุมถึงการค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อขัดข้อสงสัย การค้นหาข้อสรุปจากข้อมูลใหม่ ๆ และการสรุปผลการตรวจสอบจากหลักฐานที่เพียงพออย่างเหมาะสมแล้วเท่านั้น

งานวิจัยและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้ดุลยพินิจแย้งผู้ประกอบวิชาชีพ

งานวิจัยจำนวนมากระบุว่าค่านิยมส่วนบุคคลมีผลต่อ ใช้ดุลยพินิจและพฤติกรรมในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เช่น ค่านิยมส่วนบุคคลมีผลต่อการใช้เหตุผลเชิงจริยธรรมในการตัดสินใจ เลือกรูปแบบปฏิบัติงานบัญชีภายใต้ความไม่แน่นอนของนักศึกษาสาขาบัญชีในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วอย่าง สหรัฐอเมริกา แคนาดา และจีน (Abdolmohammadi and Baker, 2006; Fleming, Chee and Su, 2010; George, Maureen & Fritz, 2010) สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Baird and Zelin (2007) ซึ่งระบุว่า ค่านิยมส่วนบุคคลเป็นแนวทางและเครื่องมือชี้ นำ พฤติกรรมในการปฏิบัติงานภายใต้สถานการณ์ความไม่แน่นอนที่ละเอียดอ่อนต่อการผิดจริยธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ผลการศึกษาระบุว่านักศึกษาบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีค่านิยมด้านความเป็นสากล (Universalism) สูงกว่านักศึกษาสาขาอื่นในกลุ่มบริหารธุรกิจ

Sikkema (2014) ศึกษาคุณลักษณะของนักศึกษาสาขาบัญชีว่านักศึกษาสาขาบัญชีที่มีระดับการใช้ดุลยพินิจแย้งผู้ประกอบวิชาชีพแตกต่างกันจะมีค่านิยมส่วนบุคคลแตกต่างกัน ผลการศึกษาพบว่า นักศึกษาที่มีระดับการใช้ดุลยพินิจแย้งผู้ประกอบวิชาชีพสูงจะมีค่านิยมส่วนบุคคลด้านความเมตตากรุณา (Benevolence) และการยึดถือปฏิบัติตามกฎ (Conformity) โดยค่านิยมด้านความเมตตากรุณาเป็นคุณลักษณะของบุคคลที่มีเจตนาดีและต้องการทำสิ่งที่ดีแก่สังคมโดยคำนึงถึงสวัสดิภาพของบุคคลที่ทำงานร่วมกัน ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีค่านิยมนี้มีแนวโน้มจะให้ความสำคัญกับผู้มีส่วนได้เสีย

ที่ใช้ผลงานของผู้สอบบัญชี ในขณะที่การยึดถือตามกฎคือ คุณลักษณะการปฏิบัติตามบรรทัดฐานและกฎระเบียบของสังคม ผู้ประกอบวิชาชีพที่ยึดถือตามกฎมีแนวโน้มจะปฏิบัติตามกฎระเบียบและมาตรฐานวิชาชีพอย่างเคร่งครัด ซึ่งการเคร่งครัดตามมาตรฐานวิชาชีพมากเกินไปอาจทำให้ขาดความยืดหยุ่นด้านจริยธรรมและไม่ได้คำนึงถึงประโยชน์ส่วนรวมได้ (Abdolmohammadi and Baker, 2006) โดย คำนิยมทั้ง 2 คุณลักษณะอาจส่งผลต่อการปฏิบัติงานโดยใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้วยความรอบคอบระมัดระวัง ตามมาตรฐานวิชาชีพ นอกจากนี้ ผลการศึกษานี้ของ Sikkema (2014) สอดคล้องกับข้อสังเกตของคณะกรรมการมาตรฐานการศึกษาวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งระบุว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องมีทัศนคติและการตระหนักถึงพันธสัญญาที่ต้องรับผิดชอบต่อสาธารณชนในการให้บริการความเชื่อมั่นแก่ข้อมูลรวมทั้งยึดมั่นในการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (IAESB, 2014; Jui and Wong, 2013)

ดังนั้น คำนิยมด้านความเมตตาและการยึดถือปฏิบัติตามกฎเป็นค่านิยมที่จะช่วยส่งเสริมการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวังมากยิ่งขึ้น สมมติฐานที่เกี่ยวข้องจึงได้แก่

H_1 : ค่านิยมส่วนบุคคลด้านความเมตตา กรุณาจะมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อระดับการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

H_2 : ค่านิยมส่วนบุคคลด้านการยึดถือปฏิบัติตามกฎจะมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อระดับการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพกับพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ

จากวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องให้ข้อสังเกตจากผลการวิจัยในระดับสากล ระบุว่า การใช้วิจารณญาณในการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นเป็นปรากฏการณ์ที่ซับซ้อนและอาจวัดค่าได้จากการสังเกตพฤติกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ เช่น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับ

