



# การตัดสินประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม ของนักศึกษาสาขาการบัญชี Ethical Judgment of Accounting Students

- ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. กนกเนตร เปรมปรี
- สาขาวิชาการบัญชี
- คณะบริหารธุรกิจ
- มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์
- Assistant Professor Dr. Kanoknate Prempree
- Department of Accounting
- Faculty of Business Administration
- Rajamangala University of Technology Rattanakosin
- E-mail: kprempree@hotmail.com

## บทคัดย่อ

จริยธรรมมีความสำคัญในการประกอบวิชาชีพบัญชี เนื่องจากนักบัญชีและและผู้สอบบัญชีเป็นผู้จัดทำและแสดงความเห็นเกี่ยวกับรายงานการเงินต่อสาธารณชน เช่น ผู้ถือหุ้นหรือนักลงทุนที่นำข้อมูลทางการเงินไปใช้ประโยชน์เพื่อการตัดสินใจ ข้อมูลทางการเงินจึงต้องมีความถูกต้องเที่ยงธรรม อย่างไรก็ตามในการปฏิบัติงาน ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจเผชิญกับสถานการณ์ที่ต้องเลือกว่าจะทำเพื่อประโยชน์ของบริษัทหรือประโยชน์ของสาธารณชน การยึดหลักจริยธรรมสามารถช่วยให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตัดสินใจได้อย่างถูกต้องในสถานการณ์ดังกล่าว และนักศึกษาสาขาวิชาบัญชีเป็นบุคคลที่จะก้าวเข้าสู่การประกอบวิชาชีพบัญชีในอนาคต จึงควรจะได้รับการเสริมสร้างจริยธรรมขึ้น เพื่อเตรียมพร้อมสำหรับการเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ต้องมีจริยธรรมในระดับสูง งานวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาศีลธรรมและการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมของนักศึกษาสาขาวิชาการบัญชี เครื่องมือการวิจัย คือ แบบสอบถาม ผลการศึกษา พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่ยึดถือศีลธรรมตามอุดมคตินิยม (Idealism) ยอมรับการกระทำที่มีจริยธรรมต่ำ ได้น้อยกว่ากลุ่มที่ยึดถือศีลธรรมตามสัมพัทธนิยม (Relativism) และกลุ่มที่ยึดถือศีลธรรมต่างกันมีการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมแตกต่างกัน นอกจากนี้ พบว่าศีลธรรมมีความสัมพันธ์กับการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม โดย Idealism มีความสัมพันธ์

เชิงบวก ในขณะที่ Relativism มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม

**คำสำคัญ:** ศีลธรรม การตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม

## Abstract

Ethics is important for the accounting profession. The accountants prepare annual financial statements and auditors verify and provide an opinion about them. The public, shareholders and investors use financial statements for making decisions. Therefore, the financial information must present a true and fair view of the company. However, the accountants and auditors may face ethical dilemmas. In ethical dilemmas, ethics can help the accountants and auditors make the right decision. The accounting students will enter the accounting profession in the future. They should be encouraged to maintain high ethical standards in their accounting profession. Therefore, the objectives of this research were to investigate the moral and ethical judgment of the accounting students. A questionnaire was used to collect the data. The finding shows the samples that comply with 'idealism' are less accepting of low ethical behavior than the samples that comply with 'relativism'. The groups that have different moral standards have different ethical judgments. In addition, this research finds that morality relates to ethical judgment. Idealism has a positive significant relationship to ethical judgment. On the other hand, relativism has a negative significant relationship to ethical judgment.

**Keywords:** Moral, Ethical Judgment

## บทนำ

การดำเนินธุรกิจมีเป้าหมายสำคัญ คือ ผลตอบแทนในรูปของกำไรซึ่งจะเพิ่มความมั่งคั่งให้แก่ผู้ถือหุ้น และเป้าหมายสำคัญอีกประการหนึ่ง คือ การดำเนินงานอย่างยั่งยืนในระยะยาว ธุรกิจที่สามารถบรรลุเป้าหมายนี้ได้จะต้องได้รับการยอมรับและเชื่อมั่นจากสาธารณชน ซึ่งการยอมรับและความเชื่อมั่นนั้นสามารถเกิดขึ้นได้จากการดำเนินธุรกิจอย่างมีจริยธรรม โดยการรับผิดชอบต่อสังคมและกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย ได้แก่ การรับผิดชอบต่อผู้บริโภคด้วยการผลิตสินค้าและบริการที่มีคุณภาพ รับผิดชอบต่อพนักงานด้วยการปฏิบัติต่อพนักงานอย่างเป็นธรรม รับผิดชอบต่อสังคมด้วยการดูแลรักษาสิ่งแวดล้อม มีความโปร่งใส พร้อมรับการตรวจสอบ และมีความซื่อสัตย์ในการดำเนินธุรกิจ การส่งเสริมจริยธรรมในองค์กรให้เกิดขึ้นนั้น ผู้บริหารระดับสูงควรกำหนดแนวปฏิบัติทางจริยธรรมขึ้นในบริษัท อย่างไรก็ตาม หากผู้บริหารขาดจริยธรรม นโยบายของบริษัทและการควบคุมภายในอาจไร้ประสิทธิภาพได้ ดังเหตุการณ์ความอื้อฉาวทางบัญชีที่เกิดขึ้น และมีการกล่าวถึงมากที่สุด คือ กรณี Enron (Armstrong, Ketz, Owsen, 2003) บริษัทพลังงานขนาดใหญ่ในสหรัฐอเมริกาที่ล้มละลายอันเนื่องมาจากการตกแต่งบัญชีและการทุจริตของผู้บริหาร บริษัท Enron ใช้บริษัทสอบบัญชี Arthur Andersen ซึ่งเป็นหนึ่งในบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ และเป็นเวลาหลายปีที่งบการเงินของบริษัท Enron มิได้นำเสนอข้อมูลอย่างถูกต้องและเที่ยงธรรม แต่ยังคงได้รับการรับรองงบการเงินจากผู้สอบบัญชี ต่อมาภายหลัง พบว่า มีการทุจริตของผู้บริหาร ทั้งบริษัท Enron และ Andersen จึงล้มละลายไปทั้งสองบริษัท สำหรับในประเทศไทย เมื่อเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2556 สำนักงานคณะ

กรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) กล่าวโทษอดีตผู้จัดการกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ ที่ ยู โดม กรณีทุจริตต่อหน้าที่ ทำให้ทรัพย์สินของกองทุนเสียหายและทำบัญชีเท็จ (“ก.ล.ต. กล่าวโทษอดีตผู้จัดการกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ ที่ ยู โดม กรณีทุจริตต่อหน้าที่ ทำให้ทรัพย์สินของกองทุนเสียหายและทำบัญชีเท็จ,” 2556) และในปีเดียวกัน เดือนสิงหาคม อดีตกรรมการและผู้บริหารบริษัท อะโกร อินดัสเตรียล แมชชีนเนอรี จำกัด (มหาชน) ปัจจุบันเปลี่ยนชื่อเป็นบริษัทแมกซ์ เมทัล คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ถูก ก.ล.ต. กล่าวโทษว่า กระทำผิดเกี่ยวกับการตกแต่งงบการเงิน และทุจริตยกยอดเงินของบริษัท เนื่องจากการกระทำที่เข้าข่ายจัดทำ และเปิดเผยข้อมูลเท็จในเอกสารบัญชีและงบการเงินของบริษัท และ/หรือทุจริตยกยอดเงินของบริษัท ซึ่งหนึ่งในผู้กระทำผิดอยู่ในตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน (“ก.ล.ต. กล่าวโทษอดีตกรรมการและผู้บริหาร AMAC กับพวก รวม 8 ราย กรณีตกแต่งงบการเงิน และทุจริตยกยอดเงินของบริษัท,” 2556)

การทุจริตทางบัญชีและการล้มละลายของบริษัทขนาดใหญ่ที่เกิดขึ้น จึงก่อให้เกิดคำถามถึงจริยธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นสิ่งที่ยากจะควบคุมได้ เมื่อนักบัญชีหรือผู้สอบบัญชีอยู่ในสถานการณ์ที่ต้องเลือกทางใดทางหนึ่ง เช่น นักบัญชีของบริษัทจะต้องเลือกที่จะปฏิบัติตามในฐานะของผู้ประกอบวิชาชีพ ที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีหรือในฐานะของพนักงานของบริษัท ที่ต้องคำนึงว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีนั้นจะทำให้บริษัทเกิดผลขาดทุน หรือมีผลกระทบต่อการทำงานอย่างต่อเนื่องของบริษัท หรือในกรณีของผู้สอบบัญชีที่จะต้องเลือกปฏิบัติในฐานะผู้สอบบัญชี หรือเลือกที่

จะปฏิบัติตามที่บริษัทลูกค้าต้องการ อันเนื่องมาจากผู้สอบบัญชีสูญเสียความเป็นอิสระ ดังนั้น การทุจริตที่เกิดขึ้นในบริษัทขนาดใหญ่อาจมีสาเหตุหลายประการ และส่วนหนึ่งอาจเป็นผลมาจากการที่นักบัญชีขาดจรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน (Abdolmohammadi, Fedorwicz and Davis, 2009) หลังจากเกิดเหตุการณ์ความอื้อฉาวทางบัญชี ทำให้เรื่องจริยธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับการยกขึ้นมาเป็นประเด็นสำคัญ เพื่อพิจารณาแก้ไขปัญหาที่อาจเกิดขึ้นซ้ำในอนาคต หน่วยงานกำกับดูแลต่าง ๆ พยายามแก้ไขและลดปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ด้วยการออกกฎหมายปกป้องนักลงทุน และกฎหมายจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยสภาวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยได้ออกข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 เพื่อเป็นแนวปฏิบัติสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย ซึ่งยืนยันได้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องเผชิญกับสถานการณ์ที่มีความยากลำบากในการตัดสินใจ และมีความเสี่ยงที่อาจตัดสินใจไปในทางที่ประเมินได้ว่าขาดจริยธรรม นอกจากนี้ มีการเรียกร้องให้สถาบันการศึกษาหรือบริษัทจัดฝึกอบรมเกี่ยวกับจริยธรรมแก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ก่อนที่จะเริ่มเข้าสู่การทำงานในอาชีพเพื่อเพิ่มความน่าเชื่อถือ เนื่องจากผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีผลกระทบต่อผู้ถือหุ้น นักลงทุน และผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ ที่ใช้ข้อมูลจากงบการเงินประกอบการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ และผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้มักเชื่อมั่นในงบการเงินที่จัดทำขึ้นโดยนักบัญชี และความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงควรมีจริยธรรมในระดับสูง และในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี จริยธรรมจะช่วยจัดการกับสถานการณ์ที่ต้องตัดสินใจว่า จะปฏิบัติตามในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพ

บัญชีที่ต้องมีจรรยาบรรณ หรือปฏิบัติตามในฐานะพนักงานของบริษัท และช่วยให้สามารถเลือกแนวทางที่ถูกต้องได้ แม้ว่าแนวทางนั้นจะไม่ใช่ผลดีกับบริษัท แต่ในทางตรงข้าม เป็นผลดีต่อสาธารณชน จริยธรรมจึงเป็นสิ่งจำเป็นที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกคนควรมียึดถือเพื่อเป็นแนวทางการปฏิบัติงาน

เหตุการณ์ทุจริตทางบัญชีที่เกิดขึ้นแสดงให้เห็นว่า จริยธรรมในการปฏิบัติงานเป็นสิ่งจำเป็นที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องมีในตนเอง เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนี้มีความสำคัญต่อการเติบโตทางเศรษฐกิจ และเป็นผู้ที่จะต้องรับผิดชอบต่อสาธารณชน ในฐานะของผู้ให้ข้อมูลทางบัญชีเพื่อการตัดสินใจ ดังนั้น นักศึกษาสาขาการบัญชีที่กำลังจะก้าวเข้าสู่การประกอบวิชาชีพบัญชีในอนาคต จึงเป็นบุคคลที่ควรจะได้รับเสริมสร้างจริยธรรมขึ้น เพื่อเตรียมพร้อมสำหรับการเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ต้องมีจริยธรรมในระดับสูง อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษาในอดีตแสดงให้เห็นว่า ในสถานการณ์ที่มีความเกี่ยวข้องกับจริยธรรม การตัดสินใจของคนจะได้รับผลกระทบจากศีลธรรมที่บุคคลนั้นยึดถือ โดยจริยธรรมของแต่ละบุคคลจะพัฒนาขึ้นจากปรัชญาและความเชื่อในศีลธรรมของบุคคลนั้น ๆ (Ismail, 2014) งานวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาศีลธรรมและการตัดสินใจในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม รวมถึงผลกระทบของศีลธรรมที่มีต่อการตัดสินใจของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในอนาคต ดังนั้น จึงกำหนดกลุ่มตัวอย่างเป็นนักศึกษาที่กำลังศึกษาอยู่ในสาขาการบัญชี โดยมุ่งหวังว่าผลการศึกษานี้จะเป็นหลักฐานประกอบการปรับปรุงเนื้อหา และรายวิชาในหลักสูตรบัญชีบัณฑิต เพื่อเสริมสร้างจริยธรรมให้แก่ นักศึกษาสาขาวิชาการบัญชี อันเป็นปัจจัยสำคัญสำหรับผู้ที่จะก้าวเข้าสู่การเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในอนาคต และส่งผลต่อ

