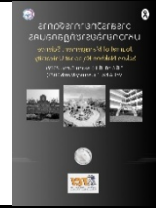




ISSN: 2774-0390 (Online)

วารสารวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร
Journal of Management Science, Sakon Nakhon Rajabhat University
Homepage: <https://so08.tci-thaijo.org/index.php/JMSSNRU>
e-mail: jmssnr@gmail.com



การขัดเกลาทงสังคมในการสอบบัญชี จริยธรรมในวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจ เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หลักฐานจากผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

Audit socialization, professional ethics, and professional skepticism: Evidence from auditors in Thailand

ไพฑูรย์ อินตะขัน^{1*}

Phaithun Intakhan^{1*}

¹หลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

¹Accounting Program, Faculty of Management Science, Lampang Rajabhat University

Corresponding author's e-mail: drphaithun@lpru.ac.th^{1}

Received: January 13, 2026

Revised: February 15, 2026

Accepted: February 16, 2026

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ ทดสอบผลกระทบของการขัดเกลาทงสังคมในการสอบบัญชี จริยธรรมในวิชาชีพที่มีต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 135 คน เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถาม สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล คือ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการวิเคราะห์สมการโครงสร้าง ผลการวิจัยพบว่า การขัดเกลาทงสังคมในการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อจริยธรรมในวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ อย่างไรก็ตาม จริยธรรมในวิชาชีพไม่มีผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนั้นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรมีการส่งเสริมให้มีกระบวนการขัดเกลาทงสังคมทางการสอบบัญชีมากขึ้น เพื่อยกระดับจริยธรรมในวิชาชีพและดุลยพินิจให้กับผู้สอบบัญชี

คำสำคัญ: การขัดเกลาทงสังคมในการสอบบัญชี, จริยธรรมในวิชาชีพ, การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

Abstract

This research aims to test the impact of audit socialization and professional ethics on the professional skepticism of auditors. Data were collected from 135 certified public accountants. The research instrument was a

questionnaire. Data were analyzed using mean, standard deviation, and structural equation modeling analysis. The research findings indicated that audit socialization has a positive impact on both professional ethics and professional skepticism. However, professional ethics had no significant effect on professional skepticism. Therefore, relevant agencies should promote more auditor socialization to elevate the ethical standard and professional skepticism among auditors.

Keywords: audit socialization, professional ethics, professional skepticism, certified public accountant

ความสำคัญของปัญหาการวิจัย

การสอบบัญชีเป็นกระบวนการตรวจสอบอย่างหนึ่งที่มีเป้าหมายให้ รายงานทางการเงินที่เผยแพร่สู่สาธารณะ มีความน่าเชื่อถือ และถูกต้องตามที่ควร ในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความเป็นมืออาชีพ มีจริยธรรมในวิชาชีพ และต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเคร่งครัด งานวิจัยในอดีตสามารถสรุปได้ว่า ผู้สอบบัญชีที่ยึดมั่นในจริยธรรมในวิชาชีพ ส่งผลให้การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพดีขึ้น ลดข้อผิดพลาดในการตรวจสอบ กล่าวคือ จะมีพฤติกรรมการตรวจสอบด้วยความรอบคอบ ประกอบด้วย การค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมเมื่อเกิดข้อสงสัย ความเชื่อมั่นในตนเอง และการสรุปผลด้วยความรอบคอบ (สวัสดี หากิน และวรวิทย์ เลหาหะเมธานี, 2561) โดยปลายทางของการมุ่งหวังให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความรอบคอบ มีจริยธรรม คือ การได้มาซึ่ง “คุณภาพงานสอบบัญชี” อย่างไรก็ตามถึงแม้จะมีกระบวนการในการควบคุม กำกับดูแล คุณภาพงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง ทั้งจากสภาวิชาชีพบัญชี และหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เช่น สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) แต่ยังคงพบปัญหาที่เกิดขึ้นจากการกระบวนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอย่างต่อเนื่องทั้งในระดับนานาชาติ เช่น กรณีการทุจริตของบริษัท Enron WorldCom ในประเทศสหรัฐอเมริกา และการทุจริตโดยการตกแต่งบัญชีสร้างยอดขายให้ดีขึ้นจริงของ Luckin coffee ในประเทศจีน ตลอดจนปัญหาการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีของบริษัทในประเทศไทย เช่น บริษัท Roynet ที่รับรู้รายได้เร็วกว่าความเป็นจริง และบริษัท AIE ที่แสดงยอดหนี้สินต่ำกว่าความเป็นจริง เป็นต้น (วสุโชติ พรหมจิโรชิต และคณะ, 2562) ทำให้รายงานทางการเงินที่น่าเสนอ ปิดเปลือก ไม่สะท้อนฐานะทางการเงินและมูลค่าทางเศรษฐกิจอย่างแท้จริง ซึ่งอาจจะส่งผลเสียต่อความเชื่อมั่นของนักลงทุนและมีผลกระทบต่อสภาพเศรษฐกิจในภาพรวม