ความผิดปกติหรือไม่สมเหตุสมผลของข้อมูล และนำไปสู่การค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของข้อมูล รวมทั้งการขยายขอบเขตการตรวจสอบหรือรวบรวมหลักฐานเพิ่มเติมเพื่อให้ได้ข้อสรุปที่ชัดเจนและสอดคล้องกัน (สภาวิชาชีพบัญชี, 2555) ดังนั้น นักวิชาการจำนวนมากจึงเสนอแนะว่า หากต้องการศึกษาให้สอดคล้องกับทฤษฎีแล้ว องค์ประกอบของการใช้วิจารณญาณในการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจึงควรประกอบด้วย 1) การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Skeptical Judgment) หมายถึง ทัศนคติในการพิจารณาข้อมูล การตรวจสอบด้วยความช่างสงสัย ความไม่เชื่อในข้อมูลที่ไม่ว่านการพิสูจน์ รวมทั้งการคิดพิจารณาไตร่ตรองข้อมูลต่าง ๆ ก่อนตัดสินใจเกี่ยวกับงานสอบบัญชี 2) พฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ (Skeptical Behaviors) คือ การปฏิบัติงานการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังอันเป็นผลจากการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งครอบคลุมถึงการค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อขจัดข้อสงสัย การค้นหาข้อสรุปจากข้อมูลใหม่ ๆ และการสรุปผลการตรวจสอบจากหลักฐานที่เพียงพออย่างเหมาะสมแล้วเท่านั้น (Hurtt, 2010; Hurtt et al., 2013; Nelson, 2009; สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555)

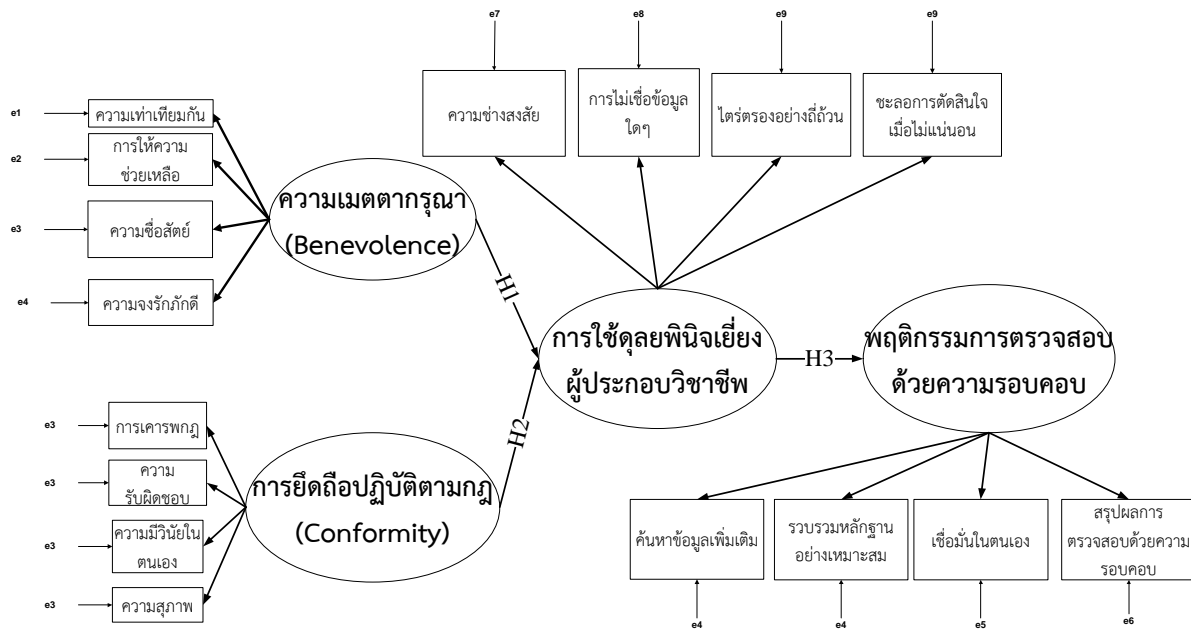
ผลการศึกษาในอดีตระบุว่า องค์ประกอบทั้ง 2 มีความสัมพันธ์ในเชิงทฤษฎีอย่างมาก เนื่องจากการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นกระบวนการสังเกต ตั้งข้อสงสัยและคิดพิจารณาภายในใจภายใต้ดุลยพินิจที่ปราศจากความลำเอียงของผู้สอบบัญชีซึ่งไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง (Hurtt et al., 2013; Nelson, 2009) เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีใช้ดุลยพินิจสังเกตความผิดปกติของรายการใน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

หรือขยายขอบเขตการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้นเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงหรือสถานการณ์ที่ไม่ปกติดังกล่าวซึ่งถือเป็นพฤติกรรมตรวจสอบด้วยความรอบคอบ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2555) ในทางตรงกันข้ามแล้วหากผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีไม่มีการตั้งข้อสังเกตหรือสงสัยความผิดปกติในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจะไม่แสดงออกถึงพฤติกรรมตรวจสอบด้วยความรอบคอบระมัดระวัง ด้วยเหตุนี้การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพจะเป็นปัจจัยที่นำไปสู่พฤติกรรมตรวจสอบด้วยความรอบคอบระมัดระวัง สมมติฐานที่เกี่ยวข้องจึงได้แก่