ความสำเร็จในการประกอบวิชาชีพ รวมถึงประโยชน์ที่จะเกิดกับสาธารณชน ที่จะได้รับข้อมูลทางบัญชีที่มีความถูกต้องและน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น

## แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

กระบวนการตัดสินใจของคนในสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมจะได้รับผลกระทบจากบรรทัดฐานทางศีลธรรมของสังคม และในกระบวนการตัดสินใจนั้นอาจใช้ (1) ปรัชญาความเชื่อตามหลักศีลธรรมที่เป็นสากล (Deontological) (2) หลักสถานการณ์ (Teleological) (3) หลักกังขาคติ (Ethical Skepticism) ตามหลักศีลธรรมที่เป็นสากล (Deontological) จะพิจารณาว่า การกระทำใด ๆ ผิดหรือถูกตามหลักศีลธรรมที่ได้รับการยอมรับอย่างสากล โดยไม่คำนึงถึงเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นภายหลังการกระทำนั้น ในทางตรงข้าม หลักสถานการณ์ (Teleological) จะพิจารณาถึงสถานการณ์หรือผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการกระทำว่าดีหรือไม่ดี และมีบุคคลใดบ้างที่ได้รับผลกระทบ ดังนั้น การพิจารณาว่าการกระทำใด ๆ เป็นสิ่งที่ถูกหรือผิด จึงขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่ตามมา (Vitell and Hidalgo, 2006 cited in Oumlil and Balloun, 2009) ในขณะที่ หลักกังขาคติ (Ethical Skepticism) เชื่อว่าการตัดสินใจในสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมไม่สามารถใช้หลักศีลธรรมที่เป็นสากล (Deontological) หรือหลักสถานการณ์ (Teleological) ได้ ทั้งนี้ การเชื่อและยึดถือปรัชญาทางศีลธรรมที่แตกต่างกัน ส่งผลให้คนตัดสินใจสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมแตกต่างกัน นอกจากนี้ Forsyth (1992) อธิบายศีลธรรมในสองมิติ คือ อุดมคตินิยม (Idealism) และสัมพัทธนิยม (Relativism) ที่อาจกระทบต่อการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมทางธุรกิจ ตาม Idealism คนแต่ละคนจะคำนึงถึงความพอใจของบุคคลอื่น จึงมีความเชื่อว่า

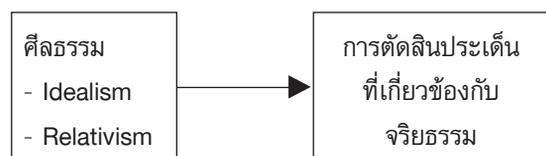
คนสามารถหลีกเลี่ยงการกระทำที่เป็นอันตรายต่อบุคคลอื่นได้ และการกระทำใด ๆ จะต้องสอดคล้องกับหลักศีลธรรม บรรทัดฐานและกฎหมายของสังคม ดังนั้น บุคคลที่ยึดถือตาม Idealism จะพิจารณาการกระทำว่าถูกหรือผิดโดยใช้หลักศีลธรรม บรรทัดฐานและกฎหมายเป็นเกณฑ์ ในขณะที่ Relativism มีความเชื่อว่า หลักศีลธรรมสามารถปรับให้สอดคล้องกับสถานการณ์ได้ และไม่ยอมรับหลักศีลธรรมที่เป็นสากลทั้งหมด แต่จะให้ความสำคัญกับสถานการณ์ควบคู่กับหลักศีลธรรมในการตัดสินใจว่าสิ่งใดถูกหรือผิด โดยให้น้ำหนักกับสถานการณ์มากกว่าหลักศีลธรรม ดังนั้น บุคคลที่ยึดถือตาม Relativism จะไม่เชื่อในหลักศีลธรรมที่เป็นสากล แต่จะพิจารณาตามสถานการณ์และบุคคลที่เกี่ยวข้องที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์นั้น ๆ เพื่อตัดสินใจการกระทำนั้น ๆ เป็นการกระทำที่มีจริยธรรมหรือไม่ (Ismail, 2014; Oumlil and Balloun, 2009) โดยที่จริยธรรมเป็นการประพฤติปฏิบัติที่ไม่มีผลเสียหายต่อสังคมและชุมชน และเพื่อวัดหลักศีลธรรมที่แต่ละบุคคลยึดถือ และใช้เป็นเกณฑ์การตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม Forsyth (1992) จึงได้พัฒนาเครื่องมือที่ใช้ในการวัดและประเมินขึ้น ซึ่งพัฒนาขึ้นตามปรัชญาทางศีลธรรมทั้ง 3 ลักษณะ (Deontological, Teleological, Ethical Skepticism) ดังกล่าวข้างต้น โดยประเมินใน 2 มิติ คือ อุดมคตินิยม (Idealism) และสัมพัทธนิยม (Relativism) (Ismail, 2014; Ndubisi, Natarajan and Chew, 2014)

การตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม เป็นส่วนสำคัญที่จะนำไปสู่พฤติกรรมของบุคคล งานวิจัยในอดีตที่ศึกษาในเรื่องนี้ เช่น Brandon, et al. (2007) ศึกษาการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม โดยเปรียบเทียบระหว่างกลุ่มตัวอย่างที่มีศีลธรรมสูงกับกลุ่มที่มีศีลธรรมต่ำ ผู้วิจัยกำหนดสถานการณ์ที่มี

ปัญหาเกี่ยวกับจริยธรรมทางการสอบบัญชีให้แก่กลุ่มตัวอย่าง เพื่อตัดสินว่ายอมรับกับการกระทำที่มีจริยธรรมต่ำได้ในระดับใด ในขณะที่ Emerson and Conroy (2004) ใช้สถานการณ์ที่มีปัญหาเกี่ยวกับจริยธรรมทางธุรกิจ 15 สถานการณ์ เพื่อให้กลุ่มตัวอย่างตัดสินว่ายอมรับกับการกระทำในแต่ละสถานการณ์ได้ในระดับใด จะเห็นได้ว่า งานวิจัยในอดีตที่ศึกษาการตัดสินประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม จะเป็นการกำหนดสถานการณ์ที่มีปัญหาทางจริยธรรมขึ้น เพื่อทดสอบอิทธิพลของศีลธรรมที่มีต่อการตัดสินระดับจริยธรรมของการกระทำในแต่ละสถานการณ์

### กรอบแนวคิดและสมมติฐานการวิจัย

กรอบแนวคิดของงานวิจัยนี้ เป็นการศึกษาความแตกต่างของการตัดสินประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมระหว่างบุคคลที่ยึดถือหลักศีลธรรมที่ต่างกัน รวมถึงศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างศีลธรรมกับการตัดสินประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม ดังแสดงภาพด้านล่าง