งานวิจัยในอดีตมีการศึกษาในประเด็นที่เกี่ยวกับจริยธรรมในวิชาชีพ ทั้งในด้านตัวแปรสาเหตุ และผลกระทบที่เกิดขึ้น โดยถ้าผู้ประกอบวิชาชีพยึดมั่นในวิชาชีพ จะเป็นเครื่องมือแนวทางให้ปฏิบัติงานตามหลักการของวิชาชีพอย่างเคร่งครัด โดยเฉพาะการปฏิบัติตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ และการตัดสินใจได้อย่างมีจริยธรรมภายใต้สถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลง และกระทบต่อจริยธรรมในวิชาชีพ เช่น ข้อกฎหมาย หรือ ระเบียบ หรือ แนวปฏิบัติที่กำหนดไว้ไม่ชัดเจน ถ้าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีการยึดมั่นในวิชาชีพจะทำให้ลดข้อผิดพลาดในการตัดสินใจในประเด็นที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพ (ลลิตา พิมทา และบุญช่วง ศรีธรรมราชภูร์, 2562) นอกจากนี้ การมีจริยธรรมหรือจรรยาบรรณในวิชาชีพ หรือการยึดมั่นในวิชาชีพยังส่งผลสำเร็จทางวิชาชีพ (Phornlaphatrachkorn & Na Kalasindhu, 2020) อย่างไรก็ตามจะเห็นได้ว่าตัวแปรสาเหตุที่พบ ส่วนใหญ่จะเกิดจากในระบบหรือเกิดจากการบังคับโดยหน่วยงานที่กำกับดูแล หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น สภาวิชาชีพบัญชี หรือ ก.ล.ต. ยังขาดแนวคิดที่เป็นกฎเกณฑ์ทางสังคม หรือการขัดเกลาทางสังคมที่อาจจะใช้ได้ผลมากกว่าการบังคับใช้โดยกฎ หรือระเบียบ เนื่องจากกระบวนการขัดเกลาทางสังคมเป็นสิ่งที่ผู้ร่วมวิชาชีพยึดถือปฏิบัติร่วมกัน เป็นฉันทามติที่ผู้ประกอบวิชาชีพยึดมั่นและ

เข้าใจตรงกัน

ดังนั้นงานวิจัยนี้มุ่งศึกษา การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชี เป็นกระบวนการถ่ายทอดทางสังคม ในที่นี้หมายถึง กระบวนการที่ทำให้บุคคลเกิดความเข้าใจในค่านิยม ความสามารถ พฤติกรรมที่ได้รับการคาดหวังจากสังคม ตลอดจนมีความรู้เกี่ยวกับองค์การในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ในองค์การและการมีส่วนร่วมในฐานะสมาชิกขององค์การ (วรวิทย์ เลหาหะเมธานี และคณะ, 2561) งานวิจัยนี้ให้คำนิยาม “การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชี” คือ กระบวนการที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญ โดยมีการเรียนรู้ และเข้าใจในคุณค่า มีศักยภาพ ความสามารถและพฤติกรรมที่สังคมคาดหวัง ในการปฏิบัติตนให้เหมาะสมกับบทบาททางวิชาชีพสอบบัญชี นอกจากนั้นแล้ว การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชียังมีความหมายถึง กระบวนการที่ผู้สอบบัญชีได้รับ การปลูกฝังเกี่ยวกับค่านิยมที่ดี ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง และเป็นระยะเวลาานาน จะเห็นได้ว่า การขัดเกลาทางสังคม เป็นปัจจัยหนึ่งที่สามารถสร้างความตระหนักให้กับผู้สอบบัญชี ให้ปฏิบัติงานโดยรักษา คุณค่า ในวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง อย่างไรก็ตามการศึกษาในเรื่องดังกล่าวยังมีค่อนข้างน้อย นอกจากนั้นแล้วงานวิจัยของ Phomlaphatrachakorn & Na Kalasindhu (2020) ยังได้นำเสนอให้มีการศึกษาถึงองค์ประกอบ และมิติภายในของตัวแปรการขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชี ดังนั้นงานวิจัยนี้มุ่งศึกษาถึง แนวคิดหลัก ส่วนประกอบหรือคุณสมบัติ หรือมิติภายในของตัวแปรการขัดเกลาทางสังคม โดยเก็บข้อมูลจาก ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) ผลการวิจัยที่ได้เป็นประโยชน์ในการเพิ่มวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชี (audit socialization) ตลอดจนหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น สถาบันการศึกษา หรือสภาวิชาชีพบัญชีสามารถนำผลการวิจัยไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์ในทางวิชาชีพต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อทดสอบอิทธิพลของการขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชี จริยธรรมในวิชาชีพที่มีต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

การทบทวนวรรณกรรม

งานวิจัยเรื่อง การขัดเกลาทางสังคมในการการสอบบัญชี จริยธรรมในวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หลักฐานเชิงประจักษ์จากผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ได้ดำเนินการทบทวนวรรณกรรมจากเอกสารทางวิชาการ บทความวิจัย แนวคิด หลักการที่เกี่ยวข้องจากทั้งในและต่างประเทศ โดยมีการลำดับการนำเสนอ ดังนี้

การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ให้ความหมายว่า “การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึงทัศนคติที่รวมถึงความรู้สึกรู้สึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การใช้วิจารณญาณในการประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง” ผู้สอบบัญชีต้องดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ตลอดจนรวมถึงการตรวจสอบเป็นเรื่องที่มีความจำเป็นหากผู้สอบบัญชีต้องการที่จะลดความเสี่ยง เช่น ความเสี่ยงจากการมองข้ามสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่ผิดปกติ ลดความเสี่ยงจากการใช้สมมติฐานที่ไม่เหมาะสมในการกำหนดลักษณะระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการ ตรวจสอบและการประเมินผลการตรวจสอบที่ได้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555a) ประกอบกับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 300 กล่าวถึงลักษณะที่ผู้สอบบัญชีต้องเน้นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบถึงความจำเป็นในการเป็นผู้สอบถามและการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อทำการรวบรวมและประเมินหลักฐานการตรวจสอบ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555c) และใน

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 240 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน ได้กล่าวถึงการพิจารณาการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยง จากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ รวมถึงการพิจารณาถึงวิธีการปฏิบัติงาน ตรวจสอบโดยรวมที่สะท้อนถึงการเพิ่มขึ้นของระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เช่น การเพิ่มความระมัดระวังในการเลือกลักษณะ ขอบเขตของเอกสารหลักฐานที่นำมาตรวจสอบพิจารณาเรื่องทั่วไปที่นอกเหนือจากวิธีการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555b)