H₃ : การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพจะมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อพฤติกรรมตรวจสอบด้วยความรอบคอบระมัดระวัง

กรอบแนวคิดการวิจัยและสมมติฐานการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้กำหนดกรอบแนวคิดในการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีของนักศึกษาหลักสูตรบัญชีบัณฑิตดังภาพประกอบ 1



ภาพประกอบ 1 ค่านิยมส่วนบุคคลกับการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

วิธีดำเนินการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัยประกอบด้วย ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง เครื่องมือในการวิจัย และการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ นักศึกษาที่ศึกษาในหลักสูตรบัญชีบัณฑิตที่ได้รับอนุมัติจากสภาวิชาชีพบัญชีใน พระบรมราชูปถัมภ์ ชั้นปีที่ 4 ของมหาวิทยาลัยจำนวน 6 แห่งในเขตภาคเหนือ

ตอนบน โดยสาเหตุที่เลือกมหาวิทยาลัยเหล่านี้เนื่องจากเป็นสถาบันการศึกษาที่ปรับปรุงหลักสูตรบัญชีบัณฑิตให้สอดคล้องกับหลักสูตรตัวอย่างของสภาวิชาชีพบัญชีที่มีการประกาศใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ.2553 ซึ่งเป็นหลักสูตรที่ให้ความสำคัญกับการพัฒนาการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อย่างไรก็ตาม เนื่องจากคณะผู้วิจัยไม่ทราบจำนวนแน่นอนของประชากรทั้งหมด ผู้วิจัยจึงกำหนดขนาดตัวอย่างโดยใช้สูตรของ Cochran (1977) ทำให้

ได้ขนาดที่ตัวอย่างที่ต้องการไม่น้อยกว่า 384 ตัวอย่าง และเนื่องจากไม่ทราบจำนวนประชากรที่แน่นอน การศึกษาครั้งนี้ จึงใช้การเลือกตัวอย่างแบบไม่ใช้ความน่าจะเป็นโดยอาศัยวิธีการสุ่มตามความสะดวก และขอความร่วมมือให้นักศึกษาเข้าไปตอบแบบสอบถามผ่านระบบออนไลน์ในระหว่างวันที่ 15 มกราคม - 15 กุมภาพันธ์ 2558 ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมดได้แก่นักศึกษาศาขการบัญชีที่จบการศึกษาและกำลังจะเข้าสู่วิชาชีพบัญชีเพื่อเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

เครื่องมือวิจัยและการสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือในการวิจัย คือ แบบสอบถามซึ่งประกอบด้วย 3 ส่วน 1) แบบสอบถามข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง 2) การวัดค่านิยมส่วนบุคคล และ 3) การวัดระดับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยแบบสอบถามค่านิยมส่วนบุคคลประกอบด้วยค่านิยมด้านความเมตตากรุณา

และการปฏิบัติตามกฎระเบียบซึ่งพัฒนามาจากข้อคำถามของ Schwartz (1992) และแบบสอบถามสำหรับการวัดระดับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพพัฒนาจากแบบสอบถามของ Hurtt (2010) แบบสอบถามทั้งหมดเป็นมาตรวัดประเมินค่า 7 ระดับ (7 = เห็นด้วยอย่างยิ่ง - 1 = ไม่เห็นด้วยเลย) ขั้นตอนการพัฒนาแบบสอบถามประกอบด้วยการแปลแบบสอบถามฉบับภาษาอังกฤษเป็นภาษาไทยโดยคณะผู้วิจัย จากนั้นให้ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษาอังกฤษสองท่านแปลแบบสอบถามฉบับภาษาไทยกลับเป็นภาษาอังกฤษ และนำผลการแปลจากทั้งสองท่านมาเปรียบเทียบกันและปรับแต่งคำให้เหมาะสม จากนั้นนำแบบสอบถามให้ผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาและเมื่อปรับแก้ไขแล้ว คณะผู้วิจัยนำแบบสอบถามไปทดสอบกับนักศึกษาศาขการบัญชีจำนวน 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 จะต้องไม่ต่ำกว่า 0.4 (Kline, 1993) ผลการวิเคราะห์แสดงในตาราง 1 ซึ่ง

พบว่าทุกองค์ประกอบมีระดับความเชื่อมั่นในระดับที่ยอมรับได้ นอกจากนี้ ค่าที่แสดงไว้ในตาราง 1 แสดงความเชื่อมั่นเชิงประกอบ (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 and Yi,

1988) เมื่อพิจารณาโดยรวมทั้งค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ค่าความเชื่อมั่นเชิงประกอบ และค่าความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดแล้ว สามารถสรุปได้ว่า โมเดลการวัดในการศึกษาครั้งนี้มีความเชื่อมั่นเชิงโครงสร้างในระดับดี

การวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษานี้ใช้สถิติในการวิเคราะห์ 2 ประเภทคือ สถิติเบื้องต้นเพื่อวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามโดยวิเคราะห์ด้วยค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ร้อยละ และความถี่ สถิติการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อพิสูจน์สมมติฐานใช้การวิเคราะห์ ได้แก่ โมเดลสมการโครงสร้างเพื่อทดสอบและประมาณค่าสัมพันธระหว่างตัวแปรในการศึกษาครั้งนี้

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. การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ	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 การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความ

รอบคอบระมัดระวัง (0.615) ในขณะที่ความเมตตากรูณา มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพมากที่สุด (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 การสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และคุณภาพงานสอบบัญชี โดยแบ่งเป็นการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันและการวิเคราะห์อิทธิพล โดยค่าสถิติในโมเดลทั้ง χ^2/df , GFI, CFI, IFI, AGFI, RMSEA ดังแสดงในตาราง 3 บ่งชี้ถึงระดับความสอดคล้องระหว่างข้อมูลเชิงประจักษ์กับโมเดลวิเคราะห์องค์ประกอบโดยทุกตัวชี้วัดระบุว่ามี ความสอดคล้องกันเป็นอย่างดี (Byrne, 1998)

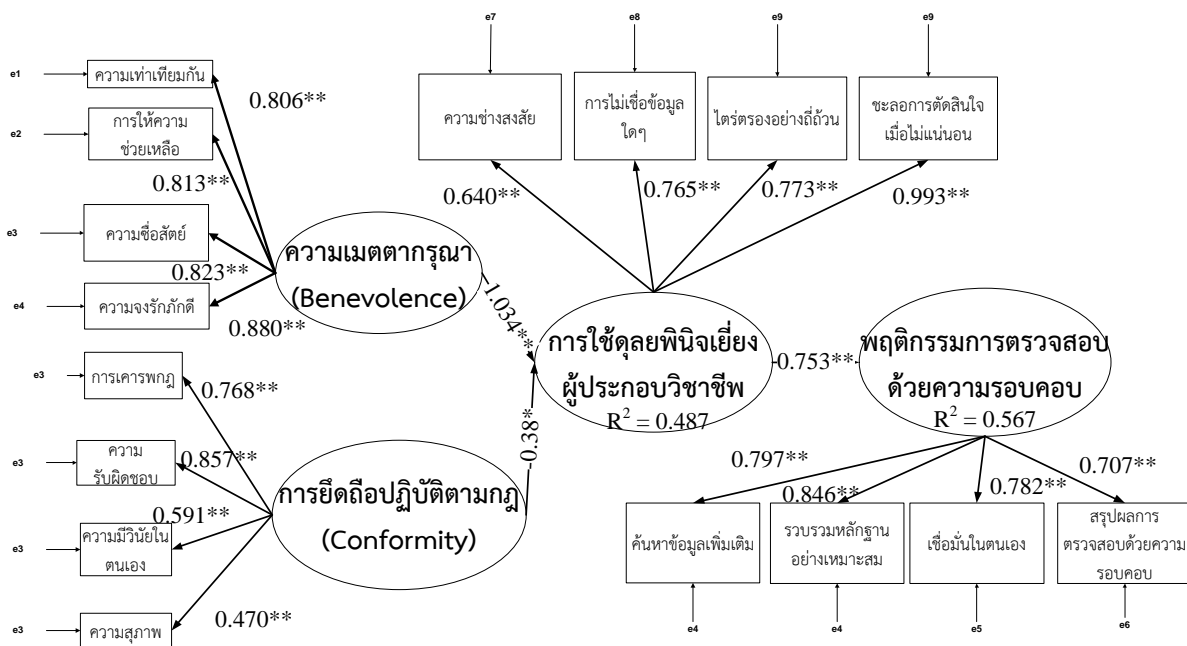
ภาพประกอบ 2 แสดงค่าน้ำหนักองค์ประกอบของแต่ละตัวแปรแฝงและความสัมพันธ์ในโมเดลนี้ด้วยคะแนนมาตรฐาน (Standardized Coefficient) โดยพิจารณาจากโมเดลการวัดซึ่งเป็นการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน ค่าน้ำหนักองค์ประกอบเป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝงกับตัวแปรสังเกตได้ ค่าน้ำหนักองค์ประกอบที่สูงจะสะท้อนถึงความเที่ยงตรงเชิงเหมือน (Convergent Validity) ตัวแปรแฝงภายในความเมตตากรณาวัดจาก 4 ตัวแปรสังเกตคือ ความเท่าเทียมกัน การให้ความช่วยเหลือ ความซื่อสัตย์ และความจงรักภักดี โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบระหว่าง 0.806 - 0.880 เช่นเดียวกับตัวแปรแฝงภายในการยึดถือปฏิบัติตาม