ผลการศึกษาของงานวิจัยในอดีต พบว่า หลักศีลธรรมเป็นปัจจัยหลักที่ใช้ในการอธิบายความแตกต่างของการตัดสินสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม โดย Idealism และ Relativism สามารถอธิบายการตัดสินของบุคคลในสถานการณ์ที่กำลังระหว่างการมีจริยธรรมกับขาดจริยธรรมได้ (Ismail, 2014) Abdolmohammadi, Fedorwicz and Davis (2009) กล่าวถึง งานวิจัยในอดีตที่ศึกษาจริยธรรมของนักศึกษาระดับปริญญาตรี และค้นพบสิ่งสำคัญ

2 ประการ คือ ประการแรก งานวิจัยจำนวนหนึ่งพบว่า นักศึกษาสาขาการบัญชีมีระดับจริยธรรมต่ำกว่าค่าเฉลี่ยจริยธรรมของนักศึกษาทุกสาขาวิชา ในขณะเดียวกัน งานวิจัยอีกส่วนหนึ่งพบว่า นักศึกษาสาขาการบัญชีมีค่าเฉลี่ยจริยธรรมที่สูงกว่านักศึกษาบริหารธุรกิจสาขาอื่น ๆ ประการที่ 2 งานวิจัยในอดีตพบว่า จริยธรรมเพิ่มขึ้นได้ตามอายุและการศึกษา โดยคนที่มีการศึกษาและอายุที่มากกว่า จะมีระดับจริยธรรมที่สูงกว่าคนที่มีการศึกษาและอายุที่น้อยกว่า ในขณะที่ อนันต์ คัมภีรานนท์ (2556) พบว่า นักศึกษาต่างคณะกันจะมีความคิดเห็นต่อการพัฒนารูปแบบคุณธรรมและจริยธรรมในการดำเนินชีวิตแตกต่างกัน และจากเหตุการณ์ความอื้อฉาวทางบัญชีที่เกิดขึ้นในช่วงปี 2001-2002 ของบริษัทขนาดใหญ่ในสหรัฐอเมริกา เช่น Enron และ WorldCom ทำให้เกิดคำถามสำคัญที่ตามมาในเรื่องจริยธรรมของนักบัญชี Emerson and Conroy (2004) จึงศึกษาจริยธรรมของกลุ่มตัวอย่างที่เป็นนักศึกษาเพื่อตรวจสอบจริยธรรมของนักศึกษาซึ่งในอนาคตจะก้าวไปสู่การเป็นนักธุรกิจชั้นนำ โดยเก็บข้อมูล 2 ครั้ง ครั้งแรกเก็บข้อมูลในปี 1985 และครั้งที่ 2 เก็บข้อมูลในปี 2001 โดยวัดการตัดสินประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม พบว่า กลุ่มตัวอย่างในปี 2001 มีจริยธรรมที่สูงกว่ากลุ่มตัวอย่างในปี 1985 ซึ่งจะเป็นผลดีต่อธุรกิจในอนาคตที่จะมีผู้นำธุรกิจที่มีจริยธรรมสูง และ Brandon, et al. (2007) ศึกษาศีลธรรมของนักศึกษาสอบบัญชีในมหาวิทยาลัยขนาดใหญ่ 2 แห่งใน Southeastern United States พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่มีศีลธรรมอยู่ในระดับสูงประเมินว่าการตกแต่งกำไรเป็นการกระทำที่ขาดจริยธรรมและยอมรับการตกแต่งกำไรได้น้อยกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีศีลธรรมอยู่ในระดับต่ำ และจากการศึกษาของ Dellaportas (2006) ศึกษากรณณ์ตัวอย่างที่เป็น

นักศึกษามหาวิทยาลัยในเมืองใหญ่แห่งหนึ่งในประเทศออสเตรเลีย และเรียนรายวิชา จริยธรรมทางบัญชี โดยวัดระดับจริยธรรมก่อนและหลังจากศึกษา วิธีการเรียนเน้นการใช้กรณีศึกษาและการอภิปรายสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับปัญหาทางจริยธรรม ผลการศึกษา พบว่า ระดับศีลธรรมของนักศึกษาภายหลังการเรียน สูงกว่าก่อนเรียนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ นอกจากนี้ Ismail (2014) ศึกษากลุ่มตัวอย่างที่เป็นนักศึกษสาขาการบัญชี ซึ่งฝึกงานในบริษัทจัดทำและตรวจสอบบัญชีในประเทศมาเลเซีย พบว่า หลักศีลธรรม (Idealism และ Relativism) มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม กลุ่มตัวอย่างที่ยึดถือตาม Idealism สูง จะยอมรับการกระทำที่ขาดจริยธรรมได้ต่ำกว่ากลุ่มตัวอย่างที่ยึดถือตาม Relativism จากที่กล่าวข้างต้น จึงนำมาสู่สมมติฐานของงานวิจัยนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 1 บุคคลที่ยึดหลักศีลธรรมแตกต่างกัน จะตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมแตกต่างกัน

สมมติฐานการวิจัยที่ 2 ศีลธรรมมีความสัมพันธ์กับการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม

## วิธีวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ โดยกำหนดกลุ่มตัวอย่าง เครื่องมือการวิจัย การรวบรวมข้อมูล ตัวแปรและการวัดค่า และสถิติเพื่อการวิเคราะห์ข้อมูล ดังต่อไปนี้

1. กลุ่มตัวอย่าง เป็นนักศึกษสาขาการบัญชี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์ วิทยาเขตจันทบุรี ระดับปริญญาตรี ชั้นปีที่ 3 จำนวน 102 คน การเลือกกลุ่มตัวอย่างเป็นการเลือกแบบเจาะจง เพื่อตอบคำถามงานวิจัยที่ต้องการศึกษา

จริยธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในอนาคต จึงเลือกกลุ่มตัวอย่างเป็นนักศึกษสาขาวิชาการบัญชี