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปินพร ศรีจันทเพชร (2554) กล่าวว่า มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้สอบบัญชี จะต้องใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ในการตรวจสอบต่อสัญญาเงื่อนไขต่าง ๆ ที่จะทำให้งบการเงินมีโอกาสแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการป้องกันความเสี่ยงจากการสอบบัญชีและเป็นการแสดง การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีที่สะท้อนถึงการประเมินความเสี่ยงที่สามารถยืนยันได้ว่าข้อมูลที่ผู้สอบบัญชี ได้รับอาจไม่ถูกต้อง จากงานวิจัยในอดีตแสดงให้เห็นถึงการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิจารณญาณในการตรวจสอบ ตั้งแต่การวางแผนการตรวจสอบ การกำหนดขอบเขต การกำหนดระยะเวลา การประเมินความน่าเชื่อถือ ความเพียงพอและเหมาะสม ของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับมา รวมถึงการประเมินความเสี่ยงและวางแผนการป้องกันความเสี่ยง จากการสอบบัญชี การไม่เพิกเฉยต่อเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ผิดปกติที่อาจทำให้เกิดข้อผิดพลาด หรือจากการทุจริต ซึ่งส่งผลถึงคุณภาพงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีให้การรับรองงบการเงิน สอดคล้องกับงานวิจัยของธันยมัย รุ่งพิริยะเดช และคมกฤษณ์ สิงห์ใจ (2564) ศึกษาในบริบทของนักศึกษาสาขาวิชาการบัญชี พบว่า การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในภาพรวมไม่มีความสัมพันธ์กับการปรับตัวตามความคาดหวังของวิชาชีพสอบบัญชี

งานวิจัยของ Ditkaew & Santatiwongchai (2023) ทดสอบผลกระทบของความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีกับประสิทธิภาพการสอบบัญชีและความสำเร็จของการสอบบัญชี จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 610 คน ผลการวิจัยพบว่า ความชาญฉลาดในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีผลกระทบทางบวกต่อประสิทธิภาพการสอบบัญชี จากวรรณกรรมจะพบว่าการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพจะมีผลทางบวกต่อผลการปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชี ซึ่งอาจจะอยู่ในมิติของประสิทธิภาพ ประสิทธิผลหรือคุณภาพงานสอบบัญชี เป็นไปในทิศทางเดียวกับงานวิจัยของ จิรัฐติกาล วุฒิพันธ์ และคณะ (2560) นำเสนอประเด็นการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ด้านวิจารณญาณในการช่างสงสัย ด้านการตระหนักถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์

จริยธรรมในวิชาชีพ

จริยธรรมในวิชาชีพ หมายถึง กรอบความประพฤติ และหลักปฏิบัติในทางวิชาชีพบัญชี ที่ให้ความสำคัญ ความโปร่งใสในการทำงาน มีอิสระในการใช้ดุลยพินิจในการปฏิบัติงาน มีความซื่อตรง รายงานข้อเท็จจริงด้วยความเที่ยงตรงปราศจากความลำเอียง (อมรรรัตน์ บุรณะพล และปวีณา คำพุกกะ, 2561) จริยธรรมในวิชาชีพเป็นองค์ประกอบสำคัญของวิชาชีพบัญชี โดยปกติในวิชาชีพบัญชีจะใช้คำว่า จรรยาบรรณของนักบัญชี ที่ประกอบด้วยหลักการพื้นฐาน 6 ด้านคือ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ ความรู้ความสามารถและความเอาใจใส่ทางวิชาชีพและการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน การรักษาความลับ พฤติกรรมทางวิชาชีพ และหลักการสุดท้ายคือ ความโปร่งใส อย่างไรก็ตามงานวิจัยนี้ใช้ จริยธรรมในวิชาชีพที่มีความกว้างกว่า กล่าวคือ จริยธรรมเป็นกรอบกว้างที่นอกเหนือจากรายการบรรณวิชาชีพที่ครอบคลุมถึงการ มีจิตสำนึกในหน้าที่ มีเจตนาที่ดี

ดำรงตนและปฏิบัติตนให้เป็นที่ยอมรับในสังคม

งานวิจัยในอดีตจะให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณในวิชาชีพเป็นส่วนใหญ่ งานวิจัยจำนวนน้อยที่ใช้จริยธรรมในวิชาชีพงานวิจัยของอมรรัตน์ บุรณะพล และปวีณา คำพุกกะ (2561) ทำการทดสอบอิทธิพลของจริยธรรมและการฝึกอบรมของนักบัญชีที่มีต่อความคิดเห็นต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน พบว่า ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ และการฝึกอบรมของนักบัญชีมีผลต่อความคิดเห็นต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน สอดคล้องกับงานวิจัยของลลิตา พิมทา และบุญช่วง ศรีธรรมราชูร์ (2562) ทดสอบความสัมพันธ์และผลกระทบของจริยธรรมทางการบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของนักบัญชี พบว่า จริยธรรมทางการบัญชีด้านความซื่อสัตย์ ด้านความเที่ยงธรรม ด้านการรักษาความลับ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จในการทำงาน

การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชี

แนวคิดการขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชี ใช้ กระบวนการขัดเกลาทางสังคมเป็นแนวคิดหลักโดยปรับให้เหมาะสมกับวิชาชีพสอบบัญชี ทั้งนี้กระบวนการขัดเกลาทางสังคมมีการนำมาใช้ในวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง เช่น วิชาชีพพยาบาล วิศวกรรม หรือ วิชาชีพบัญชี

การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชี (audit socialization) หมายถึง กระบวนการเรียนรู้การเป็นสมาชิกที่ดีในวิชาชีพสอบบัญชี โดยการซึมซับบรรทัดฐานทางจรรยาบรรณ ค่านิยม ทักษะคติ พฤติกรรมทางสังคมมาเป็นแนวปฏิบัติของตนและยึดมั่นการประพฤติตนตามบทบาทและภาระหน้าที่ทางสังคม (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018; Broberg et al., 2018) งานวิจัยของวรวิทย์ เลหาะเมทธิ และคณะ (2561) นำเสนอการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ (professional socialization) มาใช้ในงานวิจัยในทางบัญชี โดยให้ความหมายของการถ่ายทอดทางสังคม คือ กระบวนการที่ทำให้บุคคลเกิดความเข้าใจในค่านิยม ความสามารถ พฤติกรรมที่ได้รับการคาดหวังจากสังคมหรือองค์กร และความรู้อย่างรอบคอบซึ่งจำเป็นในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ในองค์กรและมีส่วนร่วมในฐานะสมาชิกขององค์กร ผลการวิจัยพบว่า การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาการมีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความยึดมั่นในวิชาชีพและความเชื่อด้านจริยธรรม ในขณะที่ความยึดมั่นในวิชาชีพมีอิทธิพลทางบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความซื่อสัตย์ จริยธรรมและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ผลการศึกษาทำให้เกิดความเข้าใจในอิทธิพลระหว่างการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพกับความยึดมั่นผูกพัน ความเชื่อทางจริยธรรมและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาในต่างประเทศและข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีของไทย ซึ่งถือเป็นหลักฐานเชิงประจักษ์ที่สนับสนุนแนวคิดของสภาวิชาชีพ เป็นไปในทิศทางเดียวกับ Phomlaphatrachakorn & Na Kalasindhu (2020) ที่พบว่า การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกกับความมุ่งมั่นในวิชาชีพและความสำเร็จในวิชาชีพ นอกจากนี้ Tighe (2024) ได้ทดสอบ ผลกระทบของการทำงานทางไกล (remote work) ในช่วงสถานการณ์โควิด-19 ที่มีต่อการพัฒนา และการขัดเกลาทางสังคม (socialization) ของผู้สอบบัญชีรุ่นเยาว์ (junior auditors) โดยเน้นไปที่ความสำคัญของ "ห้องปฏิบัติงานสอบบัญชี" (audit room) ซึ่งเป็นพื้นที่ที่ทีมสอบบัญชีใช้ทำงานร่วมกัน งานวิจัยค้นพบประเด็นสำคัญ 4 ประเด็น คือ 1) การสูญเสียการเรียนรู้ทางอ้อม (loss of incidental learning): ในสภาวะปกติ "ห้องสอบบัญชี" เป็นแหล่งเรียนรู้ที่สำคัญ รุ่นน้องจะพัฒนาทักษะจากการ "แอบฟัง" หรือ "สังเกต" วิธีที่รุ่นพี่สื่อสารกับลูกค้าหรือแก้ปัญหา (passive learning) แต่เมื่อต้องทำงานทางไกล การเรียนรู้แบบซึมซับโดยไม่ตั้งใจนี้ได้หายไปเกือบทั้งหมด 2) อุปสรรคในการสื่อสารและการตั้งคำถาม: การทำงานทางไกลทำให้การสื่อสารมีความเป็นทางการมากขึ้น (intentional communication) รุ่นน้องรู้สึกว่าการถามคำถามผ่านแชต (Chat) หรือวิดีโอคอลเป็นเรื่องใหญ่และต้องใช้ความพยายาม (high-friction) ต่างจากการหันไปสะกิดถามในห้องทำงาน ทำให้พวกเขาเลือกที่จะลองผิดลองเองซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพงาน และ 3) การสร้างอัตลักษณ์ทางวิชาชีพที่อ่อนแอ: สภาพแวดล้อมทางกายภาพมีผลต่อ

การสร้าง "ตัวตน" (professional identity) การทำงานจากที่บ้านทำให้ผู้สอบบัญชีใหม่รู้สึกขาดการเชื่อมต่อกับทีมและวัฒนธรรมองค์กร ทำให้กระบวนการขัดเกลาทางสังคมเพื่อเปลี่ยนจาก "เด็กจบใหม่" เป็น "มืออาชีพ" ทำได้ยากและล่าช้ากว่าเดิม และ 4) ผลกระทบต่อความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (professional skepticism): การขาดการปฏิสัมพันธ์แบบเผชิญหน้าทำให้การบ่มเพาะทักษะการตั้งคำถามทำได้ยากขึ้น เนื่องจากรุ่นน้องขาดต้นแบบ (role model) ให้เห็นในสถานการณ์จริงว่าควรจะสงสัยหรือโต้แย้งข้อมูลจากลูกค้าอย่างไร