กฎวัดจาก 4 ตัวแปรสังเกต คือ การเคารพกฎ ความรับผิดชอบ ความมีวินัย และความสุขภาพ โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบระหว่าง 0.470 - 0.857 ตัวแปรแฝงภายนอกการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพวัดจาก 4 ตัวแปรสังเกต คือ ความช่างสงสัย การไม่เชื่อข้อมูลใด ๆ ไตร่ตรองอย่างถี่ถ้วน และชะลอการตัดสินใจเมื่อไม่แน่นอน โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบสูงระหว่าง 0.640 - 0.993 ในขณะที่ตัวแปรแฝงภายในพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบวัดจาก 4 ตัวแปรสังเกตคือ ค้นหาข้อมูลเพิ่มเติม รวบรวมหลักฐานอย่างเหมาะสมเชื่อมั่นในตนเอง และสรุปผลการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบระหว่าง 0.707 - 0.846 เมื่อพิจารณาจากค่าน้ำหนักองค์ประกอบทั้งหมดทุกตัวแปรพบว่า มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบสูงกว่า 0.6 ซึ่งบ่งชี้ว่าโมเดลการวัดมีความเที่ยงตรงในการวัด (Nunnally and Bernstein, 1994) นอกจากนี้ ภาพประกอบ 2 แสดงค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์พหุคูณ (R^2) หรือ ค่าที่ระบุสัดส่วนความแปรผันระหว่างตัวบ่งชี้กับองค์ประกอบรวมค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ในระดับสูงจะสะท้อนให้เห็นถึงค่าความแปรปรวนที่เชื่อมั่นสูง โดยตัวบ่งชี้ที่มีค่าความเชื่อมั่นสูงที่สุด ได้แก่ พฤติกรรมตรวจสอบ

($R^2 = 0.576$) และการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ ($R^2 = 0.487$)

ภาพประกอบ 2 แสดงอิทธิความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝง โดยความเมตตาากรุณา มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ ($\beta = 1.034, P < .01$) ในขณะที่การยึดถือปฏิบัติตามกฎระเบียบมีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญต่อการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ ($\beta = -.380, P < .05$) และการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพมี

ความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อพฤติกรรม การตรวจสอบด้วยความรอบคอบ ($\beta = 0.753, P < .01$) ดังนั้น สรุปได้ว่า ยอมรับสมมติฐานที่ 1, 2 และ 3 และเมื่อพิจารณาอิทธิพลรวมของตัวแปรแฝงภายใน พบว่า ความเมตตาากรุณา มีอิทธิพลรวม (Total Effect) ต่อพฤติกรรมการตรวจสอบสูงสุด (0.779) ตามด้วยการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ (0.753) โดยการยึดถือการปฏิบัติตามกฎระเบียบ มีอิทธิพลรวมเชิงลบต่อพฤติกรรมการตรวจสอบ (-0.286)



Goodness of fit: $\chi^2 = 183.233, df = 92, P < .00, GFI = 0.955, CFI = 0.980, IFI = 0.98, AGFI = 0.934, RMSEA = 0.046$

ภาพประกอบ 2 ผลการทดสอบโมเดลสมการโครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างค่านิยมส่วนบุคคล การใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ และพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ

สรุปและอภิปรายผล

ประการแรก จากผลการวิเคราะห์ความสอดคล้องของโมเดลตามทฤษฎีกับข้อมูล พบว่า โมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ ซึ่งเป็นการยืนยันว่า ค่านิยมส่วนบุคคลด้านความเมตตาากรุณาและการยึดถือปฏิบัติตามกฎระเบียบมีอิทธิพลต่อการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพพบว่ามีอิทธิพลเชิงบวกต่อ

พฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ รมณ์ตระวัง ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับกรอบแนวคิดที่นำเสนอโดยไพลิน ตรงเมธีรัตน์ และ นวพร พวงมณี (2557) ซึ่งเสนอแนะว่าค่านิยมส่วนบุคคลซึ่งเป็นตัวกำหนดพฤติกรรม บุคลิกลักษณะส่วนบุคคลอาจส่งผลต่อความสงสัยเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากนี้ ผลการศึกษานี้ยังเสนอแนะของหน่วยกำกับดูแลวิชาชีพ (IAASB, 2012; IAESB, 2014; Jui and

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

นอกจากนี้ ค่านิยมส่วนบุคคลตามกรอบแนวคิดของ Schwartz (1992) นั้นมีค่านิยมส่วนบุคคล 10 ประการซึ่งแต่ละค่านิยมส่วนบุคคลอาจมีหรือปราศจากความสัมพันธ์กับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยการศึกษาครั้งนี้สามารถระบุชี้ชัดได้ว่า ความเมตตากรุณาและการยึดถือปฏิบัติตามกฎระเบียบมีความสัมพันธ์ต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีซึ่งผลการศึกษาครั้งนี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Sikkema (2014) ซึ่งได้เสนอแนะผลการศึกษาโดยการทดสอบด้วยสถิติ ANOVA ว่า ค่านิยมบุคคลด้านความเมตตากรุณาอาจมีความสัมพันธ์เชิงบวกและการยึดถือปฏิบัติตามกฎอาจมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