2. เครื่องมือการวิจัย คือ แบบสอบถาม โดยคำถามวัดศีลธรรมประยุกต์ จากงานวิจัยในอดีตของ Forsyth (1980) ซึ่งเป็นแบบสอบถามที่ได้รับความนิยม และใช้ในงานวิจัยที่ศึกษาเกี่ยวกับ Idealism และ Relativism (Ndubis, Natarajan and Chew, 2014) คำถามที่ใช้วัดการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมประยุกต์ จากงานวิจัยของ Emerson and Conroy (2004) แบบสอบถามเป็นแบบ Likert Scale 7 ระดับ (7 = เห็นด้วยมากที่สุด และ 1 = ไม่เห็นด้วยมากที่สุด) ประกอบด้วย 3 ตอน ตอนแรก เป็นคำถามข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ตอบ ตอนที่สอง เป็นคำถามเพื่อวัดหลักศีลธรรม จำนวน 20 ข้อ และตอนที่สาม เป็นคำถามเพื่อวัดการตัดสินใจสถานการณ์ต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับจริยธรรม จำนวน 10 ข้อ สำหรับค่าคะแนนที่ตอบในส่วนที่สาม จะทำการกลับค่า (7=1, 1=7) เพื่อการวิเคราะห์ต่อไป

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล ทำโดยแจกแบบสอบถามให้แก่ตัวแทนชั้นปีของนักศึกษสาขาการบัญชี ชั้นปีที่ 3 และให้ตัวแทนชั้นปีรวบรวมแบบสอบถามส่งคืนแก่ผู้วิจัย เพื่อให้มีเวลาที่เพียงพอต่อการตอบแบบสอบถาม และไม่เป็นการสร้างแรงกดดันต่อผู้ตอบ จึงกำหนดให้ส่งคืนแบบสอบถามภายใน 1 สัปดาห์ นับจากวันแจกแบบสอบถาม

4. ตัวแปรและการวัดค่าตัวแปร ตัวแปรอิสระในการศึกษาครั้งนี้ คือ หลักศีลธรรม (Idealism และ Relativism) วัดค่าโดยข้อคำถาม จำนวน 20 ข้อ ข้อ 1-10 เป็นการวัด Idealism และข้อ 11-20 วัด Relativism ตัวแปรตาม คือ การตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม วัดค่าด้วยข้อคำถาม จำนวน 10 ข้อ ในแต่ละข้อคำถามจะให้ผู้ตอบแสดงความเห็น

ต่อสถานการณ์ต่าง ๆ ค่าคะแนนที่ต่ำ (หลังการกลับค่าคะแนนแล้ว) แสดงถึงการยอมรับการกระทำที่มีจริยธรรมต่ำได้ในทางตรงข้าม ค่าคะแนนที่สูงแสดงถึงการไม่ยอมรับการกระทำที่มีจริยธรรมต่ำ

5. สถิติเพื่อการวิเคราะห์ข้อมูล ประกอบด้วย ค่าเฉลี่ย (Mean) และค่ามัธยฐาน (Median) ใช้วัดศีลธรรมและการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม การวิเคราะห์ความแปรปรวน (Analysis of Variance - ANOVA) ใช้ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) ใช้วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างศีลธรรมกับการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม

## ผลการศึกษา

### 1. ข้อมูลของผู้ตอบแบบสอบถาม

แบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับและสามารถใช้ในการวิเคราะห์มีจำนวน 102 ฉบับ เนื่องจากการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อตอบสนองมติฐานทำโดยแบ่งกลุ่มผู้ตอบออกเป็น 4 กลุ่ม ด้วยค่ามัธยฐาน และค่าสังเกตที่ต่ำกว่ามัธยฐานซึ่งมีจำนวน 15 รายจะไม่นำมาวิเคราะห์ จึงทำให้จำนวนแบบสอบถามที่ใช้ในการวิเคราะห์ผลคงเหลือ 87 ฉบับ (102-15) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้น ผู้ตอบแบบสอบถามเป็นเพศชาย 21 คน คิดเป็นร้อยละ 24.10 เพศหญิง

### ตารางที่ 1 สถิติเชิงพรรณนา

	ค่าต่ำสุด (Minimum)	ค่าสูงสุด (Maximum)	ค่าเฉลี่ย (Mean)	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)
Idealism	47	70	61.13	5.234
Relativism	39	66	53.23	7.169

66 คน คิดเป็นร้อยละ 75.9 วุฒิการศึกษาก่อนเข้าเรียนระดับปริญญาตรี ประกอบด้วยวุฒิมัธยมศึกษาตอนปลาย จำนวน 59 คน คิดเป็นร้อยละ 67.8 และวุฒิปริญญาตรีวิชาชีพ จำนวน 28 คน คิดเป็นร้อยละ 32.2

### 2. ศีลธรรม

งานวิจัยนี้ศึกษาศีลธรรมใน 2 มิติ คือ Idealism และ Relativism แบ่งกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 4 กลุ่มตามหลักศีลธรรมที่ยึดถือ คือ (1) High Idealism / High Relativism (n = 28), (2) High Idealism / Low Relativism (n = 15), (3) Low Idealism / High Relativism (n = 15), (4) Low Idealism / Low Relativism (n = 29) โดยใช้ค่ามัธยฐานในการแบ่ง (ค่ามัธยฐานของ Idealism = 62, Relativism = 53) ค่าสังเกตที่สูงกว่ามัธยฐานจะจัดอยู่ในกลุ่ม High และค่าสังเกตที่ต่ำกว่ามัธยฐานจะจัดอยู่ในกลุ่ม Low สำหรับค่าสังเกตที่เท่ากับมัธยฐาน (จำนวน 15 ราย) จะไม่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ (Ismail, 2014) ผลการวิเคราะห์ความแตกต่างของแต่ละกลุ่มด้วย ANOVA พบว่า ศีลธรรมของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 4 มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ  $p < .01$

ศีลธรรมแต่ละมิติวัดค่าด้วยข้อคำถาม 10 ข้อ ระดับคะแนน 1-7 ดังนั้น ค่าคะแนนรวมจะอยู่ระหว่าง 10-70 คะแนน ตารางที่ 1 แสดงค่าสูงสุดและค่าต่ำสุด ผลการวิเคราะห์กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 87 ราย พบว่า ค่าเฉลี่ยของ Idealism เท่ากับ 61.13 และ Relativism เท่ากับ 53.23

3. การตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม

สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมที่กำหนดขึ้นเพื่อการศึกษาในครั้งนี้ เป็นการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งมีทั้งที่เป็นการกระทำที่ผิดและไม่ผิดกฎหมาย และผลลัพธ์ของการกระทำจะก่อให้เกิดผลต่อผู้กระทำในทางที่ดีหรือเป็นประโยชน์แก่ผู้กระทำการดังกล่าว ซึ่งข้อคำถามทั้ง 10 สถานการณ์นำมาจากงานของ Emerson and Conroy (2004) ค่าเฉลี่ยการตัดสินใจที่มีค่าสูงแสดงถึงกลุ่มตัวอย่างที่พิจารณาว่าเป็นการกระทำที่มีจริยธรรมต่ำ และไม่ยอมรับการกระทำในสถานการณ์นั้น ๆ ผลการวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยการตัดสินใจรายกลุ่มแสดงในตารางที่ 2 โดยกลุ่ม Low Relativism คือ กลุ่ม 2 และ 4 มีค่าเฉลี่ยรวม 5.04 และ 5.13 ตามลำดับ ในขณะที่กลุ่ม High Relativism คือ กลุ่ม 1 และ