จากที่กล่าวมานำไปสู่สมมติฐานดังนี้

สมมติฐานงานวิจัย

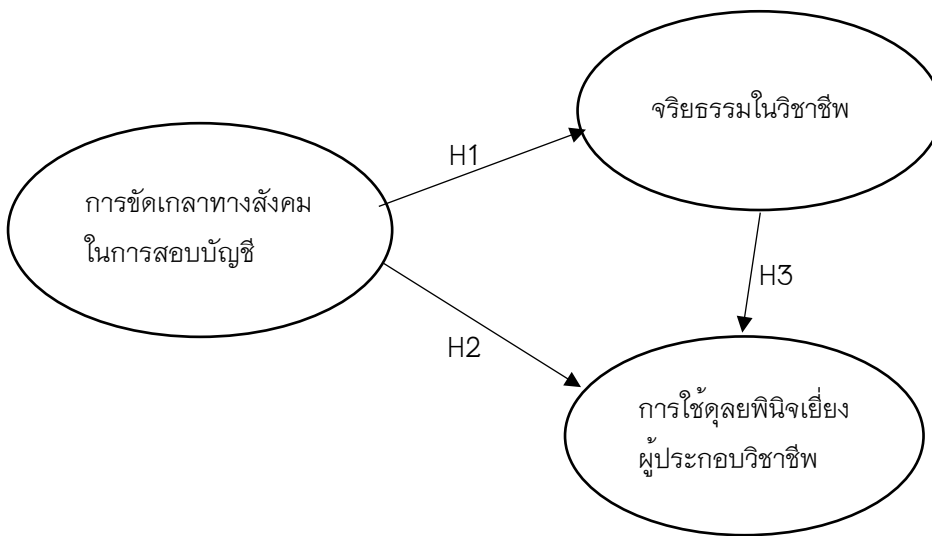
H1 การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อจริยธรรมในวิชาชีพ

H2 การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

H3 จริยธรรมในวิชาชีพมีอิทธิพลทางบวกต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

กรอบแนวคิดของการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ของ Phornlaphatrachakorn & Na Kalasindhu (2020) Ditkaew & Santatiwongchai (2023) ฉันทย์มัย รุ่งพิริยะเดช และคมกฤษณ์ สิงห์ใจ (2564) วรวิทย์ เลหาหะเมธานี และคณะ (2561) และ Tighe (2024) สามารถกำหนดกรอบแนวคิดของการวิจัย ดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดของการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการศึกษาเชิงปริมาณ มีรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีดำเนินการวิจัยดังนี้

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ยินยอมเปิดเผยชื่อในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี จำนวน 1,980 คน กลุ่มตัวอย่างคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยการกำหนดขนาดตัวอย่างจากตาราง เครจซี่และมอร์แกน ในระดับความเชื่อมั่น ร้อยละ 95 ที่จำนวนประชากร 2,000 คน ได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างจำนวน 322 คน สุ่มตัวอย่างโดยใช้

ความน่าจะเป็นโดยการสุ่มแบบง่าย

2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถาม แบ่งเป็น 5 ส่วน ประกอบด้วย ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ สถานะปฏิบัติงานตรวจสอบ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี และรายได้เฉลี่ยต่อปี ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชี 4 ตัวชี้วัด ได้แก่ การเรียนรู้โดยการสังเกต การยึดมั่นในจรรยาบรรณ แรงกดดันจากหน่วยงานกำกับดูแล และการยอมรับทางสังคมในวิชาชีพ ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับจริยธรรมในวิชาชีพ 5 ตัวชี้วัด ได้แก่ ความถูกต้องครบถ้วน ความอิสระ การปฏิบัติหน้าที่อย่างเต็มที่ ความยุติธรรม และความน่าเชื่อถือ ส่วนที่ 4 การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ 3 ตัวชี้วัด ได้แก่ ปราศจากความลำเอียง ความเชื่อตรงต่อวิชาชีพ และความละเอียดรอบคอบ และส่วนที่ 5 คำถามปลายเปิดให้แสดงความคิดเห็นเพิ่มเติม โดยมีการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือด้วยค่าความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาโดยผู้เชี่ยวชาญ พบว่า ค่า IOC มากกว่า .60 ทุกตัวชี้วัด และความเชื่อมั่นของแบบสอบถามด้วยการทดสอบ ครอนบัคอัลฟา ซึ่งนำแบบสอบถามไปทดสอบกับกลุ่มผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 30 ชุด ได้ค่าครอนบัค อัลฟาเท่ากับ .86 ผ่านเกณฑ์ที่กำหนดไว้

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้จัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ และไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ จำนวน 322 ชุดไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้จากการสุ่มตัวอย่าง และเมื่อครบระยะเวลาจำนวน 45 วัน ได้จำนวนตอบกลับที่สมบูรณ์จำนวน 135 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 41.93 เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ Aaker et al. (2001) ระบุไว้ว่างานวิจัยเชิงปริมาณการเก็บข้อมูลผ่านแบบสอบถามที่มีอัตราตอบกลับ (respond rate) ไม่น่าต่ำกว่าร้อยละ 20 ของจำนวนที่ส่งไปทั้งหมด ถือเป็นเกณฑ์ที่ยอมรับได้

4. การวิเคราะห์ข้อมูล

4.1 วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติพรรณนา ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ในข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ส่วนค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานในความคิดเห็นเกี่ยวกับการขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชี จริยธรรมในวิชาชีพ และ การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

4.2 ทดสอบสมมติฐานด้วยการวิเคราะห์สมการโครงสร้าง (SEM)