ข้อค้นพบดังกล่าวยังสอดคล้องกับทฤษฎีและงานวิจัยในอดีตคือ ความเมตตากรุณาที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ทั้งนี้เนื่องจากบุคคลที่ยึดมั่นในความเท่าเทียมกัน ความซื่อสัตย์ การให้ความช่วยเหลือ และความจงรักภักดี นั้นมีแนวโน้มที่จะตระหนักในความเท่าเทียมของผู้ใช้งบการเงินในการได้รับข้อมูล (Abdolmohammadi and Baker, 2006) ผู้ประกอบการวิชาชีพที่ปฏิบัติงานด้วยค่านิยมเหล่านี้จะให้ความสำคัญกับการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้

ประกอบการวิชาชีพเพื่อเป็นประโยชน์ต่อสังคมโดยรวม ดังนั้น หากเผชิญหน้ากับสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนและมีข้อสงสัยในข้อมูลที่ได้รับในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะเลือกแนวทางการปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวังเพื่อหลีกเลี่ยงความล้มเหลวในรายงานข้อผิดพลาด หรือการทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงินให้สาธารณชนทราบ (IAESB, 2014; Hurtt et al., 2013)

ในทางกลับกัน ค่านิยมยึดถือปฏิบัติตามกฎระเบียบอาจทำให้การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีลดลงได้ โดยผลการศึกษาว่าการยึดถือปฏิบัติตามกฎระเบียบ มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อการใช้วิจารณญาณในการสังเกตเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพได้ ทั้งนี้ เนื่องจากผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีทั่วโลกจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพการบัญชี หรือการสอบบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีเหล่านี้กำหนดวัตถุประสงค์และแนวทางการปฏิบัติงานอย่างกว้าง ๆ เท่านั้น การเลือกวิธีปฏิบัติให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของแต่ละประเทศจึงขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ประกอบการวิชาชีพจะพิจารณาเลือกวิธีการให้เหมาะสมกับสถานการณ์ สภาพแวดล้อม และข้อกำหนดของแต่ละประเทศ ข้อกำหนดดังกล่าวเป็นการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีการปฏิบัติงานโดยมีลักษณะการทำงานแบบหลักเกณฑ์ (Principle-based) กล่าวคือ ไม่ใช่กฎระเบียบในการพิจารณาเพียงอย่างเดียว ดังนั้น ค่านิยมส่วนบุคคลด้านการยึดถือปฏิบัติตามกฎ เป็นการยึดถือปฏิบัติตามกฎอย่างเคร่งครัดโดยไม่ใช้ดุลยพินิจพิจารณาความเหมาะสมตามสถานการณ์ อาจเป็นการลดทอนการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพได้โดยเฉพาะอย่างยิ่งภายใต้สถานการณ์ที่ไม่แน่นอน การตัดสินใจเลือกวิธีการปฏิบัติงานควรตั้งอยู่บนเหตุผลเชิงจริยธรรมหรือประโยชน์สูงสุดของสาธารณชนผู้ใช้ผลงานของผู้ประกอบการวิชาชีพ (Abdolmohammadi and Baker, 2006) โดยผลการศึกษาครั้งนี้ สอดคล้องกับข้อสังเกตดังกล่าวที่ระบุว่า การปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพโดยยึดถือปฏิบัติตามกฎระเบียบหรือตัวอักษรเพียงอย่างเดียวมิได้หากแต่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจ

เสียงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาข้อมูลและหลักฐานแวดล้อม ก่อนจะตั้งข้อสังเกตและสงสัยในข้อมูลที่ได้รับ เพื่อเลือกวิธีการปฏิบัติงานให้เหมาะสมกับสถานการณ์ ซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวังในท้ายที่สุด ดังนั้น การที่ผู้สอบบัญชีไม่ยึดถือกฎระเบียบมากเกินไปจะทำให้มีอิสระในการใช้ดุลยพินิจเสียงผู้ประกอบวิชาชีพให้เหมาะสมกับสถานการณ์มากยิ่งขึ้น

ข้อเสนอแนะ

จากข้อค้นพบในแต่ละประเด็น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะเชิงวิชาการเพื่อพัฒนารายงานการวิจัยเพื่อส่งเสริมการนำค่านิยมส่วนบุคคลเพื่อพัฒนาปรับใช้กับวิชาชีพบัญชี ดังนี้

ข้อเสนอแนะทางวิชาการ

1) การศึกษาครั้งนี้รายงานผลว่าค่านิยมส่วนบุคคลเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุของการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเสียงผู้ประกอบวิชาชีพและปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวัง อย่างไรก็ตาม ข้อเสนอนี้สำหรับการศึกษาต่อไปในอนาคต ผู้ที่สนใจในประเด็นเดียวกันนี้ ควรศึกษาเพิ่มเติมถึงปัจจัยเชิงสาเหตุอื่น เช่น Nelson (2009) เสนอนี้ว่า การใช้เหตุผลเชิงจริยธรรม (Moral Reasoning) อาจเป็นปัจจัยเชิงสาเหตุของการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเสียงผู้ประกอบวิชาชีพและปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบระมัดระวัง เช่นเดียวกับคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและบริการให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศตั้งข้อสังเกตว่าระดับการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเสียงผู้ประกอบวิชาชีพอาจขึ้นอยู่กับระดับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพด้วย