3 มีค่าเฉลี่ยรวม 4.87 และ 4.73 ตามลำดับ แสดงให้เห็นว่ากลุ่ม Low Relativism ยอมรับสถานการณ์ที่เป็นการกระทำที่มีจริยธรรมต่ำได้น้อยกว่ากลุ่ม High Relativism กล่าวอีกอย่างได้ว่า กลุ่มตัวอย่างที่ยึดถือศีลธรรมโดยพิจารณาตามหลักสถานการณ์ (High Relativism) มีแนวโน้มยอมรับสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการกระทำที่มีจริยธรรมต่ำได้ และเมื่อเปรียบเทียบระหว่างกลุ่ม 2 (High Idealism/Row Relativism) กับกลุ่ม 3 (Low Idealism/High Relativism) พบว่ากลุ่ม 2 และ 3 มีค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 5.04 และ 4.73 ตามลำดับ แสดงว่ากลุ่ม High Idealism มีแนวโน้มไม่ยอมรับการกระทำที่มีจริยธรรมต่ำมากกว่ากลุ่ม Low Idealism

ตารางที่ 2 ค่าเฉลี่ยของการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม

สถานการณ์	กลุ่ม 1	กลุ่ม 2	กลุ่ม 3	กลุ่ม 4
1. การผลิตที่ก่อให้เกิดมลพิษสูงเกินกว่าระดับที่กฎหมายอนุญาต เพื่อเพิ่มผลกำไร	4.68	5.60	4.00	5.03
2. การแนะนำหุ้นที่ไม่สมควรลงทุนให้แก่ลูกค้า เพื่อเพิ่มรายได้ค่าธรรมเนียมการซื้อขายหุ้นให้แก่บริษัทนายหน้าค้าหุ้นของตนเอง	4.57	5.13	4.47	5.17
3. การรายงานรายได้เพื่อเสียภาษี ต่ำกว่าความเป็นจริง	5.04	5.13	4.87	4.86
4. การจ่ายเงินพิเศษพิเศษให้แก่บริษัทที่ปรึกษา เพื่อให้ได้รับสัญญาทางธุรกิจ	4.39	4.40	4.13	4.24
5. การจ้างอดีตพนักงานของคู่แข่ง เพื่อล้วงความลับทางธุรกิจของคู่แข่ง	4.57	4.87	4.40	4.90
6. การใช้ข้อมูลภายในบริษัท เพื่อซื้อขายหุ้นของบริษัท	4.57	4.60	4.80	4.69
7. การเลือกใช้วิธีบัญชีที่ปกปิดข้อมูลทางการเงินที่ไม่ถูกต้อง	5.36	5.20	5.40	5.72
8. การนำสินค้าที่เปลี่ยนแปลงเพียงสีของตัวสินค้าเท่านั้น โดยนำเสนอสู่ตลาดว่าเป็นสินค้าปรับปรุงใหม่	5.04	4.73	4.87	5.45
9. การละเมิดลิขสิทธิ์โปรแกรมคอมพิวเตอร์ โดยใช้โปรแกรมที่ได้มาโดยการคัดลอก	5.07	4.93	5.00	5.28
10. ผู้บริหารนำค่าใช้จ่ายส่วนตัวมาบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัท	5.39	5.80	5.33	5.97
<b>ค่าเฉลี่ยรวม</b>	<b>4.87</b>	<b>5.04</b>	<b>4.73</b>	<b>5.13</b>

4. การทดสอบสมมติฐานของงานวิจัย  
 การทดสอบสมมติฐาน ใช้ ANOVA ในการ  
 วิเคราะห์ว่ากลุ่มตัวอย่างที่ยึดถือศีลธรรมที่แตกต่าง

กัน จะส่งผลต่อการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับ  
 จริยธรรมแตกต่างกันหรือไม่ ผลการวิเคราะห์แสดง  
 ในตารางที่ 3

**ตารางที่ 3** ผลการทดสอบ ANOVA

สถานการณ์	F	p-Value
1. การผลิตที่ก่อให้เกิดมลพิษสูงเกินกว่าระดับที่กฎหมายอนุญาต เพื่อเพิ่มผลกำไร	3.770	.014**
2. การแนะนำหุ้นที่ไม่สมควรลงทุนให้แก่ลูกค้า เพื่อเพิ่มรายได้ค่าธรรมเนียมการซื้อขายหุ้น ให้แก่บริษัทนายหน้าค้าหุ้นของตนเอง	1.560	.205
3. การรายงานรายได้เพื่อเสียภาษี ต่ำกว่าความเป็นจริง	.168	.918
4. การจ่ายเงินพิเศษให้แก่บริษัทที่ปรึกษา เพื่อให้ได้รับสัญญาทางธุรกิจ	.150	.929
5. การจ้างอดีตพนักงานของคู่แข่ง เพื่อล้วงความลับทางธุรกิจของคู่แข่ง	.444	.722
6. การใช้ข้อมูลภายในบริษัท เพื่อซื้อขายหุ้นของบริษัท	.084	.969
7. การเลือกใช้วิธีบัญชีที่ปกปิดข้อมูลทางการเงินที่ไม่ถูกต้อง	.433	.730
8. การนำสินค้าที่เปลี่ยนแปลงเพียงสีของตัวสินค้าเท่านั้น โดยนำเสนอสุดท้ายว่าเป็นสินค้า ปรับปรุงใหม่	.899	.445
9. การละเมิดลิขสิทธิ์โปรแกรมคอมพิวเตอร์ โดยใช้โปรแกรมที่ได้มาโดยการคัดลอก	.253	.859
10. ผู้บริหารนำค่าใช้จ่ายส่วนตัวมาบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัท	1.062	.370

\*\*  $p < .05$

ผลการวิเคราะห์ความแตกต่างของการตัดสินใจ  
 ระหว่างกลุ่ม พบว่า ในสถานการณ์ที่ 1 การตัดสินใจ  
 แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความ  
 เชื่อมั่น 95% และเมื่อวิเคราะห์ความแตกต่างรายคู่  
 ด้วย Scheffe พบว่า กลุ่ม 2 และ 3 มีค่าเฉลี่ยการ  
 ตัดสินใจแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ( $p < .05$ ) ใน  
 ขณะที่สถานการณ์ 2-10 ความแตกต่างของการ  
 ตัดสินใจไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงให้เห็นว่าบุคคลที่  
 ยึดถือศีลธรรมแตกต่างกัน ตัดสินระดับจริยธรรมของ  
 การกระทำในสถานการณ์ที่ 2-10 ไม่แตกต่างกัน ด้วย  
 เหตุผลที่อาจเนื่องมาจากกลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพล

จากปัจจัยร่วมอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากหลักศีลธรรมที่  
 ยึดถือ และไม่ได้นำมาศึกษาในงานวิจัยนี้ เช่น การหล่อ  
 หลอมของสังคม ทั้งจากทางบ้าน มหาวิทยาลัย และ  
 สื่อสาธารณะต่าง ๆ ทำให้การตัดสินใจของกลุ่มตัวอย่าง  
 ทั้ง 4 กลุ่มไม่มีความแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม จาก  
 ผลการวิเคราะห์ ANOVA สรุปได้ว่า ยอมรับสมมติฐาน  
 การวิจัยที่ 1 บุคคลที่ยึดถือศีลธรรมต่างกัน (Idealism  
 หรือ Relativism) มีการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับ  
 จริยธรรมต่างกัน นอกจากนี้ การทดสอบสมมติฐานที่  
 2 โดยการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (ไม่แสดง  
 ตารางผลการวิเคราะห์) ผลการทดสอบสรุปได้ว่า

ยอมรับสมมติฐานที่ 2 โดยพบว่าในสถานการณ์ที่ 1 ศิลธรรมตาม Idealism มีความสัมพันธ์เชิงบวก ( $b = .051, p < .10$ ) ในขณะที่ศิลปะธรรมตาม Relativism มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม ( $b = -.043, p < .10$ ) ค่า R Square = .053 และ Adjust R Square = .030

## สรุปและอภิปรายผล

การศึกษาคั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่ากลุ่มตัวอย่างที่ยึดถือศิลปะธรรมต่างกัน จะตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมต่างกันหรือไม่ กลุ่มตัวอย่างเป็นนักศึกษานักศึกษานิติศาสตร์ ผลการวิเคราะห์ข้อมูลสรุปได้ว่า กลุ่มตัวอย่างที่เป็น High Idealism ยอมรับการกระทำที่มีจริยธรรมต่ำได้น้อยกว่ากลุ่มที่เป็น High Relativism ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Ismail (2014) และกลุ่มที่ยึดถือศิลปะธรรมต่างกันจะมีการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมแตกต่างกัน ผลการศึกษาค้นคว้าความสัมพันธ์แสดงให้เห็นว่า Idealism มีความสัมพันธ์เชิงบวก ในขณะที่ Relativism มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม กล่าวได้ว่ากลุ่มตัวอย่างที่ยึดถือตาม Idealism มีแนวโน้มไม่ยอมรับการกระทำที่มีจริยธรรมต่ำ เนื่องจากเป็นบุคคลที่ยึดหลักความถูกต้องตามศิลปะธรรมในการพิจารณาสถานการณ์ว่าถูกหรือผิด ในทางตรงข้าม กลุ่มตัวอย่างที่ยึดถือตาม Relativism มีแนวโน้มยอมรับได้กับการกระทำในสถานการณ์ที่มีจริยธรรมต่ำ เนื่องจากบุคคลกลุ่มนี้จะพิจารณาผลลัพธ์ที่ตามมาในสถานการณ์นั้น ๆ มากกว่าที่จะพิจารณาโดยใช้ศิลปะธรรม และหากเป็นผลลัพธ์ในทางที่ดีหรือเป็นประโยชน์ก็จะยอมรับการกระทำนั้น ๆ ได้มากกว่ากลุ่ม Idealism ซึ่งเป็นไปตามที่ Forsyth (1992) อธิบายไว้เกี่ยวกับ Idealism และ Relativism โดย Idealism จะยึด

หลักศิลปะธรรมและการกระทำใด ๆ ที่จะต้องสอดคล้องกับหลักศิลปะธรรม บรรทัดฐานและกฎหมายของสังคม ในขณะที่ Relativism ไม่ยอมรับหลักศิลปะธรรมที่เป็นสากลทั้งหมด แต่จะให้ความสำคัญกับสถานการณ์ในการตัดสินใจว่าสิ่งใดถูกหรือผิด เช่นเดียวกับผลการศึกษานี้ของ Brandon, et al. (2007) พบว่า ผู้ที่มีศิลปะธรรมสูงจะประเมินการตกแต่งกำไรว่าเป็นการกระทำที่มีจริยธรรมต่ำ และมีแนวโน้มที่จะยอมรับการกระทำดังกล่าวได้น้อยกว่าผู้ที่มีศิลปะธรรมต่ำ อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษานี้พบความแตกต่างของการตัดสินใจระหว่างกลุ่มที่ยึดศิลปะธรรมต่างกัน และพบความสัมพันธ์ระหว่างศิลปะธรรมกับการตัดสินใจประเด็นที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมเพียง 1 สถานการณ์ (การผลิตที่ก่อให้เกิดมลพิษเกินกว่าระดับที่กฎหมายอนุญาต เพื่อเพิ่มผลกำไรให้แก่บริษัท) เหตุผลที่มีความเป็นไปได้ คือ กลุ่มตัวอย่างได้รับอิทธิพลจากปัจจัยร่วมอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากหลักศิลปะธรรมที่ยึดถือ และไม่ได้นำมาศึกษาในงานวิจัยนี้ ประกอบกับกลุ่มตัวอย่างยังไม่มีความเข้าใจที่ตีพอในการพิจารณาการกระทำในแต่ละสถานการณ์ได้ว่าเป็นการกระทำที่มีจริยธรรมหรือไม่ และผลลัพธ์ที่ตามมาก่อให้เกิดผลดีหรือผลเสียอย่างไร นอกจากนี้กลุ่มตัวอย่างอาจยังไม่มีความเข้าใจหลักศิลปะธรรมและจริยธรรมสากลที่ตีพอในระดับที่สามารถนำมาประยุกต์กับสถานการณ์ต่าง ๆ ได้ จึงทำให้การตัดสินใจของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 4 กลุ่มในสถานการณ์ที่ 2-10 ไม่พบความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ผลการศึกษานี้จึงสามารถนำไปใช้ประกอบการพิจารณาปรับปรุงหลักสูตรบัญชีบัณฑิต โดยเพิ่มรายวิชาจริยธรรมทางธุรกิจ หรือจริยธรรมสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มีรายวิชาทั้งสองนี้อยู่ในหลักสูตร เพื่อให้ นักศึกษามีความเข้าใจหลักศิลปะธรรม จริยธรรมมากยิ่งขึ้น และสามารถปรับใช้