ผลการวิจัย

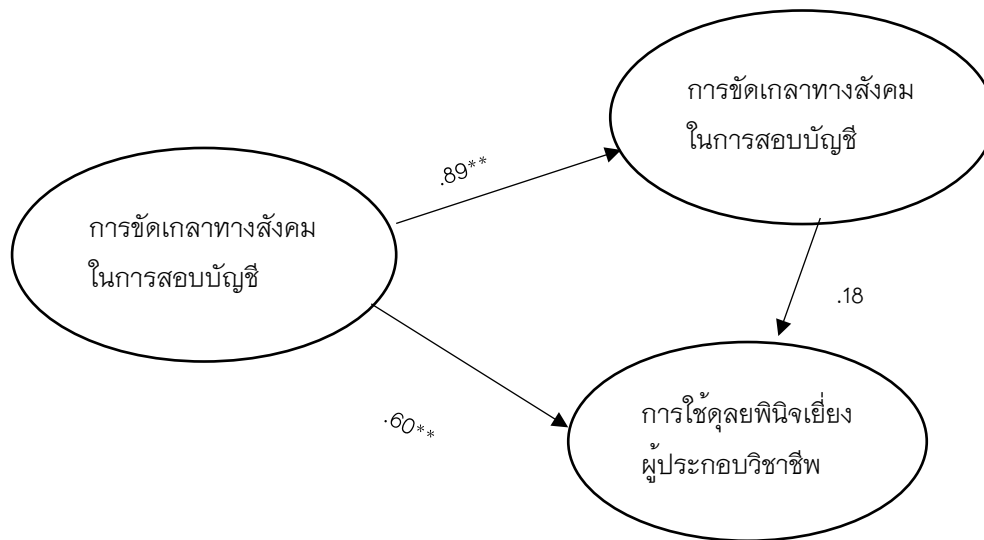
1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 56.3) อายุ 30-35 ปี (ร้อยละ 35.6) ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี 5-10 ปี (ร้อยละ 47.4) ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นผู้สอบบัญชีอิสระ (ร้อยละ 51.9) และรายได้เฉลี่ย 500,000 - 1,000,000 บาท (ร้อยละ 51.9)

2. ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของตัวแปรสังเกตได้ การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชีทั้ง 4 มิติ คือ การเรียนรู้โดยการสังเกตในระดับมาก ($\bar{X} = 4.20$, S.D. = .43) การยึดมั่นในจรรยาบรรณในระดับมาก ($\bar{X} = 4.26$, S.D. = .39) แรงกดดันจากหน่วยงานกำกับดูแลในระดับมาก ($\bar{X} = 4.28$, S.D. = .54) และการยอมรับทางสังคมในระดับมาก ($\bar{X} = 4.25$, S.D. = .48) ตัวแปรจริยธรรมในวิชาชีพในระดับมาก ($\bar{X} = 4.43$, S.D. = .54) และตัวแปรการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในระดับมาก ($\bar{X} = 4.18$, S.D. = .47)

3. การตรวจสอบความสอดคล้องของแบบจำลองสมการโครงสร้างตามทฤษฎีที่กำหนดกับข้อมูลเชิงประจักษ์ พบว่า แบบจำลองโครงสร้างตามทฤษฎีที่กำหนดมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ในระดับดี โดยมีค่าสถิติที่ได้

ตามเกณฑ์ดังนี้ ค่า p value = .152 ค่า χ^2/df เท่ากับ 1.221 เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ว่า ค่า χ^2/df ไม่ควรเกิน 3 และ ค่า p value ไม่มีนัยสำคัญ (มากกว่า .05) ค่า RMSEA = .04 ค่า RMR = .012 เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ว่าค่า RMSEA ควรน้อยกว่า .06 และค่า RMR ควรน้อยกว่า .08 นอกจากนั้นแล้วค่า GFI = .942 ค่า CFI = .989, IFI = .990, NFI = .946 เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ว่า ค่า GFI ควรสูงกว่า .90 ค่า CFI และค่า IFI ควรสูงกว่า .90 และค่า NFI ควรสูงกว่า .90 (Diamantopoulos & Siguawil, 2000; Byrne, 2001)

4. ผลการวิเคราะห์เส้นทาง เมื่อพิจารณาจากค่าอิทธิพลรวม พบว่าการขัดเกลาทางสังคมในการทดสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อจริยธรรมในวิชาชีพสูงสุด (.886) รองลงมาได้แก่ การใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ (.756) และ จริยธรรมในวิชาชีพมีอิทธิพลต่อการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ (.180) นอกจากนั้นแล้วเมื่อพิจารณาอิทธิพลทางตรง พบว่า การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อจริยธรรมในวิชาชีพสูงสุด (.886) รองลงมา การใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ (.597) และ จริยธรรมในวิชาชีพมีอิทธิพลทางตรงต่อการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ (.180) ส่วนอิทธิพลทางอ้อม พบว่า การขัดเกลาทางสังคมในการการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางอ้อมต่อการการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพ (.159)



ภาพ 2 แสดงผลกระทบเชิงโครงสร้างการขัดเกลาทางสังคมในการการสอบบัญชี จริยธรรมในวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจเรียงผู้ประกอบวิชาชีพหลักฐานจากผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

หมายเหตุ: ** ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01

ตาราง 1 การวิเคราะห์เส้นทางอิทธิพลของตัวแปรแฝงในแบบจำลองการขัดเกลาทางสังคมในการการสอบบัญชี
จริยธรรมในวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ตัวแปรตาม	R ²	อิทธิพล	ตัวแปรอิสระ	
			การขัดเกลาทางสังคม ในการสอบบัญชี (audit socialization)	จริยธรรมในวิชาชีพ (professional ethic)
จริยธรรมในวิชาชีพ (professional ethic)	.785	DE	.886	
		IE		
		TE	.886	
การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบ วิชาชีพ (professional skepticism)	.580	DE	.597	.180
		IE	.156	
		TE	.756	.180

5. ผลการทดสอบสมมติฐานโดยสมการโครงสร้าง ดังตารางที่ 1 และภาพที่ 2 การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อจริยธรรมในวิชาชีพ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 มีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางเท่ากับ .886 ดังนั้น ยอมรับสมมติฐานที่ 1 นอกจากนั้นแล้ว การขัดเกลาทางสังคมในการการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 มีสัมประสิทธิ์เส้นทางเท่ากับ .597 ดังนั้นยอมรับสมมติฐานที่ 2 อย่างไรก็ตาม จริยธรรมในวิชาชีพไม่มีความสัมพันธ์ทางบวกต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีสัมประสิทธิ์เส้นทางเท่ากับ .180 ดังนั้นปฏิเสธสมมติฐานที่ 3 เมื่อพิจารณาความสามารถในการอธิบายความแปรปรวน ของตัวแปร การขัดเกลาทางสังคมในการการสอบบัญชี จริยธรรมในวิชาชีพ ร่วมกันพยากรณ์ (R²) การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เท่ากับ .580 หรือร้อยละ 58.00 และการขัดเกลาทางสังคมในการการสอบบัญชี สามารถพยากรณ์จริยธรรมในวิชาชีพเท่ากับ .785 หรือร้อยละ 78.50 สรุปผลการวิเคราะห์ตามสมมติฐานการศึกษาได้ดังตาราง 2