2) แนวคิดการสังเกตเสียงผู้ประกอบวิชาชีพนั้นอาจครอบคลุมถึงกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากร ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ดังนั้น การศึกษาครั้งต่อไปอาจศึกษากลุ่มตัวอย่างเหล่านี้และอาจเปรียบเทียบแบบจำลองในลักษณะของการวิเคราะห์กลุ่มตัวอย่างพหุ (Multi-group) เพื่อศึกษาความไม่

แปรเปลี่ยนของแบบจำลอง และเพื่อนำผลการศึกษาดังกล่าวไปพัฒนาวิชาชีพบัญชี

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

1) การใช้วิจารณ์ญาณเสียงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นแนวคิดในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งประกอบด้วยการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเสียงผู้ประกอบวิชาชีพและพฤติกรรมตรวจสอบด้วยความรอบคอบ ผลการศึกษาครั้งนี้บ่งชี้ว่าการที่นักศึกษาบัญชีที่ผ่านการศึกษาในหลักสูตรบัญชีบัณฑิตเพื่อเตรียมความพร้อมสู่การเป็นผู้ประกอบวิชาชีพนั้นจำเป็นต้องมีค่านิยมส่วนบุคคลที่เหมาะสมจึงจะสามารถส่งเสริมระดับการใช้ดุลยพินิจในการสังเกตเสียงผู้ประกอบวิชาชีพ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ควรเน้นย้ำความสำคัญในการจัดการศึกษาให้สอดคล้องกับหลักสูตรบัญชีบัณฑิตของสภาวิชาชีพฯ

2) สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ควรให้ความสำคัญกับการศึกษาและส่งเสริมให้นักศึกษาบัญชีมีค่านิยมส่วนบุคคลที่เหมาะสมเนื่องจากมาตรฐานการศึกษาบัญชีระหว่างประเทศให้ความสำคัญกับการศึกษาและพัฒนาค่านิยมเชิงวิชาชีพที่เหมาะสมกับผู้ที่เข้าสู่วิชาชีพ เช่น นักศึกษาที่กำลังจะจบการศึกษา ผู้ที่ขึ้นทะเบียนฝึกหัดงานเพื่อเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้น ในอนาคต สภาวิชาชีพบัญชีฯ อาจส่งเสริมให้มีการศึกษาและพัฒนาเครื่องมือวัดค่านิยมเชิงวิชาชีพให้ชัดเจนและสมบูรณ์มากขึ้น ซึ่งอาจเป็นแนวทางหนึ่งในการส่งเสริมค่านิยมที่ถูกต้องแก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั่วประเทศ

ประโยชน์ของงานวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ให้ประโยชน์หลายประการ

1) ผลการศึกษาบ่งชี้ว่าค่านิยมส่วนบุคคลของนักศึกษาสาขาการบัญชีมีความสัมพันธ์ต่อการใช้ดุลยพินิจและพฤติกรรมปฏิบัติงาน ซึ่งเป็นการยืนยันแนวคิดในการพัฒนาผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งประยุกต์แนวคิดมาจากคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและ

บริการให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ จากที่ประเทศไทยนำเอาแนวคิดดังกล่าวมาใช้แต่ไม่เคยมีการศึกษาถึงผลกระทบของเรื่องดังกล่าว การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้จึงให้หลักฐานเชิงประจักษ์ในการสนับสนุนแนวคิดดังกล่าวได้

2) การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ช่วยเพิ่มความเข้าใจในองค์ประกอบการสังเกตเชิงผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งประกอบด้วยการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพและพฤติกรรมตรวจสอบด้วยความรอบคอบ ซึ่งอาจนำไปใช้เป็นแนวทางในพัฒนาการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการสังเกตเชิงผู้ประกอบวิชาชีพกับกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในส่วนอื่น ๆ ได้

3) การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของการสังเกตเชิงผู้ประกอบวิชาชีพที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยเฉพาะการรายงาน ซึ่งเป็นผลงานของผู้สอบบัญชีที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน การพัฒนาแนวคิดดังกล่าวอาจช่วยส่งเสริมวิชาชีพบัญชีเพื่อให้เป็นกำลังสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศในฐานะผู้ให้บริการความเชื่อมั่นแก่ข้อมูลสมกับความคาดหวังของสังคมได้

ข้อจำกัดงานวิจัย

งานวิจัยนี้มีข้อจำกัดบางประการ ได้แก่ ความเที่ยงตรงของเครื่องมือในการวัด เช่น ค่าสัมประสิทธิ์การพยากรณ์ซึ่งมีค่าต่ำ ทั้งนี้ข้อคำถามทั้งหมดได้มาจากการพัฒนาแบบสอบถามจากการสัมภาษณ์ผู้ประกอบวิชาชีพควบคู่กับการแปลจากต้นฉบับภาษาอังกฤษจึงอาจมีข้อคำถามบางข้อที่ไม่สามารถเป็นตัวแทนการสังเกตเชิงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของไทยที่มีบริบท วัฒนธรรมแตกต่างจากประเทศตะวันตกได้ แม้ว่าผู้วิจัยจะทดสอบเครื่องมือกับกลุ่มผู้สอบบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับกลุ่มตัวอย่างแล้วแต่ยังมีความเชื่อมั่นในระดับต่ำอยู่