กับสถานการณ์ต่าง ๆ ที่ต้องตัดสินใจเลือกทางใดทางหนึ่งที่นักศึกษาต้องเผชิญ เมื่อเข้าสู่การประกอบวิชาชีพบัญชี อย่างไรก็ตาม การเสริมสร้างหลักศีลธรรมและจริยธรรมให้มีขึ้นอย่างเข้มแข็ง ควรเริ่มต้นปลูกฝังให้แก่เยาวชนตั้งแต่การศึกษาในระดับต้นก่อนที่จะก้าวเข้าสู่ระดับปริญญาตรี ดังนั้น จึงควรพิจารณาปรับปรุงหลักสูตรระดับมัธยมศึกษา โดยเพิ่มรายวิชาที่มุ่งเน้นทางด้านศีลธรรมและจริยธรรม แต่เนื่องจากงานวิจัยนี้ศึกษากลุ่มตัวอย่างในวงแคบเพื่อเพิ่มความเป็นสามัญการ (Generalization) ของผลการวิจัย ที่สามารถอ้างอิงไปยังกลุ่มประชากรในวงกว้างขึ้น งานวิจัยในอนาคตจึงควรศึกษากลุ่มตัวอย่างที่เป็นนักศึกษาสาขาการบัญชีในมหาวิทยาลัยมากกว่า 1 แห่ง และศึกษากลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี นอกจากนี้ เพื่อตรวจสอบการเปลี่ยนแปลงจริยธรรมของแต่ละบุคคลว่าสามารถเพิ่มขึ้นจากการเรียนการสอนได้หรือไม่ จึงควรศึกษาเปรียบเทียบจริยธรรมของนักศึกษา ก่อนและหลังการศึกษาเรื่องจริยธรรมสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

## บรรณานุกรม

- Abdolmohammadi, M.J., Fedorwicz, J., and Davis, O. 2009. "Accountings' Cognitive Styles and Ethical Reasoning: A Comparison across 15 Years." **Journal of Accounting Education** 27: 185-196.
- Armstrong, M.B., Ketz, J.E., and Owsen, D. 2003. "Ethics Education in Accounting: Moving Toward Ethical Motivation and Ethical Behavior." **Journal of Accounting Education** 21: 1-16.
- Brandon, D.M., et al. 2007. "The Joint Influence of Client Attributes and Cognitive Moral Development on Students' Ethical Judgments." **Journal of Accounting Education** 25: 59-73.
- Dellaportas, S. 2006. "Making a Difference with a Discrete Course on Accounting Ethics." **Journal of Business Ethics** 65: 391-404.
- Emerson, T.L.N., and Conroy, S.J. 2004. "Have Ethic Attitudes Changed? An Intertemporal Comparison of the Ethical Perceptions of College Students in 1985 and 2001." **Journal of Business Ethics** 50: 167-176.
- Forsyth, D.R. 1980. "A Taxonomy of Ethical Ideologies." **Journal of Personality and Social Psychology** 39: 175-184.
- Forsyth, D.R. 1992. "Judging the Morality of Business Practices: the Influence of Personal Moral Philosophies." **Journal of Business Ethics** 11: 461-470.
- Ismail, S. 2014. "Effect of Ethical Ideologies on Ethical judgment of Future accountants: Malaysian Evidence." **Asian Review of Accounting** 22, 2: 145-158.
- Kumpiranon, A. 2013. "Student Opinion toward a Model for Ethical Morality Development and Social Responsibility for Thai Higher Education Students." **University of the Thai Chamber of Commerce Journal** 33, 1: 39-54. (in Thai).

อนันท์ คัมภีรานนท์. 2556. “ความคิดเห็นของนักศึกษาที่มีต่อรูปแบบการพัฒนาคุณธรรมจริยธรรมและความรับผิดชอบต่อสังคมสำหรับนิสิตนักศึกษาในระดับอุดมศึกษา.” **วารสารวิชาการ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย** 33, 1: 39-54.

Ndubisi, N.O., Natarajan, R., and Chew, J. 2014. “Ethical Ideologies, Perceived Gambling Value, and Gambling Commitment: An Asian Perspective.” **Journal of Business Research** 67: 128-135.

Oumlil, A.B., and Balloun, J.L. 2009. “Ethical Decision-Making Differences between American and Moroccan Managers.” **Journal of Business Ethics** 84: 457-478.

“SEC Files Criminal Complaint Against Ex-AMAC Executives and Related Persons for Falsifying Accounts and Siphoning.” 2013. **SEC News Release** [Online]. No. 77/2013. Available: [http://sec.or.th/th/Pages/News/Detail\\_News.aspx?tg=NEWS&lg=th&news\\_no=71&news\\_yy=2556](http://sec.or.th/th/Pages/News/Detail_News.aspx?tg=NEWS&lg=th&news_no=71&news_yy=2556) (in Thai).

“ก.ล.ต. กล่าวโทษอดีตกรรมการและผู้บริหาร AMAC กับพวก รวม 8 ราย กรณีตกแต่งงบการเงินและทุจริตยักยอกเงินของบริษัท.” 2556. **ข่าว ก.ล.ต.** [ออนไลน์]. ฉบับที่ 77/2556. เข้าถึงจาก: [http://sec.or.th/th/Pages/News/Detail\\_News.aspx?tg=NEWS&lg=th&news\\_no=71&news\\_yy=2556](http://sec.or.th/th/Pages/News/Detail_News.aspx?tg=NEWS&lg=th&news_no=71&news_yy=2556)

“SEC Filed Criminal Complaint Against Former T.U. Dome Fund Managers on Account of Dishonest and Account Falsification.” 2013. **SEC News Release** [Online]. No. 71/2013. Available: [http://sec.or.th/th/Pages/News/Detail\\_News.aspx?tg=NEWS&lg=th&news\\_no=71&news\\_yy=2556](http://sec.or.th/th/Pages/News/Detail_News.aspx?tg=NEWS&lg=th&news_no=71&news_yy=2556) (in Thai).

“ก.ล.ต. กล่าวโทษอดีตผู้จัดการกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ ที ยู โดม กรณีทุจริตต่อหน้าที่ทำให้ทรัพย์สินของกองทุนเสียหาย และทำบัญชีเท็จ.” 2556. **ข่าว ก.ล.ต.** [ออนไลน์]. ฉบับที่ 71/2556. เข้าถึงจาก: [http://sec.or.th/th/Pages/News/Detail\\_News.aspx?tg=NEWS&lg=th&news\\_no=71&news\\_yy=2556](http://sec.or.th/th/Pages/News/Detail_News.aspx?tg=NEWS&lg=th&news_no=71&news_yy=2556)



**Assistant Professor Dr. Kanoknate Prempree** earned her Doctor of Philosophy Degree in Accounting from Mahasarakham Business School, Mahasarakham University, Thailand. Currently, she is an instructor in the Department of Accounting, Faculty of Business Administration, Rajamongala University of Technology Rattanakosin. Her research interests are accounting and management.