ตาราง 2 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

ลำดับ	สมมติฐาน	สัมประสิทธิ์เส้นทาง	t-stat	สรุปผล
สมมติฐาน 1	การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อจริยธรรมในวิชาชีพ	.886	6.355	ยอมรับ
สมมติฐาน 2	การขัดเกลาทางสังคมในการการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	.597	2.329	ยอมรับ
สมมติฐาน 3	จริยธรรมในวิชาชีพมีอิทธิพลทางบวกต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	.180	.731	ปฏิเสธ

หมายเหตุ: t-stat ≥ 2.58 แสดงว่ามีนัยสำคัญที่ระดับ .01 ≥ 1.96 แสดงว่ามีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

การอภิปรายผล

การขัดเกลาทางสังคมในการการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อผลการจริยธรรมในวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ สอดคล้องกับวรวิทย์ เลหาหะเมทธิ และคณะ (2561) นำเสนอการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ (professional socialization) มาใช้ในงานวิจัยในทางบัญชี โดยให้ความหมายของ การถ่ายทอดทางสังคม คือ กระบวนการที่ทำให้บุคคลเกิดความเข้าใจในค่านิยม ความสามารถ พฤติกรรมที่ได้รับการคาดหวังจากสังคมหรือองค์กร และความรู้อย่างรอบคอบซึ่งจำเป็นในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ในองค์กรและมีส่วนร่วมในฐานะสมาชิกขององค์กร ผลการวิจัยพบว่า การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาการมีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความยึดมั่นในวิชาชีพและความเชื่อด้านจริยธรรม ในขณะที่ความยึดมั่นในวิชาชีพมีอิทธิพลทางบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความเชื่อด้านจริยธรรมและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ผลการศึกษาทำให้เกิดความเข้าใจในอิทธิพลระหว่างการถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพกับความยึดมั่นผูกพัน ความเชื่อทางจริยธรรมและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาในต่างประเทศ และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ Phornlaphatrachakorn & Na Kalasindhu (2020) กล่าวว่า การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชีจะเพิ่มความมุ่งมั่นในวิชาชีพที่ผู้สอบบัญชีต้องทุ่มเทให้ผลการปฏิบัติงานมีความถูกต้อง เที่ยงธรรม และยึดมั่นในจริยธรรมในวิชาชีพ

จริยธรรมในวิชาชีพไม่มีอิทธิพลทางบวกกับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ทั้งนี้เนื่องจาก จริยธรรมในวิชาชีพเป็นการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ยึดกับกฎระเบียบ แนวปฏิบัติและข้อบังคับที่ออกด้วยหน่วยงานกำกับดูแล แต่การใช้ดุลยพินิจต้องอาศัยประสบการณ์ ความรู้ความสามารถที่หลากหลาย ดังนั้นวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในบางครั้งอาจจะไม่สอดคล้องกับจริยธรรมในวิชาชีพ อาทิ การตรวจสอบสินค้าคงเหลือในสถานการณ์ที่มีข้อจำกัดอย่าง การแพร่ระบาดของไวรัสโควิด อาจต้องใช้การได้มาซึ่งหลักฐานที่นอกเหนือจากวิธีการดำเนินการตามปกติซึ่งอาจไม่สอดคล้องกับจริยธรรมในวิชาชีพทั้งหมด สอดคล้องกับจิรัฐติกาล วุฒิพันธุ์ และคณะ (2560) ที่พบว่าจริยธรรมในการช่างสงสัยไม่มีความสัมพันธ์ต่อการปฏิบัติงานถูกต้องเป็นไปตามหลักวิชาชีพ

องค์ความรู้ใหม่

องค์ความรู้ใหม่จากงานวิจัยนี้มี 2 ประเด็นหลัก คือ 1) เติบโตมรรณกรรมโดยการเพิ่มมิติ ของตัวแปร “การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชี” ตามข้อคิดเห็นในงานวิจัยของ Phornlaphatrachakorn & Na Kalasindhu (2020) ซึ่งประกอบด้วย 4 มิติประกอบด้วย การเรียนรู้โดยการสังเกต การยึดมั่นในจรรยาบรรณ แรงกดดันจากหน่วยงานกำกับดูแล และการยอมรับทางสังคม 2) ได้เพิ่มมรรณกรรมเกี่ยวกับการขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชีว่าเป็นสาเหตุเชิงโครงสร้างของ จริยธรรมในวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

1.1 การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อจริยธรรมในวิชาชีพ ดังนั้นหน่วยงานกำกับดูแล เช่น สภาวิชาชีพบัญชี อาจจะจัดหลักสูตรอบรมหรือให้ความรู้ หรือจัดเวทีแลกเปลี่ยนเรียนรู้เพื่อถ่ายทอดธรรมเนียมปฏิบัติ ตลอดจนสร้างแนวปฏิบัติที่มีลักษณะไม่เป็นทางการให้ผู้สอบบัญชีได้ถือปฏิบัติ

1.2 การขัดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนั้น หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะสถานศึกษา ควรจัดฝึกอบรมหรือมีโครงการที่ร่วมกับสถานประกอบการใน