เอกสารอ้างอิง

ชูเกียรติ ดิบุรี. (2552). *การเปรียบเทียบพฤติกรรม การชมละครไทยและละครเกาหลีของผู้ชมใน กรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต.*

มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ. สืบค้นจาก <http://tdc.thailis.or.th/tdc/basic.php>

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

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

รววิทย์ เลาหะเมทธิ. (2558). ปัจจัยเชิงสาเหตุของการใช้วิจารณ์ญาณในการช่างสังเกตและสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย. *วารสารบริหารธุรกิจแม่โจ้*, 3(2), 29-45.

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

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรการสอบบัญชีรหัส 200 วัตถุประสงค์ โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี* 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%202040.pdf

สร้อยหทัย พัดเงิน. (2550). *การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยบางประการกับค่านิยมในการพึ่งตนเองของนักเรียนระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ สาขาพาณิชยกรรมสังกัดสำนักงานคณะกรรมการการศึกษา*

- เอกชนในเขตกรุงเทพมหานคร เขต 1.
วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต.
มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ. สืบค้นจาก
<http://tdc.thailis.or.th/tdc/basic.php>
อุเทน เลาน้ำทา และ วรวิทย์ เลาหะเมทนี. (2557).
ค่านิยมส่วนบุคคลของนักศึกษาการบัญชีของ
ไทย: กรณีศึกษามหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล
ล้านนาและมหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
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.
- Hurt, K. (2010). Development of an
Instrument to Measure Professional
Skepticism. *Auditing: A Journal of
Practice and Theory*, 29(1), 149-171.
- Hurt, 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, J. C. and Bernstein, I. 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., Pennington, R., and Schafer, J. K. (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.
- Progioulaki, M. & Theotokas, I. (2009). Human resource management and competitive advantage: An application of resource-based view in the shipping industry. *Marine Policy*, (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	<ol style="list-style-type: none"> 1. การเป็นคนสุภาพหรือบุคลิกภาพที่ดีเป็นสิ่งจำเป็น (Polite) 2. เราควรเป็นผู้ที่เชื่อฟังและปฏิบัติตามคำสั่ง (Obedient) 3. เมื่อได้รับมอบหมายงาน ฉันเป็นคนที่มีความรับผิดชอบ สามารถไว้วางใจให้ทำงานได้ (Responsible) 4. ฉันเป็นคนที่มีระเบียบวินัยในตนเอง ไม่หลงไปกับอบายมุข (Self-Discipline)
2	Benevolence	<ol style="list-style-type: none"> 1. ฉันยอมรับว่าคนทุกคนควรได้รับความเสมอภาคหรือมีโอกาสเท่าเทียมกันทุกคน (Equality) 2. ฉันรู้สึกถึงความจริงใจต่อเพื่อนเป็นสิ่งสำคัญ (Loyal) 3. ความซื่อสัตย์ จริงใจต่อบุคคลอื่นเป็นสิ่งจำเป็น (Honest) 4. ฉันยอมรับว่าเราควรให้ความช่วยเหลือแก่ผู้อื่นเพื่อความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น (Helpful)
3	Skeptical Judgment	<ol style="list-style-type: none"> 1. ฉันมักจะไม่ได้ตัดสินใจเรื่องราวต่าง ๆ ในทันทีจนกว่าฉันจะสามารถรวบรวมข้อมูลเพิ่มเติมได้ 2. ฉันจะไม่ได้ตัดสินใจแบบรวดเร็ว ถ้าไม่มีข้อมูลที่ชัดเจน 3. ฉันต้องการเวลาในการพิจารณาข้อมูลให้รอบด้านก่อนตัดสินใจเรื่องใดเรื่องหนึ่ง 4. หากอยู่ในสถานการณ์ที่ไม่แน่นอน ฉันจะไม่ได้ตัดสินใจในทันทีจนกว่าฉันคิดว่ามีข้อมูลครบถ้วนเพียงพอแล้ว
4	Skeptical Behaviors	<ol style="list-style-type: none"> 1. การค้นพบความรู้ใหม่ ๆ เป็นสิ่งที่เพลิดเพลินและน่าตื่นเต้นสำหรับฉัน 2. ฉันประเมินความน่าเชื่อถือของข้อมูลจากนิสัยจากการมีหลักฐานหรือข้อมูลที่เพียงพออย่างเหมาะสม 3. ฉันเป็นคนมั่นใจในความสามารถของตนเอง 4. ฉันจะเชื่อถือสิ่งที่ฉันเห็น อ่าน หรือได้ยิน และพิจารณาสิ่งเหล่านั้นด้วยตัวเองเสมอ