การใช้เอกสารจริงหรือสถานการณ์จริงมาให้นักศึกษาฝึกกระบวนการคิดเกลาทางสังคม เช่น ฝึกตั้งข้อสงสัยในเอกสารหรือรายการบัญชี และฝึกการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสร้างนักบัญชีที่มีคุณภาพต่อไป

2. ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 การวิจัยนี้ทดสอบอิทธิพลของการคิดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชีต่อจริยธรรมในวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในบริบทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) งานวิจัยในอนาคตควรเก็บข้อมูลของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) และทำการเปรียบเทียบเพื่อให้เห็นถึงความแตกต่างและนำไปใช้ประโยชน์ได้อย่างชัดเจน ครบถ้วนเนื่องจากผู้สอบบัญชีอยู่ภายใต้การดูแลของกรมสรรพากร ส่วนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอยู่ภายใต้การดูแลของสภาวิชาชีพบัญชี

2.2 งานวิจัยในอนาคตควรมีการทดสอบผลกระทบของการคิดเกลาทางสังคมในการสอบบัญชีต่อตัวแปรตามด้านอื่น ๆ เช่น คุณภาพงานสอบบัญชี ความสำเร็จในวิชาชีพสอบบัญชี ความผูกพันในวิชาชีพ การเป็นสมาชิกที่ดีในวิชาชีพ และประสิทธิภาพในการสอบบัญชี

เอกสารอ้างอิง

- จิรัฐติกา ลุทธิพันธุ์, กชิตา พันธุ์ยาง, กนกวรรณ คำเพ็ง, จิรประภา สุขสม, ธนัชพร ใจบุญ, ปรีดี โสตาตง และสุจิตรา ทองไฉย, (2560). การใช้วิจารณ์งานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่มีผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5. *วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่*, 10(2), 155-168.
- ธัญมัย รุ่งพิริยะเดช และคมกฤษณ์ ลิงหิใจ. (2564). ความสัมพันธ์ระหว่างการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพคุณลักษณะบุคลิกภาพและการปรับตัวตามความคาดหวังของวิชาชีพสอบบัญชีของนักศึกษาสาขาวิชาการบัญชี. *วารสารเกษตรศาสตร์ธุรกิจประยุกต์*, 15(22), 1-22.
- ลลิตา พิมพ์า และบุญช่วง ศรีธรรมราชฎี. (2562). ผลกระทบของจริยธรรมทางการบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของนักบัญชีในจังหวัดร้อยเอ็ด. *วารสารการจัดการธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา*, 8(2), 119-141.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันเพชร. 2554). *ทฤษฎีการบัญชี* (พิมพ์ครั้งที่ 2). ทีพีเอ็น เพลส.
- สวัสดี หากิน และวรวิทย์ เลหาหะเมทนี. (2561). โครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระตามความเป็นจริงกับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการ รายงานอย่างมีจริยธรรม : การศึกษาเชิงประจักษ์จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่*, 11(2), 25-41.
- วรวิทย์ เลหาหะเมทนี, โสภิตา สัมปัตติกร และวรวีรรณ เจริญรูป. (2561). การถ่ายทอดทางสังคมเชิงวิชาชีพ ความยึดมั่นในวิชาชีพ ความเชื่อด้านจริยธรรม และความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของนักศึกษาการบัญชี. *วารสารพฤติกรรมศาสตร์*, 24(1), 23-46.
- วสุโชติ พรหมจิรโชติ, ชีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ และพเยาว์ เสี่ยงมวิบูล. (2562). ความผิดทางด้านบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารสุโขทัยธรรมมาธิราช*, 32(2), 44-54.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555a). *มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี*, สืบค้น 9 มีนาคม พ.ศ. 2567 จาก <https://acpro-std.tf.ac.or.th/standard/94/> -2567.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555b). *มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 240 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน*. สืบค้น 9 มีนาคม พ.ศ. 2567 จาก <https://acpro-std.tfac.or.th/standard/94/> -2567.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555c). *มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 300 การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน*. สืบค้น 9 มีนาคม พ.ศ. 2567 จาก <https://acpro-std.tfac.or.th/standard/94/> -2567.

อมรรัตน์ บุรณะพล และปวีณา คำพุกกะ. (2561). อิทธิพลของจริยธรรมและการฝึกอบรมของนักบัญชีที่มีต่อความคิดเห็นต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของโรงพยาบาลสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข. *วารสารสมาคมนักวิจัย*, 23(2), 103-114.

Aaker, D. A., Kumar, V., & George, & Day, G. S. (2001). *Marketing Research* (7th ed). Wiley.

Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners & postgraduate students. *Spanish Accounting Review*, 21(2), 176-187.

Broberg, P., Umans, T., Skog, P., & Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional & organizational identities & commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 374-399.

Byrne, B. M. (2001). *Structural equation modeling with AMOS: Basic concepts, applications, and programming*. Lawrence Erlbaum Associates.

Diamantopoulos, A., & Siguaw, J. A. (2000). *Introducing LISREL: A guide for the uninitiated*. Sage Publications.

Ditkaew, K., & Santatiwongchai, T. (2023). Effects of audit professional skepticism on audit efficiency & audit success. *MUT Journal of Business Administration*, 20(2), 43-66.

Phornlaphatrachakorn, P., & Na Kalasindhu, K., (2020). Audit Socialization & Professional Success: Evidence from Thailand. *Journal of Asian Finance, Economics & Business*, 7(12), 831-843.

Tighe, A. (2024) The Role of the Audit Room in Auditor Development: Remote Work Experiences of Junior Auditors during the COVID-19 Pandemic. *A Journal of Practice & Theory*, 43(4), 185-205.